

جامعة محمد بوضياف - المسيلة

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم التجارية



رقم التسجيل: DC/01/ 10

الموضوع

المسار التعليمي لممتني المحاسبة والمراجعة في ظل متطلبات
معايير التعليم المحاسبي الدولية.

أطروحة مكملة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم التجارية

تخصص: العلوم التجارية

إشراف

الأستاذ الدكتور الأخضر عزي

اعداد الطالبة

مارية علي صوشة

تاريخ المناقشة: 2018/06/28

لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
الهاشمي بن واضح	أستاذ محاضر (الف)	جامعة المسيلة	رئيسا
الأخضر عزي	أستاذ التعليم العالي	جامعة المسيلة	مشرفا ومقررا
زوينة بن فرج	أستاذ محاضر (الف)	جامعة برج بوعرييج	ممتحنا
عبد الرحمن القري	أستاذ محاضر (الف)	جامعة المسيلة	ممتحنا
بلقاسم بن خليفة	أستاذ محاضر (الف)	جامعة الواد	ممتحنا
محمد سفير	أستاذ محاضر (الف)	جامعة البويرة	ممتحنا

السنة الجامعية

2017 - 2018 م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

أهل البيت
عليه السلام

أهري ثمره جهري المتمر اضعة إلى

الوالدين الكريمين

الزوج الكريم

الأخوات والأخوة الأعزاء

شكراً واحساناً

الشكر والحمد لله الذي وفقني للإنجاز هذا العمل؛
ثم الشكر للأستاذ المشرف علي ما قدمه لي من
توجيه ودعم؛
والشكر لأعضاء لجنة المناقشة المحترمين كل باسمه؛
والشكر لكل من دعم انمامي لهذا العمل.

الباحثة

مارية علي صويشة

فهرس المحتويات	
الموضوع	الصفحة
إهداء	i
شكر وعرفان	ii
فهرس المحتويات	viii-iii
فهرس الجداول	ix
فهرس الأشكال	x
تمهيد	أ
إشكالية الدراسة	أ
فرضيات الدراسة	ب
أهداف الدراسة	ب
أهمية الدراسة	ج
منهج وأدوات الدراسة	ج
تقسيمات الدراسة	د
صعوبات الدراسة	هـ
دراسات سابقة	هـ
الفصل الأول: الاتحاد الدولي للمحاسبين وتطوير مهنة المحاسبة والتعليم المحاسبي المهني	
تمهيد	2
1. إسهامات الاتحاد الدولي للمحاسبين في تطوير مهنة المحاسبة	3
1.1 مجالات عمل الاتحاد الدولي للمحاسبين	3
1.1.1 المساهمة في تطوير معايير عالية الجودة	3
2.1.1 تسهيل اعتماد وتنفيذ المعايير والارشادات عالية الجودة	3
3.1.1 الجودة والتطوير	4
4.1.1 التحدث عن القضايا التي تهم مصلحة الجمهور	6
2.1 المخرجات المستهدفة بعمل الاتحاد الدولي للمحاسبين	6
3.1 الرقابة على عمل الاتحاد الدولي للمحاسبين	8
4.1 الانضمام للاتحاد الدولي للمحاسبين	9
1.4.1 متطلبات الانضمام للاتحاد الدولي للمحاسبين	9
2.4.1 مزايا الانضمام للاتحاد الدولي للمحاسبين	11
3.4.1 تطور العضوية بالاتحاد الدولي للمحاسبين	11

12	2. اسهامات مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية في تطوير التعليم المحاسبي المهني
12	1.2 مجالات ومخرجات عمل مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية
14	2.2 هيكل إعداد اصدارات مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية
15	3.2 التطور في اصدارات مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية
16	1.3.2 المرحلة الأولى (1977-1998)
17	2.3.2 المرحلة الثانية (1999 – 2008)
20	3.3.2 المرحلة الثالثة (2009 – إلى غاية 2017)
22	4.2 خطوات اعداد اصدارات مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية
25	5.2 الإطار المفاهيمي لإصدارات مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية
25	1.5.2 فوائد وحدود الإطار المفاهيمي
26	2.5.2 المفاهيم التعليمية بالإطار المفاهيمي
31	3.5.2 خصائص اصدارات مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية وفقا للإطار المفاهيمي
31	4.5.2 التزامات أعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين وفقا للإطار المفاهيمي
33	6.2 لجنة التعليم أداة الهيئات المهنية لتحقيق متطلبات اصدارات مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية
35	7.2 الواقع والآفاق المستقبلية لعمل مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية
35	1.7.2 واقع وصول اصدارات مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية
39	2.7.2 الجدوى من وجود مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية مستقبلا
41	3.7.2 استراتيجية مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية للفترة من 2017- 2021
43	4.7.2 الاصلاحات بالإجراءات العملية لمجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية
44	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: متطلبات معايير التعليم المحاسبي الدولية
46	تمهيد
47	1. متطلبات معيار التعليم المحاسبي الدولي IES1
47	1.1 خطوات تحديد متطلبات دخول برنامج تعليم محاسبي مهني
47	1.1.1 تحديد العوامل المؤثرة على أداء المحاسب المهني المحتمل
49	2.1.1 التعامل مع العوامل المؤثرة على أداء المحاسب المهني المحتمل
50	2.1 التزامات هيئات المحاسبة المهنية وفقا للمعيار IES1
50	1.2.1 الالتزام الأول بالمعيار IES1
51	2.2.1 الالتزام الثاني بالمعيار IES1

51	3.2.1 الالتزام الثالث بالمعيار IES1
52	3.1 التطور بالإصدار المراجع للمعيار IES1
53	2. متطلبات معايير التعليم المحاسبي الدولية IES 2-4
53	1.2 فوائد تطبيق مدخل مخرجات التعلم
55	2.2 خطوات التحول نحو تطبيق مدخل مخرجات التعلم
57	3.2 مخرجات التعلم المحددة بمعيار التعليم المحاسبي الدولي IES2
59	4.2 مخرجات التعلم المحددة بمعيار التعليم المحاسبي الدولي IES4 ومراحل تحقيقها
60	1.4.2 مخرجات التعلم المحددة بالمعيار IES4
63	2.4.2 مراحل تحقيق مخرجات التعلم المحددة بالمعيار IES4
65	5.2 مخرجات التعلم المحددة بمعيار التعليم المحاسبي الدولي IES3
67	6.2 توجيهات مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية بشأن مخرجات التعلم المحددة بالمعايير IES 2-4
67	1.6.2 المجموعة الأولى من التوجيهات
69	2.6.2 المجموعة الثانية من التوجيهات
70	3. متطلبات معيار التعليم المحاسبي الدولي IES5
70	1.3 التزامات الهيئات المهنية وفقا للمعيار IES5
70	1.1.3 الالتزام الأول بالمعيار IES5
71	2.1.3 الالتزام الثاني بالمعيار IES5
74	3.1.3 الالتزام الثالث بالمعيار IES5
74	4.1.3 الالتزام الرابع بالمعيار IES5
78	5.1.3 الالتزام الخامس بالمعيار IES5
78	6.1.3 الالتزام السادس بالمعيار IES5
80	2.3 التطور بالإصدار المراجع للمعيار IES5
82	4. متطلبات معيار التعليم المحاسبي الدولي IES6
82	1.4 التزامات هيئات المحاسبة المهنية وفقا للمعيار IES6
82	1.1.4 الالتزام الأول بالمعيار IES6
82	2.1.4 الالتزام الثاني بالمعيار IES6
86	3.1.4 الالتزام الثالث بالمعيار IES6
86	2.4 التطور بالإصدار المراجع للمعيار IES6
87	3.4 إعداد وإدارة الاختبارات الكتابية

87	1.3.4 الجهة المسؤولة عن رقابة وإدارة الاختبارات
88	2.3.4 إعداد الاختبار
90	3.3.4 إدارة إعداد الاختبار
91	4.3.4 الاجراءات أثناء تنفيذ الاختبار
92	5.3.4 تصحيح الاختبار
96	5. متطلبات معيار التعليم المحاسبي الدولي IES7
96	1.5 التزامات المحاسبين المهنيين تجاه أنشطة التطوير المهني المستمر
97	2.5 التزامات الهيئات المهنية وفقا للمعيار IES7 وخطوات تحقيقها
97	1.2.5 الالتزام الأول بالمعيار IES7
97	2.2.5 الالتزام الثاني بالمعيار IES7
98	3.2.5 الالتزام الثالث بالمعيار IES7
101	4.2.5 خطوات تحقيق الهيئات المهنية لالتزاماتها وفقا للمعيار IES7
103	3.5 التطور بالإصدار المعاد عرضه للمعيار IES7
103	4.5 المعيار IES7 من منظور الأطراف ذات الصلة
109	6. متطلبات معيار التعليم الدولي IES8
109	1.6 التزامات هيئات المحاسبة المهنية وفقا للمعيار IES8
111	2.6 مخرجات التعلم المحددة بالمعيار IES8
114	3.6 التطور بالإصدار المراجع للمعيار IES8
115	7. استخدام أداة التطوير المحاسبي (ADT) لتقييم الالتزام بمتطلبات معايير التعليم المحاسبي الدولية
121	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: نماذج عن ممارسات هيئات مهنية محققة لمتطلبات معايير التعليم المحاسبي الدولية	
123	تمهيد
124	1. ممارسات محققة لمتطلبات معيار التعليم المحاسبي الدولي IES1
124	1.1 ممارسات معهد المحاسبين القانونيين في إيرلندا (CAI)
127	2.1 ممارسات معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (ICAEW)
128	3.1 ممارسات معهد المحاسبين القانونيين في استراليا ونيوزلندا (CA ANZ)
130	4.1 ممارسات هيئة المحاسبين المهنيين المعتمدين في كندا (CPA Canada)
131	5.1 أوجه الاستفادة من الممارسات المتعلقة بالمعيار IES1
133	2. ممارسات محققة لمتطلبات معايير التعليم المحاسبي الدولية 2-4, 6 IES
133	1.2 ممارسات معهد المحاسبين القانونيين في إسكتلندا (ICAS)

140	2.2 ممارسات معهد المحاسبين القانونيين في هونكونغ (HKICPA)
148	3.2 ممارسات معهد المحاسبين القانونيين في جنوب إفريقيا (SAICA)
157	4.2 ممارسات هيئة المحاسبين المهنيين المعتمدين في كندا (CPA Canada)
164	5.2 ممارسات مرتبطة بمشروع المحتوى الموحد
171	6.2 أوجه الاستفادة من الممارسات المتعلقة بالمعايير IES 2-4, 6
176	3. ممارسات محققة لمتطلبات معيار التعليم المحاسبي الدولي IES 5
176	1.3 ممارسات معهد المحاسبين القانونيين في جنوب إفريقيا (SAICA)
180	2.3 ممارسات معهد المحاسبين القانونيين المعتمدين في هونكونغ (HKICPA)
185	3.3 ممارسات هيئة المحاسبين المهنيين المعتمدين في كندا (CPA Canada)
187	4.3 ممارسات معهد المحاسبين القانونيين في أستراليا ونيوزلندا (CA ANZ)
187	5.3 أوجه الاستفادة من الممارسات المتعلقة بالمعيار IES5
189	4. ممارسات محققة لمتطلبات معيار التعليم المحاسبي الدولي IES7
189	1.4 ممارسات المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)
191	2.4 ممارسات معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (ICAEW)
192	3.4 ممارسات معهد المحاسبين القانونيين في جنوب إفريقيا (SAICA)
194	4.4 ممارسات جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين (ACCA)
196	5.4 أوجه الاستفادة من الممارسات المتعلقة بالمعيار IES7
197	خلاصة الفصل
الفصل الرابع: مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر من منظور متطلبات معايير التعليم المحاسبي الدولية	
199	تمهيد
200	1. التطور التاريخي لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر
200	1.1 الفترة الممتدة من الاستقلال إلى غاية 1990
203	2.1 الفترة الممتدة من 1991 إلى غاية 2009
210	3.1 الفترة الممتدة من 2010 إلى غاية ماي 2017
212	2. الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر في إطار القانون رقم 01-10
212	1.2 المجلس الوطني للمحاسبة
214	2.2 المجالس الوطنية للأجهزة المهنية لمهنيي المحاسبة والمراجعة
216	3. مهنيو المحاسبة والمراجعة في الجزائر في إطار القانون رقم 01-10
216	1.3 فئات مهنيي المحاسبة والمراجعة في الجزائر
218	2.3 طرق الممارسة بالنسبة لمهنيي المحاسبة والمراجعة في الجزائر

220	3.3 متطلبات الممارسة بالنسبة لمهنيي المحاسبة والمراجعة في الجزائر
223	4. المسار التعليمي لمهنيي المحاسبة والمراجعة في الجزائر في إطار القانون رقم 01-10
223	1.4 التعليم المتخصص
226	2.4 التريض المهني
229	3.4 الامتحان النهائي
233	5. تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر من منظور الاتحاد الدولي للمحاسبين
233	1.5 الجهات المنظمة للمهنة في الجزائر من منظور الاتحاد الدولي للمحاسبين
237	2.5 فئات المحاسبين المهنيين في الجزائر من منظور الاتحاد الدولي للمحاسبين
242	3.5 المسار التعليمي للمحاسبين المهنيين في الجزائر من منظور الاتحاد الدولي للمحاسبين
271	خلاصة الفصل
	خاتمة عامة
273	أولا- نتائج الدراسة
275	ثانيا- الحكم على فرضيات الدراسة
277	ثالثا- اقتراحات الدراسة
279	رابعا- آفاق الدراسة
281	المراجع

فهرس الجداول		
الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
6	المنظمات المهنية المحاسبية - الاحتياج العالمي -	01
21	معايير التعليم الدولية المراجعة وتواريخ وجوب تطبيقها	02
36	الاستجابات بخصوص إصدارات مجلس (IAESB) خلال الفترة من 2011-2015	03
37	توزع استجابات الهيئات المهنية العضوة بالاتحاد على إصدارات مجلس (IAESB) حسب مناطق تواجدها الجغرافي	04
58-57	مخرجات التعلم المتعلقة بالكفاءة الفنية ضمن المعيار IES2	05
62	مخرجات التعلم المرتبطة بالقيم، الأخلاق، المواقف المهنية ضمن المعيار IES4	06
66	مخرجات التعلم المرتبطة بالمهارات المهنية ضمن المعيار IES3	07
73	إطار للخبرة العملية	08
88	مجلس التعليم ومجلس الاختبارات من واقع ممارسات الهيئات المهنية العضوة بالاتحاد (IFAC)	09
112-111	مخرجات التعلم المطلوبة بالنسبة للكفاءة المهنية للشريك المسؤول عن مراجعة القوائم المالية	10
117	الاستمارة التقييمية - مؤشر متطلبات الخبرة العملية -	11
138	مخرجات و مستويات التعلم لمكون أخلاقيات الأعمال ببرنامج شهادة المحاسبة القانونية لمعهد (ICAS)	12
146	جانب من خريطة الكفاءة للمحاسب القانوني المعتمد في هونكونغ (مخرجات التعلم للمعيار IES2)	13
147	جانب من خريطة الكفاءة للمحاسب القانوني المعتمد في هونكونغ (مخرجات التعلم للمعيار IES3)	14
148	مجالات التقييم بالاختبار المرتبط بمقرر المحاسبة الإدارية ضمن شهادة المحاسبة القانونية لمعهد (HKICPA)	15
150	اطار الكفاءة للمحاسب القانوني وفقا لمتطلبات معهد المحاسبين القانونيين لجنوب افريقيا	16
151	نموذج عن قائمة المعرفة المرجعية المقدمة من طرف معهد المحاسبين القانونيين لجنوب افريقيا	17
159	صورة عن خريطة الكفاءة لطالب هيئة المحاسبين المهنيين المعتمدين في كندا	18
160	مخرجات التعلم لمقرر المحاسبة الإدارية، التخطيط والرقابة ضمن شهادة المحاسب المهني المعتمد في كندا	19
168	نموذج عن طريقة عرض مضامين مشروع المحتوى الموحد	20
232	مكونات الامتحان النهائي - المنظم بصفة انتقالية - العلامات والمعاملات	21

فهرس الأشكال		
رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	منظمات وأسواق مالية مستدامة، واقتصاديات دولية قوية	7
02	أعضاء الهيئات المهنية العضوة في الاتحاد وفقا لمنطقة تواجد الهيئات المهنية	11
03	مجالات عمل مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية	12
04	هيكل و إدارة مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية	15
05	تطوير محاسب المهني	30
06	توضيح لإطار تطبيق بيانات التزامات العضوية (SMOs)	32
07	نموذج مقترح من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين للهيكل التنظيمي لهيئات المحاسبة المهنية	33
08	عدد الزيارات السنوية لمواقع المجالس (IAESB، IAASB، IESBA) على شبكة الأنترنت	37
09	الزيارات الشهرية لمواقع المجالس (IAESB، IAASB، IESBA) على شبكة الأنترنت	38
10	عدد مرات تنزيل البودكاست المقدمة من المجالس (IAESB، IAASB، IESBA)	38
11	مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية: الاستراتيجية للفترة من 2017-2021	42
12	سياقات العمل للمحاسب المهني المحتمل	47
13	قيمة مدخل مخرجات التعلم	54
14	خطوات تنفيذ مدخل مخرجات التعلم	56
15	التعليم المستمر للأخلاق	64
16	الأطراف المؤثرة على الكفاءة المهنية للشريك المسؤول عن مراجعة القوائم المالية	109
17	خريطة عنكبوتية توضح نتائج التقييم باستخدام (ADT) بالنسبة لأحد الدول	119
18	خريطة عنكبوتية توضح نتائج التقييم بالنسبة لأحد الدول باستخدام (ADT) خلال فترتين زمنيتين مختلفتين	120
19	مكونات شهادة المحاسبة القانونية لمعهد (ICAS)	133
20	هيكل برنامج التأهيل لمعهد (HKICPA)	142
21	متطلبات الحصول على شهادة المحاسبة القانونية لمعهد (SAICA)	149
22	خطوات الحصول على شهادة المحاسبة المهنية المعتمدة لهيئة المحاسبين المهنيين المعتمدين في كندا	157
23	إطار المهارات ضمن مشروع المحتوى الموحد	170

مقدمة عامة

تقديم

إن قيادة الأنشطة الاقتصادية تتطلب قياس وتسجيل جميع العمليات الاقتصادية التي تحدث في مجال الإنتاج والتسويق، وتأتي المحاسبة المالية لتقوم بهذا الدور، حيث تُعنى بتحديد وتحليل العمليات المالية عند حدوثها وتسجيلها وفقا لجملة من المعايير المحاسبية بالشكل الذي يمكن المؤسسة من تحضير قوائمها المالية وإيصالها للمستفيدين منها. ومساهمة المحاسبة تتسع لتشمل المساعدة في تحقيق عمليات التخطيط، والرقابة بالمؤسسات من خلال مختلف الأدوار المؤداة من طرف المحاسب الإداري بهذه المؤسسات. وخدمات المحاسبة تشمل أيضا المقدم في المجال الضريبي من تخطيط ضريبي، واعداد للتقرير الضريبي للمؤسسة الاقتصادية، كما يدخل في نطاق المحاسبة التعامل مع نظام المعلومات المحاسبي ومراجعته، بما في ذلك اختبار كفاءة وفعالية وسائل الرقابة به، والمصادقة على مدى صدق وعدالة القوائم المالية الناتجة عنه.

إن إدراك أهمية المحاسبة بمختلف مجالات الخدمات والأدوار التي تغطيها هو الدافع وراء حرص هيئات المحاسبة المهنية على التحقق من اكتساب ممارسي مهنة المحاسبة للمعارف والمهارات والقيم الأخلاقية التي تكفل تحقيقهم للجودة فيما يقدمونه من خدمات، وهذا من خلال تحديد هذه الهيئات لمتطلباتها بخصوص التعلم واجب التحقيق من الأفراد في إطار سعيهم للحصول على التأهيل لممارسة مهنة المحاسبة (المتطلبات بخصوص مكوّن التعليم والخبرة العملية)، وفي إطار محافظة هؤلاء الأفراد على كفاءتهم المهنية بعد حصولهم على التأهيل (المتطلبات بخصوص مكوّن التطوير المهني المستمر).

غير أن اتفاق الهيئات المهنية بخصوص اتجاهها نحو تحديد متطلباتها فيما يتعلق بمكونات المسار التعليمي لمهنيي المحاسبة "تعليم محاسبي مهني، خبرة عملية، تطوير مهني مستمر"، لا ينفي اختلافها من ناحية ما قد تحدده من متطلبات بالنسبة لكل مكون من هذه المكونات، فالخبرة العملية المطلوبة قد تختلف من هيئة إلى أخرى، وكذلك الحال بالنسبة لمكوّن التطوير المهني المستمر والتعليم المحاسبي. وفي إطار سعي الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) إلى تحقيق التقارب الدولي بهذا الخصوص، وإلى تسهيل حركة مهنيي المحاسبة بين الدول قام بإصدار ثنائي معايير دولية للتعليم حدّد من خلالها القاعدة الأساسية للممارسات المقبولة بخصوص مكونات المسار التعليمي لمهنيي المحاسبة.

إشكالية الدراسة

إن الاطلاع على ما تضعه العديد من هيئات المحاسبة المهنية الرائدة (هيئة المحاسبين المعتمدين في كندا، معهد المحاسبين القانونيين في جنوب إفريقيا... وغيرهما) من متطلبات تعليمية بخصوص مزاول مهنة المحاسبة يُمكننا من ملاحظة تأكيد هذه الأخيرة على تحقيقها لمتطلبات معايير التعليم الدولية (IESs)، بل تجاوزها لها، فهذه الهيئات اتخذت من تحقيقها لمتطلبات معايير التعليم الدولية أسلوبا ومنحى لتسويق ما تمنحه من شهادات مهنية، وطريقة لضمان مكانة حملة شهادتها ضمن السوق الدولي للمهنة، ومثل هذا الاتجاه لهذه الهيئات يدفعنا للتساؤل عن واقع

الممارسات ذات الصلة في الجزائر، وعن إمكانية الاستفادة من معايير التعليم الدولية لتطوير مكونات المسار التعليمي لمهنيي المحاسبة في الجزائر، وبناء عليه فإن إشكالية الدراسة ستتمحور حول السؤال التالي:

- هل هناك مجال لتطوير مكونات المسار التعليمي لمهنيي المحاسبة في الجزائر من منظور متطلبات معايير التعليم الدولية؟ ويتفرع عن هذا السؤال الرئيسي الأسئلة التالية:

- ما الذي تحدده معايير التعليم الدولية (IESs) من متطلبات بخصوص مكونات المسار التعليمي لمهنيي المحاسبة؟

- ما الذي يحدده تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر من متطلبات بخصوص مكونات المسار التعليمي لمهنيي المحاسبة؟

- فيما تتمثل مجالات التطوير المطلوبة بمكونات المسار التعليمي لمهنيي المحاسبة في الجزائر في ظل متطلبات معايير التعليم الدولية (IESs)؟

- هل هناك مجال للاستفادة من ممارسات الهيئات المهنية العضوة بالاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في إطار التوجه بمكونات المسار التعليمي لمهنيي المحاسبة في الجزائر نحو تلبية متطلبات معايير التعليم الدولية (IESs)؟

فرضيات الدراسة

للإجابة عن أسئلة الدراسة يمكننا طرح الفرضيتين التاليتين:

الفرضية الأولى: هناك مجال لتطوير مكونات المسار التعليمي لمهنيي المحاسبة في الجزائر من منظور متطلبات معايير التعليم الدولية (IESs).

الفرضية الثانية: هناك مجال للاستفادة من ممارسات الهيئات المهنية العضوة بالاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في إطار تطوير مكونات المسار التعليمي لمهنيي المحاسبة في الجزائر باتجاه تلبية متطلبات معايير التعليم الدولية.

أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى تحديد مجالات التطوير الممكنة بتنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر فيما يتعلق بالمتطلبات التعليمية لممارسة المهنة، وهذا من منظور متطلبات معايير التعليم الدولية (IESs)، وممارسات بعض الهيئات المهنية المحققة لهذه المعايير، ومن هذا المنطلق فإن الدراسة تسعى إلى:

- تحديد أوجه التطوير الممكنة بمتطلبات الدخول المحددة لبرامج التعليم المحاسبي المهني في الجزائر من منظور متطلبات معيار التعليم الدولي IES1، وممارسات بعض الهيئات المهنية العضوة بالاتحاد الدولي للمحاسبين.

- تحديد أوجه التطوير الممكنة ببرامج التعليم المحاسبي المهني في الجزائر من منظور متطلبات معايير التعليم الدولية (IES 2-4,6)، وممارسات بعض الهيئات المهنية العضوة بالاتحاد الدولي للمحاسبين.

- تحديد أوجه التطوير الممكنة بالمحدد من متطلبات بخصوص مكون الخبرة العملية المطلوبة في إطار الحصول على التأهيل لممارسة مهنة المحاسبة في الجزائر من منظور متطلبات معيار التعليم الدولي IES5، وممارسات بعض الهيئات المهنية العضوة بالاتحاد الدولي للمحاسبين.

- تحديد مجالات التطوير الممكنة بسياسة التطوير المهني المستمر للمحاسبين المهنيين في الجزائر، بالاعتماد على متطلبات معيار التعليم الدولي IES7، وممارسات بعض الهيئات المهنية العضوة بالاتحاد الدولي للمحاسبين.

أهمية الدراسة

إن وجود معايير عالية الجودة تغطي مكونات مسار البناء والمحافظة على الكفاءة المهنية لمهنيي المحاسبة (تعليم محاسبي مهني، خبرة عملية، تطوير مهني مستمر). سيعزز من جودة برامج التعليم المحاسبي المهني، وسيتمكنها من اعداد وتخريج محاسبين مهنيين قادرين على الوفاء بإحتياجات صناع القرار، وعلى مواجهة التحديات التي يفرضها عليهم الاتجاه الدولي نحو تحرير خدمات المحاسبة.

ومن هذا المنطلق تنبع أهمية الدراسة الحالية فهي تعمل على تناول متطلبات معايير التعليم الدولية المتعلقة بمكونات المسار التعليمي لمهنيي المحاسبة، إلى جانب توضيحها لبعض الممارسات الملبيه لهذه المعايير والمحققه من طرف عدد من هيئات المحاسبة المهنية الرائدة (معهد المحاسبين القانونيين لجنوب افريقيا، هيئة المحاسبين المعتمدين لكندا، المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين..... وغيرهم).

كما تبرز أهمية الدراسة من خلال توجيهها نحو اعتماد معايير التعليم الدولية كمحرك مرجعي لتحديد أوجه التطوير المطلوبة بمكونات المسار التعليمي لمهنيي المحاسبة في الجزائر، الأمر الذي يمكن أن يساهم في تطوير هذه المكونات وتوجيهها نحو المساهمة في اعداد محاسبين مهنيين أكفاء قادرين على خدمة مصالح عملائهم ومستخدميهم، وعلى المساهمة في تحقيق اقتصاد ومؤسسات قوية مستدامة .

منهج وأدوات الدراسة

تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي من أجل معالجة موضوع الدراسة، وهذا من ناحية:

- التعريف بجهة اصدار معايير التعليم المحاسبي، مضمون هذه المعايير، ممارسات الهيئات المهنية المحققة لها، مكونات المسار التعليمي للمحاسبين المهنيين في الجزائر.

- استنباط وتحديد مجالات التطوير الممكنة بمكونات المسار التعليمي للمحاسبين المهنيين في الجزائر، وهذا من خلال مقارنة واقعه مع متطلبات معايير التعليم الدولية وممارسات بعض الهيئات المهنية المحققة لها.

وقد اعتمدنا أيضا على المنهج التاريخي في سياق عرضنا لمختلف التطورات التي عرفها تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، مركزين على التطورات المتعلقة بالجهات المنظمة للمهنة، والفئات المحددة لممارسيها، والنظام المحاسبي المعمول به. وكأدوات لتحقيق هدف الدراسة تم الاعتماد على المتوفر من مواد ذات صلة بجوانب الدراسة، متمثلة أساسا في

تلك المتاحة على الموقع الإلكتروني للاتحاد الدولي للمحاسبين، ومجلسه لمعايير التعليم المحاسبي الدولية (IAESB)، ومواقع الهيئات المهنية المحاسبية المشار إليها بالدراسة، إلى جانب الجرائد الرسمية المتضمنة لجوانب ذات صلة بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر.

تقسيمات الدراسة

تم تقسيم الدراسة إلى أربعة فصول، حُصص الأول منها للتعريف بجهة اصدار معايير التعليم الدولية، مع تقسيم هذا الفصل إلى محورين أساسيين ركز الثاني منهما على تعريف مجلس اصدار معايير التعليم المحاسبي الدولية (IAESB)، ليركز الأول على تعريف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) باعتباره الجهة الراعية لعمل مجلس (IAESB)، وباعتبار أن معايير التعليم الدولية واجبة التطبيق على الهيئات المهنية العضوة بهذا الاتحاد.

ومن خلال فصل الدراسة الثاني انتقلنا إلى عرض متطلبات معايير التعليم الدولية الثمانية كما جاءت محدّدة ضمن الاصدارات المراجعة لها، حيث قسمنا الفصل إلى عدد من المحاور تناول الأول منها متطلبات المعيار IES1، ليتناول الثاني متطلبات المعايير IES 2-4 لصلتها بنفس العنصر (التعلم مطلوب الاظهار من الأفراد باكمالهم لمكون التعليم المحاسبي المهني والخبرة العملية)، لنخصص المحاور الأخرى من الفصل لتناول متطلبات معايير التعليم IES5، IES6، IES7، IES8، ولنختم الفصل بتوضيح كيفية استخدام أداة التطوير المحاسبي (ADT) المقدمة من طرف مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية من أجل تقييم مدى امتثال الدول لمتطلبات معايير التعليم الدولية.

وحُصص فصل الدراسة الثالث للإشارة إلى ممارسات عدد من هيئات المحاسبة المهنية الرائدة بالمجال (المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، معهد المحاسبين القانونيين لـانجلترا وويلز، معهد المحاسبين القانونيين لجنوب إفريقيا، معهد المحاسبين القانونيين لهونكونغ... وغيرهم)، وهذا فيما يتعلق بكيفية تلبيتها لمتطلبات معايير التعليم الدولية، في محاولة منا لاستخدام هذه الممارسات كنماذج لتحديد كيفية تطبيق متطلبات هذه المعايير بشكل عملي.

وحُصص فصل الدراسة الرابع لتناول عدد من الجوانب ذات الصلة بمهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر، وهذا من ناحية التطورات التاريخية التي عرفها تنظيمها، الجهات المنظمة لها، الفئات المحدّدة لممارستها، متطلبات ممارستها، المسار التعليمي لممارستها، لنعمل من خلال المحور الأخير للفصل على رؤية تنظيم هذه المهنة والفئات المحدّدة لممارستها والمسار التعليمي المحدد لهم من منظور توجيهات الاتحاد الدولي للمحاسبين خاصة تلك المتعلقة بمعايير التعليم المحاسبي المهني، لنحدّد في ضوء ذلك مجالات التطوير الممكنة بهذه المكونات ولنقدم مقترحات التطوير بخصوصها. لنختم هذه الدراسة بخاتمة عامة حدّدتنا من خلالها نتائج الدراسة، ومقترحاتنا في ضوءها، ومقترحنا بخصوص الآفاق البحثية المستقبلية للدراسة.

صعوبات الدراسة

واجهت الباحثة عددا من الصعوبات في إطار اعدادها للدراسة الحالية، تمثلت في قلة المراجع والدراسات الأكاديمية ذات الصلة المباشرة بموضوع الدراسة - المسار التعليمي للمحاسبين المهنيين بمكوناته من تعليم محاسبي مهني، خبرة عملية، تقييم وتطوير مهني مستمر من منظور متطلبات معايير التعليم الدولية - فالقليل من الدراسات تناولت هذه الجوانب، وهذا على خلاف الدراسات التي تناولت تقييم برامج التعليم المحاسبي الجامعي فهي كثيرة، غير أن القليل منها اعتمد بشكل واضح على معايير التعليم لتحقيق عملية التقييم.

ويضاف إلى ما سبق أن غالبية الدراسات المنجزة بخصوص التعليم المحاسبي الجامعي كانت دراسات تطبيقية بمعنى اعتمادها على استطلاع الآراء بشأن برامج التعليم الحالية وبشأن المهارات والمعارف المطلوبة للمحاسبين المهنيين - بمعنى أن هذه الدراسات لم تتضمن معلومات تفصيلية بخصوص معايير التعليم أو كيفية اعدادها أو مضمونها التفصيلي، أو كيفية تطبيقها من الهيئات المهنية، وهذا الأمر هو الذي حتمّ على الباحثة الاعتماد بشكل كبير على الموقع الرسمي للاتحاد الدولي للمحاسبين على شبكة الأنترنت من أجل بناء أغلب جوانب الدراسة (مثل مراحل اعداد معايير التعليم، ومضمونها)، فهذه الجوانب تُعدّ أساسية لتحقيق هدف الدراسة، فحتى نتمكن من تحديد مجالات التطوير بالمسار التعليمي للمحاسبين المهنيين في الجزائر من منظور معايير التعليم يجب أولا أن نحدّد مضامين هذه المعايير، وغيرها من المعلومات ذات الصلة بها.

ويضاف للصعوبات السابقة عدم اكتمال المقدم من معلومات حول مكونات المسار التعليمي للمحاسبين المهنيين في الجزائر من خلال القانون رقم 10-01 والمراسيم التنفيذية ذات الصلة، وهو الأمر الذي حدّ من قدرة الباحث على تنفيذ المقارنة المطلوبة بين واقع المتطلبات المرتبطة بمكونات هذا المسار ومضامين معايير التعليم الدولية، فالمقارنة تحدّدت بالمتوفر من معلومات خلال فترة اعداد الدراسة.

دراسات سابقة

عرفت السنوات الموالية لاصدار الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) لمعايير التعليم الدولية (IESs) اتجاهها من الباحثين لاعتماد هذه المعايير من أجل تقييم برامج التعليم المحاسبي الجامعية، ومن بين الدراسات المنجزة بهذا الخصوص يمكننا الإشارة إلى:

- دراسة رندة عطية بوفارس، (2006) بعنوان " المهارات الواجب توافرها في المحاسب ومجهوداته لتطويرها دراسة تطبيقية على المحاسبين العاملين بقطاع النفط"

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى امتلاك المحاسبين الليبيين لبعض المهارات المهنية المحددة بمعيار التعليم المحاسبي الدولي IES3، ولمعرفة ما إذا كان هؤلاء المحاسبين أية مجهودات تجاه اكتساب وتطوير هذه المهارات، الأمر الذي وجّه نحوه معيار التعليم المحاسبي الدولي IES7. واعتمدت الدراسة في تحقيق هدفها على استمارة تم توزيعها على عدد من

المحاسبين العاملين بقطاع النفط. وقد أشارت نتائجها إلى امتلاك المبحوثين للمهارات المهنية موضوع الدراسة بدرجات متوسطة، بحيث كانت مهارة العمل في فريق عمل الأكثر توفراً، ثم مهارة استخدام تقنية المعلومات، ثم مهارة صنع القرار، فمهارة إدارة الذات، وأخيراً مهارة المعرفة. كما أشارت الدراسة إلى قيام المبحوثين بمجهودات لتطوير مهاراتهم المهنية بدوافع ذاتية، مع وجود قصور بهذا الخصوص نتيجة لتدني مهارة المعرفة لديهم. وفي ضوء نتائجها أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بتطوير مهارات المعرفة، إدارة الذات، استخدام تقنية المعلومات لدى المحاسبين.

- دراسة مقداد أحمد الجليلي، آلاء عبد الواحد ذنون (2010) بعنوان " استخدام معايير التعليم الدولية للمحاسبين المهنيين في تطوير المناهج المحاسبية لمرحلة البكالوريوس في العراق"

سعت الدراسة إلى اقتراح نموذج لمنهج محاسبي لمرحلة البكالوريوس بالجامعة العراقية، معتمدة في ذلك على ما قدمته معايير التعليم الدولية للمحاسبين (IESs)، وعلى مفردات المنهاج العالمي للتعليم المهني للمحاسبين المهنيين الصادر عن مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (UNCTAD). وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج تدور حول أهمية مناهج التعليم المحاسبي باعتبارها أحد عوامل بناء المهارات المهنية لمتعلمي المحاسبة، وأهمية التطوير المستمر لهذه المناهج بالاعتماد على معايير التعليم المحاسبي الدولية. وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بالتعليم المحاسبي وتعديل أساليبه، وبأهمية التدريس باللغة الانجليزية، وبضرورة التركيز على مكون التعليم العام والحر ضمن الخطط الدراسية، والاهتمام بالتدريب العملي، وتوفير الوسائل والامكانيات اللازمة لأقسام المحاسبة.

- دراسة محمد عبده نعمان، (2013)، بعنوان " التعليم المحاسبي لدارسي التعليم المفتوح بين الواقع والطموح"

هدفت الدراسة إلى تقييم واقع التعليم المحاسبي في نظام التعليم المفتوح بجامعة العلوم والتكنولوجيا في الجمهورية اليمنية، وهذا من خلال مقارنة محققة مع متطلبات معيار التعليم الدولي IES2، واستمارة وُجّهت إلى أعضاء الهيئة التدريسية بهذه الجامعة. ومن بين النتائج التي أشارت إليها الدراسة توافق مقررات المحاسبة والمقررات المتعلقة بالمعرفة التنظيمية وإدارة الأعمال ضمن برنامج التعليم المحاسبي في نظام التعليم المفتوح مع متطلبات المعيار IES2، مع تغطية جزئية لهذا البرنامج لمتطلبات المعيار بالنسبة للجانب المتعلق بالتعليم العام وتكنولوجيا المعلومات. ومن بين توصيات الدراسة ضرورة الاهتمام بالمتطلبات العامة للتعليم المحاسبي من خلال ادراج مقررات مثل التاريخ والسلوك الانساني في برنامج الجامعة، إلى جانب مقرر للتطبيقات المحاسبية بالحاسوب.

- دراسة أحمد حسن الحاج، (2013) بعنوان " مدى كفاية التعليم المحاسبي في الجامعات السورية على تأهيل كوادر لتطبيق معايير المحاسبة الدولية، دراسة حالة جامعة دمشق"

سلطت الدراسة الضوء على واقع التعليم المحاسبي في الجامعات السورية عامة، وجامعة دمشق بشكل خاص، محاولة رؤية الخطة الدراسية بكلية الاقتصاد (قسم المحاسبة) من منظور برامج التعليم المحاسبي لعدد من الجامعات العربية والأجنبية، ومن منظور المتطلبات الدولية ذات الصلة، والمتمثلة في كل من معايير التعليم المحاسبي الدولية (IESs) للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، والمنهج العالمي المقترح للتعليم المحاسبي من طرف مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (UNCTAD). ومن بين أهم ما سجلته الدراسة من نتائج نجد غياب المدرسين ذوي الخلفية المناسبة بخصوص

معايير المحاسبة الدولية، وغياب مقرر بالخطة الدراسية يتناول القيم والأخلاق المهنية التي يجب على المحاسب التحلي بها، إلى جانب عدم مناسبة الوسائل والأساليب التعليمية المستخدمة للتطورات العلمية والتكنولوجية، فالتعليم مازال قائم على السرد النظري والتلقين.

وفي ضوء نتائجها أوصت الدراسة بإعادة صياغة الخطة الدراسية بما ينسجم مع المتطلبات الدولية، مع التركيز في ذلك على تحقيق التوازن بين جميع مكونات الخطة، وعلى تحقيق التعليم العام.

– دراسة الباز فوزي قابيل، شيماء أبو المعاطي عبد المطلب، (2014) بعنوان " مقترح للاستفادة من المعايير الدولية للتعليم المحاسبي في تطوير التأهيل العلمي الأكاديمي في المجال الضريبي "

تمثلت مشكلة الدراسة في محاولة تطوير المادة العلمية للتعليم المحاسبي الضريبي بمصر سواء في مرحلة التعليم المتوسط والجامعي، أو في مراكز التدريب الضريبي، وكان الأساس المعتمد لتحقيق التطوير المطلوب هو مضمون معايير التعليم المحاسبي الدولية (IESS). وفي هذا الإطار تضمنت الدراسة عرضاً عن واقع التعليم المحاسبي الضريبي في مصر، وعرضاً آخر مختصر عن محتوى معايير التعليم المحاسبي الدولية، ليمثل العرض الأخير ضمن الدراسة في المقترح المقدم بخصوص المادة العلمية للتعليم المحاسبي الضريبي.

– دراسة قاسم محمد زريقات، عيسى أحمد العزام، (2014) بعنوان " واقع برامج التعليم المحاسبي في الجامعات الأردنية وتوافقها مع متطلبات المعيار 3 من المعايير الدولية للتعليم المحاسبي "

سعت الدراسة إلى الوقوف على واقع المهارات التي تقدمها برامج التعليم المحاسبي في الجامعات الأردنية، وهذا اعتماداً على مضمون معيار التعليم المحاسبي الدولي IES3، والذي يحدّد طبيعة المهارات اللازمة لخريجي المحاسبة. واعتمدت الدراسة على استمارة وُزعت على أعضاء الهيئة التدريسية (تخصص المحاسبة) بالجامعات الأردنية. ومن بين ما سجلته من نتائج هو تزويد برامج التعليم المحاسبي في الجامعات الأردنية لطلبتها بالمهارات الفكرية والتقنية والوظيفية، مع افتقارها من ناحية المهارات الشخصية ومهارات التواصل والمهارات التنظيمية والإدارية.

ومن بين توصيات الدراسة ضرورة العمل على إعادة النظر في برامج التعليم المحاسبي الحكومية من خلال منهج متكامل يستند إلى أفضل الممارسات وإلى معايير التعليم المحاسبي الدولية، إلى جانب الاتجاه إلى تطلّب اعتماد برامج التعليم المحاسبي من قبل هيئات اعتماد علمية مثل "AACSB"، والتي أثبتت معاييرها فعالية كبيرة في رفع جودة التعليم في مجال الأعمال.

– دراسة الفاتح الأمين عبد الرحيم الفكي، (2014) بعنوان " تصور مقترح لتطبيق معايير التعليم المحاسبي ودورها في ضبط جودة مناهج المحاسبة في الجامعات السعودية "

هدفت الدراسة إلى إلقاء الضوء على معايير التعليم المحاسبي الدولية (IESS)، وعلى كيفية استخدامها عند تصميم مناهج برامج المحاسبة بالجامعات، ومن بين نتائج الدراسة هو أن معايير التعليم الدولية توفر إرشادات واضحة بخصوص تصميم المنهج لبرامج التعليم المحاسبي. ومن بين توصياتها هو ضرورة تبني هذه المعايير كمحركات من قبل هيئات التقويم والاعتماد الأكاديمي بخصوص عمليات الاعتماد والتقويم لبرامج التعليم المحاسبي.

- دراسة ناظم شعلان جبار، (2015) بعنوان " واقع التعليم المحاسبي في العراق ومدى انسجامه مع معايير التعليم المحاسبي الدولية"

قدمت الدراسة تحليلاً عاماً لمنهج التعليم المحاسبي في الجامعات العراقية، لتقيّم مدى امتثال هذا المنهج لمتطلبات معايير التعليم الأربعة الأولى IES 1-4، إلى جانب اعتمادها على استمارة وُزعت على عدد من الأطراف (طلبة السنوات الأخيرة ببرامج التعليم المحاسبي، خريجي هذه البرامج، أعضاء الهيئة التدريسية) لتحصيل المزيد من المعلومات بخصوص طبيعة المهارات المهنية المطورة لدى خريجي هذه البرامج، وبخصوص كفاية هذه البرامج لتأهيل الخريجين لتأدية دور بالجمال المحاسبي. وقد أشارت الدراسة إلى تقليدية التعليم المحاسبي بالجامعات العراقية، فالتدريس يستند إلى المحاضرة ويتم باتجاه واحد تاركاً فرصة صغيرة للتعلم الفعال والمشاركة من جهة الطالب، وهذا إلى جانب غياب التنسيق بين المؤسسات الاقتصادية والمؤسسات التعليمية في العراق، الأمر الذي يحول دون تبادل الأفكار والرؤى عن احتياجات سوق العمل. ومن بين ما وجّهت الدراسة نحوه:

- إعادة النظر بالمناهج الدراسية وإعادة صياغتها وفقاً لمتطلبات سوق العمل، و وفقاً لمتطلبات معايير التعليم الدولية.
- دعم اندماج المؤسسات الاقتصادية في إدارة المؤسسات التعليمية.
- توفير التدريب لأعضاء الهيئة التدريسية حول أساليب التعليم النشط وأساليب تقييم الأداء.

- دراسة محمد مطر وآخرون، (2015) بعنوان " الارتقاء بالتعليم المحاسبي الجامعي لتحقيق الشروط المنصوص عليها في معايير التعليم المحاسبي الدولية"، ركزت هذه الدراسة على استكشاف آراء عينة من خريجي برنامج البكالوريوس في المحاسبة بالجامعات الأردنية، وعينة من أرباب العمل بخصوص عدد من الجوانب، بما في ذلك تقييمهم للأهمية النسبية لمجموعة المعارف والمهارات والقدرات التي تشترط معايير التعليم المحاسبي الدولية (IESs) توفرها في الخريج كي يكون محاسباً مؤهلاً، وتقييمهم مدى امتلاك الخريجين فعلياً لهذه المعارف والمهارات والقدرات، وللأهمية النسبية للمسابقات الرئيسية المشمولة غالباً في برنامج بكالوريوس المحاسبة، ومدى قدرة هذه المقاييس على تزويد الخريج بالمهارات والمعارف والمهارات المطلوبة.

ومن بين أهم ما توصلت إليه الدراسة نجد عدم تحقيق المناهج الدراسية لتخصص المحاسبة في الجامعات الأردنية لاشتراطات معايير التعليم المحاسبي الدولية، الأمر الذي عكسه المحدّد من أطراف عينة الدراسة من نواحي ضعف لدى خريجي المحاسبة، تعلقت أساساً بمهارات حل المشاكل، مهارات الاتصال، مهارات تحليل المخاطر، مهارات التخطيط الاستراتيجي. ومن بين توصيات الدراسة ضرورة المراجعة الدورية للخطط الدراسية، وادخال التحسينات عليها بالشكل الذي يضمن مواكبتها للتعليم المحاسبي بالدول المتقدمة.

- دراسة فتح الإله محمد أحمد محمد، (2016) بعنوان " مدى التوافق بين التعليم المحاسبي في الجامعات السودانية ومتطلبات بيئة الأعمال المعاصرة والاتحاد الدولي للمحاسبين من وجهة نظر أرباب الأعمال وأعضاء هيئة التدريس"، سعت الدراسة إلى رؤية التعليم المحاسبي بالجامعات السودانية من منظور تلبية متطلبات بيئة الأعمال المعاصرة، ومنظور توافق مخرجات هذه البرامج مع استراتيجية التعليم للتأهيل المهني للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).

واعتمدت الدراسة على استمارتي استبانة وُزعت إحداهما على أربعين عضوا بالهيئة التدريسية بالجامعات السودانية، والأخرى على ثمانين فردا من أرباب العمل بولاية الخرطوم بالسودان.

ومن بين أهم ما أشارت إليه الدراسة من نتائج نجد ضعف التوافق بين مناهج التعليم المحاسبي في الجامعات السودانية واستراتيجية التعليم للتأهيل المهني للاتحاد (IFAC)، لتوصي الدراسة بإعادة هيكلة المناهج والخطط الدراسية بشكل يحقق متطلبات هذا الأخير، وبالععمل على توطيد العلاقة بين أقسام المحاسبة بالجامعات السودانية وسوق العمل، وعلى إيجاد آلية اتصال تربط الجامعة بخريجها من المحاسبين بشكل يضمن حصولها على تغذية مرتدة بشأن ما تقدمه من برامج تعليمية.

إن الدراسات السابقة تتفق مع الدراسة الحالية في الأساس الذي اعتمدته لتحقيق المقارنات المتضمنة بها، ألا وهو معايير التعليم المحاسبي الدولية، مع تميّز الدراسة الحالية بالاعتماد على الاصدار المراجع لهذه المعايير، فالدراسات السابقة اعتمدت على الاصدار الأول لهذه المعايير، كما تميّز الدراسة الحالية بتناولها لكل معايير التعليم على خلاف الدراسات السابقة التي ركزت بشكل عام على معايير التعليم الأربعة الأولى (IES 1-4) والتي تعلقت بشكل أساسي بمكون التعليم المحاسبي، فالدراسات السابقة اهتمت بمكون واحد من مكونات المسار التعليمي للمحاسبين المهنيين، على خلاف الدراسة الحالية التي ركزت على كل مكونات هذا المسار من تعليم محاسبي مهني، خبرة عملية، تقييم، تطوير مهني مستمر.

وتختلف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في الأداة المستخدمة لتحقيقها، فالدراسات السابقة اعتمدت في تقييم برامج التعليم المحاسبي على الاستمارة الموجهة لخريجي برامج التعليم المحاسبي، أرباب العمل، أعضاء الهيئة التدريسية، في حين اعتمدت الدراسة الحالية على المقارنة المباشرة للمضامين المتعلقة بمكونات المسار التعليمي للمحاسبين المهنيين في الجزائر مع متطلبات معايير التعليم الدولية (IESs)، فالاستمارة لا تحقق هدف الدراسة، ذلك أن التنظيم الحالي لمهنة المحاسبة في الجزائر فيما يتعلق بمكون التعليم للمحاسبين المهنيين لم يوضع بعد حيز التطبيق، ومن ثم فالاستمارة لن تمكننا من الحصول على آراء طلبة برامج التعليم المحاسبي المهني أو أعضاء الهيئة التدريسية أو أرباب العمل بخصوص هذه البرامج طالما أنها لم تنطلق بعد.

الفصل الأول

الاتحاد الدولي للمحاسبين وتطوير مهنة المحاسبة والتعليم
المحاسبي المهني

تمهيد

أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) عددًا من المعايير الدولية وضّح من خلالها القاعدة الأساسية للممارسات الجيدة المقبولة عموماً فيما يتعلق بتعليم المحاسبين المهنيين، وهذا بالاعتماد على مجلسه لمعايير التعليم المحاسبي الدولية (IAESB). وانطلاقاً من أن اعتماد المعايير الصادرة عن جهة ما يتطلب ابتداءً معرفة هذه الجهة من ناحية مجالات عملها، الرقابة على عملها... إلخ، فإننا سنعمل من خلال هذا الفصل على توضيح هذه العناصر بالنسبة لمجلس (IAESB)، مع استباق ذلك بتوضيح نفس العناصر بالنسبة للاتحاد الدولي للمحاسبين باعتباره الراعي لعمل مجلس (IAESB)، وباعتبار أن معايير التعليم الدولية ملزمة لهيئات المحاسبة المهنية العضوة به. وفي تعريفنا للاتحاد ومجلسه (IAESB) سنقوم بالتركيز على تحديد أهم الانجازات المحققة بخصوص جانبيين هما مهنة المحاسبة والتعليم المحاسبي المهني، مع اعطاء تفاصيل أكثر بخصوص الجانب الثاني. وبناء عليه فإن هذا الفصل سيتضمن الإشارة إلى العناصر التالية:

- مجالات ومخرجات عمل الاتحاد الدولي للمحاسبين، الرقابة على عمله، أشكال ومتطلبات الانضمام إليه.
- مجالات ومخرجات عمل مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية، هيكل اعداد مخرجاته، التطور في مخرجاته وخطوات اعدادها و الاطار المفاهيمي الذي يحكمها، الواقع والآفاق المستقبلية لعمل المجلس.

1. إسهامات الاتحاد الدولي للمحاسبين في تطوير مهنة المحاسبة.

تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) نتيجة لمبادرات قُدمت سنة 1973 م، ووافق عليها المؤتمر الدولي الحادي عشر للمحاسبين الذي عُقد بميونخ بألمانيا سنة 1977 م. والاتحاد عبارة عن منظمة مهنية غير هادفة للربح تخضع للمواد 60-79 من القانون المدني السويسري (IFAC, 2014a, Article1)، وللمواد المشكّلة لنظامها الأساسي. ويعتمد الاتحاد في تنفيذ مهامه من الناحية البشرية على 72 موظف و250 متطوع، ومن الناحية المالية على ما تقدّمه الهيئات المنضّمة إليه والمتبرعين من مساهمات، متخذاً من نيويورك مقراً لمكتبه الإداري ولعقد مؤتمرات، ومن النزاهة، الخبرة، والشفافية قيماً له يسعى لتجسيدها من خلال مجالسه، لجانه، موظفيه، والمتطوعين به (IFAC, 2017a). ولكن ما مجال عمل الاتحاد ؟ وكيف يتم الرقابة على ما يؤديه من أعمال؟ وما متطلبات ومزايا الانضمام إليه ؟ وهل هناك تطور في عضويته؟

1.1 مجالات عمل الاتحاد الدولي للمحاسبين.

يتّخذ الاتحاد لنفسه كرسالة "خدمة مصلحة الجمهور وتقوية مهنة المحاسبة من خلال العمل على دعم تطوير معايير دولية عالية الجودة وتعزيز اعتمادها وتنفيذها، والمساهمة في بناء قدرات هيئات المحاسبة المهنية، والتحدّث عن القضايا التي تمم مصلحة الجمهور" (IFAC, 2017b). وفيما يلي شرح لمجالات العمل المحدّدة بهذه الرسالة.

1.1.1 المساهمة في تطوير معايير عالية الجودة: يعمل الاتحاد على وضع معايير عالية الجودة معتمداً في ذلك على جهود مجالسه الأربعة:

- مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB).

- مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية (IAESB).

- مجلس المعايير الدولية للسلوك الأخلاقي للمحاسبين (IESBA).

- مجلس المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام (IPSASB).

وقد أصدرت المجالس الأربعة وفقاً لترتيبها البيانات التالية:

- المعايير الدولية للتدقيق ورقابة جودة المراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة.

- معايير التعليم الدولية.

- قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين.

- المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام.

وبالإضافة إلى تطوير المعايير والقواعد السابقة يساهم الاتحاد في تطوير المعايير الدولية لإعداد التقارير

المالية (IFRS) باعتباره عضواً في المجلس الاستشاري للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

2.1.1 تسهيل اعتماد وتنفيذ المعايير والإرشادات عالية الجودة: يشجع الاتحاد على اعتماد المعايير الدولية لاعداد

التقارير المالية وما يصدره من معايير وقواعد وأدلة إرشادية، كما يقدم المشورة بشأن المداخل الفنية والقانونية لذلك.

ومن بين جهود الاتحاد لتسهيل تنفيذ معايير قيامه بتيسير الوصول إليها ولغيرها من الأدلة والأدوات الداعمة لتنفيذها، من خلال إتاحتها بشكل مجاني على موقعه الإلكتروني (www.ifac.org)، إلى جانب قيامه بتشجيع هيئات المحاسبة المنضمة إليه وواضعي المعايير على إقامة روابط اتصال بهذا الموقع وطباعة مواد منه.

3.1.1 الجودة والتطوير: يحرص الاتحاد على تقديم كل الأطراف ذات الصلة بمهنة المحاسبة لخدمات عالية الجودة، وهو يحقق هذا من خلال جهود كل من:

- **فريق الاتحاد للامتثال (CAP):** يحرص هذا الفريق على تقديم بيانات بخصوص تنفيذ الهيئات المهنية العضوة بالاتحاد لما تصدره مجالسه من معايير وقواعد، وهذا من خلال مراقبة برامج الامتثال لهذه الهيئات، كما يقدم هذا الفريق التوصيات بشأن مراجعة بيانات إلزامات العضوية بالاتحاد (IFAC, 2017c).

- **منتدى شركات المحاسبة للاتحاد (FOF) ولجنة مراجعي الحسابات العابرة للحدود الوطنية (TAC):** قام الاتحاد خلال سنة 2002 بإنشاء منتدى لشركات المحاسبة، جمع من خلاله الشركات التي تؤدي عمليات التدقيق عبر القارات، وهذا بهدف إشراكها في أنشطته ذات الصلة، بشكل يضمن معه تحقيق معايير ذات جودة عالية تغطي ممارسات التقرير والتدقيق. وتُعَدّ لجنة مراجعي الحسابات العابرة للحدود حلقة الوصل بين الاتحاد (IFAC) والشركات بالمنتدى، فهي المسؤولة عن تنفيذ المنتدى لأهدافه وعملياته، كما تلعب دورا هاما في تحقيق المراجعات عالية الجودة وهذا من خلال: (IFAC, 2017d)

- مطالبتها للشركات الراغبة في الانضمام لمنتدى شركات المحاسبة بالامتثال للمعايير الدولية.

- قيامها بتقديم توصيات لمجالس الاتحاد بخصوص ممارسات التدقيق التي تحتاج إلى دراسة.

- عملها على تسهيل التفاعل والتواصل بين الشركات العابرة للحدود والمنظمين الدوليين والمؤسسات المالية فيما يتعلق بالمواضيع ذات الصلة بجودة المراجعة والرقابة عليها.

- ترشيحها للأشخاص المؤهلين للعمل بمجالس اصدار المعايير بالاتحاد.

وفي مجال التطوير يحرص الاتحاد على تعزيز قيمة المحاسبين المهنيين في جميع أنحاء العالم، وعلى المساهمة في بناء وتطوير منظمات مهنية وشركات محاسبة قوية، وهذا من خلال ما تقدّمه لجانه الثلاث من جهود في هذا الإطار:

- **لجنة المحاسبين المهنيين في قطاع الأعمال (PAIB committee):** يستخدم الاتحاد مصطلح المحاسبين المهنيين في الأعمال ليصف أعضاء المهنة الذين لا يكون تركيزهم الأول المراجعة الخارجية للتقارير المالية للمؤسسات، أي المحاسبين المهنيين المتواجدين بالمنظمات الممثلة لقطاعات مختلفة (القطاع التجاري، الصناعي، قطاع الخدمات المالية، التعليم والقطاع غير الربحي) كموظفين أو كمستشارين يعملون على دعم وتعزيز الأهداف الاستراتيجية والمالية لهذه المنظمات. والاتحاد يعترف بأهمية دور المحاسبين المهنيين في قطاع الأعمال، وفي هذا الإطار قام خلال سنة 1977 بإنشاء لجنة المحاسبين المهنيين في قطاع الأعمال، التي حدّد لها كمهام: (IFAC, 2017e)

- التوعية بأهمية أدوار المحاسبين المهنيين في قطاع الأعمال.

- تزويد الاتحاد بمدخلات استراتيجية حول مواضيع الأعمال والمحاسبة التي تحتاج للمعالجة مع توضيح الطريقة لذلك.

- لجنة الممارسات الصغيرة والمتوسطة (SMP Committee): تشير التقديرات إلى أن أكثر من 95% من المؤسسات في جميع أنحاء العالم هي مؤسسات صغيرة ومتوسطة، وهو ما يمثل حوالي 60% من العمالة في القطاع الخاص، ومثل هذه الحقيقة تعكس مساهمة كبيرة لهذه المؤسسات في الناتج المحلي الإجمالي للبلدان (IFAC, 2017f). ويظهر جهد الاتحاد بخصوص هذه المؤسسات من خلال إنشائه سنة 2005 للجنة الممارسات الصغيرة والمتوسطة، والتي أوكل لها مهمة الاهتمام باحتياجات هذا النوع من المؤسسات من خلال تنفيذها للأدوار التالية: (IFAC, 2017g)
- تحقيق الاعتراف بدور الممارسين صغار ومتوسطي الحجم في الاقتصاد.
- تزويد مجالس اصدار المعايير بالاتحاد بمدخلات دورية تهدف لضمان ملائمة ما يتم اصداره من معايير لمتطلبات الممارسين صغار ومتوسطي الحجم.
- تطوير ومشاركة مواد وأدلة عملية تتناول كيفية تنفيذ المعايير الدولية وإدارة الأعمال.
- لجنة تطوير الهيئات المحاسبية المهنية: إن مهنة المحاسبة القوية والتي تقوم على محاسبين مهنيين أكفاء مدعومين ببيئات محاسبية مهنية قوية تساهم بشكل فعال في استدامة الأعمال الصغيرة، المتوسطة وكبيرة الحجم، وفي استقرار أسواق المال، وفي تطوير الاقتصاد ككل " Where accountancy flourishes economies grow " (IFAC, 2017h).
- وكما اهتم الاتحاد بالمحاسبين المهنيين من خلال انشائه للجنة تعمل على دعمهم والتعريف بأهمية أدوارهم، فإنه اهتم أيضا بالعمل على تحقيق هيئات مهنية محاسبية قوية بجميع أنحاء العالم، وهذا من خلال قيامه بإنشاء لجنة تطوير الهيئات المحاسبية المهنية، والتي تعمل على: (IFAC, 2017i)
- التوعية بعوامل النجاح والتحديات المرتبطة بإنشاء هيئات محاسبة مهنية، وهذا من خلال ما تطوره من أدلة ارشادية، مع مشاركتها للأدلة المعدة من طرف الهيئات المهنية المحاسبية والمنظمات الإقليمية وغيرها.
- تشجيع وتسهيل تشارك المعرفة بين الهيئات المهنية حول الصعوبات المرتبطة بتنفيذ المعايير الدولية وكيفية التعامل معها، وهذا من خلال ما يتم تنفيذه من ورشات وحلقات نقاشية.
- إن التقديرات تشير إلى وجود مجال واسع للعمل أمام لجنة تطوير الهيئات المحاسبية المهنية، فهناك 60 دولة لا يوجد بها منظمات مهنية محاسبية، أو لا يوجد بها منظمات مهنية محاسبية تمثل الاتحاد، كما أن هناك 93 هيئة مهنية محاسبية عضوة بالاتحاد بحاجة إلى التطوير والدعم لعدم امتلاكها القدرة الكافية على العمل والتنفيذ الفعال بجميع المجالات المطلوبة من الاتحاد. وتشير التقديرات إلى أن تكلفة سد الفجوة القائمة بين الهيئات المهنية المحاسبية الحالية وتلك المطلوبة على مستوى العالم ستزيد عن 100 مليون دولار، وبأن ذلك قد يستغرق وقتا يقدر بـ 30 عاما. والجدول رقم (01) يوضح تفصيل المعطيات السابقة.

الجدول رقم (01): المنظمات المهنية المحاسبية - الاحتياج العالمي -

منطقة التواجد الجغرافي	جنوب أوروبا و رابطة الدول المستقلة	الشرق الأوسط	آسيا	أمريكا الشمالية والكاربي	إفريقيا	جزر المحيط الهادي
دول بها هيئات عضوة/زميلة بالاتحاد تحتاج لدعم إضافي	18	07	22	19	25	02
دول لا يوجد بها هيئات مهنية محاسبية عضوة/زميلة بالاتحاد	01	05	07	06	24	04
دول لا يوجد بها هيئات مهنية محاسبية	00	00	02	01	04	06
تكلفة سد الفجوة (مليون دولار)	12.9	8.1	21	17.6	35.8	8.1

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على: (IFAC, 2017j)

ودائما في سياق الاشارة لجهود الاتحاد في مجال تطوير الهيئات المحاسبية المهنية يمكن أن نذكر بأن هذا الأخير قد قام بتوقيع مذكرة تفاهم مع اثني عشرة مساهم* بتاريخ 30 نوفمبر 2011، وهذا بهدف تحسين التعاون والعمل المشترك، وقد تمثلت أهم الانجازات في إطار هذه المذكرة في انشاء صفحة (MOSAIC) على موقع الاتحاد الالكتروني والتي تشكل بوابة للمعلومات من مختلف أنحاء العالم حول الهيئات المهنية المحاسبية وما تتلقاه من مساعدات تطويرية (IFAC, 2017k). ويدخل أيضا في مجال اهتمام الاتحاد بتطوير المحاسبين المهنيين والهيئات المحاسبية المهنية ومهنة المحاسبة ككل قيامه بتوفير موارد ذات صلة بمهنة المحاسبة من خلال موقعة على شبكة الأنترنت عبر الصفحة المسماة ببوابة المعرفة العالمية (IFAC, 2017l).

4.1.1 التحدث عن القضايا التي تهم مصلحة الجمهور: الاتحاد كما يقدم نفسه هو الممثل الرئيسي لمهنة المحاسبة والمتحدث عنها، وهو يحقق ذلك من خلال التعليق على القضايا التي تتصل بشكل مباشر بمهنة المحاسبة، وتطوير العلاقات مع المنظمات المهنية الأخرى، إلى جانب المشاركة في المنتديات المحلية، الاقليمية، العالمية.

2.1 المخرجات المستهدفة بعمل الاتحاد الدولي للمحاسبين.

من خلال ما حدّده لنفسه من مجالات للعمل ترتبط أساسا بمهنة المحاسبة، استهدف الاتحاد التأثير في عدد من المخرجات صنفها ضمن ثلاث مستويات، يرتبط الأول منها بتأثيره المباشر على مهنة المحاسبة والمنظمات المهنية، والثاني بتأثيره المباشر ولكن بدرجة أقل من المستوى الأول على الأفراد والمنظمين، ليرتبط المستوى الثالث بتحقيق الاتحاد لتأثير غير مباشر على المجتمع ككل من خلال المزايا الاقتصادية والاجتماعية المحققة. و المخرجات بالمستويات الثلاثة تتفق مع رؤية الاتحاد المتمثلة في " الاعتراف بمهنة المحاسبة العالمية كضرورة لتحقيق منظمات وأسواق مالية، واقتصاديات قوية ومستدامة " (IFAC, 2017b)، كما تتفق مع رسالته المتمثلة أساسا في خدمة مصلحة الجمهور من

* بنك التنمية الإفريقي، بنك التنمية الآسيوي، وزارة الشؤون الخارجية والتجارة الاستراتيجية، وزارة الشؤون الخارجية والتعاون من أجل التنمية لفنلندا، الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية، برنامج المعونة لنيوزلندا، الوكالة السويدية للتعاون الانمائي الدولي، البنك الدولي، وزارة التنمية الدولية البريطانية، بنك التنمية الأمريكي، الصندوق العالمي لمكافحة الإيدز والسل والملاريا، التحالف العالمي.

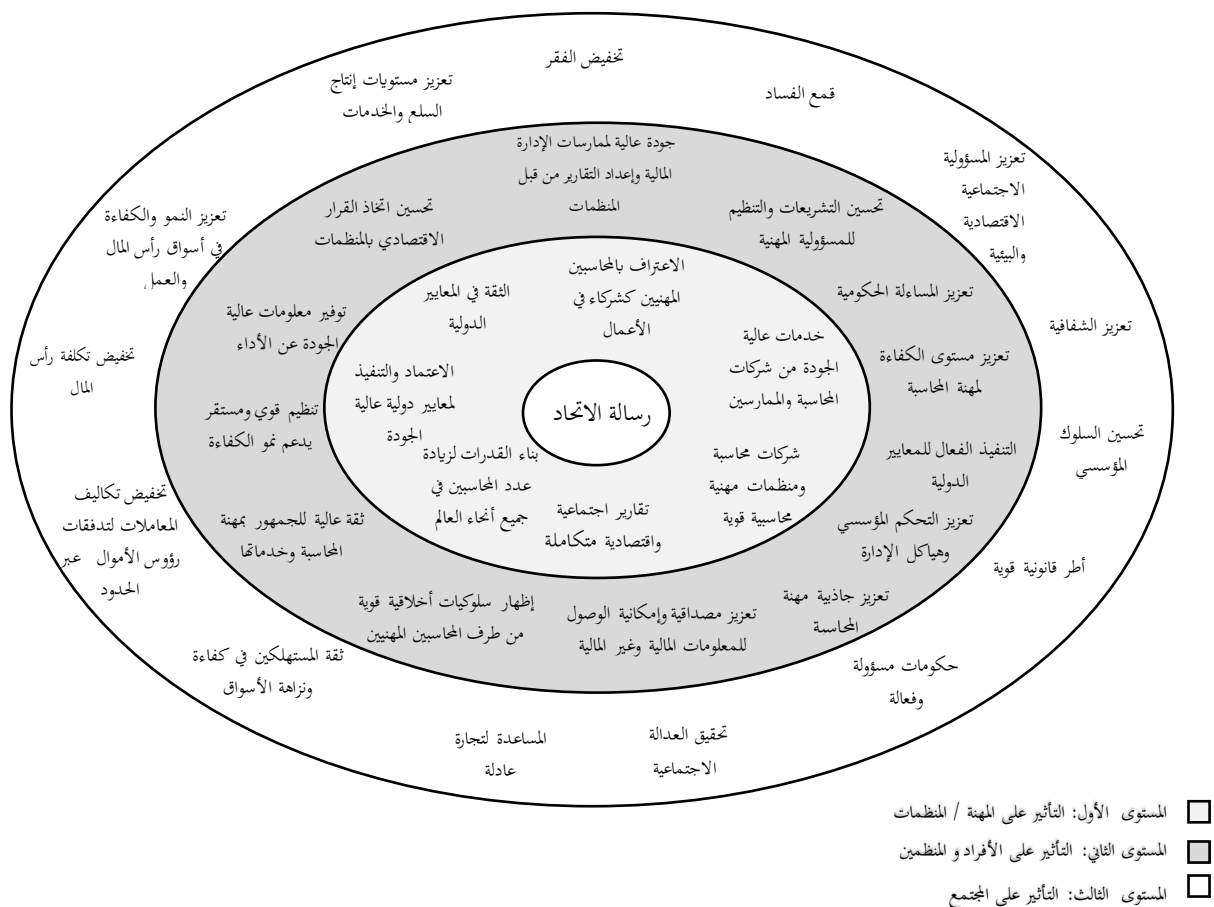
خلال تقوية مهنة المحاسبة. وهنا يمكننا الإشارة إلى أن الاتحاد يوضح العلاقة بين تقوية مهنة المحاسبة وتحقيق مصلحة الجمهور على النحو التالي: (IFAC, 2012a, p 2 - 4)

- **الجمهور (Public):** يشمل أوسع نطاق ممكن من المجتمع بما في ذلك المستثمرين، المساهمين، المالكين للمؤسسات العامة والخاصة، وكل الأطراف التي تعتمد على أداء هذه المؤسسات من موظفين وغيرهم من أصحاب المعاشات، إضافة إلى المستهلكين، البائعين، مسدّدي الضرائب، المواطنين، واضعي السياسات والمسؤولين المنتخبين، وكل من له علاقة بإدارة الموارد العامة بشكل يؤثر على المجتمع ككل.

- مساهمة مهنة المحاسبة في تحقيق مصلحة الجمهور: تساهم مهنة المحاسبة في تحقيق عدد من المصالح للجمهور، العديد منها ذو طابع اقتصادي لارتباطه بفعالية إدارة الموارد المتاحة، بما في ذلك تقديم تقارير مالية وغير مالية مفيدة لصناعة قرارات فعالة، وتحقيق درجة عالية لقابلية التقارير المالية وغير المالية للمقارنة والمراجعة على المستوى الدولي.

إن الشكل رقم (01) يعطى صورة عن المخرجات المستهدفة التأثير فيها من خلال عمل الاتحاد.

الشكل رقم (01): منظمات وأسواق مالية مستدامة، واقتصاديات دولية قوية.



Source: (IFAC, 2012b, p11)

3.1 الرقابة على عمل الاتحاد الدولي للمحاسبين.

يُعرّف الاتحاد مصلحة الجمهور على أنها " الفوائد الصافية المتأتية من أي عمل أو قرار أو سياسة، والصرامة الإجرائية المستخدمة نيابة عن جميع فئات المجتمع فيما يتعلق بهذا العمل أو القرار أو السياسة " (IFAC, 2012a, p1)، فإلى جانب احتواء مصلحة الجمهور على الفوائد المرتبطة بالأعمال أو القرارات والسياسات، فإنها تشمل الاجراءات الرقابية المستخدمة لحماية مصلحة هذا الجمهور فيما يتعلق بهذه الأعمال، القرارات والسياسات.

ويحرص الاتحاد على التأكد من تحقيقه لمصلحة الجمهور فيما يقوم به من أعمال، خاصة تلك المنقذة من قبل مجالسه لاصدار المعايير، ويتجسد هذا الحرص من خلال الرقابة المفروضة على عمل هذه المجالس، ومن خلال النظر في الفوائد والآثار المتوقعة لما تنقذه من أعمال، إلى جانب الحرص على اختيار وتعيين الأشخاص المناسبين للعمل بها، وهذه العمليات يتم تحقيقها من طرف الجهات التالية:

– **الهيئة العامة للاتحاد (IFAC Council):** تتألف الهيئة العامة للاتحاد من ممثل عن كل هيئة عضوة به، وهي تجتمع عادة مرة في السنة، وتكون مسؤولة عن اتخاذ القرارات المتعلقة بالمسائل التنظيمية والاستراتيجية، وعن انتخاب مجلس إدارة الاتحاد (IFAC, 2017m).

– **مجلس إدارة الاتحاد (IFAC Board):** يكون مسؤولاً عن اتخاذ كل الخطوات العملية من أجل تحقيق رسالة الاتحاد وهذا عبر الإدارة والإشراف على عملياته، وهو يتكون من رئيس و عدد من الأعضاء (لا يتجاوز عددهم 22 عضواً).

– **لجنة الترشيح بالاتحاد (Nominating Committee):** هي المسؤولة عن ترشيح الأعضاء لمجلس إدارة الاتحاد ولجانته ومجالس اصدار معايير، وهي تحقق الحماية لمصلحة الجمهور من خلال حرصها على: (IFAC, 2017n)

– أن تكون عملية الترشيح مفتوحة وشفافة، حيث تقوم كل سنة بإصدار دعوتين للترشح، إحداها خاصة بالمناصب الشاغرة بمجالس إصدار المعايير الأربعة للاتحاد، وتكون مفتوحة لكل الأطراف ذات المصلحة من منظمات دولية، وكالات حكومية، جمهور، لتكون دعوة الترشيح الأخرى خاصة بالمناصب الشاغرة بمجلس الاتحاد ولجانته، وتكون مفتوحة فقط للهيئات العضوة بالاتحاد.

– تحقيق التوازن بين قدرات المرشحين ومؤهلاتهم المهنية وبين الاحتياجات التمثيلية لمجالس ولجان الاتحاد، وكذا التوازن في التمثيل بين الجنسين، وبين البلدان ذات المستويات الاقتصادية المختلفة.

– **مجلس مراقبة مصلحة الجمهور (PIOB):** من أجل استعادة ثقة الجمهور المقوضة في مهنة المحاسبة بسبب سلسلة الفضائح المالية للشركات الكبرى، اتجه الاتحاد إلى التعاون مع الهيئات التنظيمية والمؤسسات المالية الدولية المشكّلة لما يسمى بفريق الرصد (MG)*، حيث تمّ الاتفاق خلال سنة 2003 على خطة لإصلاح ومراجعة أنشطة مجالسه لاصدار المعايير، وقد كان الاعتقاد بأن أحسن طريقة لتحقيق ذلك هي من خلال توفير المزيد من المساءلة والشفافية بهذه

* يضم هذا الفريق كل من: لجنة بازل للرقابة المصرفية، مجلس الاستقرار المالي، الرابطة الدولية لمراقبي التأمين، المنتدى الدولي لمنظمي التدقيق المستقلين، المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية، البنك الدولي، المفوضية الأوروبية.

الأنشطة، من خلال اخضاع أنشطة هذه المجالس للرقابة من طرف هيئة دولية مستقلة، الهيئة التي تم تأسيسها خلال سنة 2005 تحت مسمى مجلس مراقبة مصلحة الجمهور (PIOB)، لتضم عشرة أعضاء يتم ترشيحهم من طرف: لجنة بازل للرقابة المصرفية، المنظمة الدولية لهيئة الأوراق المالية، المفوضية الأوروبية، البنك الدولي. ولقد كُلف (PIOB) بتحقيق المهام التالية: (PIOB, 2017)

- الرقابة على مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB)، مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية (IAESB)، مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين (IESBA)، والمجموعات الاستشارية لهذه المجالس (CAG)، وفريق الاتحاد المعني بالامتثال (CAP)، وهذا بهدف ضمان اتمام تنفيذ استراتيجيات وخطط عمل هذه المجالس، والتأكد من أن المعايير الصادرة عنها قد تمّ اعدادها بطريقة شفافة تعكس مصلحة الجمهور.

- الرقابة على عملية الترشيح، والموافقة على التعيينات الخاصة بالمناصب الشاغرة بالمجالس والفرق والمجموعات السابقة بهدف التأكد من امتلاك الأشخاص المعيّنين للكفاءة الفنية والرؤية الواسعة التي تمكنهم من وضع معايير دولية مناسبة. ولقد نقّدت مجالس إصدار المعايير السابقة (IAESB، IESBA، IAASB) تحت رقابة (PIOB) العديد من المشاريع، حيث أتمّ مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية خلال سنة 2009 مشروعه لتوضيح وتحديث معايير للمراجعة (ISAs)، كما طوّر مشروع التقرير الجديد للمراجع (the new Auditor's Report). كما تم الانتهاء من مراجعة مدونة قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين خلال سنة 2009، والانتهاء من مراجعة معايير مجلس معايير التعليم المحاسبي خلال سنة 2014. وبالإضافة إلى هذه الانجازات قام مجلس (PIOB) خلال سبتمبر 2015 بإصدار وثيقة تحمل عنوان " وضع المعايير لخدمة مصلحة الجمهور - وصف للنموذج - " وصف من خلالها نموذج وضع المعايير في مجال التدقيق، الأخلاق، تعليم المحاسبين المهنيين (IFAC, 2017o).

- لجنة المصلحة العامة (PIC): تم انشاؤها خلال سنة 2015 بهدف تعزيز ترتيبات الحوكمة بمجلس الاتحاد المسؤول عن اصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB)، بشكل يضمن تعزيز الثقة فيما يصدره من معايير، وحاليا تضم (PIC) أفرادا من صندوق النقد الدولي، المنظمة الدولية للمؤسسات العليا لمراجعة الحسابات، منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، البنك الدولي.

4.1 الانضمام للاتحاد الدولي للمحاسبين.

إن عضوية الاتحاد مفتوحة أمام المنظمات المهنية التي تستوفي ما يضعه من شروط، فما هي هذه الشروط؟ وما المزايا المرتبطة بهذه العضوية، وما اتجاه التطور بها؟

1.4.1 متطلبات الانضمام للاتحاد الدولي للمحاسبين: هناك ثلاث وضعيات متاحة للمنظمات الراغبة في

الانضمام للاتحاد، وفيما يلي توضيح لمتطلبات كل وضعية منها: (IFAC, 2016a, p 4-8)

- **وضعية الهيئة العضوة (IFAC members):** تتاح هذه الوضعية للهيئات المهنية المحاسبية (PAOs) التي تلبي المتطلبات التالية:

- تحظى بالاعتراف، إما بقرار قانوني أو بإجماع عام كهيئة مهنية وطنية في وضع حسن.
- تدعم عمل الاتحاد.
- تستوفي الالتزامات المحددة ببيانات الاتحاد الدولي الخاصة بالالتزامات العضوية (SMOs)، والتي تشمل:
 - بيان التزامات العضوية (SMO₁) الخاص بضمان الجودة.
 - بيان التزامات العضوية (SMO₂) الخاص بمعايير التعليم الدولية الخاصة بالمحاسبين المهنيين، والارشادات الأخرى الصادرة عن مجلس (IAESB).
 - بيان التزامات العضوية (SMO₃) الخاص ببيانات الممارسة المرتبطة بالمعايير الدولية، والأوراق الأخرى الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.
 - بيان التزامات العضوية (SMO₄) الخاص بقواعد سلوك وآداب المهنة الخاصة بالمحاسبين المهنيين.
 - بيان التزامات العضوية (SMO₅) الخاص بالمعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام، والارشادات الأخرى الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
 - بيان التزامات العضوية (SMO₆) الخاص بالتحري والاجراءات التأديبية.
 - بيان التزامات العضوية (SMO₇) الخاص بمعايير التقارير المالية الدولية.
- تُظهر القدرة على المساهمة الفعالة في برنامج امثال الأعضاء بالاتحاد الدولي للمحاسبين.
- تتوفر لها القدرة المالية والتشغيلية، وهيكل مناسب للحكومة.
- لديها هيكل تشغيلي داخلي يسمح لها بتنظيم ودعم أعضائها.
- لديها القدرة على تسديد الالتزامات المالية للعضوية.
- تلتزم بالأحكام المحددة في النظام الأساسي للاتحاد و في لوائحه الداخلية.
- تلتزم بأي متطلبات إضافية يمكن أن يحددها مجلس الاتحاد لقبول عضوية الهيئات المهنية، ولقبول استمرارية عضويتها كهيئة في وضع حسن.

- **وضعية الهيئة العضوة بالانتساب (IFAC Associates):** تكون هذه الوضعية مفتوحة أمام الهيئات المهنية المحاسبية التي لا تستوفي المتطلبات الخاصة بعضوية الاتحاد، ولكنها تدعم عمله وتظهر التزاما وامتثالا لمتطلبات مجلسه وللأحكام ذات الصلة المحددة بالنظام الأساسي واللوائح الداخلية للاتحاد، إضافة إلى امتلاكها القدرة على تسديد نصيبها من المساهمات المالية، ومحافظةها على وضعها كهيئة عضوة بالانتساب في وضع حسن. وغالبا ما يُتَوَقَّع أن تنتقل الهيئات العضوة بالانتساب إلى وضعية الهيئات العضوة في حال وفائها بالالتزامات العضوية.

- **وضعية الهيئة العضوة بالتبعية (IFAC Affiliates):** تكون مفتوحة أمام المنظمات - من غير الهيئات المهنية المحاسبية - التي تُظهر اهتماما بمهنة المحاسبة العالمية، ودعما لعمل الاتحاد، والتزاما بمتطلبات مجلسه وبالأحكام ذات

الصلة بالنظام واللوائح الداخلية للاتحاد، مع امتلاكها القدرة على تقديم نصيحتها من المساهمات المالية والحفاظة على وضعها كمنظمة عضوة بالتبعية في وضع حسن.

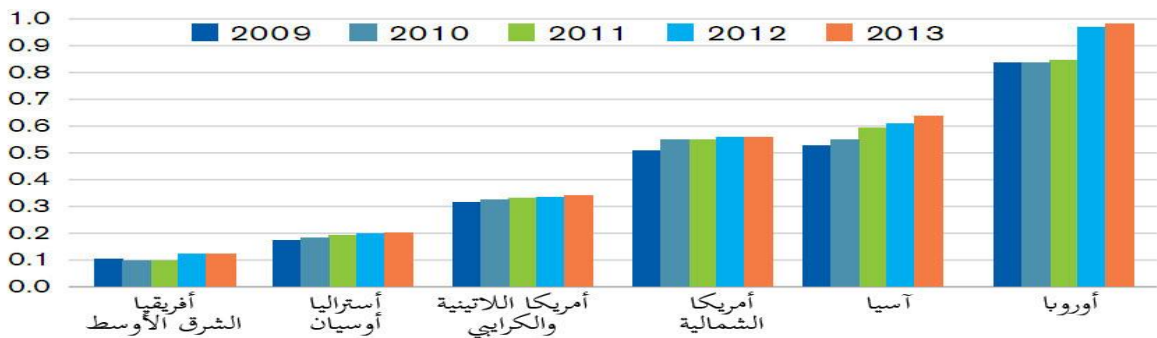
2.4.1 مزايا الانضمام للاتحاد الدولي للمحاسبين: إن عضوية الاتحاد تسمح للهيئات المهنية المحاسبية بالحصول على عدد من المزايا تتمثل في:

- حق الحضور والمشاركة في المناقشات والمداولات، والتصويت بإجتماعات الهيئة العامة للاتحاد.
- حق ترشيح أسماء للتواجد بمجلس الاتحاد أو أي مجلس آخر، أو فريق، لجنة، أو مجموعة يتم إنشاؤها بالاتحاد.
- حق الوصول إلى منشورات الاتحاد، إلا في الحالات التي يقتصر فيها الوصول على المنشورات المتاحة للجمهور.
- إن المنظمات العضوة بالاتحاد بالانتساب وبالتبعية لا تملك حق التصويت، والحق في ترشيح أسماء لمناصب معينة. وبشكل عام يمكن القول بأن انضمام الهيئات المهنية للاتحاد - خاصة تحت مظلة العضوية - يسمح لها بأن تصبح جزءا من الصوت العالمي لمهنة المحاسبة، وبأن تنقل وتعكس الانشغالات والمواضيع ذات الصلة ببيئاتها المحلية، لتحصل على الدعم من أجل تقوية مهنة المحاسبة بنطاقها المحلي.

3.4.1 تطور العضوية بالاتحاد الدولي للمحاسبين: بدأ الاتحاد نشاطه بـ 63 عضو من 51 دولة (IFAC, 2017p) ليضم حاليا أكثر من 175 هيئة عضوة ومنتسبة في 130 دولة تمثل ما يقارب 3 مليون محاسب مهني (IFAC, 2017q) وقد قدم الاتحاد عددا من البيانات فيما يتعلق بتوزيع الهيئات المهنية العضوة به خلال الفترة الممتدة من 2009 إلى 2013، يمكن سردها على النحو التالي:

- إن النسبة الأكبر من المحاسبين المهنيين بالهيئات العضوة بالاتحاد هم من أوروبا بما يقارب المليون محاسب.
- ما يقارب الربع من أعضاء الهيئات المهنية العضوة بالاتحاد هم من آسيا مع أغلبية في الهند والصين.
- إن أقل تمثيل بالاتحاد هو لمنطقة إفريقيا والشرق الأوسط بـ 126 ألف محاسب مهني عضو بـ هيئات مهنية عضوة بالاتحاد، ومثل هذا الأمر يعني عدم وجود تمثيل ونقل كافي لاحتياجات هذه الدول بالجمال المحاسبي، الأمر الذي يحتاج للعمل عليه. وهنا يمكن أن نشير إلى أن الدول العربية المنضمة للاتحاد هي المغرب، تونس، لبنان، الأردن، العراق، مصر، المملكة العربية السعودية، الكويت (IFAC, 2017r). والشكل رقم (02) يعكس المعطيات السابقة.

الشكل رقم (02): أعضاء الهيئات المهنية العضوة في الاتحاد وفقا لمنطقة تواجد الهيئات المهنية.



Source: (IFAC, 2015a, p7).

2. اسهامات مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية في تطوير التعليم المحاسبي المهني.

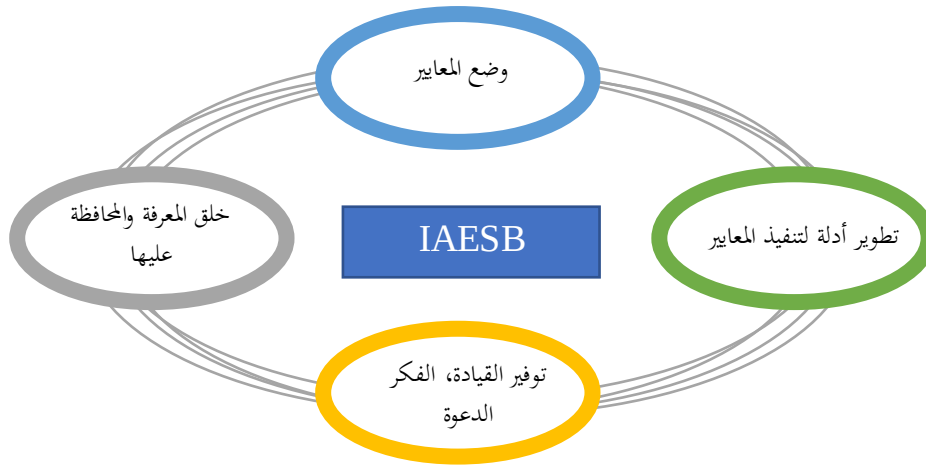
مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية (IAESB) هو الجهة المسؤولة بشكل مباشر عن اصدار المعايير الدولية الموجهة لعملية تعليم المحاسبين المهنيين، وفيما يلي سنقوم بتعريف هذا المجلس من خلال تعريف مخرجات عمله، كيفية إدارة عملية تحقيقها والتطور الحاصل بها، والاجراءات والخطوات المتبعة لإعدادها والاطار المفاهيمي الذي يحكمها، لننتقل بعدها إلى إلقاء نظرة على واقع وصول أعمال هذا المجلس وآفاقه المستقبلية.

1.2 مجالات ومخرجات عمل مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية.

إن رسالة المجلس هي خدمة مصلحة الجمهور من خلال تقوية مهنة المحاسبة على نطاق عالمي بالتركيز على تطوير وتحسين التعليم المحاسبي المهني، وهو يحقق هذه الرسالة من خلال العمل بمجالات تشمل:

- تطوير معايير دولية للتعليم المحاسبي المهني، مع العمل على تعزيز اعتمادها وتنفيذها.
- قيادة ودعم النقاشات الدولية حول القضايا الناشئة المرتبطة بتعليم المحاسبين المهنيين بشكل يستهدف معه تطوير برامج التعليم المحاسبي على المستوى العالمي، وتحقيق التقارب بين الدول النامية والمتقدمة بهذا الخصوص. والشكل رقم (03) يعكس المجالات السابقة لعمل المجلس.

الشكل رقم (03): مجالات عمل مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية.



Source: (IFAC, 2014b, p3).

إن مخرجات عمل المجلس تتمثل في الاصدارات المطوّرة من قبله في إطار تعزيزه لتعليم المحاسبين المهنيين، ومن خلال الشكل السابق يمكن تصنيف هذه المخرجات في مجموعتين هما أولاً المعايير، وثانياً أدلة التنفيذ.

- **معايير التعليم الدولية (IESs):** توضّح الأساسيات المرتبطة بتعليم المحاسبين المهنيين من خلال تحديدها للممارسات الجيدة المقبولة عموماً في هذا المجال، ومضامين هذه المعايير مطلوبة التحقيق بالمتطلبات التعليمية للهيئات العضوة بالاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). والمجلس يوضح أهمية وجود معايير دولية تحكم تعليم المحاسبين المهنيين على النحو التالي: (IFAC, 2015b)

- إن مواجهة مهنة المحاسبة للتغيرات والتحديات في بيئة الأعمال يتطلب منها ضمان تحقيق الأفراد الذين سيصبحون محاسبين مهنيين لمستوى متفق عليه من الكفاءة وحفاظهم عليه.
- يتم تطوير الكفاءة المطلوبة للمحاسبين المهنيين بشكل أساسي من خلال التعليم والخبرة العملية، ويتم الحفاظ عليها لاحقاً من خلال أنشطة التطوير المهني المستمر.
- تحتاج مهنة المحاسبة لمعايير عالية الجودة تغطي المكونات الثلاث لمسار البناء والحفاظ على الكفاءة المهنية من: تعليم، خبرة، وتطوير مهني مستمر.
- تعزيز التعليم المحاسبي من خلال معايير دولية تحكمه وتغطي كل مكوناته (تعليم، خبرة، تطوير مهني مستمر) سيمكّن من خدمة مصلحة الجمهور، وهذا من خلال تمكين مهنة المحاسبة وممارسيها من الوفاء بإحتياجات صناع القرار.
- تساعد المعايير الدولية للتعليم المحاسبي المنظمات المهنية المحاسبية، المنظمين، المستخدمين، الأكاديميين، الطلبة من خلال توضيحها للمتطلبات الأساسية المتعلقة بتعليم المحاسبين المهنيين.
- تزود المعايير التعليمية الأعضاء بالاتحاد وغيرهم من أصحاب المصلحة بأساس للمقارنة المرجعية فيما يتعلق بالممارسات الجيدة في التعليم المحاسبي المهني.
- القبول والتطبيق الدولي لمعايير التعليم الدولية سيقصص من الفروق الدولية فيما يتعلق بمتطلبات التأهيل والممارسة المرتبطة بمهنة المحاسبة، وسيسهل من حركة وتنقل المحاسبين المهنيين دولياً.
- وسائل دعم مادية إضافية (أدلة التنفيذ): لا يخرج هدف هذه الوسائل عن إطار مساعدة أعضاء الاتحاد على تحقيق الممارسات المحددة بمعايير التعليم الدولية، ومن أمثلة هذه الوسائل ما يقدمه المجلس من أدلة تفسيرية وشارحة (Interpretation Guidance)، ومن أدوات (Toolkits) من حين لآخر.
- ويقوم المجلس بإتاحة ما يقدمه من مخرجات - معايير وغيرها من الاصدارات - بشكل مجاني من خلال موقعه على الشبكة (www.iaesb.org)، كما يقوم من خلال هذا الموقع بعرض وتوفير معلومات مرتبطة به، وبما يقدمه من أنشطة من ناحية تحديد أعضائه الحاليين، عرض صلاحياته، خطته الاستراتيجية، تقاريره السنوية، مشاريعه الحالية والمكتملة، أخباره ومستجداته، بشكل يبقي الأطراف ذات المصلحة على اطلاع ومعرفة دائمة بجدیده. كما يتيح المجلس من خلال موقعه فرصة الاتصال والاستفسار لكل أفراد الجمهور من خلال خدمة البريد الإلكتروني، وهذا الأمر يمكن النظر إليه من زاوية حرص المجلس على تحقيق الفهم لما يقدمه من اصدارات. وبالإضافة إلى ما سبق يقوم الاتحاد (IFAC) سنوياً بإصدار كتيب يتضمن بشكل أساسي معايير التعليم الدولية للمجلس، مع التحديث السنوي لمضامينه (هناك إصدار جديد لكل سنة)، وهذا الكتيب متاح أيضاً - بشكل مجاني - على موقع المجلس على شبكة الأنترنت.

2.2 هيكل إعدادات إصدارات مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية.

يعتمد المجلس في تحقيق مخرجات عمله على ما يقدمه أعضاؤه من جهود، حيث يضم ثمانية عشر عضواً، يتمثلون في رئيس المجلس، نائب الرئيس، وستة عشر عضواً متطوعاً من مختلف أنحاء العالم، ما بين ممارسين لأعمال المحاسبة والمراجعة، وغير الممارسين*، وأعضاء الجمهور. وبالإضافة إلى الأعضاء السابقين يمكن أن يضم المجلس ثلاث ملاحظين (Observers) معينين من طرف مجلس الاتحاد بالتشاور مع (PIOB) تكون مهمتهم التحقق من توجه عمل المجلس نحو خدمة مصلحة الجمهور (IFAC, 2012c). ويدخل أيضاً في إطار التأكد من توجه أعمال المجلس نحو خدمة مصلحة الجمهور خضوع هذه الأعمال لعملية استشارية من قبل الفريق الاستشاري (CAG) لهذا المجلس، الفريق الذي يضم حالياً ممثلين عن الهيئات التالية: (IFAC, 2017r)

- جمعية المحاسبة والمالية في استراليا ونيوزلندا (AFAANZ) والممثلة للمؤسسات الأكاديمية بالمنطقة.

- جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA).

- هيئة تطوير كليات الادارة الجامعية الدولية (AACB).

- مشروع المحتوى الموحد (Common Content Project).

- اتحاد المحاسبين في آسيا والمحيط الهادي (CAPA).

- جمعية المحاسبين الأوروبية (EAA).

- الجمعية الأوروبية للمحاسبين والمراجعين للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (EFAA's).

- مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC).

- رابطة أمريكا اللاتينية لكليات وجامعات الأعمال والمحاسبة.

- مجلس المحاسبين العموميين لمقاطعة أنتاريو.

- مدرسة " Fucape " للأعمال بالبرازيل.

- مجلس التنظيم المستقل لمراجعي الحسابات بجنوب إفريقيا (IRBA).

- اتحاد المحاسبين لجنوب آسيا (SAFA).

- مجلس مراقبة المحاسبة للشركات العامة بالولايات المتحدة الأمريكية (PCAOB).

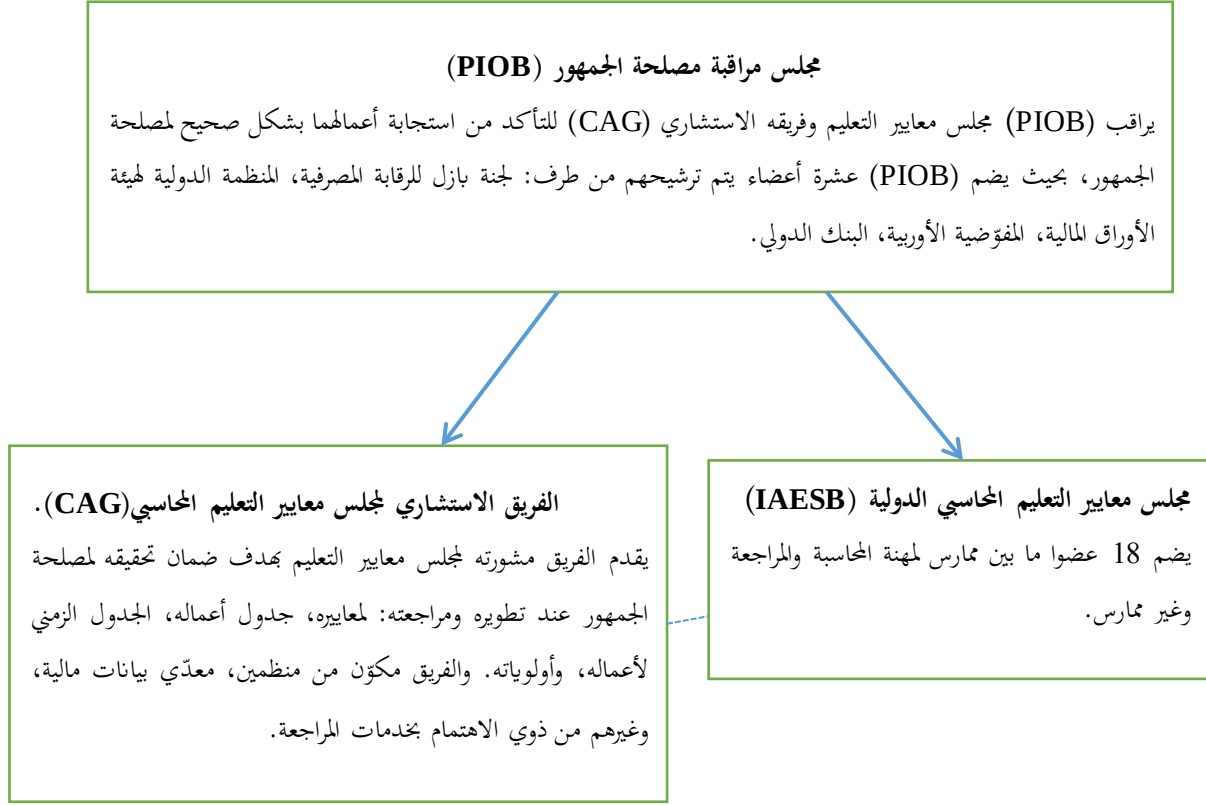
إن ما سبق يمكن من القول بأن عمل مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية (IAESB) بشكل مستقل تحت رعاية الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) لا يلغي خضوعه لعملية رقابية تهدف إلى التأكد من توجهه نحو خدمة مصلحة الجمهور، وهذه الرقابة تتحقق من خلال:

- العملية التشاورية مع الفريق الاستشاري للمجلس (GAG).

* غير الممارس هو شخص لا يمثل شريكاً أو عاملاً بمكتب للمراجعة، كما يمكن أن يكون عضواً أو عاملاً بمكتب للمحاسبة ولكنه متوقف عن الممارسة منذ ثلاث سنوات. وأعضاء الجمهور هم الأفراد الذين يستوفون متطلبات الأعضاء من غير الممارسين والمتوقع أن يعكسوا المصلحة العامة.

- رقابة مجلس مراقبة مصلحة الجمهور (PIOB) على المجلس وعلى فريقه الاستشاري. والشكل رقم (04) يعكس العلاقة بين كل من المجلس وفريقه الاستشاري (GAG)، ومجلس مراقبة مصلحة الجمهور (PIOB).

الشكل رقم (04): هيكل وإدارة مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية.



Source: (IFAC, 2015b).

3.2 التطور في إصدارات مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية.

بعد فترة وجيزة من تأسيسه خلال سنة 1977 قام الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بإنشاء أربع لجان هي لجنة التعليم، لجنة الأخلاقيات، لجنة ممارسات التدقيق الدولية، لجنة المحاسبة الإدارية. وقد تطورت اللجان الثلاثة الأولى لتصبح مجالس مجال اهتمامها هو إصدار المعايير (Standards) الدولية إلزامية التطبيق على الهيئات العضوة بالاتحاد، بعد أن كانت موجّهة نحو إصدار الارشادات (Guidance) غير الملزمة لهذه الهيئات، ولقد كانت لجنة ممارسات التدقيق الدولية أول من انتقل إلى وضعية المجلس (Board Status) خلال سنة 2002، ليتم بعد ذلك خلال شهر نوفمبر من سنة 2003 في إطار الإصلاحات التي شهدتها الاتحاد الدولي التوجّه نحو إنشاء ما يعرف بـ " مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية " (David, Karen, Gary, 2012, p744-745)، حيث حلّ هذا المجلس محل لجنة التعليم ابتداء من سنة 2005 (مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، 2013، ص6). ومن لجنة التعليم إلى مجلس معايير التعليم المحاسبي شهدت الساحة الدولية العديد من الجهود المقدّمة في مجال التعليم المحاسبي للمحاسبين المهنيين، ومختصر هذه الجهود هو ما سيتم تقديمه في ما يلي مع تنظيمه ضمن ثلاث مراحل زمنية هي:

1.3.2 المرحلة الأولى (1977-1998): خلال هذه المرحلة قدّمت لجنة التعليم العديد من الاصدارات في إطار ما حدّدته لنفسها من مهام تمثلت أساسا في تطوير الارشادات، أوراق المناقشة، وغيرها من أوراق المعلومات. وفي مجال الارشادات أصدرت اللجنة خلال الفترة الممتدة من فيفري 1982 إلى غاية ديسمبر 1995 إحدى عشر ارشادا دوليا للتعليم (IEG)، يمكن تحديد مواضيعها بشكل مختصر على النحو التالي:

– **الارشادات رقم (1، 3، 4، 5، 6، 8):** دُجّجت هذه الارشادات خلال سنة 1991 ضمن إرشاد دولي وحيد حمل وسم IEG9: التعليم قبل التأهيل ومتطلبات الخبرة والكفاءة المهنية للمحاسبين المهنيين (Adolf, Axel, Kai-Uwe, 1999, p370) وقد وضّحت فقرات الارشاد توجيهات لجنة التعليم بشأن: (GD Donleavy, Bleak Disjuncture, 1992, p45)

– متطلبات الالتحاق ببرنامج للتعليم المحاسبي المهني.

– المتطلبات المتعلقة بمحتوى برنامج للتعليم المحاسبي المهني.

– المدة لبرنامج تعليم محاسبي مهني.

– عملية التقييم السابقة للتأهيل.

– الخبرة العملية السابقة للتأهيل.

– **الارشاد الثاني: IEG2: التعليم المهني المستمر:** تم اصداره خلال شهر فيفري من سنة 1982، وكان يهدف إلى توضيح متطلبات لجنة التعليم المرتبطة بإنشاء ومتابعة عملية تعليم مستمرة موجّهة نحو المحافظة على كفاءة المحاسبين المهنيين وتطويرها (IFAC, 2004a, para 3).

– **الارشاد السابع: IEG7: التعليم والتدريب لتقني المحاسبة:** تم اصداره خلال شهر أكتوبر من سنة 1987، وكان موجّها نحو توضيح أهمية الدور الذي يقوم به تقني المحاسبة*، ومتطلبات تعليمهم وتدريبهم (IFAC, 1999, Para1).

– **الارشاد العاشر: IEG10: الأخلاق المهنية للمحاسبين: التحدي التعليمي والتطبيق العملي:** تم اصدار هذا الارشاد خلال شهر نوفمبر من سنة 1992، عقب قيام الاتحاد بإصدار مدونته لقواعد السلوك الأخلاقي خلال سنة 1990، وكان يهدف إلى تشجيع الهيئات العضوة بالاتحاد على مراجعة ترتيباتها المرتبطة بتعليم الأخلاق المهنية للمحاسبين المهنيين (IFAC, 1992, Para 1, 2).

– **الارشاد الحادي عشر: IEG11: تكنولوجيا المعلومات في منهج المحاسبة:** تم اصداره خلال شهر ديسمبر من سنة 1995، وكان يهدف إلى مساعدة الهيئات العضوة بالاتحاد على إعداد محاسبية المهنيين للعمل في بيئة تكنولوجيا المعلومات، من خلال توضيحه للمعارف والمهارات المطلوب تطويرها لديهم بهذا المجال.

إن وضع لجنة التعليم للارشادات الدولية السابقة تم في ظل ما نفذته من دراسة متأنية لأفضل الممارسات القائمة، وللطرق الأكثر فعالية للتعامل مع القضايا المثارة، ومع ذلك فإنه يمكن اعتبار هذه الارشادات المحك أو المرجع الوحيد آنذاك المكتسب لصفة الدولية ولصفة الامام -وفقا لمستوى معين من التفصيل- بمختلف الجوانب المرتبطة بتعليم المحاسبين المهنيين، ذلك أن:

* قُصِد بتقني المحاسبة ضمن الارشاد العاملين بالعمل التقني المحاسبي تحت إدارة المحاسبين المهنيين.

- متطلبات الاعتماد (تعليم، تدريب عملي، تقييم) المحددة بالتوجيه الثامن للاتحاد الأوروبي الصادر خلال سنة 1984 اختصت بفترة معينة من المحاسبين المهنيين (مراجعي الحسابات القانونيين)، كما أنها لم تشمل المتطلبات المتعلقة بالتعلم المطلوب خلال مرحلة ما بعد الاعتماد (التعليم المستمر)*.

- الضوابط الصادرة سنة 1998 عن منظمة التجارة العالمية (WTO) والمتعلقة باللوائح المحلية المرتبطة بالمعايير الفنية و بمتطلبات واجراءات التأهيل (Qualification) والترخيص (Licensing) فيما يتعلق بالخدمات المحاسبية لم تقدم أي تفصيل حول طبيعة هذه المتطلبات، حيث اقتصر على اشتراط عدم تشكيلها لأي عائق غير ضروري أمام تجارة الخدمات. وبشكل أوضح فإن الضوابط الموضوعة من طرف منظمة التجارة العالمية لم تحدّد التعلم المطلوب تحقيقه من الفرد من أجل حصوله على التأهيل كمحاسب مهني.

إن أهمية الارشادات الدولية للتعليم - خاصة الارشاد IEG9، IEG11 - برزت أيضا من خلال تشكيلها لأحد الأسس التي اعتمد عليها من طرف مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (UNCTAD) من أجل وضع منهاج عالمي للتعليم المحاسبي للمحاسبين المهنيين، وُضِّحَ وُحِّدَ من خلاله بشكل تفصيلي التعليم الذي يحتاجه الفرد الراغب في أن يصبح محاسباً مهنيًا، وقد تم اصدار هذا المنهاج لأول مرة سنة 1999، ليقدم مرة أخرى بعد تنقيحه خلال سنة 2003 (UNCTAD, 2003).

2.3.2 المرحلة الثانية (1999 - 2008): إن الاطار المفاهيمي لبيانات التعليم الدولية المعدّ خلال سنة 1999 من طرف لجنة التعليم أظهر تغيرا في توجهات العمل لهذه الأخيرة، حيث ولأول مرة يُذكر بأنه قد تم تأسيس لجنة التعليم من أجل تطوير المعايير، الارشادات، أوراق المناقشة وغيرها من أوراق المعلومات، ليتم بهذا وضع لجنة التعليم في نفس المستوى مع غيرها من مجالس وضع المعايير بالاتحاد الدولي للمحاسبين. كما أن عرض هذا الاطار على الهيئات العضوة بالاتحاد لإبداء الملاحظات والآراء بشأنه، وقبوله من طرفهم أعطى أول دعم لتحقيق الانتشار الواسع لمعايير التعليم المحاسبي كأساس للمقارنة فيما يتعلق بالمتطلبات التعليمية لممارسة مهنة المحاسبة.

ولقد أرجع الدافع وراء توجه لجنة التعليم نحو اصدار معايير للتعليم المحاسبي المهني إلى الأزمة المالية لجنوب شرق آسيا (1998) حيث توجّهت الأنظار آنذاك إلى مهنة المحاسبة وإلى الأداء المحاسبي، لتخضع المهنة للعديد من الضغوط من من طرف الهيئات والمنظمات المالية وغيرها، ليقرر وقتها الاتحاد (IFAC) والشركات الكبرى للمحاسبة وغيرهم من الأطراف إنشاء المنتدى الدولي لتطوير المحاسبة (IFAD)، ليؤدي ذلك إلى انشاء لجنة مراجعي الحسابات العابرة للحدود الوطنية (TAC) ومنتدى الشركات (FOF)، لتسجل الشركات بهذا المنتدى ملاحظة بخصوص غياب معايير منظّمة للتعليم بالنسبة للمحاسبين المهنيين، ولتلمس وتري ضرورة لوجود مثل هذه المعايير كجزء من النظام

* تميّز توجيه الاتحاد الأوروبي الصادر خلال سنة 2006 والمتعلق بالمراجعة القانونية للحسابات السنوية والحسابات المجمّعة واللاعي للتوجيه الخاص بسنة 1984، بإضافته لمادة تتناول المتطلبات من مراجعي الحسابات القانونيين في إطار المحافظة على كفاءتهم المهنية ومعارفهم النظرية وقيمهم (التعليم المستمر)، وللاطلاع على المحتوى التفصيلي للتوجيه يمكن الرجوع إلى (UE, 2006, Article 6-13).

الكلي لرقابة الجودة، ليوافق في ظل هذه المعطيات مجلس الاتحاد خلال سنة 2001 على ضرورة قيام لجنة التعليم بإصدار معايير للتعليم كمكمل لما تم إصداره من معايير دولية للمراجعة (Micheal, 2004, p107-108). وفي إطار توجّه لجنة التعليم نحو إصدار المعايير الدولية قامت خلال سنة 2002 بمراجعة لارشاداتها الدولية خاصة التاسع (IEG9) والعاشر (IEG10) منها، وهذا بهدف تحويلها إلى معايير، لتوافق في اجتماعها لشهر أوت من سنة 2003 بكيب تاون على إصدار "المعايير الستة الأولى للتعليم المحاسبي للمحاسبين المهنيين" خلال شهر أكتوبر من نفس السنة (David, Karen, Gary, p745-746)، لتصبح هذه المعايير واجبة التطبيق من طرف الهيئات العضوة بالاتحاد ابتداء من 2005/01/01. وقد غطّت المعايير المقدّمة عددا من المواضيع عكسها ما حدّد لها من تسميات على النحو التالي:

IES1 : متطلبات الدخول إلى برنامج للتعليم المحاسبي المهني.

IES2 : محتوى برامج التعليم المحاسبي المهني.

IES3 : المهارات المهنية والتعليم العام.

IES4 : القيم، الأخلاق، المواقف المهنية.

IES5 : متطلبات الخبرة العملية.

IES6 : تقويم القدرات المهنية والكفاءة.

وبالتزامن مع إصدارها للمعايير الستة السابقة قامت لجنة التعليم بالتصويت على إعادة عرض (re-expose) مشروع مراجع (Revised Draft) لمعيار تعليم محاسبي سابع مقترح يدور حول التطوير المهني المستمر للمحاسبين المهنيين، أعتد في اعدادة بشكل أساسي على ارشاد اللجنة (IEG2). كما قامت اللجنة بإصدار إطار مفاهيمي لإصداراتها الدولية ومقدّمة لمعايير التعليم خلال شهر أكتوبر من سنة 2003، لتوافق خلال اجتماعها لشهر مارس 2004 بنيويورك على إصدار معيار التعليم السابع خلال شهر ماي من نفس السنة، ليصبح واجب التطبيق ابتداء من 2006 /01/01، ليحمل وسم " (IES7) التطوير المهني المستمر: برنامج التعليم مدى الحياة والتطوير المستمر للكفاءة المهنية ". وبإصدارها لمعيار التعليم السابع تكون لجنة التعليم قد حولت ارشاداتها الدولية IEG2، IEG9، IEG10 إلى معايير دولية (IES 1-7).

وباجتماعها بستوكهولم خلال شهر أوت من سنة 2004 نظرت لجنة التعليم في اعداد معيار تعليم ثامن يتعلق بالمتطلبات التعليمية لمراجعي الحسابات، لتوافق في اجتماعها بنيويورك خلال شهر مارس من سنة 2005 على عرض المعيار، ليتم بعدها في الاجتماع الأول لمجلس معايير التعليم المحاسبي (IAESB) بنيويورك خلال الفترة الممتدة من 28 فيفري إلى 2 مارس من سنة 2006 الموافقة على إصدار المشروع المراجع للمعيار خلال شهر ماي لسنة 2006، بتاريخ وجوب تطبيق ابتداء من 2008 /07/01، ليحمل المعيار وسم " (IES8): متطلبات الكفاءة لمحتري التدقيق".

وكنتيجة للخطوات السابقة عرفت الساحة الدولية وجود ثنائي معايير دولية تغطي المتطلبات المتعلقة بتعليم المحاسبين المهنيين بصفة عامة (IES 1-7)، ومراجعي الحسابات بصفة خاصة (IES8). وقد اكتسبت معايير التعليم

الدولية الثمانية (IES 1-8) اعترافا دوليا واسعا خلال الفترة الممتدة من 2003 إلى 2011 برز من خلال الاعتماد عليها من طرف عدد من الجهات على النحو التالي: (David, Karen, Gary, p747)

- اعتمد البنك العالمي على المعايير الدولية للتعليم كجزء من متطلبات تطوير استمارة استعملت كأداة تشخيصية لتكوين نظرة عامة حول بيئة المحاسبة والمراجعة ببعض الدول، ليستعمل المعلومات المجمعة لإعداد تقريره (ROSC) والموجه نحو مساعدة هذه الدول على تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة بهدف تقوية تقاريرها المالية.

- استعملت الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية (USAID) معايير التعليم الدولية لتطوير طريقة للقياس تساعد في تحديد فجوات التنفيذ والامتثال لمعايير التعليم المحاسبي بعدد من الدول، ليشكل ما تم تجميعه من معلومات أساسا لتخصيص ما تقدمه هذه الوكالة من مساعدات لهذه الدول مستقبلا.

- استخدم عدد من الباحثين معايير التعليم الدولية كجزء من متطلبات تطوير أداة قياس تحليلية تُعرف بمؤشر التنمية المحاسبي (ADI)، المؤشر الذي يرتب الدول من حيث تحقيقها للشفافية والمساءلة، الأمر الذي يمكن أن يستخدم كأساس للمقارنة ولعمليات التحسين المستمر بالتقارير المالية لهذه الدول.

وأيضا شكّلت معايير التعليم الدولية أحد الأدوات المعتمدة من طرف مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (UNCTAD) لتطوير ما أسماه بأداة التطوير المحاسبي (ADT)، الأداة الموجهة نحو مساعدة البلدان على قياس وتقييم قدرتها الحالية على تحقيق الإبلاغ العالي الجودة من قبل شركاتها*.

وإلى جانب معايير التعليم الثمانية قامت لجنة التعليم خلال الفترة الممتدة من 1999 إلى 2006 بتقديم العديد من الاصدارات، من بينها ورقة تعليم دولية (IEP): استيعاب المترشحين ذوي الإعاقة (2001)، ورقة تعليم دولية (IEP1): الاعتراف بالشهادات التعليمية قبل التأهيل من قبل أعضاء الاتحاد (2002)، ورقة تعليم دولية (IEP2): نحو محاسبين مهنيين مؤهلين (2003). كما قدّم مجلس معايير التعليم المحاسبي منذ توليه المهام عوض لجنة التعليم عددا من الاصدارات منها:

- ورقة معلومات حول مداخل المحافظة والتطوير للقيم المهنية، الأخلاق والمواقف في برامج التعليم المحاسبي (2006).
- البيانات الثلاث لممارسة التعليم الدولية (IEPSS) (2007):
- (IEPS1): مداخل المحافظة على القيم المهنية وتطويرها.
- (IEPS2): تكنولوجيا المعلومات للمحاسبين المهنيين.
- (IEPS2): متطلبات الخبرة العملية - التطوير المهني الأولي للمحاسبين المهنيين.
- ورقة معلومات تناولت مداخل قياس التطوير المهني المستمر (2008).

* المزيد من التفاصيل حول هذه الأداة، خاصة فيما يتعلق بكيفية استخدامها لتقييم الوضع الحالي للدولة محل التقييم من ناحية تلبية متطلبات معايير التعليم الدولية مقدمة ضمن فصل الدراسة الثاني.

3.3.2 المرحلة الثالثة (2009- إلى غاية 2017): خلال سنة 2009 انطلق مجلس معايير التعليم المحاسبي في مشروع

لتوضيح وتحديث معايير، حيث ابتدأ بتنفيذ مراجعة شاملة لمقَدِّمة معايير، وللإطار المفاهيمي لإصدارته الدولية للتعليم الخاصين بسنة 2003، وكانت نتيجة هذه المراجعة قيامه بتحقيق التالي:

- إصدار إطار مفاهيمي لمعايير التعليم الدولية عَوَّض الإطار المفاهيمي ومقَدِّمة المعايير الخاصين بسنة 2003.
- اعتماد اتفاقيات جديدة لصياغة معايير التعليم الدولية (new drafting conventions).

وقد هدف المجلس من خلال اتجاهه إلى تنقيح معايير الثمانية (IES 1-8) إلى تحسين وضوحها وضمان اتساقها مع المفاهيم الواردة بالإطار المفاهيمي الجديد لمعايير، إلى جانب توضيح المسائل الناتجة عن التغيرات في بيئة التعليم المحاسبي، وعن الخبرة المكتسبة من تنفيذ معايير بواسطة الهيئات العضوة بالاتحاد (IFAC, 2010a, p3). ويمكن تلخيص المراحل التي مرّت بها معايير التعليم الدولية خلال عملية مراجعتها على النحو التالي:

- معيار التعليم الدولي الأول (IES1): قدّم المجلس خلال شهر جوان من سنة 2011 مشروع عرض مرتبط بمعيار التعليم الأول المراجع بفترة عرض استمرت إلى غاية شهر سبتمبر من نفس السنة، وقد تلقى المجلس استجابات من مصادر متعددة من الجمهور (الاتحاد، منظمات إقليمية، مؤسسات محاسبية، شركات محاسبة، أكاديميين، أفراد)، ليعتمد عليها وعلى الملاحظات المقَدِّمة من فريقه الاستشاري (CAG) من أجل تقرير إدخال العديد من التعديلات على المعيار، ليُصدره في شكله النهائي (Revised IES1) خلال شهر فيفري من سنة 2013 (IFAC, 2013a, Para3).

- معايير التعليم الدولية (IES 2-4): خلال شهر جوان من سنة 2012 أصدر المجلس مشروع عرض مرتبط بمعيار التعليم الثاني (IFAC, 2014c, Para3)، كما أصدر مشروع عرض مرتبط بمعيار التعليم الثالث خلال شهر أوت من نفس السنة (IFAC, 2014d, Para3). وقد تم إصدار مشروع عرض المعيار الرابع خلال شهر جويلية من سنة 2011، ليتم إعادة عرضه خلال جويلية من سنة 2012 (IFAC, 2014e, Para3). وقد قام المجلس بإصدار معايير التعليم المراجعة الثالث (Revised IES 2-4) خلال شهر جانفي من سنة 2014 (IFAC, 2014f).

- معيار التعليم الدولي الخامس (IES5): تم إصدار مشروع عرضه خلال شهر أوت من سنة 2011، ليتم إصداره في شكله النهائي المراجع (Revised IES5) خلال شهر مارس من سنة 2013 (IFAC, 2013b, Para3).

- معيار التعليم الدولي السادس (IES6): تم إصدار مشروع عرضه خلال شهر أفريل من سنة 2011، ليتم إصداره في شكله النهائي المراجع (Revised IES6) خلال شهر نوفمبر من سنة 2012 (IFAC, 2012d, Para3).

- معيار التعليم الدولي السابع (IES7): تم عرض مشروعه للعرض خلال شهر ديسمبر من سنة 2010، ليصدر في شكله النهائي المعاد عرضه (Redraft IES7) خلال شهر جويلية من سنة 2012 (IFAC, 2012e, Para3).

- معيار التعليم الدولي الثامن (IES8): قُدِّم مشروع عرضه خلال شهر أوت من سنة 2012 بفترة عرض استمرت إلى غاية شهر ديسمبر من نفس السنة، ليعاد عرضه خلال شهر ديسمبر من سنة 2013، وليصدر في شكله النهائي

المراجع (Revised IES8) خلال شهر ديسمبر من سنة 2014 (IFAC, 2014g, Para3).

إن ما أشرنا إليه أعلاه من خطوات لمراجعة معايير التعليم الثمانية يمكّننا من ملاحظة أن المعيار السابع (IES7) هو أول معيار تم عرضه للجمهور في إطار هذه المراجعة، وأول معيار تم إصداره في شكله النهائي (2012)، وهذه الملاحظة يمكن تبريرها من خلال الإشارة إلى أن المعيار لم تتم مراجعة محتواه مثل باقي معايير المجلس، وإنما فقط إعادة عرضه للجمهور بنفس محتواه السابق (IES7, 2004)، ولكن بعد تغيير طريقة تنظيم هذا المحتوى بشكل يتوافق مع الاتفاقيات الجديدة لصياغة معايير المجلس (الخاصة بسنة 2009).

إن الجدول رقم (02) يوضح تسميات معايير التعليم الثمانية المراجعة وترتيبها وفقاً لتواريخ وجوب تطبيقها من طرف الهيئات العضوة بالاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).

الجدول رقم (02): معايير التعليم الدولية المراجعة وتواريخ وجوب تطبيقها.

الوسم	تاريخ وجوب التطبيق
IES7: التطوير المهني المستمر	2014-01-01
IES1: متطلبات دخول برنامج للتعليم المحاسبي المهني	2014-07-01
IES2: التطوير المهني الأولي (الكفاءة الفنية)	2015-07-01
IES3: التطوير المهني الأولي (المهارة المهنية)	2015-07-01
IES4: التطوير المهني الأولي (القيم والأخلاق والمواقف المهنية)	2015-07-01
IES5: التطوير المهني الأولي (متطلبات الخبرة العملية)	2015-07-01
IES6: التطوير المهني الأولي (تقييم الكفاءة المهنية)	2015-07-01
IES8: الكفاءة المهنية للشركاء المسؤولين عن مراجعة القوائم المالية	2016-07-01

Source: (IFAC, 2014h).

فبنهاية سنة 2014 كان هناك ثماني معايير دولية مراجعة للتعليم المحاسبي المهني ضَمَّنَهَا المجلس في كتيب إصداراته لسنة 2015. وعلى الرغم من أن أحد الأسباب وراء ما قام به المجلس من مراجعة لمعاييرها كان تحقيق توافقها مع المفاهيم الواردة ضمن الإطار المفاهيمي لإصداراته لسنة 2009، إلا أن هذا المجلس أشار إلى وجود بعض التعارضات بين هذا الإطار والمعايير المراجعة، ليقرر التعامل مع هذه التعارضات من خلال القيام بمراجعة لهذا الإطار، حيث قدّم للجمهور مشروع عرض مراجع له خلال شهر جويلية من سنة 2014، ليصدر للجمهور الإطار المفاهيمي الجديد في شكله النهائي خلال شهر جويلية من سنة 2015 تحت وسم "إطار معايير التعليم الدولية للمحاسبين المهنيين والمحاسبين المهنيين المحتملين" (IFAC, 2015c, Para3). وبالإضافة للإصدارات السابقة المرتبطة بما تم تنفيذه من مراجعات من طرف المجلس قدّم هذا الأخير العديد من المواد من بينها:

- ورقة تعليمية متعلقة بكيفية تطوير وإدارة الاختبارات الكتابية السابقة للتأهيل بالنسبة للمحاسبين المهنيين، وقد صدرت هذه الورقة لأول مرة خلال سنة 2010 وتمت مراجعتها وإعادة إصدارها خلال سنة 2014.

- الأدلة الإرشادية (guidance) الصادرة خلال سنة 2015، على شكل سيناريو مقدّم في شكل كتابي، وفي شكل فيديو تمثيلي، والتي تناولت موضوع الأخلاق في الأعمال.
- ما قدّمه المجلس من خلال موقعه على الشبكة من وسائل داعمة لمعايير المراجعة، بما في ذلك: (IFAC, 2017s)
- شرائح العرض (Slide Presentation)، والمذكرات (Notes) الشارحة لكل معيار مراجع.
- ما يسمى بـ (Staff Answered Questions) والتي هي عبارة عن وثيقة تتضمن تقديم إجابات عن بعض الأسئلة الأساسية المتعلقة بمعايير التعليم الدولية.
- الأدلة التفسيرية المرتبطة بالمعيار التعليمي الثامن المراجع، والتي أخذت شكل وثيقة تتضمن عددا من الأسئلة والأجوبة ذات الصلة بتنفيذ المعيار (Question & Answers Publication)، وشكل العروض المقدّمة عبر شبكة الأنترنت (IES8 Webcast Presentation) والموجّهة للهيئات المهنية المحاسبية، المراجعين وشركات المحاسبة.

- النشرات الداعمة (Brochure) لمعايير التعليم الدولية، من خلال تقديم مضامينها بشكل مبسط مختصر.
- الأدلة الصادرة خلال سنة 2016 والهادفة إلى مساعدة الهيئات العضوة بالاتحاد وغيرها من الأطراف المسؤولة عن برامج التعليم المحاسبي على فهم مدخل مخرجات التعلم.
- ما قدّمه المجلس خلال شهر سبتمبر من سنة 2016 من مواد داعمة لتنفيذ معياره (IES1) استجابة منه لطلبات المنظمات المحاسبية المهنية بما فيها الهيئات المهنية العضوة بالاتحاد.

4.2 خطوات اعداد اصدارات مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية.

إن تقديم المجلس لاصدارته ذات الطابعة الرسمية بما فيها معاييرها يتطلب تنفيذ عدد من العمليات، فيما يلي تفصيلها: (IFAC, 2010b, p1-13)

- **تحديد المشاريع، والأولويات:** من أجل تحديد مشاريع عمله الجديدة يعتمد المجلس على الملاحظات والاقتراحات المتأتية من الأطراف ذات الاهتمام بتطوير اصداراته الدولية، وعلى ما يقوم به من مراجعة للتطورات المحلية والدولية، وتحديد هذه المشاريع يتّجه لتنفيذ الخطوات التالية:
- تضمين المحدّد من مشاريع ضمن استراتيجيته للفترة القادمة.
- عرض الاستراتيجية المقترحة على الجمهور من أجل إبداء الآراء بشأنها، وهذا على شكل ورقة استشارية (Consultation Paper) تُعرض على موقع المجلس على شبكة الأنترنت لمدة لا تقل عادة عن 60 يوما.
- صياغة استراتيجيته في شكلها النهائي بناء على الملاحظات المقدّمة من الجمهور، مع ملاحظة أن اعتماد استراتيجية وخطة عمل المجلس بشكل نهائي يتطلب أولا الحصول على قرار مجلس مراقبة مصلحة الجمهور (PIOB) بشأن:

- فعالية المجلس في اتباع الاجراءات اللازمة لاعداد استراتيجيته.
- اكتمال الاستراتيجية وملاءمة الأنشطة المحدّدة بها من وجهة نظر مصلحة الجمهور.

- **بدء المشروع:** يتم إعداد مقترح (Proposal) للانطلاق في كل مشروع جديد محدّد باستراتيجية المجلس، وهذا بالاعتماد على البحوث والمشاورات التي تتم داخل المجلس، بحيث يُوضّح المقترح المعدّ أهداف المشروع وكيف أن تحقيقها سيخدم مصلحة الجمهور في ظل التكاليف والمزايا المترتبة عن المخرجات المستقبلية للمشروع. وفي خطوة موالية يتم تمرير المقترح على اللجان والمجالس الأخرى للاتحاد (IFAC) بهدف تحديد وتوضيح أي مسائل قد تكون ذات صلة به، ليُقدّم المجلس في خطوة موالية مقترح المشروع ويحدّد مدى أولويته بالنظر إلى مصلحة الجمهور، ليوافق عليه أو يرفضه، أو يقرر تعديله في اجتماع له مفتوح على الجمهور.

- **تطوير اصدار دولي مقترح:** يمكن للمجلس إسناد مسؤولية إعداد المشروع المقترح للإصدار الدولي لفريق عمل يُكوّن خصيصاً لهذا الغرض، وفي خطوة موالية لتكوين هذا الفريق يقرر المجلس ما إذا كان سيقوم بـ:

- عقد منتدى عام (Public Forum) أو مائدة مستديرة، أو إصدار ورقة مشاور (Consultation Paper) بهدف الحصول على وجهات النظر بشأن مشروع الإصدار المقترح.

- إجراء اختبار ميداني لتطبيق مقترح الإصدار الدولي الجديد أو المراجع. ويقوم فريق العمل المكلف بإعداد مقترح الإصدار الدولي - في اجتماعات مغلقة له - بتحليل الملاحظات والآراء المجمعة بشأن المقترح، مع مراعاة تحقيق التواصل مع باقي مجالس ولجان الاتحاد بشكل يضمن معه عدم وجود أي تعارض معها، ليقوم - عند اقتناعه - بتقديم المشروع المعدّ للمجلس ليصوت عليه من ناحية جاهزيته للعرض على الجمهور، وليحدّد له تاريخاً مقترحاً يصبح فيه واجب التطبيق.

- **العرض للجمهور:** بموافقة المجلس على مشروع الإصدار الدولي (Exposure Draft) يتم عرضه على الجمهور من أجل إبداء الآراء حوله، ويكون هذا من خلال إتاحتها بموقع المجلس على شبكة الأنترنت. ويُرفّق كل مشروع بمذكرة تفسيرية (Explanatory Memorandum) تُوضّح أهدافه والقضايا ذات الأهمية المتناولة به، وموقف المجلس منها.

وفي إطار الاعلان عن مشروع عرض الإصدار الدولي يقوم المجلس بتوزيع اشعار بشكل موسع على كل الأطراف ذات الصلة المحتملة من هيئات تنظيمية، أعضاء بالاتحاد، وصحافة، كما يمكنه القيام بالتوزيع المباشر للمذكرات التفسيرية المرتبطة بالمشروع، خاصة للأطراف ذوي الحالات الخاصة مثل الدول النامية، الممارسين صغار ومتوسطي الحجم، والقطاع العام، وعادة ما تدوم مدة عرض مشروع الإصدار الدولي لفترة لا تقل عن 90 يوماً.

- **النظر في الاستجابات بخصوص مشروع العرض:** يقوم فريق العمل المكلف بمشروع الإصدار الدولي بتزويد المجلس بتحليل - ملخص - لأهم المواضيع المتناولة باستجابات الجمهور بخصوص هذا المشروع، يُوضّح من خلاله الاقتراحات المقدّمة وموقفه منها من حيث الموافقة عليها من عدمه. ويقوم أعضاء المجلس أيضاً بالاطلاع على المواضيع المثارة والمتداولة باستجابات الجمهور حتى يكونوا قادرين على اتخاذ قرارات ملائمة بشأن الشكل النهائي للإصدار.

- **التشاور مع الفريق الاستشاري للمجلس (CAG):** بالإضافة إلى وجوب تشاور المجلس مع فريقه الاستشاري فيما يتعلق بمشاريعه وأولوياته، خاصة تلك المتعلقة بتطوير استراتيجيته وخطته للعمل، فإن المجلس مطالب بالتشاور مع هذا الفريق خلال قيامه بإعداد إصدار دولي، وعلى وجه الخصوص يستشار (CAG) حول:

- مقترح بداية مشروع جديد.

- المواضيع المهمة ذات الصلة بتطوير الإصدار الدولي.

- المواضيع المهمة الواردة باستجابات الجمهور حول مشروع عرض الإصدار الدولي وحول كيفية تعامل المجلس معها.

- **الموافقة على إصدار دولي، والنظر في الحاجة إلى إعادة عرضه للجمهور:** عند اقتناع فريق العمل بجاهزية المقترح النهائي للإصدار الدولي - المعدّل بناء على استجابات الجمهور - يقوم بتقديمه إلى المجلس من أجل الموافقة عليه ضمن اجتماع مفتوح له على الجمهور. وموافقة المجلس على الشكل النهائي للإصدار تعني موافقته على نشره للجمهور مع تحديده لتاريخ يصبح عنده هذا الإصدار واجب التطبيق من طرف الهيئات العضوة بالاتحاد.

إن المجلس قد لا يقوم بالتصويت على إصدار المشروع في شكله النهائي للجمهور، وإنما على إعادة عرضه على هذا الأخير، وذلك في حالة تقريره لوجود تغييرات جوهرية بالمشروع النهائي مقارنة بذلك المقدم للجمهور أول مرة، ومثل هذه الحالة تتطلب من المجلس تقديم مذكرة تفسيرية تُرفق مع المشروع المعاد عرضه يُوضّح فيها أسباب إعادة عرض المشروع، والتغييرات المجرى عليه منذ عرضه الأول.

وفي خطوة أخيرة يقوم المجلس من خلال موقعه على شبكة الأنترنت بتقديم الإصدار الدولي للجمهور في شكله النهائي مرفقاً بوثيقة منفصلة تدعى (Basis for Conclusions)، والتسمية لهذه الوثيقة جاءت من منطلق أنها تبين الأساس الذي أعد بناء عليه المحتوى النهائي للإصدار، وهذا من ناحية توضيحها لأهم الاستجابات المحصلة من الجمهور وكيفية التعامل معها.

- **إلغاء إصدار دولي:** تتضمن هذه الخطوة القيام بالتصويت على إلغاء إصدار دولي حالي في حال تقديم المجلس لإصدار دولي جديد أو مراجع يتضمن أو يعوض المواضيع الموجودة بالإصدار الحالي.

- **تقديم إصدار دولي في شكله النهائي:** يقدم كبير أعضاء المجلس مشورة كتابية لمجلس مراقبة مصلحة الجمهور (PIOB) يوضّح من خلالها أساس قراره بخصوص التزام المجلس باتباع الإجراءات اللازمة وبمراعاة مصلحة الجمهور في إطار تطويره للإصدار الدولي، كما يقوم رئيس الفريق الاستشاري للمجلس (CAG) بتقديم مشورة كتابية لـ (PIOB) يوضّح من خلالها أساس قراره بخصوص اتباع المجلس للإجراءات اللازمة المرتبطة بالتشاور معه عند تطوير الإصدار الدولي. وبحصول كبير أعضاء المجلس على قرار (PIOB) بشأن فعالية اتباع المجلس للإجراءات اللازمة ومراعاته لمصلحة الجمهور عند اعداده للإصدار الدولي، وفي إطار إيجابية هذا القرار يتم تقديم الإصدار الدولي في شكله النهائي للجمهور.

إن العرض السابق لخطوات اعداد المجلس لاصداراته الدولية - خاصة معاييرها - يميّن من ملاحظة وجود عديد الخطوات المتخذة من أجل ضمان توجّه هذه الاصدارات نحو تحقيق مصلحة الجمهور، كما أن اعداد هذه الاصدارات مفتوح لمساهمة الجمهور، وهو الأمر الذي يجب التنبه له بشكل كبير من طرف الفاعلين بالجال المحاسبي، فالمقدم من استجابات من طرفهم سيساهم بشكل كبير في تحديد توجه الاصدارات الدولية.

5.2 الإطار المفاهيمي لاصدارات مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية.

يستند المجلس في اعداد معايير على عدد من المفاهيم الأساسية التي تشكل مجتمعة ما يُطلق عليه تسمية الإطار المفاهيمي لمعايير التعليم الدولية. وفيما يلي سيتم تقديم أهم العناصر الواردة بهذا الإطار، وهذا كأساس لتسهيل فهم العرض الذي سيقدم بخصوص المضامين الواردة بهذه المعايير خلال الفصل الموالي للدراسة.

1.5.2 فوائد وحدود الإطار المفاهيمي: إن وجود إطار مفاهيمي لمعايير التعليم الدولية يُمكن المجلس من تحقيق

العديد من الفوائد تتمثل في التالي: (IFAC, 2015d, Para10)

- فعالية وكفاءة عملية وضع المعايير، وهذا من خلال توفير الإطار لقاعدة مفاهيمية تستند إليها هذه المعايير وغيرها من إصدارات المجلس.

- تناسق ما يعده المجلس من معايير، وذلك لانطلاقه من نفس القاعدة المفاهيمية.

- زيادة مستوى الشفافية والمحاسبية في قرارات المجلس المرتبطة بإصداراته، فالمفاهيم الأساسية الموجهة لهذه القرارات موضحة بإطاره ومتاحة لجميع الأطراف.

وبصفة عامة فإن الإطار المفاهيمي لمعايير التعليم يقدم قاعدة مفاهيمية للمجلس تمكّنه من الاستمرار في تطوير ودعم اعتماد وتنفيذ معايير التعليم الدولية (IESs). وفوائد الاطار المفاهيمي لا تقتصر على المجلس وإنما تتجاوز لتشمل أعضاء الاتحاد (IFAC) من الهيئات المهنية المحاسبية، حيث سيساعدها هذا الإطار في توجيه عملياتها المرتبطة بتعليم المحاسبين المهنيين. كما يخدم هذا الإطار مجموعة أخرى من الأطراف مثل:

- الجامعات، المستخدمين، وغيرهم من الأطراف الذين يكون لهم دور في عملية تصميم، تنفيذ وتقديم، تقييم برامج التعليم المحاسبي المهني.

- المنظمين المسؤولين عن رقابة وتنظيم مهنة المحاسبة.

- الهيئات الحكومية المسؤولة عن المتطلبات القانونية والتنظيمية المرتبطة بالتعليم المحاسبي المهني.

- المحاسبين المهنيين.

- كل الأطراف المهتمة بأعمال المجلس، وبمدخله لتطوير إصداراته للتعليم المحاسبي المهني.

أما في ما يتعلق بحدود الاطار المفاهيمي لمعايير المجلس، فإن هذا الأخير وضّحها من خلال تقديمه بهذا الاطار لعدد من الشروح التي تجيب عن أسئلة أساسية تدور حول المقصود بعدد من المصطلحات المستخدمة ضمن معايير وغيرها من اصداراته منها: مهنة المحاسبة، المحاسب المهني، المحاسب المهني المحتمل. وفيما يلي تقديم للمقصود بهذه المصطلحات كما ورد ضمن هذا الإطار:

- مهنة المحاسبة (The Accountancy Profession): هي تلك المهنة التي تلبي الاحتياج للمعلومات المالية وغير المالية لمجموعة من متخذي القرار من جمهور ومستثمرين حاليين ومحتملين، إدارة وموظفين بالمؤسسة، موردين ودائنين، زبائن وسلطات حكومية. و المحاسبة هي المهنة التي تتضمن القيام بالمهام التالية دون أن تقتصر عليها:

- الإعداد، التحليل، التقرير بأمانة عن المعلومات المالية وغير المالية ذات الصلة.

- المشاركة في صنع القرار، وفي صياغة وتنفيذ الاستراتيجيات التنظيمية.
- مراجعة المعلومات المالية وغير المالية، وتقديم تأكيدات وخدمات استشارية أخرى.
- إعداد وتحليل المعلومات الضريبية ذات الصلة.

فالمجلس يستخدم مصطلح مهنة المحاسبة للإشارة إلى مختلف الخدمات المحاسبية بما في ذلك مراجعة الحسابات.

- المحاسب المهني (Professional Accountant): هو " الفرد الذي يحقق، يظهر، ويواصل تطوير الكفاءة المهنية لأداء دور في مهنة المحاسبة والمطالب بالامتثال لقانون أخلاقيات المهنة حسب توجيهات المنظمة المهنية للمحاسبة أو السلطة القانونية المانحة لحق ممارسة مهنة المحاسبة " (IFAC, 2015d, Para12).

فالمحاسب المهني هو الفرد الذي يلبي متطلبات الهيئات المنظمة لمهنة المحاسبة فيما يتعلق بالكفاءة المطلوبة للدور الذي اختار تأديته بالمهنة، وهذا خلال المرحلة السابقة لتأهيله كمحاسب مهني وخلال المرحلة الموالية لها، ويُطلق على هذا الفرد خلال المرحلة الأولى تسمية المحاسب المهني المحتمل (Aspiring Professional Accountant)، وخلال المرحلة الموالية تسمية " المحاسب المهني ". والمحاسبون المهنيون يعرفون عبر العالم بتسميات مختلفة فهناك (Contador Publico، Expert-Comptable، Chartered Accountant) ليُمثل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) الراعي للقيم المشتركة بين كل المحاسبين المهنيين والمتمثلة في النزاهة والموضوعية والشفافية، وفي الالتزام بتحقيق الخبرات والحفاظ عليها والتصرف بشكل أخلاقي.

2.5.2 المفاهيم التعليمية بالإطار المفاهيمي: تمثلت هذه المفاهيم في الآتي:

1.2.5.2 الكفاءة المهنية (Professional Competence): تُعرّف على أنها " القدرة على القيام بالأدوار وأداء الأعمال وفقاً لمعايير محدّدة " (IFAC, 2015d, Para18). وقدرة المحاسب المهني على أداء متطلبات دوره وفقاً للمعايير الموضوعية تتطلّب منه دمج وتطبيق مكونات ثلاث هي: (أ) الكفاءة الفنية، (ب) المهارات المهنية، (ج) القيم، الأخلاق والمواقف المهنية، فعلى سبيل المثال الكفاءة المطلوبة للمحاسب المهني المؤدي لوظيفة محاسب مالي قد تكون القدرة على إنتاج مجموعة من حسابات الشركة بما يتوافق مع المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRSs) ومع المتطلبات القانونية والتنظيمية الوطنية، وتحقيق هذا يتطلب منه معرفةً بمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS)، فضلاً عن امتلاكه للمهارة والقدرة على التقييم وإصدار الأحكام لتقييم ملاءمة هذه المعايير للموقف المعالج.

2.2.5.2 مخرجات التعلم، مجالات الكفاءة، مستويات الكفاءة: وضحت معايير التعليم (Revised IES 2- 4) عدداً من العناصر المطلوب إظهارها من المحاسبين المهنيين المحتملين في طريق تحقيقهم للكفاءة المطلوبة ليصبحوا محاسبين مهنيين، وهذه العناصر هي مخرجات التعلم ومستويات الكفاءة، حيث تحدّد مخرجات التعلم (Learning Outcomes) المحتوى ودرجة العمق للمعارف، والفهم والتطبيق المطلوب تحقيقه في كل مجال من مجالات الكفاءة، ومجال الكفاءة (Competence Areas) هو فئة يمكن تحديد مجموعة من مخرجات التعلم لها كفاءة الاقتصاد، المحاسبة المالية، المحاسبة الإدارية.

ويُفهم مما سبق بأن مخرجات التعلم تحدّد المطلوب إظهاره من المحاسب المهني المحتمل بالنسبة لمجال معين من المجالات التعليمية، سواء كان ذلك في سياق البيئة الأكاديمية للتعلم، أو في سياق بيئة العمل. فإذا كان مجال الكفاءة مثلاً هو الاقتصاد، نقول بأن المحاسب المهني المحتمل يجب أن يكون قادراً على وصف المبادئ الأساسية للاقتصاد الكلي والجزئي (مخرجة التعلم رقم 1)، وعلى وصف تأثير التغيرات في مؤشرات الاقتصاد الكلي على النشاط الاقتصادي (مخرجة التعلم رقم 2)، وهكذا.

ويرفق المجلس بكل مجال كفاءة محدّد ضمن المعايير المراجعة (Revised IES 2-4) تحديداً لمستوى الكفاءة (Level of Proficiency) المطلوب إظهاره من المحاسب المهني المحتمل (مستوى أساس، متوسط، متقدم)، مع توضيحه بأن هذا المستوى يحدّد في ظل مجموعة من العوامل ذات صلة بالمحاسب المهني، منها:

- درجة تعقد البيئة التي سيعمل بها.
 - درجة تعقد وتنوع المهام المكونة للدور المطلوب منه.
 - درجة حاجته لمعارف متخصصة.
 - درجة تأثيره على أعمال الآخرين وعلاقة عمله بعمل الآخرين.
 - مستوى الحكم الذاتي للمحاسب المهني، ومستوى الحكم المهني المطلوب منه.
- وكمثال عن تأثير العوامل السابقة - خاصة منها درجة تعقد وتنوع المهام المكونة للدور المطلوب من المحاسب المهني - على تحديد مستوى الكفاءة المطلوب من المحاسب المهني المحتمل يمكن الإشارة إلى أن المحاسب الضريبي المسؤول عن المعاملات الضريبية لشركات متعددة الجنسيات يتطلب مستويات للكفاءة مختلفة عن تلك التي يتطلبها محاسب ضريبي يتعامل مع شركات تعمل في دولة واحدة فقط. وفيما يلي وصف لمخرجات التعلم المرتبطة بكل مستوى من مستويات الكفاءة (أساس، متوسط، متقدم) كما جاءت محدّدة ضمن الاطار المفاهيمي لمعايير المجلس:
- المستوى الأساس (Foundation): مخرجات التعلم بالمستوى الأساس ترتبط بحالات العمل التي تتصف بدرجة غموض، تعقّد، وعدم تأكّد منخفضة، وهي تركز عادة على تطلّب أن يكون المحاسب المهني المحتمل قادراً على القيام بالتالي:

- يُعرّف، يشرح، يلخص، يفسر المبادئ والنظريات ذات العلاقة مع مجال الكفاءة الفنية، بالشكل الذي يمكنه من أداء مهامه أثناء عمله تحت إشراف مناسب.
- تأدية المهام الموكلة إليه باستخدام المهارات المهنية المناسبة.
- إدراك أهمية القيم المهنية، الأخلاق، الاتجاهات أثناء تأديته للمهام الموكلة إليه.
- يحل المشاكل البسيطة، ويحل المشاكل المعقّدة للمشرفين عليه، أو لذوي الخبرات المتخصصة.
- يوفر المعلومات، ويشرح الأفكار بطريقة واضحة مستخدماً الاتصال الشفهي والكتابي.
- المستوى المتوسط (Intermediate): مخرجات التعلم بالمستوى المتوسط ترتبط بحالات العمل التي تتصف بدرجة غموض، تعقّد، وعدم تأكّد متوسطة، وتركز عادة على أن يكون المحاسب المهني المحتمل قادراً على القيام بالآتي:

- التطبيق المستقل، المقارنة، تحليل المبادئ والنظريات ذات العلاقة مع مجال الكفاءة الفنية، بالشكل الذي يمكنه من أداء المهام الموكلة إليه واتخاذ القرارات.
- الجمع بين الكفاءة الفنية والمهارات المهنية لتنفيذ مهام العمل.
- يطبق القيم المهنية، الأخلاق، الاتجاهات أثناء تأديته لعمله.
- يعرض المعلومات، ويشرح الأفكار بطريقة واضحة لمستخدمي المعلومات المالية وغير المالية باستخدام الاتصال الشفهي والكتابي.
- المستوى المتقدم (Advanced): مخرجات التعلم بالمستوى المتقدم ترتبط بحالات العمل التي تتصف بمستويات عالية من الغموض، التعقيد، وعدم التأكد، وهي تركز عادة على تطلّب أن يكون المحاسب المهني المحتمل قادراً على القيام بالآتي:
- اختيار ودمج المبادئ والنظريات من مجالات مختلفة للكفاءة الفنية من أجل قيادة وإدارة المشاريع والأعمال الموكلة إليه، ومن أجل تقديم التوصيات المناسبة لاحتياجات أصحاب المصالح.
- دمج الكفاءة الفنية والمهارات المهنية من أجل إدارة وقيادة المشاريع والعمل الموكل إليه.
- إصدار أحكام حول سبل العمل المناسبة بالاعتماد على القيم المهنية، الأخلاق، الاتجاهات.
- القيام بالتقييم، البحث، الحل للمشاكل المعقدة، مع وجود إشراف محدود عليه.
- تقديم الاستشارات المناسبة، وتطوير الحلول للمشاكل والمواضيع المعقدة.
- العرض والشرح المستمر والمقنع للمعلومات ذات الصلة بمجموعة واسعة من أصحاب المصالح.
- إن الوصف السابق لمستويات الكفاءة يمكن أن يشكل مع مخرجات التعلم المحددة بمعايير التعليم (IES 2-4) معلومات يمكن الاعتماد عليها من قبل الهيئات العضوة بالاتحاد وغيرها أثناء تصميم برامج التعليم المحاسبي الموجهة نحو تلبية احتياجات أدوار وتخصصات متعددة للمحاسبين المهنيين.
- 3.2.5.2 التعلم والتطوير:** يشير هذا المصطلح إلى العملية المستمرة للبناء والمحافظة على الكفاءة المهنية المطلوبة للمحاسبين المهنيين، وهذا من خلال تنفيذ أنشطة أساسية (نظامية) تشمل التعليم، التدريب، الخبرة العملية، إلى جانب أنشطة أخرى (غير نظامية) مثل أنشطة التعلم الموجه ذاتياً، الاكتساب غير المنظم للمعلومات، الحوار التفاعلي، العمل من خلال الأنترنت، المراقبة، الملاحظة والتأمل.
- فالمجلس يعتبر بأن عملية التعلم والتطوير يجب أن تتصف بالاستمرارية ذلك أن وصول المحاسب المهني وتحقيقه لمتطلبات الكفاءة من معارف ومهارات وقيم يُعدّ حالة غير دائمة بالنظر إلى ديمومة التغير في متطلبات البيئة التي يعمل ويتواجد بها، وبالمطلوبات المرتبطة بخطة مساره المهني.

4.2.5.2 التطوير المهني الأولي (IPD): هو التعلم والتطوير الذي يُطوّر من خلاله المحاسب المهني المحتمل للمرة الأولى

الكفاءة المهنية المطلوبة للوفاء بمتطلبات دوره المستقبلي كمحاسب مهني، وهذا من خلال المرور بثلاث مراحل هي: التعليم المحاسبي المهني، الخبرة العملية، التقييم.

- **التعليم المحاسبي المهني:** هو التعليم والتدريب الذي يبنى على التعليم العام، والذي يُطوّر: (أ) الكفاءة الفنية، (ب) المهارات المهنية، (ج) القيم، الأخلاق والمواقف المهنية. من خلال هذا التعريف يمكن ملاحظة النقاط التالية:
- إشارة المجلس إلى أن الهدف من تصميم وتنفيذ برامج التعليم المحاسبي المهنية يجب أن يكون موجّها نحو تطوير الكفاءة المهنية للمحاسب المهني المحتمل.

- إشارة المجلس إلى أهمية أنشطة التدريب كمكون أساسي من مكونات برنامج التعليم المحاسبي المهني.
- التعريف لم يحدّد الجهة المسؤولة عن تنفيذ برامج التعليم المحاسبي المهني، ليوضّح المجلس بأن هذه البرامج قد يتم تقديمها من طرف الجامعات، أو غيرها من مقدمي برامج التعليم العالي، الهيئات المهنية، المستخدمين.
- إشارة المجلس إلى أن التعليم المحاسبي المهني يبنى على التعليم العام (General Education)، والذي يعرفه على أنه التعليم الذي:

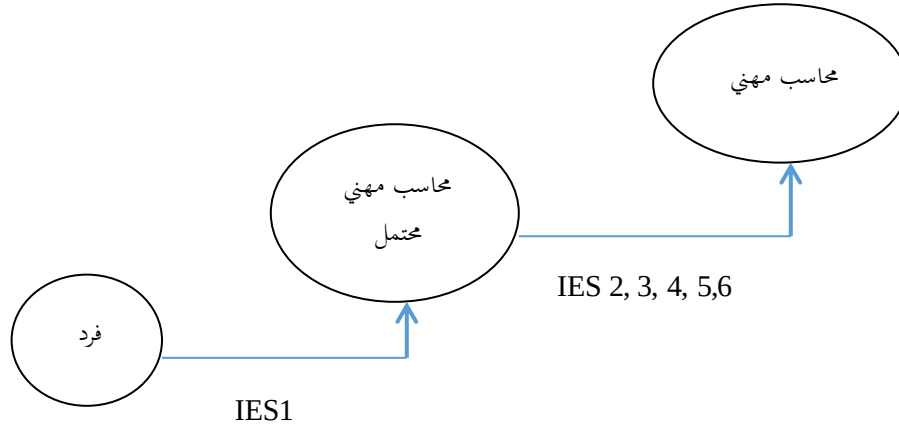
- يتم خلال المرحلة السابقة لدخول الفرد لبرنامج تعليم محاسبي مهني، والذي يمكن أن يستمر خلال مرحلة التعليم المحاسبي المهني وخلال مراحل التعلم والتطوير الموالية.
- يتناول عدد من المواضيع تشمل فهم الثقافات المختلفة، المعرفة بالقوى الاقتصادية والسياسية والاجتماعية في العالم، وهذا بهدف:

- تطوير المعارف، المهارات، القيم الأساسية للفرد.
- دعم تطوير مهارات اتخاذ القرار، الحكم والشك المهني لدى الفرد.
- دعم التعلم والتطوير المستمر لدى الفرد.
- **الخبرة العملية:** تشير إلى أنشطة العمل ذات الصلة بتطوير الكفاءة المهنية.
- **التقييم:** يقصد به قياس الكفاءة المهنية المطوّرة من خلال التعلم والتطوير.

و كخلاصة عن ما سبق يمكن القول بأنه في إطار مرحلة التطوير الأولي (IPD) يقوم الفرد الراغب في التأهيل لممارسة مهنة المحاسبة بعد اكتماله لبرنامج تعليمي عام بالالتحاق ببرنامج للتعليم المحاسبي المهني، وهذا في ظل تلبية متطلبات الدخول لهذا البرنامج (متطلبات المعيار IES1)، ليُطلَق عليه بعد دخوله لهذا البرنامج تسمية المحاسب المهني المحتمل، لينتقل بإتمامه لبرنامج التعليم المحاسبي المهني إلى تنفيذ فترة للخبرة العملية (متطلبات المعيار IES5)، ليخضع للتقييم في نهاية هذه الفترة (متطلبات المعيار IES6) وهذا بهدف الحكم على كفاءته في إطار قدرته على إظهار مخرجات التعلم المحددة بمعايير التعليم (IES 2-4)، ليكون أحد نتائج إظهاره للكفاءة المطلوبة تأهيله كمحاسب مهني ودخوله كعضو بالهيئات المهنية المحاسبية.

إن الشكل رقم (05) يلخص التدرج السابق للفرد (فرد، محاسب مهني محتمل، محاسب مهني) في إطار سعيه للانضمام لممارسي مهنة المحاسبة، وهذا في علاقته مع معايير التعليم الدولية (IES 1-6).

الشكل رقم (05): تطوير محاسب مهني.



Source: (IFAC, 2014i, p1).

5.2.5.2 التطوير المهني المستمر (CPD): هو التعلم والتطوير الذي يحافظ على الكفاءة المهنية للمحاسبين المهنيين ويطورها بهدف تمكينهم من مواصلة أداء أدوارهم بكفاءة، وهو يتحقق من خلال التطوير المستمر لمخرجات التعلم المحققة من قبل هؤلاء المحاسبين خلال مرحلة التطوير الأولي (IPD) فيما ارتبط بالكفاءة الفنية، المهارات المهنية، القيم والأخلاق والمواقف المهنية. والتطوير المهني المستمر يتضمن أنشطة التعلم الموجودة بمرحلة التطوير الأولي (IPD) من تعليم وتدريب وخبرة، غير أن ميل المحاسب المهني يزيد نحو أنشطة التعلم غير النظامي ونحو الخبرات العملية بتطوره في مسيرته المهنية. والتطوير المهني المستمر يُعدّ ضرورة بالنظر إلى عاملين أساسيين هما: (IFAC, 2015d, Para 35, 36)

- التغير المستمر في البيئة التي يعمل بها المحاسبون المهنيون، والذي قد يكون في العمليات، التكنولوجيا، المعايير المهنية، المتطلبات القانونية، متطلبات المستخدمين وغيرهم من الأطراف ذات المصلحة، فمثل هذا التغير يفرض على المحاسبين المهنيين الالتزام بعملية التعلم المستمر.

- التغير في متطلبات الكفاءة المهنية نتيجةً لاتباع المحاسبين المهنيين نحو تأدية أدوار جديدة ومختلفة خلال مسيرتهم المهنية، فالتطوير المهني المستمر سيسمح للمحاسب المهني بتغطية متطلبات الاتساع والعمق للدور الجديد الذي سيتخذه، وهذا من ناحية الكفاءة الفنية، المهارات المهنية، القيم، الأخلاق والمواقف المهنية المطلوبة لهذا الدور.

6.2.5.2 التقييم، القياس، المراقبة: هي أنشطة أساسية للتحقق من إظهار المحاسب المهني المحتمل والمحاسب المهني للكفاءة المهنية المطلوبة، بشكل يسمح بتحديد فعالية عملية التعلم والتطوير، حيث يستخدم التقييم (Assessment) لجمع أدلة على إظهار المحاسب المحتمل للكفاءة المطلوبة، إضافة إلى أنه يوفر معلومات قيمة يمكن استخدامها لتحسين جودة برامج التعليم المحاسبي. ويمكن تحقيق عملية التقييم من خلال قياس (Measurement) الكفاءة المهنية بما في ذلك الكفاءة الفنية، المهارات المهنية، القيم، الأخلاق والمواقف المهنية. أما المقصود بالمراقبة (Monitoring) فهو

العملية النظامية لجمع، مراجعة وتأكيـد الأدلة التي تُظهر بأن الكفاءة المهنية للمحاسبين المهنيين قد تمّ المحافظة عليها وتطويرها، فالمراقبة ترتبط بصفة عامة بعملية التطوير المهني المستمر للمحاسبين المهنيين.

3.5.2 خصائص إصدارات مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية وفقا للإطار المفاهيمي: وضع الإطار المفاهيمي

بأن إصدارات المجلس (معايير التعليم) تتصف بأنها: (IFAC, 2015d, Para 43-45)

- **تكتسب صفة الرسمية (Authoritative):** بمعنى وجوب تطبيقها من قبل الهيئات المحاسبية المهنية العضوة بالاتحاد الدولي للمحاسبين، وهذا عند وضع متطلباتها بخصوص ثلاث جوانب هي: (أ) متطلبات الدخول إلى برامج التعليم المحاسبي المهني، (ب) التطوير الأولي للمحاسبين المهنيين المحتملين، (ج) التطوير المهني المستمر للمحاسبين المهنيين.

- **قائمة على المبادئ (principle based standards):** وضّح المجلس بأنه مدرك للتنوع في أدوار المحاسبين المهنيين، وللتنوع العالمي من حيث الثقافة، اللغة، النظام التعليمي، القانوني، الاجتماعي، ومن ثم فإن ما وضعه من معايير للتعليم المحاسبي المهني كان قائما على المبادئ، أي فقط على تحديد القاعدة الأساسية مطلوبة التحقيق من جميع الهيئات العضوة بالاتحاد، بشكل يتيح لهذه الأخيرة المرونة الكافية لتطبيق المعايير واختيار الأسلوب الأنسب لذلك.

- **تخضع من الناحية الشكلية لاتفاقيات الصياغة للمجلس (IAESB Drafting Conventions):** حُدّدت

مضامين هذه الاتفاقيات على النحو التالي: (IFAC, 2015d, Para 15)

- وجوب مراعاة اختيار الكلمات المناسبة - في إطار اتفاقيات المجلس وفي إطار معجم مصطلحاته* - عند كتابة نصوص ومحتوى معايير التعليم الدولية (IESs).

- هيكل معايير التعليم الدولية يجب أن يتضمّن العناصر التالية كمحاور أو فروع منفصلة هي:

- المقدمة (Introduction): تتضمن المقدمة تحديدا لنطاق المعيار وتاريخا لوجوب تنفيذه.

- الأهداف (Objective): يتضمن كل معيار تحديدا لأهدافه بشكل يساعد الهيئات المهنية على فهمه.

- المتطلبات (Requirements): يتم تحديد المطلوب تحقيقه من الهيئات المهنية ضمن فقرة المتطلبات بالمعيار،

ودائما ما يُعبّر عن المتطلبات باستعمال صيغة الوجوب " يجب (Shall) على الهيئات المهنية...".

- المواد تفسيرية (Explanatory Material): تُوجّه المواد التفسيرية نحو تقديم شروحات للوارد بفقرة المقدمة، الهدف

والمطلوبات، وهذا بهدف مساعدة أعضاء الاتحاد من الهيئات المهنية على تلبية متطلبات المعيار.

4.5.2 التزامات أعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين وفقا للإطار المفاهيمي: إن إلتزامات الهيئات المهنية العضوة

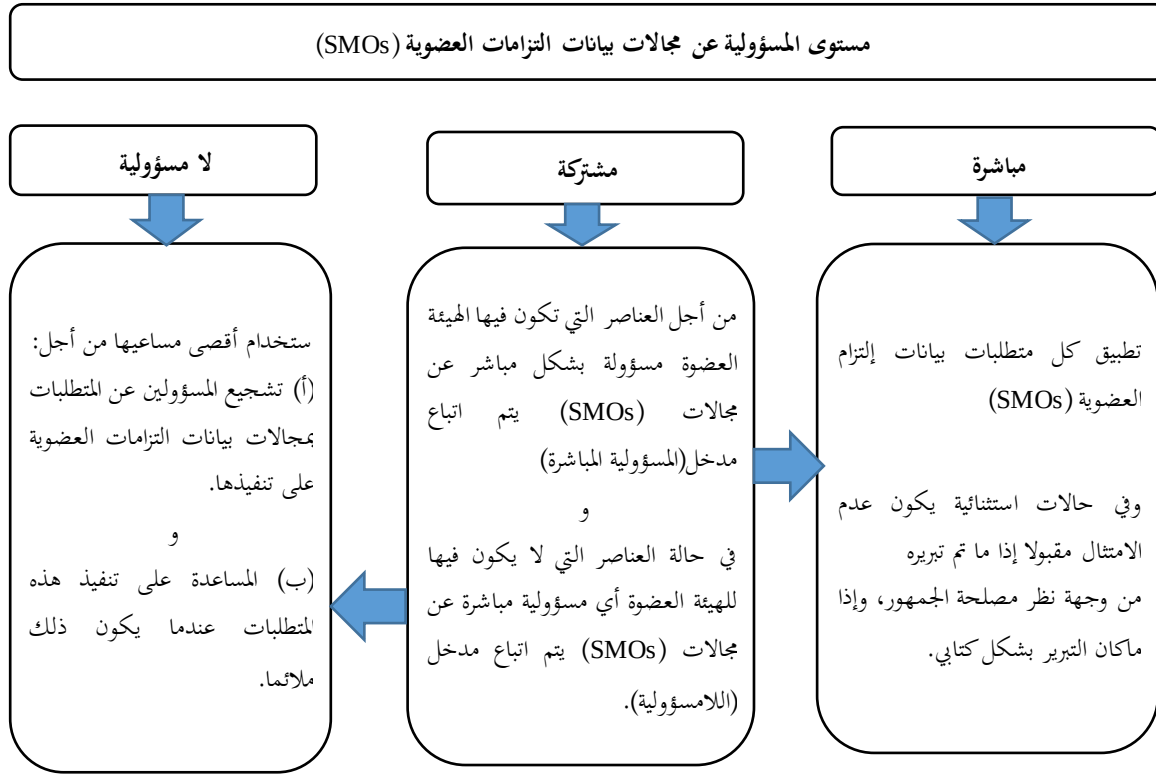
بالاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) فيما يتعلق بمعايير التعليم الدولية تكون محدّدة ضمن بيان التزامات العضوية

الثاني (SMO2)، ومسؤولية هذه الهيئات تجاه الالتزام بهذا البيان تختلف باختلاف الأطر القانونية والتنظيمية التي تعمل

بها. والشكل رقم (06) يوضّح المستويات المختلفة لهذه المسؤولية.

* إن التعاريف الواردة بمعايير التعليم وغيرها تكون مجمّعة ضمن وثيقة تدعى معجم مصطلحات المجلس، والهدف من هذا المعجم هو دعم عملية ترجمة، تفسير، تنفيذ معايير التعليم الدولية، وليس تجاوز التعاريف المقدّمة لنفس المصطلحات من جهات أخرى في سياق خدمة أهداف أطر أخرى (الإطار القانوني، التنظيمي، وغيره).

الشكل رقم (06): توضيح لإطار تطبيق بيانات التزامات العضوية (SMOs).



Source: (IFAC, 2012f, p7)

من خلال الشكل السابق يتضح بأن الهيئات المهنية المسؤولة بشكل مباشر عن وضع متطلبات التعليم المحاسبي بدول تواجدها تكون مسؤولة بشكل كامل عن تطبيق معايير التعليم الدولية (IESs)، وهذا من خلال تنفيذها للمساعي والخطط المؤدية إلى ذلك سواء من ناحية اعتماد أو تنفيذ هذه المعايير. حيث ترتبط عملية الاعتماد بالقرارات المرتبطة بمدى ملائمة تطبيق المعايير في البيئات الوطنية والمحلية، وبالجهد الضرورية للتأثير بهذه القرارات، بما في ذلك دمج معايير التعليم ضمن المتطلبات الوطنية، أو فرض تطبيقها من خلال القانون. كما أن الاعتماد قد يشمل القيام بمراجعة معايير التعليم الدولية، الترجمة لها حين لا تكون اللغة الانجليزية لغة وطنية، أو لغة ذات استعمال واسع، مع مراعاة سياسة الاتحاد المتعلقة بترجمة معاييرها، ثم التوجه نحو اعداد معايير محققة لمعايير التعليم، عرض المعايير المعدّة للجمهور، الموافقة على المعايير المعدّة واصدارها في شكلها النهائي. وتشمل عملية تنفيذ معايير التعليم الدولية قيام الهيئات المهنية ببناء المعرفة بها، وتوفير التعليم والتدريب المناسبين بخصوصها، مع نشر وتطوير دليل يوضح كيفية تطبيقها، وغيرها من الأنشطة التي من شأنها تعزيز الفهم والاستخدام الصحيح لها. ويدخل أيضا ضمن مسؤوليات الهيئات المهنية قيامها بإعلام أعضائها من المحاسبين المهنيين بأي جديد مرتبط بهذه المعايير.

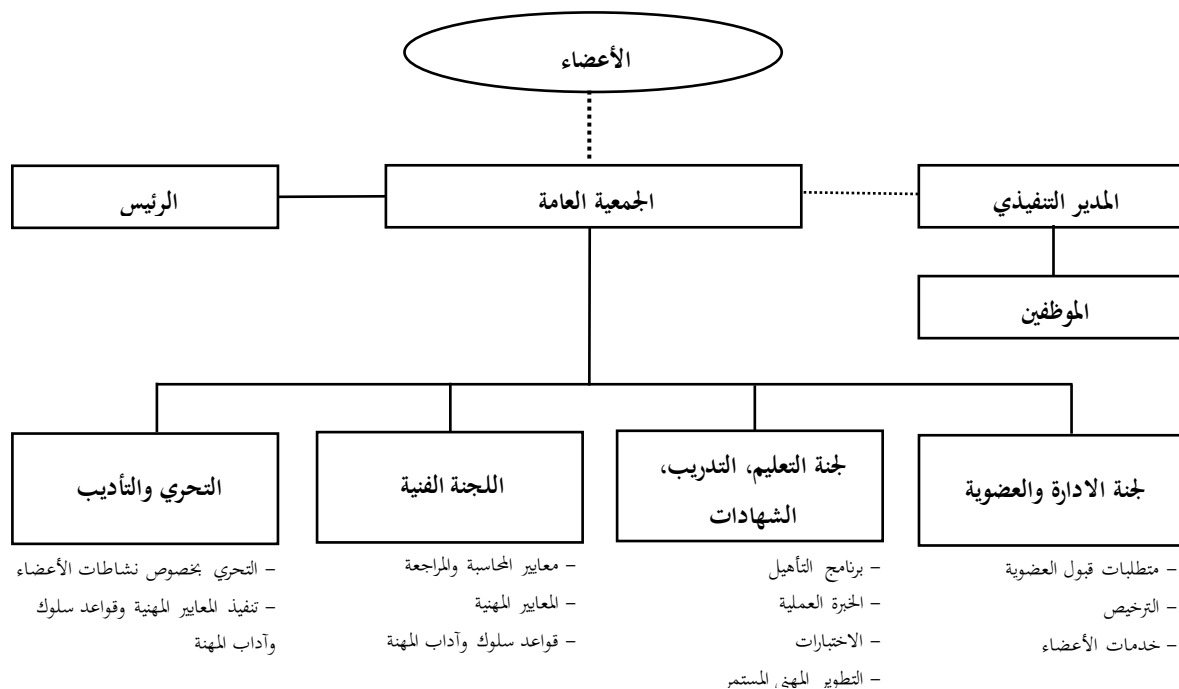
وبصدد الوفاء بالتزاماتها تجاه متطلبات (SMO2) يتوجب على الهيئات بهذه الفئة تقديم خطة عمل للاتحاد تبين من خلالها الخطوات الموضوعية للتوجه نحو اعتماد وتنفيذ معايير التعليم الدولية (IESs)، والجدولة الزمنية لذلك، مع تقديمها للمبررات المؤثرة في حال عدم قيامها بهذه الخطوات وإلا تم سحب عضويتها من الاتحاد.

إن الهيئات المهنية غير المسؤولة عن وضع متطلبات التعليم المحاسبي المهني بدول تواجهها تكون مطالبة فقط ببذل أقصى الجهود لدفع الأطراف المسؤولة بهذا الاطار نحو اعتماد وتنفيذ معايير التعليم الدولية (IESs)، ويعتبر الاتحاد بأن هذه الهيئات قد بذلت أفضل المساعي إذا كانت لا تستطيع تقديم أكثر مما قدّمته بهذا الخصوص. وتُعامل الهيئات المهنية المسؤولة بشكل مشترك مع غيرها من الأطراف عن برامج التعليم المحاسبي المهني بدول تواجهها معاملة الحاليتين السابقتين في شقيها للمسؤولية (لا مسؤولية، مسؤولية).

6.2 لجنة التعليم أداة الهيئات المهنية لتحقيق متطلبات اصدارات مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية.

إن تحقيق مضامين مخرجات عمل المجلس، وعلى وجه الخصوص تلك الواردة بمعايير (IES 1-8) يتطلب وجود لجنة ضمن هيئات المحاسبة المهنية تكون مسؤولة عن تحقيق كل العمليات المتعلقة بتعليم وتدريب المحاسبين المهنيين، والاتحاد الدولي للمحاسبين المهنيين (IFAC) لم يغفل عن هذه الحقيقة، الأمر الذي يظهر من خلال تشكيل لجنة التدريب والتعليم والشهادات أحد مكونات الهيكل التنظيمي المقترح من طرفه للهيئات المهنية، ضمن دليله الموجه نحو توضيح كيفية تأسيس وتطوير هيئة محاسبية مهنية. والشكل رقم (07) يُمثل هذا الهيكل، مع تأكيد الاتحاد على أن الهيكل الخاص بكل هيئة يجب أن يوضع في إطار المحدّد لها من مسؤوليات في بيئتها الوطنية.

الشكل رقم (07): نموذج مقترح من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين للهيكل التنظيمي لهيئات المحاسبة المهنية.



Source: (IFAC, 2010c, p 44).

وقد تمثلت توجيهات الاتحاد الدولي للمحاسبين بخصوص دور ومسؤولية لجنة التعليم، التدريب والشهادات في التالي: (IFAC, 2010c, p144-122)

1.6.2 غرض اللجنة: إن دور لجنة التعليم يجب أن يشمل قيامها بتنفيذ المهام التالية:

- تحديد برنامج التعليم خلال مرحلة التطوير الأولي والتطوير المستمر.
- تحديد المقررات التي يجب اعتمادها في تعليم المترشحين لعضوية الهيئة.
- تحديد المعرفة والمهارات المهنية التي يلزم أن يحصل عليها المترشحون من خلال مكون الخبرة العملية ضمن برامج التعليم المحاسبي المهني.
- تحديد هيكل التقويم النهائي والمواضيع التفصيلية التي يلزم أن يغطيها.
- تحديد شكل ونتائج الاختبارات النهائية.

إن الأدوار المحددة للجنة التعليم ارتبطت بشكل أساسي بوضع السياسات المرتبطة بمكونات البرنامج التعليمي للهيئة المهنية، بما في ذلك التعليم المحاسبي المهني، الخبرة العملية، التقييم، التطوير المهني المستمر.

2.6.2 مسؤوليات لجنة التعليم، التدريب والشهادات: تتولى اللجنة المسؤوليات التالية:

- المساهمة في تطوير استراتيجية الهيئة المهنية فيما يتعلق بالتعليم والعضوية، وفي تطوير وتنفيذ سياسات واجراءات داعمة للاستراتيجية الكلية للهيئة.
- إخطار الهيئة بمواضيع مهنة المحاسبة والمراجعة وبيئة التعليم ذات التأثير على سياسة العضوية بها.
- التأكد من استمرار ملائمة سياسات الهيئة الخاصة بالتعليم والعضوية، ومن مسايرتها للمعايير الوطنية والدولية.
- التأكد من وضع الهيئة لاجراءات ملائمة لضمان الجودة فيما يتعلق بتقديم برامج التعليم.
- المساهمة في تطوير علاقات ايجابية والحفاظ عليها، بين الهيئة وأصحاب المصلحة المعنيين، بما في ذلك مقدمي التعليم والتدريب، الطلاب، أصحاب العمل(المستخدمين)، الحكومة وغيرها من الجهات ذات الاهتمام.
- تقديم توصيات للجمعية العامة للهيئة بخصوص قائمة المترشحين مقبولي الدخول لعضوية الهيئة، وهذا بالنظر إلى نتائج المنفذ من اختبارات، ومتطلبات قبول العضوية بالهيئة.

3.6.2 الأعضاء بلجنة التعليم، التدريب والشهادات: يجب أن تضم اللجنة ممثلين عن جميع قطاعات المهنة، وعن مقدمي مكون التعليم والتدريب. وهنا يمكن التنويه إلى ضرورة وجود لجنة للاختبارات تكون منفصلة عن لجنة التعليم، بالنسبة للهيئات المهنية التي تقوم في نفس الوقت بتقديم التعليم وتنفيذ الاختبارات، وذلك لتجنب ما قد ينشأ من تعارض للمصالح، فالجهة المقدمة للتعليم لا يجب أن تشكل جزءا من الجهة المسؤولة عن الاختبارات وعن تحديد نتائجها، ذلك أن مقدّم التعليم يميل دائما إلى اظهار تحقيق الطلبة لنتائج جيدة.

4.6.2 التعليم وترتيبات التوأمة: تواجه الدول النامية عادة مشاكل فيما يتعلق بتقديم مؤهلات محاسبية على المستوى المهني، وهذا لعدم توفرها على القدرات والموارد المالية والفنية المطلوبة لذلك، وبهذا الصدد يواجه الاتحاد

الهيئات المهنية (لجنة التعليم) بهذه الدول نحو الاعتماد على الهيئات المهنية بالدول الأكثر تطوراً، موضحاً بأن هذا الاعتماد قد يأخذ أحد شكلين:

- **تبني المؤهلات المهنية القائمة:** إن المناهج الدراسية للمؤهلات المهنية للعديد من الهيئات المهنية متاحة على مواقعها على شبكة الأنترنت، والعديد من هذه المناهج قائمة على المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة وعلى قواعد سلوك وآداب المهنة الدولية، وبهذا الإطار يمكن للهيئات المهنية بالدول النامية التوجه نحو اعتماد الأجزاء والمكونات الرئيسية بهذه المناهج لوضع مناهجها الخاصة، مع مراعاة تكييف البرامج المعتمد عليها مع متطلبات بيئتها المحلية، وهذا فيما يختص بالمكون التعليمي المتعلق بجانب القانون والضرائب، والذي عادة ما يكون خاصاً بكل دولة.

ونفس العمل المنفَّذ فيما يتعلق بمكون التعليم يمكن أن ينفذ بالنسبة لمكون الخبرة العملية، فمتطلبات العديد من الهيئات المهنية بهذا الخصوص متاحة على شبكة الأنترنت، والمطلوب هو قيام الهيئة المهنية الأقل تطوراً باتخاذ الترتيبات التي يتم من خلالها استيفاء متطلبات هذه الهيئات.

- **التعاون والدخول في مشاريع اختبارات مشتركة:** هنا تقوم الهيئات المهنية بالدول النامية بالدخول في مشاريع رسمية لاختبارات مشتركة مع هيئة مهنية أكثر تطوراً، تكون هي المسؤولة عن وضع وتصحيح الاختبارات المهنية. وبهذا الشكل من التعاون يكون المنهج التعليمي مشتركاً بين الهيئات بالمشروع، وهذا باستثناء مواضيع الضريبة والقانون. ونفس الترتيبات السابقة يمكن أن تنفذ بالنسبة لمكون الخبرة العملية. وفي ظل تحقيق الطلبة لكل متطلبات هذا المشروع يمكن أن يحصلوا على عضوية كل الهيئات المهنية العضوة به.

7.2 الواقع والآفاق المستقبلية لعمل مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية.

بانتهاؤ المجلس من مراجعة معايير التعليم وإطارها المفاهيمي يكون قد حقّق متطلبات دوره الرئيسي (وضع معايير دولية تغطي المسار التعليمي للمحاسبين المهنيين)، ومثل هذا الأمر يدفع إلى طرح عدد من التساؤلات هي:

- ما مدى نجاح المجلس في إيصال ما قام بتقديمه من إصدارات للأطراف ذات الصلة ؟
- ما الجدوى من استمرار وجود المجلس كهيئة مستقلة لإصدار المعايير بالاتحاد، طالما أنه قد أكمل مهمته الأساسية ؟
- ما هي آفاق عمل المجلس للفترة القادمة في حال تقريره الاستمرار كمجلس مستقل لإصدار المعايير بالاتحاد ؟

إن محاولة الإجابة عن هذه الأسئلة هي ما سيشكل محتوى العناصر الموالية.

1.7.2 واقع وصول إصدارات مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية: إن استجابات الجمهور بشأن ما قدّمه المجلس من إصدارات تُعدّ مؤشراً على مدى وصول هذه الأخيرة، وفي هذا الإطار يمكن الاستعانة بالجدول رقم (03)، حيث يعطي صورة عن الاستجابات المقدّمة من طرف مختلف فئات الجمهور بشأن إصدارات المجلس خلال الفترة من 2011-2015.

الجدول رقم (03): الاستجابات بخصوص إصدارات مجلس (IAESB) خلال الفترة من 2011-2015.

الاصدار	الهيئات العضوة	شركات المحاسبة	المنظمين	الأفراد	المنظمات	المجموع
اتفاقية صياغة معايير التعليم الدولية	6	4	0	1	0	11
مشروع عرض المعيار (IES8) المراجع في عرضه للمرة الثانية	16	5	0	2	3	26
مشروع عرض المعيار (IES8) في عرضه الأول	23	5	1	3	1	33
مشروع عرض المعيار (IES4) في عرضه للمرة الثانية	20	5	1	2	2	30
مشروع عرض المعيار (IES3)	22	5	1	1	2	31
مشروع عرض المعيار (IES2)	22	5	1	2	2	32
مشروع عرض المعيار (IES7)	26	5	1	4	4	40
مشروع عرض المعيار (IES6)	23	6	3	3	2	37
مشروع عرض المعيار (IES5)	28	5	2	2	3	40
مشروع عرض المعيار (IES4) في عرضه للمرة الأولى	27	5	2	5	2	41
مشروع عرض المعيار (IES1)	27	5	2	2	2	38
ورقة استشارية بشأن المعيار (IES8)	25	6	2	4	1	38
الإطار المفاهيمي لاصدارات المجلس	17	4	0	1	3	25
الدليل المرتبط بمخرجات التعلم	10	4	1	3	3	21
استراتيجية وأولويات العمل لسنة 2015	24	4	1	6	7	42
استراتيجية وخطة العمل للفترة من 2014-2016	16	4	0	1	3	24
استراتيجية وخطة العمل للفترة من 2010-2012	14	3	0	3	3	23

Source: (IFAC, 2016b, p 19).

من خلال الجدول السابق يمكن ملاحظة ضعف الاستجابات المقدمة من مختلف فئات الجمهور (هيئات مهنية، شركات محاسبية، منظمين، أفراد، منظمات) بخصوص مختلف اصدارات المجلس (استراتيجية، مشاريع معايير، أدلة، إطار مفاهيمي)، كما يمكن ملاحظة أن العدد الأكبر من الاستجابات قُدِّمَ من طرف الهيئات المهنية، الأمر الذي يمكن ارجاعه إلى صلتها المباشرة بعمل المجلس واصداراته. وإن ضعف الاستجابات يمكن تجاوزه بالنسبة للأفراد لقلة تأثيرهم فيما يتعلق باعتماد وتنفيذ معايير المجلس، على خلاف الحال بالنسبة للمُنظِّمين لما لهم من تأثير على هذه العملية خاصة في ظل معرفة أن 52% من الهيئات المهنية العضوة بالاتحاد هي ذات مسؤولية مشتركة، و10% هي ذات مسؤولية غير مباشرة (IFAC, 2016c, Para 8)، ففيما يتجاوز النصف (62%) من الهيئات العضوة بالاتحاد يكون للمُنظِّمين في منطقة تواجد هذه الهيئات تأثير على برامج التعليم المحاسبي المهني.

وإذا أردنا التعرف على نسبة الهيئات المهنية العضوة بالاتحاد المقدمة لاستجابات بخصوص اصداراته خلال السنوات الخمسة (2011-2015) وفقاً لمنطقة تواجدها، يمكننا القاء نظرة على الجدول رقم (04).

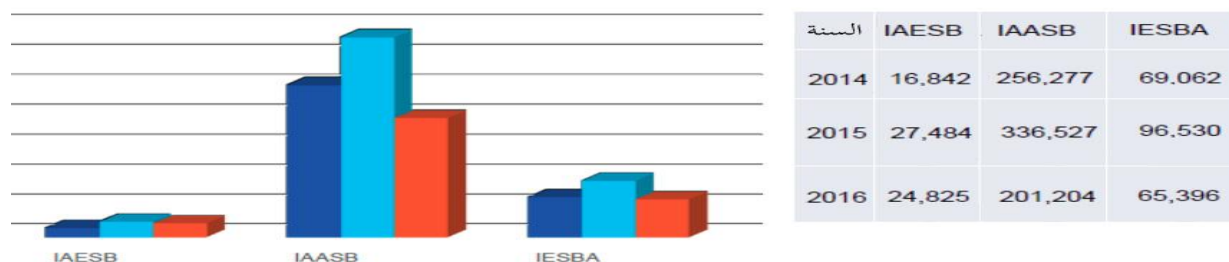
الجدول رقم (04): توزع استجابات الهيئات العضوة بالاتحاد على إصدارات مجلس (IAESB) حسب مناطق تواجد الجغرافي.

منطقة التواجد الجغرافي	العدد المحتمل للهيئات المهنية العضوة	عدد الهيئات المستجيبة	النسبة المئوية (%) للاستجابات
إفريقيا	29	10	35
آسيا	42	11	26
الكاريبي	7	1	14
أمريكا الوسطى	9	1	11
أوروبا	64	20	31
الشرق الأوسط	12	0	0
أمريكا الشمالية	2	2	100
أوقيانوسيا	5	3	60
أمريكا الجنوبية	10	1	10
المجموع	180	49	27

Source : (IFAC, 2016b, p20).

من خلال الجدول السابق يمكن ملاحظة ضعف الاستجابات المقدمة من طرف الهيئات المهنية العضوة بالاتحاد، حيث أن 73% منها لم تقدم أي استجابة، كما أن الهيئات المهنية بمنطقة الشرق الأوسط لم تقدم أي استجابة. وهنا يمكن الإشارة إلى أن الضعف في استجابات الهيئات المهنية يحول دون تحقيقها لفوائد العضوية بالاتحاد والمرتبطة بتمكّنها من أن تصبح جزءا من الصوت العالمي لمهنة المحاسبة، وبأن تنقل المواضيع ذات الصلة ببيئتها المحلية للمستوى الدولي، إلى جانب اطلاعها على أحدث التوجهات الدولية في مجال التعليم المحاسبي المهني. إن ضعف الاستجابات بخصوص إصدارات المجلس يمكن أن يفسر بعدم المعرفة بعمله وإصداراته، وهو الأمر الذي يتفق مع قلة الزيارات لموقعه على شبكة الأنترنت مقارنة مع الزيارات لموقع كل من مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB)، ومجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين (IESBA)، الأمر الذي يتضح من خلال الشكل رقم (08) الذي يبيّن عدد هذه الزيارات خلال السنوات الثلاث 2014، 2015، 2016، مع اقتصار سنة 2016 على الفترة الممتدة إلى غاية شهر ماي من هذه السنة.

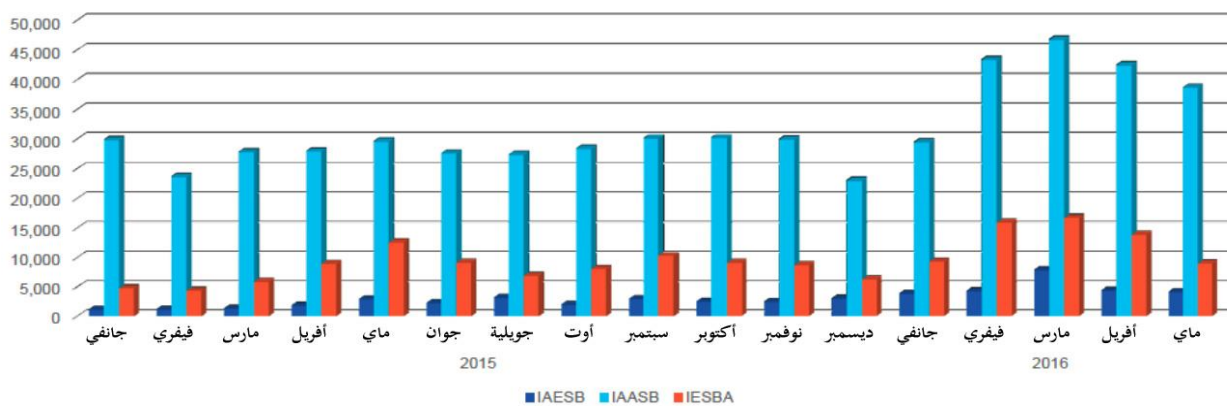
الشكل رقم (08): عدد الزيارات السنوية لمواقع المجالس (IAESB ، IAASB ، IESBA) على شبكة الأنترنت.



Source : (IFAC, 2016b, p 22).

من خلال الشكل السابق يتّضح بأن موقع المجلس (IAESB) على الشبكة هو الأقل زيارة مقارنة مع موقع مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية الذي يُعدّ الأكثر زيارة، وموقع مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين الذي يأتي في المرتبة الثانية من حيث الزيارات السنوية. وهذه الملاحظة يمكن تسجيلها أيضا من خلال الاطلاع على الزيارات الشهرية لمواقع المجالس الثلاث خلال الفترة الممتدة من شهر جانفي 2015 إلى غاية شهر ماي من سنة 2016 والموضّحة من خلال الشكل رقم (09).

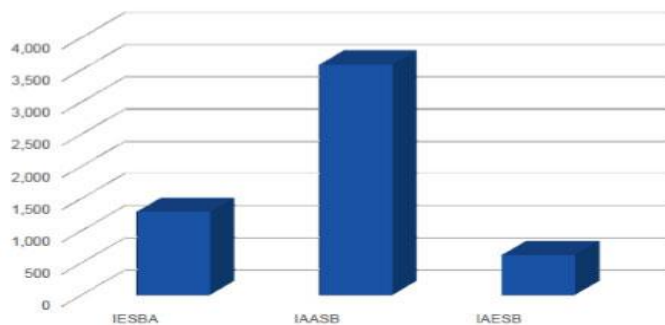
الشكل رقم (09): الزيارات الشهرية لمواقع المجالس (IAESB، IAASB، IESBA) على شبكة الأنترنت.



Source : (IFAC, 2016b, p 23).

إن النتائج السابقة للمقارنة بين المجالس الثلاث (IAESB، IAASB، IESBA) لا تختلف إذا ما تعلّقت المقارنة بعدد مرات تنزيل ما تم تقديمه من طرف هذه المجالس من مواد على شكل بودكاست (بث صوتي) خلال الفترة الممتدة من شهر جانفي 2015 إلى غاية جوان 2016، حيث يأتي مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية في المرتبة الأولى بعدد مرات تنزيل (3582 مرة)، يليه في ذلك مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين بعدد مرات تنزيل (1294 مرة)، ليحلّ مجلس معايير التعليم في المرتبة الثالثة بعدد مرات تنزيل (623 مرة) خلال الفترة، والشكل رقم (10) يوضّح ذلك .

الشكل رقم (10): عدد مرات تنزيل البودكاست المقدّمة من المجالس (IAESB، IAASB، IESBA).



الفترة	IESBA	IAASB	IAESB
من جانفي 2015 إلى جوان 2016	1,294	3,582	623
عدد البودكاست المقدمة منذ جانفي 2015			
IESBA	IAASB	IAESB	
6	5	3	

Source: (IFAC, 2016b, p 22).

لقد تم ربط ضعف الاستجابات المقدمة من الجمهور بخصوص إصدارات مجلس (IAESB) بعاملين هما:

- قلة المعرفة في محيط مهنة المحاسبة بأعمال المجلس الأمر الذي انعكس في نظرة البعض للمجلس على أنه أقل أهمية من مجالس إصدار المعايير الأخرى للاتحاد، وفي قلة الموارد الموجهة له.
- عدم التحديد الواضح للأطراف المستهدفة بعمل المجلس، الأمر الذي ساهم فيه اختلاف الجهات المؤثرة على قطاع التعليم المحاسبي من دولة لأخرى، فالتعليم المحاسبي يضم عددا من الأطراف الفاعلة ما بين هيئات مهنية عضوة بالاتحاد، أكاديميين ومؤسسات أكاديمية، منظمين وهيئات رقابية، وزارة مسؤولة، هيئات اعتماد مناهج، مستخدمين، محاسبين مهنيين، محاسبين مهنيين محتملين.

وانطلاقا من العاملين السابقين فإن أول خطوة نحو تحسين علاقات المجلس مع الأطراف ذات الصلة بإصداراته هي تحديد هؤلاء الأطراف وتصنيفهم بشكل يسمح بتحديد أسلوب التواصل المناسب مع كل صنف منهم. وبتحديد المجلس للأطراف ذات الصلة بعمله وإصداراته سينتقل إلى تحديد ما الذي يرغب هؤلاء الأطراف في معرفته حول أنشطته وحول وسيلة الاتصال المفضلة لديهم بهذا الخصوص، وهو الأمر الذي يعمل المجلس على تحقيقه حاليا.

2.7.2 الجدوى من وجود مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية مستقبلا: وضّح المجلس بأن بيئة مهنة المحاسبة مستمرة التغير، وبأن دوره يتمثل في العمل على رصد هذه التغيرات وتأثيراتها المحتملة على الكفاءة المطلوبة من المحاسبين المهنيين وعلى برامج التعليم المحاسبي المهني، ومن ثمّ العمل على مراجعة معايير الحالية أو إصدار معايير أخرى جديدة، وتحديث وصيانة ما قدّمه من مواد داعمة لتنفيذ معايير بشكل يضمن معه التعامل مع تغيرات البيئة وتأثيراتها. فهناك حاجة مستمرة لوجود المجلس كهيئة مستقلة لإصدار المعايير ضمن الاتحاد الدولي للمحاسبين لوجود حاجة مستمرة لما يقدّمه من إسهامات في مجال التعليم المحاسبي المهني.

وبتقريره البقاء كهيئة مستقلة نقّذ المجلس عددا من العمليات في إطار تنظيمه وضبطه لعملية مراجعته لمعايير الحالية، إصداره لمعايير جديدة وصيانته لما قدّمه من معايير ومن مواد داعمة لتنفيذها، وهذا على النحو التالي:

1.2.7.2 مراجعة المعايير الحالية/ إصدار معايير جديدة: حدّد المجلس من خلال ورقة المناقشة الصادرة تحت وسم "Criteria for the New And Revised Standards" المقاييس واجبة المراعاة عند اتخاذه للقرارات المرتبطة بمراجعة معايير الحالية أو بإصدار أخرى جديدة، وقد تمثلت هذه المقاييس في التالي: (IFAC, 2015e, Para8)

- **بالنسبة لمراجعة معيار حالي:** يتم اتخاذ قرار مراجعة معيار حالي في ضوء الاجابات المقدمة عن عدد من الأسئلة ذات الصلة بهذا المعيار، هي:

- هل المعيار الحالي مناسب للهدف الذي وُضع من أجله؟
- هل المعيار الحالي يعد ضروريا؟
- هل المعيار الحالي مستمر في إضافة القيمة أو في التأثير على المهنة؟
- هل هناك تطورات مهمة كافية بالتعليم المحاسبي تجعل من المعيار الحالي غير مناسب؟

- بالنسبة لاصدار معيار جديد: يتم اتخاذ قرار اعداد معيار جديد إذا ما كان ذلك مبررا من ناحية:

- تعزيز وحماية المعيار الجديد لمصلحة الجمهور.
 - الطلب على المعيار الجديد من قبل الأطراف ذات المصلحة.
 - كفاية وأهمية التطورات - بمهنة المحاسبة - الداعية لوجود مثل هذا المعيار.
 - التعامل مع عدم تناول المعايير الحالية للموضوع أو للجانب الجديد المراد ضبطه من خلال المعيار الجديد.
- إن تطبيق المجلس للمقاييس السابقة عند وضعه لمعايير التعليم يعني تطبيقه للسياسة القائمة على الدليل "Evidence – based Policy"، فلا يوضع معيار جديد ولا يراجع معيار حالي إلا بوجود دليل على الحاجة لذلك.

2.2.7.2 صيانة معايير المجلس والمواد الداعمة لتنفيذها: قام المجلس خلال الفترة الأخيرة بتنفيذ عدد من العمليات

تتعلق بصيانة ما قدّمه من معايير ومواد داعمة لتنفيذها، ويمكن توضيح هذه العمليات على النحو التالي:

- مشروع المجلس لصيانة معاييرهِ (IESs Maintenance Project): قام المجلس بتكليف فريقهِ للصياغة (DWG) خلال شهر أبريل من سنة 2015 بالقيام بمراجعة شاملة لمعاييرهِ الثمانية المراجعة بهدف ضمان اتساقها من ناحية الصياغة ومن ناحية المصطلحات المستخدمة بها، وهذا بالنظر إلى أن عملية مراجعتها قد تمت بشكل منفصل (كل معيار لوحده)، ليستمر عمل هذا الفريق مستقبلا وليرتبط بالمراجعة التحريرية لكل اصدارات المجلس بشكل يتفق مع ممارسات مجالس اصدار المعايير الدولية الأخرى [مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB)] والتي تقوم بمراجعة تحريرية سنوية لمعاييرها.

وقد قام فريق الصياغة بتقديم مشروع للتعديلات التحريرية بالمعايير المراجعة (Revised IESs) خلال اجتماع المجلس لشهر نوفمبر من سنة 2015، أين تمّ الموافقة على عرضه للجمهور، وهو الأمر الذي تم خلال ديسمبر من نفس السنة، حيث قدّم ضمن نفس المشروع التعديلات المقترحة الخاصة بكل من : المعايير التعليمية، إطار هذه المعايير، معجم المصطلحات للمجلس. وكما حُدِّدَ لفريق الصياغة (DWG) من مجال للعمل فإن ما قدّمه ضمن مشروع العرض ارتبط فقط ببعض الجوانب التحريرية للمعايير. وقد كان من بين الملاحظات والمقترحات المقدّمة من الجمهور بشأن هذا المشروع، والتي يرى الباحث ملاءمتها تلك المقدّمة من طرف المعهد الياباني للمحاسبين المعتمدين (JICPA) والمتمثلة في: (IFAC, 2016d, p1)

- تكرار العديد من الصيغ عبر مضامين المعايير، الأمر الذي يُفضّل معه دمج محتوى المعايير المتعلقة بمرحلة التطوير الأولى (IES 1 - 6)، أو على الأقل المعايير (IES 2- 4).
- التغيير بتسمية المعايير " معايير التعليم الدولية " لتعكس تركيزها الأساسي والمتمثل في التعليم المحاسبي، لتأخذ تسمية "معايير التعليم المحاسبي الدولية " مثلاً.

- صيانة المواد الداعمة لتنفيذ معايير المجلس: كلّف المجلس مؤخرا فريقا مؤقتا للعمل بدراسة خيارات التعامل مع الاستجابات المرتبطة بما وضعه من مواد لدعم تنفيذ معايير التعليم، وقد اقترح هذا الفريق اسناد هذه المهمة إلى مجموعة خاصة حُدِّدت لها كتسمية المجموعة الاستشارية لمواد دعم تنفيذ معايير التعليم "ISAG"، وكهدف " المحافظة على

ملاءمة المواد الداعمة لتنفيذ معايير التعليم"، وهذا من خلال قيامها بجمع المدخلات لتحديد الحاجة إلى مراجعة المواد الداعمة المقدمة من طرف المجلس، ومن ثم تحليل مضامين هذه المدخلات لإعداد مقترح بشأن التغييرات المطلوبة بالمواد الداعمة (IFAC, 2016e, p 2,5).

3.7.2 استراتيجية مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية للفترة من 2017-2021: وضّحت الورقة الاستشارية المقدمة خلال شهر ديسمبر من سنة 2015 والمتعلقة باستراتيجية المجلس للفترة من 2017-2021 نيته للتوجه نحو العمل على عدد من الأولويات، وفيما يلي توضيح لهذه الأولويات ومقترحات العمل بشأنها: (IFAC, 2015f, p10-12)

- **الشك المهني:** وجّه المجلس من خلال ورقته الاستشارية سؤالاً للجمهور يتعلق بطبيعة العمل الواجب القيام به من أجل تحسين الكفاءة المهنية للمحاسبين المهنيين فيما يتعلق بالشك المهني، مقترحا العمل على مراجعة الفقرات التي تشير إلى هذا المجال ضمن معايير المراجعة (8 - 4, IES 2).

- **التكنولوجيا:** اقترح المجلس ضمن الورقة الاستشارية العمل على تحديث معايير الحالية لتعكس تأثير التكنولوجيا على المهارات المطلوبة من المحاسبين المهنيين، مع عمله على تقديم دليل عملي ذو صلة بهذا الجانب.

- **انشاء معايير جديدة:** اقترح المجلس تقديم معايير جديدة تتناول جوانب الكفاءة المهنية للمحاسبين المهنيين المؤدين لأدوار خاصة، وتحدّد أنشطة التطوير المستمر المطلوبة لتحقيق هذه الأدوار.

- **تقديم مواد داعمة جديدة لتنفيذ معايير المجلس:** وضّح المجلس نيته للاستمرار في تقديم المزيد من الأدلة الداعمة لتنفيذ معايير التعليم المراجعة، ومثال ذلك الأدلة المرتبطة بتقييم مخرجات التعلم المحقّقة من خلال الخبرة العملية.

- **قيادة النقاشات الدولية:** وضّح المجلس نيته للمساهمة في النقاشات الدولية حول التعليم المحاسبي، ومن بين المجالات التي اقترح اعداد دراسة بشأنها " أهمية دور المعلمين في المجال المحاسبي".

وقد تمثلت أهم مضامين الاستجابات بشأن الورقة الاستشارية السابقة في التوجيه نحو: (IFAC, 2016f, p3-6)

- إتاحة فترة زمنية تسمح بتطبيق معايير المجلس المراجعة من طرف الهيئات المهنية العضوة بالاتحاد قبل انتقال هذا المجلس لتقديم معايير جديدة، مع الإشارة إلى بعض المجالات المناسبة لتطوير مهارات المحاسبين المهنيين كتكنولوجيا المعلومات والاتصال، المحاسبة العمومية، الشك المهني.

- كفاية الأنشطة المتناولة لموضوع الشك والحكم المهني سواء كان ذلك من خلال المعيار الدولي لمراقبة الجودة (ISQC1) أو من خلال القانون الأخلاقي لمجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية.

إن التوجيهات السابقة هي ما سيشكل المحاور الأساسية لاستراتيجية المجلس للسنوات الخمس الممتدة من 2017-2021 كما يتّضح من الشكل رقم (11).

الشكل رقم (11): مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية: الاستراتيجية للفترة من 2017-2021.

يلتزم مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية بمهدف تطوير وصيانة مجموعة من معايير التعليم الدولية (IESs) تكون مقبولة دولياً، وهو يؤمن بأن معايير التعليم عالية الجودة والملائمة تتبنى التميز العالمي، وتعزز من كفاءة الفرد العامل في بيئة المحاسبة الدولية، بشكل يؤدي إلى تعزيز ثقة الجمهور وطمأنينته.

تطوير المعايير.

عملية مستمرة تنطوي على مسح للبيئة، وتوقع للتغيرات، وتقييم للوضعية الحالية ولاحتياجات الأطراف ذات المصلحة، مع إصدار معايير دولية للتعليم (IESs) عندما يكون ذلك ممراً بخدمة مصلحة الجمهور.

معايير التعليم (IESs) عالية الجودة الداعمة للمهارات المطلوبة من المحاسبين المهنيين المستقبليين تتطلب عملية مستمرة لجمع الأدلة ذات الصلة. المجالات التالية تمثل المجالات ذات الأهمية الاستراتيجية والتي سيتم التركيز عليها خلال السنوات الخمس القادمة:

- IES7: التطوير المهني المستمر.
- الشك المهني.
- محاسبة القطاع العمومي، التقرير والتوكيد.
- مهارات تكنولوجيا المعلومات والاتصال.

إشراك أصحاب المصالح و تفعيل الاتصال بهم

العمل مع أصحاب المصالح من أجل تحديد، وتنفيذ أنشطة الالتزام (engagement) والاتصال التي تمكن من:

- زيادة مستوى الوعي بأعمال المجلس.
- تحسين الحوار.
- دعم مصلحة الجمهور.

المراجعة - ما بعد تنفيذ معايير التعليم (IESs).

إن فهم ما إذا كانت معايير التعليم تحقق بطريقة عملية المحدد لها من أهداف هو عملية أساسية لتحقيق التحسينات المستمرة على المستوى العالمي، فالنتائج المحصلة من خلال ما يتم تنفيذه من مراجعات ستساهم في تسهيل عملية التوجه نحو الاعتماد الدولي لهذه المعايير، وستمكن من فهم كيفية تلبية المعايير (IESs) لاحتياجات أصحاب المصالح.

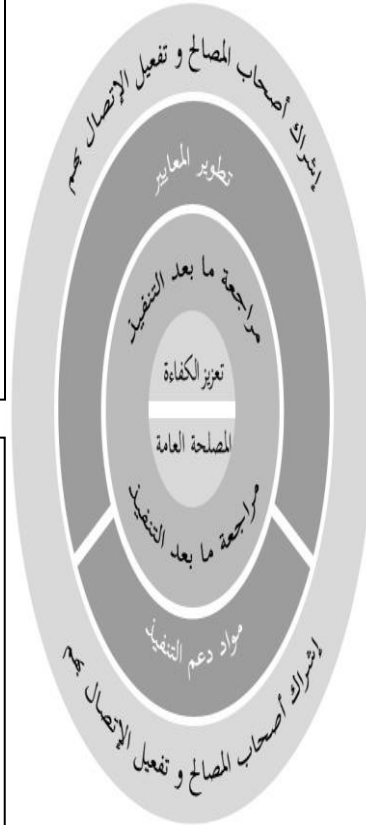
يعترف المجلس بالحاجة إلى انقضاء فترة زمنية عقب إصداره لمعايير التعليم (IESs)، وبأن عملية المراجعة لهذه المعايير يجب أن تتم بعد انقضاء فترة معقولة من الوقت ابتداء من تاريخ وجوب تطبيقها.

دعم التنفيذ

بالاعتماد على المدخلات المحصلة من الأطراف ذات المصلحة يقوم مجلس (IAESB) بتقييم التحديات الحرجة لتنفيذ معايير وتأثير ذلك على تطويرها وعلى تطوير المواد الداعمة لتنفيذها.

إن المواد الداعمة لتنفيذ معايير التعليم (IESs) ستعمل على:

- زيادة المعرفة والفهم لمعايير التعليم (IESs).
- تعزيز قيمة تطبيق مدخل التعليم القائم على المخرجات.
- الاشتراك بالقضايا الناشئة من خلال ما يتم تقديمه من دراسات ذات صلة.



4.7.2 الاصلاحات بالإجراءات العملية لمجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية.

إن خيار الابقاء على المجلس كهيئة مستقلة لإصدار المعايير ارتبط بنية هذا الأخير تنفيذ العديد من

الاصلاحات في هيكله وفي طريقة تنفيذه لعملياته، الأمر الذي يمكن توضيحه من خلال ما يلي: (IFAC, 2016h)

- **تعديل صلاحيات المجلس لتعزيز تركيزه على اصدار المعايير:** حدّدت الصلاحيات السابقة للمجلس عددا من الأهداف لعمله (اصدار المعايير، تعزيز اعتمادها وتنفيذها، تشكيل مرجع لتقييم تنفيذها، قيادة النقاشات حول المواضيع ذات الصلة بتعليم وتقييم المحاسبين المهنيين)، وهو الأمر الذي أربك المجلس ولم يمكنه من تحديد الفئة المستهدفة بعمله، ومن ثم فإنه سيتم إدخال تعديلات على هذه الصلاحيات ليركز دور المجلس مستقبلا على تطوير معايير التعليم مع إعطائه دورا محدودا فيما يتعلق بعملية اعتماد وتنفيذ هذه المعايير، بشكل يُعترف معه بضرورة التفاعل بينه وبين فريق الامتثال (CAP) للاتحاد الدولي للمحاسبين ولجنته لتطوير الهيئات المهنية المحاسبية.

- **تعديل صلاحيات المجلس لإتاحة امكانية التعديل في عدد أعضائه:** حاليا يُطلَب أن يكون عدد أعضاء المجلس 18 عضوا كما هو الحال بالنسبة لباقي مجالس اصدار المعايير للاتحاد، غير أن كون عمل المجلس مرتبط بالتعليم المحاسبي الذي تتميز العمليات المرتبطة به بطول المدة المطلوبة لتطبيقها ولتقييمها - مقارنة مع تلك المطلوبة بالنسبة لغيره من مجالس اصدار معايير الاتحاد- قد يضع المجلس في وضعية لا يحتاج فيها إلى كل هذا العدد من الأعضاء، والمقترح المقدم هنا هو تعديل هذا العدد ليصبح الحد الأدنى له 12 عضوا، بحيث يمكن أن يكون هذا العدد 18 أو 15 أو 12 حفاظا على القدرة على تحديد الثلثين من هذا العدد، والذي يمثل العدد المطلوب للتصويت على قرارات المجلس.

إن ما يمكن قوله هنا هو أن كل المعروض سابقا من عمليات للمجلس - انطلاقا من سعيه لتقييم وضعه الحالي، ووصولاً إلى التغييرات المزمع تنفيذها على صلاحيته، هيكله - يعكس حرصه على تنفيذ كل ما من شأنه تحقيق مصلحة الجمهور من خلال ما يقدمه من أعمال ترتبط بشكل أساسي بالتعليم المحاسبي المهني.

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل سجلنا بأن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) هو الجهة المسؤولة عن تقديم معايير التعليم الدولية (IESs)، حيث وضعنا بأن بداية عمله في مجال التعليم المحاسبي كانت من خلال لجنته للتعليم والتي كانت موجهة أساساً نحو تقديم الارشادات الدولية فيما يتعلق بالتعليم المحاسبي المهني (IEG)، حيث قدّمت هذه الأخيرة إحدى عشر ارشادا تعليميا، لتنتقل فيما بعد تحت طائلة المطالبات الدولية لاصدار المعايير الدولية ذات الصلة الرسمية الملزمة للهيئات المهنية العضوة بالاتحاد الدولي، حيث أصدرت ستة معايير دولية للتعليم (IES 1-6) غطت المتطلبات المتعلقة بالتطوير الأولي للمحاسبين المهنيين المحتملين، ومعيار تعليم دولي سابع (IES7) غطى متطلبات التعليم المستمر للمحاسبين المهنيين. ليحل مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية محلّ هذه اللجنة في مرحلة لاحقة وليصدر معيار التعليم الثامن (IES8) المتعلق بالتعليم المطلوب للمراجعين كفئة خاصة من المحاسبين المهنيين. وأيضاً وضعنا من خلال الفصل بأن مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية قام بتبني مشروع لتوضيح معايير التعليم الثمانية من خلال قيامه بمراجعتها، حيث انتهت هذه المراجعة خلال سنة 2014، لتعرف الساحة الدولية ثمانية معايير دولية مُراجَعة للتعليم المحاسبي المهني تم التحقق من توجّهاها نحو خدمة مصلحة الجمهور، وقد كان آخر هذه المعايير وجوباً في التطبيق المعيار (IES8) المراجع (جويلية 2016).

وفي الحقيقة إن كل السرد المقدم خلال الفصل بشأن الاتحاد الدولي للمحاسبين (مجال عمله، الرقابة به، متطلبات عضويته والتطور بها)، وبشأن مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية (مخرجات عمله، هيكل تنفيذ عمله، التطور في مخرجات عمله، مراحل اعداده لاصداراته والاطار المفاهيمي لها، موقعه الحالي وخططه المستقبلية)، مكّنا من أخذ صورة مفصلة عن الجهة المسؤولة عن اصدار معايير التعليم [الجهة الراعية (IFAC)، والجهة المصدرة (IAESB)]، ومن معرفة بأن هناك اصدارين لهذه المعايير (أول ومراجع)، ولكنه في نفس الوقت لم يمكّننا من معرفة مضامين هذه المعايير والفروق بين اصداريهما، فنحن لم نجب بعد عن السؤال - فيما يتمثل مضمون معايير التعليم الدولية المراجعة؟ وفيما يكمن الفرق بينها وبين الاصدار السابق لها؟

الفصل الثاني

متطلبات معايير التعليم المحاسبي الدولية

تمهيد

أصدر مجلس معايير التعليم المحاسبي ثمانية معايير دولية، وجّه الستة الأولى منها (IES 1-6) نحو تغطية الجوانب المرتبطة بما أسماه التطوير المهني الأولي للكفاءة المهنية للمحاسبين المهنيين، تلك الجوانب التي حدّدها في كل من التعليم المحاسبي المهني، الخبرة العملية والتقييم، ليوجّه المعيارين الآخرين نحو تغطية الجوانب المرتبطة بعملية التطوير المهني المستمر، حيث تناول المعيار IES7 متطلبات هذه العملية في صلتها بالمحاسبين المهنيين بصفة عامة، ليحدّد المعيار IES8 متطلباتها بالنسبة لفئة خاصة من المحاسبين المهنيين هي فئة الشريك المسؤول عن مراجعة القوائم المالية. والتحليل لمضامين المعايير الثمانية في صورتها المراجعة (Revised IESs) هو ما سيشكل محتوى هذا الفصل، وهذا من خلال التركيز على جانبين أساسيين بالنسبة لكل معيار، هما:

- ما تضمّنه وما فرضه من التزامات على الهيئات المهنية العضوة بالاتحاد.
- أهم الفروق بين مضامينه الحالية وتلك الخاصة بإصداره السابق.

1. متطلبات معيار التعليم المحاسبي الدولي IES1.

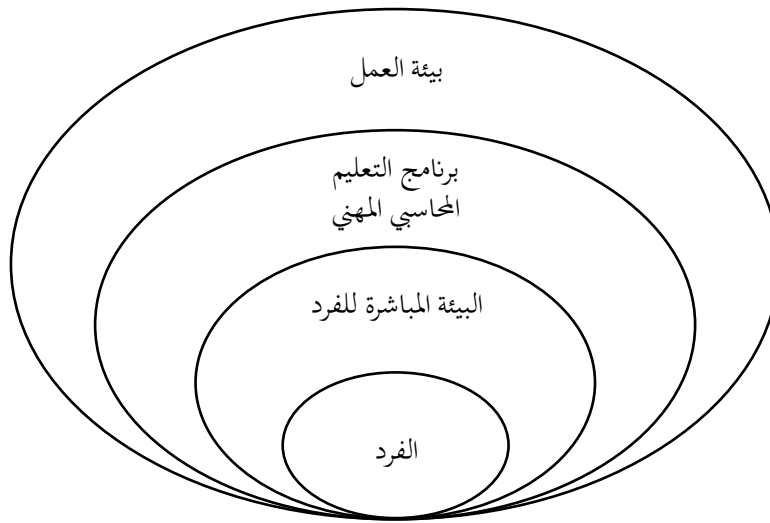
خصّص مجلس معايير التعليم المحاسبي (IAESB) معيار التعليم IES1* لتناول متطلبات الدخول إلى برامج التعليم المحاسبي المهني، حيث وضح من خلال الاصدار المراجع لهذا المعيار (Revised IES1) والأدلة الداعمة لتنفيذه الخطوات المناسبة لوضع هذه المتطلبات، والتزامات الهيئات المحاسبية المهنية تجاه هذه العملية وتجاه الأطراف ذات الصلة ببرامجها التعليمية. وتوضيح هذه العناصر هو ما سيتم من خلال ما سيأتي.

1.1 خطوات تحديد متطلبات دخول برنامج تعليم محاسبي مهني.

وجّه المجلس الهيئات المهنية عند وضعها لمتطلبات دخول برامجها للتعليم المحاسبي نحو تنفيذ الخطوات التالية:

1.1.1 تحديد العوامل المؤثرة على أداء المحاسب المهني المحتمل: يجب أن تراعي الهيئة المهنية عند تحديد متطلبات دخول برنامجها للتعليم المحاسبي المهني العوامل المؤثرة على نجاح أو فشل الفرد (المحاسب المهني المحتمل) في إكمال هذا البرنامج، وهذا يتطلب منها ابتداء تحديد هذه العوامل، الأمر الذي يُفضّل تنفيذه من منظور بيئي منظومي يتناول كل السياقات التي يعمل ويتواجد بها هذا الفرد، كما يوضحها الشكل رقم (12).

الشكل رقم (12): سياقات العمل للمحاسب المهني المحتمل.



Source: (IFAC, 2016i).

فالهيئات المهنية مطالبة بتحليل العوامل المؤثرة على أداء المحاسبين المهنيين المحتملين ببرامجها، وهذا في صلتها بكل سياق من السياقات الظاهرة بالشكل السابق، ويدخل في هذا الإطار:

– **العوامل المرتبطة بالمحاسب المهني المحتمل (الفرد):** يدخل ضمن هذا قدرات المحاسب المهني المحتمل وصفاته بما في ذلك جنسه، عرقه، شخصيته، الجهد المبذول من طرفه ومستوى دافعيته للتعلم والانجاز، خبراته التعليمية السابقة، أدائه الأكاديمي السابق على وجه العموم وأدائه في بعض المواد التعليمية على وجه الخصوص (الرياضيات، الاقتصاد مثلاً).

* IES1: متطلبات دخول برنامج للتعليم المحاسبي المهني.

- **العوامل المرتبطة بالبيئة المباشرة للمحاسب المهني المحتمل:** يدخل ضمن هذا وضعيته العائلية (متزوج، أعزب)، ووضعيته المالية، مجموعات أقرانه (Peer Networks)، الوقت المتاح له والمخصص من طرفه للدراسة.

- **العوامل المرتبطة ببرنامج التعليم المحاسبي المهني:** بما في ذلك طريقة تصميمه وتقديمه (وجها لوجه، عن بعد... إلخ)، درجة استخدام التكنولوجيا، أسلوب التقييم المتبع، درجة تحقيق أهداف البرنامج لطموحات المحاسب المهني المحتمل (من ناحية الشهادة المقدمة، الجانب المالي).

- **العوامل المرتبطة ببيئة عمل المحاسب المهني المحتمل:** بما في ذلك مدى تفهم، دعم وتوجيه المستخدم للمحاسب المهني المحتمل، الأمر الذي يظهر من خلال حجم ما يُحمّله به من مسؤوليات ومهام، وما يتيح له من وقت للدراسة خاصة خلال فترة الاختبارات.

ولكن هل يجب على الهيئات المهنية الاقتصار على دراسة العوامل المحددة بالسياقات السابقة؟ وهل يُعدّ تحديدها لمجموعات مختلفة من العوامل المؤثرة على نجاح الملتحقين ببرامجها، ومن ثم لمتطلبات دخول مختلفة لهذه البرامج أمراً مقبولاً من طرف المجلس؟ هنا يمكن الإشارة إلى أن المجلس قد قدّم التوضيحات التالية بالنسبة لهذين السؤالين:

أ- إن العوامل المحددة بالسياقات السابقة لعمل المحاسب المهني المحتمل تمثّل ما أظهرته وأشارت إليه الدراسات ذات الصلة، ويمكن للهيئات المهنية أن تقوم بتحديد ودراسة أي عوامل أخرى ترى احتمالية تأثيرها على نجاح المحاسب المهني المحتمل في إكمال ما تقدّمه من برامج، مع ملاحظة أن دراسة الهيئات لمثل هذه العوامل يجب أن تتم في إطار ربطها بالبيانات المتعلقة ببرامجها التعليمي، وهذا من ناحية معدلات النجاح بهذا البرنامج، ونسبة التطور لهذه المعدلات خلال الدورات المختلفة للبرنامج، مع التركيز بشكل خاص على مراجعة جوانب أو مراحل البرنامج التي أظهر الطلبة فشلاً في تجاوزها.

ب- إن توجيه المجلس للهيئات المهنية نحو استخدام المنظور البيئي النظامي عند تحديدها للعوامل المؤثرة على نجاح المحاسب المهني المحتمل في إكمال ما تقدّمه من برامج يشكل اعترافاً منه بحقيقة أن تواجد هذه الهيئات في دول ذات أنظمة مختلفة سينعكس على ما تقدمه من برامج تعليمية، وعلى ما تحدّده من متطلبات لدخول هذه البرامج، ومثل هذا الاعتراف يمكن لمسه من خلال عدم تحديده بمعياري IES1 لأي متطلبات دخول بذاتها يتوجب على الهيئات المهنية مطالبة أعضائها بتبليتها، واتجاهه لتحميل مسؤولية تحقيق هذه العملية لهذه الهيئات في إطار حرصها على تلبية متطلبات بيئتها الخاصة، وإن مثل هذا الأمر يفهم منه أن:

- ما تضعه الهيئات المهنية من متطلبات لدخول برامجها قد يختلف باختلاف التزاماتها ومسؤولياتها، وباختلاف ما تقدّمه من برامج تعليمية، فبينما قد تحدّد أحد الهيئات هذه المتطلبات في تحقيق الفرد لمستوى جيد من الكتابة والقراءة والحساب فقط، قد تحدّدها أخرى في ارتباطها بأدوار خاصة للمحاسبين المهنيين في امتلاك الفرد لشهادة جامعية أو ما يعادلها (IFAC, 2013c, Para A9).

- اختلاف ما قد تضعه الهيئة المهنية الواحدة من متطلبات لدخول برامجها للتعليم المحاسبي المهني في ارتباط هذه المتطلبات مع احتياجات السياقات التعليمية المختلفة لهذا البرنامج، والتي قد تتمثل في الطرق المختلفة لتقديمه (وجها

لوجه، عن بعد... إلخ)، أو في المسارات المختلفة لدخوله (IFAC, 2016j, Para 2). فقد تحدّد الهيئة متطلبات دخول برنامجها التعليمي المكون من أربع مستويات في ارتباطها بالمسارات التعليمية المقبولة لذلك على النحو التالي:

- مسار حاملي الشهادات الجامعية: الحصول على معدل عام تراكمي 60%، لتكون مدة البرنامج التعليمي لهذه الفئة سنتين دراسيتين، إذ يتم إعفاؤهم من الدراسة بمستوى البرنامج الأول والثاني، دون أن يكون هناك أي مكافأة (شهادة معترف بها في سوق العمل) للمحاسب المحتمل الذي يكمل المستوى الثالث للبرنامج، وإنما يتم ذلك فقط بإكماله للمستوى الرابع للبرنامج ولفترة الخبرة العملية المطلوبة.

- المسار لغير حاملي الشهادات الجامعية: يُطلب من الفئة الحاصلة على شهادة للتعليم الثانوي إثبات تحقيقها لمعدل 65 % بمادة الرياضيات خلال عامها الدراسي الأخير، يُطلب من فئة غير الحاصلين على شهادة التعليم الثانوي والمحققين لخبرة 3 سنوات عمل بمجال محاسبي الخضوع لاختبار تقييمي لمهاراتهم وتحقيق معدل 75 % بهذا الاختبار من أجل قبولهم بالبرنامج التعليمي للهيئة. وتكون مدة البرنامج في هذه الحالة 4 سنوات دراسية، ليقدّر المحاسب المهني المحتمل على الخروج من البرنامج بإكماله لمستواه الأول، مع حصوله على شهادة (Certificate) تعكس جهوده إلى غاية هذه المرحلة، وليحصل على دبلوم (Diploma) بإكماله لمستوى البرنامج الثاني، مع قدرته على الخروج منه عند هذه المرحلة، وفي حال إكماله للمستويين الباقيين للبرنامج مع تلبية متطلبات الخبرة العملية يحصل المحاسب المهني المحتمل على شهادة المحاسبة المهنية للهيئة.

2.1.1 التعامل مع العوامل المؤثرة على أداء المحاسب المهني المحتمل: إن تعامل الهيئات المهنية مع نتائج التحليل المرتبط بالعوامل المؤثرة على نجاح المحاسبين المهنيين المحتملين في إكمال برامجها للتعليم المحاسبي المهني يجب أن يتم في إطار تقسيم هذه العوامل إلى مجموعات على النحو التالي:

- **عوامل يمكن للهيئات المهنية وضعها كمتطلبات لدخول برامجها للتعليم المحاسبي:** قد يشمل هذا النجاحات الأكاديمية السابقة، النتائج المحققة في بعض المواد خلال مراحل التعليم السابقة، الخبرة العملية، وهنا يشير المجلس إلى أنه يمكن للهيئات المهنية اختيار تقييم واحد أو أكثر من هذه العوامل حسب ما تراه مناسباً، مع تشجيعه لها على مراعاة التالي:

- الأخذ بعين الاعتبار لمسارات تعليمية أخرى غير الخبرات الأكاديمية السابقة للفرد، ومثال ذلك سماح دخول برنامجها التعليمي للفرد الذي لا يملك الشهادة الأكاديمية المطلوبة إذا كان ما يملكه من خبرات عملية ذو طبيعة ومدة ملائمة تسمح باكتسابه للكفاءة الفنية، المهارات المهنية، القيم، الأخلاق، الاتجاهات المطلوبة من أجل نجاحه في إكمال البرنامج التعليمي (IFAC, 2013c, Para A10).

- وضع متطلبات دخول تكون أكثر مرونة حينما يكون لبرنامجها التعليمي مخارج متعددة* (IFAC, 2016j, Para 4).

* المقصود بالمخارج المختلفة للبرنامج (Exit Points)، هو وجود أكثر من مستوى تعليمي واحد بالبرنامج بحيث يمكن للفرد الخروج من البرنامج بإكماله لبعض مستوياته (مخارج)، مع حصوله على شهادة معترف بها في سوق العمل تؤكد الجهد المقدم من قبله إلى غاية هذا المستوى، وفي حال إكماله لكل مستويات البرنامج وبتحقيقه لمكون الخبرة العملية المطلوبة يحصل الفرد على التأهيل كمحاسب مهني.

- عوامل لا يمكن للهيئات المهنية وضعها كمتطلبات لدخول برامجها للتعليم المحاسبي: يدخل ضمن هذه العوامل عامل العرق، الجنس، العمر، وهنا يكون مطلوباً من الهيئات المهنية البحث عن مسببات الفشل المرتبط بهذه العوامل والتعامل معها من أجل زيادة معدلات النجاح ببرامجها، كالتعامل مثلاً مع ما قد يتم ملاحظته من انخفاض في نتائج الطلبة من أصول معينة (عامل العرق) لعدم تمكّنهم من اللغة الانجليزية، وهذا من خلال تقديم دورات دعم مناسبة بهذا الخصوص.

- عوامل يجب على الهيئات المهنية توفيرها ببرامجها للتعليم المحاسبي: يدخل ضمن هذه العوامل تلك المرتبطة بتصميم البرنامج واستخدام التكنولوجيا لتنفيذه، وتوفير الدعم والتغذية المرتدة للطلبة من طرف أعضاء الهيئة التدريسية، المديرين، المستخدمين. مع إمكانية وضع الهيئات المهنية للبعض من هذه العوامل كمتطلبات لدخول برامجها، ويتعلق الأمر بالميكانيزمات التي ترى بأن تنفيذها من طرف المحاسب المهني المحتمل سيزيد من فرص نجاحه ببرامجها التعليمي، ومثال ذلك تحديد كمتطلب لدخول برنامجها للتعليم المحاسبي " قيام كل الأفراد المقبولين بإكمال دورة تعليمية ببداية البرنامج تتعلق بإدارة الوقت، ومهارات التعلم".

2.1 التزامات الهيئات المحاسبية المهنية وفقاً للمعيار IES1.

إن توجيهات المجلس فيما يتعلق بعملية وضع الهيئات المهنية لمتطلبات دخول برامجها للتعليم المحاسبي المهني تُظهر اتاحته الحرية التامة لهذه الهيئات من أجل تنفيذ هذه العملية، فكل الخطوات تعتمد على ما تقوم به من دراسة وتحليل للعوامل المؤثرة على الطالب بهذه البرامج، وهذا الأمر يدفعنا للتساؤل عن كيفية تحقيق هذا المجلس لهدفه المرتبط بحماية مصلحة الجمهور فيما يتعلق بهذه العملية ؟ التساؤل الذي تكمن إجابته في عرض ما حدّده هذا الأخير ضمن معياره IES1 من التزامات على هذه الهيئات، تمثّلت في:

1.2.1 الالتزام الأول بالمعيار IES1: يجب أن تحرص الهيئات المهنية على أن تكون فرصة الالتحاق ببرامجها التعليمية متاحة فقط للأفراد ذوي الحظوظ المعقولة لإكمالها بنجاح، مع الحرص على تحقيق المرونة في ذلك (IFAC, 2013c, Para8)، فالمبالغة في التشدد بالنسبة لهذه المتطلبات قد تجعل منها حاجزاً أمام الالتحاق بهذه البرامج، ومن أمثلة ذلك اشتراط حصول الفرد على مؤهلات من مؤسسات بعينها، أو تطلّب تحقيقه لحد أدنى من الخبرات العملية في مجال خاص للعمل. كما أن المبالغة في تسهيل هذه المتطلبات قد تساهم في تشكيل الأفراد لاعتقاد خاطئ عن إمكانية إتمامهم لهذه البرامج بشكل ناجح، أو في تشكيلهم لصورة ذهنية خاطئة عن أهميته هذه البرامج وعن أهمية المهنة (المحاسبة والمراجعة). وعند تحديدها للمستوى الملائم من المرونة يجب على الهيئات المهنية أن تدرك بأن الهدف يجب أن يكون دائماً هو تحقيق استيعاب برامجها للتعليم المحاسبي المهني لجميع الأفراد ذوي فرص النجاح بها، وليس إيجاد فئات مختلفة من المحاسبين المهنيين (IFAC, 2013c, Para A 10).

ويمكن النظر إلى المرونة من زاوية عدم مناسبة ثبات متطلبات دخول البرامج التعليمية للهيئات المهنية في ظل التغير المستمر في هذه البرامج، وفي البيئة التي تُقدّم فيها، وفي الظروف التي يعمل بها المحاسب المهني المحتمل، فالهيئات يجب أن تضع آلية تمكّنها من المراجعة الدورية لمتطلبات دخول برامجها التعليمية (IFAC, 2016j, Para 2).

2.2.1 الالتزام الثاني بالمعيار IES1: الهيئات المهنية ملزمة بشرح وتوضيح الأساس وراء ما حدّدته من متطلبات لدخول برامجها للتعليم المحاسبي المهني، بحيث يُوجّه هذا الشرح لمختلف الأطراف ذات العلاقة، بما في ذلك الجهات المسؤولة عن تقديم هذه البرامج، والأفراد الراغبين في احتراف مهنة المحاسبة والمراجعة (IFAC, 2013c, Para 9).

3.2.1 الالتزام الثالث بالمعيار IES1: إن الهيئات المهنية ملزمة بإتاحة متطلبات دخول برامجها للتعليم المحاسبي المهني وغيرها من المعلومات ذات الصلة بهذه البرامج للجمهور (IFAC, 2013c, Para 10)، سواء كان ذلك من خلال موقعها الإلكتروني أو ما تقدّمه من منشورات مطبوعة (IFAC, 2016j, Para 5). وما يتم تقديمه من معلومات يجب أن يتسم بالوضوح، الصدق، الدقة، وهو قد يشمل التالي: (IFAC, 2016k, Para 8)

- **معلومات أساسية:** يدخل ضمن هذا قيام الهيئة المهنية بالتالي:
 - اعطاء لمحة عامة عن برنامجها التعليمي، وتحديد مخرجات التعلم المطلوب إظهارها من المحاسب المهني المحتمل بإكماله لهذا البرنامج مقدّمه في شكل خريطة للكفاءة.
 - تحديد المؤهلات العلمية المطلوبة من أجل دخول برنامجها التعليمي.
 - تحديد مسارات التعلم البديلة والمقبولة من أجل دخول برنامجها التعليمي، ومثال ذلك تحديد عدد سنوات الخبرة العملية المطلوبة لغير حاملي الشهادات العلمية.
 - تحديد المتطلبات التكنولوجية للتعلم، ومثال ذلك قدرة الفرد على استخدام عدد من برامج الكمبيوتر.
- **معلومات إضافية:** و يدخل ضمن هذا:
 - تقديم معلومات حول طريقة تقديم البرنامج التعليمي: دوام كلي أو جزئي، من خلال الشبكة (On-line)، عن بعد (Distance)، أو من خلال الدمج (Blended model).
 - تقديم إحصائيات حول معدلات النجاح بالبرنامج في صورة كلية، وفي صورة تفصيلية مرتبطة بعدد من العوامل ذات الصلة مثل: (IFAC, 2016j, Para 5).
 - مسارات دخول البرنامج التعليمي: تقدم الإحصائيات في ارتباطها بالطلبة الداخلين للبرنامج على أساس الشهادة الثانوية، الشهادة الجامعية بتخصص محاسبي، الشهادة الجامعية العامة (تخصص غير محاسبي)، الخبرات العملية.
 - طرق تنفيذ البرنامج التعليمي: تقدم الإحصائيات في ارتباطها بطلبة التعليم عن بعد، وطلبة التعليم التقليدي (وجها لوجه)..... وغيرها من طرق التعليم بالبرنامج.
 - تحديد الالتزامات المالية للبرنامج، مع قيام الهيئات المهنية بتضمين موقعها على شبكة الأنترنت بروابط اتصال خاصة بالهيئات المقدّمة للمنح الدراسية (Bursaries)، وغيرها من الجهات الراغبة (مستخدمين وغيرهم) في تقديم التمويل والدعم المالي للمحاسبين المهنيين المحتملين.
 - الالتزامات الزمنية للبرنامج، مع إمكانية قيام الهيئات المهنية بتقديم أداة تشخيصية (On-line diagnostic tool) من خلال موقعها على الشبكة تسمح للفرد بتنفيذ مقارنة بين ما هو متاح له من وقت وبين ذلك المطلوب للبرنامج.

- معلومات حول منهجية التقييم بالبرنامج.
 - أدوات للتقييم الذاتي (Self-assessment) تكون موجّهة لمساعدة الأفراد على تحديد مدى اهتمامهم واتجاههم نحو المهنة (المحاسبة والمراجعة).
 - توضيح فرص العمل المتاحة للفرد بنجاحه في إكمال البرنامج التعليمي، مع تقديم الإحصائيات الداعمة لذلك.
- إن المجلس ومن خلال ما حدّده من التزامات على الهيئات المهنية ضمن المعيار IES1، يكون قد ضبط عملية وضع هذه الأخيرة لمتطلبات دخول برامجها محققاً بذلك الحماية لمصلحة الجمهور، ولكن ما الذي يتوجب على هذه الهيئات في حال لم تكن هي الجهة المسؤولة عن وضع مثل هذه المتطلبات؟ وهو الحال كما رأينا سابقاً عند توضيح أنواع الهيئات العضوة بالاتحاد الدولي للمحاسبين (من ناحية مسؤوليتها تجاه اعتماد وتنفيذ معاييرها). وهنا يوضّح المجلس بأن الهيئات المهنية في مثل هذه الحالة ملزمة ببذل أقصى جهودها من أجل التأثير على الأطراف المسؤولة عن وضع هذه المتطلبات، ويشمل ذلك الدخول في نقاش معها من أجل توضيح مضمون المعيار IES1 لها وتوجيهها نحو تبني متطلباته (IFAC, 2013c, Para A2, A3).

3.1 التطور بالإصدار المراجع للمعيار IES1.

- إن الاطلاع على مضمون المعيار IES1 في إصداره لسنة 2003 ومقارنته بمضمون إصداره لسنة 2013 يسمح بتسجيل الفروق التالية: (IFAC, 2008, p 28-30)
- الإصدار الحالي للمعيار لم يضع شروطاً بذاتها يجب على الهيئات المهنية وضعها كمتطلبات لدخول برامجها للتعليم المحاسبي المهني، وإنما ترك الأمر منوطاً بالتزامها الأخلاقي بتحقيق العدالة في ذلك، وهو بهذا يخالف الإصدار السابق له الذي أوجب أن يكون ما تضعه الهيئات المهنية من متطلبات لدخول برامجها معادلاً على الأقل لشروط القبول بدراسة مرتبطة بالحصول على شهادة جامعية معترف بها أو ما يعادلها.
 - تفرّد الإصدار الحالي للمعيار بتحديد الالتزامين المرتبطين بوجوب قيام الهيئات المهنية بتوضيح أسس إعدادها لمتطلبات دخول برامجها التعليمية، وإتاحتها لهذه المتطلبات وغيرها من المعلومات ذات الصلة ببرامجها للجمهور.
 - تفرّد الإصدار الحالي للمعيار بتقديم أمثلة عن طبيعة المعلومات التي قد يحتاجها الفرد لاتخاذ قراره بشأن التوجه نحو الالتحاق ببرنامج معين للتعليم المحاسبي المهني، وعن العوامل التي قد تؤثر على نجاحه في إكمال هذا البرنامج.
 - تفرّد الإصدار الحالي للمعيار بقيام المجلس بتقديم مواد داعمة لتنفيذه توضّح وتفسر محتواه.

2. متطلبات معايير التعليم المحاسبي الدولية IES 2-4.

أخذ مجلس معايير التعليم المحاسبي بعين الاعتبار عند اعداده للإصدارات المراجعة لمعايير التطورات الحاصلة في مجال التعليم، والتي أشارت بشكل واسع إلى أن الخبرات التعليمية للمتعلم تكون أكثر فعالية إذا كانت تركز على إظهاره لمجموعة من مخرجات التعلم (IFAC, 2016l)، ولذا فإننا نجد بأن أهم اختلاف للإصدارات معايير المجلس المراجعة (IES 2-4) عن سابقتها هو تحديدها لمخرجات التعلم المطلوب إظهارها من المحاسب المهني المحتمل بنهاية مرحلة التطوير المهني الأولي (IPD).

إن اعتماد مجلس (IAESB) على مدخل مخرجات التعلم عند تحديده محتوي معايير المراجعة الملزمة للهيئات المهنية يشكّل إلزاماً لهذه الهيئات بالتوجه نحو تبني هذا المدخل، وذلك عند تصميمها وتنفيذها لبرامجها للتعليم المحاسبي. وفي إطار تزويد هذه الهيئات بمزيد من التوضيحات بخصوص هذا المدخل قام مجلس (IAESB) بتقديم عدد من المواد الارشادية ذات الصلة. وفيما يلي سيتم التطرق لمضامين هذه المواد من ناحية تحديدها لفوائد مدخل المدخلات ومتطلباته، ليتم بعدها عرض مضامين معايير التعليم (IES 2-4) المراجعة من ناحية ما حُدِّدَ بها من مخرجات للتعليم.

1.2 فوائد تطبيق مدخل مخرجات التعلم.

يشير مصطلح مخرجات التعلم في ربطه بالعملية التعليمية إلى العبارات التي تصف ما يُتَوَقَّع من المتعلم (الطالب) معرفته أو القدرة على عمله بعد إكماله لمقرر دراسي معين، فهو يصف الانجاز المتوقع من المتعلم فيما يتعلق بعدة مجالات بما في ذلك المجال المعرفي، المهاري، الوجداني (حيدر، 2014). وفي هذا السياق يكون مدخل مخرجات التعلم هو المدخل الذي يُوجّه الهيئات التعليمية نحو التركيز على مخرجات التعلم المطلوب إظهارها من المتعلم عند تنفيذها لكل من: عملية تصميم، تقييم، مراجعة وتحديث ما تقدمه من برامج تعليمية. ولقد وضّح المجلس عدداً من الفوائد لتطبيق مدخل مخرجات التعلم - من واقع خبرات بعض الأطراف ذات الصلة بعمله - وقد غطت هذه الفوائد الجوانب التالية: (IFAC, 2016m, Para 2)

- إن توجّه الهيئات المهنية نحو تحديد مخرجات التعلم مطلوبة الاظهار من المحاسب المهني المحتمل سيقودها إلى إثارة عدد من الحوارات بشأن عدد من الأسئلة، كتلك المتعلقة بدور المحاسب المهني الذي سيتم تغطيته من خلال برنامجها، والمتطلبات الأساسية لهذا الدور. وما سيتم تقديمه من إجابات عن هذه الأسئلة سيسمح بربط البرنامج التعليمي للهيئة بالقدرات المطلوبة لدور المحاسب المهني.

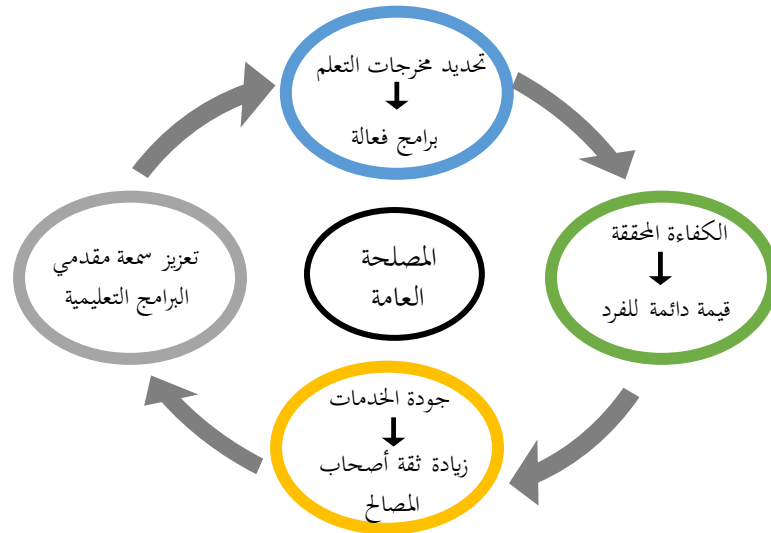
- توضيح البرنامج التعليمي لكل من المعلم والمتعلم (المحاسب المهني المحتمل)، وهذا على النحو التالي:

- سيدرك المتعلم مخرجات التعلم المطلوب منه اظهارها بإكماله للبرنامج التعليمي، الأمر الذي سيزيد من تركيزه على تحقيقها.

- سيدرك المعلم مخرجات التعلم المطلوب منه العمل على دفع المتعلم لتحقيقها، بشكل يساعده على تحديد المناسب من أنشطة واستراتيجيات للتعليم والتقييم، إلى جانب تمكنه من توزيع الوقت المتاح لمقررات البرنامج بشكل يضمن معه تخصيص أكبر جزء منه للنقاط الحرجة بهذه المقررات.

- ما يتم تحديده من مخرجات للتعليم يجسد قواعد واضحة وشفافة للتقييم بالنسبة لكل من المتعلم ومقدمي البرامج التعليمية، حيث أن:
- تقييم المتعلم سيكون من خلال التركيز على مدى اظهره لمخرجات التعلم المحددة بالبرنامج التعليمي، فهذه المخرجات هي الهدف من التعلم وهي مرجع التقييم في آن واحد.
- معظم وكالات ضمان الجودة تشجع الهيئات التعليمية على تبني مدخل مخرجات التعلم، كما أن عمليات التقييم لهذه الهيئات تركز على طرقها في تحديد وقياس مخرجات التعلم لطلابها.
- إن ما يتم تحديده من مخرجات تعلم لبرنامج تعليمي ما، يمكن أن يشكل نقطة انطلاق لتحديد متطلبات دخوله، فالمخرجات المحددة ستساعد على تحديد التعلم مطلوب التحقيق خلال البرنامج، الأمر الذي سيساعد على تحديد التعلم مطلوب التحقيق قبل الالتحاق بهذا البرنامج (التحصيل الأكاديمي السابق للمتعم)، والذي يمكن أن يشكل - كما رأينا سابقا - أحد متطلبات دخول برامج التعليم المحاسبي للهيئات المهنية.
- وبشكل عام يمكن القول بأن تطبيق الهيئات المهنية لمدخل مخرجات التعلم عبر ما تقدّمه من برامج للتعليم المحاسبي المهني سيساهم في تحقيق الفعالية والجودة لهذه البرامج، بشكل يساهم في تطوير الكفاءة المهنية للمحاسبين المهنيين المحتملين الملتحقين بها، وفي تعزيز ثقة الجمهور فيما سيقدمونه من خدمات بعد تأهيلهم لممارسة المهنة، إلى جانب تعزيز وتحسين سمعة مقدمي البرامج التعليمية بشكل يُضمن معه استمرارهم في تقديم خدماتهم التعليمية، وكل ما سبق سيساهم بشكل كلي في زيادة اعتمادية مهنة المحاسبة وفي تحقيق فوائد مستدامة لمصلحة الجمهور، وهو الأمر الذي يظهره الشكل رقم (13).

الشكل رقم (13): قيمة مدخل مخرجات التعلم.

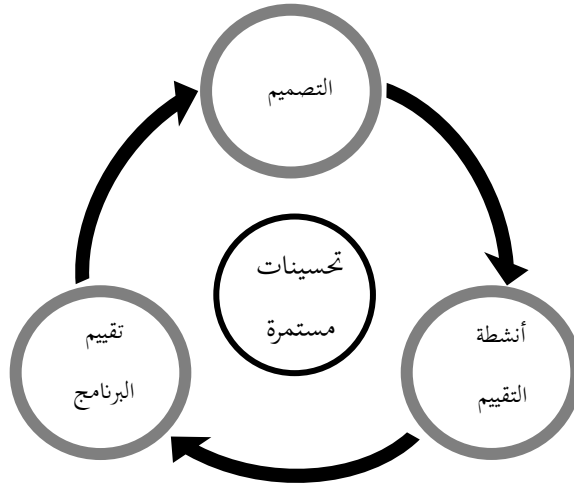


Source: (IFAC, 2016n)

2.2 خطوات التحول نحو تطبيق مدخل مخرجات التعلم.

- كخلاصة عن تجارب هيئات مهنية - عضوة بالاتحاد الدولي للمحاسبين - مطبقة لمدخل مخرجات التعلم، وجه المجلس الهيئات الراغبة في تبني هذا المدخل نحو تنفيذ عدد من الخطوات شملت: (IFAC, 2016m, Para 7)
- التحديد في خطوات متتالية ل:
- هدف برنامجها التعليمي والجمهور المستهدف به.
- مخرجات التعلم لبرنامجها التعليمي في شكل إطار للكفاءة يُوضّح الكفاءة الفنية، المهارات، القيم المطلوب إظهارها من المحاسب المهني المحتمل بإكماله لهذا البرنامج.
- إن الخطوتين السابقتين يجب أن تتّما في إطار التشاور مع الأطراف ذات الصلة بالسوق المحلي وعلى رأسهم الهيئات المستفيدة من خدمات المحاسبين المهنيين، بشكل يُضمن معه الحصول على مدخلات مناسبة تساهم في تصميم برامج تعليمية تحدّد لها مخرجات تعلم تلبّي احتياجات السوق.
- العمل على هيكلة منهج (Curricula) للبرنامج بطريقة تسمح بإظهار مخرجات تعلم بالنسبة لمقرراته تكون مكتوبة بطريقة واضحة على شكل أفعال تحدّد بشكل دقيق الكفاءة المطلوب إظهارها والمعايير (المستوى) الذي يمكن من خلاله قياس الأداء المرتبط بها.
- وضع مخرجات التعلم المحدّدة كنقطة محورية عند تصميم أنشطة التعلم والتقييم بالبرنامج التعليمي، مع وجوب الانتباه إلى أن التحديد الجيد لمخرجات التعلم يساهم في الحصول على أنشطة تعليم وتقييم مناسبة.
- مقارنة الوضع الحالي لبرنامج التعليم للهيئة المهنية مع مخرجات التعلم المرغوبة وتحديد الفجوة الموجودة للتعامل معها.
- تطوير أدوات التقييم المناسبة.
- إعداد خطة عمل للتحول نحو مدخل مخرجات التعلم قائمة على:
- تقدير أن عملية التحول تتطلب موارد مناسبة ووقتاً كافياً.
- التركيز على توضيح خطوات هذه الخطة لكل الأطراف ذات الصلة بشكل يُضمن معه فهمهم ودعمهم لها، مع مناسبة العمل على تزويد هؤلاء الأطراف بمواد ذات صلة بالمدخل توضّح فوائد تطبيقه، كيفية تطوير مخرجات التعلم، وكيفية الربط بين المحدّد من مخرجات للتعلم وبين أنشطة التصميم والتقييم ببرنامج التعليم.
- وكخلاصة عن الخطوات السابقة يمكن القول بأن تحول الهيئات المهنية نحو تطبيق مدخل مخرجات التعلم يتطلب منها ابتداء تقدير المتطلبات المادية والبشرية لهذا التحول، والعمل على التوعية بأهمية المدخل لضمان عدم إعاقة تنفيذه، ليأتي بعد ذلك القيام بتحديد مخرجات التعلم لبرنامج التعليمي، والعمل على وضع وتطبيق الآليات المترتبة بثلاث عمليات هي تصميم هذا البرنامج، تقييم الكفاءات المحقّقة من خلاله، وتقييم البرنامج التعليمي ككل بهدف قيادة عملية تحسينه مستمرة له، قد تشمل عناصر بالعمليات السابقة من تصميم وتقييم، كما قد تشمل عناصر من بيئة التعليم كطريقة تنفيذ البرنامج، جودة أعضاء الهيئة التعليمية، البرمجة الزمنية للبرنامج... إلخ.
- والشكل رقم (14) يعبر عن الاستمرارية في تنفيذ الخطوات السابقة من تصميم وتقييم في إطار مدخل مخرجات التعلم.

الشكل رقم (14): خطوات تنفيذ مدخل مخرجات التعلم.



Source: (IFAC, 2016o).

إن العمليات السابقة لتطبيق مدخل مخرجات التعلم من تصميم، تقييم، ومراجعة لما يتم تقديمه من برامج للتعليم، تتماشى مع المتطلبات المحددة بمعايير التعليم المراجعة IES 2-4، والمتمثلة في ضرورة قيام الهيئات المهنية بتنفيذ العمليات التالية: (IFAC, 2014j, Para 7-9, IFAC, 2014k, Para 7-9, IFAC, 2014l, Para 11, 12, 14)

- وصف وتحديد مخرجات التعلم المطلوب إظهارها من المحاسبين المهنيين المحتملين بنهاية مرحلة التطوير الأولي فيما يتعلق بالمكونات الثلاث للكفاءة المهنية - كفاءة فنية، مهارات مهنية، قيم وأخلاق مهنية - مع مراعاة تغطية ما يتم وصفه وتحديد مخرجات لتلك المحددة ضمن المعايير الثلاثة للمجلس.

- إنشاء أنشطة تقييم مناسبة لقياس تحقيق المحاسب المهني المحتمل لمخرجات التعلم المحددة بالنسبة لكل مكون من المكونات الثلاث للكفاءة المهنية.

- المراجعة والتحديث الدوري لبرامج التعليم المحاسبي المهني، وهذا بهدف ضمان تمثيلها لمتطلبات بيئة عمل المحاسبين المهنيين المعقدة وسريعة التغير. والفترة المناسبة لإجراء مثل هذه العملية هي كل ثلاث أو خمس سنوات، مع تفضيل أن يتم ذلك بشكل أكثر تقارباً من أجل الأخذ بعين الاعتبار لأي تغيرات بالقوانين، اللوائح والمعايير ذات العلاقة بأدوار المحاسبين المهنيين.

إن الإصدارات السابقة لمعايير المجلس (IES 2-4، 2003) لم تتضمن المتطلبات الثلاث السابقة، فهي خاصة بالإصدارات المراجعة لها (IES 2-4، 2014)، ولكن فيما تتمثل مخرجات التعلم المحددة بالمعايير المراجعة؟

3.2 مخرجات التعلم المحددة بمعيار التعليم المحاسبي الدولي IES2.

الكفاءة الفنية (Technical Competence) للمحاسب المهني هي " قدرته على تطبيق المعارف المهنية لأداء دوره وفقا لما حدّدته المعايير " (IFAC, 2014j, Para 1)، والمعارف المهنية هي " تلك المواضيع التي تتعلق بالمحاسبة وغيرها من المواضيع التجارية، والتي تشكل معا هيكل المعارف الأساسية للمحاسب المهني " (IFAC, 2015g, p137). وقد صنّف المجلس هذه المواضيع من خلال معياره المراجع (IES2، 2014) الموسوم بـ: التطوير المهني الأولي (الكفاءة الفنية) ضمن إحدى عشرة مجالا للكفاءة، حدّد بالنسبة لكل منها مستوى الكفاءة ومخرجات التعلم مطلوبة الاظهار من المحاسب المهني المحتمل بنهاية مرحلة التطوير الأولي، والجدول رقم (05) يوضّح هذه العناصر.

الجدول رقم (05): مخرجات التعلم المتعلقة بالكفاءة الفنية ضمن المعيار IES2

مجالات الكفاءة (مستوى الكفاءة)	مخرجات التعلم
1. المحاسبة المالية وإعداد التقارير (متوسط)	- يطبق المبادئ المحاسبية على المعاملات وغيرها من الأحداث. - يطبق IFRS أو غيرها من المعايير ذات العلاقة بالعمليات والأحداث. - يقيّم مدى ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة لإعداد التقارير المالية. - اعداد التقارير المالية، بما في ذلك التقارير المالية الموحدة بالتوافق مع IFRS، أو غيرها من المعايير ذات الصلة. - يفسر القوائم المالية والإيضاحات ذات الصلة. - يفسر التقارير التي تحتوي على بيانات غير مالية مثل: تقارير الاستدامة والتقارير المتكاملة.
2. المحاسبة الإدارية (متوسط)	- يطبق التقنيات لدعم عملية صنع القرارات الادارية، بما في ذلك تكلفة المنتج، تحليل الانحرافات، إدارة المخزون، إعداد الموازنات والتنبؤ. - يطبق التقنيات الكمية المناسبة لتحليل سلوك التكلفة، ومسببات التكاليف. - يحلّل البيانات المالية وغير المالية لتقديم معلومات ملائمة لصنع القرارات الإدارية. - يُعدّد التقارير لدعم عملية اتخاذ القرارات الإدارية، بما في ذلك التقارير التي تركز على التخطيط وإعداد الموازنات، إدارة التكلفة، رقابة الجودة، قياس الأداء، المقارنة المرجعية. - يقيّم أداء المنتجات وقطاعات الأعمال.
3. التمويل و الإدارة المالية (متوسط)	- يقارن مصادر التمويل المتاحة، بما في ذلك التمويل البنكي، الأدوات المالية، السندات والأسهم، الأسواق المالية. - يحلل التدفقات النقدية واحتياجات رأسمال العامل للمنظمات. - يحلل الموقف المالي الحالي والمستقبلي للمنظمة باستخدام التقنيات المناسبة بما في ذلك تحليل النسب، تحليل الاتجاه، تحليل التدفقات النقدية. - يقيّم مناسبة المكونات المستخدمة لحساب تكلفة رأسمال المنظمة. - يطبق تقنيات اعداد الموازنة الرأسمالية عند تقييم قرارات الاستثمار الرأسمالي. - يشرح مداخل (السوق، الأصول، الدخل) المستخدمة في الاستثمار، التخطيط للأعمال، الإدارة المالية طويلة الأجل.

4. الضرائب (متوسط)	- يشرح الامتثال للضرائب المحلية، ومتطلبات الابداع. - يُعدّ حسابات الضرائب المباشرة وغير المباشرة للأفراد والمنظمات. - يحلل المواضيع الضريبية المتعلقة بالمعاملات الدولية غير المعقدة. - يشرح الاختلاف بين التخطيط الضريبي، الاعفاء الضريبي، والتهرب الضريبي.
5. المراجعة وخدمات التأمين (متوسط)	- يصف أهداف ومراحل القيام بمراجعة القوائم المالية. - يطبق معايير المراجعة الملائمة، والقوانين واللوائح ذات العلاقة بمراجعة القوائم المالية. - يقيم مخاطر الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية، وينظر في تأثير ذلك على استراتيجية المراجعة. - يطبق الأساليب الكمية المستخدمة في عمليات المراجعة. - يشرح العناصر الأساسية لخدمات التأمين، والمعايير المطبقة ذات العلاقة بهذه الخدمات.
6. الحوكمة، إدارة المخاطر، والرقابة الداخلية (متوسط)	- يشرح مبادئ الحوكمة الرشيدة، بما في ذلك حقوق ومسؤوليات الملاك، المستثمرين، المسؤولين عن الإدارة، ويشرح دور أصحاب المصالح في تحقيق متطلبات الحوكمة، الشفافية، الافصاح. - يحلل مكونات هيكل الحوكمة للمنظمة. - يحلل المخاطر والفرص للمنظمة باستخدام هيكل لإدارة المخاطر. - يحلل مكونات الرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد التقارير المالية.
7. القانون التجاري واللوائح (متوسط)	- يشرح القانون واللوائح التي تحكم عمل المنظمات بأشكالها القانونية المختلفة. - يشرح القوانين واللوائح المطبقة بالبيئة التي يعمل بها المحاسبون المهنيون.
8. تكنولوجيا المعلومات (متوسط)	- يحلل مدى كفاية ضوابط تكنولوجيا المعلومات العامة وضوابط التطبيق ذات الصلة. - يشرح كيف تسهم تكنولوجيا المعلومات في تحليل البيانات وصناعة القرار. - يستخدم تكنولوجيا المعلومات لدعم اتخاذ القرارات من خلال تحليل الأعمال.
9. الأعمال والبيئة التنظيمية (متوسط)	- يصف بيئة المنظمة (القوى الاقتصادية، القانونية، السياسية، الاجتماعية، الدولية، الثقافية). - يحلل جوانب البيئة العالمية التي تؤثر على التجارة والتمويل الدولي. - يحدد ملامح العولمة، بما في ذلك دور الشركات متعددة الجنسية، التجارة الإلكترونية، الأسواق الناشئة.
10. الاقتصاد (أساس)	- يصف المبادئ الأساسية للاقتصاد الجزئي و الكلي. - يصف تأثير التغيرات في مؤشرات الاقتصاد الكلي على النشاط الاقتصادي. - يشرح الأنواع المختلفة لهياكل السوق - المنافسة الكاملة، المنافسة الاحتكارية، الاحتكار، احتكار القلة -
11. الإدارة واستراتيجية الأعمال (متوسط)	- يشرح الطرق المختلفة لتنظيم المؤسسات وهيكلتها. - يشرح هدف وأهمية مختلف المجالات التشغيلية والوظيفية بالمنظمة. - يحلل العوامل الداخلية والخارجية التي يمكن أن تؤثر على استراتيجية المنظمة. - يشرح العمليات التي يمكن استخدامها لتنفيذ استراتيجية المنظمة. - يشرح كيفية استخدام نظريات السلوك التنظيمي لتعزيز أداء الفرد، فريق العمل، المنظمة.

Source: (IFAC, 2014j, Para 7).

إن الاطلاع على مضامين الجدول السابق يمكّننا من تسجيل الملاحظات التالية:

- حرص المجلس من خلال معياره IES2 على تحقيق استجابة ما يُقدّم من برامج للتعليم المحاسبي المهني من طرف الهيئات المهنية للتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال (الاتجاه الدولي نحو التوحيد المحاسبي، الاتجاه المتصاعد نحو مطالبة المؤسسات بتحمل مسؤوليتها الاجتماعية والتقرير عن ذلك، الاتجاه نحو تطبيق مبادئ الحوكمة، التطورات التكنولوجية، العولمة، التغير في طبيعة متطلبات أدوار المحاسبين المهنيين)، وهذا من خلال ما تطلّب تضمينه بهذه البرامج من مجالات للكفاءة تغطي هذه الجوانب، وما حدّده من مخرجات للتعليم بهذه المجالات (القدرة على اعداد القوائم المالية وفقا لـ (IFRS)، وعلى تطبيق معايير المراجعة الدولية (ISA)، القدرة على اعداد التقارير المتكاملة، الشرح لمبادئ الحوكمة، استخدام تكنولوجيا المعلومات لدعم اتخاذ القرارات،...إلخ).
- تأكيد المجلس على أن تطوير الكفاءة الفنية للمحاسبين المهنيين المحتملين لا يتم فقط من خلال الحرص على تحقيقهم لمخرجات تعلم محدّدة بمجالات كفاءة ذات صلة مباشرة بعملهم المحاسبي (الحاسبة المالية واعداد التقارير، الحاسبة الإدارية، المراجعة)، وإنما أيضا من خلال تحقيقهم لمخرجات تعلم ذات صلة بعدد من المجالات الأخرى (الإدارة، الأعمال والبيئة التنظيمية، إدارة المخاطر و الحوكمة)، وهذا الأمر يتماشى مع ما يعرفه المحاسبون المهنيون اليوم من توجه نحو تحمل مسؤولية الأدوار القيادية بأماكن تقديمهم لخدماتهم.

إن تحديد الاصدار الحالي للمعيار (IES2، 2014) لمخرجات التعلم مطلوبة الاظهار من المحاسبين المهنيين المحتملين يشكل أهم فرق بينه وبين سابقه (IES2، 2003) الذي اقتصر فيه المجلس على تحديد مواضيع المعرفة مطلوبة التقديم ضمن برامج التعليم المحاسبي المهني، الأمر الذي عكسه الوسم المعطى له " محتوى برامج التعليم المحاسبي المهني"، كما أن الاصدار الحالي للمعيار لم يحدّد مدة معينة لبرامج التعليم المحاسبي المهني على عكس سابقه الذي حدّدها في عامين دراسيين بدوام كامل (على الأقل) أو ما يكافئها في حالة الدوام الجزئي.

4.2 مخرجات التعلم المحدّدة بمعيار التعليم المحاسبي الدولي IES4 ومراحل تحقيقها.

- يُعرّف المجلس الأخلاق، القيم، المواقف المهنية على أنها " السلوك المهني والخصائص التي تُعرّف المحاسبين المهنيين كأعضاء بالمهنة " (IFAC, 2014, Para A4)، وهو يوضّح بأنها تتضمن التزاما من طرفهم بـ:
- الكفاءة الفنية والمهارات المهنية، وبالسلوك الأخلاقي (الاستقلالية، الموضوعية، السرية، النزاهة).
 - الأداء بطريقة مهنية (بذل العناية الواجبة، الانضباط، التهذيب، الاحترام، المسؤولية، الموثوقية).
 - السعي لتحقيق التميز بما في ذلك الالتزام بالتحسين والتعلم المستمر.
 - الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية بما في ذلك الوعي بمصلحة الجمهور ومراعاتها.

وقد وضّح المجلس تأييده للاتجاه القائل بإمكانية تعليم الأخلاق من خلال اصداره لمعياره (IES4، 2003)، وبيانه الدولي للممارسات المرتبطة بالتعليم (IEPS1، 2007)، حيث وضّح من خلالهما تباعا مكون المعرفة المرتبط بهذه العملية (تعليم الأخلاق) ومراحل تحقيقها، لينتقل من خلال معياره المراجع (IES4، 2014) إلى التركيز على تحديد

* IES4: التطوير المهني الأولي (القيم، الأخلاق والمواقف المهنية)

مخرجات التعلم المرتبطة بهذه العملية. والعرض لهذين المكونين (مخرجات التعلم، مراحل التعليم للقيم، الأخلاق، المواقف المهنية) هو ما سيتم تحقيقه من خلال ما سيأتي.

1.4.2 مخرجات التعلم المحددة بالمعيار IES4: وجه المجلس الهيئات المهنية نحو تغطية عدد من مجالات الكفاءة ذات الصلة بالمكون الأخلاقي المطلوب للمحاسبين المهنيين، من خلال ما تقدمه من برامج للتعليم المحاسبي المهني، وقد تمثلت هذه المجالات في كل من مجال الشك والحكم المهني، المبادئ الأخلاقية، الالتزام بمصلحة الجمهور.

1.1.4.2 الشك والحكم المهني: وضّح المجلس المقصود بالمصطلحين (الشك المهني، الحكم المهني) مستعينا بالتعريف

الواردة بمعجم مصطلحات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية، وهذا على النحو التالي: (IFAC, 2014l, Para A1)

- الحكم المهني: تطبيق التدريب، المعرفة والخبرة ذات الصلة بالمحاسبة والمراجعة والقواعد الأخلاقية لاتخاذ قرارات مبنية على بيئة معرفية بشأن مسارات العمل المناسبة لظروف المراجعة.

- نزعة الشك المهني: نزعة تتضمن عقلا متسائلا (questioning mind)، والتزاما بالحذر بشأن الحالات التي قد تشير إلى وجود تحريفات ممكنة بسبب الخطأ أو الغش، وتقييما انتقاديا لأدلة المراجعة.

إن قراءة التعريفين السابقين تمكّنا من ملاحظة ارتباطهما بعملية المراجعة، وتغطيتهما لدور واحد من أدوار المحاسبين المهنيين (مراجع الحسابات)، فهل الحكم والشك المهني مطلوب فقط من المحاسب المهني المؤدي لدور المراجع؟ هنا يوضّح المجلس بأن إصدارات (IAASB) تحكم المراجعة، التأكيد وتعاقبات الخدمات الأخرى ذات الصلة ومن ثم فإن تعريفاتها فيما يتعلق بالشك المهني، والحكم المهني جاءت في هذا السياق، غير أن هذه المصطلحات ضمن المعيار IES4 المراجع تغطي الأدوار الواسعة لمختلف المحاسبين المهنيين وليس المراجعين فقط، فالحكم المهني ونزعة الشك المهني مطلوبين لكل المحاسبين المهنيين وفقا لمجلس معايير التعليم المحاسبي (IAESB).

وفي الحقيقة إن مثل هذا الاختلاف في تناول مفهوم الحكم والشك المهني بين المجلسين (IAASB، IAESB) يدفع للتساؤل عن حقيقة التعاون وتنسيق العمل بين مجالس إصدار المعايير للاتحاد الدولي للمحاسبين، خاصة أن موضوع الشك المهني لا يهم فقط المجلسين فهو ذو صلة أيضا بما يقدمه مجلس معايير قواعد السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين (IESBA) حيث تمّ التطرق إليه ضمن قانونه للسلوك الأخلاقي (Code of Ethics) وهذا في سياق تناول الاستقلالية المطلوبة للمحاسبين المهنيين. وهنا يمكن الإشارة إلى سعي المجالس الثلاثة مؤخرا للتعامل مع هذا الاختلاف وإلى تنسيق عملها من خلال إنشائها لفريق عمل مكون من ممثلين عنها سُمي بفريق عمل الشك المهني (PSWG)، حُدِدَ له كمجال عمل توجيه المجالس الثلاثة نحو المناسب تنفيذه فيما يتعلق بمعاييرها وغيرها من مخرجاتها المرتبطة بتعزيز الشك المهني لدى المحاسبين المهنيين، ليعمل كل مجلس من هذه المجالس على تطوير المناسب من أنشطة للتعامل مع هذه التوجيهات. وفي هذا الإطار كوّن مجلس معايير التعليم المحاسبي فريقا خاصا كُلفَ بتناول مخرجات فريق عمل الشك المهني (PSWG)، وقد حدّد هذا الفريق عددا من الأنشطة للمجلس تمثلت في: (IFAC, 2016p, p1)

- مراقبة مناقشات مجلس معايير السلوك الأخلاقي فيما يتعلق بأنشطته المحتملة لتناول العلاقة بين الشك المهني والمبادئ الأساسية ضمن قانونه للسلوك الأخلاقي، وهذا من أجل تحديد كيفية تأثير التغيرات المحتملة بالقانون على كيفية تناول الشك المهني ضمن معايير التعليم الدولية (IESs).

- الاستمرار في العمل مع الفريق المشترك للشك المهني (PSWG) لاستكشاف آثار وفوائد توسيع مفهوم الشك المهني ليشمل كل المحاسبين المهنيين.

- القيام بمراجعة للدراسات السابقة أو بإعداد بحث يتناول العلاقة بين الشك المهني وبعض المفاهيم ذات العلاقة (الاستقلالية، الحكم المهني، التفكير الانتقادي... إلخ)، والعمل على تحديد أفضل الممارسات المستعملة لتدريب المحاسبين المهنيين ليكونوا أكثر شكا، وأكثر قدرة على التعامل مع المعوقات.

- التأكد من دمج مخرجات التعلم المحددة بمعايير التعليم (IESs) للجوانب الضرورية لتحسين قدرة المحاسب المهني على تطبيق الشك المهني.

2.1.4.2 المبادئ الأخلاقية: إن المجلس يطالب الهيئات المهنية بتضمين ما تقدّمه من برامج للتعليم المحاسبي المهني بإطار مفاهيمي للقيم، الأخلاق، المواقف المهنية، يُوجّه نحو تمكين المحاسبين المهنيين المحتملين من ممارسة الحكم المهني، ومن التصرف بطريقة أخلاقية تخدم الجمهور. كما يطالبها بدمج متطلبات أخلاقية ملائمة ضمن هذه البرامج، ليُوضّح بأن هذه المتطلبات تتمثل عادة في القانون الأخلاقي للمهنة (IFAC, 2014l, Para 9, 10) على أن لا يتم ذلك من خلال التعليم والتقييم المعتمد على الحفظ لهذا القانون، بل من خلال تشجيع المحاسبين المهنيين المحتملين على:

- دراسة وتقييم دور قانون الأخلاق للمهنة.

- رؤية القانون الأخلاقي للمهنة كجهد إيجابي لخلق إطار من الثقة والموضوعية يمكن للمحاسب المهني العمل في ظله.

- الاطلاع والاختبار للقانون الأخلاقي لمهن أخرى.

إن تحقيق مطلب دمج القانون الأخلاقي للمهنة ضمن برامج التعليم المحاسبي المهنية يرتبط بتحقيق مطلب آخر للمجلس، يتمثل في أن ما يتم وضعه من الهيئات المهنية أو غيرها من الجهات المسؤولة من قوانين خاصة بالأخلاق لا يجب أن يخرج عن حالتين هما: (IFAC, 2015d, Para 14)

- تبني القانون الأخلاقي لمجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين (IESBA) في صورته الكلية.

- اتخاذ القانون الأخلاقي لمجلس (IESBA) كأساس لإعداد قانون أخلاقي خاص، مع الحرص على أن لا تكون قواعده أقل صرامة.

وكلا الحالتين السابقتين تتطلب دراسة القانون الأخلاقي لمجلس (IESBA) من طرف الهيئات المهنية أو غيرها من الجهات ذات الصلة، وهنا يمكن الإشارة إلى أن هذا القانون يتضمن ثلاث أجزاء أساسية هي: (IFAC, 2015h, p9)

- الجزء (أ): يحدّد المبادئ الأساسية للأخلاقيات المهنية للمحاسبين المهنيين، ويوفر إطارا مفاهيميا يطبقه المحاسبون المهنيون على تحديد تهديدات الالتزام بهذه المبادئ، وتقييم هذه التهديدات وتطبيق الاجراءات الوقائية اللازمة للقضاء

عليها أو تقليصها إلى مستوى مقبول. وهذا الإطار المفاهيمي قد يشكل مثالا عن الاطار الذي أوجب المعيار IES4 على الهيئات المهنية ادراجه ضمن برامجها للتعليم المحاسبي المهني (IFAC, 2014, Para A13).

- الجزأين (ب) و(ج): يوضّحان كيفية تطبيق الإطار المفاهيمي في حالات معينة، ويقدمان أمثلة عن الاجراءات الوقائية التي قد تكون مناسبة لمواجهة تهديدات الالتزام بالمبادئ الأساسية، حيث يرتبط الجزء (ب) بالمحاسبين المهنيين في قطاع الأعمال، والجزء (ج) بالمحاسبين المهنيين في الممارسة العامة.

3.1.4.2 الالتزام بمصلحة الجمهور: وضّح المجلس بأنه يعتبر الجمهور شاملا لجميع الأفراد والجماعات، ذلك أن مهنة المحاسبة تؤثر بشكل مباشرة أو غير مباشر على كل أطراف المجتمع، ومن ثم فإنه يرى بأن مسؤولية المحاسب المهني لا تقتصر على تلبية احتياجات العميل الفرد أو صاحب العمل، وإنما يجب أن تتسع لتشمل مسؤوليته اتجاه مصلحة الجمهور ككل.

إن الجدول رقم (06) يوضّح مخرجات التعلم مطلوبة الاظهار من المحاسبين المهنيين المحتملين بنهاية مرحلة التطوير المهني الأولي بالنسبة لكل مجال من مجالات الكفاءة السابقة.

الجدول رقم (06): مخرجات التعلم المرتبطة بالقيم، الأخلاق، المواقف المهنية ضمن المعيار IES4

مخرجات التعلم	مجالات الكفاءة مستوى الكفاءة
- يطبق استجوابا عقليا انتقاديا من أجل تقييم المعلومات المالية وغيرها من البيانات ذات الصلة. - يحدّد ويقيم البدائل للتوصل إلى استنتاجات معلّلة بشكل جيد، ومبنية على كل الوقائع والظروف ذات الصلة.	1. الشك والحكم المهني (متوسط)
- يشرح طبيعة الأخلاق، ويشرح مزايا وعيوب المدخل القائم على القواعد/ المبادئ للأخلاق. - يحدّد القضايا الأخلاقية ويحدّد متى يطبق المبادئ الأخلاقية. - يحدّد المسارات البديلة للعمل، والعواقب الأخلاقية لكل منها. - يطبق المبادئ الأخلاقية الأساسية (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، العناية المهنية، السرية، السلوك المهني) ويحدّد المنهج المناسب للتعامل مع المضلات الأخلاقية. - يطبق المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بالسلوك المهني بالتوافق مع المعايير (معايير المراجعة، معايير المحاسبة، وغيرها من المعايير ذات الصلة بعمل المحاسب المهني).	2. المبادئ الأخلاقية (متوسط)
- يشرح دور الأخلاق للمهنة، في علاقتها مع مفهوم المسؤولية الاجتماعية. - يشرح دور الأخلاق في علاقتها مع الأعمال، ومع الحوكمة الرشيدة. - يحلل العلاقة المتبادلة بين الأخلاق والقانون، بما في ذلك العلاقة بين القانون، اللوائح، ومصلحة الجمهور. - يحلل نتائج السلوك غير الأخلاقي على الفرد، المهنة، المجتمع.	3. الالتزام بمصلحة الجمهور (متوسط)

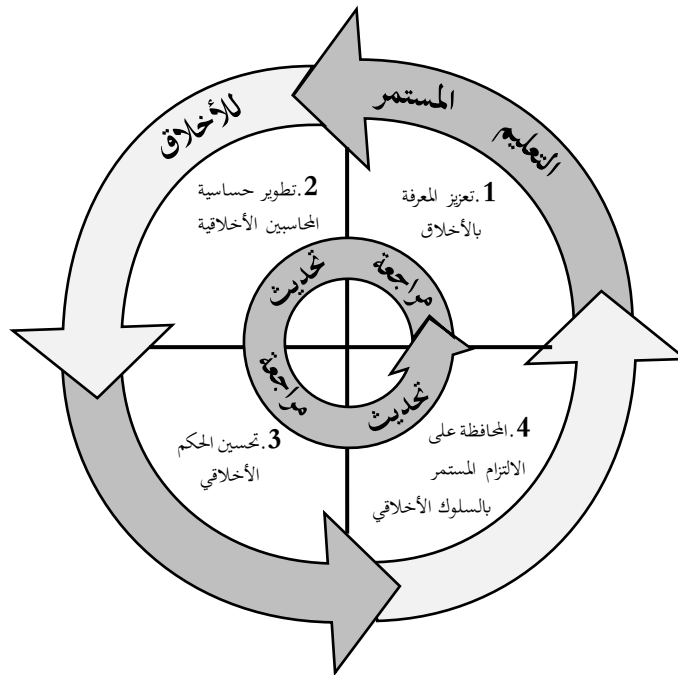
Source: (IFAC, 2014, Para 11).

2.4.2 مراحل تحقيق مخرجات التعلم المحددة بالمعيار IES4: وضّح المجلس من خلال معياره IES4 المراجع بأن المضامين المرتبطة بالقيم، الأخلاق، المواقف المهنية يمكن أن تُقدّم في بداية برنامج التعليم المحاسبي المهني كموضوع أو كمقياس منفصل، على أن يتم دمجها في المقررات الأخرى للبرنامج بتطور المحاسب المهني المحتمل في مساره التعليمي، وهذا بهدف تمكينه من إدراك الآثار والارتباطات المتسعة للأخلاق (IFAC, 2014l, Para A16). كما وضّح المجلس من خلال بيانه للممارسة الدولية (IEPS1) بأن تعليم الأخلاق عملية مستمرة تتكون من أربع مراحل تتوافق مع الأهداف الأربعة لتعليم الأخلاق. وفيما يلي توضيح لجوانب التعلم التي يجب التركيز عليها في كل مرحلة من هذه المراحل: (IFAC, 2014m, p102-105)

- **المرحلة الأولى: تعزيز المعرفة بالأخلاق:** يكون التركيز فيها على تزويد المحاسبين المهنيين المحتملين بالمعرفة الأساسية بشأن المسائل المتعلقة بالقيم والأخلاقيات والمواقف المهنية، وعلى تطوير فهمهم للبيئة المؤثرة على قراراتهم بما في ذلك:
 - المعايير والقوانين ذات الصلة.
 - توقعات السلوك الأخلاقي والمهني.
 - المبادئ والنظريات الأساسية للأخلاق والفضيلة والتنمية الأخلاقية للفرد.
 - **المرحلة الثانية: تطوير حساسية المحاسبين الأخلاقية:** في هذه المرحلة من تعليم الأخلاق يتم التركيز على تطوير حساسية المحاسبين المهنيين المحتملين الأخلاقية، والتي تشمل قدرتهم على تحديد القضايا الأخلاقية، المعرفة والوعي بمسارات العمل البديلة التي تقود إلى حلول أخلاقية، المعرفة والوعي بأثر كل مسار على أصحاب المصالح. وخلال هذه المرحلة يتم أيضاً التركيز على اكساب المحاسب المهني المحتمل القدرة على تطبيق المعرفة الأخلاقية في التخصصات الوظيفية للمحاسبة (المحاسبة المالية، المحاسبة الإدارية، المراجعة، الضرائب).
 - **المرحلة الثالثة: تحسين الحكم الأخلاقي:** المرحلة الثالثة لتعليم الأخلاق هي مرحلة التطبيق، حيث يتعلم المحاسبون المهنيون المحتملون كيفية دمج وتطبيق المعرفة والحساسية الأخلاقية لصنع قرارات أخلاقية مغللة*.
 - **المرحلة الرابعة: المحافظة على الالتزام المستمر بالسلوك الأخلاقي:** في هذه المرحلة من تعليم الأخلاق يتوجب على الهيئات المهنية تطوير برنامج لتعليم الأخلاق في صيغة برنامج للتعليم المستمر يركز على:
 - تطوير وتعزيز عملية صنع القرار الأخلاقي.
 - خلق التزام مستمر لدى المحاسبين المهنيين بالسلوك الأخلاقي في بيئتهم المهنية.
- إن كل مرحلة من المراحل السابقة لتعليم الأخلاق تتعلق بمستوى معين من التقدم في تنمية القيم، الأخلاق والمواقف لدى المحاسبين المهنيين المحتملين، والمحاسبين المهنيين، وهي تشكّل مع بعض حلقة مستمرة لتعلم الأخلاق كما يظهر من خلال الشكل رقم (15).

* قدّم المجلس عرضاً لعدد من نماذج اتخاذ القرارات الأخلاقية ضمن ورقته التعليمية الموسومة بـ "مداخل التطوير والمحافظة على الأخلاق، القيم، المواقف ببرامج التعليم المحاسبي"، وللاطلاع على هذه النماذج يمكن الرجوع لهذه الورقة (IFAC, 2006, p174-175).

الشكل رقم (15): التعليم المستمر للأخلاق.



Source: (IFAC, 2014m, p 103).

من خلال الشكل السابق يتّضح بأن تعلم الأخلاق يشكل التزاما مدى الحياة بالنسبة للأفراد المتجهين نحو امتحان المحاسبة والمراجعة، حيث يبدأ هذا التعلم في وقت مبكر ضمن البرنامج التعليمي الموجه لتأهيلهم (المرحلة الأولى، الثانية، الثالثة من الشكل السابق)، ليستمر هذا التعلم بعد تأهيلهم وخلال حياتهم المهنية (المرحلة الرابعة من الشكل السابق). ويتّضح أيضا من خلال الشكل السابق بأن التعلم الأخلاقي هو عملية تكرارية تتطلب من الفرد تفكيرا في تعلمه بين المراحل واستعراضا ومراجعة مستمرة من خبراته (الحقيقية، المحاكاة)، بشكل يضمن معه تحسين أدائه المستقبلي، وهذا من خلال ما تتضمنه هذه العملية من طرح لأسئلة ترتبط بالعناصر التي تم تنفيذها بشكل جيد، وغيرها مما لم ينفذ بصورة مناسبة، ومن تحديد للمدخل الذي سوف يتم اعتماده من طرف الفرد مستقبلا في ظروف مماثلة. وعملية التفكير والمراجعة المحققة من طرف الفرد هي ما أشار إليه المجلس ضمن معياره IES4 المراجع عند تطلبه لضرورة احتواء ما تصمّمه الهيئات المهنية من أنشطة للتعليم الأخلاقي على أنشطة للتأمل أو الانعكاس (Reflective Activity) تكون مسجلة وموثقة (IFAC, 2014l, Para 13). وعملية التسجيل يمكن أن تقوم على اعداد

المحاسب المهني المحتمل لأحد العناصر التالية: (IFAC, 2014l, Para A36)

- سجلات تعكس تعلمه وأنشطته للتأمل.

- بورتفوليو يتضمن تطورات الشخصية.

- يومية يسجل بها الحوادث المهمة التي تعرض لها.

وقد أشار المجلس من خلال معياره IES4 إلى أن الخبرات العملية هي الأكثر مناسبة لتحقيق أنشطة التأمل للمحاسب المهني المحتمل، مع إمكانية الاعتماد على المحاكاة أو على الحالات ذات الصلة من البيئة العامة في حالة

صعوبة تحقيق مثل هذه الخبرات (IFAC, 2014l, Para A35). أيضا وفيما يتعلق بأنشطة التأمل وضّح المجلس إمكانية قيام الهيئات المهنية بتوفير العناصر التالية: (IFAC, 2014l, Para A37-A38)

- دليل للمحاسبين المهنيين المحتملين والمحاسبين المهنيين يُوضّح من خلاله طبيعة، شكل، محتوى التوثيق والتسجيل الذي يجب تحقيقه في إطار أنشطة التأمل، وطبيعة الحالات الأخلاقية ممكنة التسجيل في إطار القوانين المعمول بها.
- دليل للمشرفين على الخبرات العملية للمحاسبين المحتملين، يُوضّح من خلاله كيفية تقديمهم للدعم المناسب للمحاسب المهني المحتمل من أجل تنفيذ أنشطة التأمل المطلوبة.

إن ما سبق عرضه من مضامين للمعيار (IES4، 2014) بالإضافة إلى الاطلاع على مضامين الاصدار السابق له والخاص بسنة 2003 (IFAC, 2008, p 44-49) يمكن من القول بأن الاختلاف بين الاصدارين للمعيار يكمن في أن الاصدار السابق عرض الجوانب الأخلاقية واجبة التقدير في برامج التعليم المحاسبي ضمن عدد من المواضيع التعليمية، ليعرضها الاصدار الحالي في شكل مجالات للكفاءة محدّد لها مخرجات للتعليم ومستويات للكفاءة مطلوبة التحقيق من المحاسب المهني المحتمل، إضافة إلى تميّز الاصدار الحالي بنقله لتوجيه المجلس المتعلق بأنشطة التأمل للمحاسب المهني المحتمل ضمن المعيار السابق إلى فقرة المتطلبات الملزمة للهيئات المهنية العضوة بالاتحاد، وتطلّبه لأن تكون هذه الأنشطة مسجلة وموثقة.

5.2 مخرجات التعلم المحددة بمعيار التعليم المحاسبي الدولي IES3 *

يُعرّف المجلس المهارات المطلوبة للمحاسبين المهنيين (professional skills) على أنها " المهارات الذهنية، الاجتماعية والاتصالية، الشخصية، التنظيمية التي يقوم المحاسب المهني بدمجها مع الكفاءة الفنية، والقيم، الأخلاق، والمواقف المهنية من أجل اظهار الكفاءة المهنية " (IFAC, 2015g, p22). فالمهارات المهنية هي المكون الثالث المطلوب من أجل تحقيق الكفاءة المهنية للمحاسب المهني إلى جانب كل من مكون الكفاءة الفنية ومكون الأخلاق والقيم والمواقف المهنية، وهي مصنّفة ضمن أربع مجالات للكفاءة تحدّد هدف كل منها على النحو التالي:

- **المهارات الذهنية:** اكتساب المحاسب المهني المحتمل للمهارات الذهنية يرتبط ببناء قدرته على حل ما يواجهه من مشاكل، وعلى اتخاذ القرارات، وممارسة الحكم الجيد في الحالات التنظيمية المعقدة.
- **المهارات الاجتماعية والاتصالية:** تمكّن المحاسب المهني من العمل مع غيره لتحقيق المصلحة العامة للمنظمة.
- **المهارات الشخصية:** تساعد هذه المهارات المحاسب المهني المحتمل على تحسين شخصيته، وعلى تحقيق متطلبات تعلمه الفردي المستمر.

- **المهارات التنظيمية:** من خلال اكتسابه لهذه المهارات سيكون المحاسب المهني المحتمل قادرا على العمل بفعالية في المنظمة، وعلى تحقيق أفضل النتائج أو المخرجات من خلال استخدام ما هو متاح من موارد مادية وطاقات بشرية. إن الجدول رقم (07) يعطي صورة أوضح عن مكونات مجموعات المهارات السابقة، وهذا في شكل مخرجات للتعلم مطلوبة الاظهار من المحاسب المهني المحتمل وفقا لمستويات كفاءة محدّدة بإكمالها لمرحلة التطوير المهني الأولي.

* IES3: التطوير المهني الأولي (المهارات المهنية).

الجدول رقم (07):مخرجات التعلم المرتبطة بالمهارات المهنية ضمن المعيار IES3.

مخرجات التعلم	مجالات الكفاءة مستوى الكفاءة
- يقيّم المعلومات من مصادر و وجهات نظر متنوعة من خلال القيام بـ: البحث، التحليل، التجميع. - يطبق الحكم المهني بما في ذلك تحديد وتقييم البدائل للتوصل إلى استنتاجات على درجة عالية من الموضوعية تأخذ بعين الاعتبار كل الوقائع والظروف ذات الصلة. - يحدّد متى يحتاج للتشاور مع الاختصاصيين لحل المشاكل والتوصل للاستنتاجات. - يطبق الاستدلال والتعليل، التحليل الانتقادي، والتفكير الابداعي لحل المشاكل. - يقترح الحلول للمشاكل غير المنظمة ومتعددة الجوانب.	1. المهارات الذهنية (متوسط)
- يعرض التعاون، والعمل في فريق من أجل تحقيق أهداف المنظمة. - يتواصل بوضوح وبدقة عند: عرضه، مناقشته، تقريره الرسمي و غير الرسمي الشفهي و الكتابي. - يظهر الوعي للاختلافات الثقافية واللغوية في جميع الاتصالات. - يطبق تقنيات الاستماع الجيد والمقابلة الفعالة. - يطبق مهارات التفاوض للوصول إلى الحلول و الاتفاقات. - يطبق مهارات التشاور من أجل تقليل الصراعات أو فضها، حل المشاكل، وزيادة الفرص. - يعرض الأفكار، ويؤثر في الآخرين من أجل تحقيق دعمهم والتزامهم.	2. المهارات الاجتماعية والإتصالية (متوسط)
- يظهر التزاما بالتعلم المستمر. - يطبق الشكك المهني من خلال الاستفسار والتقييم النقدي لكل المعلومات. - يضع معايير عالية لتوجيه ومراقبة أدائه الشخصي، من خلال التأمل والتغذية المرتدة من الآخرين. - يدير الوقت والموارد للوفاء بالالتزامات المهنية. - يتوقع التحديات ويخطط للحلول الممكنة. - يتعامل مع الفرص الجديدة بعقل منفتح.	3. المهارات الشخصية (متوسط)
- ينقذ المهام بالتوافق مع الممارسات المتبعة للوفاء بالمواعيد المحددة. - يراجع أعماله وأعمال مرؤوسيه لتحديد ما إذا كانت متوافقة مع معايير الجودة للمنظمة. - يطبق مهارات إدارة الأفراد لتحفيز وتطوير الآخرين. - يطبق مهارات التفويض لتوزيع المهام. - يطبق مهارات القيادة للتأثير على الآخرين من أجل العمل نحو تحقيق أهداف المنظمة.	4. المهارات التنظيمية (متوسط)

Source : (IFAC, 2014k, Para 7).

إن العرض السابق لمضامين المعيار المراجع (IES3، 2014)، والاطلاع على تلك المتضمنة بالإصدار السابق له الخاص بسنة 2003 يمكن من تحديد عدد من الاختلافات بين الإصدارين تتمثل في: (IFAC, 2008, p38-43)

- تركيز المعيار في إصداره السابق على التعليم العام حيث تمّ تحديده كمطلب ضمن المعيار، وهذا باعتباره المرحلة التعليمية الموجهة نحو بناء المهارات المهنية للمحاسب المهني المحتمل، كما تمّ التطرق إلى كيفية تحقيق هذا التعليم وإلى المواضيع المكوّنة له، وهذا الاهتمام بالتعليم العام عكسه الوسم المحدّد للمعيار بهذا الإصدار " المهارات المهنية والتعليم

العام". وتناول التعليم العام من خلال الاصدار الحالي للمعيار (IES3، 2014) تمّ فقط من خلال مواده التفسيرية، حيث تم التنويه إلى أنه قد يساعد المحاسب المهني المحتمل على تطوير المهارات المهنية من خلال منحه رؤية واسعة ومساعدته على أن يتواصل بشكل فعال، وعلى أن يبحث، يحلل ويفكر بشكل منطقي انتقادي عند التعامل مع المشاكل التي تواجهه.

والسبب في أن الاصدار الحالي للمعيار لم يركز على التعليم العام، ولم يحدّده كمطلب من مطالبه هو أن هذا الأخير لا يشكل إلا أحد عناصر التطوير المهني الأولي (تعليم عام، تعليم محاسبي مهني، خبرة عملية) والتي يُفترض بنهايتها أن يكون المحاسب المهني المحتمل قد طوّر المهارات المهنية المطلوبة، فالمهارات المهنية يمكن أن تُطوّر من خلال جميع مكونات مرحلة التطوير الأولي وليس فقط التعليم العام. ويبرز التغير بتركيز الاصدار المراجع للمعيار على التعليم العام من خلال تغيير اسمه ليصبح " التطوير المهني الأولي - المهارات المهنية ".

- هناك اختلاف بين الإصدارين من ناحية طريقة توزيعهما للمهارات المهنية المطلوبة، فهي موزعة إلى خمس مجموعات ضمن الاصدار السابق للمعيار، وضمن أربع مجموعات ضمن الاصدار الحالي له، والاختلاف كان بالنسبة لمجموعة المهارات الفنية والوظيفية غير الموجودة ضمن الاصدار الحالي حيث تمّ تناولها من خلال معيار التعليم المراجع (Revised IES2) المتناول للكفاءة الفنية، ونفس الملاحظة تتحقّق بشكل جزئي بالنسبة لمجموعة المهارات الإدارية والتنظيمية حيث تم تضمين بعض المهارات الواردة بها ضمن معيار التعليم المراجع (Revised IES2).

6.2 توجيهات مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية بشأن مخرجات التعلم المحدّدة بالمعايير IES 2-4.

غطى المجلس من خلال معايير المراجعة (IES 2-4) المكونات الثلاثة للكفاءة المهنية للمحاسبين المهنيين " الكفاءة المهنية للمحاسبين المهنيين = كفاءة فنية + قيم وأخلاق ومواقف مهنية + مهارات مهنية "، منتهجاً في ذلك مدخل المخرجات، حيث حدّد ضمن هذه المعايير 18 مجالاً للكفاءة، و82 مخرجة تعلم مطلوبة للاظهار من المحاسبين المهنيين المحتملين بنهاية التطوير المهني الأولي. ومن خلال المواد التفسيرية المتضمّنة بهذه المعايير قدّم المجلس عدداً من التوجيهات للهيئات المهنية، يمكن أن نقسمها في علاقتها بالجانب الذي تناولته إلى مجموعتين هما:

- المجموعة الأولى من التوجيهات: تتعلق بكيفية تحقيق الهيئات المهنية لالتزامها تجاه تضمين برامجها التعليمية لمخرجات التعلم المحدّدة بالمعايير.

- المجموعة الثانية من التوجيهات: تتعلق بتوجيهات المجلس بخصوص طرق التعلم المناسبة لتحقيق مخرجات التعلم المحدّدة بالمعايير.

وفيما يلي من هذا العنصر سيتم الإشارة إلى التوجيهات المتعلقة بكلا المجموعتين.

1.6.2 المجموعة الأولى من التوجيهات: قدّم المجلس عدداً من التوجيهات والتوضيحات للهيئات المهنية بشأن مضامين الجداول الثلاث الواردة بكل معيار من معايير (IES 2-4) المراجعة، والمحدّدة لمجالات الكفاءة ولمخرجات التعلم المطلوب حرص هذه الهيئات على تضمينها ضمن ما تحدّده من مخرجات تعلم لبرامجها. وقد شملت هذه التوجيهات والتوضيحات النقاط التالية:

- مخرجات التعلم المحددة بالنسبة لمجالات الكفاءة بالمعايير تشكل القاعدة الأساسية التي تمكّن المحاسبين المهنيين من التخصص مستقبلاً بمختلف الأدوار المحاسبية، كما أن مستوى الكفاءة المحدد لها يمثل الحد الأدنى الذي لا يمكن الانخفاض عنه، والمطلوب اظهاره من كل المحاسبين المهنيين المحتملين بغض النظر عن تخصصاتهم وأدوارهم المستقبلية.
- يمكن للهيئات المهنية المقدّمة لبرامج تعليم محاسبي مهني تُعدّ المحاسبين المهنيين المحتملين للعمل بقطاعات صناعية خاصة، أو لممارسة أدوار خاصة (محاسبين إداريين، مراجعين) القيام بـ:
- رفع مستوى الكفاءة المطلوب لبعض مجالات الكفاءة (مثلاً مجال الكفاءة المتعلق بالحاسبة الادارية بالنسبة للبرامج الموجهة نحو إعداد المحاسبين الإداريين).
- إضافة مجالات جديدة للكفاءة.
- تحديد مخرجات تعلم إضافية بالنسبة لمجالات الكفاءة المحددة بمعايير التعليم.
- المقررات التعليمية ضمن البرامج التعليمية المحاسبية المصمّمة من قبل الهيئات المهنية قد تحمل تسميات تختلف عن تلك المحددة لمجالات الكفاءة الظاهرة بالمعايير.
- يمكن تحقيق مخرجات التعلم المرتبطة بمجال محدّد للكفاءة من خلال أكثر من مقرر تعليمي واحد ذو صلة مباشرة بهذا المجال، فمثلاً يمكن تحقيق مخرجات التعلم لمجال المحاسبة المالية والتقارير بالنسبة لمكون الكفاءة الفنية للمحاسب المهني المحتمل من خلال مقررين أو أكثر موجهين لتناول الجوانب المرتبطة بالحاسبة المالية وإعداد التقارير.
- يمكن تحقيق مخرجات التعلم المرتبطة بمجال محدّد للكفاءة من خلال مقررات مختلفة ومتعدّدة لا تكون موجّهة أساساً لتناول هذا المجال، وهذا الأمر يكون الهدف منه مساعدة المحاسبين المهنيين المحتملين على فهم كيفية ترابط المقررات التعليمية أو المكونات الفردية للمعرفة. وكمثال عن هذا يمكن أن نشير إلى أنه يمكن تحقيق مخرجات التعلم المرتبطة بمجال تكنولوجيا المعلومات من خلال دمج المواد ذات الصلة بها ضمن مقررات تركز أساساً على المحاسبة الإدارية، أو المراجعة وخدمات التأكيد، كما يمكن تحقيق مخرجات التعلم المرتبطة بمجال الشك والحكم المهني من خلال مقررات مختلفة لا تكون موجّهة أساساً لتناول المواضيع المرتبطة به.
- التسلسل الذي يتم وفقاً له إدراج مجالات الكفاءة ضمن خطط برامج التعليم الحاسبي المهني للهيئات المهنية قد يختلف عن التسلسل المقدّم من قبل المجلس لهذه المجالات ضمن معاييرها، فمثلاً يمكن تقديم المقررات المرتبطة بمجال الاقتصاد ضمن مكون الكفاءة الفنية للمحاسب المهني في مرحلة متقدمة من البرنامج التعليمي الحاسبي للهيئة المهنية على عكس الترتيب (المجال العاشر) الذي أخذه ضمن المعيار IES2 المراجع. فتسلسل مجالات الكفاءة الظاهر بمعايير التعليم IES 2-4 لا يمثل الترتيب الذي يجب أن يتم تناولها به ضمن برامج التعليم الحاسبي للهيئات المهنية، كما أنه لا يعكس أهميتها، فأهمية المقررات التعليمية ووزنها يجب أن تُحدّد في إطار دراسة للكفاءات (Competency Study) المطلوبة لدور المحاسب المهني الذي سيتم تغطيته من خلال البرنامج التعليمي للهيئة المهنية.

2.6.2 المجموعة الثانية من التوجيهات: جاءت هذه المجموعة من التوجيهات مُتضمَّنة بالمواد التفسيرية للمعيار IES4

المراجع، وقد وجّه المجلس من خلالها الهيئات المهنية، أعضاء الهيئة التدريسية وغيرهم من ذوي الصلة بإعداد وتقديم برامج التعليم المحاسبي المهني نحو تنفيذ عدد من المتطلبات تمثلت في:

- اختيار أكثر المداخل مناسبة لتنفيذ عملية تعليم المحاسبين المهنيين المحتملين فيما يتعلق بالقيم، الأخلاق، المواقف المهنية، مع العمل على مراعاة الظروف البيئية، الثقافية، الوطنية عند القيام بذلك، ومع ملاحظة أن المدخل المناسب قد يتضمن مزيجاً من التعليم النظامي والخبرات العملية، وملاحظة مناسبة استخدام مداخل المشاركة (Participative Approaches) في ذلك، وهذا قد يشمل الطرق التالية دون أن يقتصر عليها:

- لعب الأدوار* (Role playing).
- مناقشة قراءات مختارة، ومواد من شبكة الأنترنت.
- تحليل دراسات للحالة تنطوي على حالات أعمال تتضمن معضلات أخلاقية.
- مناقشة التصريحات والنتائج التأديبية.
- تنظيم حلقات دراسية يستعان فيها بمتحدثين ذوي خبرة في صنع القرارات المهنية.
- استخدام المنتديات على شبكة الأنترنت وحلقات النقاش.
- الأخذ بعين الاعتبار بأن الاشراف، التأمل، الخبرة العملية تشكل طرقاً ذات تأثير كبير على تعلم المحاسب المهني فيما يتعلق بمجال الحكم والشك المهني.

من خلال التوجيهات السابقة يمكن القول بأن المجلس لم يوجب من خلال اصدارات معايير IES 2-4 المراجعة استخدام طريقة تعليمية بذاتها لتحقيق مخرجات التعلم المحددة بهذه المعايير، وإنما اقتصر على تقديم بعض التوجيهات بشأن ذلك، ليكون تحديد هذه الطرق مسؤولية الهيئات المهنية، أعضاء الهيئة التدريسية وغيرهم من الأطراف ذوي العلاقة في ضوء ما يرونه مناسباً.

* لعب الأدوار هو أحد استراتيجيات التدريس التي تجمع بين التمثيل والملاحظة والمناقشة، فبعد تحديد الموضوع أو المشكلة المراد دراستها يتم صياغتها في أسلوب تمثيلي ناقد ومسل، لنقسم الأدوار على مجموعة الطلاب لأداء التمثيلية، ليجتمعوا بعد انتهائهم لمناقشة المشكلة وتحديد أبعادها وطرق حلها. ويتمثل دور هذا الأسلوب في ترشيد سلوك المتعلم نحو التصرفات السليمة، وتفتيح ذهنه لتقبل الآراء والأفكار الجديدة، إلى جانب تنمية قدرته على مناقشة آرائه مع الآخرين والبرهنة عليها (سيد محمد أسامة، الجمل عباس حلمي، ص 213).

3. متطلبات معيار التعليم المحاسبي الدولي IES5*.

تشير الخبرة العملية إلى مجموع الأنشطة الملائمة لتطوير كفاءة المحاسب المهني المحتمل، والتي يتم تنفيذها بمكان العمل أو غيره (IFAC, 2013d, Para3)، وقد قام مجلس معايير التعليم المحاسبي بتخصيص معياره (IES5، 2003) لتغطية متطلباته بخصوص هذه الخبرة، وتخصيص بيانه الدولي الثالث للممارسات المرتبطة بالتعليم [IES3، 2007]: متطلبات الخبرة العملية - التطوير الأولي للمحاسبين المهنيين] لتقديم عدد من التوضيحات بشأن كيفية تطبيق مضامين هذا المعيار، ليقوم في خطوة مواءمة بإصدار الصيغة المراجعة لمعياره الخامس (IES5، 2013) في إطار مشروع توضيح معياره. وفيما يلي سيتم التطرق لمضامين هذه الصيغة مستعينين في توضيحها بمضامين بيان الممارسة (IES3)، لنعرض بعدها أهم الاختلافات بين هذه الصيغة وسابقتها.

1.3 التزامات الهيئات المهنية وفقا للمعيار IES5.

حدّد المعيار المراجع IES5 ستة متطلبات يتوجب على الهيئات المحاسبية المهنية الالتزام بتحقيقها، وفيما يلي توضيح لكل منها.

1.1.3 الالتزام الأول بالمعيار IES5: يتمثل في ضرورة قيام الهيئات المهنية بتطلب إكمال المحاسب المهني المحتمل

لفترة للخبرة العملية قبل انتهاء مرحلة التطوير الأولي (IFAC, 2013d, Para11)، وهذا المطلب للمعيار يمكن النظر إليه من زاوية أهمية هذه الفترة لهذا الأخير، فهي تسمح بـ: (IFAC, 2013d, Para A4)

- تزويده بالمعرفة والفهم المرتبط ببيئة تقديمه لخدماته، وهذا من ناحية كيفية سير الأعمال، وعلاقات العمل بها.
- تمكينه من ربط العمل المحاسبي بغيره من الوظائف بالمنظمة.
- تمكينه من تطوير القيم، الأخلاق، الاتجاهات المهنية المطلوبة، وهذا من خلال ما يواجهه بهذه الفترة من مواقف حقيقية للعمل.
- تطويره عبر مستويات متدرجة للمسؤولية تحت مستوى مناسب من الإشراف.

والجانب فارق الأهمية بالنسبة لفترة الخبرة العملية إضافة إلى مساهمتها المباشرة في تطوير الكفاءة المهنية للمحاسب المهني المحتمل، هو تمكينها لهذا المحاسب من اظهار الكفاءة المحققة، وهذا على خلاف دراسته للتأهيل الأكاديمي أو المهني، والتي وإن كانت مناسبة لاكتسابه وإظهاره للمعرفة المهنية المحاسبية، إلا أنها لا تظهر في حدّ ذاتها تحقيقه الفعلي للكفاءة المهنية المطلوبة لدوره.

وتُرد أيضا أهمية فترة الخبرة العملية إلى الدور الكبير الذي تلعبه في اكساب المحاسب المهني المحتمل للعديد من المهارات الضرورية لتمكينه من أن يصبح محاسباً مهنيًا كفؤاً (IFAC, 2013d, Para A8(g))، وللدور الذي تقوم به لصالحه بعد تأهيله، فهذا الأخير قد يحتاج إلى فترة للخبرة العملية تكون مناسبة من أجل تمكينه من تحقيق مستوى الكفاءة المطلوب في إطار توجيهه نحو أداء بعض الأدوار الخاصة بدور المراجع الخارجي (IFAC, 2013d, Para6).

* IES5: التطوير المهني الأولي (متطلبات الخبرة العملية).

وقد يُنظر إلى أهمية فترة الخبرة العملية من زاوية أخرى غير تلك المتعلقة بفوائدها للمحاسب المهني المحتمل والمحاسب المهني، فهي قد تكون ذات فائدة لكل من: (IFAC, 2014m, p 198-199)

– **المستخدمين:** إن فترة الخبرة العملية المنقذة بآماكن العمل تمكّن المستخدمين من الحصول على موظفين (المحاسبين المهنيين المحتملين المتدربين) ذوي كفاءة قادرين على تحقيق قيمة مضافة بآماكن عملهم، بالإضافة إلى أن دعم المستخدمين للمتدربين خلال فترة الخبرة العملية قد يرتد له من خلال ما سيتحقق من رضا وظيفي ومن استقرار للموارد البشرية بمنظمتهم، وهذا في إطار ملاحظة هذه الموارد للدعم المقدم من قبله للمتدربين من المحاسبين المهنيين المحتملين.

– **المراقبين:** سيتمكن المراقبون* من تطوير معارفهم ومهاراتهم – خاصة الاجتماعية منها – من خلال ما يقدمونه من توجيه للمحاسبين المهنيين المحتملين (المتدربين) خلال فترة الخبرة العملية، وهذا الأمر قد يُأخذ بعين الاعتبار في إطار تلبية هؤلاء المراقبين لمتطلبات معيار التعليم IES7 المرتبط بأنشطة التعليم المستمر المطلوبة من المحاسبين المهنيين.

– **الهيئات المهنية:** إن تنفيذ المحاسبين المهنيين المحتملين لفترة الخبرة العملية سيساهم في اكتساب الهيئات المهنية لأعضاء يتميزون بامتلاكهم للكفاءة المهنية المطلوبة، وبقدرة على تعزيز وتقوية اعتمادية مهنة المحاسبة، وخدمة مصلحة الجمهور.

2.1.3 الالتزام الثاني بالمعيار IES5: يتعلق هذا الالتزام بوجوب حرص الهيئات المهنية على أن يكون ما تتطلبه من خبرة عملية من المحاسبين المهنيين المحتملين كافياً (Sufficient) لتمكينهم من إظهار اكتسابهم للكفاءة الفنية، المهارات المهنية، القيم، الأخلاق، المواقف المهنية الضرورية لأداء دورهم كمحاسبين مهنيين (IFAC, 2013d, Para 12). والمقصود بالكفاية هنا هو اتصاف الخبرة العملية بأنها مزيج من المعرفة والتطبيق، العمق والاتساع، والدمج لمواد من مجالات مختلفة تُطبّق على مجموعة من الحالات أو السياقات. وتتأثر درجة الاتساع للخبرة العملية بعدد من العوامل كطبيعة دور المحاسب المهني، مستوى المهنية المطلوب منه، القوانين المحلية أو الوطنية، متطلبات السلطات التنظيمية، توقعات الجمهور فيما يتعلق بالكفاءة المهنية، كما تتأثر درجة عمق الخبرة العملية بعدد من العوامل كدرجة تنوع أو تعقد المهام، ومستوى الحكم الذاتي للمحاسب المهني، ومستوى الدعم الاشرافي والرقابي المؤثر له (IFAC, 2013d, Para A5). إن ربط تحديد الخبرة العملية الكافية بالعوامل السابقة والتي قد تختلف من بيئة إلى أخرى يشير إلى حقيقتين هما أن:

– ما سيتم تحديده بالنسبة لمكون الخبرة العملية قد يختلف من هيئة مهنية إلى أخرى، كما قد يختلف بالنسبة للهيئة الواحدة باختلاف أدوار المحاسبين المهنيين التي تغطيها من خلال ما تقدمه من برامج تعليمية.

– استمرار كفاية ما يتم تطلبه من الهيئات المهنية كفترة للخبرة العملية يتطلب القيام بمراجعة ودراسة دورية له، للتأكد من استمرار تلاؤمه مع ما يتم رصده من تغيرات بمتطلبات الكفاءة لأدوار المحاسبين المهنيين المغطاة بما تقدمه هذه الهيئات من برامج تعليمية، مع وجوب التنبيه إلى أن تحقيق المراجعة والدراسة الدورية لهدفها مربوط بمدى قيامها على

* استخدم المجلس ضمن IES3 مصطلح المراقب للتدليل على المحاسب المهني المسؤول عن توجيه ومساعدة المتدرب من أجل تطوير كفاءته خلال فترة الخبرة العملية، والمتدرب هو المحاسب المهني المحتمل الذي يقوم بتنفيذ فترة للخبرة العملية كأحد المتطلبات لتأهيله كمحاسب مهني.

التشاور مع الأطراف ذات المصلحة، بما في ذلك المستخدمين، الأكاديميين، المراقبين والمشرفين، المحاسبين المهنيين المحتملين، المحاسبين المهنيين، المنظمين.

ويدخل أيضا في سياق عمل الهيئات المهنية على تحقيق الكفاية بالنسبة لما تضعه من متطلبات بالنسبة للخبرة العملية، قيامها بالربط بين الخبرة العملية والتعليم المحاسبي المهني كشكلين للتعليم ضمن مرحلة التطوير الأولى، ذلك أن تدريب المحاسب المهني المحتمل خلال فترة الخبرة العملية على موضوع معين يتطلب منه ابتداء اظهار مستوى معين من المعرفة بخصوص هذا الموضوع، وهو الأمر الذي يجب تحقيقه في خطوة سابقة من خلال برنامج التعليم المحاسبي، كما أن برنامج التعليم المحاسبي قد يتيح الفرصة لممارسة بعض الأنشطة التي قد لا تتيحها بيئة العمل مثل الممارسات المرتبطة باكتشاف الغش أو غيرها، وهذا من خلال المحاكاة مثلا. والربط بين الخبرة العملية وبرنامج التعليم المحاسبي المهني يمكن أن يتم من خلال إحدى حالتين: (IFAC, 2013d, Para A8(h))

- تطلب إكمال المحاسب المهني المحتمل لبرنامج التعليم المحاسبي المهني قبل تنفيذه لفترة الخبرة العملية.
 - تطلب تنفيذ المحاسب المهني المحتمل لفترة الخبرة العملية بشكل متوازي مع برنامج التعليم المحاسبي المهني.
- وفي كلتا الحالتين يجب الحرص على تحقيق الربط بين برنامج التعليم النظامي وبين مخرجات التعلم والكفاءة مطلوبة الاظهار خلال فترة الخبرة العملية، وفي هذا السياق قد تقوم الهيئات المهنية بإنشاء إطار للخبرة العملية (Framework for Practical Experience) يكون مناسباً لبيئتها ومُوجَّهاً للأطراف ذات الصلة بتحقيق هذه الفترة (المحاسب المهني المحتمل المتدرب، المستخدم، المراقب) نحو المجالات التي يجب تحقيق الخبرة العملية فيها، والجدول رقم (08) يعطي صورة توضيحية عن المحتوى الممكن لمثل هذا الاطار.

الجدول رقم (8): إطار للخبرة العملية.

المهارات المهنية	تطبيق المعرفة الفنية	تطبيق القيم، الأخلاق، المواقف المهنية	المعرفة بالأعمال	تحمّل المسؤولية	المجالات	
المهارات المهنية المطلوبة من المحاسب المهني كما جاءت محددة ضمن المعيار IES3	القدرة على ربط عمل المحاسب المهني بغيره من الوظائف والأنشطة بالم المنظمة.	التعرف على القضايا الأخلاقية، واستخدام المعرفة والخبرة لتقييم النتائج المرتبطة بها، واتخاذ قرارات وتوصيات مناسبة.	الفهم لبيئة الأعمال، بيئة عمله، ولكيفية سير الأعمال.	العمل في مستويات متدرجة للمسؤولية	المستويات	
المهارات المهنية المطلوبة من المحاسب المهني كما جاءت محددة ضمن المعيار IES3	تطوير المعرفة للمجالات المحاسبية وغيرها من المجالات الفنية ذات الصلة بدور المحاسب المهني المحتمل. وصف المعايير والقواعد الفنية.	تطوير عقل متسائل من خلال طرح الأسئلة، رفع الاستفسارات، تحديد القضايا الأخلاقية.	تطوير المعارف المرتبطة بالمؤسسات ذات الصلة، الصناعات، الأسواق، ومخاطر الأعمال المرتبطة بها، وتطوير المعرفة المرتبطة ببيئة الأعمال.	جمع المعلومات		
المهارات المهنية المطلوبة من المحاسب المهني كما جاءت محددة ضمن المعيار IES3	ربط الدراسة الفنية بالجانب العملي، والفهم لكيفية تأثير عمق المعرفة الفنية على العمل.	تحديد القضايا الأخلاقية المهمة، والفهم للنتائج المرتبطة بمسارات العمل البديلة المرتبطة بها.	تحليل بيئات المنظمات ذات الصلة، هيكلها، أهداف الأعمال، وبيئة الأعمال	التحليل والخيارات		
المهارات المهنية المطلوبة من المحاسب المهني كما جاءت محددة ضمن المعيار IES3	يطبق المعرفة الفنية بمكان العمل.	يمارس الحساسية الأخلاقية، الحكم الأخلاقي، ويطبق القيم، الأخلاق، والمواقف المهنية بمكان العمل.	يقيم الأداء بشكل انتقادي، يقدم التوصيات من أجل التحسين، يقدم المشورة، ويطبق متطلبات التقرير ذات الصلة	تطبيق المعرفة والمهارات في مكان العمل		

Source: (IFAC, 2014m, p 207-208)

إن الإطار المقترح للخبرة العملية من خلال الجدول السابق قائم على فكرة تحقيق المحاسب المهني المحتمل للتعلم من خلال تدرجه بالمسؤوليات، فمن قيامه بجمع المعلومات، إلى التحليل وتحديد النتائج، فتطبيق المعارف والمهارات المكتسبة في بيئة العمل.

3.1.3 الالتزام الثالث بالمعيار IES5: يرتبط هذا الالتزام بوجوب تطلّب الهيئات المهنية تسجيل وتوثيق الخبرة العملية للمحاسب المهني المحتمل بالتوافق مع الشكل المحدّد من قبلها أو من قبل السلطات التنظيمية، مع تطلّبها تأكيد هذه الخبرة بأدلة قابلة للتحقق منها (IFAC, 2013d, Para 18) ، والدليل القابل للتحقق منه هو الدليل الموضوعي القابل للإثبات والمحتفظ به في شكل كتابي أو إلكتروني.

إن الهدف من وراء وضع المطلبين السابقين للمعيار IES5 هو إتاحة الفرصة للتأكد (الرقابة) من تلبية الخبرة المحقّقة لمواصفات الملائمة، العمق، الطول المطلوبة، ومن تمكين هذه الخبرة للمحاسب المهني المحتمل من إظهار الكفاءة المهنية المطلوبة لدوره. وإلى جانب فائدة تسجيل المحاسب المهني المحتمل لخبرته بالنسبة للعملية الرقابية، يكون هذا التسجيل ذو فائدة لمستخدم هذا المحاسب، وهذا في إطار تقييمه لأداء هذا المحاسب باعتباره موظفا لديه، كما يفيد هذا التسجيل المحاسب المهني المحتمل بعد تأهيله، في إطار سعيه للتوظيف (IFAC, 2014m, p214).

4.1.3 الالتزام الرابع بالمعيار IES5: يرتبط هذا الالتزام بوجوب تطلّب الهيئات المهنية لأن يكون تنفيذ فترة الخبرة العملية للمحاسب المهني المحتمل تحت إشراف مشرف على الخبرة العملية (IFAC, 2013d, Para 17)، والمقصود بالمشرف هنا هو المحاسب المهني الذي يتحمّل مسؤولية تقديم التوجيه، المشورة، والمساعدة للمحاسب المهني المحتمل بشكل يُمكنه من الحصول على خبرة عملية كافية. وبقيام المشرف بالدور المحدّد له يكون قد شكّل حلقة وصل هامة بين المحاسب المهني المحتمل وبين الهيئات المهنية، فهو الموجه لهذا المحاسب نحو تحقيق متطلبات هذه الهيئات، وهو العين التي تضمن لهذه الهيئات الرقابة على تحقيق هذا المحاسب لمتطلباتها بشأن الخبرة العملية (IFAC, 2013d, Para A15). وفي إطار توفير الملائم من المشرفين على الخبرة العملية يمكن للهيئات المهنية التوجه نحو تحديد المناسب من الاجراءات فيما يتعلق بعدد من العمليات تشمل: (IFAC, 2014m, p 212-213)

- **تحديد المشرف المحتمل:** من بين الخطوات المهمة ضمن عملية تنظيم عملية الاشراف المرتبطة بفترة الخبرة العملية للمحاسبين المهنيين المحتملين، نجد قيام الهيئات المهنية بوضع آليات مناسبة لتشجيع وتحفيز ذوي الخبرة من المحاسبين المهنيين على القيام بدور المشرف، وقد يتحقق هذا الأمر من خلال:

- تشجيع المحاسبين المهنيين الملائمين بما في ذلك المتقاعدين، من أجل التطوع لأداء دور المشرفين، وهذا بالاعتماد على الاعلان والترويج للمزايا المرتبطة بهذا الدور.

- تشجيع المستخدمين على تحديد المشرفين المحتملين من داخل منظمتهم.

- تحديد واقتراح المشرفين من طرف المحاسبين المهنيين المحتملين ، و/أو تعيينهم من قبل السلطات التنظيمية أو الهيئات المسؤولة.

- **تعيين وتدريب المشرفين:** قد تقوم الهيئات المهنية بإنشاء نظام لقبول الملائم من المشرفين وتدريبهم، ويدخل في إطار هذا قيامها بـ:

- تحديد وضبط المواصفات المطلوبة لأداء دور المشرف، تلك المواصفات التي يمكن أن تشمل العناصر التالية:

- للمشرف فهم وإدراك مُحَيَّن لعناصر تشمل كل من سياسة العضوية بالهيئة المهنية، القانون الأخلاقي للهيئة، الأحداث التي تواجه المهنة، الدور المطلوب منه، الكفاءة المهنية المطلوبة من المحاسب المهني المحتمل، وغيرها من المتطلبات والمسؤوليات ذات الصلة بالعملية الإشرافية.
- للمشرف مكانة مهنية مناسبة تسمح له بالنهوض بالتزاماته المرتبطة بالعملية الإشرافية، كما له اهتمام بتدريب الأعضاء المستقبليين بالمهنة، وقدرة على تقديم التوجيه، المشورة، التحفيز والتقييم المناسب لهم، ورغبة في الاشتراك ببرامج التدريب الموجهة للمشرفين على الخبرة العملية.
- تحديد الحد الأقصى للمتدربين الممكن اسناد مسؤولية متابعتهم إلى نفس المشرف، مع الأخذ بعين الاعتبار حاجة المشرف لتزويد كل منهم بالإشراف، الرقابة، المشورة، التقييم المناسب (IFAC, 2014m, p 211).
- **الرقابة على المشرفين:** قد تأخذ الهيئات المهنية بعين الاعتبار القيام بإنشاء نظام يضمن تحقيق الرقابة على المشرفين على الخبرة العملية، وهذا بهدف التأكد من استمرارهم في تحقيق متطلباتها من ناحية امتلاكهم للمعرفة والمهارات والمكانة المهنية المطلوبة لدورهم الإشرافي، وقيامهم بتنفيذ هذا الدور على النحو المناسب، ومثل هذا النظام قد يشمل:
- الرقابة على المشرفين من خلال مطالبتهم بتقديم الوثائق ذات الصلة بمعارفهم، مهاراتهم، وضعيتهم المهنية وأنشطتهم.
- تنظيم زيارات للمشرفين، والحصول على تغذية مرتدة حول أدائهم من المحاسبين المهنيين المحتملين المتدربين تحت إشرافهم.
- تنظيم دورات تقييمية وتدريبية دورية للمشرفين.
- تقييم وإعادة التعيين للمشرفين.
- **الترتيبات البديلة للإشراف:** المشرف الملائم* قد لا يتواجد بشكل دائم بمكان عمل المتدرب من المحاسبين المهنيين المحتملين، وفي مثل هذه الحالة يتوجب على الهيئات المهنية القيام بإنشاء ترتيبات بديلة فيما يتعلق بالعملية الإشرافية على مثل هؤلاء المتدربين، وقد تشمل هذه الترتيبات:
- الاعتماد على فريق من المشرفين المتنقلين، تتحدد مهمتهم في التواجد حيثما يكون المستخدم غير قادر على توفير مثل هذه الخبرة (عدم وجود محاسب مهني بمكان عمل المحاسب المهني المحتمل المتدرب)، ومثل هذه الوضعية تتطلب جهداً إضافياً من طرف المشرف، المحاسب المهني المحتمل، الهيئات المهنية من أجل العمل على انجاح فترة الخبرة العملية، وفي هذا الإطار يمكن إنشاء ميثاق للإشراف على المتدرب (Charter for Trainees) يوضح الدعم المطلوب والمسؤولية لكل طرف من الأطراف الثلاثة للعملية (محاسب مهني محتمل متدرب، مستخدم، مشرف).

* كما ذكرنا سابقاً فإن المشرف على الخبرة العملية للمحاسب المهني المحتمل يجب أن يكون محاسباً مهنيًا، وهذه الحالة قد لا تتحقق بجميع أماكن تدريب أو عمل المحاسبين المهنيين المحتملين.

- طلب الدعم من المحاسبين المهنيين المقدمين للخدمات المحاسبية المهنية لمستخدم المحاسب المهني المحتمل المتدرب، مع ملاحظة أنه قد لا يُسمح للمراجع الخارجي تقديم مثل هذه الخدمة.
- وبالإضافة إلى الترتيبات المرتبطة بتوفير المناسب من المشرفين والرقابة عليهم، قد تنظر الهيئات المهنية في تحقيق جملة من الأنشطة الهادفة لتحديد المناسب من المستخدمين لتوفير بيئة تحقيق فترة الخبرة العملية، ولتعزيز فهم الأطراف ذوي الصلة بتنفيذ هذه الفترة (المحاسبين المهنيين المحتملين المتدربين، المشرفين، المستخدمين) لأدوارهم ومسؤولياتهم، وقد تتضمن هذه الأنشطة تنفيذ التالي:
- تنظيم العلاقة بين الهيئات المهنية والمستخدمين (مؤسسات، مكاتب المحاسبة والمراجعة وغيرها من الجهات) في إطار ما يسمى بنظام المستخدمين المعترف بهم (Recognized Employer Scheme)، ذلك النظام الذي يُعترف من خلاله بالمستخدمين الذين يقدمون بيئة مناسبة لتنفيذ فترة الخبرة العملية، وهذا في ظل نتائج تقييم بيئة العمل لديهم، والاعتراف قد يكون مرتبطاً بفترة زمنية محدّدة، الأمر الذي يوجب إنشاء آلية: (IFAC, 2014m, p 216)
- لتجديده من خلال خضوع بيئة العمل لدى المستخدم لعملية تقييم جديدة.
- لإلغائه في الحالات التي يُظهر فيها المستخدمين المعترف بهم سابقاً عدم قدرة أو عدم رغبة للاستمرار في تقديم وتوفير بيئة ملائمة لتحقيق الخبرة العملية، أو في الحالات التي يظهرون فيها عدم التزام بمبادئ وقواعد نظام الاعتراف، المبادئ التي قد تضم أربع عناصر أساسية تتمثل في:
- عمل وتعاون المستخدمين، المشرف، المحاسب المهني المحتمل من أجل تحديد الاحتياجات التطويرية للمحاسب المهني المحتمل المتدرب.
- تقديم خبرة ملائمة للمحاسب المهني المحتمل المتدرب تفي باحتياجاته التطويرية، بما في ذلك حاجته لمقابلة متطلبات الخبرة العملية للهيئات المهنية.
- الرقابة على الخبرة العملية للمحاسب المهني المحتمل من طرف المستخدمين، من خلال المشرف المعين من طرفه بالاتفاق مع الهيئات المهنية.
- التقييم المنتظم للمحاسبين المهنيين المحتملين (مرة كل سنة على الأقل)، مع إعادة التقييم لاحتياجاتهم التطويرية. وفي إطار تأكد الهيئات المهنية من استمرارية ملائمة المستخدمين المعترف بهم يمكن لها القيام بإنشاء نظام للرقابة على هؤلاء المستخدمين يتضمن تنفيذ زيارات منتظمة لهم تشمل على:
- مقابلة ممثل المستخدمين، والعمل على مراجعة وثائق المستخدمين وتسجيلاته المرتبطة بعملية الخبرة العملية للمحاسبين المهنيين المحتملين المتدربين.
- مقابلة المشرف والمحاسب المهني المحتمل المتدرب لتحديد مدى استمرار التزام المستخدمين بنظام الاعتراف بالمستخدمين.

وفي الحالة التي يصبح فيها تنفيذ الزيارات الميدانية المنتظمة للمستخدمين أمرا غير عملي يمكن للهيئات المهنية التوجه نحو انشاء نظام بديل للرقابة، قد يشمل الحصول على التغذية الراجعة من المحاسب المحتمل المتدرب والمشرف من خلال البريد، الهاتف، البريد الالكتروني... وغيرها من وسائل الاتصال عن بعد.

وخلافا للتنظيم السابق (نظام المستخدمين المعترف بهم) قد تتجه الهيئات المهنية والمستخدمين إلى عدم الدخول في أي علاقة منظمة، ومثل هذه الحالة تتطلب من الهيئات المهنية القيام بإنشاء نظام أكثر عمقا وأكثر دورية للرقابة على المشرف، وعلى تسجيلات المحاسب المهني المحتمل للخبرة العملية.

وبالإضافة إلى المذكور سابقا من اجراءات منظّمة لعلاقة الهيئات المهنية بالمستخدمين قد تقوم الهيئات المهنية بإنشاء نظام للتقرير الدوري من طرف المستخدمين عن أي تغييرات بالخطوة، النطاق، أو المحتوى بالنسبة لفترة الخبرة العملية للمحاسب المهني المحتمل (IFAC, 2013d, Para A19(e)).

- تقديم ارشاد كتابي للأطراف ذات الصلة بالخبرة العملية للمحاسب المهني المحتمل بما في ذلك المستخدم، المشرف على الخبرة العملية، المحاسب المهني المحتمل (IFAC, 2013d, Para A19(b))، بحيث يوجه هذا الارشاد نحو توضيح مسؤوليات هؤلاء الأطراف وواجباتهم تجاه تنفيذ هذه الخبرة، وفيما يلي توضيح عن المحتوى المناسب لمثل هذا الارشاد: (IFAC, 2014m, p 205)

- بالنسبة للمشرف على الخبرة العملية: يمكن أن يتضمن الارشاد تحديدا للنقاط التالية دون أن يقتصر عليها:

- تحديد المتطلبات الفنية للخبرة العملية المطلوبة من المحاسبين المهنيين المحتملين - الكفاءات المطلوبة، الأطر الزمنية، تسجيل وتوثيق الخبرة العملية -
- تحديد متطلبات التأهيل للمشرف: المعارف، المهارات وغيرها من المتطلبات.
- تحديد دور ومسؤولية المشرف.
- تحديد كيفية مراجعة المشرف للخبرة العملية للمحاسبين المهنيين المحتملين، وتوضيح أهمية التغذية الراجعة المقدمة من طرفه لتطوير كفاءتهم.

- توضيح كيف يمكن أن يساهم تخطيط الخبرة العملية في تطوير الكفاءة للمحاسب المهني المحتمل.

- توضيح فوائد الاشراف والرقابة بالنسبة لجميع الأطراف من محاسبين مهنيين محتملين، مشرفين، مستخدمين، جمهور.

- تحديد الخدمات الاستشارية المتاحة من أجل حل المشاكل التي قد تواجه عملية الاشراف والرقابة.

- تحديد كيف يمكن تحديث متطلبات الخبرة العملية.

- تحديد التدريب المتاح للمشرفين.

- بالنسبة للمستخدم: يمكن أن يتضمن الارشاد تحديد وتوضيح النقاط التالية دون أن يقتصر عليها:

- تحديد المتطلبات الفنية للخبرة العملية - الكفاءات المطلوبة، الأطر الزمنية والتسجيل للخبرة العملية -
- تحديد متطلبات نظام المستخدم المعترف به، وكيفية (كيف؟ ومتى؟) تنفيذ الرقابة على المستخدمين.

- تحديد مسؤوليات المشرف، والطرق المناسبة لمراجعة تسجيلات الخبرة العملية للمحاسب المهني المحتمل، ودورية هذه المراجعة.
- تحديد كيفية دعم المستخدم للمحاسب المهني المحتمل.
- تحديد كيفية التحديث لمتطلبات الخبرة العملية.
- تحديد التفاصيل المرتبطة بالعملية الاستشارية بخصوص تحديث متطلبات الخبرة العملية.
- بالنسبة للمحاسب المهني المحتمل المتدرب: يمكن أن يتضمن الارشاد تحديد وتوضيح النقاط التالية دون أن يقتصر عليها:

- تحديد المتطلبات الفنية للخبرة العملية - الكفاءات المطلوبة، الأطر الزمنية والتسجيل للخبرة العملية -
- تحديد من يستطيع أن يؤدي دور المشرف.
- تحديد آلية سير العلاقة بين المشرف / المحاسب المهني المحتمل المتدرب.
- تحديد فوائد الخبرة العملية.
- تحديد الالتزامات الأخلاقية للمحاسب المهني المحتمل خلال فترة الخبرة العملية.
- تحديد كيفية تحديث متطلبات الخبرة العملية.

5.1.3 الالتزام الخامس بالمعيار IES5: يتعلق بوجوب مطالبة الهيئات المهنية للمشرف على الخبرة العملية بالمراجعة

- الدورية لتسجيلات الخبرة العملية للمحاسب المهني المحتمل (IFAC, 2013d, Para 19)، بشكل يُمكنه من:
- التأكد من تلبية هذه الخبرة للمتطلبات الموضوعية من طرف الهيئات المهنية أو من طرف السلطات التنظيمية.
- رصد التطور في الكفاءة المهنية للمحاسب المهني المحتمل.
- إن عملية مراجعة المشرف لتسجيلات الخبرة العملية للمحاسب المهني المحتمل المتدرب يجب أن ترتبط بقيامه بتقديم تغذية راجعة عن نتائجها لهذا المتدرب بشكل يسمح لهذا الأخير بالتوجه نحو تحقيق الملائم من العمل لإظهار الكفاءة المطلوبة منه (IFAC, 2013d, Para 13).

6.1.3 الالتزام السادس بالمعيار IES5: يرتبط بوجوب قيام الهيئات المهنية بإنشاء أنشطة تقييمية مناسبة للتأكد من

- تحقيق المحاسب المهني المحتمل لخبرة عملية كافية، ومن اكماله للفترة المطلوبة لها (IFAC, 2013d, Para 20). وقد يدخل ضمن هذه الأنشطة التقييم بمكان العمل، التقييم بالاعتماد على العروض الكتابية (قد يصاحبها عروض شفوية) المقدمة من المحاسبين المهنيين المحتملين، وغيرها من الأنشطة التقييمية المحددة ضمن معايير المجلس IES 2-4.
- وفي اختيارها للملائم من أنشطة تقييمية خلال فترة الخبرة العملية للمحاسب المهني المحتمل تكون الهيئات المهنية محكومة بمدخل القياس المتبع من قبلها، وهي ملزمة وفقا للمعيار IES5 بالاختيار بين ثلاث مداخل متاحة لذلك هي المدخل القائم على المدخلات، القائم على المخرجات، القائم على المزج بين المدخلين.

- المدخل القائم على المخرجات (Output- Based Approach): يتوجب على الهيئات المهنية التي اختارت تطبيق هذا المدخل للتقييم، مطالبة المحاسبين المهنيين المحتملين بإظهار - باستخدام مقاييس للمخرجات - تحقيقهم للخبرة

العملية (IFAC, 2013d, Para 14)، أي مطالبتهم بإظهار المعرفة، المهارة، القيم والأخلاق المهنية المطلوبة لأدوارهم. والأدلة التي يجب أن تستخدم بهدف التقييم من خلال هذا المدخل قد تضم: (IFAC, 2013d, Para 10)

- القياس لمخرجات التعلم المحققة في إطار خريطة للكفاءة مرتبطة بالدور المستقبلي للمحاسب المهني المحتمل.
- المراجعة لمشروع بحثي، أو مقال تأملي (reflective essay) يستعرض فيه المحاسب المهني المحتمل خبراته العملية.
- مقارنة سجلات العمل (work logs) للمحاسب المهني المحتمل بخريطة الكفاءة لدوره المستقبلي، وسجل العمل هو السجل الذي يحفظ ويحدّد به هذا الأخير طبيعة المهام والواجبات المنجزة من قبله خلال فترة الخبرة العملية، والوقت المستغرق لإنجازها، وخريطة الكفاءة هي الوثيقة التي توضّح الكفاءات المطلوبة لتحقيق منه والمستوى المطلوب لها بإكماله لفترة الخبرة العملية.

- المدخل القائم على المدخلات (Input- Based Approach): يتوجب على الهيئات المهنية التي اختارت هذا المدخل للتقييم مطالبة المحاسبين المهنيين المحتملين بإظهار - باستخدام مقاييس للمدخلات - تحقيقهم للخبرة العملية (IFAC, 2013d, Para 15). وعادة ما تعتمد الهيئات المطبقة لهذا المدخل على مطالبة المحاسب المهني المحتمل بإتمام فترة زمنية محدّدة للخبرة العملية ترى مناسبتها من أجل إظهاره للكفاءة المطلوبة لدوره، وهنا يشير المجلس إلى إمكانية اعتماد مطلب الثلاث سنوات المعمول به من طرف الكثير من الهيئات العضوة بالاتحاد الدولي للمحاسبين، مع مناسبة نظر الهيئات عند تحديد ما لطلبها بخصوص هذه الفترة في هيكل برنامج التعليم المحاسبي الذي تلقاه المحاسب المهني المحتمل، حيث أن: (IFAC, 2013d, Para A 12)

- البرامج التعليمية التي تساهم في تحقيق مخرجات تعلم مماثلة لتلك المحققة بمكان العمل خلال فترة الخبرة العملية (مثلا التعليم التشاركي) قد تساهم في تلبية المتطلبات الكلية لهذه الهيئات بالنسبة لمكون الخبرة العملية.
- فترة الخبرة العملية قد تخفض من ثلاث سنوات إلى سنتين في حالة إكمال المحاسب المهني المحتمل لمراحل متقدمة من برنامج تعليمي محاسبي كحصوله على درجة الماجستير بالمحاسبة أو تخصص آخر ذو صلة.

- ما يتم تطلّبه من المحاسب المهني المحتمل يغطي خمس سنوات كحد أدنى ما بين تعليم محاسبي وخبرة عملية. إن التوازن الذي تحدّده الهيئات المهنية بين مكوني التعليم المحاسبي المهني والخبرة العملية ضمن مرحلة التطوير الأولي يجب أن يلي دائما توقعات الجمهور المرتبطة بإكمال المحاسب المهني لبرنامج تعليمي محاسبي ولاكتسابه الخبرة عملية كفيّلين بتأهيله لتحقيق أداء كفؤ بدوره المستقبلي بالمهنة. أما عن الأدلة ممكنة الاستخدام من أجل تحقيق عملية القياس بمدخل المدخلات فهي قد تضم سجلات الحضور، سجل العمل (Work Log).

إن المدخل القائم على المدخلات يُعدّ المدخل الأكثر استخداما من طرف الهيئات المهنية وهذا بالنظر إلى سهولة تنفيذ عملية القياس والتحقق من خلاله، غير أن سهولته لا تلغي محدوديته من ناحية عدم قياسه لمخرجات التعلم أو الكفاءة المطورة، فاعتماده على الوقت أو على الفترة الزمنية للخبرة العملية المنفذة لا يعطي دلالة صادقة على تحقيق المحاسب المهني المحتمل لمستوى الكفاءة المهنية المطلوبة (IFAC, 2013d, Para A 11).

- **مدخل المزيج (Combination Approach):** هو المدخل الذي يضم عناصر من كلا المدخلين السابقين القائم على المدخلات والقائم على المخرجات، حيث يمكن اعتبار أن وحدات الادخال تساهم في تحقيق الكفاءات المهنية المطلوب قياس تحققها، وأن تحقيق بعض الكفاءات الخاصة يمكن أن يستخدم للتحقق من المدخلات أو في بعض الحالات لتعويض جزء من المدخلات المطلوبة ضمن مدخل المدخلات (IFAC, 2013d, Para 16). إن الهيئات المهنية التي تختار هذا المدخل للتقييم قد تقوم بتحديد فترة معينة للخبرة العملية، كما قد تقوم بقياس مخرجات التعلم المحققة خلال هذه الفترة.

2.3 التطور بالإصدار المراجع للمعيار IES5.

إن الاطلاع على مضامين الاصدار السابق لمعيار المجلس الخامس (IES5، 2003) يُمكن من تحديد أهم أوجه الاختلاف بينه وبين الاصدار الحالي له (IES5، 2013)، والتي يمكن سردها على النحو التالي:

- التعديل في تسمية المعيار من " متطلبات الخبرة العملية " بالإصدار السابق إلى " التطوير المهني الأولي - الخبرة العملية " بالإصدار الحالي، وهو التغيير الذي يدعم وجهة نظر المجلس الموضحة ضمن الإطار المفاهيمي لمعايير، حول أن التطوير الأولي هو التعلم والتطوير الذي يطوّر من خلاله الفرد للمرة الأولى الكفاءة المطلوبة لتأدية دوره كمحاسب مهني، وحول أن الخبرة العملية تشكل جزءاً من هذا التطوير.

- تفرد الاصدار الحالي للمعيار بإدراج المطلب المتعلق بوجوب تحديد الهيئات المهنية لمدخلها المفضل لقياس الخبرة العملية للمحاسبين المهنيين المحتملين، وتقديم الشرح المرتبط بكل مدخل من المداخل الثلاث المتاحة لتحقيق ذلك (المدخل القائم على المدخلات، المخرجات، المزيج). وهنا يمكن أن نسجل بأن المجلس قد تطرق لمدخل القياس الثلاث في خطوة سابقة لتقديم الاصدار الحالي للمعيار، وهذا من خلال بيانه للممارسة الدولية (IEPS3) لسنة 2007، فالمجلس نقل هذه المداخل من هيئة الشرح والتفسير التوضيحي المقدم ضمن البيان إلى خانة المتطلبات ضمن الاصدار الحالي للمعيار. وبتحديد الاصدار الحالي للمعيار لمدخل متعددة لقياس الخبرة العملية يكون قد أتاح مرونة أكبر للهيئات المهنية لتنفيذ هذه العملية، مقارنة مع سابقه الذي اقتصر على تحديد مطلب ثلاث سنوات للخبرة العملية (IFAC, 2008, p 52)، العنصر الذي لم يتم ادراجه ضمن الاصدار الحالي إلا على شكل مثال ضمن فقرة المواد التفسيرية.

- تركيز الاصدار الحالي للمعيار على التطلب المباشر لتسجيل الخبرة العملية وإثباتها بأدلة قابلة للتحقق منها، على خلاف الاصدار السابق الذي أشار إلى هذا المطلب بشكل غير مباشر عند تطلبه لوجوب قيام المراقب بالمراجعة الدورية لتسجيلات الخبرة العملية للمتدرب (IFAC, 2008, p51).

- توجه المجلس إلى استخدام مصطلح المشرف على الخبرة العملية بالإصدار الحالي للمعيار عوض مصطلح المراقب بالإصدار السابق له، وهنا يمكن أن نوضح بأن المجلس قام قبل ذلك باقتراح استعمال المصطلحين معا (المشرف والمراقب) من خلال مشروع عرض المعيار المراجع (ED-IES5)، حيث أشار إلى أنه يدعم دور المراقب التوجيهي خلال فترة الخبرة العملية للمتدرب (المحاسب المهني المحتمل)، إلا أنه يقترح مع ذلك بأن المشرفين يمكن أيضاً أن يقوموا

بهذا الدور، وهذا دون تحديد وتوضيح منه للفرق بين الدورين، الأمر الذي تم طلب تحقيقه من خلال استجابات العديد من الأطراف بشأن هذا المشروع، لتكون استجابة المجلس بتعويض مصطلح (المشرف والمراقب) بمصطلح المشرف على الخبرة العملية من خلال الاصدار الحالي للمعيار (IFAC, 2013B, Para7) .

إن دور المشرف على الخبرة العملية، وبالشكل الذي قُدِّم به ضمن المعيار مازال يحتاج لتقديم بعض الأدلة التوضيحية بشأنه وبشأن الفرق بينه وبين دور المراقب، خاصة في ظل الإشارة من خلال المعيار إلى أن المشرف يمكن أن يقوم بتقديم الرقابة ببعض البيئات (IFAC, 2013d, Para A15). أما إذا أردنا الاقتراب من المصطلحين (المشرف والمراقب) من خلال ممارسات الهيئات المحاسبية المهنية فإنه يمكننا ملاحظة التمييز بين الدورين، من خلال ربط مصطلح المشرف بالطرف الذي:

- يتابع المحاسب المهني المحتمل خلال فترة الخبرة العملية بشكل مستمر (يومي)، فهو متواجد معه بنفس مكان العمل، وغالبا ما يتمثل في رئيسه أو مديره المباشر (line Manager).
- يحرص على التأكد من اندماجه بالأنشطة الضرورية لبناء كفاءته.
- لا يُشترط فيه أن يكون محاسبا مهنيا.

أما بالنسبة لمصطلح المراقب فإنه يُربط بالطرف المقَدِّم للدعم وللمتابعة الدورية لما يقوم المحاسب المهني المحتمل المتدرب بتسجيله فيما يتعلق بخبرته العملية، والممثل لحلقة الوصل بين هذا المتدرب وبين الهيئات المهنية، والذي تحدّد صفاته في كونه محاسبا مهنيا يُفضّل أن يكون متواجدا أو عاملا في نفس مكان العمل أو التدرّب للمحاسب المهني المحتمل، مع امكانية أن يكون من خارج مكان عمله، والذي يكون ما يقدّمه من عمل تطوعيا فلا يتلقى مقابلا عنه من المتدرب أو من المستخدمين. والهيئات المهنية تشير في بعض الحالات إلى امكانية قيام نفس الطرف بدور المراقب والمشرف معا.

4. متطلبات معيار التعليم المحاسبي الدولي IES6*.

خصّص مجلس معايير التعليم المحاسبي معياره التعليمي المراجع (IES6، 2012) لتحديد متطلباته بخصوص تقييم الكفاءة المهنية للمحاسبين المهنيين المحتملين بنهاية مرحلة التطوير الأولي (IPD)، كما خصّص ورقته التعليمية المراجعة "تطوير وإدارة الاختبارات الكتابية" لإلقاء الضوء على ممارسات الهيئات العضوة بالاتحاد (IFAC) فيما يتعلق بتطوير وإدارة الاختبارات الكتابية المنقّدة في إطار تقييم الكفاءة المهنية للمحاسبين المهنيين المحتملين. وفيما يلي سنوضّح متطلبات المعيار IES6 المراجع، وأهم الاختلافات بها مقارنة مع تلك المحدّدة بإصداره السابق، لنعرض بعدها أهم ممارسات الهيئات المهنية الواردة بورقة المجلس المتعلقة بتطوير الاختبارات الكتابية وإدارتها.

1.4 التزامات هيئات المحاسبة المهنية وفقا للمعيار IES6.

تضمّن المعيار IES6 المراجع ثلاثة متطلبات ملزمة للهيئات المهنية هي:

- 1.1.4 الالتزام الأول بالمعيار IES6: يتمثل في ضرورة قيام الهيئات بتقييم ما إذا كان المحاسب المهني المحتمل قد حقّق بنهاية مرحلة التطوير الأولي الكفاءة المهنية المطلوبة لتأدية دوره المستقبلي كمحاسب مهني (IFAC, 2012g, Para 8). وبتحقيقها لهذا الالتزام تكون الهيئات المهنية قد ساهمت في: (IFAC, 2012g, Para A4)
 - تمكين المحاسبين المهنيين المحتملين من إظهار قدرتهم على تحقيق التزامهم تجاه خدمة عملائهم، مستخدميهم، وغيرهم من الأطراف ذات الصلة، وهذا من خلال إظهارهم الامتلاك للمستوى المطلوب من الكفاءة للدور الذي اختاروا تأديته بالمهنة.
 - حماية مصلحة الجمهور وتعزيز مصداقية مهنة المحاسبة، ففقط من يظهر استيفاء لمتطلبات المهنة من كفاءة سيكون مسموحا له بمزاولة المهنة.

وهناك عدد من الأنشطة التقييمية التي يمكن للهيئات المهنية الاعتماد عليها لتحقيق المطلب السابق للمعيار يدخل ضمنها الاختبارات الكتابية، الاختبارات الشفهية، التقييم بمساعدة الحاسوب، التقييم بمكان العمل من طرف المستخدمين، استعراض مجموعة من الأدلة (بورتفوليو) على اتمام المحاسب المهني المحتمل للأنشطة المحدّدة له بمكان العمل أو التدريب. والأنشطة التقييمية يمكن أن تُنفّذ على شكل اختبار واحد متعدّد المجالات يُنفّذ بنهاية مرحلة التطوير المهني الأولي، أو على شكل مجموعة من الاختبارات تُنفّذ خلال مرحلة التطوير الأولي وتركز على مجالات محدّدة للكفاءة المهنية، كما يمكن أن يتم تنفيذ التقييم بمكان العمل (IFAC, 2012g, Para A6).

- 2.1.4 الالتزام الثاني بالمعيار IES6: يتعلّق هذا الالتزام بوجوب حرص الهيئات المهنية على تحقيق مستويات عالية من الثبات، الصدق، العدالة، الشفافية، الكفاية في ما تصمّمه وتنفّذه من أنشطة تقييمية (IFAC, 2012g, Para 9). وفيما يلي توضيح لهذه الخصائص ولكيفية تعزيزها: (IFAC, 2012g, Para A11-A20)

* IES6: التطوير المهني الأولي (تقييم الكفاءة المهنية).

- **الثبات (Reliability):** يكون لنشاط التقييم مستوى عالٍ من الثبات إذا كان يعطي باستمرار نفس النتيجة في ظل نفس الظروف (استقرار نتيجة الاختبار)، بمعنى أن يصل غالبية المقيمين الذين يعملون بشكل مستقل إلى نفس الحكم في ظل نفس الظروف. وهناك عدد من الطرق لزيادة ثبات أنشطة التقييم منها:
 - زيادة ثبات الاختبارات الكتابية من خلال تجنب المصطلحات الغامضة في صياغة أسئلتها وتعليماتها.
 - زيادة ثبات الاختبارات الموضوعية من خلال المراجعة الداخلية والخارجية لمحتواها قبل اعتمادها في شكلها النهائي.
 - زيادة ثبات التقييمات التي تتم بأماكن العمل من خلال إسنادها إلى مُقيمين ذوي مستويات عالية من القدرات، ومن خلال تزويد هؤلاء المقيمين بالتدريب المناسب لتمكينهم من تنفيذ عملية التقييم.
 - **الصدق (Validity):** الصدق لنشاط التقييم له أشكال متعددة:
 - صدق ظاهري: يكون لنشاط التقييم صدقا ظاهريا عاليا إذا كان يقيس ما أُعدَّ لقياسه.
 - صدق التنبؤ: يكون لنشاط التقييم صدق تنبؤ عالي إذا كان محتوى نشاط التقييم مرتبط بجانب الكفاءة المهنية المستهدف تقيمه.
 - صدق المحتوى: يكون لنشاط التقييم صدق محتوى عالي إذا كان يقدم تغطية مناسبة لجانب الكفاءة المهنية المستهدف تقيمه.
- وهناك عدة طرق لزيادة صدق نشاط التقييم، فمثلا يمكن زيادة الصدق الظاهري لاختبار موجه نحو تقييم كفاءة محاسب مهني محتمل على تطبيق معيار محاسبي معين إذا كان هذا الاختبار يتضمن حالة شاملة ذات علاقة، بدلا من حالة بسيطة قائمة على بيانات غير مكتملة، كما يمكن زيادة صدق التنبؤ لنشاط تقييمي موجه نحو تقييم مهارة القيادة لمحاسب مهني محتمل من خلال الاعتماد على التقييم الذي يتم بمكان العمل بدلا من الاعتماد على مخرجات الاختبارات الكتابية، كما أن صدق المحتوى لامتحان موجه لتقييم مجال محدد للكفاءة المهنية لمحاسب مهني محتمل يزيد كلما كان هذا الامتحان يغطي جوانب أكثر من هذا المجال (Cover more, rather than a few).
- إن خاصية الصدق تتضمن في جوانبها إشارة إلى ضرورة ربط المنقذ من أنشطة تقييمية بمكونات الكفاءة (كفاءة فنية، مهارات مهنية، قيم، أخلاق ومواقف مهنية)، وفي هذا الإطار يمكن للهيئات المهنية الاسترشاد بما حدده المجلس ضمن معايير المراجعة IES 2-4 Revised من أنشطة تقييمية مناسبة لكل مكون من هذه المكونات، الأمر الذي يمكن توضيحه على النحو التالي:
- أنشطة التقييم بالنسبة لمكون الكفاءة الفنية: قد تشمل هذه الأنشطة الامتحانات الكتابية المكونة من أسئلة تتطلب إجابات قصيرة، دراسات الحالة، الاختبارات المقالية، التقييم بمكان العمل، تقييم التعلم السابق بشكل يسمح بالإعفاء من بعض الجوانب المطلوبة بمرحلة التطوير الأولى (IFAC, 2014j, Para A16).
 - أنشطة التقييم بالنسبة لمكون المهارات المهنية: إن محاكاة أنشطة العمل والتمارين الجماعية تشكل أدوات للتعلم وللتقييم في آن واحد بالنسبة للمهارات المهنية، ويمكن أيضا خلال برنامج التعليم المحاسبي الاعتماد على الاختبارات

- الكتابية لتقييم اكتساب المهارات المهنية، أما خلال فترة الخبرة العملية فإن تقييم المهارات المهنية يتطلب استخدام طرق مختلفة قد تشمل: (IFAC, 2014k, Para A19)
- الاحتفاظ بسجل للإنجازات المحاسب المهني المحتمل.
 - الاشتراك في تقييم 360 درجة*.
 - إعداد بورتفوليو يتضمن أدلة عن تحقيق واكتساب المحاسب المهني المحتمل للمهارات المهنية المطلوبة.
 - خضوع المحاسب المهني المحتمل للمراقبة من طرف مراقب للخبرات المهنية.
 - أنشطة التقييم بالنسبة لمكون القيم، الأخلاق، المواقف المهنية: التقييم لهذا المكون في بيئة العمل قد يشمل تقييم مناقشة المحاسب المهني المحتمل وتسهيله لحلول المعضلات الأخلاقية التي تنشأ بمكان العمل، واتخاذ القرارات الأخلاقية جنباً إلى جنب مع استعراضه لأدائه لدوره (IFAC, 2014l, Para A42)، أما بالنسبة للتقييم الرسمي في بيئة التعليم فإنه قد يشمل الامتحانات الكتابية التي تتكوّن من أسئلة تتطلب إجابات قصيرة، دراسات الحالة، الاختبارات المقالية، إلى جانب أنشطة تقييم أخرى مثل: (IFAC, 2014l, Para A40-A41)
 - انشاء بنك معلومات لدراسات الحالة، ليطلب من المحاسب المحتمل إكمال الاختبارات المعتمدة على هذه الدراسات.
 - استخدام نظام تحليل الحالة الذي يتطلب من المحاسبين المهنيين المحتملين الاحتفاظ بالجرائد وتسجيل الملاحظات حول الحالات ذات الصلة.
 - استخدام مهام مجموعة دراسة الحالة، وورش العمل لتقييم التحليل الأخلاقي واتخاذ القرارات.
 - **العدالة (Equity):** يكون نشاط التقييم عادلاً إذا كان نزيهاً وغير متحيز، وهناك العديد من الإجراءات التي يمكن أن تزيد من عدالة أنشطة التقييم، من أمثلتها:
 - اعتماد أنشطة التقييم فقط على تكنولوجيا الكمبيوتر المتوفرة لدى جميع المحاسبين المهنيين المحتملين.
 - مراجعة الامتحانات المعدة من أجل إزالة أي جوانب ذات صلة بالمعرفة الثقافية غير المشتركة بين جميع المحاسبين المهنيين المحتملين.
 - **الشفافية (Transparency):** يكون نشاط التقييم على درجة عالية من الشفافية عندما يتم الإفصاح العلني عن التفاصيل المرتبطة به، وهناك العديد من الإجراءات التي يمكن أن تساهم في زيادة شفافية أنشطة التقييم منها:
 - إعداد بيان متاح للجمهور، يوضح فيه مجالات الكفاءة المهنية التي سيتم تقييمها، أنواع الأنشطة التقييمية التي سيتم استخدامها، البرمجة الزمنية للأنشطة التقييمية المخطط تنفيذها خلال مرحلة التطوير الأولى.

* من الطرق الحديثة للتقييم، وهي تقوم على تقييم الفرد استناداً على تقييم من حوله له، كان يُقِيم من مديره ومن يديرهم ومن الموظفين في نفس مستواه الوظيفي، وربما من العملاء الذين يتعاملون معه، ليتم بعدها احتساب المتوسط الحسابي لكل هذه التقييمات لتحديد التقييم النهائي للفرد.

- حرص المستخدم على التواصل بشكل واضح مع مستخدمه - المحاسب المهني المحتمل - بما في ذلك إعلامه بمجالات الكفاءة التي سيقم فيها، وهذا فيما يتعلق بالتقييم الخاص بفترة الخبرة العملية.
- إتاحة المعلومات المتعلقة بتطوير، تنقيط، إدارة الاختبارات للجمهور.
- **الكفاية (Sufficiency):** يكون لنشاط التقييم مستوى عال من الكفاية إذا كان يحقق توازنا بين الاتساع والعمق، وبين المعرفة والتطبيق، وإذا كان يجمع موادا من مجالات مختلفة يمكن تطبيقها على مجموعة من الحالات والسياقات. وهناك العديد من الطرق لزيادة كفاية الأنشطة التقييمية المصممة، منها:
- تصميم أنشطة تقييمية تتناول الكفاءة الفنية، المهارات المهنية، القيم، الأخلاق، المواقف المطلوبة من المحاسب المهني المحتمل (تحقيق مطلب الاتساع)، بالمستوى المناسب من التفصيل (العمق).
- كفاية أنشطة التقييم بمكان العمل يمكن تحقيقها من خلال مطالبة المحاسب المهني المحتمل بإظهار الكفاءة المهنية من خلال مجموعة واسعة من المهارات المهنية، القيم، الأخلاق، المواقف القابلة للتطبيق في حالات مختلفة. وفي إطار سعي الهيئات المهنية لتحقيق المطلبين السابقين (الأول والثاني) للمعيار IES6 من تصميم لأنشطة التقييم، ومن حرص على تحقيق مبادئ التقييم بها، يجب أن تنتبه إلى أنه:
- قد يكون من الصعب تحقيق مستويات عالية من المبادئ السابقة - ثبات، صدق، كفاية، شفافية، عدالة - بالنسبة لكل نشاط فردي من أنشطة التقييم (IFAC, 2012g, Para A10)، ذلك أن كل نشاط تقييمي يحقق مستويات معينة من هذه الخصائص، فنجد مثلا بأن العروض الشفوية والملاحظة كطرق للتقييم تتصف بتحقيقها لدرجة عالية من الصدق، في حين أن اختبارات الأسئلة القصيرة تتصف بتحقيقها لدرجة متوسطة من الصدق، وهكذا بالنسبة لمختلف طرق التقييم المتاحة.
- ليس هناك طريقة واحدة للتقييم تمكّن من قياس كل جوانب الكفاءة المهنية للمحاسب المهني المحتمل بشكل يمكن معه للهيئات المهنية الاختصار على تطبيقها، فكما رأينا عند الحديث عن خاصية الصدق فإن هناك طرقا تعد أكثر مناسبة لتقييم المهارات المهنية، وأخرى لتقييم القيم، الأخلاق والمواقف المهنية، وغيرها لتقييم الكفاءة الفنية.
- في ظل الملاحظتين السابقتين يمكن طرح السؤال التالي "إذا كيف تحدّد الهيئات المهنية المناسب من طرق للتقييم؟" هنا يشير المجلس إلى أن هذا يكون في ظل حرصها على: (IFAC, 2012g, Para A7).
- تحقيق تناسب أنشطة التقييم المختارة مع ما حدّته من مخرجات للتعليم بالنسبة لكل مجال من مجالات الكفاءة المهنية لدور المحاسب المهني الذي يغطيه برنامجها التعليمي.
- مراعاة تحقيق مجموع الأنشطة التقييمية المختارة لمبادئ التقييم - صدق، شفافية، ثبات، كفاية -
- تحقيق تناسب أنشطة التقييم المختارة مع ظروفها الخاصة، بما في ذلك عدد المحاسبين المهنيين المحتملين الملتحقين ببرنامجها التعليمي والبعد والانتشار لمواقع تواجدهم الجغرافية، والموارد والامكانيات المتاحة لها.

إن العناصر السابقة تشير إلى أن الأنشطة المناسبة للتقييم قد تختلف من هيئة مهنية لأخرى باختلاف ما تغطيه برامجها التعليمية من أدوار للمحاسبين المهنيين، وباختلاف الظروف الخاصة بكل منها، ومع ذلك فإن النظام التقييمي لكل هذه الهيئات لا بد أن يشتمل على مجموعتين من الأنشطة هما: (IFAC, 2004b, p29)

- أنشطة تقييم خارج مكان العمل (الاختبارات الكتابية، العروض الشفوية، التقييم باستخدام الكمبيوتر، إلخ).
- أنشطة تقييم بمكان العمل (التقييم خلال فترة الخبرة العملية).

3.1.4 الالتزام الثالث بالمعيار IES6: الهيئات المهنية يجب أن تعتمد في تقييمها للكفاءة المهنية للمحاسبين المهنيين

المحتملين على أدلة قابلة للتحقق منها (IFAC, 2012g, Para10)، ومن الأمثلة عن هذه الأدلة نجد:

- المخرجات المسجلة المرتبطة بالنجاح المحقق بالاختبارات المنقذة.
- تسجيل الانجاز المحقق خلال فترة الخبرة العملية للمحاسبين المهنيين المحتملين (المتدربين).

2.4 التطور بالإصدار المراجع للمعيار IES6.

إن مقارنة محتويات المعيار IES6 في إصداره الحالي مع تلك الخاصة بإصداره لسنة 2003 تمكّن من القول بأن أهم التغييرات بالإصدار الحالي كانت من الناحية الشكلية أي من ناحية طريقة عرض وتنظيم محتوياته (مقدمة، متطلبات، فقرات تفسيرية)، وهو الأمر الذي يرجع إلى توجّه المجلس خلال سنة 2009 إلى تطبيق اتفاقيات جديدة لصياغة معايير. فمتطلبات إصداري المعيار مقارنة بشكل كبير مع اختلاف في عدد من النواحي تتمثل في:

- الإصدار السابق للمعيار رُبطَ بالتقييم النهائي للكفاءة المهنية للمحاسب المهني المحتمل (قبل تأهيله كمحاسب مهني)، وبتطلّب أن تكون عملية التقييم أقرب ما تكون إلى نقطة تأهيله (IFAC, 2008, p 56,58)، في حين أن الإصدار الحالي للمعيار ربط العملية التقييمية بالكفاءة مطلوبة لتحقيق من المحاسب المهني المحتمل بنهاية مرحلة التطوير الأولي، كما أنه قد أتاح عدة حالات لذلك (اختبار واحد متعدد المجالات ينقذ بنهاية مرحلة التطوير الأولي، مجموعة من الاختبارات تركز على مجالات محدّدة للكفاءة المهنية تنقذ خلال مرحلة التطوير الأولي، مجموعة من الاختبارات والتقييمات تنقذ بمكان العمل خلال مرحلة التطوير الأولي).

- الإصدار الحالي للمعيار توسّع فيما تطلّب تحقيقه من الهيئات المهنية من مبادئ للتقييم مقارنة مع سابقه، وهذا من ناحية إضافته لمبدأ الشفافية والعدالة. فالإصدار السابق للمعيار اقتصر على تحديد مبدأ الصدق والثبات، وعلى الإشارة بطريقة غير مباشرة لمبدأ الكفاية (IFAC, 2008, p 57).

أيضا ومن الناحية الشكلية يلاحظ تغير في وسم المعيار من " تقييم القدرات والكفاءة المهنية " بإصداره السابق إلى " التطوير المهني الأولي - تقييم الكفاءة المهنية "، والوسم الأول كان متماشيا مع ما حدّده المجلس من مفاهيم ضمن إطار إصداراته لسنة 2003، ليتماشى الوسم الجديد للمعيار مع ما تم توضيحه ضمن إطار إصدارات المجلس لسنة 2009، من ناحية أن التقييم يُعدّ خطوة يتم تنفيذها بمرحلة التطوير المهني الأولي.

3.4 اعداد وإدارة الاختبارات الكتابية.

سيتم التطرق من خلال هذا العنصر لأهم ممارسات الهيئات المهنية الواردة بورقة المجلس المتعلقة بتطوير الاختبارات الكتابية وإدارتها، والاختبار المقصود هنا هو الاختبار النهائي الذي يرتبط به تأهيل المحاسب المهني المحتمل. والجدوى من إدراجنا لهذا العنصر بالدراسة على الرغم من أنه لا يمثل المطلوب من المجلس وإنما ممارسات الهيئات المهنية، هو أن المجلس قدّم هذه الممارسات:

- كمثال يمكن الاستفادة منه من طرف الهيئات الراغبة في بناء وإدارة العمليات الخاصة بإعداد اختبارات الكتابية.
- كأداة يمكن أن تدعم وتسهل تطبيق متطلبات المعيار IES6.

1.3.4 الجهة المسؤولة عن رقابة وإدارة الاختبارات: غالبا ما يتم إدارة ورقابة الاختبارات من طرف مجلس للتعليم أو للاختبارات يتخذ أحد الشكلين:

- تابع للهيئة المحاسبية المهنية.
- يعمل بشكل مستقل تحت سلطة القانون المعمول به في الدولة.
- **مجلس التعليم (Education Board):** تتمثل مسؤوليته في وضع السياسات المرتبطة بتطوير الكفاءة المهنية للمحاسبين المهنيين، بما في ذلك السياسات المرتبطة بالتعليم السابق لدخول المهنة، الخبرة العملية، الاعتماد (Accreditation).
- **مجلس الاختبار (Examination Board):** عادة ما يرفع تقاريره المرتبطة بتنفيذ مسؤولياته لمجلس التعليم، تلك المسؤوليات التي تتصل بالعمليات ذات الصلة برقابة وإدارة الاختبارات بما في ذلك:
 - التأكد من أن معايير الجودة قد تم تحقيقها عبر كل مراحل اعداد الاختبار.
 - وضع قواعد حاكمة لطرق عمل الممتحنين (Examiners).
 - مراجعة وتقييم عملية اعداد أوراق الاختبار.
 - المراجعة، الموازنة، الاعلان عن نتائج الاختبار.
 - الموافقة على وسائل إيصال نتائج الاختبار إلى الممتحنين.
 - تحديد كيفية التعامل مع اعتراض المترشحين على نتائج الاختبار.
- والجدول رقم (9) يعطي أمثلة عن الحجم، التبعية، وعن العهدة لكل من مجلس التعليم ومجلس الاختبار من واقع ممارسات الهيئات المهنية العضوة بالاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).

الجدول رقم (9): مجلس التعليم ومجلس الاختبارات من واقع ممارسات الهيئات المهنية العضوة بالاتحاد (IFAC)

الواقع وفقا للممارسات الدولية	مجلس التعليم	مجلس الاختبار
التسميات	مجلس التعليم، لجنة التعليم والتأهيل، لجنة التعليم، لجنة التعلم والتطوير المهني، مجلس التعليم، التدريب، التعلم المستمر.	فرقة الاختبارات، مجلس المقيمين، مجلس الرقابة على التقييم والاختبارات، اللجنة الفرعية للاختبارات، لجنة الاختبارات المهنية.
التبعية	مجلس الهيئة المهنية (the Board of the Member body)	مجلس التعليم.
الحجم	10 - 15 عضو.	5 - 12 عضو.
التشكيل	أفراد مؤهلون، ذوو خبرة، بصيرة، اهتمام بقضايا التعليم، وعادة يتوزعون على النحو التالي: - (40%-50%) من أفراد المجلس يكونون من الأكاديميين. - (50%-60%) من الأفراد بالمجلس يكونون أعضاء في الهيئة المحاسبية المهنية. - قد يضم المجلس ممثل أو ممثلين عن مجلس الهيئة المهنية. - قد يضم المجلس تمثيلا عن أصحاب المصالح من خارج الهيئة المهنية (ممثلين عن الحكومة.... إلخ).	أعضاء بالهيئة المهنية/ أكاديميين يوصفون بأنهم: - مالكون لمعرفة فنية مناسبة لوضع وإعداد الاختبارات. - متحرون من أي تضارب للمصالح.
مدة العهدة	2-3 سنوات قابلة للتديد مرة أو اثنين.	3-5 سنوات.

Source :(IFAC, 2014n, p14)

إن مجالس التعليم والاختبارات للهيئات المهنية تعمل على شكل مجموعات مستقلة بعيدة عن تأثيرات الأطراف الخارجية، وهذا بهدف تحقيق أكبر فائدة للمهنة، وإلى جانب الاستقلالية يتم الحرص على التحقق من تحرر أعضاء مجالس الاختبارات من أي تضارب في المصالح، وهذا بالاعتماد على عدد من الاجراءات يدخل ضمنها منع التعيين بهذه المجالس لعضو التدريس الذي يقدم مادة تُعَدُّ الطلبة للاختبار المهني، وللفرد الذي يكون له صلة وثيقة بأحد المسجلين بالاختبار. وتشكل السرية خاصية أخرى مطلوبة لأعضاء مجالس الاختبارات، والمقصود بها هو عدم خوضهم في أي أمر يتعلق بالاختبار قبل إعلانه، وهم في هذا مطالبين بالإمضاء على وثيقة تجسد ذلك.

2.3.4 إعداد الاختبار: تتخذ الهيئات المهنية عددا من القرارات ذات الصلة بالاختبار قبل تقديمه في شكله النهائي، وترتبط هذه القرارات بالجوانب التالية: (IFAC, 2014n, p23-28)

- **تحديد هدف الاختبار:** الهدف من الاختبار يجب أن يحدّد بشكل سابق لإعداده، والاختبار يجب أن ينظم ليضمن إتاحة الفرصة للمترشحين من أجل إظهار تحقيقهم لمخرجات التعلم المحددة بالبرنامج التعليمي.

- **تحديد نموذج التقييم:** إن العديد من الهيئات المحاسبية المهنية تبنت النموذج القائم على الكفاءة في منحها التأهيل للمحاسبين المهنيين المحتملين، ومثل هذا التوجه والذي يعني انتقالا وابتعادا عن النموذج القائم على المعرفة في التقييم

يمكن تبريره بكون أن هيكل المعرفة بالنسبة لمهنة المحاسبة سريع التغير على خلاف هيكل الكفاءات الذي يستمر لفترة أطول.

- **اختيار نوع الأسئلة:** أي تحديد ما إذا كان سيتم استخدام أسئلة الخيارات الثابتة (أسئلة صح/خطأ، أسئلة الربط، أسئلة الإجابات القصيرة)، أو أسئلة النهايات المفتوحة (الأسئلة المقالية، دراسة الحالة، الأسئلة الحسابية، الامتحانات الشفهية).

- **تحديد نطاق الاختبار:** عادة ما يتم تحديد وصف تفصيلي لمخرجات التعلم بالنسبة لبرامج التعليم الحاسبي المهني، وهذا على شكل مقاييس محدّدة توافقها مخرجات مطلوبة للتعلم، وغالبا ما تعتمد الهيئات المحاسبية في تحديد مخرجات التعلم ومستويات الكفاءة المطلوبة لها على ما تجرّيه من دراسة (تحقيقات، استبيانات) هادفة لتحديد المهام المنقّذة من الداخلين الجدد للمهنة من المحاسبين المهنيين، بحيث تُجرى هذه الدراسة قبل اعدادها للاختبارات، كما تقوم بتكرارها وفقا لإطار زمني محدّد يضمن رصد وتغطية التغيرات بمتطلبات أدوار المحاسبين المهنيين.

- **تحديد خيارات تصميم الاختبار:** يغطي هذا الجانب اتخاذ عدد من القرارات تتعلق بعدد من الخيارات تشمل جعل الاختبار مغلق/مفتوح، السماح/عدم السماح بحصول المترشح على المراجع والوسائل المساعدة خلال تنفيذ الاختبار، استخدام/عدم استخدام الكمبيوتر في تنفيذ الاختبار.

- **الاختبار مغلق/مفتوح:** هنا يجب تقرير ما إذا كان سيتم إتاحة المعدّ من اختبارات بعد تنفيذها للجمهور (امتحان مفتوح)، أو ما إذا كان سيحتفظ بسريتها (امتحان مغلق).

- **استخدام/عدم استخدام المترشح للوسائل المساعدة:** هنا يتم اتخاذ قرار السماح/عدمه للمترشح باستخدام بعض الوسائل المساعدة خلال الاختبار (كتب، آلة حاسبة.... إلخ). ومثل هذا القرار يجب أن يأخذ بعين الاعتبار من طرف معدّ الاختبار، ففي ضوءه تُحدّد المعلومات التي يجب أن تقدم في الاختبار، وتلك التي يجب تطلّبها من المترشح. ومثال ذلك أن الاختبار الذي يكون مسموحا فيه إدخال نص معايير المحاسبة والمراجعة سيقود مُعدّ الاختبار إلى تقرير عدم مناسبة الاختبار المباشر لمعرفة المترشحين بالمعايير، فالإجابة يمكن الحصول عليها بسهولة من خلال نص المعايير المتاح لهم.

- **طريقة تقديم الاختبار:** يجب أن يأخذ بعين الاعتبار طريقة تقديم الاختبار عند تنفيذ خطوة تصميمه واعداده، وهذا بالنظر إلى إمكانية تأثير ذلك على قدرة الاختبار على تحقيق أهدافه، فمثلا نجد أن قرار تقديم الاختبار باستخدام الكمبيوتر يتيح للمترشح فرصة تحميل معلومات الاختبار في جداول البيانات للإكسيل، ومن ثم الفرصة لتقليل الوقت اللازم تخصيصه من قبله لإعادة كتابة وإدخال البيانات وتنظيمها وتجميعها، وهو الأمر الذي يعيق في نفس الوقت قدرة الاختبار على تحقيق هدفه إذا كان يتمثل في تقييم قدرة المترشح على تنظيم المعلومات وتجميعها... إلخ.

- **تغطية الاختبار:** هنا يجب تحديد مجالات خريطة الكفاءة أو المقررات التي يجب تغطيتها من خلال الاختبار النهائي، مع وجوب التأمل في البرنامج التعليمي ككل عند تحقيق ذلك، فالبعض من الكفاءات قد تم تقييمها بشكل سابق من خلال الأنشطة التقييمية السابقة للاختبار النهائي، والبعض الآخر قد تم تقييمه خلال فترة الخبرة العملية.

وأيضاً يُحدّد بهذا الجانب من القرارات مستوى الدمج بالاختبار، فهل هو موجّه لتغطية عدد من المقررات أو عدد من مجالات الكفاءة، أم أنه موجّه لتغطية جانب واحد للكفاءة أو مقرر واحد من البرنامج التعليمي، وبالنسبة للهيئات العضوة بالاتحاد يختار البعض الحالة الأولى والبعض الآخر الحالة الثانية.

3.3.4 إدارة إعداد الاختبار: يشمل هذا اختيار وتعيين معدّي الاختبار، اعداد الأدلة التوضيحية المناسبة بشأن اعداد الاختبار، المراجعة والموافقة النهائية على الاختبار، وفيما يلي توضيح لهذه العناصر: (IFAC, 2014n, p29-31)

- **اختيار معدّي الاختبار:** تضع الهيئات المهنية متطلبات واضحة فيما يتعلق بعملية تشكيل مجالس الاختبار، ومجموعات معدّي الاختبارات، ويشمل هذا:

- تحديد مواصفات لمعدّي الاختبارات تأخذ بعين الاعتبار الكفاءة الفنية، الخبرة، القدرات الكتابية الجيدة، المعرفة بالمحتوى المطلوب اعداد اختبار بشأنه، القدرة على اعداد اختبارات أصيلة، بالإضافة إلى عدد من الخصائص الأخرى التي قد تشمل العضوية بالهيئة المهنية، الخبرة في اعداد الاختبارات الأكاديمية، المعرفة بخصائص ومواصفات الأسئلة الجيدة.

- تشكيل مجالس الاختبارات بما في ذلك مجموعة معدّي الاختبار ستة أشهر قبل الاعداد النهائي لأسئلة الاختبار.

- التغيير الدوري لأعضاء مجالس الاختبارات بشكل يُضمن معه تقليل مخاطر التنبؤ بالأسئلة.

- الحرص على تفرغ أعضاء المجالس - بما فيهم معدّي الاختبارات - خلال فترة إعداد الاختبارات.

- مطالبة أعضاء مجلس الاختبار بتأكيد أصالة أسئلة الاختبارات المعدّة، وبالإقرار بملكيتها الفكرية للهيئة المهنية.

إن تعيين الهيئات المهنية لمعدّي اختبارات ملائمين من داخلها يتطلب منها جهداً مستمراً، قد يتضمن تنفيذها لورشات تدريبية لصالح البعض من أعضائها - المهتم منهم - حول كيفية اعداد الاختبارات، وكبدل عن القيام بهذا الجهد (تعيين، تدريب) تختار بعض الهيئات المهنية اسناد مهمة اعداد الاختبارات لأطراف من خارجها (الجامعة/ الأكاديميين) مع حرصها على التحديد الدقيق للموضوع المرغوب اعداد اختبار بشأنه، وعلى تجنب أي تضارب للمصالح، فوحدها الجامعات أو الأكاديميين غير المشتركين بشكل مباشر في تقديم برنامج التعليم المحاسبي المهني يمكن أن يكلّفوا بإعداد الاختبار.

- **توجيه معدّي الاختبار:** يتم تزويد معدّي الاختبار بمعلومات تغطي بشكل أساسي المستهدف من ورائه، نوع الأسئلة المقبولة به، تاريخ وجوب تقديمه في شكله النهائي، والتوجيهات المقدمة من الهيئات المهنية تضمنت تطلّب عدد من العناصر شملت:

- عدم استخدام الأسئلة المستخدمة ضمن مواد تعليمية سابقة (اختبارات سابقة، نصوص، إلخ).

- تجنب قدر الامكان العمليات الحسابية المطوّلة.

- ضمان معقولة السيناريو بالنسبة لأسئلة دراسة الحالة.

- تجنب الاشارة إلى الأشخاص، الأماكن، الأعمال الحقيقية.

- التأكد من التناسب بين طول الاختبار والوقت المتاح له، بحيث يمكن اتمام حل أسئلته في الوقت المخصص له من الطالب جيد الاستعداد.

- استخدام عبارات واضحة تحدّد المطلوب من المترشح تقديمه ضمن إجابته.
وبالإضافة إلى التوجيهات السابقة يكون مطلوباً من معدي الاختبار بعد اتمام إعداداته القيام بمراجعته من وجهة نظر المترشحين بهدف تحديد أي غموض أو أي معلومات غير مكتملة به.

- **الموافقة على الاختبار في شكله النهائي:** بالنسبة للعديد من الهيئات المهنية تتم عملية الموافقة على الاختبار في شكله النهائي من طرف فريق يتضمن أعضاء من مجلس التعليم، مجلس الاختبارات، أو أي لجنة فرعية يتم تشكيلها لهذا الغرض. وفي إطار التقييم النهائي للاختبار المعدّ تقوم بعض الهيئات بتجربته (Trial sit) على مجموعة أو أكثر من المجموعات التالية:

- مجموعة صغيرة من المصححين، أعضاء من مجلس الاختبار، خريجين جدد.
- مجموعة مكونة من أكاديميين، خريجين جدد، محاضرين بالبرنامج التعليمي.
- مجموعة مكونة من أربع أشخاص: أكاديمي، عضو بمجلس الاختبارات ذو معرفة بموضوع الاختبار، شخصين اجتازا الاختبار حديثاً.

ويقوم عناصر مجموعة تجربة الاختبار بالإمضاء على وثيقة يتعهدون من خلالها بحفظ سرية الاختبار، وتقديم آرائهم حوله من ناحية الوقت المستغرق من قبلهم لإنجازه، وحول درجة وضوحه، صعوبته، محتواه.

4.3.4 الاجراءات أثناء تنفيذ الاختبار: تحدّد الهيئات عدداً من الإجراءات المرتبطة ببعض العمليات ذات الصلة بتنفيذ الاختبار، ويدخل ضمن هذا:

- **اجراءات حالة الطوارئ:** يجب أن يكون المشرفين بمراكز الاختبارات على علم بكيفية التعامل مع ما قد يطرأ من أحداث غير مخطط لها وذات تأثير محتمل على سيرورة الاختبار (الانتهاكات الأمنية، مرض المترشحين، الحرائق، انقطاع التيار الكهربائي.... إلخ)، فعلى سبيل المثال قد تقرر أحد الهيئات المهنية بأن كل الجهود يجب أن تُنقذ من أجل اكمال الاختبار في حال ما تم التعامل مع الحدث الطارئ، لتقرر أخرى بأن الاختبار يجب أن يلغى في حال ما وقع الحدث الطارئ قبل اكتمال ثلثي الوقت المقرر للاختبار، لتقرر عدم إلغائه في حالة وقوع الحدث الطارئ بعد ذلك، مع قيامها بتسويات معينة بالنسبة لتنقيط الاختبار. وغالبا ما تميل الهيئات المهنية إلى اتخاذ كل التدابير التي تحول دون إلغاء الاختبار، ذلك أن إلغائه يعني اعداد وتنفيذ اختبار آخر يرتبط بتحملها لتكاليف إضافية، وتحمل المترشحين لضغط وأعباء نفسية جديدة إضافة لتلك المرتبطة بالاختبار الملغى.

- **التعامل مع الأخطاء المشكوك فيها بنص الاختبار:** قد يقوم المترشحون للاختبار بلفت نظر المشرفين إلى وجود خطأ معين بالاختبار، الأمر الذي قد يحدث على الرغم مما تم تنفيذه من مراجعات للاختبار، وفي مثل هذه الحالة يجب على المشرف الالتزام بعدم إبداء رأيه اتجاه الخطأ المشار إليه والاكتفاء بالتبليغ عنه للهيئة المهنية المسؤولة عن

الاختبار، لتقوم بتبليغ التصحيح للمرشحين بالمركز (في حال تأكد وجود الخطأ)، وإعلامهم بأن أي خطأ بالاختبار سيتم أخذه بعين الاعتبار في عملية التنقيط.

- التصرفات المخالفة خلال الاختبار: تقوم الهيئات المهنية بإعداد سياسة خاصة بها تحدد من خلالها ما تعدّه سلوكيات مخالفة من طرف المرشحين خلال الاختبار (التواصل مع غيره من المرشحين وتزوير المعلومات إليهم، استعمال الأدوات غير المسموح بها، الكتابة قبل أو بعد الوقت المسموح به)، وما تعدّه عقوبات مناسبة لها (إلغاء تأهيل المترشح، عدم السماح بترشحه للاختبار لعدد من الدورات، شطب اسمه من سجل الطلبة). ومن المهم هنا أن يتم تبليغ الطلبة بهذه السياسة سواء من خلال المشرفين على الاختبار، أو من خلال تزويدهم بقانون للسلوك " Code of Conduct " يوضح السلوك المطلوب منهم.

5.3.4 تصحيح الاختبار: يرتبط بعملية تصحيح المنقذ من اختبارات قيام الهيئات المهنية باتخاذ عدد من القرارات ذات الصلة، يدخل ضمنها:

- اختيار المصححين: قد يضم فريق التصحيح أفرادا ذوي خلفيات مختلفة من أكاديميين، وأعضاء مهنيين في الممارسة العامة، التجارة، القطاع الحكومي، ويختلف موقف الهيئات المهنية بالنسبة للاعتماد على الأكاديميين المشتركين في اعداد البرنامج التعليمي للهيئة المهنية ضمن فريق المصححين، حيث لا يرى البعض منها مانعا لذلك، ليرى غيرهم تضاربا للمصالح في ذلك، فالمصحح هو مقدم البرنامج وقد يميل إلى المبالغة في اظهار إيجابية نتائج الاختبار. وتتفق العديد من الهيئات المهنية حول ممارستين ذات صلة بالمصححين للاختبارات هما:

- مطالبتهما لهم بالالتزام بالسرية فيما يقومون به من أعمال من خلال توقيعهم على تعهد بذلك.

- قيامها بتوفير التدريب لهم من أجل ضمان اتساق عملية التصحيح، والتدريب يمكن أن يتم بشكل نظامي (خلال عدد من الأيام)، أو من خلال عملية التصحيح التجريبي.

- اعداد دليل التصحيح: يتضمن دليل التصحيح الإجابة عن أسئلة الاختبار والتنقيط الخاص بها، وهو يعدّ عادة من طرف ذات الجهة المعدّة للاختبار، مع وجوب مراجعته من طرف مجلس الاختبار ومن طرف فريق التصحيح، ليتم بعدها الموافقة عليه من طرف الجهة المسؤولة التي تتمثل عادة في مجلس الاختبار، مع ملاحظة أن الشكل النهائي لدليل التصحيح بالنسبة للاختبارات التي تتضمن أسئلة دراسة الحالة أو الأسئلة المقالية لا يمكن تقديمه إلا بعد تنفيذ خطوة التصحيح التجريبي للاختبار، والتي قد تظهر إجابات للمرشحين غير مدرجة ضمن الدليل المعدّ.

- الترتيبات الادارية لعملية التصحيح: هناك خيارين لتصحيح الاختبار هما حالة الفريق الذي يكلف بتصحيح سؤال واحد من أسئلة الاختبار بالنسبة لجميع المرشحين، أو حالة المصححين الذين يكلف كل واحد منهم بتصحيح جميع أسئلة الاختبار، وأيا كان الخيار المتبع فإنه من الشائع أن يتم التصحيح ضمن مجموعات أو فرق للتصحيح موجهة من طرف قائد للفريق، أما بالنسبة لحالة اختبار الأسئلة متعددة الخيارات المنقذ من خلال الكمبيوتر فإن العلامات يتم تحديدها من خلال الكمبيوتر.

- **التصحيح التجريبي:** يتم تنفيذه قبل البدء في التصحيح الفعلي للاختبار، وذلك من خلال قيام كل عضو من فريق التصحيح بتصحيح نفس العينة العشوائية من اجابات الاختبار، ليتم مناقشة مخرجات هذا التصحيح من طرف الفريق من ناحية مدى تناسقها وثباتها، ليُقرَّر في ضوء ذلك إما البدء في التصحيح الفعلي وفقا لدليل التصحيح، أو القيام بتصحيح تجريبي آخر إلى غاية الوصول إلى اتفاق حول الطريقة المناسبة لتنقيط وتصحيح الاختبار.
- **عملية التصحيح الفعلي:** التصحيح الفعلي لأوراق الاختبار يجب أن يتم بشكل متناسق يُضمن معه المعاملة العادلة لكل المترشحين، وبطريقة منظمة يُضمن معها تسهيل عملية التحقق والمراجعة اللاحقة للتصحيحات. والخاصية الثانية - التنظيم - يتم تحقيقها من خلال الحرص على تنفيذ بعض الاجراءات من قبيل تنظيم أوراق الاجابات للمترشحين ضمن حزم ذات أحجام متساوية (20- 50 ورقة)، بحيث يسجل بالنسبة لكل حزمة مصحّحة المعلومات المتعلقة بها مثل موضوع ورقة الاختبار المصحّحة ، تاريخ الاختبار، تاريخ اكتمال التصحيح.....إلخ
- **التصحيح الثاني:** بعض الهيئات المهنية تعمل على التأكد من اتساق تصحيحات اختباراتهما من خلال تصحيحها مرتين، ومن خلال التعامل مع أي اختلافات جوهرية بهاذين التصحيحين. وهناك عدد من العوامل تتحكم في اتخاذ قرار تنفيذ التصحيح الثاني من عدمه، يدخل ضمنها عدد أوراق الاختبار، مدى توفر المصححين المؤهلين، تكلفة التصحيح الثاني. وفي إطار هذه العوامل نجد أن بعض الهيئات المهنية تختار تنفيذ التصحيح الثاني لعينة فقط من كل حزمة من حزم أوراق الاختبارات، لتقرر أخرى تنفيذه فقط بالنسبة للأوراق التي أظهرت علامات قريبة من العلامة المطلوبة للنجاح. والهيئات المهنية تضع قواعد للتعامل مع الاختلافات بين التصحيح الأول والثاني من ناحية تحديد العلامة النهائية للاختبار.
- **مراجعة العلامات الممنوحة:** تركز هذه المراجعة على تماشي العلامات الممنوحة مع التنقيط المحدّد بدليل التصحيح، وفي تنفيذها لهذه العملية تقوم بعض الهيئات المهنية بتكليف رئيس المصححين بالقيام بمراجعة 10% من كل حزمة مكونة من 50 ورقة إجابة.
- **تحديد معيار النجاح (Passing Standard):** تختلف الجهة المحددة لمعيار النجاح باختبارات الهيئات المهنية، فبالنسبة لبعضها يكون هذا من سلطات مجلس التعليم بهذه الهيئات، ومن سلطات مجلس الاختبارات بغيرها، ليتم تحديد هذا المعيار من طرف الوزارة الوصية بالنسبة لهيئات أخرى. وفي العادة لا يتم تغيير المعيار الموضوع للنجاح بشكل دوري، ومن ثم فإنه يجب التعامل مع تحديده بشكل حذر يراعى فيه عدد من العوامل ذات الصلة مثل:
 - هدف الاختبار فهل هو اختبار نهائي أم هو واحد من سلسلة اختبارات سيتم تنفيذها.
 - مستوى الكفاءة المطلوب للدخول إلى المهنة.
- وفي الغالب يأخذ المعيار المستخدم شكل النسبة من النقطة الكلية المحددة للاختبار، والنسبة المعتاد على استخدامها هي 50%، وقد تصل أحيانا إلى 75%.

- **التقرير عن نتائج التصحيح:** بعد اكتمال عملية التصحيح يقوم مجلس الاختبارات بإعداد تقرير تقييمي شامل عن أداء المترشحين بالاختبارات، كما يقوم بإعداد تقرير أكثر تفصيلاً يوجه للهيئة المهنية، كما قد يقوم بتقديم تقارير مختصرة عن مخرجات الاختبارات لعدد من الأطراف من أمثلتهم المترشحين الحاليين للاختبار.
- **الموافقة على نتائج تصحيح الاختبار واعتمادها:** عادة ما تُسند عملية اعتماد نتائج تصحيح الاختبار إلى مجلس التعليم بالهيئة المهنية، وهي تتضمن قيامه بـ:
 - الاطلاع على هذه النتائج وعلى التحليل الإحصائي المرتبط بها، ومقارنتها مع النتائج المتوقعة لها، ومع النتائج الخاصة بالدورات السابقة للاختبار.
 - الاطلاع على الملاحظات المقدمة من مصححي ومراجعي الاختبار بشأن أسئلة الاختبار، وبشأن دليل التصحيح.
 - الاطلاع على الملاحظات المقدمة من الجامعات بشأن الاختبار.
 - الاطلاع على ملاحظات المترشحين بشأن الاختبار.
- تقييم مدى تمثيل نتائج الاختبار للكفاءة الحقيقية للمترشحين، ذلك أن بعض العوامل قد تقود إلى إعطاء الاختبار لتقييم خاطئ بهذا الخصوص، بشكل يُقيّم معه المترشح الكفو بأقل من المعيار المطلوب للنجاح، وقد يدخل ضمن هذه العوامل:
 - عدم التناسب بين الوقت المتاح للاختبار وذلك المطلوب للتعامل مع أسئلته.
 - غموض مفردات الأسئلة أو غموض المتطلبات ضمن الأسئلة.
 - المتطلبات غير الملائمة ضمن الاختبار، كاحتوائه على جوانب ليست ذات صلة بمادة الاختبار، أو تجاوز متطلباته لمستوى الكفاءة المتوقع إظهاره من المترشح.
 - عدم وضوح ترجمة الاختبار من لغة أعداده إلى اللغات الأخرى.
- وفي ظل التحليل والمراجعة السابقة قد يقرر مجلس التعليم بالهيئة المهنية:
 - مناسبة نتائج الاختبار وتمثيلها للكفاءة الحقيقية للمترشحين، ليوافق عليها وعلى إعلانها.
 - عدم تمثيل نتائج الاختبار للكفاءة الحقيقية للمترشحين، ليقدر تعديل معدل النجاح المعتمد، ومن ثم تعديل نتائج الاختبار بطريقة تجعل منها عاكسة للكفاءة الحقيقية للمترشحين.
- **إخطار المترشحين بنتائج الاختبار:** بعد اعتماد نتائج الاختبار، يتم تبليغ كل مترشح بنتيجته الخاصة، وهذا بعد تحديد الطريقة الأفضل لتحقيق ذلك في إطار احترام قوانين حماية الخصوصية المعمول بها، ومن أمثلة الطرق الممكنة لتحقيق ذلك نجد:
 - إيصال النتائج إلى المترشحين من خلال إيميلاتهم الشخصية.
 - نشر النتائج ضمن جريدة وطنية باستخدام أرقام المترشحين دون أسمائهم.
- ودرجة تفصيل المقدّم من نتائج للمترشحين هو سياسة خاصة بكل هيئة تُحدّد من طرف مجلس التعليم، وهي تتراوح ما بين:

- اعلام المترشح بنجاحه/فشله في الاختبار.
- اعلام المترشح بنتيجته العامة بالنسبة للاختبار ككل.
- اعلام المترشح بنتيجته بالنسبة لكل سؤال من أسئلة الاختبار.
- **الطعن في نتائج الاختبار:** تحدّد الهيئة طريقة تعاملها مع مسألة طعن المترشحين في نتائج الاختبار في إطار فلسفتها المرتبطة بالموضوع، وفي إطار الثقافة والقانون السائد في بيئة تواجدها، وممارسات الهيئات المهنية بهذا الخصوص متباينة، ومن الأمثلة عن ذلك أن بعض الهيئات:
- لا تسمح للمترشحين بالطعن في نتائجها، وعادة ما تتمثل هذه الهيئات في تلك التي تقوم بمراجعة إجابات المترشحين التي تدخل ضمن مجال محدّد من قبلها، مقارنة مع المعيار المحدّد للنجاح.
- لا تسمح بإعادة تصحيح إجابة المترشح، ولكنها تسمح بالتأكد من أن جميع الاجراءات المرتبطة بالاختبار قد تمّ تنفيذها بشكل مناسب بالنسبة لإجابته، ومن أنه لم يُترك أي جانب من إجابته دون تصحيح.
- بمقابل مادي تسمح للمترشح بطلب إعادة تصحيح إجابته خلال فترة محدودة انطلاقاً من تاريخ إعلان النتائج، وبمقابل مادي آخر تسمح له بالحصول على تقرير خاص يتضمن ملاحظات حول أدائه بالنسبة لكل سؤال من أسئلة الاختبار.
- **استعراض نتائج التقييم:** بعض الهيئات المهنية توفر للمترشح - الذي لم يتمكن من اجتياز الاختبار المنقّذ - تقييماً لأدائه، يكون الهدف منه مساعدته على تحديد الجوانب التي يجب عليه التركيز على دراستها عند تحضيره للدورة المقبلة للاختبار، ومثل هذا التقييم قد يتخذ شكل:
- التقرير البسيط المتضمّن لعدد من الملاحظات حول أداء المترشح بالاختبار.
- التقرير التفصيلي العميق المتناول لأداء المترشح والمحدّد لأسباب فشله.
- والتقرير السابق قد يقدم بصورة مجانية كما قد يُعدّ بناءً على طلب المترشح بمقابل مادي محدّد.
- **اعلان نتائج الاختبار، الاختبار وحله:** تقوم معظم الهيئات المهنية بنشر نتائج اختباراتها عبر المجلة الخاصة بها أو عبر الصحف، كما أن العديد من الهيئات المهنية تقوم بنشر اختباراتها والحلول الخاصة بها مع اختلاف للممارسة في ذلك ما بين إتاحة هذه المعلومات على موقع الهيئة بشكل مجاني، وما بين تقديمها بمقابل مادي.
- **الاحتفاظ بأوراق الاختبار:** إن أوراق الاختبار تشكل ملكية للهيئة المهنية ومن ثم فإنها لا تعاد إلى المترشحين، وعادة ما يتم الاحتفاظ بها لمدة معينة - سنتين إلى سنتين ونصف - يتم تحديدها بالتشاور مع المستشار القانوني للهيئة، وبعد انتهاء هذه المدة يتم التخلص من الأوراق من خلال حرقها أو تمزيقها.

5. متطلبات معيار التعليم المحاسبي الدولي IES7*.

من أجل تحديد رؤية مجلس معايير التعليم المحاسبي للتطوير المهني المستمر للكفاءة المهنية للمحاسبين المهنيين سيتم من خلال هذا العنصر عرض مضامين المعيار ذو الصلة (IES7) في إصداره لسنة 2012 ، لنعرض بعدها الخطة المقترحة من الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) للهيئات المهنية فيما يتعلق بكيفية تنفيذ التزاماتها تجاه متطلبات هذا المعيار، لنحدد بعدها أهم التطورات بالإصدار الحالي للمعيار IES7 مقارنة مع سابقه الخاص بسنة 2004، لنقوم في خطوة أخيرة بعرض رؤية المجلس فيما يتعلق بمستقبل هذا المعيار، وهذا في إطار ما قام بتنفيذه من جهود تقييمية ارتبطت بشكل مباشر أو غير مباشر بالمعيار.

1.5 التزامات المحاسبين المهنيين تجاه أنشطة التطوير المهني المستمر.

إن الدول التي أنشأت بها مهنة المحاسبة والمراجعة بشكل جيد اعترفت ومنذ فترة ليست بالقصيرة بمسؤولية المهنة عن ضمان استمرار المحاسبين المهنيين في المحافظة على الكفاءة المطلوبة لأدوارهم وتطويرها، وحتى وقت قريب نسبيا كان الاعتقاد بأن المطلب الطوعي للتطوير المهني المستمر يُعدّ كافيا لاستيفاء المهنة لهذه المسؤولية، غير أن السنوات الأخيرة شهدت اتجاهها متزايدا لقبول وجهة النظر القائمة على أن الالتزامية للتطوير المهني المستمر تعد أكثر فعالية بهذا الإطار، ويمكن ارجاع هذا التغيير إلى المخاطر المرتبطة بطوعية التطوير المهني المستمر، والمتمثلة في أن الأشخاص الذين يحتاجون بدرجة أكبر للتطوير المهني قد يستخدمون ضغط العمل كعذر لعدم تحقيق أنشطته (دورات وغيرها)، إلى جانب أن أصحاب العمل قد يعترضون على منح الوقت لمستخدميهم من المحاسبين المهنيين من أجل تحقيق هذه الأنشطة (IFAC, 2010d, p 64-65).

وفي نفس الاتجاه السابق وضح مجلس معايير التعليم المحاسبي من خلال معياره [IES7: التطوير المهني المستمر] بأن كل محاسب مهني بغض النظر عن قطاع وحجم المنظمة التي يعمل بها يعد مسؤولا عن المحافظة على كفاءته المهنية وعن تطويرها من خلال تنفيذ أنشطة التطوير المستمر الملائمة لعمله ومسؤولياته المهنية، في إطار التزامه بما تحدده الهيئات المحاسبية المهنية - التي يحظى بعضويتها - من متطلبات بهذا الخصوص.

وقد تمثل المبرر المقدم من قبل المجلس لإلزامية أنشطة التطوير المهني المستمر في أن كل المحاسبين المهنيين ملزمون ببذل العناية المهنية لصالح عملائهم، مستخدميهم، وغيرهم من أصحاب المصالح، كما أنهم مطالبون بإظهار قدرتهم على الوفاء بهذا الالتزام على نحو كفاء يحقق طمأنينة وثقة الجمهور في ما تقدمه مهنة المحاسبة من خدمات، والشهادة المهنية المحصلة من طرف هؤلاء المحاسبين وإن كانت تمثل الدليل المستخدم غالبا للحكم على كفاءتهم المهنية، إلا أنها لا تعكس مدى مساهمتهم للتغيرات بمتطلبات الكفاءة لما يؤديه من أدوار، فالكفاءة المطلوبة قد تتغير استجابة للتغيرات في بيئة عمل هؤلاء المحاسبين (تطورات تكنولوجية، قانونية، .. إلخ) وللتغيرات في توجهاتهم المهنية، الأمر الذي سيؤدي إن لم يتم التعامل معه من خلال تنفيذ أنشطة تطوير مهني مناسبة إلى قلة كفاءتهم، بشكل قد

يؤثر على سمعتهم ومكانتهم، وعلى سمعة ومكانة مستخدميهم، الأمر الذي يقود في النهاية إلى تفويض ثقة الجمهور في أداء المهنة ككل (IFAC, 2012h , Para A10).

ومع ربط المجلس لإلزامية أنشطة التطوير المهني المستمر بالمزايا المترتبة على تحقيقها بالنسبة لكل من المحاسب المهني والجمهور (المستخدمين، العملاء... وغيرهم)، وبالأثار التي قد تترتب عن عدم تحقيقها على هذين الطرفين، فإنه يوضح بأن:

- التزام المحاسبين المهنيين بأنشطة التطوير المهني المستمر لا يُعدّ في حد ذاته ضمانا لتقديمهم لخدمات عالية الجودة في كل الأوقات، فذلك يتوقف أيضا على مدى التزامهم بالسلوك الأخلاقي، وبالتصرف الموضوعي والحكم المهني، وعلى مدى وجود مستوى مناسب من الاشراف والرقابة على ما يؤدونه من خدمات.
- التزام المحاسبين المهنيين بالاشتراك في برامج التطوير المهني المستمر لا يعني بالضرورة تحقيقهم للاستفادة الكلية من هذه البرامج، فهذا الأمر يتوقف على مدى التزامهم بعملية التعلم وعلى ما يمتلكونه من قدرات.

2.5 التزامات الهيئات المهنية وفقا للمعيار IES7 وخطوات تحقيقها.

ألزم المجلس من خلال المعيار IES7 الهيئات المهنية بتحقيق عدد من العمليات ذات الصلة بالتطوير المهني المستمر للمحاسبين المهنيين، موضحا بأن تحقيقها لهذه الالتزامات يمكن أن يشكل جزءا من عملياتها لضمان الجودة، وهذه الالتزامات هي:

1.2.5 الالتزام الأول بالمعيار IES7: الهيئات المهنية مطالبة بتعزيز التزام أعضائها من المحاسبين المهنيين بأنشطة التطوير المهني المستمر، ويكون هذا من خلال قيامها بـ: (IFAC, 2012h, Para 10, A5)

- الترويج لأهمية هذه الأنشطة وأهمية الالتزام بها، ولفرصها المتاحة.
- العمل والتعاون مع مستخدمي المحاسبين المهنيين من أجل تعزيز الأهمية المعطاة من قبلهم لأنشطة التطوير المهني المستمر المنقذة من قبل مستخدميهم من المحاسبين المهنيين، وهذا في إطار عملية إدارة أداء هؤلاء المستخدمين.

2.2.5 الالتزام الثاني بالمعيار IES7: الهيئات المهنية مطالبة بتسهيل وصول المحاسبين المهنيين إلى الفرص والموارد

المتاحة للتطوير المهني المستمر، ويكون هذا من خلال تنفيذها لجهود قد تشمل: (IFAC, 2012h, Para A6, A9)

- التقديم المباشر لبرامج التطوير المهني المستمر الملائمة للمحاسبين المهنيين، أو تسهيل وصولهم إلى البرامج المقدمة من طرف غيرها من الجهات.

- تقديم بعض الأدوات للمحاسبين المهنيين من أجل مساعدتهم على تخطيط أنشطتهم للتطوير المهني المستمر، وقد يدخل ضمن هذا:

- تقديم خرائط للكفاءة تحدّد قائمة الكفاءات الأساسية المطلوبة لأدوار محدّدة للمحاسبين المهنيين، لتشكّل هذه الخرائط مرجعا يقيّم في إطاره المحاسب المهني كفاءته، ويحدّد في ضوءه احتياجاته التطويرية.

- إعداد نماذج لخطة تعلم (Learning Plan Templates) يكون الهدف منها مساعدة المحاسبين المهنيين على تحديد التعلم والتطوير المطلوب، وكيفية تلبّيته بشكل منظم.

- توفير ارشادات تشجّع وتوجّه المحاسبين المهنيين نحو مناقشة خططهم للتطوير المهني المستمر مع مستخدميهم، زملائهم، بشكل يساعدهم على تحديد فجوة الكفاءة لديهم، وعلى تحديد فرص التطوير المناسبة لسدّها.
- تحديد متطلباتها بشأن أنشطة التعلم التي تُعدّ مقبولة من المحاسبين المهنيين في إطار تلبية متطلبات التطوير المهني المستمر، وقد يدخل ضمن ما قد تحدّده الهيئات المهنية من أنشطة ما يلي:
 - التدريب بمكان العمل.
 - الدراسة النظامية ذات الصلة بالمسؤوليات المهنية للمحاسب المهني.
 - اشتراك المحاسب المهني كمتدرب أو كمتحدث في الحلقات الدراسية والمؤتمرات.
 - تطوير حلقة دراسية أو دورة CPD في مجال مرتبط بالمسؤوليات المهنية.
 - الاشتراك والعمل باللجان الفنية.
 - كتابة المقالات، أوراق العمل، الكتب التقنية، المهنية، أو الأكاديمية.
 - البحث، بما في ذلك قراءة الأدبيات والمجالات ذات الصلة بدور المحاسب المهني.
 - إعادة الاختبارات المهنية (Professional Re-examination).
 - تقديم أو تلقي المحاسب المهني لدعم للتطوير المهني.
- إن الهيئات المهنية قد تقوم بتحديد طبيعة أنشطة التعلم المقبولة من المحاسبين المهنيين في إطار التزامهم بمتطلبات CPD، كما قد تختار الاعتماد على حكمهم المهني بهذا الخصوص، أو وضع متطلبات أنشطة CPD بالنسبة لجوانب محدّدة ومنحهم المرونة لاختيار الملائم لهم من أنشطة CPD بالنسبة للجوانب الأخرى.
- وأيضا يمكن للهيئات المهنية - في إطار سعيها لحماية مصلحة الجمهور - وضع متطلبات خاصة أو إضافية بالنسبة لأنشطة CPD بالنسبة للمحاسبين المهنيين العاملين بمجالات أو أدوار خاصة ذات مخاطر عالية كتلك الخاصة بمراجعي الحسابات. كما تُشجّع هذه الهيئات على النظر فيما هو مناسب وملائم من أنشطة CPD بالنسبة للمحاسبين المهنيين المتواجدين في وضعيات أو حالات خاصة كتلك المتعلقة بالمحاسبين المهنيين الذين تقاعدوا بشكل دائم، ولكنهم مازالوا يستخدمون تسمية المحاسب المهني أو مازالوا مستمرين في أداء أدوارهم ولكن في حدود معينة، أو تلك المتعلقة بالمحاسبين المهنيين المنقطعين عن العمل بشكل مؤقت.
- 3.2.5 الالتزام الثالث بالمعيار IES7:** يتوجب على الهيئات المهنية مطالبة أعضائها من المحاسبين المهنيين بتنفيذ أنشطة تطوير مهني مستمر ملائمة لأدوارهم ومسؤولياتهم (IFAC, 2012h, Para A12)، وفي إطار متابعة تحقيقهم لهذا الالتزام تكون هذه الهيئات مطالبة بتحديد سياستها فيما يتعلق بثلاث عمليات هي القياس، الرقابة والامتثال.
- 1.3.2.5 القياس:** من أجل قياس مدى التزام أعضائها بتحقيق متطلباتها بالنسبة لأنشطة CPD يتوجب على الهيئات المهنية الاختيار بين ثلاث مداخل هي: المدخل القائم على المدخلات، المدخل القائم على المخرجات، ومدخل المزيج.

- **المدخل القائم على المخرجات:** في ظل هذا المدخل يتوجب على الهيئات المهنية مطالبة أعضائها من المحاسبين المهنيين بإظهار من خلال المخرجات قيامهم بالمحافظة على كفاءتهم المهنية وتطويرها، مع تقديمهم الأدلة التي تثبت ذلك بشكل دوري، على أن تكون هذه الأدلة قد تم التحقق منها من طرف مصدر كفؤ، ومن الأمثلة المقدمة بالمعيار عن هذه الأدلة نجد: (IFAC, 2012h, Para 14,15)

- التقييم لمخرجات التعلم المحققة.
- التقييم لمادة مكتوبة أو منشورة من قبل أحد المقيمين.
- النشر لمقال مهني، أو نتائج مشروع بحثي.
- إعادة الاختبار بشكل دوري.
- شهادة للتخصص أو شهادات أخرى.
- سجلات العمل المنجز من طرف المحاسب المهني والتقييمات الموضوعية العاكسة لمستوى كفاءته في ظل خريطة للكفاءة موضوعة من طرف المستخدم أو الهيئات المهنية.

- التفتيش والرقابة على العمليات المستقلة للمحاسبين المهنيين من أجل تقييم أنشطتهم للتطوير المهني المستمر.

- **المدخل القائم على المدخلات:** وفقا لهذا المدخل تقوم الهيئات المهنية بتحديد حجم معين لأنشطة CPD يتوجب على المحاسبين المهنيين الوفاء به، ومثال ذلك تحديد الوقت المطلوب استغراقه في أنشطة مناسبة للتعلم من طرف المحاسبين المهنيين، أو تحديد وحدات التعلم مطلوبة الاكمال من طرفهم. ولقد أوجب المجلس من خلال المعيار IES7 على الهيئات المطبقة لمدخل المدخلات القيام بمطالبة المحاسبين المهنيين بتنفيذ التالي: (IFAC, 2012h, Para 15)

- إكمال على الأقل 120 ساعة تعلم (أو ما يكافئها من وحدات تعلم) كل ثلاث سنوات ضمن أنشطة ملائمة للتطوير المهني المستمر، بحيث تكون 60 ساعة منها (أو ما يكافئها من وحدات تعلم) قابلة للتحقق منها*.
- إكمال على الأقل 20 ساعة تعلم (أو ما يكافئها من وحدات تعلم) كل سنة ضمن أنشطة ملائمة للتطوير المهني المستمر، وهنا يمكن للهيئات المهنية القيام بتقديم ارشادات حول نسبة الأنشطة القابلة للتحقق منها من هذا الحد السنوي الأدنى مع مراعاة في ذلك لمتطلبات القانون والتنظيم المحلي وتوقعات غيرها من الأطراف ذات الصلة.
- قياس أنشطة التعلم المحققة، وتحديد مدى مقابقتها للمطالب السابقة (120 ساعة، 20 ساعة تعلم).
- ومن أمثلة أدلة الاثبات التي يمكن للهيئات المهنية استخدامها للتحقق بمدخل المدخلات نجد الوثيقة الصادرة عن الجهة المنظمة للنشاط التعليمي المنقذ من المحاسب المهني كتأكيد على مشاركته به، إلى جانب الخطوط العريضة للمقرر (course) والمواد التعليمية المتناولة بهذا النشاط.

وما يمكن قوله بشأن مدخل المدخلات هو أن اعتماده على الحجم (عدد ساعات التعلم، وحدات التعلم) يشكّل في آن واحد ميزة وسلبية له، فهو ميزة بالنظر لما يتيح للهيئات المهنية من سهولة للقياس وللتحقق من أنشطة

* هناك أنشطة للتعلم تساهم في المحافظة على الكفاءة المهنية للمحاسبين المهنيين وتطويرها ، لكن لا يمكن التحقق منها، ومن أمثلتها أنشطة التدريب في مكان العمل، ومن ثم فهي لا يمكن أن تشكل جزءا من 60 ساعة المطلوبة.

CPD المنقّدة من طرف المحاسبين المهنيين، وهو سلبية بالنظر إلى أن الحجم المنقّذ لأنشطة التطوير من قبل المحاسبين المهنيين لا يعكس بالضرورة تحقق المخرجات أو الكفاءة المستهدف المحافظة عليها وتطويرها (IFAC, 2012h, Para A16).

- **مدخل المزيج:** تطبيق هذا المدخل يقوم على تلبية متطلبات المدخل القائم على المخرجات والمدخل القائم على المدخلات (IFAC, 2012h, Para 16) وفقا لأحد البدائل التالية:

- تطبيق متطلبات كلا المدخلين.

- السماح للمحاسبين المهنيين الذين لم يتمكنوا من الوفاء بالمتطلبات المتعلقة بمدخل المدخلات بتقديم أدلة على أن الكفاءة المهنية المطلوبة قد تم الحفاظ عليها وتطويرها.

- تطّلب تنفيذ المحاسب المهني لعدد معين من ساعات التعلم ضمن أنشطة ملائمة للتطوير المستمر كمتطلبات للمدخل القائم على المدخلات، وكدليل على الجهد المطلوب من هذا المحاسب لاكتساب الكفاءة المطلوبة، مع العمل على التحقق من اكتسابه الفعلي لها.

2.3.2.5 الرقابة: إن تحديد الهيئة المهنية لمدخلها المفضل للقياس فيما يتعلق بأنشطة التطوير المهني المستمر لأعضائها من المحاسبين المهنيين لا يُعدّ كافيا في حد ذاته، وإنما يجب أن يرتبط بقيامها بتطوير وتنفيذ عملية رقابية منظمة تسمح بالمتابعة والتحقق من التزام هؤلاء الأعضاء بما حدّته من متطلبات للتطوير (IFAC, 2012h, Para 17)، ومثل هذه العملية يجب أن تقوم على تطّلب تقديم المحاسبين المهنيين بصفة دورية لعدد من العناصر تتمثل في:

- تصريح حول ما إذا كانوا قد قاموا باستيفاء متطلباتها للتطوير المهني المستمر.

- تصريح يؤكد امتثالهم لأي متطلبات خاصة محدّدة للتطوير المهني المستمر، كتلك التي يتم تحديدها بالنسبة لأدوار المحاسبين المهنيين التي تتضمن مخاطر عالية أو مسؤولية أكبر تجاه الجمهور كدور المراجع الخارجي للحسابات.

- أدلة على أنشطة التعلم المنقّدة، أو على تحقق الكفاءات المستهدف المحافظة عليها أو تطويرها.

والرقابة قد تتحقّق أيضا من خلال المراجعة والفحص الميداني لعينة من المحاسبين المهنيين، بحيث يكون التركيز على التحقق من امتثالهم لمتطلبات CPD كجزء من برنامجهم لضمان الجودة، وهذا من خلال مراجعة وتقييم خططهم للتطوير المستمر و وثائقهم ذات الصلة. ودورية عملية الفحص والمراجعة تُحدّد في إطار ما يتلاءم مع متطلبات البيئة المحلية للهيئات المهنية، وفي إطار مراعاة مصلحة وتوقعات الجمهور والمنظمين وغيرهم من أصحاب المصالح، وهنا يشير مجلس معايير التعليم المحاسبي إلى أن تجارب بعض الهيئات العضوة بالاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بيّنت بأن الدورة التي تزيد عن خمس سنوات قد لا تُمكن من تلبية احتياجات الأطراف السابقة، كما أن الفترة التي تقل عن سنة تكون مرهقة للهيئات المحاسبية وللمحاسبين المهنيين.

ويمكن للهيئات المهنية في إطار تفعيل عملياتها الرقابية فيما يتعلق بأنشطة CPD القيام بتقديم إرشادات لأعضائها من المحاسبين المهنيين حول الأدلة واجبة التقديم من قبلهم في إطار إثبات محافظتهم على كفاءتهم المهنية، وحول مسؤوليتهم عن الاحتفاظ بهذه الأدلة وتقديمها عند طلبها من هذه الهيئات.

3.3.2.5 تحديد عقوبات حالات عدم الامتثال: يوجب المعيار IES7 على الهيئات المهنية ربط حالات عدم الامتثال لمتطلباتها بالنسبة للتطوير المهني المستمر بعقوبات ملائمة (IFAC, 2012h , Para 17)، والعقوبات الموضوعة قد تشمل النشر العلني لأسماء المحاسبين المهنيين غير الممتثلين، وسحب رخصة الممارسة منهم. إن ربط الهيئات المهنية لحالات عدم الامتثال بالعقوبات المناسبة يعطي إشارة واضحة للجمهور عن التزام المهنة بالحفاظ على كفاءة ممارسيها وعلى حماية مصلحة الجمهور.

4.2.5 خطوات تحقيق الهيئات المهنية للالتزامات وفقا للمعيار IES7: من خلال الجزء الثاني من دليله الموضح لكيفية تأسيس وتطوير هيئة محاسبية مهنية، قدّم الاتحاد (IFAC) للهيئات المهنية عددا من الارشادات بشأن كيفية اعدادها لخطة عمل تعكس اتجاهها لتأسيس برنامج للتطوير المهني المستمر لأعضائها، يكون مبنيا على متطلبات معيار التعليم IES7. وقد وجهت هذه الارشادات الهيئات نحو تنفيذ الخطوات التالية: (IFAC, 2010d, p 67-77)

- الخطوة الأولى: ترجمة معيار التعليم الدولي IES7 إلى لغة التشغيل بدولة انتمائها، مع فحص المضامين والمتطلبات الواردة به.

- الخطوة الثانية: تشكيل لجنة تكون مسؤولة عن الاعداد والاشراف على تنفيذ خطة العمل المتعلقة ببرنامج التطوير المزمع وضعه وتحقيق متطلبات المعيار IES7، ويكون مناسبا تضمين هذه اللجنة لممثلين عن:

- مختلف قطاعات مهنة المحاسبة والمراجعة.
- الأكاديميين وغيرهم من مقدمي التعليم والتدريب.
- أعضاء الهيئة المهنية.

- الحكومة والوكالات التي تشارك بفعالية في تحديد متطلبات التعليم والرقابة على المهنة.

- الخطوة الثالثة: الحصول على ارشادات من موظفي مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية بخصوص أي نقاط شكلت صعوبة للهيئة المهنية ضمن نص المعيار IES7، إلى جانب طلب المساعدة من هيئة عضوة بالاتحاد مطبقة للمعيار، وهذا فيما يتعلق بكيفية اعداد وتنفيذ خطة العمل المتعلقة بتلبية متطلبات هذا المعيار، أو على الأقل الاطلاع على تجربة هذه الهيئة.

- الخطوة الرابعة: تحديد الموارد المتوفرة والتي يمكن توفيرها من أجل تنفيذ خطة العمل الخاصة ببرنامج التطوير المهني المستمر.

- الخطوة الخامسة: اعداد خطة العمل والجدولة الزمنية لتنفيذ خطواتها.

- الخطوة السادسة: نشر خطة العمل ومباشرة تنفيذها حسب الجدول الزمني الموضوع لها.

وخلال تنفيذها للخطوات السابقة يوجه الاتحاد الهيئات المهنية نحو تنفيذ عدد من العمليات تشمل التالي:

- تأسيس عملية اتصال تهدف للتأكد من معرفة أعضائها (المحاسبين المهنيين) بتقدم سير العمل بخصوص تطبيق برنامجها للتطوير المهني المستمر، ومن دعمهم لهذا البرنامج، مع النظر في تنفيذ عملية مشاهجة بالنسبة للجهات الحكومية والتنظيمية وأعضاء الجمهور، أي النظر في مناسبة اعلام هذه الجهات عن برنامجها، وهذا من ناحية توضيح

أهدافه والقيمة التي ستترتب عنه للمهنة والجمهور، وهذا الأمر يمكن أن يتم من خلال التصريحات الصحفية أو الاصدارات الاعلامية.

ولعملية الاتصال المحققة بشكل مبكر من طرف الهيئات المهنية أهمية وتأثير كبير على مدى تقدمها في تحقيق برنامجها التطويري، فالتسويق الفعال لهذا البرنامج سيقود أعضاء هذه الهيئات إلى رؤية عملية التطوير المهني المستمر كاستثمار يعود عليهم بالعديد من المزايا، وهذا الأمر سيزيد من توجههم نحو تنفيذ المقدم بخصوصه من أنشطة، ومن فعالية المحقق من قبلهم في هذا الاطار، وهذا التوجه للأعضاء سيمكن الهيئة من تحديد رسوم مناسبة لما تقدمه من دورات للتطوير المهني المستمر، ومن تغطية التكاليف المرتبطة بها. وعملية الاتصال الفعالة للهيئات المهنية تمكنها أيضا من الحصول على دعم الجهات الحكومية والتنظيمية وأعضاء الجمهور لبرنامجها التطويرية، والدعم قد يأخذ شكل التأييد للمشروع، أو التقديم للمساهمات المالية الداعمة لتنفيذه.

- قيام الهيئات المهنية خلال المراحل الأولى من تطبيقها لبرنامجها للتطوير المهني المستمر بقصره على المجالات التي لها أهمية خاصة بالنسبة لمصلحة الجمهور (مجالات الأسبقية) من قبيل القضايا المرتبطة بمراجعة الحسابات وبالسلوك المهني. وهذا التوجيه للاتحاد يمكن ارجاعه إلى أن الهيئات المهنية - في المراحل الأولى لتطبيق برنامجها - لن تستطيع تلبية وتغطية الاحتياجات المختلفة لكل أعضائها من المحاسبين المهنيين، وهذا بالنظر إلى ما يتطلبه ذلك من موارد يأتي في مقدمتها مقدمي البرامج المؤهلين. فمن المناسب قصر هيئات لبرنامجها على فئة محددة من المحاسبين المهنيين وعلى المواضيع ذات الصلة بهم، لتنتقل في المراحل الموالية بتطويرها لقدراتها المهنية، وبدخول جهات جديدة لسوق تقديم التطوير المهني المستمر إلى توسيع نطاق هذه العملية لتشمل المحاسبين المهنيين بكافة القطاعات.

وفي تحديدها لمجالات الأسبقية والدورات التطوير المناسبة، يُفضّل استشارة الهيئات المهنية لأعضائها، وهذا في إطار تأكيدها على أن برنامجها للتطوير وُضِعَ ليغطي جوانب مهمة وملائمة بالنسبة لهم. ومن المناسب أيضا تشاور الهيئات مع المستفيدين من خدمات أعضائها - أصحاب العمل وغيرهم - بخصوص ملائمة الدورات المزمع تقديمها، وبخصوص الجوانب التي يرون مناسبة تناولها من خلال هذه الدورات. وفي المراحل الأولى لتطبيق الهيئات المهنية لبرنامجها للتطوير المهني المستمر يُفضّل:

- تقديم عدد قليل من الدورات ذات الجودة العالية، بدلا من المخاطرة بتقليل الجودة في سبيل توفير نطاق أوسع من الدورات.

- الاعتماد على الممارسين ذوي الخبرة والأكاديميين من أعضاء الهيئة لتوفير دورات التطوير ومواده، مع إمكانية الاعتماد على ممثلي الحكومة والجهات التنظيمية في حال ما ارتبط التطوير المهني بالأحكام والتشريعات ذات الصلة بالمهنة.

- تنفيذ دورات التطوير بأسرع ما يمكن، ذلك أن تقديم عدد قليل من الدورات في مجالات الأسبقية سوف يُظهر للأعضاء ولأصحاب المصلحة الخارجيين تصميم الهيئة على تقديم هذه الخدمة على نحو يحقق مصلحة المهنة ومصلحة الجمهور.

- مطالبة أعضائها بتحقيق عدد قليل من ساعات التعلم، مع وضعها لخطوة من أجل تنفيذ زيادات مرحلية بهذا المطلب، وبتحقيقها لهذا الأمر ستمكن الهيئة من تقليل الضغط الذي قد تواجهه خلال المراحل الأولى من تطبيقها لبرنامجها، كما ستمكن من توفير عدد مناسب من مقدمي التطوير المؤهلين.

- اعطاء صفة الطوعية (الاختيارية) لبرنامجها للتطوير المهني المستمر خلال المراحل الأولى لتطبيقه، وهذا بالنظر إلى أن تقديم البرنامج تحت صفة الطوعية يُمكن الهيئات المهنية من الانطلاق في تنفيذه منذ خطواته الأولى مع توفيرها للوقت والتكاليف المطلوبة لإنشاء آليات المراقبة والمعاقبة المطلوبة في حال إلزامية البرنامج، وأيضا يُمكن من اعطاء وقت كافي لممارسي المهنة من أجل تقبل مفهوم التطوير المهني المستمر، بشكل يُمكنهم من إفادة هيئاتهم المهنية ومن مساعدتها في خلق عملية إلزامية له. والهيئة المهنية يجب أن تضع جدولة زمنية مناسبة للانتقال ببرنامجها من صفة الطوعية إلى صفة الإلزامية.

- أخذ بعين الاعتبار ما يرتبط بالإلزامية أنشطة التطوير المهني المستمر من وجوب تحقيق عمليات رقابية على امتثال المحاسبين المهنيين، الأمر الذي يتطلب أن يكون لدى الهيئة المهنية نظام للتحري والتأديب. وبشكل عام فإنه يُفضل بالنسبة للهيئات المهنية الساعية لتأسيس برنامج إلزامي للتطوير المهني المستمر مراعاة تحقيق المرونة والتدرج في تقديم متطلباتها بهذا الخصوص، فمن الطوعية إلى الإلزامية، ومن توجيه وتطبيق البرنامج على فئة محدّدة من المحاسبين المهنيين إلى تطبيقه على المحاسبين المهنيين بكل القطاعات، مع وضع خطة وجدولة زمنية لتحقيق هذه العمليات يراعى فيها المتاح لها من موارد بشرية ومالية.

3.5 التطور بالإصدار المراجع للمعيار IES7.

إن المعيار (IES7، 2004) لم تتم مراجعته وإنما إعادة عرضه فقط، وهذه الحقيقة تُمكن من القول بأن عددا محدودا من التغييرات قد أُدخل عليه ليقدم في شكله الحالي (IES7، 2012)، ولقد ارتبطت التعديلات المنقّدة بـ:

- إعادة ترتيب مضمين المعيار لتحقيق توافقه مع متطلبات اتفاقية المجلس المرتبطة بطريقة عرضه لمعايير (مقدمة، هدف، متطلبات، مواد تفسيرية).

- تضمين المعيار لبعض الإضافات التوضيحية، من بينها الأمثلة المقدّمة عن الأنشطة الترويجية للهيئات المهنية بشأن التطوير المهني المستمر.

وبالإضافة إلى ما سبق يمكن أن نسجل تغيير وسم المعيار IES7 من " التطوير المهني المستمر: برنامج للتعلم مدى الحياة وللتطوير المستمر للكفاءة المهنية " إلى " التطوير المهني المستمر"، الأمر الذي أراد به المجلس تحقيق التوافق مع مضمين الإطار المفاهيمي لإصداراته لسنة 2009.

4.5 المعيار IES7 من منظور الأطراف ذات الصلة.

إن الإصدار الحالي للمعيار (IES7، 2012) وبعدم تغيير محتواه مقارنة مع سابقه (IES7، 2004) بقي محافظا على إتاحتها لاستعمال المدخل القائم على المدخلات في القياس، الأمر الذي لا يتماشى مع ما عرفته باقي معايير المجلس المراجعة (IES 8، Revised IES 2-4) من توجه نحو الاعتماد على المدخل القائم على المخرجات في التعلم.

ومثل هذا الأمر يخلق حاجة للتفكير في مناسبة مراجعة المعيار IES7 لتحقيق تلاؤمه مع باقي معايير التعليم، وهذا الأمر هو ما يبحث المجلس حالياً في مدى مناسبته من خلال تنفيذه لعدد من الجهود التقييمية ذات الصلة بالمعيار بشكل مباشر أو غير مباشر، والتي تمثلت بشكل أساسي في:

- التقرير الخاص بدراسة استعمال معايير التعليم للمجلس (IFAC, 2016c).

- تقرير الفريق الاستشاري للمجلس (IFAC, 2015i).

- الورقة الاستشارية بشأن استراتيجية المجلس للفترة 2017-2021 (IFAC, 2016f).

- الاستمارة الخاصة بالمعيار IES7 (IFAC, 2016 q).

- النقاش مع المجموعة البؤرية لمنتدى الشركات (IFAC, 2016r).

- مقابلة عدد من الهيئات المهنية العضوة بالاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC, 2016s).

- مراجعة المعايير والأدلة المرتبطة بالتطوير المهني المستمر لعدد من المهن (الطب، الصيدلة.... إلخ).

إن خلاصة الجهود السابقة تمثلت في تقديم عدد من التوصيات نُظِّمت ضمن مسودة مقترح مشروع للمعيار (Draft IES7 Project Proposal) قُدِّمت للمجلس خلال شهر جويلية من سنة 2016، وقد تضمنت المسودة أربع مسائل مهمة ذات صلة بالمعيار، فيما يلي عرض لها وللتوصيات بخصوص كيفية التعامل معها من خلال التعديل المزمع ادخاله على المعيار: (IFAC, 2016t, p5-14)

1.4.5 المسألة الأولى (توضيح أنشطة CPD): تم إدراج هذه المسألة ضمن مسودة مقترح المشروع للمعيار بالنظر إلى مجموعة من الأسباب تمثلت في التالي:

- إن المعيار IES7 حدّد المقصود بالتطوير المهني المستمر وقَدِّم أمثلة عن الأنشطة المشكّلة له، غير أن هذه الأمثلة كانت غير مفهومة من قبل بعض قراء ومستخدمي المعيار، خاصة ما ارتبط منها بمدخل المخرجات.

- وجوب مسايرة المعيار لما أحدثته التكنولوجيا من تطورات بطرق التعلم (التعلم من خلال شبكة الأنترنت، التعلم من خلال المجموعات الاجتماعية... إلخ)، وهذا من خلال العمل على توسيع مجموعة أنشطة التعلم المعترف بها كأنشطة للتطوير المهني المستمر بالمعيار، مع توفير الأدلة التوضيحية ذات الصلة خاصة في ظل ما تم لمسه من قلة معرفة بالطرق غير التقليدية للتعلم، وبكيفية قياسها كأنشطة للتطوير المهني المستمر.

- إن معظم التطورات المهنية للمحاسبين المهنيين تحدث من خلال خبراتهم بالعمل "On the Job Experiences" والمعيار IES7 وإن كان قد تطرق إلى التعلم غير النظامي كمكون لأنشطة التطوير المهني المستمر عند تعريفه لهذا الأخير، إلا أنه لم يقدم أدلة عملية عن كيفية القياس الموضوعي للأنشطة التي تدخل ضمن هذا النوع من التعلم.

2.4.5 المسألة الثانية (إطار لبرامج التطوير المهني المستمر): تم التوصية من خلال مسودة مقترح المشروع للمعيار بمناسبة العمل على وضع إطار أو دورة للتطوير المهني المستمر (CPD Framework or Cycle) للمحاسبين المهنيين، تكون سهلة ومفهومة وقابلة للاعتماد عليها من طرف الهيئات المهنية والمحاسبين المهنيين من أجل تنفيذ وتحسين برامج

التطوير المهني المستمر. والمنطلق وراء ادراج هذه المسألة ضمن المقترح هو ما تم لمسه من حقائق في إطار دراسة سياسات ومتطلبات التطوير المهني المستمر لبعض المهن (الطب، الصيدلة)، تلك الحقائق التي تمثلت أساسا في أن:

- العديد من الصناعات تتضمن إطارا (Framework) للتطوير المهني المستمر لأعضائها من المهنيين، سواء تم تضمين ذلك بسياساتها، فقراتها التفسيرية لمعاييرها، أو بأدلتها الارشادية ذات الصلة بالعملية.
- عدم وجود إطار (Framework) دولي واحد لبرامج التطوير المهني المستمر، ومع ذلك فإن مختلف الأطر الموضوعية تدور حول أربع عناصر أساسية تتمثل في: (أ) تحليل الاحتياجات التطويرية للمهني، (ب) العمل/ الأنشطة، (ج) التقييم، (د) التأمل، مع التركيز على الأهمية الخاصة لخطوة التقييم الذاتي لتحديد الاحتياجات التطويرية للمهني وخطوة التأمل لتأثير أنشطة التطوير على كفاءة المهني.

3.4.5 المسألة الثالثة (المبادئ والمتطلبات لمداخل القياس): أظهر ما تم تنفيذه من جهود بخصوص المعيار IES7 عددا من المشاكل المرتبطة بكل مدخل من مداخل القياس المتاحة به - المدخلات، المخرجات، المزيج - وفيما يلي عرض مختصر لهذه المشاكل وللتوصيات بشأن التعامل معها:

- **المسائل المرتبطة بالمدخل القائم على المدخلات:** اتجهت غالبية الآراء المجمعة بشأن هذا المدخل نحو مناسبة الابقاء عليه ضمن المعيار مقدّمة لذلك عددا من المصوغات تمثل أهمها في:

- توفير المرونة للهيئات المهنية بالنسبة للممارسات المرتبطة بالتطوير المهني المستمر، وهذا بالنظر إلى طبيعة مهنة المحاسبة المعقدة والمتنوعة من ناحية أدوار المحاسبين المهنيين، ومن ناحية التنوع والاختلاف في البيئات القانونية والتنظيمية للممارسة.

- العديد من الهيئات المهنية العضوة بالاتحاد والمتواجدة بدول نامية تعمل حاليا على الاستثمار في تطوير برامج وأنظمة للتطوير المهني المستمر تساعد على الامتثال بشكل أفضل لمتطلبات المعيار IES7، معتمدة في ذلك بشكل أساسي على المدخل القائم على المدخلات في القياس، وهذه الهيئات هي في مراحل مختلفة من التنفيذ بالنسبة لهذه العملية، كما أنها قد وجهت موارد معتبرة نحوها، ومن ثم فإن إلغاء المدخل القائم على المدخلات يعد أمرا ضارا بالنسبة لها، كما أنه قد يحد من قدرتها على الامتثال لمتطلبات المعيار.

- اتجاه مؤيدي مدخل المدخلات إلى الاعتقاد بأن سلبياته من حيث عدم قياسه لمخرجات التعلم المحققة يمكن التعامل معها، وهذا من خلال إضافة العنصر الرقابي ضمن برامج التطوير المهني المستمر القائمة على مدخل المدخلات في القياس بشكل يزيد من فعالية كل نشاط تعليمي ضمنها.

وقد تمثلت المصوغات التي قدمها العدد القليل من الآراء المتجهة نحو ملائمة إلغاء مدخل المدخلات من المداخل المتاحة بالمعيار IES7 في كون أن المدخل لا يخدم مصلحة الجمهور، حيث أنه لا يعزز تنفيذ أنشطة تطوير مهني مستمر ملائمة وذات جودة، ولا يعزز فكرة التعلم مدى الحياة لدى المحاسبين المهنيين، ذلك أن:

- الوقت المستغرق في أنشطة التطوير المهني المستمر - أساس القياس بالنسبة للمدخل - لا يعطي صورة عن ما تم تعلمه أو عن ما يمكن تطبيقه من المهني فعليا، في ظل غياب التقييم للتعلم المحقق من قبله.

- بعض المحاسبين المهنيين يلتزمون بحضور الدورات التطويرية امتثالاً للمطلوب منهم بهذا الصدد لا غير، كما أنهم يقومون باختيار أنشطتهم للتطوير المستمر بناء على مدى سهولتها من حيث الحصول على الأرصدة (عدد ساعات التعلم) بغض النظر عن مدى ملاءمتها لدورهم أو لاحتياجاتهم التطويرية.
- وفي إطار المعطيات السابقة تم التوصية بالإبقاء على المدخل القائم على المدخلات ضمن مداخل القياس المتاحة بالمعيار IES7، مع الإشارة إلى مناسبة مراجعة الفقرات التفسيرية المرتبطة به، وتوجيهها نحو:
- تقديم توضيحات لمستخدمي المدخل حول كيفية إضافة عناصر رقابية ضمن برامج التطوير المهني المستمر، الأمر الذي قد يدخل ضمنه توضيح أن الدورات التي تُعد ذات قيمة للتطوير المهني المستمر هي فقط تلك القائمة على تحقيق أهداف معينة للتعلم وعلى تقييم تحقق هذه الأهداف.
- التوجيه نحو مناسبة قيام المحاسب المهني بالتأمل فيما قام بتنفيذه من أنشطة للتطوير المهني المستمر، وبإعداد مذكرة عنها (CPD Diary) كجزء من متطلبات المراجعة لأنشطة CPD للمحاسبين المهنيين، بحيث يكون وقت أنشطة CPD للمحاسب المهني مُهمًا فقط إذا ما استطاع توضيح كيفية مساهمة هذه الأنشطة في تطوير كفاءته.
- توضيح أن المدخل القائم على المدخلات ليس مدخلا مفضلاً، وأن الهيئات المهنية يجب أن تطمح إلى تحويل أنظمتها للتطوير المهني المستمر نحو المدخل القائم على المخرجات، خاصة بالنسبة لأدوار المحاسبين المهنيين الأكثر صلة بحماية مصلحة الجمهور.
- **المسائل المرتبطة بالمدخل القائم على المخرجات:** تم لمس عدم تأكد الهيئات المهنية بشأن المطلوب منها تنفيذه في حال توجيهها نحو الاعتماد على المدخل القائم على المخرجات في القياس بالنسبة لأنشطة CPD، وبصفة عامة تم تقسيم تفسيرات الهيئات العضوة لمتطلبات المعيار المرتبطة بالمدخل إلى قسمين يمكن توضيحهما على النحو التالي:
- التفسير الأول: الهيئات المهنية في هذا القسم ترى بأن مدخل المخرجات وفقاً لمضمون المعيار IES7 قائم على مطالبته بـ " تحديد ما إذا كان المحاسب المهني مؤهلاً مهنيًا، بالاعتماد على ما يقوم به مصدر كفؤ من تحقق في هذا الإطار"، وفي هذا الاتجاه عبّرت هذه الهيئات عن عدم قدرتها على الفهم الواضح لمتطلبات المدخل ذلك أن:
- الفقرات المرتبطة بالمدخل ضمن المعيار تضمنت في نفس الوقت استخداماً لمصطلحين يقودان إلى فهم مختلف بشأن متطلباته، هما مصطلح المخرجات ومصطلح الكفاءة المهنية، مع غياب التحديد للمقصود بمصطلح المخرجات ضمن فقرات المعيار أو ضمن معجم المصطلحات للمجلس، الأمر الذي صعب من فهمه، فهل المقصود به هو مخرجات التعلم (إظهار التعلم لشيء ملائم) أو الكفاءة المهنية (إظهار الأداء للعمل بشكل كفؤ) ؟ لتُعرف الكفاءة المهنية ضمن معجم مصطلحات المجلس على أنها القدرة على أداء العمل وفقاً لمعيار محدد، لتفسر الهيئات المهنية في هذا الاتجاه المدخل القائم على المخرجات على أنه وجوب تحديد ما إذا كان أعضاؤها من المحاسبين المهنيين يؤدون دورهم وفقاً لمعايير محدّدة.
- الفقرات التفسيرية بالمعيار تضمنت أمثلة عن أدلة التحقق بمدخل المخرجات ذات صلة بالكفاءة وبمخرجات التعلم الأمر الذي زاد من تشويش الهيئات المهنية حول المستهدف بالمدخل، فهل هو مخرجات التعلم أو الكفاءة المهنية؟

- الهيئات المهنية غير متأكدة بشأن المقصود بمصطلح المصدر الكفو المستخدم بالفقرة (A14b) من المعيار " لا بد من استخدام مصدر كفو من أجل تأكيد المحافظة والتطوير للكفاءة أو المخرجات " فهل المقصود بهذا المصدر هو المحاسب المهني المنفذ لأنشطة التطوير المستمر؟ أو المشرف عليه ؟ أو غير ذلك ؟ ومن هو المصدر الكفو في حالة المحاسب المهني الممارس بشكل فردي أو الخبير في مجال عمله؟

وفي ظل المعطيات السابقة عبّرت الهيئات المهنية عن عدم ارتياحها للانتقال إلى تطبيق المدخل القائم على المخرجات، وعن رؤيتها لاستحالة التلبية العملية لمتطلباته، الأمر الذي قد يحول دون قدرتها على الامتثال لمتطلبات المعيار IES7.

- التفسير الثاني: وفقا لهذا التفسير فإن مدخل المخرجات ليس قائما على التحقق من ما إذا كان المحاسب المهني كفوًا مهنيًا بل على إظهاره لاندماجه، تخطيطه الواعي، نشاطه ومتابعته لأنشطة التعلم الملائمة لاحتياجاته التطويرية، وتأمله المستمر فيما قام بتنفيذه من أنشطة، وفيما يحتاج للقيام به في خطوات مواءمة في إطار محافظته وتطويره لكفاءته. وإن هذا التفسير وخلافاً لسابقه الموجّه أساساً نحو الهيئات المهنية جاء مُوجَّهًا نحو المحاسب المهني ملقياً عليه الجانب الأكبر من المسؤولية عن أنشطة التطوير المهني المستمر، فهو القائم على تنفيذ كل خطواته، كما أنه مطالب من طرف الهيئات المهنية بـ:

- تقديم تصريح سنوي يوضح من خلاله امتثاله للمتطلبات بالنسبة لأنشطة التطوير المهني المستمر.
- الاحتفاظ بتسجيل لأنشطته للتطوير المهني المستمر، يقدّمه عندما يكون محلاً لعملية مراجعة مرتبطة بالتطوير المستمر (CPD Audit)، مع الحرص على أن يعكس هذا التسجيل الخطوات المنقّدة والعاكسة لدورة/إطار التطوير المهني المستمر (CPD Framework / Cycle) للمحاسبين المهنيين، أي الحرص على أن يتضمن هذا التسجيل:
- وصفاً للدور المؤدّى من المحاسب المهني و لاحتياجاته التطويرية.
- تحديداً وتخطيطاً لأنشطة التطوير المهني المستمر المناسبة لتلبية الاحتياجات التطويرية المحدّدة.
- توضيحاً لأنشطة التطوير المهني المستمر المنقّدة.
- وصفاً لمخرجات أنشطة التطوير المهني المستمر المحقّقة من طرف المحاسب المهني (ما الذي تعلمه ؟ كيف يطبقه؟ وكيف ساعده على أداء دوره وعلى تلبية احتياجاته التطويرية؟).
- التأمل فيما تمّ تنفيذه من أنشطة للتطوير المهني المستمر وتحديد مجموعة جديدة من الاحتياجات التطويرية للدخول مرة أخرى في دائرة التطوير المهني المستمر.

إن الهيئات التي تتبّع المدخل القائم على المخرجات وفقاً لتفسيره السابق، وضّحت بأنها تجد صعوبة في تحديد ما إذا كان تطبيقها للمدخل متوافق مع ما تمّ تحديده بالمعيار IES7، فيما يتعلق بضرورة الاعتماد على مصدر كفو من أجل تأكيد المحافظة على الكفاءة وتطويرها، فهي ترى بأنها تقوم بهذه العملية ولكن بشكل غير مباشر من خلال ما يتم تنفيذه من زيارات رقابية من طرفها أو من طرف المنظّمين لعينة من المحاسبين المهنيين، فهي لا تنفذ هذه العملية باستمرار وبالنسبة لكل أعضائها من المحاسبين المهنيين.

وفي إطار الملاحظات السابقة في ظل التفسيرين السابقين تم التوصية بتوجيه ما سيتم تنفيذه من مراجعات وتعديلات بخصوص المعيار IES7 نحو تحقيق مضامين التفسير الثاني للمدخل، بشكل يمكن معه معالجة شكوك وتخوفات الهيئات المهنية بشأنه. وبخصوص تقييم الكفاءة المهنية خلال أنشطة CPD تمّ التوصية بتعويض مدخل المزيج بالمعيار IES7 بمستوى طموح للقياس يركز على قياس وتقييم الكفاءة المهنية للمحاسبين المهنيين، وعلى التوضيح في شكل قائم على المبادئ لكيفية تحقيق هذا القياس، مع الإشارة في هذا السياق إلى اتجاه بعض المهن كمهنة الطيران التجارية، أو الطب نحو مطالبة ممارستها بإكمال بعض الأنشطة التقييمية على فترات منتظمة خلال مرحلة CPD.

- المسائل المرتبطة بمدخل المزيج: من خلال الأنشطة المنقّدة تم لمس عدم ادراك الهيئات المهنية للمقصود بمدخل المزيج وبمتطلباته، حيث أشارت هذه الهيئات إلى قيامها بدمج المدخل ضمن سياساتها للتطوير المستمر من خلال النقل الحرفي للقرارات المتعلقة به ضمن المعيار IES7، دون أن تكون قادرة على الإجابة عن تساؤلات أعضائها بشأنه، كما عبّر البعض من هذه الهيئات على أن مدخل المزيج المطبق في الواقع العملي من طرف الهيئات المهنية ما هو إلا مدخل المدخلات، ذلك أن تركيز هذه الهيئات كان على حجم المنقّذ من أنشطة للتطوير المهني المستمر وليس على مخرجات التعلم المحقّقة.

وفي إطار كل التحليل السابق تمّ التوصية بتضمين المعيار IES7 في شكله المراجع لسلسلة قياس للتطوير المهني المستمر، تشمل كلا من المدخل القائم على المدخلات وخصائص تحسينه، المدخل القائم على المخرجات، مدخل الكفاءة الطموحة.

4.4.5 المسألة الرابعة (فئة الاستهداف للمعيار IES7): إن متطلبات المعيار IES7 جاءت موجّهة بشكل مباشر نحو الهيئات المهنية في حين أن المحاسب المهني هو المعني الأول والمباشر بعملية التطوير المهني المستمر، ومن هذا المنطلق تمّ التركيز من خلال المسألة الرابعة ضمن مسودة مقترح المشروع للمعيار على التأكيد على ضرورة إبراز استهداف المعيار للمحاسبين المهنيين. وفي إطار ما سبق تمّ التوصية بتعديل الفقرة الثانية من المعيار IES7 - توضّح الفئة المستهدفة بالمعيار - من خلال توجيهها نحو المحاسبين المهنيين ونحو الهيئات المهنية، كما تمّ التوصية بإضافة فقرة تهدف لمساعدة المحاسب المهني على فهم مسؤوليته عن المحافظة على كفاءته المهنية وتطويرها.

إن خلاصة العمل بالنسبة لما تمّ تقديمه من توصيات بخصوص المعيار IES7 تمّ تضمينها ضمن مقترح مشروع للمعيار قُدِّم للمجلس من أجل مراجعته واعتماده خلال شهر نوفمبر من سنة 2016، ليتم بعدها الانطلاق في الخطوات العملية لمراجعة المعيار، وفقاً للمقترح الزمني التالي: (IFAC, 2016u, p5)

- أفريل 2017: تقديم مشروع العرض للمعيار.
- نوفمبر 2017: موافقة المجلس على تقديم مشروع عرض المعيار للجمهور.
- من 17 ديسمبر إلى غاية 18 مارس 2018: عرض المشروع على الجمهور.
- ابتداء من أفريل 2018: مراجعة مشروع العرض بناء على الاستجابات المحصّلة من الجمهور ومن ثمّ تقديم المعيار IES7 المراجع في شكله النهائي.

6. متطلبات معيار التعليم المحاسبي الدولي IES8.

إن المعيار IES7 ليس معيار التعليم الوحيد ذو الصلة بالتطوير المهني المستمر للمحاسبين المهنيين، فقد قام مجلس (IAESB) بتوجيه معياره المراجع (IES8): الكفاءة المهنية للشركاء المسؤولين عن مراجعة القوائم المالية) نحو تغطية هذه العملية، ولكن في علاقتها مع فئة خاصة من المحاسبين المهنيين هي فئة الشركاء المسؤولين عن مراجعة القوائم المالية*. وقد صوّغ المجلس قيامه بهذا الأمر بأهمية الدور المؤدى من هذه الفئة وتأثيره على مصلحة الجمهور. وفيما يلي سنقوم بتقديم مضامين هذا المعيار، مع تحديد أهم الاختلافات بينه وبين إصداره السابق (IES8، 2006).

1.6 التزامات هيئات المحاسبة المهنية وفقا للمعيار IES8: ألزم مجلس (IAESB) الهيئات المهنية بمطالبة أعضائها

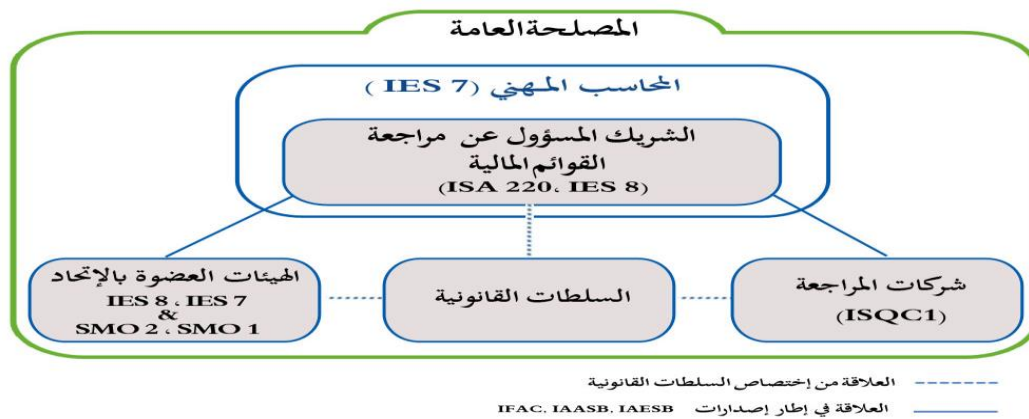
المؤدين لدور الشريك المسؤول عن مراجعة القوائم المالية بـ: (IFAC, 2014o, Para 8, 9)

- المحافظة على كفاءتهم المهنية من خلال تحقيقهم لمخرجات التعلم المحددة بالمعيار (دون شرط الاختصار عليها).

- تنفيذ أنشطة CPD الكفيلة بتمكينهم من المحافظة على الكفاءة المهنية المطلوبة لأدوارهم وتطويرها.

إن المعيار IES8 المراجع وإن كان موجّهاً بمتطلباته للهيئات المهنية فهو يعترف بشكل واضح - على خلاف المعيار IES7 والاصدار السابق للمعيار IES8 - بأن هذه الهيئات تتشارك مسؤولية تلبية هذه المتطلبات مع العديد من الأطراف بما في ذلك الشريك المسؤول عن مراجعة القوائم المالية، شركات المراجعة، السلطات القانونية، فلكل تأثيره ودوره فيما يتعلق بالمحافظة على كفاءة الشريك المسؤول عن مراجعة القوائم المالية وتطويرها، وهذا من خلال الالتزام بما هو موضوع ومفروض من قوانين ومعايير وبيانات ذات صلة، وهذا الأمر هو ما يعبر عنه الشكل رقم (16).

الشكل رقم (16): الأطراف المؤثرة على الكفاءة المهنية للشريك المسؤول عن مراجعة القوائم المالية.



Source: (IFAC, 2015j)

ويمكن توضيح العلاقات الظاهرة بالشكل السابق على النحو التالي:

* الشريك المسؤول عن مراجعة القوائم المالية كما وضّح المجلس من خلال استخدامه للتعريف المقدم من طرف مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) ضمن معاييره الدولية للمراجعة (ISA 220)، (ISA 200) هو الشريك، أو شخص آخر بالشركة المسؤول عن عملية المراجعة وعن أدائها، وعن تقرير المراجعة الصادر بالنيابة عن الشركة، والذي يكون حاصلًا على الصلاحية الملائمة من الجهة التنظيمية أو القانونية أو المهنية.

- **شركات المراجعة:** تأثيرها على الكفاءة المهنية للمحاسب المهني يكون من خلال تلبية متطلبات معيار المراجعة الدولي لرقابة الجودة 1 (ISQC1)، والذي يُحمّلها مسؤولية وضع السياسات والاجراءات من أجل تقديم تأكيدات معقولة حول وجود عدد كافي من الأفراد الملتزمين بالمبادئ الأخلاقية، والمالكين للقدرات والكفاءة الضرورية لـ:

- أداء العمليات بالتوافق مع المعايير الدولية والأطر القانونية.

- تمكين الشركة أو الشريك المسؤول من اعداد تقرير مراجعة ملائم.

إن تأثير المعيار IES8 على شركات المراجعة يتوقف على طريقتها الحالية لمراجعة وتقييم الأداء، وعلى كيفية رؤية عوامل مثل (الأداء الوظيفي، نتائج فحص جودة المراجعة، التغذية المرتدة من الموظفين والأقران) من طرف نظام إدارة الأداء بهذه الشركات، فبالنظر إلى أن المعيار IES8 مُعدّ بالاعتماد على مدخل مخرجات التعلم، فإن البعض من هذه الشركات قد تحتاج إلى تحديث نظامها لإدارة الأداء من أجل توجيهه نحو قياس تحقيق مخرجات التعلم من طرف الشريك المسؤول، والتغيير سيكون أكثر اتساعا بالنسبة لشركات المراجعة التي ليس لديها سياسات واجراءات تضمن التوافق مع متطلبات معيار المراجعة الدولي لرقابة الجودة 1 (ISQC1).

- **الهيئات المهنية العضوة بالاتحاد:** إن تأثيرها على الكفاءة المهنية للشريك المسؤول يكون من خلال التزامها بتلبية متطلبات معياري التعليم IES7، IES8، فالمعيار IES7 يلزمها بمطالبة كل المحاسبين المهنيين - بما فيهم الشريك المسؤول- بتنفيذ أنشطة التطوير المهني المستمر المناسبة للحفاظ على كفاءتهم المهنية وتطويرها، كما يلزمها بوضع نظام يسمح بمتابعة تحقيق هؤلاء المحاسبين لهذه الأنشطة، ليؤكد المعيار IES8 على ضرورة مطابقة هذه الهيئات لأعضائها من المحاسبين المهنيين المؤدين لدور الشريك المسؤول عن مراجعة القوائم المالية بالحفاظ على كفاءتهم المهنية وتطويرها.

وكذلك يتحقق تأثير الهيئات المهنية على الكفاءة المهنية للشريك المسؤول من خلال امتثالها لالتزامات العضوية بالاتحاد المحددة ببياني الالتزام (SMO1) (SMO2)، حيث يتعلق البيان الأول بالتزامها تجاه مراجعة نظم ضمان الجودة لأعضائها المؤدين لأعمال المراجعة والتأكيد والخدمات الأخرى المتعلقة بها، ويتعلق الثاني بالتزامها تجاه معايير التعليم الدولية (IESs) وغيرها من الاصدارات ذات الصلة.

- **الشريك المسؤول عن مراجعة القوائم المالية:** يقع على الشريك المسؤول عن مراجعة القوائم المالية مسؤولية شخصية عن المحافظة على كفاءته المهنية وتطويرها، وهذا من خلال التزامه بتنفيذ أنشطة التطوير المهني المستمر المناسبة في إطار متطلبات المعيار IES7 باعتباره محاسباً مهنيًا، وفي إطار ما يتطلبه المعيار IES8 الموجه إليه بشكل مباشر. كما يلتزم الشريك المسؤول أيضا في إطار تلبية متطلبات معيار المراجعة (ISA 220): رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية) بالتأكد من الامتلاك الجماعي لفريق العمل المسؤول عن المراجعة ولأي خبراء يستعان بهم للكفاءة والقدرات المناسبة لأداء عملية المراجعة وإعداد تقرير مراجعة ملائم.

- **السلطات القانونية:** في العديد من الدول تقوم السلطات القانونية بدور رقابي على الهيئات المهنية، شركات المراجعة، الشركاء المسؤولين عن مراجعة القوائم المالية من خلال ما تسنّه من قوانين بهذا الخصوص، ومن ثم فإن تأثيرها على الكفاءة المهنية للشريك المسؤول يكون من خلال هذه القوانين.

إن تحقيق كل طرف من الأطراف السابقة لالتزاماته المحددة من خلال المعايير أو البيانات أو القوانين سيساهم في توجيه الشريك المسؤول نحو تحقيق متطلبات الكفاءة المهنية لدوره، الأمر الذي سيساهم بدوره في تحقيق جودة عملية المراجعة، وفي تعزيز اعتمادية مهنة المراجعة وتحقيق مصلحة الجمهور (المصلحة العامة).

2.6 مخرجات التعلم المحددة بالمعيار IES8: ضَمَّنَ المجلس معياره IES8 المراجع 28 مخرجة تعلم ذات صلة بالكفاءة الفنية، المهارات المهنية، القيم، الأخلاق، والمواقف المهنية المطلوبة للشريك المسؤول عن مراجعة القوائم المالية، مع توضيحه بأن معظم هذه المخرجات ملائمة للشركاء المسؤولين عن عمليات التأكيد ذات الصلة بالبيانات غير المالية مثل القياسات البيئية والاجتماعية (IFAC, 2014o, Para A 16)، والجدول رقم (10) يوضح هذه المخرجات.

الجدول رقم (10): مخرجات التعلم المطلوبة بالنسبة للكفاءة المهنية للشريك المسؤول عن مراجعة القوائم المالية.

مخرجات التعلم	مجالات الكفاءة
الكفاءة الفنية	
(1) المراجعة	- يقود تحديد وتقييم مخاطر التحريف الهامة كجزء من استراتيجية المراجعة. - يُقَيِّم الردود تجاه مخاطر التحريف الهامة. - يُقَيِّم ما إذا ما كانت عملية المراجعة قد نُفِّذت و وُثِّقت بالتوافق مع معايير المراجعة المطبقة (مثلا ISAs)، ومع القانون المعمول به. - يطور رأي مراجعة مناسب، وتقارير المراجعة ذات الصلة.
(2) المحاسبة المالية والتقارير	- يُقَيِّم ما إذا كان المؤسسة المراجعة قد أعدت من جميع النواحي الجوهرية البيانات المالية وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به وللمتطلبات القانونية. - يُقَيِّم الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح عن المعاملات والأحداث ضمن القوائم المالية وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به وللمتطلبات القانونية. - يُقَيِّم الأحكام و التقديرات المحاسبية التي قامت بها الإدارة، بما في ذلك تقديرات القيمة العادلة. - يُقَيِّم العرض العادل للبيانات المالية بالنسبة لطبيعة الأعمال التجارية، بيئة العمل، قدرة المنشأة على الاستمرار.
(3) الحوكمة وإدارة المخاطر	- يُقَيِّم هياكل حوكمة الشركات، وعمليات تقييم المخاطر التي تؤثر على القوائم المالية للمؤسسة كجزء من استراتيجية المراجعة.
(4) بيئة الأعمال	- يحلل الصناعة ذات الصلة، التنظيم، وغيرها من العوامل الخارجية بما في ذلك السوق، المنافسة، تكنولوجيا المنتج، والمتطلبات البيئية.
(5) الضرائب	- يُقَيِّم الإجراءات المتبعة لمعالجة مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية فيما يتعلق بالضرائب، وتأثير نتائج هذه الإجراءات على استراتيجية المراجعة.
(6) تكنولوجيا المعلومات	- يُقَيِّم بيئة تكنولوجيا المعلومات لتحديد الضوابط ذات الصلة بالبيانات المالية، وتحديد تأثير ذلك على استراتيجية المراجعة.
(7) القوانين واللوائح التجارية	- يُقَيِّم عدم الامتثال أو الاشتباه فيه فيما يتعلق بالقوانين واللوائح لتحديد أثر ذلك على استراتيجية المراجعة.

(8) المالية والإدارة المالية - يُقَيِّم مختلف مصادر التمويل المتاحة للمؤسسة والأدوات المالية المستخدمة من طرفها، لتحديد تأثير ذلك على استراتيجية المراجعة. - يُقَيِّم التدفق النقدي، والموازنات، والتنبؤات للمؤسسة، وكذلك متطلبات رأس المال العامل لتحديد تأثير ذلك على استراتيجية المراجعة.	
المهارات المهنية	
(1) المهارات الذهنية - يحل مسائل المراجعة باستخدام التحقيق، التجرد، التفكير المنطقي، والتحليل النقدي للنظر في البدائل وتحليل النتائج.	
(2) المهارات الاجتماعية والاتصالية - يتواصل بشكل فعال ومناسب مع فريق العمل، الإدارة، القائمين على إدارة المؤسسة. - يحل عند الضرورة مسائل المراجعة من خلال التشاور الفعال.	
(3) المهارات الشخصية - يشجع ويتبنى التعلم مدى الحياة. - يتصرف ويعمل كقدوة لفريق عملية المراجعة. - يقدم التوجيه والإشراف لفريق عملية المراجعة	
(4) المهارات التنظيمية - يُقَيِّم ما إذا كان لدى فريق العمل الموضوعية والكفاءة المناسبة للقيام بعملية المراجعة. - يدير عمليات التدقيق من خلال توفير القيادة وإدارة المشاريع لفريق العمل.	
القيم، الأخلاق، المواقف المهنية	
(1) الالتزام بمصلحة الجمهور - يعزز جودة المراجعة في جميع الأنشطة مع التركيز على حماية مصلحة الجمهور.	
(2) الحكم والشك المهني - يطبق الشك والحكم المهني في تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، وفي التوصل إلى استنتاجات يبنى رأيه على أساسها.	
(3) المبادئ الأخلاقية - يطبق المبادئ الأخلاقية - النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، العناية الواجبة، السرية، والسلوك المهني - في سياق المراجعة، ويحدد الحلول المناسبة للمعضلات الأخلاقية. - يُقَيِّم ويواجه التهديدات التي يمكن أن تحدث أثناء عملية التدقيق للموضوعية والاستقلالية. - يحمي المعلومات السرية للمؤسسة بالتوافق مع مسؤولياته الأخلاقية ومع المتطلبات القانونية ذات الصلة.	

Source: (IFAC, 2014o, Para 9).

إن الاطلاع على الجدول السابق يُمْكِّن من تسجيل عدد من الملاحظات ترتبط بإثارة عدد من التساؤلات بخصوص المعيار IES8، وفيما يلي توضيح لهذه الملاحظات، ولما ارتبط بها من تساؤلات، مع تقديم ما يشكل إجابة عنها بالاعتماد على ما قدّمه المجلس من توضيحات: (IFAC, 2015k, Para 10, 17, 18, 20, 26, 27)

- المعيار IES8 جاء متوافقاً مع معايير المجلس (IES 2-4) المراجعة من ناحية:

- تحديده لمخرجات التعلم المطلوب المحافظة عليها وتطويرها.

- تقديمه للكفاءة المهنية على أنها محصلة ثلاثة مكونات هي: (أ) الكفاءة الفنية، (ب) المهارات المهنية، (ج) القيم، الأخلاق والمواقف المهنية.

- تطلّبه تنفيذ أنشطة التعلم (التطوير المستمر) المناسبة لتحقيق الكفاءة المهنية المطلوبة.

ولكن هل يعني تحديد المعيار IES8 لمخرجات التعلم المطلوبة من الشريك المسؤول عن مراجعة القوائم المالية، توجيهه للهيئات المهنية نحو استخدام مدخل المخرجات بالنسبة للقياس المرتبط بأنشطة التطوير المستمر لهذا الشريك؟ هنا يوضح المجلس بأنه يمكن للهيئات المهنية الاعتماد على مداخل القياس الثلاث المحددة بالمعيار IES7 - مدخل المدخلات، مدخل المخرجات، ومدخل المزيج - مع إشارته إلى أن المدخل القائم على المخرجات يُعدّ الأفضل لهذا الغرض، مع توضيحه لإمكانية تطبيق المعيار IES8 عندما تكون أنشطة التطوير المهني المستمر موثقة ومقاسة من خلال مدخل المدخلات، ومثال ذلك الدورة التدريبية التي يحدّد لها:

- مخرجات تعلم متوافقة مع ما حُدِّد بالمعيار من مخرجات للتعلم.
- مخرجات تعلم قابلة للاختبار وللتطبيق في السياق العملي.
- المعيار IES8 غير متوافق مع المعايير IES 2-5 من ناحية عدم تحديده ل:
- مستوى الكفاءة المطلوب بالنسبة لكل مجال من مجالات الكفاءة المحددة.
- نقطة زمنية بذاتها من أجل تحقيق وإظهار مخرجات التعلم المطلوبة.
- المتطلبات المرتبطة بعملية تقييم تحقق مخرجات التعلم المطلوبة.
- متطلبات الخبرة العملية.

وعدم تناول المعيار IES8 للعناصر السابقة فسره المجلس من خلال إشارته إلى أن مخرجات التعلم بالمعيار لا توضح المطلوب تحقيقه من المحاسب المهني من أجل تأهيله للقيام بدور الشريك المسؤول، وإنما المطلوب المحافظة عليه من طرف الشريك المسؤول من أجل استمراره في تحقيق الأداء الكفؤ بدوره. أي أن المعيار مرتبط بالمتطلبات اللاحقة لتحمل المحاسب المهني لدور الشريك المسؤول وليس بما يسبقها، ومن ثم فلا ضرورة لتحديد المعيار للمستوى المطلوب للكفاءة أو لمتطلبات عملية التقييم، أو لأجل مُحدّد من أجل إظهار تحقق الكفاءة، فالمعيار IES8 مرتبط بتعلم الشريك المسؤول خلال حياته المهنية.

ولكن إذا كان هدف المعيار IES8 هو توجيه الشريك المسؤول نحو المحافظة على ما حقّقه سابقا من مخرجات للتعلم، فما المقصود بمفهوم التطوير المستخدم بالمعيار؟ هنا يوضح المجلس بأن هذا المفهوم ضمن المعيار يشير إلى ضرورة التزام الشريك المسؤول بتحقيق أي مخرجات تعلم جديدة تفرضها عليه بيئة عمله بالغة التغير. ومن أكثر مخرجات التعلم عرضة للتغير تلك المرتبطة بمجال التقارير المالية ومجال المراجعة، ومن ثم فهي تتطلب تعلما مستمرا من الشريك المسؤول من أجل تطوير كفاءته المهنية.

أيضا وفيما يتعلق بمفهوم (المحافظة والتطوير) ضمن المعيار IES8 وضح المجلس بأنه من غير المناسب أن يركز الشريك المسؤول سنويا من خلال ما ينقذه من أنشطة للتطوير المهني المستمر على تحقيق المحافظة والتطوير بالنسبة لكل مخرجات التعلم المحددة بالمعيار، ذلك أن ربط هذه المخرجات مع مفاهيم المحافظة والتطوير المحددة بالمعيار IES7 يوضح بأن أنشطة التطوير يجب أن توجّه نحو العناصر الجديدة أو التي تحتاج للتحديث فيما يتعلق بدور الشريك المسؤول.

- يمكن للهيئات المهنية مطالبة أعضائها من الشركاء المسؤولين عن مراجعة القوائم المالية بإظهار مخرجات تعلم أخرى ضمن مجالات الكفاءة المحددة بالمعيار، أو ضمن مجالات أخرى تقرر مناسبة إضافتها. وتحديد مستوى العمق والاتساع المناسب بالنسبة لمتطلباتها بهذا الخصوص يتوقف على طبيعة البيئة التي يعمل بها هؤلاء الشركاء وطبيعة الدور الذي يؤديه في كل عملية مراجعة. وكمثال عن الحالات التي قد تتطلب من الهيئات المهنية مثل هذه الإضافات، يمكن الإشارة إلى تلك المرتبطة بحالة الممارس الوحيد لخدمة المراجعة، فالشريك في مثل هذه الحالة يجد نفسه مطالبا بتنفيذ المزيد من أنشطة المراجعة لوحده لغياب فريق عمل لديه يساعده على ذلك، الأمر الذي سيزيد من حاجته للتحكم في المزيد من مجالات الكفاءة، ويقود بشكل مباشر إلى وجوب مطالبتهم بإظهار المزيد من مخرجات التعلم. ونفس الحال يكون بالنسبة للشريك المسؤول عن مراجعة القوائم المالية لمؤسسات تعمل بقطاعات أو صناعات خاصة، أو مؤسسات مدرجة بالبورصة.

- تُعدّ الخبرة العملية أهم أنشطة التطوير المهني المستمر لتحقيق الشريك لالتزاماته تجاه المحافظة على كفاءته المهنية وتطويرها، وهذا من خلال ما تتيحه له من فرصة لتطوير كفاءته بالعمق والاتساع المناسبين، والخبرة يمكن أن تثبت من خلال عدد من الأدلة قد تشمل سجلات الوقت مدفوع الأجر، نتائج أنشطة الرقابة على الجودة بما في ذلك النتائج المرتبطة بعمليات مراجعة عملية ضمان الجودة لمكاتب المراجعة.

3.6 التطور بالإصدار المراجع للمعيار IES8.

إن أهم اختلاف بإصدار المعيار IES8 (الخاص بسنة 2014) مقارنة مع سابقه الخاص بسنة 2006 هو ذلك المرتبط بهدف وتوجه المعيار، فالمعيار في إصداره السابق كان موجّها نحو تحديد متطلبات بناء الكفاءة المهنية للمراجعين الخارجيين للحسابات، حيث حُدّد من خلاله: (IFAC, 2008, p72-87)

- متطلبات الدخول إلى البرامج التعليمية الموجهة نحو إعداد المراجعين الخارجيين.

- المتطلبات التعليمية واجبة التحقيق من الفرد، ومن الهيئات المقدمة لبرامج التعليم المحاسبي للمراجعين الخارجيين [يجب أن يغطي البرنامج التعليمي المكون المعرفي، المهاري، الأخلاقي والقيمي مثلما تم تحديده بالمعيار].

- المتطلبات المرتبطة بفترة الخبرة العملية المطلوبة من المحاسب المهني قبل تمكنه من أداء دور المراجع الخارجي.

- المتطلبات المرتبطة بتقييم كفاءة المحاسب المهني قبل تمكنه من تأدية دور المراجع الخارجي

- المتطلبات من المراجع الخارجي قبل تمكنه من تحمل مسؤولية إصدار أحكام مهنية مرتبطة بمراجعة البيانات المالية التاريخية لمؤسسات بصناعات خاصة (مثلا الخدمات المالية والمصرفية، الصناعات الاستخراجية والتأمين، شركات الصناعة الكيماوية)، أو في بيئات خاصة مثل مراجعة الحسابات عبر الوطنية.

فالمعيار في إصداره السابق ضمّ كل معايير المجلس المتعلقة بالتطوير الأولي للمحاسبين المهنيين (IES 1-6) ولكن في علاقتها مع دور المراجع الخارجي، على خلاف الإصدار الحالي للمعيار الذي اتجه نحو تحديد متطلبات التطوير المهني المستمر بالنسبة للمحاسبين المهنيين المؤدين لدور الشريك المسؤول عن مراجعة القوائم المالية.

7. استخدام أداة التطوير المحاسبي (ADT) لتقييم الالتزام بمتطلبات معايير التعليم المحاسبي الدولية.

إن المتطلبات المحددة بمعايير التعليم الدولية الثمانية (IES 1-8) يجب أن تكون الأساس المعتمد من طرف الجهات المسؤولة عن برامج التعليم المحاسبي المهني من أجل تقييم هذه البرامج، وفي إطار تسهيل تحقيق هذه العملية يمكننا الإشارة إلى أداة التقييم المقدمة من طرف مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (UNCTAD) تحت مسمى أداة التطوير المحاسبي (ADT)، والتي تعد أداة توجيهية تعمل على مساعدة البلدان على قياس وتقييم قدرتها على تحقيق الابلأغ العالي الجودة من قبل شركاتها، بما في ذلك القدرات المرتبطة بتعليم وتدريب المحاسبين المهنيين.

وتتكون (ADT) من ثلاث عناصر أساسية هي إطار بناء القدرات من أجل الابلأغ عالي الجودة من قبل الشركات، استمارة تقييمية، ومنهجية للقياس الكمي بخصوص قدرات البناء، حيث يشكل إطار بناء القدرات الأساس المفاهيمي للأداة، وهذا بالنظر إلى تقديمه لتوجيهات بشأن عناصر القدرة اللازمة لضمان أن يكون إابلأغ الشركات عالي الجودة، تلك العناصر التي جمعت ضمن أربع ركائز هي الإطار القانوني والتنظيمي، الإطار المؤسسي، القدرة البشرية، وعملية بناء القدرات. وقد تمثلت التوجيهات بالنسبة لركيزة القدرة البشرية وهي الركيزة ذات الصلة المباشرة بموضوع الدراسة - التعليم والتدريب المحاسبي - في ضرورة التركيز على تطوير القدرات البشرية كعنصر أساسي لبناء القدرات الضرورية لتحقيق الابلأغ عالي الجودة، وهذا من خلال تعليم وتدريب ليس فقط المحاسبين والمراجعين، وإنما جميع المشاركين في سلسلة الابلأغ، مع التنبيه إلى أن التدريب والتعليم لا يجب أن يقتصر على المحاسبة والمراجعة والمعايير المهنية بل أن يكون ممتدا ليشمل سبل إنشاء الهيئات التنظيمية وإدارة وتنفيذ أنشطتها.

ومن المسائل التي أشار الإطار إلى ضرورة النظر إليها فيما يتعلق بالتعليم والتدريب من أجل بناء القدرات البشرية نجد شروط القبول لدخول برامج التعليم المحاسبي المهني، متطلبات التعليم/التدريب المهني، متطلبات التطوير المهني المستمر، مع إشارة الإطار إلى إمكانية الاعتماد على المعايير والمقاييس الدولية ذات الصلة بالنسبة لهذه المسائل، ويشمل ذلك متطلبات مجلس معايير التعليم الدولية (IAESB) في مجال التعليم والتدريب المهنيين، المنهاج العالمي للأونكتاد القائم أساساً على معايير (IAESB)، مشروع المحتوى الموحد، توجيه الاتحاد الأوروبي الثامن بشأن مراجعي الحسابات القانونيين، وغيرها من الارشادات الصادرة عن الهيئات المهنية وهيئات الرقابة في البلدان ذات القدرات المتطورة.

وتعد الاستمارة التقييمية من خلال ما تضمنته من أسئلة مكون القياس الكمي ضمن أداة التطوير المحاسبي (ADT)، حيث تسمح للبلد محل التقييم بتحديد موقعه الحالي تجاه المتطلبات والمعايير الدولية ذات الصلة ببناء القدرات اللازمة لتحقيق الابلأغ عالي الجودة للشركات. ولقد صُممت أسئلة الاستمارة لتغطي جميع الركائز المحددة ضمن إطار بناء القدرات (باستثناء ركيزة عملية بناء القدرات)، حيث حُدّد لكل ركيزة من هذه الركائز عدداً من المؤشرات لقياسها. وقد تمثلت المؤشرات التي تعد ذات صلة بتعليم وتدريب المحاسبين المهنيين ضمن ركيزة القدرة البشرية في:

- المؤشر ج.1 (التعليم والتدريب المهنيين): تم استخدام (9) أسئلة رئيسية لقياس هذا المؤشر، تمحورت حول اختبار مدى تلبية البرامج المحلية للتعليم المحاسبي المهني لمتطلبات معايير التعليم الدولية (IES1, IES2, IES8) في إصدارها الأول، حيث تم الاستفسار عن واقع تلبية متطلبات دخول هذه البرامج للمتطلبات المحددة بالمعايير، وعن تلبية محتوى هذه البرامج لمجالات المعرفة المحددة بالمعايير.
- المؤشر ج.2 (المهارات المهنية والتعليم العام): تم استخدام (11) سؤالاً رئيسياً لقياس هذا المؤشر، وقد استفسرت هذه الأسئلة عن واقع تعزيز برامج التعليم المحاسبي المهني المحلية للمهارات المهنية المطلوبة للمحاسبين والمراجعين، مع ملاحظة توافق المهارات المحددة بهذه الأسئلة مع تلك المحددة بمعايير التعليم الدوليين (IES3, IES8) في إصدارها الأول. وأيضاً تطرقت الأسئلة الخاصة بهذا المؤشر لواقع تلبية المكون الأخلاقي بالبرنامج التعليمي المحلي لعدد من الجوانب هي تلك المحددة بمعايير التعليم الدوليين (IES4, IES8) في إصدارها الأول.
- المؤشر ج.3 (تقييم الكفاءات والقدرات المحاسبية المهنية): تم استخدام (6) أسئلة لقياس هذا المؤشر دارت حول عملية تقييم الكفاءات المهنية للمحاسبين المهنيين ومراجعي الحسابات، فهل هذه العملية مطلوبة التنفيذ قبل الاعتماد؟ وهل يُتبع في تنفيذ التقييم طرقاً مقبولة عموماً؟ وهل يغطي التقييم المعرفة، المهارات، القيم، الأخلاق، المواقف المهنية؟ والملاحظ أن المتطلبات بالأسئلة ضمن هذا المؤشر جاءت متوافقة مع تلك المحددة بمعايير التعليم الدولي (IES6) في إصداره الأول.
- المؤشر ج.4: متطلبات الخبرة العملية: تُكوّن هذا المؤشر من (6) أسئلة رئيسية دارت حول الخبرة العملية المطلوبة للمحاسبين المهنيين ومراجعي الحسابات. وقد جاءت هذه الأسئلة متماشية مع المتطلبات المحددة ضمن معيار التعليم الدولي (IES5) في إصداره الأول.
- المؤشر ج.5: التطوير المهني المستمر: تم استخدام (7) أسئلة لقياس هذا المؤشر، ارتبطت بعملية التطوير المهني المستمر للمحاسبين المهنيين ومراجعي الحسابات، فهل يتم توفير البرامج والموارد لتحقيق عملية التطوير المهني المستمر للمحاسبين والمراجعين المهنيين؟ وهل يمكن سحب التأهيل (الاعتماد) من المحاسبين والمراجعين المهنيين لعدم تحقيقهم للعدد الكافي من ساعات التعلم أو للنوع المناسب من أنشطة التطوير المهني المستمر؟ وهل أن التطوير المهني المستمر ضروري لتجديد الاعتماد أو استمراره؟ وغيرها من الأسئلة التي تتوافق مع متطلبات معيار التعليم الدولي (IES7).
- المؤشر ج.6: التدريب المتخصص: تم قياس هذا المؤشر من خلال سؤالين ارتبطا بواقع امتلاك البلد - محل التقييم - لبرنامج تدريب يتناول مستويات متقدمة في المحاسبة، وجوانب خاصة مثل مراجعة الحسابات الداخلية، إدارة الأموال العمومية، القيمة العادلة، الضرائب، الاعسار.
- إن الجدول رقم (11) يعطي صورة توضيحية عن شكل الاستمارة التقييمية، مع اقتصاره على الأسئلة الرئيسية المكونة للمؤشر المتعلق بمتطلبات الخبرة العملية.

الجدول رقم (11): الاستمارة التقييمية - مؤشر متطلبات الخبرة العملية -

ملاحظات	مصدر المعلومة	لا	نعم	
				الركيزة ج: القدرة البشرية
				المؤشر
				4.ج
				الأسئلة
				هل يتطلب الاعتماد تحقيق فترة محددة للخبرة العملية ضمن أعمال محاسبية.
				هل أن فترة الخبرة العملية المطلوبة من أجل الاعتماد تتكون من ثلاث سنوات على الأقل؟
				هل تتطلب الهيئة المهنية أو المنظمة الحكومية المسؤولة عن الاعتماد من الأفراد تقديم أدلة تثبت اتمامهم لمتطلباتها بشأن الخبرة العملية من أجل اعتمادهم كمحاسبين مهنيين؟
				هل يوجد لدى الهيئة المهنية أو المنظمة الحكومية المسؤولة عن الاعتماد نظام لتقييم ولقبول بيئة الخبرة العملية؟
				هل هناك نظام رصد قائم لرصد الخبرة العملية المحصلة والابلاغ عنها؟
				هل يجري استعراض دوري (سنوي على الأقل) للكفاءات الضرورية للمحاسبين المهنيين، بشكل يضمن ملائمة ومناسبة الخبرة العملية المكتسبة؟
				المجموع للمؤشر ج.4

Source : (UNCTAD, 2013, p59).

من خلال الجدول رقم (11) يمكننا ملاحظة أن اجابات المحدد من أسئلة محصور في خيارين (نعم، لا)، مع احتواء الاستمارة على عمود مخصص لتقديم أي مصادر (قوانين أو لوائح أو معايير) تدعم الإجابة المقدمة، وعلى عمود مخصص لتقديم أي شروحات أو معلومات إضافية بشأن هذه الاجابات. وهنا يمكن الإشارة إلى أن الاجابة عن مختلف الأسئلة المتضمنة بالاستمارة التقييمية هي مسؤولية الفريق المتخصص الذي يجب أن يضم ممثلين من جميع المجالات ذات الصلة بميدان المحاسبة والابلاغ (السلطات الحكومية ذات الصلة، هيئات المحاسبة المهنية، واضعي المعايير في المجالات المختلفة ذات الصلة بالإبلاغ، شركات المحاسبة، الأكاديميين، هيئة الأوراق المالية... وغيرهم من الأطراف ذات الصلة). وفي الحقيقة إن جميع مثل هؤلاء المختصين من أجل الإجابة عن الاستمارة سيسمح بالتفكير والنقاش بشأن الجوانب المختلفة المشكلة للبيئة الوطنية للمحاسبة (الجانب القانوني والتنظيمي، المؤسسي، التعليمي والتدريسي)، وبتشكيل رؤية كلية حول واقع هذه البيئة، الأمر الذي يمكن أن يشكل أساسا دقيقا وواقعيا لبناء استراتيجية وطنية للتنمية بالمجال المحاسبي، بما في ذلك البناء لبرامج تعليم محاسبي مهني تعكس الاحتياجات الوطنية وتلبي المتطلبات الدولية من معايير وغيرها.

إن أداة التطوير المحاسبي (ADT) أداة للقياس الكمي، ويكون هذا من خلال سماحها بتحديد قيمة كلية (Total Score) تعكس كل ركيزة من ركائز قدرات البناء للبلد محل التقييم، مع سماحها بتفصيل هذه النتيجة من خلال تحديد القيمة الموافقة لكل مؤشر من المؤشرات المشكلة لكل ركيزة من هاته الركائز. والمنهجية الاحصائية لحساب القيمة الكلية أو التفصيلية هي كما يلي:

- كل ركيزة من الركائز الثلاث (الاطار القانوني والتنظيمي، الاطار المؤسسي، القدرة البشرية) المضمنة في عملية القياس تضم ثماني مؤشرات وبكل مؤشر عدد من الأسئلة، كما قد يضم البعض من هذه الأسئلة أسئلة فرعية مرتبطة بها.

- الإجابة عن الأسئلة قد تأخذ القيمة (1) في حالة الإجابة الإيجابية (نعم) أو القيمة (0) في حال الإجابة السلبية (لا).

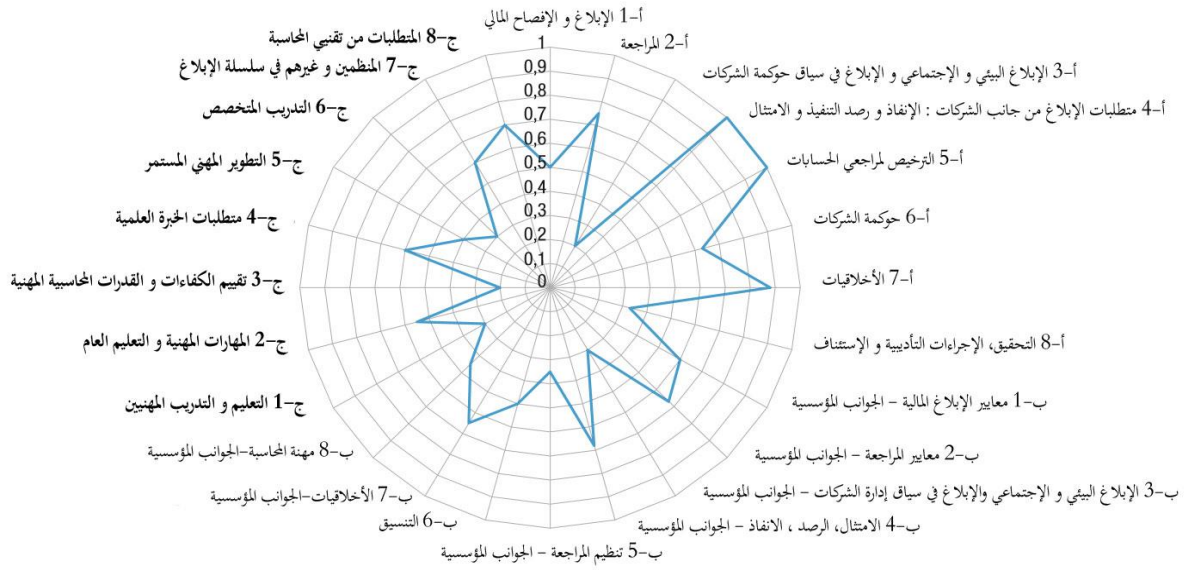
- تحسب قيمة كل مؤشر كمتوسط للردود المقدمة بالنسبة لجميع الأسئلة المرتبطة به، أي من خلال حساب حاصل قسمة مجموع الاجابات المقدمة على كل الأسئلة المكونة له على عددها، مع مراعاة أن القيمة بالنسبة للأسئلة التي تتضمن أسئلة فرعية تمثل حاصل قسمة مجموع الإجابات لهذه الأسئلة-الفرعية- على عددها.

- تحسب القيمة الكلية لكل ركيزة من ركائز بناء القدرات من خلال قسمة مجموع القيم المحسوبة بالنسبة للمؤشرات الثمانية المكونة لها على عدد هذه المؤشرات (ثمانية).

إن نتائج عملية التقييم السابقة يمكن أن تُقدّم على شكل خريطة عنكبوتية تحدد بشكل واضح موقع البلد محل التقييم عند نقطة زمنية معينة تجاه تلبية المعايير والمتطلبات الدولية ذات الصلة بتحقيق الابلاغ عالي الجودة للشركات، كما تحدد مجالات بناء القدرات التي تحتاج إلى المزيد من التطوير بالنسبة لهذا البلد، حيث أن الوضع المثالي - المستهدف - لهذه المجالات هو الذي يكون على طول الحد الأقصى للدوائر متحدة المركز المشكلة للخريطة، فهذا الموقع يعني امتثالاً كلياً للمعايير والمتطلبات الدولية.

إن الشكل رقم (17) يعطي صورة افتراضية - مثال - عن الشكل الذي قد تأخذه الخريطة العنكبوتية المستخدمة لعرض نتائج التقييم بالنسبة لأحد البلدان فيما تعلق بكل ركيزة من ركائز البناء المطلوبة لتحقيق الابلاغ عالي الجودة للشركات، والمتحصل عليه باستخدام أداة التطوير المحاسبي (ADT).

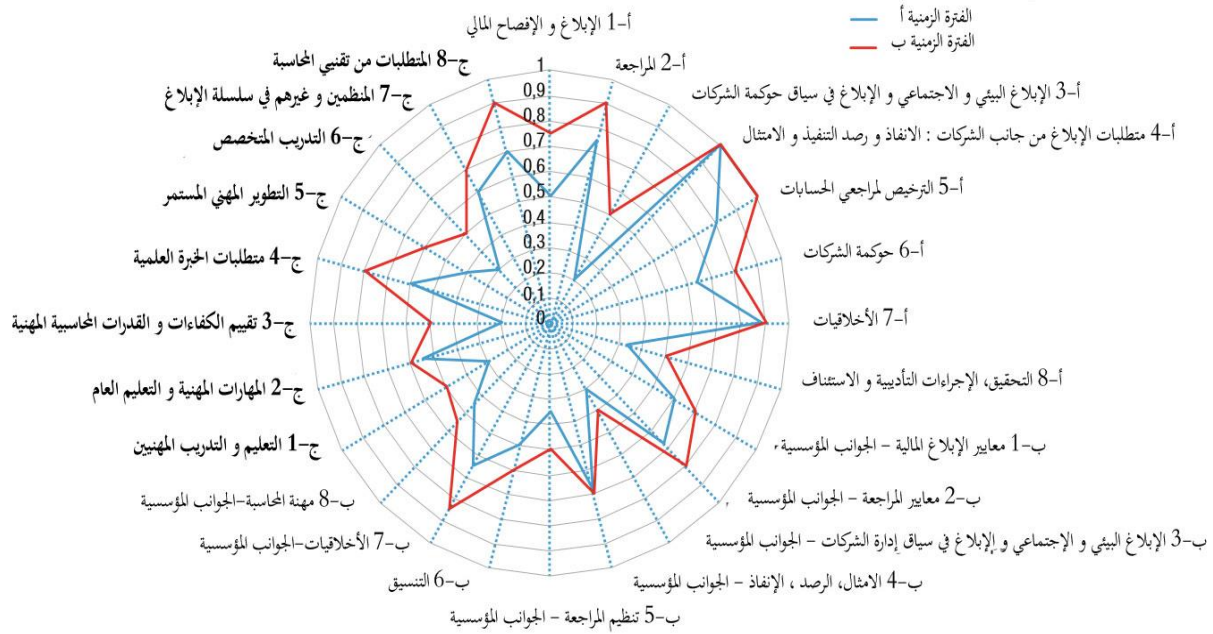
الشكل رقم (17): خريطة عنكبوتية توضح نتائج التقييم باستخدام (ADT) بالنسبة لأحد الدول.



Source: (UNCTAD, 2015, p28).

إن المؤشرات المشار إليها بالرمز (أ) ضمن الشكل السابق تتعلق بالركيزة المتعلقة بالجانب القانوني والتنظيمي، والمؤشرات المشار إليها بالرمز (ب) بالركيزة المتعلقة بالاطار المؤسسي، أما المؤشرات ذات الرمز (ج) فهي الخاصة بركيزة القدرة البشرية. وكما يتضح من خلال الشكل فإن البلد محل التقييم مازال بعيدا عن التلبية الكلية للمتطلبات الدولية (معايير التعليم الدولية IESS) فيما يتعلق بتعليم وتدريب المحاسبين المهنيين، ذلك أن المؤشرات المرتبطة بهذا الجانب (المؤشرات ج-1 - 6) أخذت قيما جاءت كلها أقل من الواحد الصحيح (1)، وهي القيمة الدالة على الامتثال الكلي لمتطلبات المعايير والتي تأتي متموضعة على الحد الأقصى للدوائر متحدة المركز المشكلة للخريطة. ومثل هذه النتائج يجب على البلد المقيم اتخاذها كأساس لتحديد الخطوات العملية واجبة التنفيذ لتطوير العمليات المرتبطة بالمؤشرات السابقة، بشكل يضمن اقتراحها من تلبية متطلبات المعايير الدولية ذات الصلة (IESS)، مع وجوب تتبع المنجز من هذه الخطوات ونتائجه عبر الفترات الزمنية المختلفة بهدف الحكم على مدى التطور المحقق به، وهذا الأمر يمكن عرضه أيضا من خلال الخريطة العنكبوتية، فبدل أن يتم تحديد موضع واحد لكل مؤشر من مؤشرات ركائز البناء ضمن الخريطة يتم تحديد موضعين له، يحدد واحد منهما قيمة المؤشر خلال الفترة الزمنية الأولى، والثانية قيمته خلال الفترة الزمنية الثانية، بشكل يسمح برؤية مدى التطور في الانجاز بالنسبة له. والشكل رقم (18) يعطي صورة توضيحية عن مثل هذه المقارنة.

الشكل رقم (18): خريطة عنكبوتية توضح نتائج التقييم باستخدام (ADT) بالنسبة لأحد الدول خلال فترتين زمنيتين مختلفتين.



Source: (UNCTAD, 2015, p29).

يتضح من خلال الشكل رقم (18) التغير الإيجابي في وضعية البلد محل التقييم بالنسبة لجميع المؤشرات المكونة لركائز البناء تجاه الإبلاغ عالي الجودة، حيث تم الانتقال من الوضعية الأولى والممثلة للفترة الزمنية (أ) إلى الوضعية الثانية والممثلة للفترة الزمنية (ب).

وإلى جانب استخدام الخريطة العنكبوتية لعرض نتائج التقييم الكلية المحصلة باستخدام (ADT) فإنه يمكن الاعتماد عليها لعرض نتائج التقييم المتعلقة بركيزة واحدة فقط من ركائز بناء القدرات، ليكون العرض متعلقاً مثلاً بركيزة القدرة البشرية، فيتم عرض الموقع الحالي لمكونات هذه الركيزة من تعليم وتدريب محاسبي للمحاسبين والمراجعين المهنيين، متطلبات الخبرة العملية، التطوير المهني المستمر، التقييم للكفاءات... وغيرها. ول يتم عرض التقدم المحقق بهذه المكونات خلال الفترات الزمنية المتلاحقة. وهذا الاستخدام للخريطة العنكبوتية يسمح بالتركيز على مكونات كل ركيزة من ركائز بناء القدرات على حدى، في حين يتيح الاستخدام الأول لها (عرض مؤشرات كل الركائز معاً) رؤية كل مكون من مكونات ركائز بناء القدرات ولكن في إطار الصورة الكلية لواقع البيئة المحاسبية بالبلد محل التقييم، الأمر الذي يزيد من نجاعة المحدد من خطوات تطويرية بالنسبة لكل منها، فهي وليدة الرؤية الشمولية لواقع هذه البيئة. إن أسئلة الاستمارة التقييمية ضمن أداة التطوير الحاسبي (ADT) وفيما يتعلق بجانب القدرات البشرية جاءت قائمة بشكل كلي على معايير التعليم (IESs) للاتحاد في إصدارها الأول، وبهذا الشكل فإنه يمكن النظر إليها كجهد مقدم من طرف الأونكتاد في إطار مساعدة الدول على تقييم مدى تلبية واقعها المحلي لمتطلبات معايير التعليم الدولية، مع ضرورة تنبه الجهات الراغبة في استخدام هذه الاستمارة بخصوص هذا الجانب، إلى ضرورة تحديث الورد بها من أسئلة، بالشكل الذي يتماشى مع مضامين معايير التعليم الدولية في إصدارها المراجع.

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل عملنا على توضيح متطلبات معايير التعليم الدولية كما جاءت محددة ضمن الاصدار المراجع لها، حيث أشرنا إلى أن متطلبات المعايير الستة الأولى غطت مرحلة التطوير الأولى للكفاءة المهنية للمحاسبين المهنيين المحتملين، بمكوناتها الثلاث من تعليم محاسبي مهني، خبرة عملية وتقييم. وبشكل عام وجهت هذه المعايير الهيئات المهنية نحو الحرص على جعل دخول برامجها للتعليم المحاسبي مقتصرًا على من يملك فرصة معقولة للنجاح بها، مع تحديدها لمخرجات التعلم مطلوبة الاظهار من طلبتها بإكمالهم لهذه البرامج ولكون الخبرة العملية، ومع تصميمها وتنفيذها لأنشطة التقييم الكفيلة بقياس مدى نجاح هؤلاء الطلبة في اظهار هذه المخرجات، دون اهمالها القيام بمراجعة وتحديث دوريين لبرامجها للتعليم المحاسبي.

وفي خطوة موالية وضحنا من خلال هذا الفصل متطلبات معياري التعليم (IES7، IES8) المتعلقين بما يطلق عليه مجلس معايير التعليم المحاسبي تسمية التطوير المهني المستمر، حيث وضحنا بأن المطلب الأساسي للمعيار IES7 تمثل في ضرورة الزام الهيئات المهنية لأعضائها من المحاسبين المهنيين بأنشطة التطوير المهني المستمر، مع قيامها بتحديد سياستها فيما يتعلق بالقياس والتحقق من التزام هؤلاء الأعضاء، وبالعقوبات المناسبة لحالات عدم الامتثال من قبلهم. ليوضح المعيار IES8 مخرجات التعلم المطلوب المحافظة عليها وتطويرها من طرف المحاسبين المهنيين المؤدين لدور الشريك المسؤول عن مراجعة القوائم المالية.

الفصل الثالث

نماذج عن ممارسات هيئات مهنية محققة لمتطلبات معايير
التعليم الدولية

تمهيد

أشار مجلس معايير التعليم المحاسبي أكثر من مرة إلى مناسبة اطلاع هيئات المحاسبة المهنية على جهود بعضها البعض، وإلى مناسبة تحقيق عملية تبادل متواصلة للخبرات فيما بينها، وهذا بهدف الرقي بمهنة المحاسبة وبممارستها ومثل هذا الأمر هو ما سنحاول تحقيقه من خلال هذا الفصل، حيث سنشير إلى ممارسات عدد من الهيئات المهنية المحققة لمتطلبات معايير التعليم الدولية (IESs).

وطريقة عرض محتويات هذا الفصل ستأخذ نفس ترتيب معايير التعليم الدولية، حيث سنعرض أولاً ممارسات محققة لمتطلبات المعيار IES1 المتعلق بمتطلبات الدخول إلى برامج التعليم المحاسبي المهني، لنعرض بعدها في شكل متصل ممارسات محققة لمتطلبات المعايير IES 2-4، IES6 وهذا بالنظر إلى الصلة الوثيقة بين هذه المعايير فهي تشترك في تحديدها للمطلوب تحقيقه وتقييمه خلال برامج التعليم المحاسبي المهني. وسنتقل بعدها إلى عرض ممارسات محققة لمتطلبات المعيار IES5 المتعلق بمكون الخبرة العملية المطلوبة من المحاسبين المهنيين المحتملين، لنختتم الفصل بعرض ممارسات محققة لمتطلبات المعيار IES7 المتعلق بعملية التطوير المهني المستمر المطلوبة من المحاسبين المهنيين، فالفصل لن يتضمن عنصراً موجّهاً لعرض ممارسات محققة لمتطلبات المعيار IES8، ذلك أن هذا المعيار يتعلق بالتطوير المهني المستمر المطلوب لفئة خاصة من المحاسبين المهنيين وهي تلك المؤدية لدور الشريك المسؤول عن مراجعة القوائم المالية، والهيئات المهنية - بشكل عام - لا تُفصل في متطلباتها للتطوير المهني المستمر بين المسؤولين عن مراجعة القوائم المالية وغيرهم من المحاسبين المهنيين.

وفيما يتعلق بالهيئات المهنية المشار إليها خلال الفصل يمكن أن نوضح بأن النسبة الأكبر منها (8 من أصل 9) هي هيئات عضوة بما يُعرف بالتحالف العالمي للمحاسبة (GAA)، التحالف الذي يضم 10 هيئات محاسبية مهنية رائدة، والذي يهدف إلى تحسين جودة الخدمات المحاسبية، وإلى تحقيق التعاون وتبادل المعارف بشأن القضايا الدولية المهمة، كما أن الهيئات بهذا التحالف تحظى بعضوية الاتحاد (IFAC) ومن ثم فإن لها خبرة في مجال تطبيق المعايير الصادرة عن الاتحاد بما في ذلك معايير التعليم الدولية. والهيئة الأخرى المشار إليها بالفصل هي جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين (ACAA)، والهيئة قوتها وثقلها، كما أنها تحظى بعضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). وأيضاً سيتم من خلال الفصل الإشارة إلى ممارسة مشروع المحتوى الموحد والذي هو عبارة عن مشروع يضم الهيئات المهنية الرائدة في مجال المحاسبة بعدد من الدول (بلجيكا، فرنسا، ألمانيا، إيرلندا، إيطاليا، هولندا، المملكة المتحدة).

1. ممارسات محققة لمتطلبات معيار التعليم المحاسبي الدولي IES1.

إن أول مطلب للمعيار IES1* تتمثل في ضرورة تحقيق الهيئات المهنية لخاصية المرونة بما تضعه من متطلبات لدخول برامجها للتعليم المحاسبي المهني، والمقصود بالمرونة كما وضّحنا سابقا هو عدم الافراط في التشدد أو التسهيل بالنسبة لهذه المتطلبات، وإتاحة فرصة الالتحاق بهذه البرامج لكل من يملك القدرة على النجاح بها. وقد تتمثل المطلب الثاني للمعيار IES1 في ضرورة إتاحة الهيئات المهنية للجمهور المعلومات المرتبطة بمتطلبات دخول برامجها، وبهذه البرامج (طريقة تنفيذها، برمجتها الزمنية... إلخ). وفيما يلي سنعرض ممارسات عدد من الهيئات المهنية المحققة لهذين المطلبين.

1.1 ممارسات معهد المحاسبين القانونيين في إيرلندا (CAI): يتكون برنامج المعهد المرتبط بالحصول على شهادته للمحاسبة القانونية من ثلاث مستويات تعليمية، يمكن للطلاب تحقيقها خلال ثلاث سنوات، ويُحقّق مكوّن التعليم بهذا البرنامج بالاعتماد على مراكز المعهد المخصّصة لذلك، فالمعهد هو القائم على تنفيذ التعليم ببرنامجه ولا يُجِيل ذلك إلى طرف ثالث، وعملية التعليم بهذا البرنامج يمكن أن تتم من خلال أحد أسلوبين وجها لوجه، أو عن بعد وفقا لاختيار الطالب. ويظهر تحقيق المعهد لمطلب المرونة للمعيار IES1 من خلال ما يتيح من مسارات متعدّدة لدخول برنامجه، تشمل كلا من:

- فئة حاملي الشهادات الجامعية لمرحلة التدرج، ومرحلة ما بعد التدرج، دون الاشتراط لأن تكون هذه الشهادات بتخصص محاسبي، أو حتى في مجال الأعمال (CAI, 2017a).

- فئة الأفراد من غير حاملي الشهادات الجامعية (School Leaver)، ويكون هذا وفقا لمسار تعليمي معين يعكس تعاوننا بين معهد (CAI) ومعهد تقنيي المحاسبة بإيرلندا (IATI)، حيث يكون مطلوبا من الأفراد بهذه الفئة الالتحاق أولا بالبرنامج التعليمي لمعهد تقنيي المحاسبة (سنتين دراسيتين + سنتين للخبرة العملية)، ليتاح للناجحين منهم في امتحانات السنة الأولى، أو السنة الثانية الالتحاق المباشر بالبرنامج التعليمي لمعهد (CAI) دون الحاجة لإكمال سنتي الخبرة العملية لبرنامج تقنيي المحاسبة (CAI, 2017b).

إن إتاحة معهد (CAI) دخول برنامجه التعليمي للفئة غير المحققة للتعليم الأكاديمي السابق بالمجال المحاسبي أو بمجال الأعمال، وللفئة المحققة لهذا التعليم ارتبط بالإعفاءات الممنوحة من قبله للفئة الثانية كاعتراف منه بالتعلم السابق المحقّق من قبلها، وموضوع الاعفاء هنا هو الدراسة والاختبارات المرتبطة ببعض المقررات المشكّلة لبرنامج التعليمي. ويُقصرُ المعهد الاستفادة من هذه العملية - الإعفاء - على الأفراد المقّدمين لطلب بخصوص ذلك خلال السنوات العشر الأولى المحسوبة انطلاقا من تاريخ حصولهم على المؤهل التعليمي الذي سيدخلون على أساسه للبرنامج، كما يقبّد المعهد الاستفادة من الاعفاء بالأطر التالية:

- يعفى الأفراد الناجحين بكل امتحانات معهد تقنيي المحاسبة من اختبارات عدد من المقررات المكونة للمستوى الأول من البرنامج التعليمي للمعهد (CAI, 2017b).

- يعفى حملة الشهادات الجامعية لمرحلة التدرج بتخصصات المحاسبة والأعمال من الاختبارات المرتبطة بالمستوى الأول ببرنامج المعهد، كما يتاح لهم الاعفاء من الاختبارات الخاصة بمستواه الأول والثاني في حال حصولهم على شهادة لما بعد التدرج بالمجال الحاسبي، حيث تتطلب منهم هذه الشهادة الدراسة لسنة إضافية بأحد الجامعات المعتمدة من طرف المعهد. ويعفى أيضا من اختبارات المستوى الأول بالبرنامج حملة الشهادات الجامعية بمجال خارج الأعمال، في حال تحقيقهم لسنة دراسية إضافية بالمجال الحاسبي، وحصولهم على الشهادة المرتبطة بها (CAI, 2017c).

وما سبق عرضه يمكننا تلخيصه من خلال القول بأن الفئة الداخلة لبرنامج المعهد وفقا لمسار - غير المحققين للتعليم السابق بالمجال الحاسبي أو بمجال الأعمال - تكون مطالبة بمقررات المستويات التعليمية الثلاثة للبرنامج وبالاختبارات الموافقة لها، في حين تُمنح إعفاءات للداخلين لهذا البرنامج وفقا لمسار - المحققين لتعليم بالمجال الحاسبي أو بمجال الأعمال - وهذا فيما يتعلق بمقررات مستواه الأول والثاني، فلا توجد إعفاءات بالنسبة لمقررات مستواه الثالث.

إن منح الاعفاءات من طرف المعهد لا يتم بشكل تلقائي، وإنما في إطار تأكده من مدى مناسبة التعليم السابق للأفراد لتحقيق متطلبات شهادته للمحاسبة القانونية، ويتم هذا بصورة كلية في إطار عملية اعترافه بالجامعات التي يمكن لخريجها الاستفادة من اعفاءاته. وعملية الاعتراف تتضمن تنفيذ ثلاث خطوات هي:

- قيام الجامعة الراغبة في الحصول على الاعتراف بتقديم طلب بخصوص ذلك للمعهد، مع وجوب تضمينها بهذا الطلب لتفاصيل بشأن أهداف برنامجها التعليمي، السبب الذاتي لأعضاء الهيئة التدريسية، مقررات البرنامج التي يُفترض فيها تلبية المواضيع المراد الاعفاء منها، طريقة تقديم هذه المقررات (فصلية/سنوية، إلزامية/اختيارية، عدد الساعات لكل مقرر)، الجوانب المرتبطة بعملية التقييم بما في ذلك طرق التقييم، معدلات النجاح، مع تقديم أوراق آخر امتحانات منفذة وحلولها، إلى جانب شهادة الاعتماد الأكاديمي للجامعة.

- تقييم المعهد لطلب الاعتراف، وهذا من خلال تركيزه على تحديد مدى توافق المقررات والاختبارات بالبرنامج التعليمي للجامعة مُقَدِّمة الطلب مع المقررات والاختبارات الخاصة بالمستوى الأول والثاني من برنامج التعليمي، ومع تركيزه أيضا على تحديد وتقييم مدى تغطية البرنامج التعليمي لهذه الجامعة لجوانب مثل الأخلاق، تكنولوجيا المعلومات، الاتصال والبحث.

- في ضوء نتائج عملية التقييم المنقذة من طرف المعهد يتم قبول أو رفض طلب الاعتراف المقدم من طرف الجامعة.

إن استمرار استفادة الجامعات من الاعتراف الممنوح لها من طرف المعهد قائم على الاتصال المستمر بينها وبين هذا الأخير، فالاعتراف الممنوح يكون محل مراجعة مرتبطة بعدد من الحالات منها:

- نتائج تتبّع أداء الطلبة المستفيدين من الاعفاءات باختبارات المعهد.

- ادخال أي تغييرات على البرنامج التعليمي للجامعة، أو على الهيئة التدريسية خلال الفترة المولية لحصول الجامعة على الاعتراف.

- التغيير بخريطة الكفاءة المتعلقة بالمقررات المتضمنة بالمستويات التعليمية لبرنامج المعهد.

إن الاعفاءات الممنوحة من المعهد لا تتوقف على طلبة الجامعات المعترف بها من قبله، إذ يمكن للطلاب المحقق لتعليمه خارج نطاق هذه الجامعات تقديم طلب بخصوص ذلك للمعهد، مع وجوب عمله على تضمين هذا الطلب للمعلومات الضرورية بشأن تعلمه السابق بخصوص المقرر المطلوب الاعفاء منه.

وقبل الإشارة إلى ممارسات المعهد المحققة لمطلب المعيار IES1 المتعلق بضرورة إتاحة الهيئات المهنية للجمهور المعلومات المترتبة بمتطلبات دخول برامجها للتعليم المحاسبي، يمكن أن نشير إلى أن متطلبات المعهد من الأفراد الداخلين لبرنامجهم على أساس الشهادة الجامعية بالنسبة لمكون الخبرة العملية، لا تختلف باختلاف طبيعة التعليم المغطى من خلال هذه الشهادة (تعليم بالمجال المحاسبي، تعليم بمجال مختلف - غير المجال المحاسبي-)، فالخبرة العملية المطلوبة هي في كلتا الحالتين ثلاث سنوات ونصف، ليعتد الأمر بالنسبة للداخلين لبرنامج المعهد من خلال تحقيقهم لدراسة سابقة بمعهد تقنيي المحاسبة بإيرلندا، حيث أن الفترة المطلوبة منهم هي 4 سنوات (CAI, 2017a).

أما فيما يتعلق بإتاحة المعهد للجمهور متطلبات دخول برنامجهم وغيرها من المعلومات مما له صلة بهذا البرنامج، فإنه يمكننا تسجيل تخصيص هذا الأخير من خلال موقعه على شبكة الأنترنت لصفحة بعنوان "Becoming a student" لتقديم المعلومات الضرورية للأفراد الذين يفكرون في الحصول على شهادته للمحاسبة القانونية، ويدخل في إطار هذا تحديد كل من: (CAI, 2017d)

- مجالات عمل المحاسبين القانونيين، والخصائص المميزة لشهادة المعهد للمحاسبة القانونية مقارنة بغيرها من الشهادات المهنية، وهذا من ناحية معدلات النجاح باختبارات المستوى الأخير ببرنامج المعهد، المدة الزمنية لإكمال هذا البرنامج وعدد أوراق اختباره، الاعتراف الدولي بشهادة المعهد. إلى جانب توضيح المعهد لتمييزه من ناحية ما يقدمه من خدمات لطلبته، خاصة من خلال ما يسميه بالجمعية الطلابية للمحاسبين القانونيين بإيرلندا "CASSI" والتي تعدّ مظلة تجمع طلبته بهدف تزويدهم بالدعم الاجتماعي والأكاديمي. وهنا يمكن الإشارة إلى أن من بين أهم ما تقدّمه هذه الجمعية هو ما تُعَدُّه من تقييم بالنسبة للمستويات الثلاث للبرنامج التعليمي للمعهد والاختبارات المرتبطة بالمقررات ضمن هذه المستويات، وهذا باعتمادها على استطلاع آراء الطلبة المجتازين لهذه الاختبارات، الأمر الذي تُشكّل مخرجاته تغذية راجعة مفيدة للمعهد، من ناحية تمكينه من معرفة تقييم الطلبة للعملية التعليمية بكل مكوناتها من مواد تعليمية، كتب، اختبارات وغيرها.

- المدة المطلوبة لإكمال كل مستوى من المستويات التعليمية لبرنامج المعهد (سنة)، والمقررات المكوّنة لكل مستوى منها، وطريقة تحقيق عملية التعليم بها (وجهها لوجه، عن بعد من خلال الشبكة)، وأماكن تواجد مراكز المعهد المحققة لهذه العملية، والبرمجة الزمنية للاختبارات، والتكلفة المرتبطة بكل مستوى من مستويات البرنامج والعناصر التي تغطيها (الكتب، الاختبارات، المواد التعليمية)، ومتطلبات الدخول إلى برنامج المعهد التعليمي، والاعفاءات الممنوحة.

- الجوانب المرتبطة بالتدريب العملي (الخبرة العملية)، وبالمستخدمين المرخص لهم بتقديم التدريب العملي.

2.1 ممارسات معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا و ويلز (ICAEW): تتكون شهادة المعهد للمحاسبة القانونية

من خمسة عشر اختبارا، تنقذ عبر ثلاث مستويات هي:

- المستوى الأول (Certificate Level): يضم ست اختبارات تتعلق بمجالات هي: المحاسبة، التأكد، إدارة المعلومات، مبادئ الضرائب، المالية والأعمال، القانون.
- المستوى الثاني (Professional Level): يضم ست اختبارات تتعلق بمجالات هي: تخطيط الأعمال، استراتيجية الأعمال، المراجعة والتأكد، المحاسبة المالية والتقارير، الامتثال الضريبي، الإدارة المالية.
- المستوى الثالث (Advanced Level): يضم ثلاث اختبارات، يتعلق الأول منها بتقارير الشركات، والثاني بالإدارة الاستراتيجية للأعمال، ليكون الاختبار الثالث عبارة عن دراسة حالة.

وفي إطار مماثل لممارسات معهد (CAI) بشأن متطلبات دخول برنامجه التعليمي والاعفاءات الممنوحة من

طرفه تسير تلك الخاصة بمعهد (ICAEW)، فالحصول على شهادته متاح للأفراد بالمسارات التالية: (ICAEW, 2017a)

- المسار الأول: حملة الشهادات الجامعية بالتخصص (تدرج، ما بعد التدرج).
- المسار الثاني: الأعضاء بأحد الهيئات المهنية المحددة من طرف المعهد.
- المسار الثالث: الحاصلين على شهادة المعهد في المحاسبة، المالية والأعمال (ICAEW CFAB).

ويستفيد الأفراد بالمسار الأول والثاني من الاعفاء من بعض اختبارات المستوى الأول والثاني لشهادة المعهد، وإلى جانب ما سبق يمكن أن نشير إلى ممارسة أخرى مميزة للمعهد، تُحقق توجيه مجلس معايير التعليم المحاسبي المرتبط بمناسبة وضع الهيئات المهنية لمتطلبات دخول تكون أكثر مرونة حينما يكون لما تقدمه من برامج تعليمية مخارج مختلفة تسمح للطالب الذي يقرر عدم اكمال برنامجه التعليمي بالحصول على شهادة معترف بها في سوق العمل، فالمعهد لا يتطلب أي مؤهلات أكاديمية من الأفراد الراغبين في الحصول على شهادته في المحاسبة، المالية والأعمال، الشهادة التي تسمح للحاصلين عليها بالتوجه مباشرة إلى سوق العمل، حيث أنها تحظى بالاعتراف من قبل المنظمات عبر العالم، كما تسمح لهم أيضا - في حال رغبتهم - بالحصول على شهادة المعهد للمحاسبة القانونية، وذلك بإكمالهم لاختباراتها التسع الباقية، فشهادة (ICAEW CFAB) مكونة من الاختبارات الستة الأولى لشهادة المحاسبة القانونية للمعهد (اختبارات المستوى الأول للشهادة) (ICAEW, 2017b).

إن معهد (ICAEW) لا يقدم التعليم المطلوب للإلمام بمواضيع الاختبارات المشكّلة لشهادته مثلما كان الحال بالنسبة لمعهد (CAI)، فدوره بخصوص هذه العملية يقتصر على توجيه الطلبة نحو الجهات المقدمة لمثل هذا التعليم، وعلى تقديم بعض مواد الدعم بهذا الخصوص. والمعلومات بخصوص هذه الجهات وبخصوص غيرها من الجوانب المتعلقة بشهادة المعهد للمحاسبة القانونية متاحة ومؤفّرة على صفحات موقعه على شبكة الأنترنت، تلك الصفحات التي تضمنت إجابات عن أسئلة مثل:

- لماذا قد يختار الفرد التوجه نحو الحصول على شهادة المحاسبة القانونية؟: هنا يقدم المعهد معلومات توضيحية بشأن الدور الذي يُتَوَقَّع تأديته من حامل هذه الشهادة، مع تركيزه على نفي الصورة السلبية السائدة عنه لدى الأفراد، والمرتبطة بكون أن المحاسب القانوني هو شخص جالس طوال الوقت وراء مكتبه لتأدية العديد من العمليات الحسابية.

- كيف يمكن للفرد أن يصبح محاسباً قانونياً؟: بعد تحديد المعهد للجوانب المرتبطة بعمل المحاسب القانوني، اتجه إلى تعريف الأفراد بأن ممارسة هذا العمل تتطلب الحصول على الشهادة المؤهلة لذلك، وبأن الحصول على هذه الشهادة يتطلب تنفيذ عدد من الخطوات من قبيل التدريب لمدة ثلاث سنوات على الأقل، واجتياز خمسة عشر اختباراً، مع توضيحه لمواضيع هذه الاختبارات، ولجوانب التعلم مطلوبة التحقيق بالنسبة لكل منها.

والاجابات السابقة وغيرها من المعلومات متاح بشكل مباشر من خلال موقع المعهد على الشبكة، كما تُقدَّم في شكل آخر ضمن عدد من الأدلة يطلق عليها المعهد تسمية "How to" وهذا بالنظر إلى توضيحها لخطوات تنفيذ عدد من العمليات من قبيل الخطوات العملية لكيفية استخدام الفرد لموقع المعهد على الشبكة. (ICAEW, 2017c)

ويدخل أيضاً في إطار توفير المعهد للملائم من المعلومات للجمهور بخصوص شهادته للمحاسبة القانونية، قيامه بتخصيص زاوية بموقعه على الشبكة لعرض التجارب الخاصة بطلبته الحاليين وأعضائه - على شكل كتابي - فيما يتعلق بمسارهم للحصول على شهادته للمحاسبة القانونية، وهذا كشكل من أشكال التحفيز للأفراد الذين يفكرون في خوض هذه التجربة.

وقبل كل المعلومات السابقة تضمّن موقع المعهد تعريفاً له، من حيث تأسيسه، دوره، عدد أعضائه، عدد طلبته، مدى الاعتراف الدولي بالشهادة المقدّمة من قبله، وكل هذه المعلومات تصب في إطار تزويد أفراد الجمهور بالمناسب من المعلومات، وتحفيزهم للانضمام إلى مجموعة الأفراد الحاصلين على شهادته للمحاسبة القانونية.

3.1 ممارسات معهد المحاسبين القانونيين في أستراليا ونيوزلندا (CA ANZ): يمثل المعهد نموذجاً ثالثاً يمكن تقديمه عن الهيئات المهنية المحققة لمتطلبات معيار التعليم IES1، وبداية يمكن أن نشير إلى أن دخول البرنامج المرتبط بشهادة المعهد للمحاسبة القانونية متاح لكل من: (CA ANZ, 2017a)

- الفرد الحاصل على شهادة بالجمال المحاسبي (بكالوريوس، ماجستير) من جامعة معتمدة من طرف المعهد، مع تحقيقه لمعدل النجاح المطلوب بمواضيع مجالات الكفاءة* المحددة من طرف المعهد.

- الفرد الحاصل على شهادة من جامعة غير معتمدة من طرف المعهد (شهادة بمجال غير المجال المحاسبي)، بحيث يقوم المعهد بتقييم هذه الشهادة، وتحديد فجوة الكفاءة لدى حاملها، وهذا من ناحية مواضيع مجالات الكفاءة المحددة من طرف المعهد وغير المغطاة بهذه الشهادة، ليكون حامل هذه الشهادة مطالباً بتغطية هذه الفجوة من خلال تنفيذ أحد خيارين:

* تتمثل هذه المجالات في كل من: النظم المحاسبية والعمليات، المحاسبة المالية واعداد التقارير، المراجعة والتأكد، قانون الأعمال، الاقتصاد، المالية والإدارة المالية، المحاسبة الإدارية، الأساليب الكمية، الضرائب، تكنولوجيا المعلومات، الأخلاق. فالطالب مطالب بالنجاح في اجتياز الامتحانات المتعلقة بالمواد المغطاة لهذه المجالات ضمن دراسته الجامعية.

- الخيار الأول (برنامج تعليم تحويلي معتمد من طرف المعهد): هنا يتوجه الفرد لتنفيذ برنامج تعليم أكاديمي لما بعد التدرج يكون مناسباً لتمكينه من تحقيق مستوى أساس من المعرفة بالمجال المحاسبي. و وصف البرنامج بالتحويلي جاء من منطلق أنه سيساعد الفرد على تحويل توجهه من الدراسة بمجال غير المجال المحاسبي إلى الدراسة به.
- الخيار الثاني (البرنامج التأسيسي للمعهد): هنا يتوجه الفرد إلى تنفيذ برنامج تعليمي مقترح من طرف المعهد، مع تأكيد المعهد على أن هذا البرنامج لا يُعدّ برنامجاً لما بعد التدرج مثلما هو الحال بالنسبة للبرنامج التحويلي، وهذا على الرغم من أنه مصمم لتزويد الفرد بنفس مستوى المعارف المستهدف من خلال البرنامج التحويلي.
- الفرد الحاصل على مؤهل معترف به ضمن دولة أخرى: هنا يقوم المعهد بتقييم هذا المؤهل، وفي حال اعترافه بمكافأته على الأقل لدرجة البكالوريوس بأستراليا أو نيوزلندا، يكون مسموحاً لحامله بدخول برنامج المعهد لشهادة المحاسبة القانونية، شريطة تحقيقه للتعليم الإضافي المطلوب من أجل التعامل مع أي فجوة كفاءة حُدّدت لديه، وهذا من خلال الالتحاق ببرنامج تحويلي معتمد من طرف المعهد، أو ببرنامج المعهد التأسيسي.
- إن المرونة ضمن متطلبات دخول البرنامج التعليمي للمعهد تجسّدت في سماح دخوله للأفراد من حملة الشهادات الجامعية بغير التخصص المحاسبي، مع ربط ذلك باشتراط تحقيقهم لتعليم إضافي يمكنهم من سد فجوة المعارف والمهارات لديهم قبل انتقالهم إلى دراسة المقررات المشكلة له. وهذا الأمر يعني بأنه لا وجود للإعفاءات بهذا البرنامج، فالأفراد من حملة الشهادات بغير التخصص المحاسبي حققوا التعليم المحاسبي الأساس من خلال خطوة تعليمية مقتصرة عليهم وبشكل سابق لالتحاقهم بهذا البرنامج، لِيُلتقوا مع الأفراد الداخلين له على أساس الشهادة بالتخصص، وليكون الاثنان مطالبين بتحقيق المكون التعليمي له، والمتمثل في دراسة ذاتية من خلال الشبكة لمدة 12 أسبوعاً بالنسبة لكل مقرر من المقررات الخمس المشكّلة له - الضرائب، المراجعة والتأكد، المحاسبة المالية والتقارير، المحاسبة الإدارية والمالية التطبيقية، مقياس تنويعي (Capstone) - إلى جانب اجتياز التقييمات والاختبارات المرتبطة بهذه المقررات، وهذا بشكل متزامن مع تحقيق فترة للخبرة العملية مساوية لثلاث سنوات (CA ANZ, 2017b).
- ويعد مميزاً أيضاً بالنسبة لمتطلبات المعهد المتعلقة بدخول برنامجه التعليمي قصره هذا الدخول على الأفراد الحاملين لشهادات محقّقة من جامعات معتمدة من طرفه، ويكمن التميز بهذا الأمر في أن عملية تقييم المعهد السنوية للبرامج الجامعية المانحة للشهادات بالمجال المحاسبي تشكل تأكيداً منه على مناسبة المعتمد منها لتزويد الطلبة بالقاعدة الأساسية الكفيلة بتمكينهم من النجاح ببرنامج شهادته للمحاسبة القانونية.
- وبالاطلاع على ممارسات المعهد بخصوص إتاحتها للمعلومات المتعلقة بمتطلبات دخول برنامجه التعليمي وبغيرها من الجوانب ذات الصلة، لا نسجل اختلافاً كبيراً عن المعهدين السابقين (CAI، ICAEW)، فهو يوفر من خلال موقعه على شبكة الأنترنت، ومن خلال الصفحة الموجهة للأفراد الراغبين في الحصول على عضويته " Become a member " العديد من المعلومات ذات الصلة، مثل:
 - مزايا الحصول على شهادته، وعلى عضويته.
 - المسارات المتاحة من أجل دخول برنامجه التعليمي.

- المقررات التعليمية ببرنامجه، ومدتها الزمنية، والبرمجة الزمنية للدراسة وللإختبارات، وطريقة التعليم، والتقييم بالبرنامج.
- معلومات بشأن برنامجه التأسيسي الموجه لخريجي البرامج التعليمية غير المعتمدة من قبله.

وإلى جانب كل ما سبق وبشكل مماثل لمعهد (ICAEW) يقوم معهد (CA ANZ) من خلال صفحته على الشبكة بعرض فيديوهات قصيرة يروي من خلالها أعضاؤه تجارب نجاحهم وعملهم بعد حصولهم على شهادة المحاسبة القانونية للمعهد، وهذا كأسلوب تحفيزي لأفراد الجمهور من أجل الانضمام إلى فئة الحاصلين على هذه الشهادة.

4.1 ممارسات هيئة المحاسبين المهنيين المعتمدين في كندا (CPA Canada): تُحقّق الهيئة مطلب المرونة المحدّد بالمعيار IES1 من خلال إتاحتها الحصول على شهادتها لفئة المحققين للشهادات الأكاديمية، وفئة العاملين بالمجال المحاسبي وغير المحققين لهذه الشهادة، وهذا في ظل تحقيق الأفراد بالفئتين لمتطلباتها:

- الفئة المحققة للشهادات الأكاديمية: تتطلّب الهيئة من الفرد الحصول على شهادة أكاديمية من أجل سماح دخوله لبرنامجها للتعليم المهني، إلى جانب تحقيقه للتعليم المطلوب بعدد من المواضيع المتخصصة* سواء تمّ هذا بشكل مباشر من خلال برنامج التعليم الأكاديمي المحقّق من طرفه، أو من خلال تحقيقه لتعليم إضافي من أجل تغطية مواضيع التخصص من خلال تنفيذ المقدّم من الجامعات والمعاهد من تعليم بهذا الخصوص، أو من خلال تنفيذ برنامج الهيئة التحضيري (CPA preparatory courses) المخصّص لهذا الغرض (CPA Canada, 2017a).

وتُفصّل الهيئة في متطلباتها بالنسبة لحملة الشهادات الأكاديمية بالتخصص المحاسبي، فهي تتطلب تحقيقهم من خلال هذه الشهادة لـ 120 ساعة تعلم معتمدة أو ما يكافئها، ولمعايير الانجاز المحدّدة من طرفها، إلى جانب المطلب الأساسي المتمثل في تغطية جوانب التعلم المحدّدة من طرفها كتعلم سابق مطلوب (CPA Canada, 2017b). وبتحقيق الفرد لهذه المتطلبات يتاح له الدخول المباشر لبرنامج التعليم المهني للهيئة، أما في حال عدم تلبّيته لأحد هذه المتطلبات يكون مطلوباً منه سد العجز المسجّل لديه من خلال البرنامج التحضيري للهيئة.

والمميز هنا كممارسة للهيئة هو ما يتم تنفيذه من تحقّق بالنسبة للتعلم السابق للفرد، الأمر الذي يمكن أن يدخل ضمن ما تم الإشارة إليه بالمعيار IES1 من وجوب عدم سماح متطلبات دخول برامج التعليم المحاسبي للهيئات المهنية بدخول هذه البرامج للفرد الذي لا يملك فرصة للنجاح بها، فالهيئة تتأكد أولاً من تحقيق الفرد للتعلم السابق المطلوب حتى تسمح بدخوله لبرنامجها التعليمي.

أيضاً يمكن اعتبار سماح الهيئة بدخول برنامجها لفئة غير المحققة للشهادات الأكاديمية بالمجال المحاسبي ممارسة جيدة من قبلها، فهي ستسمح بإدخال فئة تحمل خلفية تعليمية مختلفة للمهنة، الأمر الذي يحقق ما يتم المناداة به من ضرورة لتحقيق الممارسين للمهنة لتعليم عام يغطي مجالات واسعة بخلاف المعرفة المتخصصة.

- الفئة ذات الخبرة العملية وغير المحققة للشهادات الأكاديمية: تسمح الهيئة للفرد العامل بالمجال المحاسبي وغير المحقق للتعليم الأكاديمي بدخول برنامجها للتعليم المهني، شريطة تحقيقه لعدد من المتطلبات هي: (CPA Canada, 2017c)

- إثبات تحقيقه لثلاث سنوات خبرة ملائمة* مع اظهار تطويره للكفاءة بمجالين من المجالات الفرعية المحددة لها بوثيقة الهيئة الموضحة لمتطلباتها بخصوص مكون الخبرة العملية المطلوبة ضمن شهادتها للمحاسبة القانونية، مع تطلب أن تكون هذه الكفاءة على الأقل بالمستوى الأول من المستويات المحددة لها ضمن هذه الوثيقة.
- تقديمه لعدد من رسائل التوصية بخصوص المحقق من قبله من خبرة، ويشترط أن تكون واحدة من هذه الرسائل مقدمة من مستخدمه.
- تقديمه لبيان شخصي يوضح فيه الرغبة والالتزام والقدرة التي سيظهرها في إطار سعيه للحصول على شهادة المحاسبة المعتمدة للهيئة.
- تقديمه لبيان يُضَمِّنُه أي انجازات أو عمليات تعلم تم تحقيقها من طرفه.
- والأهم من كل ما سبق هو مطالبة الهيئة لهذا الفرد بتنفيذ برنامجها التحضيري، ذلك البرنامج الذي سيكون كفيلا بتزويده بالمعرفة الأساس بالمجال المحاسبي، وبتمكينه من الدخول لبرنامجها للتعليم المهني.
- إن سماح الهيئة بدخول الأفراد بهذه الفئة - ذوي الخبرة من غير حملة الشهادات الأكاديمية - لبرنامجها يحقق ما وُجِّه نحوه من خلال معيار التعليم IES1 من ملائمة وضع الهيئات المهنية لمتطلبات دخول تعترف بتعلم الفرد المحقق خارج بيئة التعليم الأكاديمية.
- وكما تُحقِّق الهيئة مطلب المرونة للمعيار IES1، فهي تحقق مطلبه المتعلق بضرورة اتاحة الهيئات المهنية للجمهور معلومات عن متطلبات دخول برامجها للتعليم المهني وعن هذه البرامج، فهي تقدم من خلال موقعها على شبكة الأنترنت عبر صفحتها المعنونة بـ " Become a CPA " المعلومات الضرورية حول برنامجها بمختلف مكوناته (البرنامج التحضيري، برنامج التعليم المهني، الخبرة العملية، التقييم) بما في ذلك متطلبات دخوله.
- 5.1 أوجه الاستفادة من الممارسات المتعلقة بالمعيار IES1:** إن العرض السابق يسمح بالخروج بعدد من النقاط التي يمكن أخذها بعين الاعتبار من طرف الهيئات المهنية التي ترغب في تطوير برامجها للتعليم المحاسبي المهني، وفي تلبية متطلبات المعيار IES1، وتتمثل هذه النقاط في:
- ارتباط مفهوم المرونة بمتطلبات دخول برامج التعليم المحاسبي للهيئات المهنية بسماع دخول هذه البرامج لفئات مختلفة من الأفراد من ناحية تعلمهم السابق، فهناك الفئة المحققة للتعليم ذو الصلة بالمجال المحاسبي، وغيرها غير المحققة لهذا التعليم، كما أن هناك الفئة غير المحققة للتعليم الأكاديمي والمحققة للخبرة العملية. وفي الواقع يمكن اعزاء اتجاه الهيئات المهنية إلى سماح دخول برامجها للفئتين الأخيرتين إلى رغبتها في تنويع الممارسين للمهنة (من ناحية التنوع لخلفياتهم التعليمية، وخبراتهم العملية)، بشكل يُضمن معه تزويد المهنة بأفكار واتجاهات جديدة.
- ارتباط قرار اتاحة دخول برامج التعليم المحاسبي المهنية للأفراد غير المحققين للتعليم المحاسبي الأساسي بضرورة إيجاد خطوة تعليمية تمكنهم من تحقيقه، وهناك من الهيئات المهنية من يجعل من هذه الخطوة:

* الملاءمة للخبرة وفقا للهيئة تعني أن تكون محققة بأي مجال من المجالات التالية: التقارير المالية، المراجعة والتأكيد، الاستراتيجية والحوكمة، المحاسبة الادارية، المالية والضرائب.

- مستوى أول ضمن برنامجها التعليمي (مثل كل من معهد ICAEW , CAI)، لتعفي من هذا المستوى الأفراد المحققين للتعليم المحاسبي السابق، كما قد تعفيهم من المقررات والاختبارات لمستويات أخرى ببرنامجها التعليمي، وفقا لتعليمهم السابق، ووفقا لسياستها الخاصة بهذه العملية.
- خطوة إضافية للتعلم يجب على الفرد تحقيقها قبل التحاقه ببرنامجها التعليمي، سواء من خلال برنامجها التحضيري أو من خلال البرامج التحويلية للجامعات (حالة معهد CA ANZ، وهيئة CPA Canada).
- ربط امكانية استفادة الأفراد المحققين لتعليم محاسبي سابق من الاعفاء من بعض مقررات برنامج التعليم المهني للهيئات المهنية بفترة زمنية محدّدة، يبدأ حسابها انطلاقا من تاريخ حصول الفرد على الشهادة المؤيدة لتعليمه المحاسبي.
- مسارات الدخول المختلفة لبرامج التعليم المحاسبي للهيئات المهنية قد ترتبط بتطلّبات فترات مختلفة للخبرة العملية من الأفراد بهذه المسارات.
- اتجاه بعض الهيئات المهنية إلى التقييم الدوري - سنويا - لبرامج التعليم المحاسبي الجامعية، بهدف التأكد من مناسبتها لتزويد الطلبة بالمعرفة الأساس - ضمن التخصص - المطلوبة لدخول برنامجها للتعليم المحاسبي المهني، لتحصل الجامعات أو البرامج المحقّقة لهذا المطلب على الاعتراف من طرف هذه الهيئات، والتقييم الدوري لبرامج الجامعات يتطلب اتصالا مستمرا بينها وبين الهيئات المهنية.
- اتجاه الهيئات المهنية إلى تخصيص صفحة على موقعها على شبكة الأنترنت تُضمّن المعلومات المتعلقة ببرنامجها، وهنا يمكن الإشارة إلى أن بعض الهيئات المهنية تعرض هذه المعلومات مقسمة ضمن ثلاث محاور، يتعلق الأول منها بالفرد الذي يرغب في الدخول لبرنامج الهيئة التعليمي (Becoming a Student)، والثاني بالطالب الحالي ببرنامجها (Current Student)، والثالث بالطالب الذي أصبح عضوا بها (Members) فلكل فئة من هذه الفئات ما يهمها من معلومات.

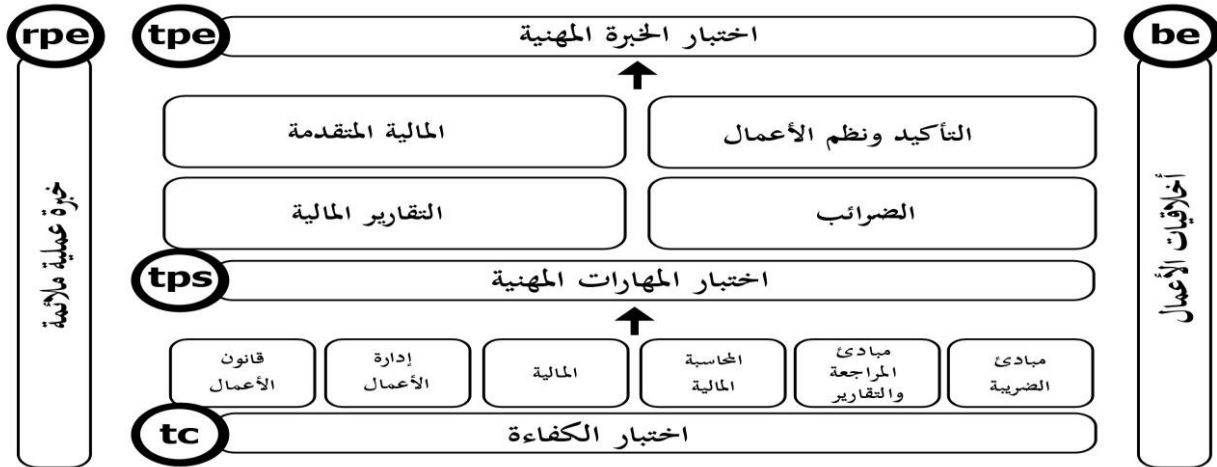
2. ممارسات محققة لمتطلبات معايير التعليم المحاسبي الدولية 4,6-2 IES*.

حدّد مجلس معايير التعليم المحاسبي من خلال الإطار المفاهيمي لمعايير ثلاثية مكونات للكفاءة المهنية للمحاسبين المهنيين هي الكفاءة الفنية، المهارات المهنية، القيم، الأخلاق، والمواقف المهنية. كما حدّد من خلال معايير IES 2- 4 مخرجات التعلم مطلوبة الاظهار من المحاسب المهني المحتمل بنهاية مرحلة التطوير المهني الأولي بالنسبة لكل مكون من هذه المكونات، مُلزمًا الهيئات المهنية بتحديد مخرجات التعلم المستهدفة من خلال برامجها للتعليم المحاسبي المهني، مع تغطيتها لتلك المحددة ضمن معاييرها. كما تطلّب المجلس من هذه الهيئات من خلال معياره IES6 تنفيذ عملية تقييم رسمية تمكّنها من تحديد ما إذا كان الطالب ببرنامجها قادرا على اظهار المحدّد من قبلها من مخرجات للتعلم بنهاية مرحلة التطوير المهني الأولي.

وفيما يلي سيتم عرض ممارسات عدد من الهيئات المهنية المحققة للوارد من متطلبات بالمعايير السابقة، مع التأكيد على أن ما سيتم الاشارة إليه من ممارسات بخصوص عملية التقييم هو فقط المتعلق بالاختبارات الكتابية، فالتقييم المطبّق خارج بيئة التعليم سيتم تناوله عند عرض الممارسات المتصلة بمتطلبات المعيار IES5.

1.2 ممارسات معهد المحاسبين القانونيين في إسكتلندا (ICAS): إن شهادة المحاسبة القانونية للمعهد مكوّنة من عدد من المواضيع التقنية والاختبارات المقابلة لها، إلى جانب مكون أخلاقيات الأعمال ومكون التدريب أو الخبرة العملية. والشكل رقم (19) يعطي صورة شاملة عن هذه المكونات.

الشكل رقم (19): مكونات شهادة المحاسبة القانونية لمعهد (ICAS).



حيث أن:

- tc: Test of Competence.
- tps: Test of Professional skills.
- tpe: Test of Professional Expertise.
- rpe: Relevant Practical Experience
- be: Business Ethics.

Source: (ICAS, 2017a).

وكما يتّضح من الشكل السابق فإن المكون المعرفي (المواضيع التقنية) بشهادة المعهد للمحاسبة القانونية يتحقق من خلال ثلاث مستويات متصاعدة للتعليم وللإختبارات، حُدّد الهدف لكل منها على النحو التالي:

- المستوى الأول: يُحقّق هذا المستوى للتعليم خلال السنة الأولى من برنامج المعهد، وهو يهدف إلى تزويد الطالب بالمعرفة والمفاهيم الأساسية بمجال المحاسبة، المالية، المراجعة، القانون، الضرائب. ويشير المعهد إلى الإختبارات المرتبطة بهذا المستوى باختبار الكفاءة (TC)، وهو يوضّح بأنه يمكن للطلبة وفقاً لمسار دخولهم لبرنامج شهادته - تعلمهم السابق - الاستفادة من الاعفاء من هذه الإختبارات، باستثناء الإختبار المرتبط بمقرر الضرائب، مع تأكيد المعهد على أن هذه العملية - الاعفاء - ليست تلقائية فهي تتطلب تقديم الطالب لطلب بذلك، كما أنها تتوقف على سياسة الجهة التي يحقق بها الطالب تدريبه العملي*.

ويتم استخدام الأسئلة الموضوعية لتنفيذ الإختبارات المتعلقة بالمقررات المشكّلة لهذا المستوى من البرنامج، وإلى جانب الإختبارات النهائية لهذه المقررات، هناك اختباري تقدم (Progress test)، واختبار تجريبي (Mock Exam) بالنسبة لكل مقرر. ويربط المعهد حق الطلبة في الجلوس لتنفيذ الإختبارات النهائية لمقررات هذا المستوى بمدى التزامهم بحضور الحصص التعليمية المرتبطة بهذه المقررات، وبناتجهم باختبارات التقدم. والمعهد يقوم بالتقرير عن نتائج الطلبة، وعن مستوى حضورهم للحصص التعليمية وأدائهم بها للجهة التي يحققون بها فترة تدريبهم العملي.

- المستوى الثاني: يُحقّق هذا المستوى للتعليم خلال السنة الثانية من برنامج المعهد، وهو يهدف إلى تزويد الطالب بالمهارات العملية المرتبطة بعدد من المجالات الضرورية للمحاسب المهني المبتدئ بما في ذلك المالية المتقدمة، التأكيد ونظم الأعمال، التقارير المالية، الضرائب، ويكون هذا من خلال تناول المفاهيم، المبادئ، التقنيات ذات الصلة بهذه المجالات، ومن خلال العمل على اكساب الطالب القدرة على تطبيقها للتعامل مع الوضعيات الحقيقية لبيئة العمل، وعلى تطبيق الحكم المهني من أجل اختيار أفضل المعالجات والتوصية بها. ويتم أيضاً من خلال هذا المستوى التركيز على تعليم الطالب كيفية الاستجابة لاحتياجات العملاء المحدّدة، وتحديد الأولويات للقضايا، وإيصال الحلول الفعالة بطريقة مهنية.

والإختبار المرتبط بهذا المستوى يدعى باختبار المهارات المهنية (TPS)، وهو موجّه لإختبار فهم وتطبيق الطالب للمهارات والتقنيات المستهدفة، وهذا بالاعتماد على ورقتي اختبار بالنسبة لكل مقرر، بحيث تُنفّذ كل ورقتين خلال يوم واحد، وبحيث يكون الوقت المخصص لكل ورقة ساعتين ونصف، لتكون:

- الورقة الأولى على شكل سؤال واحد منقط على أساس 50 نقطة.
- الورقة الثانية على شكل عدد من الأسئلة القصيرة المنقطة كلية على أساس 25 نقطة، إلى جانب سؤال واحد منقط على أساس 25 نقطة.

* في إطار عقد التدريب الذي يربط المتدرب بجهة تدريبيه، تقوم هذه الجهة بتحمل تكاليف تعلّمه بالبرنامج التعليمي للمعهد، ومن ثم فإن لها الحق في التدخل بقرارات هذا الطالب إلى حد ما، ويدخل في ذلك أنها قد ترى عدم مناسبة طلبه الاستفادة من الاعفاء. والمقصود بالتدريب هنا هو الخبرة العملية المطلوبة من المحاسب المهني المحتمل في إطار سعيه للحصول على شهادة المعهد للمحاسبة القانونية.

وبهذا يكون كل اختبار من اختبارات (TPS) منقطا على أساس 100 نقطة، والمطلوب من الطالب هو تحصيل 50 نقطة ليعتبر ناجحا في اجتياز الاختبار. والأسئلة بهذه الأوراق وعلى خلاف الأسئلة باختبارات المستوى الأول للبرنامج تكون مبنية على شكل سيناريو يتطلب من الطالب كتابة إجابته بأسلوبه الخاص، مبديا رأيه ومشورته بخصوص عدد من الجوانب لعمل مفترض أو لعدد من العملاء بهذا السيناريو، والتغيير بطبيعة الأسئلة المستخدمة يعكس انتقال الطالب إلى مستوى أعلى من التعليم، أين يصبح مطالبا بأكثر من المعرفة والمفاهيم الأساسية، أي بالتحليل والتقييم وإبداء المشورة.

ومن الممارسات المميزة للمعهد بخصوص عملية التقييم بهذا المستوى من برنامجه تخصيصه لعدد من النقاط لتقييم المهارات الاتصالية للطالب (ما بين + 4، - 4 نقطة) ضمن كل اختبار مرتبط بمقررات هذا المستوى، و(ما بين - 2، + 2 نقطة) بالنسبة لكل ورقة من ورقتي الاختبار بالنسبة لكل مقرر، بحيث تتأثر العلامة الكلية المحققة من الطالب بالنسبة لكل مقرر بعلامته للمهارات الاتصالية، فإذا كانت العلامة المحققة من طرفه هي 50 نقطة وحصل على علامة (-3) بالنسبة لمهارات الاتصال، ستكون علامته الكلية هي 50-3=47 نقطة وسيُعتبر غير ناجح بالنسبة لاختبار هذا المقرر. وتقييم مهارات الطالب الاتصالية يرتبط بقدرته على الكتابة بلغة تقنية واضحة وموجزة، وتخطيط وهيكله إجابته بشكل مناسب. وهنا نشير إلى توجيه المعهد لطلبه نحو دراسة مقياس الاتصال المؤثر من خلال موقعه على الشبكة، قبل انتقاهم للدراسة بالمستوى الثاني لبرنامجهم (ICAS, 2016a).

إن طريقة المعهد للتقييم والقائمة على تخصيص علامة للمهارات الاتصالية تعكس الأهمية المعطاة من قبله لهذه المهارات، وهو الأمر الذي تم التأكيد عليه من خلال مجال الكفاءة - المهارات الاجتماعية والاتصالية - الظاهر بمعيار التعليم IES3. كما أن أسلوب الاختبار المستخدم بهذا المستوى والقائم على السيناريو يدعم أيضا تحقيق الطالب للمهارات الذهنية (التحليل الانتقادي، تقييم البدائل، التفكير الابداعي، اقتراح الحلول) المطلوبة من خلال نفس المعيار.

ويعد أيضا ممارسة مميزة للمعهد سماحه بإدخال الطالب لبعض المواد التعليمية (كتاب المادة وغيرها) عند تأديته لاختبارات هذا المستوى من برنامجه، ففي ذلك تأكيد منه على أن المطلوب من الطالب هو اظهار قدرته على التعامل مع المتاح لديه من معلومات - معالجتها، تحليلها، واتخاذ القرار وابداء المشورة بشأنها - وليس قدرته على حفظ واسترجاع المعلومات.

- المستوى الثالث: يُحقّق هذا المستوى من التعليم خلال السنة الثالثة من برنامج المعهد، وهو يقوم على استخدام حالات متعددة الجوانب (Multi-discipline Case Study) لتحقيق كل من عملية التعليم والاختبار. بحيث يتركز التعليم على تمكين الطالب من استخدام المعرفة، المهارات، التقنيات المكتسبة بالمستويين السابقين للبرنامج للتعامل مع المشاكل المتضمنة ضمن ما يُقدّم له من حالات، وهذا بهدف اعداده للتعامل مع الحالات الحقيقية لبيئة العمل. ويُعرّف الاختبار بهذا المستوى باختبار الخبرة المهنية (TPE)، وهو يختبر فهم الطالب وتطبيقه للمهارات والتقنيات

للتعامل مع الحالة المقدّمة له، وهو يتخذ شكل الورقة* الواحدة التي تتضمن حالة تغطي مجالات متعددة (الضرائب، التقارير المالية، الإدارة المالية، إدارة الأعمال) يكون مطلوباً من الطالب التعامل معها. وينقذ هذا الاختبار خلال خمس ساعات ونصف، جزء منها خلال الفترة الصباحية، والجزء الآخر خلال الفترة المسائية، بحيث يُقدّم للطالب خلال الفترة الصباحية المعلومات الأساسية ذات الصلة بسيناريو الحالة ليُطلب منه تأدية بعض المهام ذات الصلة، ليُقدّم له خلال الفترة المسائية المزيد من التفاصيل بخصوص الحالة، ويكون مطلوباً منه تقديم حلوله ومشورته النهائية بخصوص الوارد بها من مشاكل. والمميز كممارسة للمعهد هو تطلّبه تنفيذ هذا الاختبار باستخدام كل طالب لكمبيوتره المحمول، وباستخدامه للمناسب من برامج (الوورد، الإكسيل)، إلى جانب إتاحتها للطالب إحظار أي مواد يرى مناسبتها إلى الاختبار (مواد مطبوعة، أو مواد مخزّنة بمحموله)، فهذا الاختبار هو اختبار مفتوح (Open Book).

ويبرر المعهد تنفيذه للاختبار بهذه الطريقة بسعيه إلى عكس بيئة العمل الحقيقية للمحاسب المهني، فالיום يؤدي هذا الأخير المطلوب منه باستخدام جهاز الكمبيوتر (الوثائق اليدوية أصبحت نادرة الاستخدام)، كما أن تعامله مع أي مشكلة تواجهه سيكون بتوجهه نحو استخدام المراجع التي قد تساعده على ذلك، والفواصل في تعامله بنجاح مع هذه المشكلة هو قدرته على استخدام المعلومات المحصّلة من هذه المراجع (ICAS, 2016b).

والمعنى هنا هو أن الاختبار جاء مفتوحاً ليعكس واقع عمل المحاسب المهني، فالمشكلة مُتضمّنة بالحالة المعروضة للطالب بالاختبار، والمعلومات التي قد يحتاجها للتعامل معها يمكنه استخراجها مما أحضره معه من مراجع، ليتم تقييم هذا الطالب على أساس قدرته على استخدام كل هذه العناصر للتعامل مع المشكلة بالحالة المقدّمة له. هذا مع وجوب الانتباه لكون أن هذه الحالة ليست مجرد مثال بسيط أو عملية حسابية بسيطة، يكفي الطالب الاطلاع على القاعدة لحلها من خلال ما أحضره معه من مراجع، فالحالة تغطي مواضيع متعدّدة (الضرائب، التقارير المالية، الإدارة المالية، إدارة الأعمال)، كما أن الوقت المتاح من أجل التعامل معها محدود، ومن ثم فإنه لن يكون بإمكان الطالب استخدام ما أحضره من مراجع إذا لم يكن على اطلاع وصلة وثيقه بالوارد بها من مضامين. ويضاف إلى هذا أن حجم المعلومات المقدّم بالحالة قد يكون كبيراً (قد يصل عدد صفحات الحالة المقدّمة للطالب إلى 17 صفحة فقط خلال الفترة الصباحية)، ومن ثم فإنه لا يجب تخيل سهولة التعامل معها في حال سماح إدخال الطالب لمراجع ذات صلة إلى مكان تنفيذ الاختبار.

والمميز أيضاً من ممارسات تقييمية للمعهد بهذا الاختبار هو توزيعه لعلامة الاختبار بين جانبيين هما تطبيق الطالب للمعرفة التقنية، وإظهاره للمهارات المهنية، فالمطلوب من الطالب هو إظهار قدرته على استخدام معرفته الفنية من أجل تحليل مواضيع الحالة وتقديم المشورة بخصوصها، وتحقيقه لهذا المطلب يتطلّب منه في نفس الوقت استخدام حكمه المهني، والكتابة بشكل مهيكّل، وإيصال نتائج عمله، وهي العناصر التي تعكس مدى امتلاكه للمهارات

* المقصود بالورقة الواحدة ليس التحديد الكمي لعدد الأوراق المشكلة لنص الامتحان، وإنما الدلالة على أن الاختبار ينفذ من خلال نص واحد يضم كل الأسئلة المتعلقة به، وهذا على خلاف تنفيذ الاختبار لمقرر ما من خلال ورقتين، فكل ورقة بهذه الحالة ستضم نصاً مختلفاً عن الأخرى مع تعلق الورقتين بنفس المقرر، كما أن تنفيذ الورقتين سيكون خلال فترتين زمنيّتين منفصلتين.

المهنية المطلوبة. وهذا التوزيع لعلامة الاختبار من طرف المعهد يعكس مرة أخرى الأهمية المعطاة من قبله لامتلاك الطالب للمهارات المهنية، الأمر الذي يدخل في إطار تلبية متطلبات المعيار IES3 المتعلقة بهذا الجانب، وملتطلبات المعيار IES6 فيما يتعلق بضرورة تقييم كفاءة الطالب بهذا الجانب.

ويُعدّ أيضا ممارسة جيدة للمعهد اتجاهاه إلى استخدام الأسئلة المعتمدة على السيناريو ضمن اختبارات المستوى الثاني من برنامجه، وهذا بالنظر إلى أنها تُعدّ على نحو ما تدريبيا يُعد الطالب للتعامل مع الحالة المقدّمة باختبار المستوى الثالث بالبرنامج. وهنا نشير إلى أن الطالب لا يمكنه التقدم إلى اختبار الخبرة المهنية (TPE) إلا بعد اجتيازه بنجاح لكل اختبارات الكفاءة والمهارات المهنية الخاصة بالمستويين السابقين للتعليم.

إن المستويات الثلاث السابقة للتعليم والاختبارات المتعلقة بها ضمن برنامج المعهد غطت المكون المعرفي التقني والمكون المهاري المطلوبين من الطالب في إطار سعيه للحصول على شهادة المحاسبة القانونية للمعهد، أما بالنسبة للتعليم المرتبط بالمكون الأخلاقي بهذه الشهادة فإنه يتحقّق من خلال تناول عناصره عبر المناسب من المقررات المشكّلة للمستويات الثلاث لبرنامج المعهد، فهو مدمج بها، كما يتم تناوله وتقييمه كموضوع ومجال مستقل ضمن هذا البرنامج. وهنا يمكن الإشارة إلى أن أحد دوافع المعهد لتناول المكون الأخلاقي بشكل منفصل ضمن برنامجه، كان الاستجابة أو التعامل مع الضرر الذي لحق بسمعة مهنة المحاسبة والمراجعة بعد انهيار شركة آرثر أندرسون خلال سنة 2002، حيث قرر حينها عدم كفاية تناول المكون الأخلاقي بالشكل المدمج، ليُخصّص مقررًا منفصلاً له ضمن برنامجه ابتداء من سبتمبر 2005، وبهذا كان المعهد أول هيئة مهنية تدرج مقررًا واضحًا للأخلاق ضمن برنامج شهادتها للمحاسبة القانونية.

ومكون أخلاقيات الأعمال يُقيّم ضمن برنامج المعهد من خلال ما يسميه هذا الأخير بالمهمّة التقييمية لأخلاقيات الأعمال (BEA)، والتي هي عبارة عن عمل منزلي يتخذ شكل مقالة مطلوب من الطالب اعدادها، ليتناول من خلالها تحليله وتقييمه للمعضلة الأخلاقية المتضمّنة بالحالة المقدّمة إليه (حالة تتضمن قضايا أخلاقية تواجه محاسبًا قانونيًا)، ومسار العمل المقترح من قبله للمحاسب القانوني بهذه الحالة.

من خلال العرض السابق يمكن القول بأن برنامج المعهد يحقّق المكونات الثلاث للكفاءة المهنية المحدّدة من طرف مجلس (IAESB)، من كفاء فنية، مهارات، قيم وأخلاق مهنية، كما يمكن القول بتحقيق المعهد لمطلب معيار التعليم IES6 من خلال وضعه لعملية تقييمية تغطي هذه المكونات، ولكن ماذا عن تحقيقه لمتطلبات معايير التعليم IES 2-4 المتعلقة بوجوب تحديد مخرجات التعلم مطلوبة الاظهار من الطالب بإكماله للبرنامج التعليمي للهيئة المهنية؟ وكإجابة عن هذا السؤال يمكن الإشارة إلى أن المعهد وفي عرضه لمكونات المقررات المكونة لبرنامج التعليمي، ولمكون أخلاقيات الأعمال اتبع المنهج القائم على المخرجات، فإلى جانب تحديده للمحاور التعليمية المغطاة من خلال هذه المقررات، حدّد مخرجات التعلم مطلوبة الاظهار من الطالب بإكماله لعملية التعلم المرتبطة بها. وفيما يلي مثال عن طريقة عرض المعهد للمحدّد من مخرجات التعلم فيما يتعلق بمكون أخلاقيات الأعمال ضمن برنامج شهادته للمحاسبة القانونية.

الجدول رقم (12): مخرجات ومستويات التعلم لمكون أخلاقيات الأعمال ببرنامج شهادة المحاسبة القانونية لمعهد (ICAS).

أخلاقيات الأعمال: بإكماله لهذا المقرر يجب أن يكون الطالب قادرا على:						
	المعرفة	الفهم	التطبيق	التحليل	التركيب	التقييم
1		X				شرح طبيعة الأخلاق وأهميتها في بيئة الأعمال.
2					X	أخذ بعين الاعتبار عواقب السلوك اللاأخلاقي على الفرد، المهنة، المجتمع.
3					X	أخذ بعين الاعتبار وجهة نظر الآخرين عند مراجعة القضايا الأخلاقية.
4					X	أخذ بعين الاعتبار العواقب طويلة الأمد للقرارات غير الأخلاقية.
5					X	تقييم القرارات في مجال الأعمال باستخدام الإطار الأخلاقي والتشريعات ذات الصلة.
6					X	التوصية بالمسارات الأخلاقية للعمل.
7			X			تطبيق قانون الأخلاق المهني بحالات العمل

Source: (ICAS, 2016c).

- يتضح من الجدول السابق بأن المعهد وإلى جانب تحديده لمخرجات التعلم مطلوبة الاظهار من الطالب، حدّد أيضا المستوى المطلوب لذلك، وهذا من بين ست مستويات تصاعدية هي:
- المعرفة (Knowledge): أي قدرة الطالب على تذكر الحقائق (المواد المدروسة سابقا).
 - الفهم (Comprehension): أي قدرة الطالب على إظهار الفهم للحقائق والأفكار من خلال تنظيم، مقارنة، ترجمة، تفسير، اعطاء الوصف وتبيان الأفكار الرئيسية.
 - التطبيق (Application): بمعنى قدرة الطالب على حل المشاكل المعروضة في وضعيات جديدة، من خلال تطبيق المكتسب من معلومات وتقنيات وقواعد بطريقة مختلفة.
 - التحليل (Analysis): يعني قدرة الطالب على فحص وتجزئة المعلومات، وتحديد الأسباب والدوافع، الاستدلال والبحث عن الأدلة الداعمة لما يصدره من تعميمات.
 - التركيب (Synthesis): يعني قدرة الطالب على جمع المعلومات بطريقة مختلفة، من خلال جمع العناصر في نمط جديد، أو من خلال اقتراح حلول بديلة.
 - التقييم (Evaluation): أي تمكن الطالب من الحكم على قيمة المواد لغرض معين.

إن الممارسات الجيدة للمعهد لا تتوقف على تحقيقه لمتطلبات معايير التعليم IES 2-4 من ناحية تحديده لمخرجات التعلم مطلوبة الاظهار من الطالب ببرنامجه، أو على تلبيةه لمتطلبات المعيار IES6 من خلال وضعه لاختبارات تقيس تحقيق الطالب للمحدّد من مخرجات للتعلم، وإنما تمتد لتشمل أيضا ما يقوم به من تقييم مباشر بعد اكمال كل مقرر من مقررات برنامجه، حيث يسعى للحصول على تغذية مرتدة من الطلبة بخصوص المواد التعليمية، أداء أعضاء الهيئة التدريسية بالمقرر، وغيرها من الجوانب ذات الصلة، والجيد أيضا كممارسة للمعهد هو عرضه لنتائج

هذه العملية - التقييم - على الطلبة، مع توضيحه للزمع تنفيذه من تغييرات خلال الدورة المقبلة لتقديم المقرر، وقبل هذا نجد ممارسته المرتبطة بتوضيحه للطلبة الهدف من هذه العملية، وللمطلوب منهم في إطارها.

أيضا وفي سياق الاشارة للجيد من ممارسات للمعهد يمكن أن نذكر ما يقوم بتوفيره من توجيهات وأدوات لطلبته فيما يتعلق بالمراجعة (Pre-course work) مطلوبة التحقيق من قبلهم قبل انتقالهم من مستوى إلى آخر متقدم ببرنامج شهادته، فهو يوضح مثلا من خلال المدونة المخصصة لطلبته "Student Blog" عبر موقعه على شبكة الأنترنت ضرورة حرص الطلبة على التأكد من امتلاكهم للمعرفة المطلوبة لتمكينهم من تحقيق التعلم المطلوب بالمستوى الثاني من برنامجه (مستوى اختبار المهارات المهنية) قبل انتقالهم لتلقي المواد المتضمنة به، وهذا من خلال مراجعتهم للمعرفة التي يفترض بهم تحقيقها في إطار مستواه الأول (مستوى اختبار الكفاءة).

ومن الممارسات الجيدة للمعهد بخصوص عملية المراجعة المطلوبة، توضيحه للوقت الذي قد يحتاجه الطالب من أجل تحقيقها، ولمواضيع أو مجالات التعلم التي يجب التركيز عليها، وتقديمه للمناسب من مواد تعلم بهذا الخصوص، مع اتاحته للطلبة فرصة الاتصال مع بعضهم البعض، ومع التدريسين بالمعهد من خلال صفحة موقعه المسماة بـ (CABLE) أي بيئة التعلم المدمج للمحاسبين القانونيين بالمعهد. هذا إلى جانب توضيحه لخطوات تنفيذ المراجعة المطلوبة، والمتمثلة أساسا في قيام الطالب - قبل انتقاله للمستوى الثاني من البرنامج، وقبل تنفيذه لعملية المراجعة - بتنفيذ اختبارات المعرفة المفترضة أو ما يطلق عليه المعهد اختصارا (TOAK)، والتي تكون متاحة على صفحته (CABLE)، بحيث: (ICAS, 2017b)

- إذا كان مستوى انجاز الطالب بهذه الاختبارات مساويا على الأقل لـ 80 % يكون هذا دليلا على عدم حاجته لتنفيذ مراجعة تفصيلية لكل جوانب المقرر ذو الصلة ضمن مستوى البرنامج الأول.

- إذا كان مستوى انجاز الطالب بهذه الاختبارات أقل من 80% يكون هذا دليلا على حاجته لتنفيذ مراجعة للجوانب التي أظهر بها ضعفا ضمن المقرر ذو الصلة بمستوى البرنامج الأول.

إن الممارسة السابقة للمعهد - المراجعة السابقة المطلوبة - تُعد ذات أهمية بالغة، فهي وسيلة يمكن من خلالها ضمان قدرة الطالب على تحقيق التعلم المطلوب بمقررات المستويات المتقدمة من البرنامج، وهي عملية ينجر عن عدم تحقيقها دخول هذا الأخير في سلسلة مستمرة من الاخفاق، تعطيه صوره خاطئة عن صعوبة هذه المقررات. وكتحفيز من المعهد للطلبة من أجل القيام بهذه العملية يقوم بإعلامهم بأن نتائج هذا التقييم يتم ارسالها إلى الجهة التي يحققون بها مكون التدريب العملي، أي الجهة المسؤولة عن تمويل تعليمهم بالبرنامج.

ومن الممارسات المميزة للمعهد ما يقدمه عبر المدونة المخصصة لطلبته "Student Blog" من توجيهات حول كيفية تنفيذ اختبارات المستويات الثلاث لبرنامجهم، وأفضل الطرق للمراجعة، ومراحل اعداد الهيئة لاختبارات شهادتها. وكل هذه المعلومات مفيدة وداعمة للطلاب، وتعكس اهتمام المعهد به، كما أنها تعكس في نفس الوقت تحقيق المعهد لمبدأ الشفافية بأنشطته التقييمية الأمر الذي يحقق أحد مطالب معيار التعليم IES6.

ويُعدّ أيضا ممارسة جيدة للمعهد المرونة التي يتيحها لتحقيق المكون التعليمي به، والتي تعكس اهتماما منه بالفئة العاملة وغير القادرة على التعلم من خلال نظام الدوام الكلي، فالمعهد وابتداء من سنة 2015 أتاح للأفراد إمكانية تحقيق التعلم من خلال مزيج من:

- الدراسة عن بعد من خلال موقعه على الشبكة، باستخدام ما يسميه بيئة التعلم المدمج للمحاسبين القانونيين بالمعهد (CABLE).

- الدراسة خلال نهاية الأسبوع (weekend).

2.2 ممارسات معهد المحاسبين القانونيين في هونكونغ (HKICPA): شهادة المحاسبة المحققة من طرف الداخلين لبرنامج التأهيل للمعهد هي الأساس الذي يُبنى عليه هذا البرنامج، فهو ينطلق من تحقيقهم لمستوى معين من المهارات والمعارف بال مجال المحاسبي خلال تعلمهم السابق، ليعمل على تزويدهم بالمهارات والمعارف الكفيلة بتمكينهم من أن يصبحوا محاسبين قانونيين من خلال مكوناته من مقررات واختبارات وورشات عمل وخبرة عملية. وحاليا يضم برنامج المعهد أربع مقررات تتعلق بالتقارير المالية، مالية المؤسسات، خدمات التأكيد، الضرائب، بحيث يرتبط بكل مقرر من هذه المقررات تنفيذ الطالب لعدد من المتطلبات تتمثل في: (HKICPA, 2017a)

- الدراسة الذاتية لمدة 14 أسبوع بالاعتماد على المادة التعليمية المقدمة من المعهد.

- الاكمال لورشتي عمل (لمدة يومين) تدوم كل منهما ثماني ساعات، مع وجوب تحقيقه لأهداف التعلم المحددة لهاتين الورشتين من أجل اعتباره ناجحا في اكمالهما.

- تنفيذ الاختبار المتعلق بالمقرر، مع العلم أن تقدم الطالب لهذا الاختبار يتوقف على نجاحه في تحقيق الأداء المطلوب بالورشتين المرتبطتين بهذا المقرر.

إن اختبارات المقررات الأربعة ببرنامج المعهد هي اختبارات مفتوحة تنقذ خلال دورتين سنويا، وفقا للترتيب الذي يختاره الطالب لذلك، مع تطلب تنفيذ لاختبار مقرر من هذه المقررات بكل دورة من هاتين الدورتين، وكل اختبار من هذه الاختبارات ينقذ خلال ثلاث ساعات، والأسئلة به تكون على شكل أسئلة مقالية، أسئلة قصيرة، ودراسة حالة. وإلى جانب الاختبارات السابقة يكون الطالب مطالبا بتنفيذ اختبار نهائي مفتوح (Open Book) يقيس قدرته على دمج المعرفة والمهارات من أي جزء من المقررات الأربعة لبرنامج المعهد، مع توضيح المعهد بأن جلوس الطالب لهذا الاختبار لا يكون إلا بعد نجاحه في اجتياز اختبارات المقررات الأربعة ببرنامج، ويُنفذ الاختبار النهائي خلال ست ساعات، ثلاثة منها خلال الفترة الصباحية وثلاث خلال الفترة المسائية مع نصف ساعة لقراءة نص الاختبار، والذي يكون عبارة عن عدد من الأسئلة المقالية، ودراسات الحالة.

ويحدّد المعهد بالنسبة لكل مقرر من المقررات الأربعة ببرنامج، وبالنسبة لاختباره النهائي مخرجات التعلم مطلوبة الاظهار من الطالب، والمستوى المطلوب لذلك من بين ثلاث مستويات [الوعي، المعرفة، التطبيق]، كما يحدّد الكفاءات الفنية وغير الفنية التي يجب أن يمتلكها الطالب لحظة دخوله لبرنامج، والمستوى المطلوب لذلك بالنسبة للكفاءات الفنية.

إن الممارسات السابقة هي الممارسات الحالية لمعهد (HKICPA) بخصوص متطلبات الحصول على شهادته للمحاسبة القانونية (CPA)، أما ما يهمنا عرضه كممارسات له مُحَقِّقة لمتطلبات معايير التعليم IES 6, IES 2-4 فهي تلك المتضمنة ببرنامجه الجديد للتأهيل المزمع تطبيقه ابتداء من سنة 2019، والذي تم وضعه في إطار سعي المعهد لضمان تماشي شهادته للمحاسبة القانونية مع أفضل الممارسات الدولية ومع التغيرات المستمرة في احتياجات الأعمال والأسواق بكونكونغ. وهنا نسجل بأن هذا البرنامج قد تم وضعه بالاعتماد على: (HKICPA, 2017b, p1)

- استطلاع آراء الأكاديميين، المستخدمين، مقدمي البرامج التعليمية والممارسين.

- التشاور مع عدد من الجهات المستقلة، أحدها معهد المحاسبين القانونيين لإسكتلندا (ICAS).

- اتخاذ معايير التعليم الدولية (IESs) كمرجع للمقارنة.

إن العنصرين الأخيرين - التشاور مع معهد (ICAS)، والاستخدام لمعايير التعليم (IESs) كمرجع - كان لهما تأثير كبير في تحديد الشكل الجديد لبرنامج المعهد، ويظهر تأثير التشاور مع معهد (ICAS) من خلال المستويات والمقررات الجديدة المحددة لبرنامج المعهد، فبعد أن كان مكونا من 4 مقررات ومن الاختبارات المقابلة لها، سيصبح مكونا من 14 مقرر، ومن ثلاث مستويات للتعليم وللإختبارات شبيهة من ناحية المحتوى ومن ناحية الهدف بتلك المحددة لبرنامج معهد (ICAS).

وكممارسات للمعهد بالنسبة للمستويات الثلاث لبرنامج الجديد، يمكن أن نسجل بأنه سيتم منح الاعفاء من كل المقررات المشككة لمستواه الأول (Associate Level) لحملة الشهادات الأكاديمية بالجمال المحاسبي أو مجال الأعمال من جهات معتمدة من طرفه، ولحملة الشهادات الأكاديمية بغير التخصص المحاسبي المنفذين لبرامج تحويلية معتمدة من طرفه. كما يعفى من بعض المقررات المشككة لهذا المستوى الأفراد الحاصلين على شهادة (sub-degree) بالجمال المحاسبي أو بمجال الأعمال من معاهد معترف بها محليا. فالمستوى الأول من برنامج المعهد سيؤجّه نحو:

- الأفراد المحققين لتعليم أكاديمي بغير المجال المحاسبي، وغير المنفذين لأي برامج تحويلية.

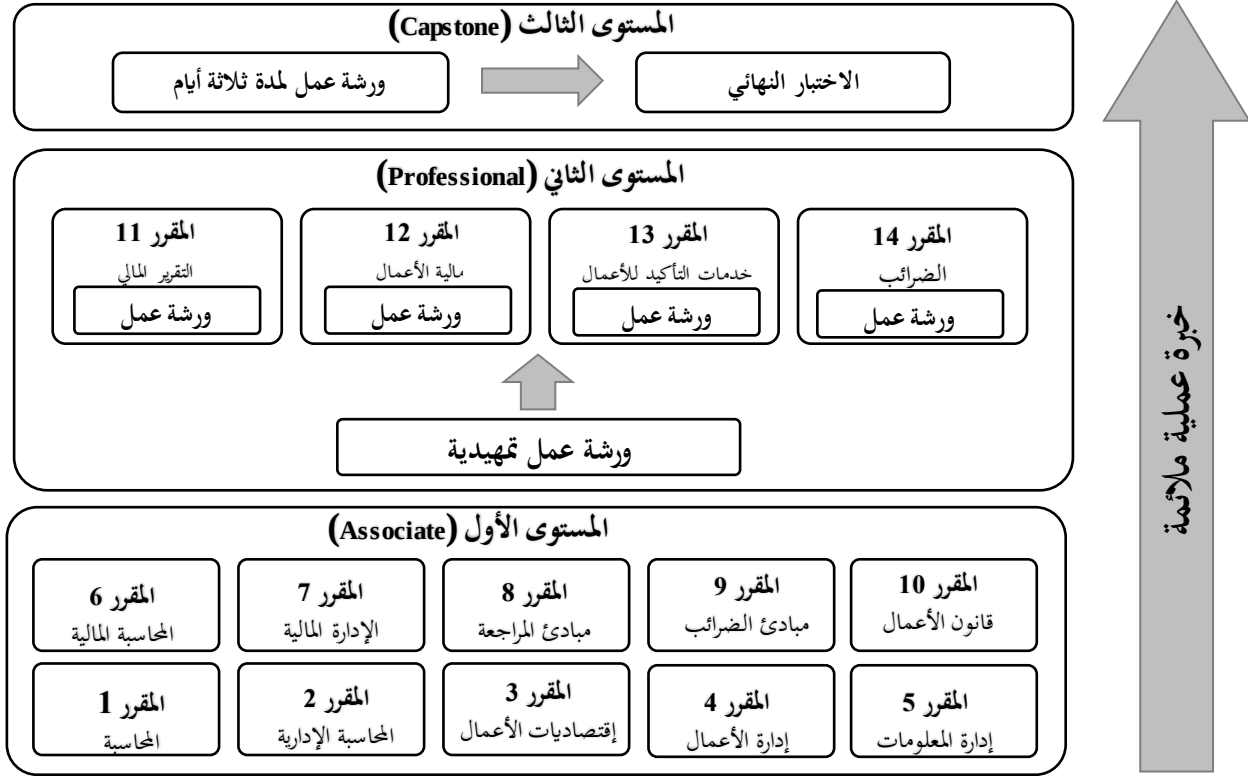
- الأفراد غير المحققين لأي من المطالب التعليمية السابقة والمحققين لخبرات عملية، وهذا على شرط تحقيقهم لبعض مطالب المعهد من قبيل تجاوز سنهم الخامسة والعشرين، وإثبات تحقيقهم لخبرة ملائمة* لا تقل عن خمس سنوات.

فالهدف من المستوى الأول ببرنامج المعهد هو تزويد الأفراد بالفئتين السابقتين بالمعرفة الفنية الأساسية وبالمهارات المطلوبة للتعامل مع المشاكل الاعتيادية في مجال المحاسبة، المالية، المحاسبية الإدارية، القانون والضرائب. وهنا يمكن أن نسجل توافق ممارسة المعهد المتعلقة بسماع دخول برنامجه لذوي الخبرة مع ما وُجّه نحوه من خلال معيار التعليم IES1 من مناسبة لأخذ الهيئات المهنية بعين الاعتبار لمسارات تعليمية أخرى غير الخبرات الأكاديمية السابقة للأفراد ضمن ما تضعه من متطلبات لدخول برامجها، وهذا من قبيل الخبرات العملية الملائمة المحققة من طرف الأفراد. ويهدف المستوى الثاني لبرنامج المعهد (Professional Level) إلى تزويد الطالب بالمعرفة الفنية والمهارات العملية التي ستكون مطلوبة منه عند دخوله للمهنة، واختبارات هذا المستوى مطلوبة التحقيق من جميع الداخلين

* الملاءمة تعني أن تكون هذه الخبرة في مجال ذو صلة بالعمل المحاسبي.

لبرنامج المعهد بغض النظر عن خلفيتهم التعليمية السابقة، فلا وجود للإعفاءات به. ليهدف المستوى الثالث لبرنامج المعهد (Capstone) إلى تطوير قدرة الطالب على دمج المعرفة والمهارات المحققة من خلال المستوى الأول والثاني للبرنامج، وإلى تطوير كفاءاته التمكينية (Enabling Competences)*. والشكل رقم (20) يعطي صورة شاملة عن مكونات برنامج المعهد الجديد.

الشكل رقم (20): هيكل برنامج التأهيل لمعهد (HKICPA).



Source : (HKICPA, 2017b, p 4).

من خلال الشكل السابق يمكن ملاحظة أن برنامج التأهيل للمعهد وإلى جانب مقرراته الأربعة عشر يضم عددا من ورشات العمل، منها خمس ورشات (بمعدل يوم واحد لكل منها) تنفذ خلال مستواه الثاني، وورشة واحدة (ثلاث أيام) خلال مستواه الثالث، حيث يتمثل هدف الورشة الأولى من ورشات المستوى الثاني (ورشة العمل التمهيدية) في إعطاء طلبة المعهد الفرصة من أجل تطوير مستوى أساس من الكفاءة بالنسبة لكفاءات التمكين، لتعمل الورشات الأربعة الباقية أيضا على تطوير هذه الكفاءات لدى الطالب، ولكن في إطار السياق التقني للمقررات الأربعة المرتبطة بها. ويتمثل هدف الورشة المنفذة خلال المستوى الثالث للبرنامج في دفع الطالب للتفكير، وللتعامل مع المشاكل المعقدة وإيجاد الحلول متعددة الجوانب لها، كما يتم التركيز من خلال هذه الورشة على تعزيز ممارسات

* المقصود بها هي مجموعة القيم، الأخلاق، المواقف المهنية، ومجموعة المهارات المهنية التي تمكن الطالب من استخدام مهاراته الفنية بطريقة مناسبة.

الطالب الأخلاقية. وكل الورشات ببرنامج المعهد تنقذ من خلال استخدام المحاكاة، دراسة الحالة، المهام التقييمية، كما أن المادة التعليمية المتعلقة بما تُقدم للطالب من طرف المعهد.

إن المعهد ومن خلال المنقذ ببرنامجه من ورشات، ومن خلال المحدث لها من أهداف، أعطى صورة عن رؤيته لأهمية المهارات التمكينية ولأهمية اكسابها لطالبه (المحاسب القانوني المحتمل)، الأمر الذي يتوافق مع متطلبات معياري التعليم الدوليين IES3، IES4، كما أن تطلب المعهد لنجاح الطالب في تحقيق معايير التقييم المحددة لهذه الورشات يحقق مطلب معيار التعليم المتعلق بالتقييم IES6.

وفيما يتعلق بممارسات المعهد ذات الصلة بالاختبارات المكونة لشهادته، يمكن الإشارة إلى أن الشكل رقم (20) لا يظهر إلا الاختبار النهائي المنقذ بالمستوى الثالث من برنامج المعهد، غير أن هذا البرنامج يتضمن أربعة عشرة اختبارا آخر، هي تلك المتعلقة بالمقررات المشكّلة للمستوى الأول والثاني منه، وممارسات المعهد بخصوص هذه الاختبارات تتمثل بشكل عام في: (HKICPA, 2017b, p8, 12-15)

- تطلب إكمال الطالب بنجاح لاختبارات كل مستوى سابق من برنامج المعهد من أجل تمكّنه من الجلوس لاختبارات المستوى الموالي له، مع توضيح المعهد بأنه لا يمكن للطالب الجلوس لاختبار مقرر ما من مقررات برنامجه إلا بعد استيفائه لمعايير التقييم لورشة العمل المرتبطة به (في حال وجودها)، وينطبق هذا أيضا على الاختبار النهائي ببرنامج المعهد وعلى الورشة المنقذة خلال المستوى الثالث لهذا البرنامج.

- إتاحة المعهد لدورتين للطالب خلال السنة من أجل تنفيذ الاختبارات المشكّلة لكل مستوى من المستويات الثلاث لبرنامجه، وإتاحة الخيار له من أجل تحديد الترتيب الذي ينقذ به الاختبارات المشكّلة للمستوى الأول والثاني، مع توضيح المعهد بأن العدد الأقصى للاختبارات ممكنة التنفيذ خلال الدورة الأولى بالنسبة للمستوى الأول هو خمس اختبارات، واختبارين بالنسبة للمستوى الثاني.

- إتاحة المعهد أربعة فرص للطالب من أجل اجتياز كل اختبار من الاختبارات المشكّلة للمستوى الأول والثاني، مع توضيحه بأن فشل الطالب في اجتياز اختبار أحد المقررات بعد تنفيذه للأربع محاولات المسموح بها يعني مطالبته بإعادة الاختبار في كل المواد المشكّلة للمستوى الذي يوجد به هذا المقرر، وهذا بغض النظر عن النتيجة المحققة من قبّله بهذه المقررات.

- إلغاء تسجيل الطالب في حال فشله في اجتياز اختبار المستوى الثالث (Capstone) خلال عشر سنوات من تاريخ تسجيله كطالب بالمعهد، مع عدم قدرة هذا الطالب مستقبلا على الاعتماد بالنتائج التي حققها بأي اختبار لأي مقرر خلال هذه الفترة. كما أن اعفاء الطالب من اختبارات المستوى الأول ببرنامج المعهد - في حال وجوده - قد يُلغى إذا لم يسجل هذا الطالب مرة أخرى بالمعهد خلال سنتين من تاريخ إلغاء تسجيله السابق.

- ربط استفادة الملتحقين ببرنامج المعهد من الاعفاء من اختبارات المستوى الأول بتحقيقهم للشهادات التي دخلوا على أساسها للبرنامج خلال السنوات الخمس السابقة لتسجيلهم كطلبة به.

إن الممارسات السابقة للمعهد تعكس مرونة وشدة من قبله في آن واحد، حيث تظهر المرونة من خلال الحرية الممنوحة للطلاب من أجل تنفيذ اختبارات المقررات، فهو الذي يحدّد الاختبارات التي سينفذها في الدورة الأولى والتي سيتركها للدورة الثانية، كما أن لديه أربع فرص من أجل اجتياز كل اختبار من اختبارات المستوى الأول والثاني. ليكن التشدد من قبل المعهد في سياسته المرتبطة بإلغائه لنتائج الطالب باختبارات المقررات التي نجح في اجتيازها في حال فشلة بأحد الاختبارات لأكثر من أربع مرات، فهذا الأمر قد يشكل احباطا للطلبة، وقد يؤدي إلى إحداث تأثير عكسي لذلك المرغوب تحقيقه من خلال المرونة المتاحة لدخول برنامج المعهد، وهذا من خلال عزوف الطلبة عن الالتحاق بالبرنامج وبالمهنة. ويفسر المعهد وجهة نظره بالنسبة لهذه السياسة من خلال توضيحه بأنه قد لا يكون مناسباً لدخول المهنة الطالب الذي يفشل في اجتياز مقرر معين من خلال أربع محاولات لذلك.

وكممارسة للمعهد بالنسبة لطبيعة الأسئلة المستخدمة ضمن اختباره، يمكن أن نشير إلى اعتماده على أسئلة الاختبار من متعدد والأسئلة المقالية بالنسبة لاختبارات مقررات المستوى الأول ببرنامجه، والأسئلة المقالية ودراسة الحالة بالنسبة لاختبارات مقررات المستوى الثاني، ودراسة الحالة المتكاملة بالنسبة للاختبار النهائي بهذا البرنامج. بحيث يتاح ثلاث ساعات للطلاب من أجل تنفيذ كل اختبار من اختبارات المستوى الأول والثاني، وأربع ساعات ونصف لدراسة الحالة الخاصة بالاختبار النهائي، منها نصف ساعة لقراءتها. واختبارات المستوى الأول والثاني هي اختبارات مغلقة، باستثناء اختبار مقرر القانون، أما اختبار المستوى الثالث فهو اختبار مفتوح.

والمميز بهذه الممارسات للمعهد هو استخدامه لأسلوب دراسة الحالة، وهذا بالنظر لما لهذا الأسلوب من أهمية في تطوير وقياس المهارات الذهنية للطلاب، فتعامل الطالب مع الحالة المقدّمة له يتطلب منه التحليل والتقييم الانتقادي، والاستخدام لحكمه المهني. ويُعدّ مميزاً أيضاً استخدام المعهد لدراسة الحالة ضمن اختبارات المستوى الثاني لبرنامجه، فهذا الأمر يُعدّ الطالب للتعامل مع الحالة المتكاملة المقدّمة له في الاختبار النهائي بالبرنامج.

وقبل الانتقال إلى عرض ممارسات المعهد الموضّحة لكيفية استخدامه لمعايير التعليم 4-2 IES كمرجع من أجل اعداد برنامجه الجديد للتأهيل، يمكن تسجيل ممارسة أخرى جيدة له، هي تلك المتعلقة بتقريره منح شهادة للطلبة الناجحين في اجتياز اختبارات المستوى الأول من برنامجه، والجيد في هذه العملية أنها تمكن الطلبة من التوجه لسوق العمل في حال عجزهم عن اجتياز باقي مستويات البرنامج.

وكممارسات للمعهد ملبية لمتطلبات معايير التعليم 4-2 IES، يمكن الإشارة إلى تحديده لمخرجات التعلم مطلوبة التحقيق من طالبه بالنسبة لكل مقرر من مقررات برنامجه الأربعة عشر وبالنسبة للمتداول خلال المستوى النهائي للبرنامج (capstone) من تعليم، كما يمكن الإشارة إلى تحديده للمستوى المطلوب تحقيقه بالنسبة لكل مخرجة تعلم محدّدة، وهذا من بين ثلاث مستويات هي:

- المستوى 1: المستوى الأساس (Foundation): يعكس هذا المستوى المعرفة والفهم المطلوب اظهاره من الطالب.
- المستوى 2: المستوى المتوسط (Intermediate): يعكس هذا المستوى التطبيق والتحليل المطلوب اظهاره من الطالب.
- المستوى 3: المستوى المتقدم (Advanced): يعكس هذا المستوى الدمج والتقييم المطلوب اظهاره من الطالب.

ويقدّم المعهد تعريفا لكل المكونات السابقة للمستويات الثلاث (المعرفة، الفهم، التطبيق، التحليل، الدمج، التقييم)، كما يحدّد الأفعال المستخدمة لقياس كل مكون منها، والشرح أو التعريف للمقصود بكل فعل من هذه الأفعال، فيوضّح مثلا بأن الأفعال المستخدمة للتعبير عن مكون الفهم هي - يُفسّر، يُلخّص، يَصِف، يَشْرَح، يُوضّح - ليحدّد المقصود بكل فعل من هذه الأفعال.

ويُعَدّ تقديم المعهد لمثل هذا التحديد والتفسير ممارسة جيدة من قبله، فهذا التفسير سيساعد على الفهم الدقيق للأفعال المستخدمة ضمن المحدّد من قبله من مخرجات التعلم*، الأمر الذي سيخدم كل الأطراف ذات الصلة ببرنامجه، فالطالب سيتمكن من فهم المطلوب منه اظهاره ليعمل على تحقيقه، كما سيتمكن معدي الاختبارات المتعلقة بمختلف مقررات البرنامج من فهم المحدّد من مخرجات تعلم مطلوب منهم تصميم اختبارات تقيس مدى تحقيق الطالب لها. وأيضا يخدم هذا التفسير والشرح مقدمي برامج التعليم المحاسبي الأكاديمية - بما في ذلك برامج التحويل - فهو سيمكنهم من تحقيق فهم دقيق للمطلوب منهم العمل على تمكين الطالب من اظهاره بنهاية برامجه، والحديث هنا يتعلق بمخرجات التعلم المحدّدة للمقررات المشكّلة للمستوى الأول لبرنامج المعهد، فكما ذكرنا سابقا فإن خريجي برامج التعليم الأكاديمية بالتخصص المحاسبي، وبرامج التحويل يعفون من الدراسة بهذا المستوى، ومن ثمّ فإنه يُفترض بهم تحقيق مخرجات التعلم المحدّدة للمقررات المشكّلة له قبل التحاقهم ببرنامجه المعهد.

ويعد أيضا ممارسة مميزة للمعهد توضيحه لكيفية تحقيقه لمتطلبات معايير التعليم IES 2-4 من خلال مختلف مقررات برنامجه، حيث بيّن ابتداء كيفية تغطيته لمجالات الكفاءة المحدّدة بمعيار التعليم IES2 من خلال مقررات برنامجه، ليشير مثلا إلى أنه تم تغطية مجال الكفاءة " المحاسبة المالية والتقارير " ضمن المعيار، من خلال " مقرر المحاسبة، المحاسبة المالية، التقرير المالي. " ليوضّح في نفس الاطار بأنه قد تم تغطية متطلبات المعيارين IES 3-4 من خلال المستوى الثالث لبرنامجه (capstone)، ومن خلال المحدّد من قبله من مهارات مهنية، قيم وأخلاق ومواقف مهنية ومخرجات تعلم مرتبطة بها ومطلوبة الاظهار من طلبته بإكمالهم لبرنامجه للتأهيل.

وقد قدّم المعهد عرضا ربط فيه مخرجات التعلم المحدّدة بالمعيار IES 2-4 بالمخرجات المحدّدة من قبله، أطلق عليه مسمى خريطة الكفاءة للمحاسبين القانونيين المعتمدين (The CPA Competence Blueprint)، وهناك شكلين لهذه الخريطة ارتبط أحدهما بمخرجات التعلم المحدّدة لمجالات الكفاءة الظاهرة بالمعيار IES2، والآخر بمخرجات التعلم المحدّدة ضمن المعيارين IES 3-4، والجدولين رقم (13)، (14) يعطيان صورة توضيحية عن هذين الشكلين.

* مخرجات التعلم تتخذ شكل الأفعال المطلوب من الطالب تنفيذها.

الجدول رقم (13): جانب من خريطة الكفاءة للمحاسب القانوني المعتمد في هونكونغ (مخرجات التعلم للمعيار IES2).

مخرجات التعلم المحددة بالمعيار IES2	مخرجات تعلم رئيسية (محددة من طرف المعهد)	مخرجات تعلم مساندة (محددة من طرف المعهد)	مستوى الكفاءة	المقرّر
يحلل العوامل الداخلية والخارجية التي قد تؤثر على بيئة المنظمة.	يشرح ويحلل أنظمة الرقابة الفعالة.	يصف خصائص أنظمة الرقابة الفعالة بمنظمات الأعمال، ويحلل فعالية الأنظمة.	2	*4
	يشرح ويطبق المفاهيم الأساسية للتسويق.	يشرح المفاهيم الأساسية للتسويق، ويطبق المزيج التسويقي.	2	
	يصف خصائص التجارة الدولية، وملامح العولة.	يصف الخصائص الرئيسية للتجارة الدولية.	1	
	يشرح مبادئ تنفيذ استراتيجية الأعمال والرقابة عليها.	يشرح المبادئ الأساسية لتنفيذ الاستراتيجية والرقابة عليها.	1	**12

Source : (HKICPA, 2017b, p 66).

حيث أن:

* المقرّر 4: مقرر إدارة الأعمال. ** المقرّر 12: مقرر مالية الأعمال.
☐ المستوى الأول من برنامج المعهد. ☐ المستوى الثاني من برنامج المعهد.

إن الجدول السابق يعطى صورة توضيحية عن الشكل الذي اتخذه الجزء المتعلق بالمعيار IES2 من خريطة الكفاءة للمحاسبين القانونيين المعتمدين لهونكونغ، مع اقتصاره على العرض لمخرجة واحدة من المخرجات المحددة لمجال الكفاءة - الإدارة واستراتيجية الأعمال - بهذا المعيار. ومن خلال هذا الجزء من خريطة الكفاءة أظهر المعهد تحقيقه لمطلب المعيار IES2 المتعلق بضرورة تحديد الهيئات المهنية لمخرجات التعلم المستهدفة من خلال برامجها مع عملها على تغطية تلك المحددة به، حيث انطلق المعهد من مخرجات التعلم المحددة بالمعيار (العمود الأول بالجدول)، ليحدّد مخرجات تعلم رئيسية وتفصيلية تساهم في تغطيتها وتحقيقها (العمود الثاني والثالث بالجدول)، ليحدّد مستوى الكفاءة المطلوب بالنسبة لكل منها (العمود الرابع)، موضّحاً في نفس الوقت المقرّر الذي يُفترض أن يحقق من خلاله الطالب هذه المخرجات (الأرقام بالعمود الخامس)، والمستوى من برنامج المعهد الذي يتواجد به هذا المقرّر (الألوان بالعمود الخامس).

الجدول رقم (14): جانب من خريطة الكفاءة للمحاسب القانوني المعتمد في هونكونغ (مخرجات التعلم للمعيار IES3).

مخرجات التعلم			مستوى الكفاءة			
			المستوى الأول للبرنامج	المستوى الثاني للبرنامج	المستوى الثالث للبرنامج	
IES3	المهارات الشخصية					
	يظهر التزاما بالتعلم المستمر.			1	3	
	يطبق الشكك المهني من خلال الاستفسار والتقييم النقدي لكل المعلومات.				2	
	يضع معايير عالية لتوجيه ومراقبة أدائه الشخصي، من خلال التغذية العكسية من قبل الآخرين ومن خلال التأمل.				3	
	يدير الوقت والموارد للوفاء بالالتزامات المهنية.					
	يتوقع التحديات ويخطط للحلول الممكنة.					
	يتعامل مع الفرص الجديدة بعقل منفتح.					

Source: (HKICPA, 2017b, p 68).

إن الجدول السابق يعطي صورة توضيحية عن الشكل الذي اتخذه جزء خريطة الكفاءة المتعلق بمخرجات التعلم المحددة بالمعيارين IES 3-4، مع اقتصاره على عرض مخرجات التعلم المحددة لمجال الكفاءة للمهارات الشخصية. وكما هو واضح من الجدول فإن خريطة الكفاءة في صلتها بمعياري التعليم IES 3-4 اتخذت شكل الجدول المكون من أربع أعمدة، تُخصّص الأول منها لسرد مخرجات التعلم المحددة بالمعيارين إلى جانب أي مخرجات أخرى رأى المعهد مناسبة إضافتها، لتحديد الأعمدة الباقية ضمن الجدول مستوى برنامج المعهد الذي سيتم من خلاله العمل على تمكين الطالب من تحقيق كل مخرجة محدّدة بالعمود الأول، والمستوى المطلوب لذلك (أساس(1)، متوسط(2)، متقدم(3)). ولقد أعاد المعهد تنظيم وعرض مخرجات التعلم المحددة بخريطته للكفاءة في جانبها المتعلق بالمعيار IES2، ليربطها بشكل مباشر بالمقررات المشكّلة لبرنامجها، ليعرض بالنسبة لكل مقرر من هذه المقررات مخرجات التعلم (الرئيسية والمتفرعة منها) مطلوبة الاظهار من الطالب، ومستوى الكفاءة المطلوب لذلك. أي أن المعهد وبعد عرضه لمخرجات التعلم المحددة من قبّله في صلتها بمجالات الكفاءة المحددة بالمعيار IES2 وبمخرجات التعلم المحددة لها، عرضها في صلتها مع مجالات الكفاءة المحددة من قبّله (مقرراته). وإلى جانب تحديد المعهد لمخرجات التعلم (الرئيسية، والفرعية) مستهدفة التحقيق من خلال مقررات برنامجها، حدّد الوزن الذي ستشكّله كل مخرجة تعلم رئيسية محدّدة لكل مقرر ضمن الاختبار المتعلق به. والجدول رقم (15) يعطي صورة توضيحية عن هذا التحديد في صلتها بمقرر المحاسبة الإدارية ببرنامج المعهد.

الجدول رقم (15): مجالات التقييم بالاختبار المرتبط بمقرر المحاسبة الإدارية ضمن شهادة المحاسبة القانونية لمعهد (HKICPA)

الوزن (%)	المجالات للمقرر - مخرجات التعلم الرئيسية للمقرر -
10 - 5	يشرح دور وهدف المحاسبة الإدارية.
40 - 30	يطبق محاسبة التكاليف.
35 - 25	يطبق المبادئ والتقنيات لإعداد الموازنات والتنبؤ.
20 - 10	يحلل المعلومات لقياس الأداء.

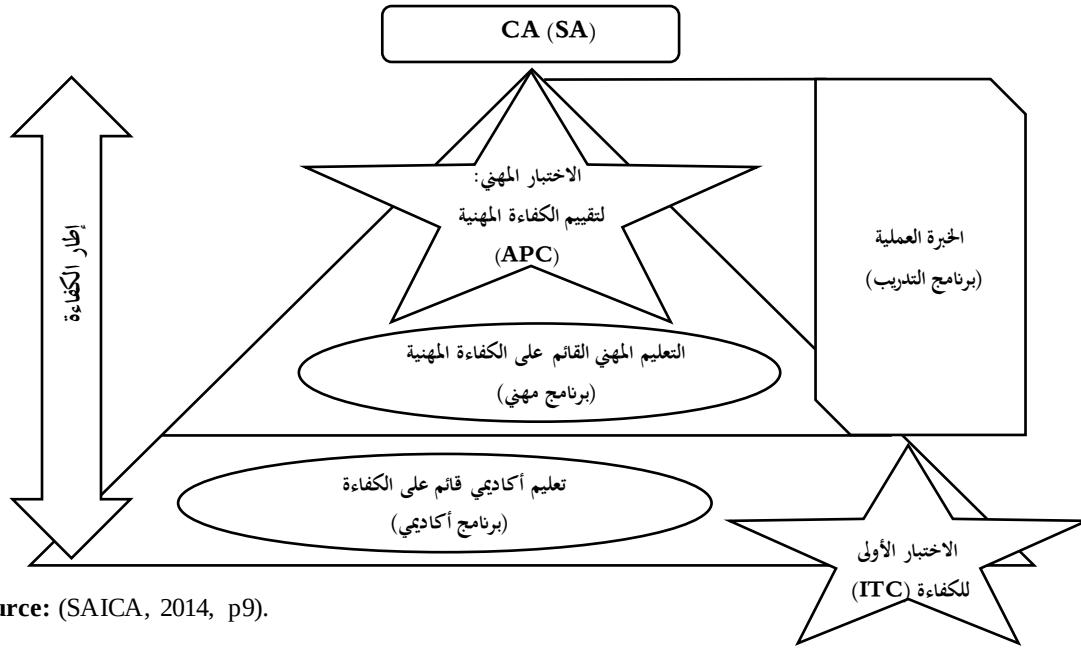
Source : (HKICPA, 2017b, p 75).

إن تحديد المعهد لأوزان المجالات المشكّلة لكل مقرر من مقررات برنامجه ضمن اختبارات يخدم العديد من الأطراف، فالطالب سيعرف الجوانب التي سيكون من المناسب التركيز عليها، كما أن معدي الاختبار سيتمكنون من معرفة حجم التغطية الذي يجب أن يمنحوه لكل مجال من مجالات المقرر ضمن الاختبار المرتبط به.

3.2 ممارسات معهد المحاسبين القانونيين في جنوب إفريقيا (SAICA): يؤكد المعهد على أن جميع مكونات شهادته للمحاسبة القانونية قائمة على الكفاءة (Competency Based)، أي على التوجه نحو بناء الكفاءة المهنية المطلوبة للطلاب من أجل دخوله للمهنة كمحاسب قانوني، ونحو تقييم مدى اظهار هذا الطالب وامتلاكه لهذه الكفاءة، مع توضيح المعهد بأن الكفاءة المهنية المطلوبة هي تلك المحددة والموصوفة ضمن الإطار الموضوع من طرفه بهذا الخصوص. إن المعهد وبوضعه خلال سنة 2008 لإطار الكفاءة المطلوبة من طالبه بدخوله للمهنة (SAICA, 2017a)، يكون قد انتقل من تقديم الأدلة التفصيلية بشأن المتوقع تقديمه ضمن برامج التعليم الأكاديمية من مقررات، إلى ترك حرية تحديد المناسب من هذه المقررات للجهات المقدّمة لهذه البرامج، مع اقتصاره على توجيهها نحو تحقيق الكفاءات المحددة بالإطار الموضوع من طرفه.

وفوائد وضع المعهد لإطار الكفاءة لا تتوقف على المرونة والحرية المتاحة لمقدمي برامج التعليم الأكاديمي، وعلى ما يمكن أن يترتب على ذلك من ابتكار بخصوص طريقة تصميمها للمقررات ببرامجها التعليمية ولهذه البرامج ككل، وإنما تتعدى ذلك لتشمل توضيح هذا الإطار للمطلوب العمل على تطويره وتقييمه من كفاءات من خلال مكوبي التعليم المهني والخبرة العملية ضمن شهادة المعهد للمحاسبة القانونية (SAICA, 2014, p22). والشكل رقم (21) يعكس المذكور من علاقة بين مكونات شهادة المحاسبة القانونية للمعهد وبين إطار الكفاءة الموضوع من طرفه.

الشكل رقم (21): متطلبات الحصول على شهادة المحاسبة القانونية لمعهد (SAICA).



Source: (SAICA, 2014, p9).

من خلال الشكل السابق نرى كيف أن سهم - إطار الكفاءة - قد غطى كل مكونات شهادة المحاسبة القانونية للمعهد من تعليم أكاديمي، تعليم مهني، خبرة عملية، تقييم، فهو الموجه لها. وحديثنا عن إطار الكفاءة الموضوع من طرف المعهد يدخل في سياق اعتباره ممارسة محققة لمطلب معايير التعليم IES 2-4 المتعلق بضرورة عمل الهيئات المهنية على تحديد المخرجات المطلوب اظهارها من طلبتها بإكمالهم لبرامجها التعليمية، فالمعهد حدّد من خلال هذا الإطار الكفاءات المطلوب اظهارها من الطالب بإكمالها للمكون التعليمي بشهادته (تعليم أكاديمي، تعليم مهني، خبرة عملية).

ولقد تأثر الإطار الموضوع بتوجه المعهد نحو تحديد القيادة المسؤولة كأحد أهم السمات لحاملي شهادته للمحاسبة القانونية، تلك السمة التي تعني بأن المحاسب القانوني يجب أن يكون قادرا على أن يكون قائدا في بيئة تواجهه، الأمر الذي يعني بدوره ضرورة امتلاك طالب المعهد بدخوله للمهنة لمجموعة كاملة من الكفاءات التقنية بالجمال المحاسبي، ولغيرها من الكفاءات الكفيلة بتمكينه من الاستمرار في تطوير سماته القيادية (SAICA, 2014, p6)، ولقد حقّق المعهد توجهه هذا من خلال تضمينه لإطار الكفاءة لمجموعتين من الكفاءات، هما مجموعة الكفاءات الخاصة، ومجموعة المهارات، بحيث جاءت مجموعة المهارات - المجال الأول للكفاءة بالإطار - مصنّفة ضمن ثلاث فئات هي السلوك الأخلاقي والمهنية، السمات الشخصية، المهارات المهنية، كما غطت مجموعة الكفاءات الخاصة المطلوب أدائه عموما من المحاسبين المهنيين من قياس، تقرير، وتأکید، وهذا من خلال المجالات الستة المحددة لها والمتمثلة في الاستراتيجية، إدارة المخاطر، الحوكمة، المحاسبة، التقارير الخارجية، المراجعة و التأکید، الإدارة المالية، اتخاذ القرارات الإدارية والرقابة، الضرائب، إلى جانب دمج الكفاءات المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات ضمن هذه المجالات، انطلاقا من أن تكنولوجيا المعلومات أصبحت تشكل جزءا من كل مهمة يقوم بها المحاسب المهني.

وإلى جانب تحديده لمجالات الكفاءة قام المعهد بتحديد الكفاءات المطلوبة بالنسبة لكل مجال منها، والمستوى المطلوب اظهاره بالنسبة لكل كفاءة من هذه الكفاءات. والمميز كممارسة للمعهد بهذا الخصوص هو تحديده للمستوى المطلوب اظهاره من الطالب بالنسبة لهذه الكفاءات عند كل مرحلة من المراحل المكونة لشهادته، حيث حدّده عند الاختبار الأول لشهادته (ITC)، وعند الاختبار النهائي لها (APC)، وقد هدف المعهد من خلال هذه الممارسة إلى توضيح المطلوب من كل جهة مساهمة في بناء الكفاءة المهنية للطالب (المحاسب القانوني المحتمل)، وإلى تحقيق التكامل في عمل هذه الجهات، فبرامج التعليم الأكاديمية والتي تشكل الخطوة التعليمية الأولى في إطار بناء هذه الكفاءة، ستركز على تصميم برامجها بحيث تمكّن الطالب من تحقيق مستويات الكفاءة المطلوبة الاظهار منه بالاختبار الأول للشهادة (ITC)، كما أن مقدمي العملية التدريبية (الخبرة العملية) وبرامج التعليم المهني سيركزون على تمكين هذا الطالب من تحقيق مستويات الكفاءة المطلوبة الاظهار منه باختبار الشهادة النهائي (APC).

وقد حدّد المعهد ثلاث مستويات للكفاءة هي المستوى (A)، المستوى (I)، المستوى (X)، بحيث تعكس هذه المستويات درجة متصاعدة لعمق المعرفة المطلوب من المحاسب المهني المحتمل، ومستوى التطبيق المطلوب لهذه المعرفة، ولدرجة تعقيد المشكلات المطلوب التعامل معها، ودرجة الاستقلالية لهذا المحاسب عند تنفيذه للمهام المطلوبة منه. والجدول رقم (16) يعكس الصورة التي عرض بها المعهد المكونات السابقة - مجال الكفاءة، الكفاءات المشكّلة للمجال، مستوى الكفاءة المطلوب بالنسبة لكل منها - وهذا في صلتها بالاختبار الأول والنهائي بشهادته للمحاسبة القانونية، مع اقتصار الجدول على تقديم مثال يتعلق بكفاءة (تقييم خطة المؤسسة لإدارة المخاطر) ضمن مجال الكفاءة (الاستراتيجية، إدارة المخاطر، الحوكمة) ضمن مجموعة مجالات الكفاءة الخاصة.

الجدول رقم (16): اطار الكفاءة للمحاسب القانوني وفقا لمتطلبات معهد المحاسبين القانونيين لجنوب افريقيا (SAICA)

رقم الكفاءة	الكفاءة	الاختبار الأول للمعهد (ITC)	الاختبار النهائي للمعهد (APC)
2.II	تقييم خطة المؤسسة لإدارة المخاطر		
1.2.II	فهم عمليات وإطار إدارة المخاطر للمؤسسة	I	I
2.2.II	تقييم برنامج المؤسسة لإدارة المخاطر	I	I
3.2.II	تحديد مسارات العمل للمساعدة في إدارة المخاطر	I	X

Source: (SAICA, 2015a, p13).

وكما هو واضح من الجدول فإن هناك تحديد للكفاءات المطلوبة الاظهار من الطالب وللمستويات المطلوبة لها عند الاختبار الأول لشهادة المعهد وعند اختباره النهائي، فمثلا بالنسبة لكفاءة " تحديد مسارات العمل للمساعدة في إدارة المخاطر" كان المستوى المطلوب للكفاءة بالاختبار الأول للشهادة هو المستوى (I)، ليكون المستوى (X) بالاختبار النهائي لهذه الشهادة.

وكممارسة أخرى للمعهد مساهمة في تحقيق متطلبات المعايير IES 2-4، يمكن أن نشير إلى قيامه بتقديم قائمة معرفة مرجعية (knowledge reference list) حدّد من خلالها المعارف الأكثر صلة بكل مجال من مجالات الكفاءة الخاصة المحدّدة بإطار الكفاءة، أي الحد الأدنى من المواضيع التي يجب ادراجها ببرامج التعليم الأكاديمية من أجل تحقيق المحدّد من كفاءات ضمن هذه المجالات، كما حدّد أيضا مستوى العمق للمعرفة والفهم المطلوبين بالنسبة لكل موضوع من مواضيع هذه القائمة، وهذا من بين ثلاث مستويات متصاعدة (1. أساس، 2. متوسط، 3. متقدم).

وقد تمثل الهدف من وراء تقديم المعهد لقائمة المعرفة المرجعية في ضمان تمكين برامج التعليم الأكاديمية للطلبة من تحقيق وإظهار المستوى المطلوب من الكفاءة خلال الاختبار الأول بشهادته (ITC)، وهذا من منطلق أن أساس بناء الكفاءة هو تحقيق المعرفة والفهم المرتبط بها، مع تأكيد المعهد على أن المعرفة والفهم غير كافيين لوحدهما لتشكيل الكفاءة، فهناك أيضا الحاجة إلى التطبيق العملي لهذه المعرفة والفهم، وبالنظر إلى صعوبة تحقيق هذا المطلب من خلال برامج التعليم الأكاديمية فإن المعهد وجّه مقدمي هذه البرامج نحو محاولة عكس بيئة العمل قدر المستطاع من خلال مقرراتهم، وهذا من خلال استخدام المناسب من الطرق التعليمية بما في ذلك دراسات الحالة المصغرة.

إن الجدول رقم (17) يعطي صورة توضيحية عن طريقة تقديم المعهد لقائمة المعرفة المرجعية، مع الاختصار على ذكر بعض الجوانب المقدّمة ضمن القائمة المتعلقة بمجال الكفاءة " الإدارة المالية ".

الجدول رقم (17): نموذج عن قائمة المعرفة المرجعية المقدمة من طرف معهد المحاسبين القانونيين لجنوب افريقيا (SAICA)

المعارف المرجعية	مستوى المعرفة
وظيفة الإدارة المالية	
تحليل المعلومات المالية	
• الهدف من التحليل.	2
• حساب وتفسير النسب.	3
• المناقشة والاستنتاج.	3

Source: (SAICA, 2014, p105).

وكما هو واضح من الجدول السابق، فإن قائمة المعرفة المرجعية للمعهد حدّدت المواضيع واجبة التغطية من طرف مقدمي برامج التعليم الأكاديمية من أجل تمكين الطالب من تحقيق الكفاءات المطلوبة، كما أن هناك تحديد لمستوى العمق للمعرفة والفهم المطلوب بالنسبة لذلك، فمثلا بالنسبة لموضوع " تحليل المعلومة المالية"، وبالنسبة لعنصر " الهدف من التحليل " كان مستوى عمق المعرفة والفهم المطلوب تحقيقه من الطالب هو المستوى المتوسط (2).

إن المعهد لم يقدم قائمة معرفة مرجعية خاصة بمجال الكفاءة - المهارات - وهو يبرر ذلك بكون أن العديد من المهارات المهنية تم دمجها بشكل مباشر ضمن مجالات الكفاءة الخاصة، كما أن البعض من هذه المهارات يمكن تحقيقها بشكل أفضل من خلال التدريب العملي (الخبرة العملية)، ومثال ذلك مهارة القيادة والإشراف، فالمطلوب من مقدمي برامج التعليم الأكاديمية بالنسبة لهذا المجال للكفاءة هو تناول المهارات التي يرون مناسبة ادراجها بالبرنامج

التعليمي مع تقديمهم للشروحات بشأن كيفية تحقيقها، وهذا في إطار تلبيةهم لمتطلبات الاعتماد من طرف المعهد. والمناسب فيما يتعلق بهذه المهارات وفقا للمعهد هو تناولها من خلال برنامج التعليم الأكاديمي ككل، فمهارات مثل مهارة الاتصال، حل المشكلات، العمل الجماعي، إدارة الوقت يُتَوَقَّع أن تشكّل جانبا من كل مقررات البرنامج، ومع ذلك فإنه يمكن تقرير تناول البعض منها من خلال تخصيص مقرر منفصل لها، كأن يخصص مثلا مقرر لمهارات الاتصال بالبرنامج.

وإلى جانب قائمة المعرفة المرجعية، يتيح المعهد من خلال موقعه على شبكة الأنترنت قائمة أخرى يطلق عليها تسمية الاصدارات القابلة للاختبار (Examinable Pronouncement)، ليحدّد من خلالها وبشكل دقيق جوانب الاصدارات التي سيكون الطالب مطالبا بها خلال اختبار الكفاءة الأولي (ITC)، إلى جانب تحديده لمستوى المعرفة المطلوب من الطالب بالنسبة لهذه الاصدارات. والمقصود بالاصدارات هنا هو المعايير والقوانين ذات الصلة بثلاث مجالات للكفاءة هي المحاسبة والتقارير المالية، المراجعة والتأكد، الضرائب، وهذا من قبيل معايير المحاسبة الدولية (IAS)، معايير إعداد التقارير المالية (IFRS)، تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRIC)، معايير المراجعة الدولية (ISA)... وغيرها. وتكون قائمة الاصدارات القابلة للاختبار محل مراجعة وتحديث سنوي من طرف المعهد، وهذا الأمر يعني متابعة منه للتغييرات بهذه الاصدارات (معايير، قوانين... إلخ) وحرصا منه على تلقي الطالب للتحديث منها.

وفي سياق الحديث عن المراجعة والتحديث يمكن أن نسجل ممارسة أخرى للمعهد متوافقة مع مطلب معايير التعليم الدولية IES 2-4 المرتبط بضرورة المراجعة والتحديث الدوري لبرامج التعليم المحاسبي، وتتعلق هذه الممارسة بإشارة المعهد إلى أن إطار الكفاءة الموضوع من طرفه سيكون محلا لعملية تقييم مستمرة من ناحية شكله ومحتواه، بحيث يتم التعامل مع نتائج تطبيقه من طرف المقدمين لبرامج التعليم الأكاديمية ولبرامج التدريب، ومع التغييرات السريعة في بيئة الأعمال، البيئة الاجتماعية والسياسية. ويرتبط بما سترتب عن مراجعة المعهد لهذا الاطار من تغييرات قيام مقدّمي مكون التعليم ضمن شهادته للمحاسبة القانونية بمراجعة لما يقدمونه من برامج للتعليم. فالمعهد ومن خلال ما سيقوم به من مراجعة لإطاره سيساهم في دفع مقدمي برامج التعليم المحاسبي (الأكاديمي، المهني) نحو مراجعة هذه البرامج، الأمر الذي يحقق المطلب ذو الصلة ضمن المعايير IES 2-4.

إن المعروض سابقا من ممارسات للمعهد - إطار الكفاءة، قائمة المعرفة المرجعية، قائمة الاصدارات - يمكن من تسجيل اهتمامه الواضح وحرصه القوي على توفير جميع المكونات التي يمكن أن تساهم في ايجاد محاسبين قانونيين مميزين وأكفاء، وهذا الأمر يمكن لمسه أيضا من خلال تطلّبه لأن يحقق الأفراد المكون التعليمي بشهادته ضمن جهات معتمدة من طرفه، فهذا المطلب يعني وجود عملية متابعة مستمرة من طرف المعهد للجهات المقدمة لهذا التعليم، وتأكدا مستمرا من مناسبة ما تقدمه هذه الجهات لبناء الكفاءة المطلوبة لطالبه. ويحقق المعهد عملية المتابعة من خلال تقارير التقييم الذاتي المقدمة سنويا من هذه الجهات، ومن خلال ما ينفذه من زيارات مراقبة لها مرة على الأقل كل خمس سنوات (SAICA, 2017b).

وبالانتهاء من عرض ممارسات المعهد المحققة لمتطلبات معايير التعليم IES 2-4، يمكننا الانتقال إلى الإشارة لممارساته المحققة لمتطلبات المعيار IES6، المتطلبات المتمثلة أساساً في ضرورة وجود عملية تقييم رسمية تمكن الهيئات المهنية من تحديد ما إذا كان طالبها قادراً على اظهار المحدث من قبلها من مخرجات للتعليم بإكماله لبرنامجها للتعليم المحاسبي. وبداية يمكننا الإشارة إلى أن أول اختبار ينقذه الطالب في إطار سعيه للحصول على شهادة المعهد للمحاسبة القانونية هو المسمى باختبار الكفاءة الأولي (ITC)، والذي يُشترط من أجل جلوس الطالب لتنفيذه تحقيقه لشهادة لما بعد التدرج بالمجال المحاسبي - شهادة بنظرية المحاسبة (CTA) - وتحقيقه قبل هذا لدراسة جامعية مدتها ثلاث سنوات لدى جهة معتمدة من قبل المعهد.

ويوضح المعهد بأن شهادة (CTA) المحصلة من الطالب تمنح له حق تنفيذ اختبار (ITC) فقط خلال السنوات الثلاث الموالية لسنة الحصول عليها، وبما أن المعهد يتيح دورتين سنوياً لتنفيذ هذا الاختبار فإن هذا يعني بأن للطالب 6 فرص لاجتيازه بنجاح، وإلا فإنه لن يستطيع الاعتماد بشهادته (CTA) من أجل تنفيذه مرة أخرى. وللمعهد ممارسات أخرى ذات صلة بهذا الاختبار هي: (SAICA, 2015b, p7)

- يتكون اختبار الكفاءة الأولي (ITC) من 4 أوراق* منقطة على أساس 100 نقطة لكل منها، لتكون أكبر نقطة يمكن تحقيقها من خلال هذا الاختبار هي 400 نقطة.

- يُخصّص عدد من النقاط الكلية لكل ورقة اختبار منقذة لمكافأة ما أظهره الطالب من مهارات للاتصال، وتكون هذه النقطة في حدود 5- 10 % من النقطة الكلية للورقة. والمقصود بمهارات الاتصال هنا هي المهارات الكتابية للطالب، بما في ذلك وضوح تعبيره، طريقة عرضه للمعلومات في إطار معالجته لنص الاختبار، استخدامه لأسلوب ملائم للجهة التي يُفترض به تقديم عمله إليها (مديره، عميل..... إلخ)، استخدامه للحجة المنطقية، هيكلته وتنظيمه لعمله بأسلوب مناسب.

- يُعتبر بأن الطالب قد أظهر مستوى مناسباً من الكفاءة بكل المجالات والمواضيع المطلوبة إذا حقق 200 نقطة باختبار (ITC)، أي 50% من النقطة الكلية لهذا الاختبار، مع تحقيقه على الأقل لـ 40 % من النقطة المحددة لثلاث أوراق من أصل الأربعة المشكّلة للاختبار.

- الطالب الذي يحقق أقل من 25 % من النقطة الكلية لاختبار (ITC) مرتين خلال المرات الست المتاحة لتنفيذه، يصبح مطالباً بإعادة تحقيق شهادة (CTA) قبل تمكنه مرة أخرى من الجلوس لتأدية هذا الاختبار.

- تأخذ الأسئلة بالأوراق الأربعة لاختبار (ITC) شكل دراسة الحالة (حالة واحدة، أو مجموعة).

- يسمح للطالب بإحضار بعض المواد للاختبار من قبيل نصوص المعايير الدولية.

* المقصود هو أربع اختبارات، يُقدّم كل اختبار منها لوحده، و يطلق المعهد على هذه الأوراق - الاختبارات - تسمية:

Professional Paper1, Professional Paper2, Professional Paper3, Professional Paper4

- يُخصّص لكل ورقة اختبار ثلاث ساعات لتأديتها، منها نصف ساعة لقراءة الحالة المتضمّنة بها، حيث يزود الطالب أولاً بالحالة - خلال النصف ساعة الأولى - ليُزوّد بعدها بالأسئلة المتعلقة بالحالة، وليكون مطلوباً منه التعامل معها خلال الساعتين ونصف المتبقيتين من الوقت الكلي للاختبار.

- يتم تنفيذ الأوراق الأربعة خلال يومين بمعدل ورقتين كل يوم، واحدة صباحاً والأخرى مساءً. إن ما سبق عرضه بخصوص الاختبار الأولي بشهادة المعهد يسمح بالقول بتحقيقه للعديد من الممارسات الجيدة، يأتي في مقدمتها تخصيصه لنقطة تقابل مهارات الاتصال للطالب ضمن النقطة الكلية المخصصة لكل ورقة من أوراق الاختبار، فهذه الممارسة تعكس رؤية المعهد لأهمية تحقيق الطالب لهذه المهارات، وتحقيقاً منه لمتطلبات معياري التعليم IES3، IES6، وهذا من ناحية تركيزه على تحقيق الطالب لهذه المهارات، ومن ناحية تقييمه لمدى تحقيقه لها. وأيضاً يمكن الإشارة إلى ممارسة المعهد المتعلقة باستخدام أسلوب دراسة الحالة لتحقيق اختبار كفاءة جيدة، وكفاءة محققة لمتطلبات المعايير IES 2-4، فدراسة الحالة هي أحد طرق التقييم المشار إليها بهذه المعايير.

وكذلك يمكن اعتبار تحديد المعهد لعدد المرات الممكنة لاجتياز اختبار شهادته الأول ممارسة جيدة من طرفه، فهذا الأمر يمكن تفسيره بأن المطلوب من الطالب (معارف ومهارات) قد يتغير خلال هذه الفترة ومن ثم فإن التعليم المحقق من طرفه قد لا يعود مناسباً ولن يمكنه من اجتياز الاختبار بنجاح. وهو نفس الحال بالنسبة لممارسة المعهد المتطلّبة لإعادة الطالب تحقيق شهادة (CTA) في حال تحقيقه لأقل من 25 % من العلامة المتاحة للاختبار، فالطالب بهذه الحالة أظهر عدم امتلاكه للحد الأدنى المطلوب من المعرفة والمهارات، الأمر الذي يُعَدّ معه إعادته للمكوّن التعليمي أمراً مناسباً.

وتتمثل متطلبات المعهد من أجل تمكين الطالب من الجلوس لتنفيذ اختبار شهادته النهائي والمسمى بتقييم الكفاءة المهنية (APC) في نجاح هذا الأخير في اجتياز اختبار الكفاءة الأولي (ITC)، وفي إثبات تحقيقه لفترة خبرة عملية لا تقل عن 20 شهراً لدى جهة معتمدة من طرف المعهد، وإكماله بنجاح لبرنامج تعليم مهني مقدّم من جهة معتمدة من طرف المعهد (SAICA, 2017c). ومدة برنامج التعليم المهني هي 6 أشهر، والهدف من تنفيذه هو تطوير الكفاءة المهنية للطالب إلى المستوى المطلوب منه عند دخوله للمهنة، إلى جانب أعداد هذا الطالب لاجتياز اختبار تقييم الكفاءة المهنية (APC). وبشكل عام يتاح خيارين للطالب من أجل تنفيذ هذا البرنامج هما:

- التعلم بالاعتماد على أسلوب الدمج (Blended): أي الدمج بين استخدام مواد مقدّمة من خلال الشبكة، وبين اللقاءات التي تجمع الطلبة والمعلمين وجها لوجه.

- التعلم عن بعد من خلال شبكة الأنترنت (Fully Online): يكون هذا من خلال ما يُزوّد به الطالب من فيديوهات تعليمية تعكس اللقاءات المنقّدة وجها لوجه بالأسلوب الأول، وما يتاح له من فرص للتواصل والعمل مع غيره من الطلبة عبر ما يسمى بغرف الدردشة.

ويعتمد أسلوب الدراسة والتقييم ببرنامج التعليم المهني على استخدام أسلوب دراسة الحالة، وهذا بهدف أعداد الطالب للتعامل مع الحالة المتناولة ضمن الاختبار النهائي للشهادة. ويتاح للطالب فرصتين من أجل تأدية كل

تقيم من التقييمات بهذا البرنامج، وبنجاحه في إكمال هذه التقييمات يُمنح شهادة (Certificate) تمكّنه من دخول الاختبار النهائي المطلوب من المعهد، مع إشارة المعهد إلى أن هذه الشهادة لا يمكن الاعتداد بها لأكثر من ثلاث سنوات، فالطالب مطالب بالنجاح في اجتياز (APC) خلال هذه السنوات، وإلا سيكون مطالبا بإعادة برنامج التعليم المهني.

والاختبار النهائي بشهادة المعهد عبارة عن اختبار واحد، يتخذ شكل دراسة حالة متكاملة ومتعددة الجوانب، يتاح للطلاب ثماني ساعات من أجل التعامل معها. والمميز كممارسة للمعهد بالنسبة لطريقة تنفيذه لهذا الاختبار هو قيامه بتزويد الطلبة بمعلومات تتعلق بالحالة المتضمنة به خمسة أيام قبل تنفيذه، وهذا بهدف تمكينهم من تحليل هذه المعلومات، ومن تنفيذ البحث الخاص بهم، ومن مراجعة فهمهم للجوانب الفنية ذات الصلة، ليُزوّد الطلبة يوم الاختبار بمعلومات إضافية بخصوص الحالة، وبالمطلوب منهم أدائه (SAICA, 2017d, p 9-10). وهدف المعهد من خلال تنفيذه لهذا الاختبار بهذه الطريقة هو عكس البيئة الحقيقية لعمل المحاسب المهني، بما في ذلك المهام الحقيقية التي سيكون مطلوبا منه تأديتها، والطريقة الفعلية التي سيتم بها تعامله مع هذه المهام. وتقييم الطالب من خلال الاختبار النهائي للمعهد يكون بناء على مدى تحقيقه للمحدّد والمطلوب من مؤشرات للكفاءة بما في ذلك:

- اظهار امتلاكه للمعرفة الفنية الملائمة لسياق السيناريو المقدّم بالحالة.
- إدارته للوقت المتاح للاختبار.
- مناسبة ما قام به من بحث ومن تجميع للمعلومات خلال الأيام الخمسة المتاحة لذلك، ومدى تغطية بحثه للمؤشرات المحدّدة بالمعلومات المقدّمة له.
- تحديده لأولويات المواضيع بالحالة.
- فحصه وتقييمه للمعلومات بطريقة انتقادية.
- مهاراته الاتصالية بما في ذلك مناسبة اللغة المستخدمة من طرفه، ومناسبة طريقة عرضه لعمله.
- إن تقييم تحقيق الطالب لمؤشرات الكفاءة المحدّدة لا يكون من خلال منحه نقطة معينة، ولكن من خلال منحه تقيما من بين اثنين [مؤشر الكفاءة محقق (Displayed)، مؤشر الكفاءة غير محقق (Not Displayed)]، ليمنح الطالب في ضوء نتائجه الكلية بالاختبار تقيما من التقييمات التالية:
- لم يُظهر أية محاولة (No Attempt).
- غير كفؤ (Not Competent).
- محدود الكفاءة (Limited Competent).
- قريب من تحقيق الكفاءة (Borderline Competent).
- كفء (Competent).
- عالي الكفاءة (Highly Competent).

ويعتبر المعهد بأن الطالب اجتاز الاختبار النهائي (APC) إذا تمكّن من اظهار الكفاءة المطلوبة [حصل على تقييم يصفه بأنه كفو ، أو عالي الكفاءة] .

من خلال المعروض سابقا من ممارسات للمعهد مرتبطة بالاختبار النهائي ضمن شهادته يمكن تسجيل عدد من الممارسات الجيدة له، من قبيل تطلّبه إكمال الطالب لنسبة متقدّمة من فترة الخبرة العملية المطلوبة (20 شهر من أصل 36 المطلوبة) قبل تقدّمه لاجتياز هذا الاختبار. وتعد هذه الممارسة جيدة كونها جاءت متوافقة مع أن المحدّد من كفاءات مطلوبة الاظهار من الطالب خلال هذا الاختبار يُتَوَقَّع منه تحقيقها بعد حصوله على التعليم والخبرة الكافيين، كما يمكن النظر إلى هذه الممارسة من زاوية أخرى وهي مساهمتها في زيادة فرص اجتياز الطالب لهذا الاختبار بنجاح، فهو لن يتقدم لتنفيذه إلا بعد تطبيقه بشكل عملي للمحصّل من خلال مكوّن التعليم، وبعد تكوينه لقاعدة صلبة عن طبيعة العمل المؤدى من المحاسب المهني في بيئة عمله. وأيضا تُعدّ ممارسة جيدة للمعهد تلك المتعلقة باستخدامه لأسلوب دراسة الحالة - متعددة الجوانب - للتقييم بهذا الاختبار، وهذا بالنظر إلى محاكاة هذا الأسلوب لواقع سير عمل المحاسب المهني، وبالنظر إلى ما يتيح من فرصة لتقييم المهارات الذهنية والاتصالية للطالب.

ويُعدّ مناسباً أيضاً كممارسة من طرف المعهد تقديمه لمعلومات متعلقة بالحالة بشكل مسبق على تنفيذ الاختبار (pre-release material)، وهذا بالنظر إلى ما يتيح هذا التقديم من محاكاة لواقع سير العمل في بيئة المحاسب، وما يتيح من فرصة لتقييم مهارة البحث لدى الطالب، المهارة التي تعدّ مكوناً أساسياً لقدرته على تحقيق عملية التعلم المستمر المطلوبة من أجل محافظته وتطويره لكفاءته المهنية.

وكذلك يعدّ مناسباً تخصيص المعهد لوقت معين من مدة الاختبار لقراءة الطالب للحالة المقدّمة له دون تزويده بالمطلوب خلال هذا الوقت، فهذه الممارسة ستساعد الطالب على التركيز فقط على الوارد بالحالة من معلومات، وعلى تحقيق التآلف معها، وهذا على خلاف الوضع الذي تقدم فيه الأسئلة للطالب بشكل مباشر، حيث سيُنتج مباشرة إلى قراءة هذه الأسئلة ليفقد تركيزه على الوارد بالحالة من معلومات. ويعدّ أيضاً ممارسة جيدة للمعهد سعيه لجعل اختبار النهائي أداة لتقييم كفاءة الطالب، وهذا من خلال طريقة التقييم المتّبعة به، والقائمة على تحديد عدد من المؤشرات عن الكفاءة المطلوبة من الطالب، وعلى القيام بتحديد مدى تحقيق الطالب لها (محقّقة، غير محقّقة)، ليتمّ في ضوء ذلك على أنه كفو أو غير ذلك.

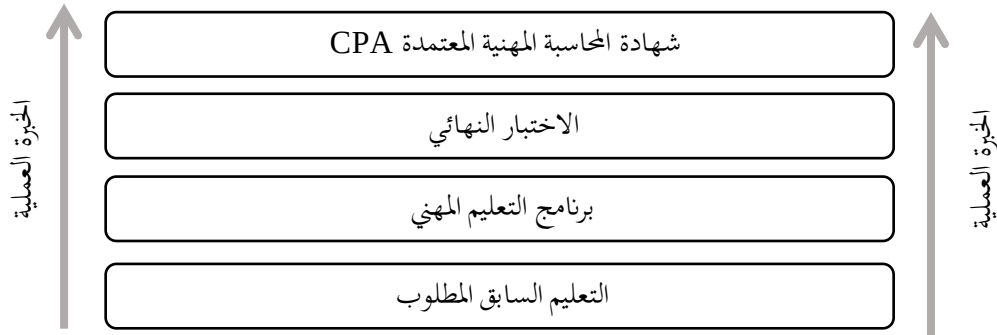
وإلى جانب كل الممارسات المذكورة سابقاً للمعهد فيما يتعلق بمكوّن التقييم ضمن شهادته، يمكن الإشارة إلى الجهود المقدّمة من قبله في إطار سعيه لإنجاح هذه العملية، وهذا على شكل أدلة توضّح سياسته بخصوصها، حيث قدّم:

- دليلاً وضّح من خلاله سياسته المتعلقة باختبار شهادته الأول (ITC)، بما في ذلك التفاصيل المتعلقة بكيفية اعداده والجهة المعدّة له، وكيفية تصحيحه، والجهة المصححة له، وكيفية تعديل نتائج التصحيح، وغيرها من التفاصيل الضابطة لهذه العملية، إلى جانب دليل آخر وُجّه نحو توضيح العناصر المرتبطة بتقييم مهارات الطالب الاتصالية ضمن اختبار الكفاءة الأول بشهادة المعهد (ITC).

- دليل مرتبط بالاختبار النهائي (APC) لشهادة المعهد، وضح فيه سياسته بالنسبة لهذا الاختبار. وكل المقدم من المعهد من معلومات بخصوص اختباره يمكن أن ينظر إليه من زاوية تحقيق مبدأ الشفافية بأنشطة التقييم، المبدأ الذي تم تطلبه والاشارة إليه من خلال معيار التعليم IES6.

4.2 ممارسات هيئة المحاسبين المهنيين المعتمدين في كندا (CPA Canada): إن الحصول على شهادة الهيئة للمحاسبة المهنية المعتمدة (CPA) يتطلب تحقيق الفرد لعدد من الخطوات تتمثل في اكمال برنامجها للتعليم المهني، وتنفيذ متطلباتها بخصوص مكون الخبرة العملية، مع النجاح في اجتياز الاختبار النهائي لشهادتها، مع تحقيق الفرد بشكل سابق على دخوله لبرنامجها للتعليم المهني لتعليم يغطي عدد من المواضيع المتخصصة (مواضيع ذات صلة بالمجال المحاسبي). وهذه الخطوات هي ما يعكسه الشكل رقم (22).

الشكل رقم (22): خطوات الحصول على شهادة المحاسبة المهنية المعتمدة لهيئة المحاسبين المهنيين المعتمدين في كندا.



Source: (CPA Canada, 2012a, p4).

وكممارسات محققة لمطلب معايير التعليم IES 2-4 المتعلق بوجوب تحديد الهيئات المهنية لمخرجات التعلم مطلوبة الاظهار من الطالب بإكماله لبرنامجها التعليمي، يمكن الإشارة إلى ما تم تقديمه من طرف الهيئة تحت مسمى خريطة الكفاءة للمحاسب المهني المعتمد، تلك الخريطة التي حددت من خلالها الكفاءات مطلوبة الاظهار من طالبها والمستوى المطلوب لذلك من بين ثلاث مستويات (A ، B ، C) *. وقبل اعطاء صورة عن الشكل الذي قُدمت به هذه الخريطة، من المناسب توضيح نقطتين ترتبطان بتحديد مجالات الكفاءة المحددة بالخريطة والمقررات المشكّلة لبرنامج التعليم المهني للهيئة والظاهرة أيضا بهذه الخريطة.

- **مجالات الكفاءة بالخريطة:** تم تحديد إحدى عشر مجالا للكفاءة مطلوبة الاظهار من الطالب، إلى جانب الكفاءات المشكّلة لكل مجال منها، وقد جاءت مجالات الكفاءة بالخريطة مقسمة ضمن مجموعتين رئيسيتين هما:

- مجموعة المجالات التي تمثل الكفاءات الفنية المطلوبة من الطالب، وهي مجال التقرير المالي، الاستراتيجية والحوكمة، المحاسبة الادارية، المراجعة والتأكيد، المالية، الضرائب.

* تعكس هذه المستويات تصاعدا في المطلوب اظهاره من الطالب من فهم وتحليل واستخدام للمعرفة.

- مجموعة المجالات التي تمثل كفاءات التمكين مطلوبة الاظهار من الطالب، وهي مجال السلوك الأخلاقي والمهني، حل المشاكل واتخاذ القرار، الاتصال، إدارة الذات، القيادة والعمل الجماعي.

- **المقررات ببرنامج التعليم المهني للهيئة:** البرنامج مكون من ست مقررات مقسمة على النحو التالي:

- **مقررين أساسيين (Core):** هما مقرر المحاسبة المالية والتقرير (C1)، ومقرر المحاسبة الادارية، التخطيط والرقابة (C2)، ووصف المقررين بالأساسيين جاء ليعكس تطلّب تحقيقهما من كل طلبة البرنامج، واستهدافهما لتمكين هؤلاء الطلبة من تطوير مختلف الكفاءات المحددة بخريطة الكفاءة. والمقررين قائمين على الدمج بشكل كلي، وعلى الاعتماد على مجالات مثل القانون، الاقتصاد، المالية، الاحصاء، تكنولوجيا المعلومات، الاستراتيجية.

- **مقررات اختيارية (Elective):** بعد اكمال الطالب للمقررين الأساسيين يكون مطلوباً منه اختيار وتنفيذ مقررين آخرين من بين أربعة متاحة لذلك، هي إدارة الأداء (PM)، المالية (FIN)، التأكيد (AS)، الضرائب (TAX)، وهذا في ظل تخطيط الطالب لمساره المهني، مع توجيه الهيئة لأولئك الذين ينوون التوجّه نحو تنفيذ أعمال المراجعة الخارجية نحو اختيار مقرري التأكيد والضرائب. والمقررات الاختيارية تهدف لمنح الطالب معرفة أكثر تخصصاً بالمجالين اللذين اختارهما.

- **مقررين شاملين (Capstone):** هما المقرر الشامل (Cap1)، والمقرر الشامل (Cap2)، وكلا المقررين يعد إلزامياً بالنسبة لجميع طلبة البرنامج، والمقررين لا يُحقّقان إلا بعد تحقيق الطالب لجميع مقررات برنامج التعليم المهني.

- **المقرر الشامل (Cap1):** يهدف لمواصلة تطوير كفاءات الطالب التمكينية، كما يطبق الطالب من خلاله كل المكتسب من كفاءات فنية من خلال المقررات السابقة للبرنامج. ويتضمن المقرر تنفيذ الطلبة لمهام كتابية، وتقديمهم لعروض شفوية يتبعها تلقيهم لعدد من الأسئلة ومطالباتهم بالإجابة عنها. كما يتضمن المقرر قيام الطالب - باعتباره عضواً في فريق عمل يتم تشكيله في إطار دراسة المقرر - بالتعامل مع حالة عملية معينة، فالمقرر يُحقّق باستخدام أسلوب العمل الجماعي، وأسلوب العمل الفردي. وتقييم الطالب به يكون من طرف أقرانه بفريق العمل، ومن طرف فريق مُقيّم يُشكّل لهذا الغرض.

- **المقرر الشامل (Cap2):** هو المقرر النهائي بالبرنامج، والمنقذ قبل جلوس الطالب للاختبار النهائي للشهادة، ومن ثم فهو يهدف لإعداده لهذا الاختبار. وهو يقوم على استخدام دراسات حالة تحاكي القضايا الحقيقية لبيئة العمل كوسيلة لتمكين الطالب من استخدام كفاءات التمكين والكفاءات الفنية المكتسبة من خلال باقي مقررات البرنامج. والمقرر وعلى خلاف سابقه يقتصر على العمل الفردي للطالب (لا يتضمن العمل الجماعي)، كما أنه لا يتضمن عملية تقييمية وهذا بالنظر إلى أنه يسبق بشكل مباشر الاختبار النهائي للشهادة.

إن الجدول رقم (18) يعطي صورة عن خريطة الكفاءة لطالب الهيئة، مع اقتصاره على ذكر بعض الكفاءات المحددة بها.

الجدول رقم (18): نموذج عن خريطة الكفاءة لطالب هيئة المحاسبين المهنيين المعتمدين في كندا

شاملة		اختيارية					وحدة أساسية			الكفاءة
Cap 2	Cap 1	E4 TAX	E3 AS	E2 FIN	E1 PM	المستوى الكلي	C2	C1	دخول	
5 المالية										
5.2 إدارة الخزينة										
<	<			A		B	B		C	5.2. 3 تقييم مصادر التمويل

كفاءات التمكين	
	السلوك الأخلاقي و المهني
	اتخاذ القرار وحل المشاكل
	الاتصال
	إدارة الذات
	القيادة والعمل ضمن الفريق

Source: (CPA Canada, 2012a).

إن الجدول السابق اقتصر على ذكر كفاءة واحدة من الكفاءات المتعلقة بالمجال الفرعي إدارة الخزينة ضمن مجال الكفاءة المالية أحد مجالات الكفاءة الفنية المطلوبة من الطالب، وهذه الكفاءة هي "تقييم مصادر التمويل". وكما يتضح من خلال هذا الجدول فإن هذه الكفاءة تُحقق من خلال المقرر الأساسي " المحاسبة الادارية، التخطيط والرقابة (C2)"، والمستوى المطلوب لذلك هو المستوى (B)، كما تُحقق هذه الكفاءة من خلال المقرر الاختياري المالية (FIN)، والمستوى المطلوب لذلك هو المستوى (A).

والملاحظ بالخريطة هو وجود عمود تحت تسمية دخول (Entry)، وهنا يمكن التوضيح بأن هذا العمود مخصص لتوضيح مستوى الكفاءة الذي يُفترض في الطالب امتلاكه عند دخوله لبرنامج التعليم المهني للهيئة، أي المستوى الذي يُفترض به تحقيقه من خلال تعليمه المتخصص السابق. وهنا يمكن القول بأن تحديد الهيئة لهذا المستوى يُعد ممارسة جيدة من طرفها، فهي تحدّد للجهات المقدمّة لهذا التعليم المستوى المطلوب تمكين الطالب من تحقيقه.

وأيضاً تُظهر الخريطة التغير في مستوى الكفاءة المحقّق بالنسبة للمحدّد من كفاءات فمّن المستوى (B) الذي دخل به الطالب للبرنامج، إلى تحقيقه للمستوى (C) من خلال المقرر (C2)، لتحقيقه للمستوى (A) بإكماله لمقرر المالية (FIN)، فالمستويات المحققة للكفاءة هي تراكمية. وكذلك يمكن ملاحظة أن الهيئة قد رتبت كفاءات التمكين المطلوبة للطالب في آخر خريطة الكفاءة واضحة أمامها سهم متدرج اللون غطى كل مقررات برنامجها للتعليم المهني، وهذا الأمر قصدت به توضيح أن هذه الكفاءات تُحقق من خلال كل مقررات البرنامج بشكل متوازي مع تحقيق الكفاءات الفنية، كما أن اللون متزايد التدرج للسهم يعني بأن المستوى المحقّق من الكفاءة يضل في تزايد مستمر إلى

أن يصل إلى أعلى مستوى (المستوى A). وتعكس الإشارة (>) المستخدمة ضمن المقررين (Cap1, Cap2) ما تم ذكره سابقا من أنهما يعملان على مواصلة تطوير مختلف الكفاءات التمكينية والفنية المطلوبة من الطالب.

ويدخل أيضا في إطار ممارسات الهيئة المحققة لمتطلبات المعايير IES 2-4 قيامهما بتحديد مخرجات التعلم بالنسبة لكل كفاءة محدّدة ضمن خريطة الكفاءة لطالبها، ومخرجات التعلم هنا تعكس الأهداف التي تصف المطلوب من الطالب معرفته أو أدائه من أجل اظهار الكفاءة المطلوبة. والهيئة تعرض هذه المخرجات في صلتها مع المقررات المشكّلة لبرنامجها للتعليم المهني، حيث تحدّد أولا الكفاءات التي سيتم تحقيقها من خلال كل مقرر من مقررات برنامجها (الأساسية والاختيارية)، لتحديد بعدها المستوى المطلوب لهذه الكفاءات، ولتحديد في مقابل كل كفاءة مخرجات التعلم الموافقة لها. والهيئة تقدم الشرح فيما يتعلق بالأفعال المستخدمة ضمن خريطة الكفاءة لطالبها، وضمن ما حدّدته من مخرجات للتعلم، وهذا الأمر يُسهّل في تسهيل فهم الوارد بهذه العناصر، وتسهيل العمل على تحقيقها من الأطراف ذات الصلة (طالب الهيئة، الجهة المقدمة للتعليم، معدي الاختبارات). والجدول رقم (18) يعطي صورة توضيحية عن طريقة عرض الهيئة للمكونات السابقة - الكفاءات المطلوبة، مخرجات التعلم الموافقة لها -

الجدول رقم (19): مخرجات التعلم لمقرر المحاسبة الإدارية، التخطيط والرقابة ضمن شهادة المحاسب المهني المعتمد في كندا

المخرجات (Outcomes)	المستوى الكلي	C2	C1	دخول (Entry)	الكفاءات
- يحدّد مصادر التمويل المتاحة. - يقارن مزايا وعيوب كل الخيارات المتاحة للتمويل. - يحدّد الضريبة المرتبطة بكل خيار تمويل. - يحدّد خيار التمويل المناسب بالنظر إلى أهداف المنظمة (خاصة، عامة).	B	B		C	5. المالية 2.5 إدارة الخزينة 3.2.5 تقييم مصادر التمويل

Source: (CPA Canada, 2012a, p49).

وما يمكن قوله بالنسبة لخريطة الكفاءة المقدّمة من طرف الهيئة هو تحقيقها وتغطيتها للمخرجات المحدّدة بمعايير التعليم IES 2-4، وهذا الأمر هو ما أكدته الهيئة بنفسها من خلال ما أشارت إليه عبر موقعها على شبكة الأنترنت من أنها تحقّق من خلال برنامج شهادتها المهنية كل متطلبات معايير التعليم الدولية (IESs)، ومن أنها تجاوزت هذه المتطلبات (CPA Canada, 2017d).

وبالإضافة إلى ما سبق يمكن أن نسجل كممارسة جيدة للهيئة قيامها بتقديم قائمة معرفة مرجعية بالنسبة لكل مجال من مجالات الكفاءة الفنية الستة المحدّدة ضمن خريطة الكفاءة لطالبها، بحيث وضّحت هذه القائمة المواضيع المناسب تناولها من خلال مقررات برنامج التعليم المهني للهيئة، وأيضا قائمة المواضيع التي تبنى عليها المقررات بهذا البرنامج ضمن عدد من الاختصاصات مثل القانون، تكنولوجيا المعلومات، الأساليب الكمية والاحصائية،

الاقتصاد الكلي، الاقتصاد الجزئي، أي المواضيع التي يجب أن يكون للطالب معرفة بها ضمن هذه الاختصاصات (CPA Canada, 2012b).

ويعد أيضا ممارسة جيدة للهيئة اتاحتها تحقيق المكون التعليمي ضمن شهادتها - البرنامج التحضيري، برنامج التعليم المهني - من خلال طريقة الدراسة بالدوام الجزئي (part-time)، والجيد بهذه الممارسة هو ملاءمتها لشريحة الأفراد الراغبين في الحصول على شهادة الهيئة المهنية (CPA)، وغير المتفرغين بشكل كلي من أجل تحقيق متطلباتها التعليمية، لالتزامهم الحياتية والتي يأتي في مقدمتها أحيانا الوظيفة. وفي نفس هذا السياق يمكن الإشارة إلى إتاحة الهيئة تحقيق عدد من مقررات برنامجها التحضيري من خلال الدراسة الذاتية للطالب (CPA Canada, 2017e).

وبالانتقال إلى ممارسات الهيئة المتعلقة بتقييم مستوى تمكن الطالب ببرنامجها من اظهار الكفاءات الفنية والمهارات المهنية المحددة ضمن خريطة الكفاءة، يمكن تسجيل حرص هذه الأخيرة على توضيح جميع الجوانب المتعلقة بما تنفذه من اختبارات، بما في ذلك الاختبارات المتعلقة بكل مقرر ضمن برنامجها للتعليم المهني (المقررات الأساسية والاختيارية)، والاختبار النهائي بشهادتها. والتوضيح يكون من خلال المؤر من معلومات عبر موقعها على شبكة الأنترنت، تلك المعلومات التي يدخل في إطارها تحديد طبيعة الأسئلة المستخدمة بالاختبارات، الوقت المخصص لها، مجالات الكفاءة التي ستغطيها محددة على شكل أوزان ، عدد المرات المتاحة للطالب من أجل إعادتها.

ودائما في مجال ممارسات الهيئة بخصوص عملية التقييم لكفاءة طلبتها يمكن الإشارة إلى مناسبة طرق التقييم المستخدمة من قبلها، فهي تعتمد بشكل أساسي على دراسة الحالة، وكما تم ذكره سابقا فإن هذه الطريقة تمكن من محاكاة الحالات الموجودة في بيئة العمل، كما تمكن من تقييم كفاءات الطالب الفنية والتمكينية في نفس الوقت. وبكل اختبارات الهيئة يكون متاحا للطالب إدخال عدد من المواد المحددة من طرفها (قوانين ومعايير وغيرها)، كما تحدد الهيئة إصدار المعايير والقوانين الذي سيكون الطالب مطالبا به خلال هذه الاختبارات. وفيما يلي عرض مختصر عن ممارسات الهيئة فيما يتعلق باختبارات مقررات برنامجها للتعليم المهني (الأساسية، الاختيارية)، وبالاختبار النهائي بهذا البرنامج:

- الاختبارين المتعلقين بالمقررين الأساسيين ببرنامج التعليم المهني للهيئة: الوقت المتاح لتنفيذ كل اختبار منهما هو 4 ساعات، والأسئلة المستخدمة بهما هي الأسئلة الموضوعية (75 سؤال تتطلب 75% من الوقت المتاح للاختبار)، ودراسة الحالة (حالة واحدة) (CPA Canada, 2017f) .

- الاختبارات المتعلقة بالمقررات الاختيارية ببرنامج التعليم المهني للهيئة: الوقت المتاح لتنفيذ كل اختبار منها هو 4 ساعات، والأسئلة المستخدمة بها هي الأسئلة الموضوعية (تشكل 0 - 25% من الاختبار، وقد يصل عددها إلى 30 سؤالا)، ودراسة الحالة (حالتين) (CPA Canada, 2017g).

- الاختبار النهائي للشهادة (CFE): ينقذ هذا الاختبار خلال ثلاث أيام، فهو مكون من ثلاث اختبارات بمعدل اختبار كل يوم، يكون الوقت المخصص لكل منها هو على التوالي 4 ساعات، 5 ساعات، 4 ساعات، وتنقذ هذه الاختبارات باستخدام أسلوب دراسة الحالة كأداة للتقييم، بحيث:

- يُوجّه اختبار اليوم الأول نحو تقييم كفاءات التمكن للطلاب (قدرته على التفكير الانتقادي وعلى اتخاذ القرار، وعلى الحكم المهني)، وهذا بالاعتماد على حالة موصولة بتلك المتناولة من خلال المقرر الشامل (Cap1) ببرنامج التعليم المهني للهيئة، بحيث يكون متاحا للطلاب الاطلاع على هذه الحالة - المتناولة بالمقرر - أثناء تنفيذه للاختبار، ولا يدخل في هذا الحل المقدم لها أو العمل الجماعي المنجز بخصوصها. والهدف هنا هو التأكد من تحقيق الطالب لفهم واضح لمكونات الحالة وللعمل الجماعي المحقق بخصوصها، إلى جانب اختبار قدرته على التعامل مع أي إضافات قد تم ادخالها عليها. والطلاب بهذا الاختبار مطالب بإظهار أعلى مستوى (High Level) للكفاءة.

- يُوجّه اختبار اليوم الثاني نحو تقييم عمق الكفاءة الفنية للطلاب بالنسبة لمجالين من المجالات الستة المحددة لها بخريطة الكفاءة، بحيث يكون المجال الأول هو أحد الاثنين (التقرير المالي، المحاسبة الإدارية)، ليكون الثاني أحد المجالات الأربعة الباقية، وهذا حسب اختيار الطالب*.

- يُوجّه اختبار اليوم الثالث نحو تقييم اتساع مجالات الكفاءة للطلاب وقدرته على تناول عدد متنوع من القضايا، وأيضا يعطي هذا الاختبار فرصة لمواصلة تقييم عمق كفاءة الطالب بالنسبة لمجالي التقرير المالي والمحاسبة الإدارية. والاختبار بشكل عام موجّه نحو تقييم الكفاءات الفنية والتمكينية للطلاب.

إن طريقة التقييم المتبعة بالنسبة للاختبار النهائي، تقوم على اعتبار اختبار اليوم الأول منفصل عن اختبار اليوم الثاني والثالث، بحيث يُقيّم بشكل منفصل عنهما، وهذا من خلال اعطاء الطالب تقييم شمولي بالنسبة لأدائه به (ناجح / Pass / فاشل Fail)، وهذا بالنظر إلى مدى تحقيقه - من خلال اجابته - لعدد من العمليات تمثل الطريق الذي يجب أن يتبعه المحاسب المهني الكفؤ، بما في ذلك تقييم الوضع، تحليل القضايا الرئيسية، الاستنتاج وتقديم المشورة، و ايجاد نتائج عمله بطريقة مناسبة، وهذا في اطار احترامه لقواعد السلوك المهني.

ويتم الحكم على نجاح الطالب أو فشله في اجتياز اختبائي اليوم الثاني والثالث، من خلال تحديد مدى تحقيق ما أظهره من كفاءة لعدد من الخصائص هي الكفاءة، الاتساع، العمق، وبصورة أوضح فإن تقييم الطالب باختبار هذين اليومين يكون في إطار الاجابات المحصلة عن الأسئلة التالية:

- بشكل اجمالي، هل كانت الكفاءة المظهرة من الطالب كافية؟ والكفاية تعني اظهار الطالب للكفاءة بشكل مستمر ولعدد كافي من المرات.

- هل أظهر الطالب عمقا كافيا بالنسبة لكفاءات مجال المحاسبة المالية أو المحاسبة الادارية؟

- هل تم اظهار عمق كافي بالنسبة لكفاءات مجال الكفاءة الاختياري للطلاب؟

- هل كانت الكفاءة المظهرة واسعة؟

والتقييم هنا لا يكون بمجرد الاجابة بنعم أو لا عن الأسئلة السابقة، وإنما بإعطاء وصف أكثر دقة في التعبير عن الكفاءة المظهرة في مقارنة لها مع تلك المحددة على أنه يجب تحقيقها من الطالب الكفؤ، والوصف قد يكون بأحد العبارات التالية:

* المجالين بالنسبة للطلبة الذين يرغبون في التوجه نحو الممارسة العامة (Public Practice) هما التقرير المالي والتأكيد.

- كفاءة إسمية (Nominal Competence): يعني هذا المستوى للتقييم بأن الطالب لم يظهر تقريبا أي دليل على الكفاءة.

- قريب من الوصول إلى الكفاءة (Reaching competence): يعني هذا المستوى للتقييم أن الطالب أظهر عددا من الأدلة على الكفاءة، ولكنها غير كافية لاعتباره كفؤا.

- كفؤ (Competent): يعكس هذا المستوى للتقييم اظهار الطالب لأدلة الكفاءة المطلوبة.

- كفؤ بامتياز (Competent with Distinction): يعني هذا المستوى إظهار الطالب لأدلة دامغة على كفاءته.

إن طريقة التقييم بالنسبة لاختبار اليوم الثاني والثالث للاختبار النهائي تذكرنا بتلك المستخدمة من طرف معهد المحاسبين القانونيين لجنوب إفريقيا، والتي وضّحنا بأنها قائمة على تحديد مدى اظهار الطالب لعدد من مؤشرات الكفاءة، ليُقيّم في ضوء ذلك على أنه كفؤ أو غير ذلك. أيضا تتشابه ممارسات الهيئتين من ناحية سعيهما إلى جعل اختبارهما النهائي أداة لتقييم كفاءة الطالب - على الرغم من أنه اختبار كتابي - وهذا من خلال توجيه عملية التقييم به نحو البحث عن أدلة الكفاءة بالإجابة المقدّمة من الطالب.

وكملاحظة بالنسبة للاختبار النهائي (CFE) يمكن القول بأن تحديد الهيئة لهدف التقييم لكل اختبار من اختبارات أيامه الثلاث يعكس تحقيقها لمتطلبات معايير التعليم IES 2-4 والمعيار IES6، فكما تطلّبت هذه المعايير هناك تقييم لمكونات الكفاءة الثلاث من كفاءة فنية (اختبار اليوم الثاني والثالث)، وقيم وأخلاق ومهارات مهنية (اختبار اليوم الأول والثالث).

أما إذا أردنا الحديث عن البرنامج التحضيري للهيئة من ناحية التقييم به، فإنه لا يمكننا عدم الإشارة إلى ما وفرته الهيئة من وصف للمقررات بهذا البرنامج، شمل تحديد هذه المقررات وتصنيفها ضمن مجموعتين، أساسية للتخصص وأخرى مساعدة أو ذات صلة (اقتصاد، احصاء، قانون..)، وتحديد هدف كل مقرر منها، ومكوناته أو خطته، والمراجع ذات الصلة بمحتوياته، والمتطلبات السابقة لتحقيقه (مقررات البرنامج التي يجب تحقيقها قبل البدء به)، إلى جانب تحديد المعيار المطلوب تحقيقه من الطالب لاعتباره ناجحا في اجتياز كل مقرر منها.

وبالنسبة للنقطة الأخيرة (الاختبارات) يمكن الإشارة إلى أن الهيئة تتطلب من الطالب لاعتباره ناجحا تحقيق نسبة 50% باختبارات المقررات غير الأساسية، ونسبة 60% باختبارات المقررات الأساسية، مع تطلبها تحقيقه لنسبة 65% كنسبة كلية بالنسبة للمقررات الأساسية من أجل قبول دخوله لبرنامجها للتعليم المهني.

والنسبة المحققة من الطالب بالنسبة لأي مقرر هي حصيلة المحقق من قبله بالنسبة لمختلف أشكال التقييم المنقّدة بالنسبة لهذا المقرر، حيث توزع العلامة الكلية المحددة للمقررات الأساسية بنسبة 80% للاختبار المنقّذ بإكمال المقرر، و 20% لباقي أشكال التقييم المستخدمة خلال تقديم المقرر (Assignments, Quizzes)، لتكون هذه النسب بالنسبة للمقررات غير الأساسية هي 70%، 30% (CPA, 2017h). وللطالب فرصة إعادة المقررات المشكّلة للبرنامج التحضيري ثلاث مرات - بالنسبة لكل مقرر منها.

إن المميز بالنسبة لممارسات الهيئة فيما يتعلق بعملية تقييم كفاءة طلابها، هو تقديمها للعديد من التفاصيل بشأنها، فهي توضح مثلا بأن الطالب لا يمكنه اجتياز اختبار أحد مقررات برنامجها للتعليم المهني إذا لم يحقق التقييمات (Assignments) المتعلقة به في الوقت المحدد لها، كما توضح الحالات التي يمكن فيها قبول الأسباب المقدمة من الطالب لتبرير تأخير تقديمه أو انجازه لهذه التقييمات، كما توضح أسلوب التعامل معه في هذه الحالة، لتوضح أيضا إلزامية حضور الطالب لورشات العمل ذات الصلة بكل مقرر من مقرراتها، وبأنه لا يستطيع اجتياز الاختبار النهائي المتعلق بكل مقرر منها إذا لم يحقق هذا الالتزام، وما إلى ذلك من الاجراءات والتوضيحات الدقيقة التي لا تترك مجالا للتصرف الفردي، أو للاحتجاج بغياب الاجراء أو الوضع، وفي كل هذه الاجراءات حماية للطالب وللهيئة والمجتمع. والهيئة توجه طلبتها وغيرهم نحو الاطلاع على هذه الاجراءات والتوضيحات، وهي تقدمها من خلال ما توفره عبر موقعها على شبكة الأنترنت من أدلة توضح سياستها بهذا الخصوص، فهناك:

- الدليل المتعلق ببرنامجها التحضيري.
- الدليل المتعلق ببرنامجها للتعليم المهني.
- الدليل الموجّه بشكل أساسي نحو طلبة برنامجها التحضيري، والذي يوضح كل القواعد المتعلقة بسير الاختبارات خلال هذا البرنامج (طبيعة الوثائق المطلوب احضارها من طرف الطالب من أجل سماح دخوله للاختبار، المواد والوسائل المسموح بإحضارها لقاعة الاختبار،.... إلخ) (CPA, 2016).

وبالإضافة إلى الأدلة السابقة يمكن أن نشير إلى التقرير المقدم من قبل الهيئة بعد كل اختبار نهائي يتم تنفيذه كممارسة جيدة لها، وهذا بالنظر إلى الفوائد المرتبطة به، فهو موجّه نحو توضيح مراحل الاختبار وطريقة التقييم به، ونحو تبيان طبيعة أداء الطلبة به، والأمر الأخير من شأنه مساعدة الطلبة على التعرف على جوانب الضعف المشتركة لديهم، وعلى الأخطاء العامة التي ارتكبوها والتي حالت دون اجتيازهم للاختبار، الأمر الذي سيشكل أساسا لتحسين أدائهم به خلال دوراته المقبلة. أيضا يمكن أن تشكّل الملاحظات المقدمة بالتقرير أساسا لتوجيه مقدمي برامج التعليم نحو الجوانب التي يجب عليهم التركيز على تحسين أداء الطلبة بها (CPA, 2017i).

- 5.2 ممارسات مرتبطة بمشروع المحتوى الموحد:** جاء مشروع المحتوى الموحد* في إطار سعي الهيئات المهنية الرائدة في مجال المحاسبة بعدد من الدول (بلجيكا، فرنسا، ألمانيا، إيرلندا، إيطاليا، هولندا، المملكة المتحدة) لمسايرة ما عرفته بيئة الأعمال من آثار لعولمة الاقتصاد وللتغيرات السريعة بالتكنولوجيا على مهنة المحاسبة والمراجعة، وهذا من ناحية:
- الاتجاه المتزايد نحو التوافق فيما يتعلق بمعايير إعداد التقارير المالية (IFRS)، ومعايير المراجعة (ISAs)، والمتطلبات الأخلاقية (قواعد السلوك الأخلاقي للاتحاد الدولي للمحاسبين).
 - الاتجاه المتزايد لأعضاء المهنة للتنقل وللعمل على المستوى الدولي.

* المشروع في شكله الحالي قائم على قانونه الأساسي الموجود منذ سنة 2006، غير أن تصور المشروع كان خلال سنة 2000.

حيث ارتأت هذه الهيئات بأن الاتجاهات السابقة يجب أن تجد انعكاسها على برامج التأهيل المحاسبي المهني عبر العمل على تحقيق التوافق بها، ليس من خلال إيجاد مؤهل عالمي موحد لصعوبة ذلك بالنظر إلى الاختلاف الدولي من ناحية قانون الأعمال وقانون الضرائب ومن ناحية هياكل تقديم التعليم، ولكن من خلال تحقيق التوافق بمحتوى هذه البرامج. ومن ثم فإن عمل هذه الهيئات كان منصبا على تحديد محتوى مشترك بينها يحدد مخرجات التعلم المطلوب تحقيقها من المحاسب المهني المبتدئ (entry-level professional accountant) بالنسبة لمجالات الخدمات المطلوبة منه، وللمكون المعرفي والمهاري المطلوب من أجل تحقيق هذه المخرجات.

إن اتجاه الهيئات بمشروع المحتوى الموحد يتماشى مع مضامين معايير التعليم (IES 2-4)، حيث أنها حددت مخرجات التعلم المستهدفة بالنسبة للمكونات الثلاث للكفاءة المهنية للمحاسبين المهنيين (مهارات مهنية، كفاءة فنية، قيم وأخلاق مهنية)، مع تميز المشروع مقارنة بمضمون المعايير - الذي جاء عاما - بتفصيله، حيث تضمن تحديدا لأكثر من 300 مخرجة تعلم في مقابل 82 مخرجة محددة بمعايير التعليم. وفيما يلي عرض مختصر لمضامين هذا المشروع.

1.5.2 مخرجات التعلم ضمن مشروع المحتوى الموحد: ربط مشروع المحتوى الموحد ما حُدّد به من مخرجات للتعلم بخمس مجالات للخدمة المطلوبة لتحقيق من المحاسبين المهنيين من قبل مستخدميهم وعملائهم، وهي:

- التأكيد والخدمات ذات الصلة (ARS).
- قياس الأداء وإعداد التقارير (PMR).
- الاستراتيجية وإدارة الأعمال (SBM).
- الإدارة المالية (FM).
- الضرائب والخدمات القانونية (TLS).

وقد وُضّح من خلال المشروع بأنه لا يُتَوَقَّع من المحاسب المهني المبتدئ تقديم جميع الجوانب المكونة للمجالات السابقة، وبأن المتوقع والمطلوب منه هو فقط " القدرة على أداء الجوانب المحددة لهذه الخدمات ضمن مخرجات التعلم بالمشروع " تلك المخرجات التي عُرِضَتْ مقسمة إلى:

- مخرجات تعلم مُوحدة مطلوبة لتحقيق من خلال برامج التأهيل لجميع الهيئات المهنية بالمشروع.
- مخرجات تعلم خاصة بكل هيئة بالمشروع على حدى (غير موحدة)، لتعكس متطلبات بيئتها الوطنية من ناحية القوانين المتعلقة بالجانب الضريبي والأعمال.

إن المخرجات المحددة بالمشروع توزعت بين المجالات الخمس لخدمات المحاسبين المهنيين على النحو التالي:

- مخرجات التعلم بالنسبة لجال التأكيد والخدمات ذات الصلة: المحاسب المهني المبتدئ مطالب بإظهار 52 مخرجة تعلم، دارت بشكل عام حول وجوب قدرته على: (Common Content, 2015a, p17-18)

- الفحص، التقييم، والتقارير عن التمثيلات (Representations) المالية وغير المالية للمنظمات الربحية وغير الربحية.
- تلبية مصلحة الجمهور، والمتطلبات الأخلاقية للهيئات المهنية، والمتطلبات القانونية للدولة التي يقدم بها خدماته.

- إظهار الوعي والمعرفة بالتطورات بمصلحة الجمهور وبالمتطلبات الأخلاقية والقانونية، وإظهار القدرة على تعديل سلوكه باتجاه الامتثال لهذه التطورات.
- **مخرجات التعلم بالنسبة لمجال قياس الأداء وإعداد التقارير:** المحاسب المهني المبتدئ مطالب بإظهار 71 مخرجة مرتبطة بالخدمات في مجال المحاسبة والتقرير، قياس الأداء لصالح المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية، المحاسبة والتقرير لصالح المستخدمين الداخليين للمعلومات المالية، تحليل الأداء المالي للأعمال. وقد كان مطلوباً من المحاسب المهني المبتدئ على سبيل المثال إظهار قدرته على: (Common Content, 2015a, 42-43)
- إعداد القوائم المالية لصالح المنظمات الربحية وغير الربحية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) وللمتطلبات الوطنية.
- تحديد الظروف التي يُطلب فيها من المنظمات تقديم قوائم مالية موحدة، مع القدرة على إعدادها وعرضها وفقاً للمعايير الدولية للتقارير المالية وللمتطلبات الوطنية.
- تصميم وتنفيذ النظم المحاسبية لصالح المنظمات الربحية وغير الربحية، ووضع السياسات المحاسبية المناسبة.
- إعداد التقارير المالية لمقابلة الاحتياجات الإدارية بالمنظمات، مُتبعاً في ذلك سياسات الإبلاغ بهذه المنظمات.
- تحليل وتفسير المعلومات بالقوائم المالية وغيرها، مع شرح الاستنتاجات المتوصل إليها.
- **مخرجات التعلم بالنسبة لمجال الاستراتيجية وإدارة الأعمال:** المحاسب المهني المبتدئ مطالب بإظهار 92 مخرجة تعلم ارتبطت بشكل عام بقدرته على: (Common Content, 2015a, p76-77)
- تقديم المشورة بشأن أفضل الممارسات الحالية في مجال حوكمة الشركات.
- إظهار فهمه للقضايا الرئيسية التي ينبغي معالجتها عند صياغة استراتيجية الأعمال، مع القدرة على تقييم العواقب المحتملة للخيارات الاستراتيجية، وعلى التوصية بالاستراتيجيات المحققة لأهداف المنظمة.
- شرح كيفية وضع الخطط للأعمال، والقدرة على وضعها.
- تقديم المشورة بشأن إدارة مشاريع التغيير.
- **مخرجات التعلم المطلوبة بالنسبة لمجال الإدارة المالية:** المحاسب المهني المبتدئ مطلب بإظهار 66 مخرجة تعلم ارتبطت بشكل عام بقدرته على: (Common Content, 2015a, p109-110)
- إظهار الفهم للقضايا الرئيسية التي ينبغي معالجتها عند صياغة الاستراتيجية المالية.
- تحديد وتحليل الوضع الحالي للأعمال واتجاهه باستخدام التقنيات المناسبة.
- تقييم العواقب المحتملة لخيارات التمويل، والتوصية بالاستراتيجيات المالية.
- اختيار وتبرير مسارات العمل المناسبة لتنفيذ الأعمال، بما في ذلك اختيار الاستثمارات وطرق التمويل، مع تقديم المشورة للأطراف ذات المصلحة.
- تحليل وتحديد الآثار المالية للمركز المالي الحالي للفرد باستخدام التقنيات المناسبة، والتوصية بالاستراتيجيات المالية المناسبة لتحقيق أهدافه.

- **مخرجات التعلم بالنسبة لمجال الضرائب والخدمات القانونية:** تم عرض هذه المخرجات مقسمة ضمن ثلاث مجموعات هي:

- **المجموعة الأولى:** مجموعة المخرجات المطلوبة من جميع الهيئات بالمشروع والتي تتطلب مكون معرفي موحد بينها.
- **المجموعة الثانية:** مجموعة المخرجات الموحدة المطلوبة من جميع الهيئات المهنية، والتي يرتبط تحقيقها بالمكون المعرفي الوطني الخاص بالمتطلبات الوطنية بيئة تواجد وعمل كل هيئة بالمشروع.
- **المجموعة الثالثة:** مجموعة مخرجات التعلم المطلوبة فقط من طرف بعض الهيئات المهنية بالمشروع في إطار تلبية بعض المتطلبات الخاصة ببيئتها المحلية.

وبصفة عامة فإن مشروع المحتوى الموحد حدد 61 مخرجة تعلم ذات صلة بجوانب العمل المطلوبة من المحاسبين المهنيين المبتدئين بالنسبة لمجال الضرائب والخدمات القانونية.

2.5.2 المكون المعرفي ضمن مشروع المحتوى الموحد: وُضِّح من خلال المشروع بأن تحقيق المحاسبين المهنيين لمخرجات التعلم المحددة به مرتبط بمحصولهم على المعرفة المهنية التي تغطي المجالات الخمس للخدمات المطلوبة منهم، كما وُضِّح المشروع بأن الحصول على هذه المعرفة لا يعد كافيا في حد ذاته، فالمحاسبين المهنيين بحاجة أيضا إلى المعرفة المرتبطة بعدد من الجوانب (القيم، الأخلاق والمواقف المهنية، القانون، تكنولوجيا المعلومات، الاقتصاد، بيئة الأعمال، الأساليب الكمية)، مع ضرورة التنبيه إلى أن دراسة هذه الجوانب لا يجب أن تشكل هدفا في حد ذاتها، وإنما المطلوب هو قدرة المحاسب المهني على استخدام ما يعد منها ضروريا لتمكينه من تقديم خدماته بالمجالات المحددة له.

لقد قُدم مكون المعرفة المهنية ضمن مشروع المحتوى الموحد مقسما ضمن خمس مجموعات متوافقة مع مجالات الخدمة الخمس المحددة للمحاسبين المهنيين، بمعنى أنه قد تم توضيح وتحديد مكون المعرفة المهنية المطلوب لكل مجال من هذه المجالات على حدى. ولقد جاء المكون المعرفي المرتبط بمجالات (القيم، الأخلاق والمواقف المهنية، القانون، تكنولوجيا المعلومات، الاقتصاد، بيئة الأعمال، الأساليب الكمية) مدموجا ضمن مكون المعرفة المهنية المحدد لمجالات الخدمة الخمس للمحاسبين المهنيين، بمعنى أن هذا المكون لم يأخذ تقسيما بارزا ضمن المكون المعرفي بالمشروع، وهذا ما يتماشى مع ما تم ذكره سابقا من أن التعليم المرتبط به يكون فقط في حدود تلبية احتياجات مجالات الخدمة المطلوبة للمحاسبين المهنيين.

3.5.2 مستويات المعرفة ضمن مشروع المحتوى الموحد: حُدِّد المستوى المطلوب للمعرفة (Knowledge Level)

بالنسبة لكل مخرجة تعلم محددة ضمن المشروع، وهذا من بين ثلاث مستويات هي: (Common Content, 2015a, p10)

- **المستوى أ (Professional):** هذا المستوى يعد أقل من المستوى الخاص بالاختصاصيين (Specialist)، وهو يعكس معرفة وافية وفهما عميقا للموضوع، وخبرة وتطبيقا كافين لتمكين الفرد من:
- تطبيق حكم مهني منطقي عند تطبيقه للموضوع في الحالات عامة الحدوث ببيئة العمل.
- تحديد حالات الحاجة لطلب المساعدة من أصحاب الاختصاص بالموضوع.

- **المستوى ب (Technician):** يعكس معرفة عملية مع فهم واسع للموضوع، وخبرة بتطبيقه بما يكفي لتمكين الفرد من تطبيق الموضوع في الحالات الواضحة، ومن تحديد القضايا التي تحتاج إلى الاهتمام من المهنيين في الحالات الأكثر تعقيدا.

- **المستوى ج (Generalist):** هذا المستوى من المعرفة هو أكبر بكثير من ذلك الخاص بالشخص العادي، وهو يتطلب معرفة عامة مع فهم قاعدي للموضوع، وتدريب على تطبيقه بما يكفي لتمكين الفرد من تحديد القضايا المهمة، ومن معرفة متى تكون هناك حاجة إلى المشورة أو للعمل المقدم من الشخص المؤهل تقنيا بموضوع الخبرة. إن المستويات المطلوبة للمعرفة عُرضت مجاورة للمكون المعرفي المطلوب لتحقيق كل مخرجة من مخرجات تعلم محددة بكل مجال من مجالات الخدمة المحددة للمحاسبين المهنيين بالمشروع، والجدول رقم (20) يعطي صورة عن الشكل الذي أخذته العناصر السابقة مع بعضها البعض (مجالات الخدمة، مخرجات التعلم، المكون المعرفي، مستوى المعرفة).

الجدول رقم (20): نموذج عن طريقة عرض مضامين مشروع المحتوى الموحد.

أ- المحاسبة واعداد التقارير.

2- الاحتفاظ بالسجلات المالية.

مخرجات التعلم	المكون المعرفي	مستوى المعرفة
يجب أن يكون المحاسب المهني المبتدئ قادرا على: أ 1.2 شرح السبب وراء احتفاظ المؤسسات بالسجلات المالية.	السجلات المالية: أسباب الاحتفاظ بالسجلات المالية. القوانين الوطنية والمتطلبات الأخرى المتعلقة بالاحتفاظ بالسجلات المالية.	(i)
أ 2.2 مناقشة مبادئ محاسبة القيد المزدوج	مفاهيم القيد المزدوج: الأصول، الخصوم، رأس المال والمعادلة المحاسبية. المعادلة المحاسبية وقائمة المركز المالي. المعادلة المحاسبية وقائمة الدخل.	(i)

Source: (Common Content, 2015a, p49).

إن الجدول السابق اقتصر على تقديم مثال متعلق بمجال الخدمة المرتبط بالقياس وإعداد التقارير، ضمن أحد الجوانب المكونة له والمتمثلة في المحاسبة وإعداد التقارير، وهذا فيما يتعلق بمكون الاحتفاظ بالسجلات المالية.

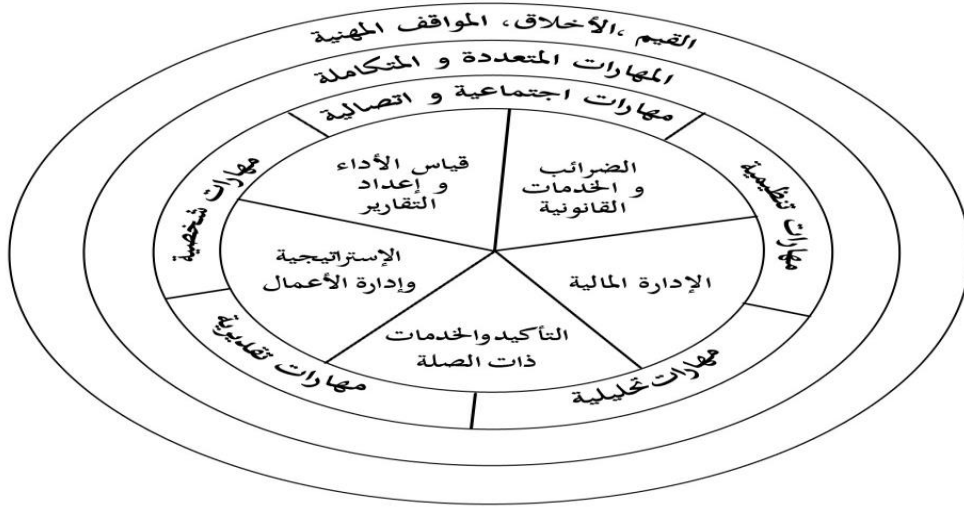
4.5.2 المكون المهاري ضمن مشروع المحتوى الموحد: إن المهارات المطلوبة من المحاسبين المهنيين المبتدئين وفقا

لإطار المهارات المقدم ضمن مشروع المحتوى الموحد جاءت مبوبة على النحو التالي:

- **مجموعة المهارات المعرفية:** بُوِّت المهارات المجموعة ضمن هذه المجموعة إلى فرعين هما:

- المهارات التحليلية بما ذلك القدرة على الحصول والاختيار والتقييم للمعلومات، وعلى تطبيق الحكم المهني، والتفكير الابتكاري.
- المهارات التقديرية بما في ذلك القدرة على تحديد الأولويات، إدارة الوقت والموارد المتاحة لتحقيق الالتزامات المهنية.
- **مجموعة المهارات السلوكية:** عُرضت المهارات المتعلقة بهذه المجموعة مقسمة ضمن ثلاث فروع تمثلت في:
 - المهارات الشخصية بما في ذلك القدرة على اظهار التسامح والوعي للاختلافات الثقافية واللغوية، وعلى إظهار عقل منفتح ومتكيف مع المشاكل والفرص الجديدة وملتزم بمفهوم التعلم مدى الحياة وبتطبيقه.
 - المهارات الاجتماعية والاتصالية بما في ذلك القدرة على تطبيق مهارة الاستماع والاتصال الشفهي والكتابي، مهارة التشاور، التفاوض، القيادة، التفويض، العمل في فريق.
 - المهارات التنظيمية بما في ذلك القدرة على التخطيط وإدارة ومراقبة المشاريع، مراجعة العمل الشخصي وعمل الآخرين، استخدام الأدوات والتكنولوجيا المناسبة لتحسين عملية صنع القرار، تصميم وتنفيذ المشاريع التي تتطلب مهارات متعددة.
- **المهارات المتكاملة والمتعددة:** وُضح من خلال إطار المهارات بالمشروع بأن كل المحدد من مخرجات للتعلم ومن مهارات معرفية وسلوكية يكون موجها نحو دمج واستخدامه من طرف المحاسبين المهنيين المبتدئين من أجل التعامل مع المشاكل متعددة الجوانب بيئة عملهم، وهو ما عُبر عنه بالاطار من خلال عبارة المهارات المتكاملة والمتعددة، تلك المهارات التي تشمل القدرة على:
 - تطبيق المعارف من مجالات مختلفة بما في ذلك القدرة على التحليل الانتقادي والتقييم للمشاكل متعددة الجوانب، وعلى تحديد عدد من الحلول لها، وعلى تطوير وتقديم عدد من التوصيات المناسبة بشأنها.
 - التصميم، التخطيط والتنفيذ للمشاريع التي تتطلب مهارات متعددة.
- **القيم، الأخلاق، المواقف المهنية:** وُضح إطار المهارات بأن كل مكونات العمل للمحاسبين المهنيين المبتدئين يجب أن تنفذ من خلال تطبيق المناسب من القيم، الأخلاق، المواقف المهنية، ومن ثم فإن المحاسب المهني يجب أن يكون قادرا على:
 - فيما تعلق بالأخلاق للأعمال: شرح طبيعة الأخلاق وأهميتها بيئة الأعمال خاصة فيما تعلق بحوكمة الشركات، شرح مزايا وعيوب المدخل القائم على المبادئ وعلى القواعد للأخلاق وعلاقة الأخلاق بالقانون، إلى جانب القدرة على تحليل نتائج السلوك اللاأخلاقي على الفرد، المهنة، المجتمع.
 - فيما تعلق بمجال الأخلاق المهنية: شرح دور الأخلاق فيما يتعلق بمهنة المحاسبة والمراجعة وبمفهوم المسؤولية الاجتماعية، والاتخاذ للقرارات بالاعتماد على الإطار الأخلاقي كما حُدِدَ ضمن قانون قواعد السلوك الأخلاقي لمجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين (IESBA) وغيرها من المتطلبات، مع اظهار النزاهة الشخصية.
- إن المكونات السابقة لاطار المهارات من مهارات معرفية وسلوكية، مهارات متعددة ومتكاملة، قيم، أخلاق، مواقف مهنية قُدمت مجمعة، كما يظهر في الشكل رقم (23).

الشكل رقم (23): إطار المهارات ضمن مشروع المحتوى الموحد.



Source: (Common Content, 2015b, p 6).

إن إطار المهارات لمشروع المحتوى الموحد وإلى جانب توضيحه للمهارات المطلوبة من المحاسبين المهنيين المبتدئين وضّح بأنه يمكن تحقيقها من خلال مكون التعليم النظري ومكون الخبرة العملية، مشيراً إلى أن تلبية متطلبات مشروع المحتوى الموحد بالنسبة لهذين المكونين يمكن أن يُعتمد كدليل على تلبية الهيئات المهنية العضوة به لمتطلباته بالنسبة للمكون المهاري. وبنفس هذا الإطار تم الإشارة إلى أن تقييم القدرات المطلوبة للمحاسبين المهنيين المبتدئين بما في ذلك المهارات قد يتم من خلال عدد من التقنيات والأدوات كأدلة النجاح بالاختبارات الجامعية، أو بعملية التقييم المنفذة من طرف مراقب ضمن بيئة العمل (الخبرة العملية)، كما يمكن أن ينفذ باستخدام عدد من الطرق (الاختبار الكتابي، الشفهي، الاختبارات القائمة على استخدام التكنولوجيا).

أيضاً وفيما يتعلق بتقييم المهارات المهنية تم الإشارة من خلال الإطار إلى أن كون المهارات المحددة به عامة وذات صلة بالعديد من المهن لا يلغي وجوب النظر إليها في علاقتها بمهنة المحاسبة، فليس من المناسب مثلاً تقييم مهارات الاتصال كموضوع منفصل عن المجال المحاسبي أو البيئة المحاسبية، وبناء عليه فإننا نجد بأن المهارات المطلوبة بالإطار قد دُمجت ضمن مخرجات التعلم المحددة للمشروع وضمن المكون المعرفي الخاص بهذه المخرجات، حيث تم ربط أداء كل مخرجة تعلم بالمشروع بمهارة معينة، وعُبر عن ذلك بالأفعال المستخدمة ضمن الصيغ المعبرة عن هذه المخرجات، والتي من أمثلتها " يُعرّف، يُحدّد، يُصنّف، يشرح، يفسر، يطبق، يستعمل، يعرض، يحلل، يميز، يدير، يقترح، ينصح، يقيم، يقارن، يناقش، يستعرض".

ولقد أشار إطار المهارات أيضاً إلى مناسبة دمج المعرفة والمهارات المطلوبة لكل مجالات الخدمة المطلوبة من المحاسبين المهنيين، ذلك أن تمكن المحاسب المهني من التعامل مع الوضعيات والحالات الحقيقية ببيئة العمل يتطلب منه دمجاً للمعرفة والمهارات من جوانب متعددة. وعملية الدمج يجب أن تجد انعكاسها على المخطط بشأن عملية التقييم، بحيث يكون هناك تقييم قد يأخذ شكل السيناريو الذي يكون مطلوباً من الطالب في ظله تحديد القضايا، أولوياتها،

تحليلها، تقييمها، وضع الخيارات بشأنها، وتطوير النتائج وإيصالها والتقرير عنها بمستوى مناسب من اللغة التقنية. فالتركيز بهذا النوع من التقييم يجب أن لا يكون منصبا على تحقيق الطالب لمخرجات التعلم المطلوبة بالنسبة لمجال معين من مجالات الخدمة المطلوبة، وإنما على قدرة الطالب على إظهار الحكم المهني من خلال مراعاته للارتباط بين مختلف مجالات الخدمة، وطبيعة ومدى المعلومات المتوفرة. وهنا يمكن القول بأن طبيعة هذا التقييم والمربطة بتناوله للمجالات المتعددة للخدمة المطلوبة من المحاسبين المهنيين المبتدئين تتطلب أن يتم إجراؤه بعد تنفيذ التقييمات الفردية المرتبطة بكل مجال من هذه المجالات، وبعد اكمال جزء من متطلبات الخبرة العملية.

إن ما سبق يمكننا من القول بأن مشروع المحتوى الموحد يتميز عن معايير التعليم الدولية بتقديمه للمحتوى التعليمي المناسب لتحقيق المحدد به من مخرجات للتعلم، وهو بهذا يشكل أساسا يمكن الاستعانة به من طرف الدول والهيئات المهنية الراغبة في تطبيق معايير التعليم الدولية والتي تجد صعوبة في تحويل المحدد بها من مخرجات للتعلم إلى محتوى أو مكون معرفي مفصل. وهنا يمكن أن نشير إلى أن تطبيق محتوى المشروع ومتطلباته لا يتوقف على الهيئات المهنية المؤسسة له، فهو مفتوح العضوية أمام كل الهيئات المحاسبية التي تلي متطلباته والمتمثلة أساسا في تقاسم رؤيته ورسالته وأهدافه، مع دفع المساهمات المالية المطلوبة سنويا لهذه العضوية. ومن جهة أخرى يمكن الاستفادة من تجربة مشروع المحتوى الموحد من خلال التفكير في وضع مشروع مماثل بالنسبة للدول العربية.

6.2 أوجه الاستفادة من الممارسات المتعلقة بالمعايير 2-4, 6 IES: من خلال العروض سابقا من ممارسات لعدد من الهيئات المهنية الملبيه لمتطلبات معايير التعليم 2- 4,6 IES، يمكن الخروج بعدد من النقاط التي يمكن أخذها بعين الاعتبار من طرف غيرها من الهيئات الراغبة في تطوير برامجها للتعليم المحاسبي المهني، وفي تلبية متطلبات معايير التعليم الأربعة، وتمثل هذه النقاط في التالي:

- عدم اكتفاء الهيئات المهنية بالتعليم المحاسبي الأساس المحقق من طرف الأفراد*، وتطلبها تحقيقهم لتعليم إضافي يسمح بتعميق معرفتهم، وزيادة قدرتهم على تطبيقها في التعامل مع الحالات العملية، مع تعدد في طريقة تنظيم الهيئات المهنية لهذا التعليم:

- بعض الهيئات تنظم التعلم المطلوب ضمن مستويين للتعليم ببرنامجهما، يتمثل هدف أولهما في تعميق معرفة الطالب بالمجالات المحاسبية المشكّلة لجوانب عمل المحاسب المهني، واكسابه مهارة الاستخدام لهذه المعرفة من أجل التعامل مع حالات العمل، وهذا من خلال تضمين هذا المستوى لعدد من المقررات منفصلة المحتوى (محاسبة مالية، محاسبة إدارية، ضرائب، مراجعة). ليمثل هدف المستوى الآخر بالبرنامج في تمكين الطالب من التعامل مع حالات بيئة العمل الواقعية التي تتميز بتعدد جوانبها، وبتعدد الجوانب المعرفية والمهارية التي يحتاجها الطالب من أجل التعامل

* المقصود بالتعليم المحاسبي الأساس هو التعليم المحقق من الفرد سواء من خلال تعليمه الأكاديمي المتخصص السابق، أو من خلال تنفيذه لبرنامج تحويلي مقدم من الهيئات المهنية أو غيرها من الجهات، أو من خلال المستوى التعليمي الأول ببرامج التعليم للهيئات المهنية والذي يكون موجّها نحو الفئة غير المحققة للتعليم المحاسبي الأساس.

معها، ويُحقّق هدف هذا المستوى من البرنامج من خلال تضمينه لمقرر شامل يدمج كل المعارف المقدّمة خلال مستويات البرنامج السابقة.

- بعض الهيئات تنظم التعلم المطلوب من خلال تحديد عدد من المقررات ببرامجها دون تقسيمها ضمن مستويات متميزة، حيث تقتصر على توضيح أن البعض من المقررات يشكل تعلمًا سابقًا مطلوبًا من أجل التحاق الطالب بمقررات أخرى. كما قد تتجه بعض الهيئات إلى تقسيم المقررات ببرامجها إلى أساسية واختيارية، بحيث توفر المقررات الأساسية المعرفة المطلوبة لتحقيق من جميع طلبة البرنامج والمطلوبة لجميع المحاسبين المهنيين (مثلا التقرير المالي، المحاسبة الإدارية)، مع ملاحظة أن هذه المقررات تكون قائمة على الدمج أي على تغطية الجوانب المتعلقة بموضوعها الأساسي مع تناولها لجوانب أخرى ذات صلة. ليمثل هدف المقررات الاختيارية في تعميق معرفة الطالب بأحد المجالات المحاسبية المشكّلة لعمل المحاسب المهني (ضرائب، مراجعة أو غيرها). والبعض من الهيئات يستعمل المقررات الاختيارية لتحديد متطلباته التعليمية من الأفراد الراغبين في التوجه نحو الممارسة العامة (Public Practice) بما في ذلك المراجعة الخارجية، حيث يفرض عليهم اختيار مقررات بذاتها من مجموعة المقررات الاختيارية.

- بعض الهيئات تحدّد فترات قصيرة للتعليم الاضافي المطلوب (سنة أشهر)، لتستخدم كأداة لتحقيق هذا التعليم عدد من دراسات الحالة الهادفة لإعداد الطالب للاختبار النهائي بشهادتها. فالتعليم المهني بالنسبة لهذه الهيئات لا يحقّق من خلال مقررات منفصلة، وإنما يكون متجها لأن يكون تدريبًا للطلاب على التعامل مع الحالات الواقعية للعمل. وهذه الحالة تكون محققة بالنسبة للهيئات التي تقصر دخول برامجها على حملة الشهادات الأكاديمية بالتخصص المحاسبي، والتي تعتمد بشكل كبير على التعليم الأكاديمي من أجل تزويد الطلبة بالمكون المعرفي والمهاري المطلوب، فالهدف من التعليم المهني بالنسبة لهذه الهيئات هو فقط تدريب الطالب على الاستخدام بشكل عملي للمكونات المحققة من قبله خلال تعلمة الأكاديمي.

- بعض الهيئات المهنية تحقّق المكون التعليمي بشهادتها من خلال الاعتماد على مراكزها الخاصة، في حين تُحقّق هذه العملية من خلال طرف ثالث بالنسبة لهيئات أخرى، ويقتصر دور الهيئات بالحالة الثانية على توجيه الأفراد نحو الجهات المقدّمة لمكون التعليم، وعلى تنفيذ الاختبارات المكونة لشهادتها.

- تعمل بعض الهيئات المهنية على تسهيل التحاق الأفراد ببرامجها التعليمي، من خلال المرونة المتاحة بطرق تنفيذه (من خلال الشبكة بشكل كلي، من خلال أسلوب الدمج، من خلال الدوام الجزئي)، ومثل هذا الأمر يخدم بشكل خاص فئة الأفراد العاملين - الموظفين - والراغبين في الحصول على الشهادات المهنية لهذه الهيئات.

- تحرص الهيئات المهنية على تزويد طلبتها - من خلال موقعها على الشبكة - بكل المعلومات المتعلقة ببرامجها التعليمي (طريقة تقديم البرنامج، المقررات بالبرنامج، مكوناتها، متطلباتها، طريقة التقييم بها، البرمجة الزمنية للاختبارات،.... إلخ).

- تقدّم العديد من الهيئات المهنية العديد من المواد التعليمية المرتبطة بالمقررات ضمن برنامجها من خلال موقعها على الشبكة، والبعض من هذه المواد يكون متاحًا بشكل مجاني. كما تتجه بعض الهيئات المهنية لإتاحة نماذج الاختبارات

المنقذة خلال الدورات السابقة مع الحل النموذجي لها، وتوفير كلا النوعين من المعلومات (المادة المكونة للمقررات، الاختبارات وحلولها) يخدم مصلحة الطالب ببرامج هذه الهيئات.

- تُظهر الهيئات المهنية ادراكا لأهمية كل من تكنولوجيا المعلومات، والأخلاق بالنسبة للمحاسب المهني، ويظهر هذا من خلال ادراجها للمكون المعرفي المرتبط بهما ضمن برامجها التعليمية، سواء كان ذلك:

- بشكل واضح من خلال مقررات أو دورات منفصلة مقتصرة على تناول المكون المعرفي المرتبط بهما.

- بشكل غير واضح من خلال دمج المكون المعرفي المرتبط بهما ضمن مقررات البرنامج التعليمي.

- تقديم المكون المعرفي المرتبط بهما بشكل مستقل من خلال بعض المقررات والدورات، إلى جانب دمجها ضمن مقررات البرنامج التعليمي.

- توفر بعض الهيئات المهنية عددا من الأدوات لمساعدة طلبتها على تقييم مستوى معارفهم قبل انتقلهم إلى مستويات متقدمة ببرامجها التعليمي، ومثل هذا الأمر سيزيد من فرص نجاحهم في تحقيق التعلم المطلوب بهذه المستويات.

- تعتمد بعض الهيئات المهنية لتنفيذ المقرر النهائي ببرامجها على استخدام أسلوب دراسة الحالة وأسلوب العمل الجماعي، وهذا بهدف تطوير مهارات الطالب التمكينية، بما في ذلك المكون الأخلاقي، والمهارات الاتصالية والقيادية، والمهارات الذهنية.

- تعمل بعض الهيئات المهنية على تنفيذ عملية تقييمية بمجرد اكمال كل مقرر من مقررات برنامجها، ويشمل التقييم كل الجوانب ذات الصلة بالمقرر (المادة التعليمية، العضو التدريسي، اختبار المقرر، برجة المقرر... إلخ)، ويتم التقييم بالاعتماد على استطلاع آراء الطلبة بالمقرر، مع حرص الهيئات على عرض نتائج التقييم لكل الجهات ذات الصلة (الطالب، مقدم المادة التعليمية، مصممي المادة التعليمية)، مع التعامل المباشر مع هذه النتائج. كما تعمل هيئات أخرى على تقييم برامجها للتعليم كوحدة واحدة من حين لآخر، وهذا بالاعتماد على استطلاع آراء كل الأطراف ذات الصلة (أكاديميين، مستخدمين، ممارسين،... إلخ)، إلى جانب الاعتماد على المتميز من ممارسات دولية بما في ذلك معايير التعليم الدولية.

- تتجه بعض الهيئات المهنية إلى وضع خريطة تُوضح من خلالها الكفاءات مطلوبة الاظهار من طلبتها بإكمالهم للمكون التعليمي ضمن شهادتها وبدخولهم للمهنة، وتحدد الهيئات المهنية مواضيع التعلم المناسب التطرق إليها في إطار تحقيق الكفاءات المحددة بالخريطة، بحيث تقدم هذه المواضيع مضمّنة ضمن ما تسمية بقائمة المعرفة المرجعية.

- هناك حرص من الهيئات المهنية على تضمين المكونات الثلاث للكفاءة المهنية للمحاسبين المهنيين، من كفاءة فنية، مهارات، قيم وأخلاق ومواقف مهنية، ضمن خريطة الكفاءة لطلبتها الداخلين للمهنة، حيث تُقسّم الكفاءات بهذه الخريطة بشكل عام إلى مجموعتين هما مجموعة الكفاءات الفنية، ومجموعة كفاءات التمكين التي تغطي كلا من مكون المهارات، القيم، الأخلاق والمواقف المهنية.

- تعمل بعض الهيئات على تحقيق عملية مراجعة دورية لخريطة الكفاءة الموضوعة من قبلها، وهذا بهدف ضمان مواكبة المحدد بها من كفاءات للتغيرات في بيئة الأعمال.

- تحدّد بعض الهيئات نسب تمثيل وتغطية مختلف الجوانب المشكّلة لمقرراتها ضمن الاختبارات المرتبطة بها.
- تحدّد بعض الهيئات المهنية لطلبتها بشكل سنوي الإصدارات (المعايير الدولية، قوانين الضرائب... إلخ) القابلة للاختبار.
- طرق التقييم بالنسبة للهيئات المهنية تكاد تكون موحّدة، فهي قائمة على استخدام الأسئلة الموضوعية ودراسة الحالة بالاختبارات المتعلقة بشكل مباشر بكل مقرر من مقررات برنامجها، وعلى دراسة الحالة متعددة الجوانب بالاختبار النهائي بشهادتها، مع اتجاه بعض الهيئات إلى تنفيذ اختبارها النهائي بشكل مفتوح، وإلى تزويد الطلبة بمواد تتعلق بالحالة المقدمة ضمنه بشكل مسبق على تنفيذه، وهذا كطريقة لمحاكاة واقع بيئة العمل للمحاسب المهني، ولنفس هذا السبب تختار بعض الهيئات تنفيذ اختباراتها بالاعتماد على الكمبيوتر.
- تختار بعض الهيئات تقييم الطالب فيما يتعلق بمقررات برنامجها التعليمي بالاعتماد على أكثر من أداة للتقييم (مهام تقييمية، اختبار نهائي للمقرر)، بحيث توزع النسبة الكلية - النقطة - المخصصة للمقرر (100%) بين الأشكال المختلفة للتقييم، وبحيث تخصص النسبة الأكبر للاختبار النهائي للمقرر.
- تتطلّب بعض الهيئات المهنية نجاح الطالب في اكمال ما صمّمته وبرمجته من ورش للعمل ومن مهام مرتبطة بالمقررات التعليمية ضمن برنامجها قبل حصوله على حق الجلوس لتنفيذ الاختبار النهائي المرتبط بهذه المقررات، وعادة ما يتمثل الهدف وراء ما تنفّذه هذه الهيئات من ورش ومهام في تطوير الكفاءات التمكينية للطلاب.
- تتجه الهيئات المهنية إلى الاعتماد في تحقيق المكون المهاري المطلوب للطلاب على الأساليب المستخدمة للتعليم (أسلوب العمل الجماعي، الورش المنفذة، مشاريع العمل الفردية)، وليس على تخصيص مقررات بذاتها لتعليم هذه المهارات، فهذه المهارات تُحقّق من خلال البرنامج التعليمي ككل وبشكل موازي لتحقيق الكفاءات الفنية المطلوبة للطلاب.
- تتجه بعض الهيئات المهنية إلى تخصيص نقطة بذاتها من العلامة الكلية للاختبار المتعلق بكل مقرر من مقرراتها لمكافحة المهارات الاتصالية للطلاب، كما قد تتجه هيئات أخرى لتخصيص اختبار كامل لتقييم كفاءات التمكين لطلابها، وكلا الحالتين تعكس إدراك من هذه الهيئات لأهمية هذه المهارات للطلاب (المحاسب المهني المحتمل).
- تعمل بعض الهيئات المهنية على أن تجعل من اختبارها النهائي - والذي هو عبارة عن اختبار كتابي - أداة لتقييم كفاءة طلبتها، وهذا من خلال تحديدها لعدد من المؤشرات الدالة على الكفاءة المطلوبة من الطالب، ومن خلال تمركز عملية التقييم على تحديد مدى تحقيق الطالب لهذه المؤشرات.
- تحدّد الهيئات المهنية عدد المرات المسموح للطلاب خلالها إعادة الاجتياز لاختبارات مقررات برنامجها التعليمي، ليكون هذا الطالب بعدها مطالبا بإعادة المكون التعليمي المطلوب من أجل دخوله لهذا البرنامج.
- تتطلب بعض الهيئات المهنية اكمال طالبها لفترة محدّدة من تلك المطلوبة للخبرة العملية، من أجل سماح جلوسه لتنفيذ الاختبار النهائي بشهادتها.

- تعمل الهيئات المهنية على إتاحة المرونة للطلاب من أجل تنفيذ اختبارات المقررات المشكّلة لبرنامجها، وهذا من خلال إتاحتها لأكثر من دورة واحدة لتنفيذها، ومن خلال إتاحتها الحرية للطلاب من أجل تحديد الترتيب الذي سينفذ به هذه الاختبارات.
- تعمل بعض الهيئات المهنية على تحديد حد لعدد السنين التي يُطلَب فيها نجاح الطالب بكل الاختبارات المشكّلة لبرنامجها التعليمي انطلاقاً من تاريخ تسجيله به، ذلك أن المعارف المطلوبة من الطالب قد تتغير خلال فترة زمنية معينة لتغير متطلبات البيئة من المحاسب المهني.
- تقوم بعض الهيئات المهنية بإعداد وتوفير تقرير يتعلق باختبارها النهائي بعد كل عملية تنفيذ له، لتوضح من خلاله هدف الاختبار، طريقة التقييم به، وجوانب القوة والضعف بأداء الطلبة به، وهذا كأداة للفت انتباه هؤلاء الطلبة، ومقدمي برامج التعليم إلى الجوانب التي يجب التركيز على تحقيق التحسين بها.
- تعمل بعض الهيئات المهنية على تنفيذ ما يسمى بالاختبارات التجريبية (Mock exams)، وهذا من باب منح الطالب فرصة لتقييم مستواه قبل جلوسه للاختبارات النهائية للمقررات المشكّلة لبرنامجها.
- توفر بعض الهيئات المهنية من خلال موقعها على الشبكة أدلة توضّح من خلالها سياستها فيما يتعلق بعملية التقييم ضمن برنامج شهادتها المهنية.
- يمكن الاعتماد على معايير التعليم الدولية كأساس لعملية تقييم برامج التأهيل للمحاسبين المهنيين، في إطار الاعتراف المتبادل بين مختلف هيئات المحاسبة المهنية بالشهادات المهنية للمحاسبين المهنيين.

3. ممارسات محققة لمتطلبات معيار التعليم المحاسبي الدولي IES5.

ألزم معيار التعليم IES5 (التطوير المهني الأولي: متطلبات الخبرة العملية) الهيئات المهنية بتنفيذ عدد من المتطلبات تمثلت في ضرورة حرصها على أن تكون الخبرة العملية أحد المكونات المطلوبة لتحقيق من طلبتها من أجل حصولهم على ما تمنحه من شهادات مهنية، وعلى أن تكون الخبرة المطلوبة كافية لتمكين الطلبة من اظهار اكتسابهم لـ (أ) الكفاءة الفنية، (ب) المهارات المهنية، (ج) القيم، الأخلاق، المواقف المهنية الضرورية لأداء أدوارهم المستقبلية كمحاسبين مهنيين، مع ضرورة تطلب أن يتم تنفيذ فترة الخبرة العملية تحت اشراف مشرف تتحقق فيه صفة التأهيل كمحاسب مهني، وأن يتم تسجيل الخبرة المحققة من طرف الطالب المتدرب، مع وجوب تأكيد هذا الأخير لتسجيلاته بأدلة قابلة للتحقق منها، التسجيلات التي يجب أن تكون محل مراجعة دورية من طرف المشرف عليه. وإلى جانب ما سبق طالب المعيار الهيئات المهنية بإنشاء أنشطة تقييمية مناسبة للتأكد من تحقيق وإكمال طلبتها لخبرة عملية كافية. وكأمثلة عن الهيئات المهنية المنفذة لممارسات محققة للمتطلبات السابقة يمكن الإشارة إلى كل من معهد المحاسبين القانونيين لجنوب إفريقيا، معهد المحاسبين القانونيين المعتمدين لهونكونغ، هيئة المحاسبين المهنيين المعتمدين لكندا، معهد المحاسبين القانونيين لأستراليا ونيوزلندا.

1.3 ممارسات معهد المحاسبين القانونيين في جنوب إفريقيا (SAICA): تُشكّل الخبرة العملية أحد مكونات شهادة المحاسبة القانونية للمعهد، وكممارسات جيدة له بهذا الخصوص يمكن الإشارة إلى تقديمه للعديد من الأدوات الهادفة لمساعدة الأطراف ذات الصلة (مقدمي البرامج التدريبية، المشرفين والمقيمين، المتدربين) على تحقيق فترة خبرة عملية كافية ومناسبة لتمكين المتدربين من إظهار الكفاءة المطلوبة منهم، وفيما يلي وصف مختصر لهذه الأدوات.

- برنامج المعهد للتدريب: حدّد المعهد من خلال هذا البرنامج سبع مجالات للكفاءة المطلوبة من المتدرب*، والكفاءات المكوّنة لكل مجال من هذه المجالات، والمهام (Tasks) مطلوبة التنفيذ بالنسبة لكل كفاءة محدّدة، ومستوى الكفاءة المطلوب اظهاره من المتدرب عند تأديته لهذه المهام (SAICA, 2015c)، مع تطلّبه من الجهات المقدّمة لبرامج التدريب (الخبرة العملية) الحرص على توفير بيئة تدريب تُمكن المتدرب من:

- تحقيق مستوى متقدّم من الكفاءة بالنسبة لمجال المهارات المهنية، والمحاسبة والتقارير المالية، والمعهد يطلق على هذين المجالين تسمية المهارات الاجبارية (Compulsory Skills)، فالكفاءات بهما مطلوبة الاظهار من جميع المتدربين.
- تحقيق مستوى متقدّم من الكفاءة بالنسبة لأحد مجالات الكفاءة الخمس المتبقية، ويسمي المعهد هذا المجال بالمهارات الاختيارية (Elective Skills)، ذلك أنه يمثل مجال الكفاءة الذي تم اختياره من طرف جهة التدريب كمجال ثالث يمكن لها تقديم الدعم الكافي للمتدرب به إلى جانب مجال المهارات المهنية، والمحاسبة والتقارير المالية.
- تحقيق مستوى أساس من الكفاءة بالنسبة لمجالات الكفاءة الأربعة المتبقية (Residual Skills).

* المجالات المشار إليها سابقا عند الحديث عن إطار الكفاءة للمحاسبين القانونيين الموضوع من المعهد، والمتمثلة في كل من: المهارات المهنية، المحاسبة والتقارير الخارجية، الاستراتيجية وإدارة المخاطر والحوكمة، المراجعة والتأكيد، الإدارة المالية، اتخاذ القرارات الإدارية والرقابة، الضرائب.

إن المعهد سعى من خلال التقسيم السابق لمجالات الكفاءة ضمن برنامج التدريب (اجبارية، اختيارية، متبقية) إلى ضمان حصول جميع المتدربين على خبرة واسعة تكون على الأقل بمستوى متقدم بثلاث مجالات للكفاءة (المحاسبة والتقارير المالية، المهارات المهنية، ومجال اختياري آخر)، وبمستوى أساس يباقي المجالات، وهذا أيا كانت الجهة التي يحققون بها تدريبهم (مكاتب محاسبة ومراجعة، قطاع عام، مؤسسات تجارية وصناعية... إلخ).

إن تقديم برنامج التدريب من طرف المعهد بالشكل الذي قُدِّمَ به، يجعل منه أداة مساعدة لكل من المتدرب، وجهة تدريبه، فكلًا الطرفين سيكون على علم المطلوب تحقيقه خلال فترة التدريب، وهذا من ناحية مجالات الكفاءة، الكفاءات، المهام، ومستوى الكفاءة المطلوب، وهو الأمر الذي سيمكّنهما من التخطيط لهذه العملية وتنفيذها بالشكل المناسب.

- دليل المعهد لتنفيذ برنامج التدريب: قدّم المعهد من خلال هذا الدليل أمثلة عن المطلوب تحقيقه من المتدرب بالنسبة لكل مهمة من المهام المحددة بمجالات الكفاءة الخاصة* الظاهرة ببرنامج التدريب، وهذا بالنسبة لعدد من البيئات المحتملة للتدريب (تجارة وصناعة، مكاتب مراجعة، قطاع عام، مكاتب استشارية). ولهذا الدليل أهميته، فهو يمكن جهات التدريب على اختلاف أنشطتها من أخذ صورة عن كيفية تحقيق المحدد من مهام برنامج المعهد للتدريب، كما يعطي صورة للمتدرب عن المطلوب منه تنفيذه لإظهار تحقيقه للكفاءة المطلوبة (SAICA, 2016a, p4).

- أدوات التقييم: قدّم المعهد ثلاث أدوات لاستخدامها في عملية التقييم خلال فترة التدريب العملي، عكست المطلوب بالمعيار IES5 من ضرورة لوجود أنشطة تقييمية مناسبة للتأكد من تحقيق وإكمال المتدرب لخبرة عملية كافية. وقد تعلقت الأداة الأولى من هذه الأدوات بتقييم قدرة المتدرب على اظهار المهارات المهنية المطلوبة منه كما جاءت محدّدة ببرنامج التدريب للمعهد. وقد اتخذت هذه الأداة شكل الجدول المقسم إلى جانبين خُصص الأول منهما للمتدرب والثاني للمسؤول عن تقييم أدائه (الشخص المراقب للمتدرب والمسؤول عنه بشكل مباشر)، بحيث يتم ملأ الجانب المخصص للمتدرب من خلال قيامه بتحديد المهارات المهنية التي يعتقد بتحقيقه لها من خلال المنقذ من قبله من مهام خلال الفترة المقرر عنها، مع تسجيله للمهام التي حقق من خلالها هذه المهارات، والدليل المؤيد لذلك، ليحدّد كخطوة أخيرة مستوى الكفاءة الذي يعتقد بإظهاره له بالنسبة لهذه المهارة.

ويتضمن الجانب المخصص للمقيّم اطلاعه على الأدلة المسجلة من طرف المتدرب، وتحديد مستوى كفاءة هذا الأخير بالنسبة للمهارات المحددة من قبله على أساس أنه قد تم إظهارها، ليقوم أيضا بتقديم أي ملاحظات بشأن أي اختلاف في التقييم بينه وبين المتدرب. وعملية ملأ المتدرب والمقيّم لأداة التقييم هي عملية مستمرة تتطلب من المتدرب تسجيل مُدخلة جديدة على الأقل مرة كل شهرين (SAICA, 2016b).

* كل مجالات الكفاءة المذكورة سابقا باستثناء مجال المهارات المهنية، فالمعهد يرى بأن لكل جهة تدريب طريقها الخاصة لتحقيق هذه المهارات، ومن ثم فهو لم يعطي أمثلة متعلقة بها.

وتتعلق أداة التقييم الثانية المقدمة من طرف المعهد بتقييم كفاءة المتدرب فيما يتعلق بالمهارات الفنية المطلوبة منه كما جاءت محدّدة ضمن برنامج المعهد للتدريب. وهي تتخذ أيضا شكل الجدول المقسم إلى جانبين أحدهما مخصص للمتدرب والآخر للمقيّم، بحيث يكون مطلوبا من المتدرب تحديد من بين الكفاءات الظاهرة بالأداة لتلك التي تم التعرض لها- العمل عليها- خلال الفترة المقرر عنها، فهل كانت مثلا في مجال الحاسبة والتقارير الخارجية، أو الضرائب، أو غيرها ؟ مع تحديده للمهام التي تم تنفيذها ضمن هذه المجالات من بين تلك الظاهرة بالأداة، وتحديد مستوى الكفاءة الذي يعتقد بأنه قد نفّذ به هذه المهام. ليقوم المقيّم في الطرف الآخر من الأداة بتحديد مستوى تعقيد كل مهمة منفذة من المتدرب، ومستوى الكفاءة الذي أظهره بالنسبة لكل مهمة منها، مع تقديمه لأي تفسيرات في حال اختلاف تقييمه عن تقييم المتدرب. وعملية ملأ هذه الأداة تتم بشكل دوري مرة على الأقل كل شهرين (SAICA, 2016c).

إن الأداتين السابقتين تعطيان إشارة من المعهد على أن المطلوب من المتدرب خلال فترة التدريب العملي، ليس فقط اكمال هذه الفترة والحجم الساعي المحدّد لها، وإنما العمل على اظهار تحقيقه للكفاءات المطلوبة منه وفقا للمستوى المطلوب لذلك. والمميز بالنسبة لهاتين الأداتين هو درجة الدقة والتفصيل بهما، وطريقة عرضهما التي تسهل على المتدرب والمدرّب استخدامهما، حيث حدّد بهما مجالات الكفاءة، الكفاءات، والمهام مطلوبة التنفيذ، ليكون المطلوب من المتدرب هو فقط التسجيل أمام المنقّد من قبله من مهام.

كذلك يعد مميزا بهاتين الأداتين التسلسل المحدّد بهما لتنفيذ عملية التقييم، حيث يقوم المتدرب أولا بتقييم ذاتي لأدائه مع تقديم الأدلة الداعمة لهذا التقييم، ليقوم بعدها المقيّم بإعطاء تقييمه، وتفسير أي اختلاف به عن ذلك المحدّد من المتدرب، وهو الأمر الذي يمكن هذا الأخير من تصحيح فهمه للمطلوب منه، ليعمل بشكل مباشر على تحقيقه. وكذلك يعد مميزا الاعتماد الكبير على المتدرب من أجل اعداد هاتين الأداتين، الأمر الذي سعى المعهد من خلاله إلى اكساب المتدرب مهارة تحمّل تطويره الذاتي فهو المسؤول عن التسجيل وعن جمع الأدلة والتقييم. وأيضا تُعدّ فترة اعداد هاتين الأداتين - كل شهرين - ممارسة مميزة للمعهد ذلك أن اعداد المتدرب لهذه الأدوات بهذا المستوى من الدورية سيمكّنه من تلقى تغذية مستمرة حول مدى تقدّمه باتجاه تحقيق مستوى الكفاءة النهائي المطلوب منه اظهاره. ويتم اعداد أداة التقييم الثالثة المستخدمة من طرف المعهد كل ستة أشهر طوال فترة الخبرة العملية للمتدرب، وهي تتشكّل من نتائج التقييم الظاهرة بالمعدّد خلال كل ستة أشهر سابقة من أداتي التقييم الأولى والثانية، ومن نتائج التقييم الظاهرة بآخر أداة تقييم معدّة لستة أشهر. ويقوم المقيّم في ضوء النتائج الظاهرة بهذه الأداة بتقييم وتحديد مستوى كفاءة المتدرب، والحكم على مدى مناسبته بالنظر إلى المرحلة من فترة التدريب العملي التي يتواجد بها هذا المتدرب، فإذا كان هذا المستوى غير مناسب يتم العمل مع هذا الأخير من أجل وضع خطة تطوير مناسبة للتعامل مع هذه الوضعية (SAICA, 2016d).

- شجرة القرار المرتبطة بعملية التقييم: قدّم المعهد أداة تسهل تنفيذ عملية التقييم خلال فترة الخبرة العملية، وتوجه نحو تحقيق العدالة بها، أطلق عليها تسمية شجرة القرار المرتبطة بعملية التقييم، وقد قُدِّمَ نموذجان لهذه الشجرة، ارتبطا على التوالي بتقييم المهارات المهنية، والمهارات الفنية مطلوبة الاظهار من المتدرب خلال فترة التدريب العملي (SAICA, 2017e). وآلية مساعدة هذه الشجرة للمقيّم تقوم على تغطيتها لمختلف المسارات المحتملة المتعلقة بطريقة تنفيذ المتدرب للمهمة المكلف بها، وعلى تحديدها للتقييم المناسب المرتبط بكل مسار من هذه المسارات. وبشكل عام اعتمدت المسارات المحددة بشجرة القرار، والتقييم الموافق لكل منها على الإجابات المقدمة من المقيّم بخصوص عدد من الجوانب مثل:

- حقيقة تلقي المتدرب للتوجيه بشأن المطلوب منه تنفيذه، فهل تلقى التوجيه أم لا ؟
- قدرة المتدرب على تأدية المهمة الموكلة إليه بشكل كامل، وقدرته على اظهار المهارة المطلوبة منه، فهل تلقى المساعدة بشأن ذلك أم لا ؟

- عدد المشاكل التي لم يستطع المتدرب حلّها بخصوص المهمة المطلوبة منه، فهل كانت قليلة أم كثيرة؟
- سرعة المتدرب في التعامل مع المشاكل التي واجهته بعد تلقيه المساعدة من المدرب، فهل استطاع التعامل مع هذه المشاكل من أول مرة تلقى فيها المساعدة، أم أنه احتاج المساعدة لأكثر من مرة ؟
والاجابات المقدمة عن الأسئلة السابقة هي التي تحدّد مسار شجرة القرار الذي سيقود المقيّم لتحديد المستوى المناسب لكفاءة المتدرب من بين أربع مستويات هي:

- مستوى التقييم الأول: غير قادر على الأداء.
- مستوى التقييم الثاني: قادر على الأداء، مع حاجته المتكررة للإشراف والتوجيه.
- مستوى التقييم الثالث: قادر على الأداء، مع حاجته المحدودة للإشراف والتوجيه.
- مستوى التقييم الرابع: قادر على الأداء، دون الحاجة إلى الاشراف والتوجيه.

وإلى جانب شجرة القرار، وفي إطار السعي لتوفير الوضوح بشأن استخدام المقيّم لمستويات التقييم السابقة، قام المعهد بتقديم عدد من السيناريوهات الواصفة لأداء متدرب ما، بخصوص مهام متنوعة، ليطالب المقيّم بتحديد تقييمه للأداء الموصوف بالاسترشاد بشجرة القرار وبالاعتماد على فهمه ورأيه الخاص، ليُقَدِّمَ له في خطوة موالية التقييم المناسب لأداء المتدرب مع الشرح المرتبط به، ليُوَجِّهه نحو مقارنة تقييمه مع هذا التقييم، ونحو تحديد العناصر التي تسببت في اختلافه عنه، وهذا كنوع من التدريب لهذا المقيّم (SAICA, 2016e).

وهنا يمكن القول بأن تقديم المعهد لشجرة القرار، وللسيناريوهات التدريبية يعكس سعيه الحثيث لتحقيق عملية تقييم عادلة للمتدرب وللجمهور، فهو يحرص على أن لا يعطى تقييم خاطئ لمتدرب ما، يمنعه من الحصول على الشهادة ومن الالتحاق بالمهنة، و على أن لا يعطى تقييم خاطئ يُمكن متدرب غير كفؤ من الالتحاق بالمهنة بشكل يضر بمصلحة الجمهور.

وهنا يمكن الإشارة إلى أن المعهد يعطي للمتدرب حق الاعتراض على نتيجة تقييمه النهائي من طرف المقيّم حيث أعد وثيقة وضّح من خلالها مختلف الخطوات المطلوبة لتحقيق من المتدرب في مثل هذه الحالة (SAICA, 2012). ومثل هذا الأمر يعد ممارسة جيدة للمعهد، ذلك أن وجود مثل هذه السياسة سيزيد من ثقة المتدرب في عملية التقييم، فهو سيكون على علم بأن هناك خطوات سيتم تنفيذها للتعامل مع الحالة التي قد يشعر فيها بعدم مناسبة التقييم الممنوح له، كما أن المقيّم سيكون أكثر حرصاً على تأدية عملية التقييم بشكل مناسب، لشعوره بأنه ليس المتحكم الوحيد بها، فهناك من سيقوم بالحكم على مناسبة التقييم الممنوح من قبله للمتدرب في حالة مطالبة هذا الأخير بذلك.

- قواعد التدريب للمعهد: قام المعهد بوضع قواعد مُنظمة لمختلف الجوانب والعمليات ذات الصلة بمكون التدريب (الخبرة العملية) ضمن شهادته للمحاسبة القانونية، بما في ذلك: (SAICA, 2017f)

- القواعد المرتبطة بعملية الاعتماد، وإعادة الاعتماد وإيقافه بالنسبة للجهات المقدّمة للتدريب.
- القواعد المتعلقة بواجبات ومسؤوليات المتدرب خلال فترة التدريب.
- القواعد المنظمة للجوانب المرتبطة بعقد التدريب الذي يجمع المتدرب بجهة التدريب (تسجيله، تعليقه، إلغائه، تمديده).

- القواعد المتعلقة بالتقييم المطلوب للمتدرب، وبكيفية التعامل مع فشل هذا الأخير في تحقيق الحجم الساعي المحدّد لفترة التدريب، أو في اظهار الكفاءات المطلوبة منه بالمجالات المحدّدة من طرف المعهد.
- القواعد المنظمة لكيفية التعامل مع النزاعات التي قد تنشأ بين المتدرب وجهة تدريبه.

إن المعهد وبوضعه للقواعد السابقة سهّل عملية تنفيذ التدريب العملي للمتدرب، فهناك توجيه بشأن كل الحالات التي يمكن أن تتخلل هذا التنفيذ، كما أن هناك تحديد واضح لمسؤوليات كل طرف بهذه العملية (متدرب، مدرب). ومن بين القواعد التي يمكن التأكيد على أهمية وضع المعهد لها تلك المتعلقة باعتماد الجهات الراغبة في تقديم التدريب، فهذه الجهات بحاجة أولاً للحصول على اعتماد يؤكد مناسبتها كبيئة لتقديم التدريب، وهذا من خلال تحقيقها لمتطلبات المعهد بهذا الخصوص، من قبيل توفّرها على قاعدة عملاء تسمح لها بتقديم الاتساع والعمق المطلوبين للخبرة العملية للمتدرب. ومن المميز من قواعد المعهد بخصوص الاعتماد هو أن الحصول عليه يكون مربوطاً بفترة محدّدة، ومن ثم فإن تجديده يرتبط بإثبات هذه الجهات لتحقيقها لمتطلباته مرة أخرى، أي أن استمرار تقديم الجهات الحاصلة على الاعتماد للتدريب يرتبط باستمرار تحقيقها لمتطلباته المتعلقة بقدرتها على توفير بيئة مناسبة لتحقيقه، الأمر الذي يكون دائماً في صالح المتدرب والجمهور الذي سيستفيد من خدماته مستقبلاً.

2.3 ممارسات معهد المحاسبين القانونيين المعتمدين في هونكونغ (HKICPA): إن الاطلاع على برنامج التأهيل المرتبط بشهادة المعهد للمحاسبة القانونية - المزمع تطبيقه ابتداءً من سنة 2019 - يُمْكِن من تسجيل عدد من الممارسات الجيدة لهذا الأخير بخصوص مكون الخبرة العملية. وبداية يمكن الإشارة إلى تحديده لمتطلباته بالنسبة لهذا المكوّن باستخدام عنصرين هما الفترة الزمنية (مدخل المدخلات)، والكفاءة المطلوبة الاظهار خلال هذه الفترة (مدخل

المخرجات) كممارسة مميزة من قبله (HKICPA, 2017b, p17)، ذلك أن في تحديده لمتطلباته بهذه الطريقة تأكيداً منه على أن المطلوب من طالبه ليس فقط إثبات تحقيقه للفترة المطلوبة للخبرة العملية، وإنما إظهار تحقيقه للكفاءة المطلوبة خلال هذه الفترة.

والمعهد لا يتوقف على تطلب تحقيق الطالب للفترة المطلوبة للخبرة العملية (من 3 إلى 5 سنوات وفقاً لتعليمه الأكاديمي السابق)، وإنما يتطلب منه أيضاً إثبات تحقيقه لعدد معين من أيام العمل خلال هذه الفترة (من 600 إلى 800 يوم عمل خلال الفترة الكلية للخبرة، بحد أدنى 150 يوم عمل خلال السنة). والمقصود من هذا المطلب للمعهد هو التأكد من تحقيق الطالب للكم المناسب من العمل ضمن الأنشطة المناسبة خلال فترة الخبرة العملية، ذلك أن الطالب قد يثبت تحقيقه لشرط الفترة المطلوبة للخبرة العملية - 3 سنوات مثلاً - لكن هذا الأمر لا يعكس بالضرورة حجم الأنشطة أو العمل المحقق من قبله فعلاً خلال هذه الفترة. ويتمثل مقصد المعهد من عدم تحديده لعدد أيام العمل المطلوبة لتحقيق خلال كل سنة من سنوات الخبرة، واقتصره على تحديد الحد الأدنى لذلك، في إتاحة المرونة للطالب من أجل تحقيق العدد الكلي لأيام العمل المطلوبة منه، فقد تواجه هذا الأخير ظروف معينة (مرض، ظروف عائلية.... إلخ) خلال سنة بذاتها تؤثر على المحقق من قبله من أيام للعمل خلالها، الأمر الذي يمكنه استدراكه خلال السنوات القادمة لفترة الخبرة العملية.

والمميز أيضاً كممارسة للمعهد هو اعترافه بتعدد وتنوع البيئات التي يمكن أن يُحقق بها مكون الخبرة العملية، فيمكن أن يتم ذلك من خلال مكتب للمحاسبة والمراجعة، أو بقسم المحاسبة المالية أو الإدارية في المؤسسات بالمجال التجاري، الصناعي، الخدمات العامة. وهذا الأمر يعني بطريقة أكثر وضوحاً بأن الموظف بمكتب للمحاسبة والمراجعة أو بقسم المحاسبة بأحد المؤسسات يمكن أن يحصل على شهادة المعهد للمحاسبة القانونية من خلال إثبات تحقيقه لفترة الخبرة العملية المطلوبة بمكان عمله*، ومن خلال إثبات تحقيقه للكفاءة المطلوبة خلال هذه الفترة.

وهنا أيضاً يمكن الإشارة إلى ممارسة أخرى مميزة للمعهد تتعلق بإتاحته لطالبه إمكانية تحقيق الخبرة العملية المطلوبة من خلال أكثر من جهة مستخدمة، بمعنى أن الفترة الكلية للخبرة المطلوبة يمكن أن تُحقق من خلال العمل لدى جهة مستخدمة واحدة، كما يمكن أن تُحقق من خلال تجميع المحقق منها لدى جهات مختلفة. وبشكل أوضح فالموظف الذي عمل بقسم المحاسبة لدى مؤسسة معينة ثم غيّر مكان عمله ليعمل بقسم المحاسبة لدى مؤسسة أخرى، يمكن أن يعتدّ بخبرته المحققة لدى المؤسسة الأولى والثانية من أجل تلبية الفترة الكلية المطلوبة للخبرة العملية من طرف المعهد، وهذا مع تحديد المعهد للعدد الأقصى لجهات الاستخدام المسموح به وفقاً لفترة الخبرة العملية المطلوبة من الطالب (3، 4، 5 سنوات)، ففي حالة الثلاث سنوات للخبرة يكون عدد المستخدمين المسموح به هو أربعة، ليكون خمسة بالنسبة لفترة الأربع سنوات، وستة بالنسبة لفترة الخمس سنوات، مع تطلب المعهد لأن لا يزيد عدد حالات الاستخدام التي تقل عن اثني عشر شهراً عن الاثنين بكل الحالات (HKICPA, 2017c). وبشكل عام يمكننا القول

* إلى جانب تحقيقه لغيرها من متطلبات المعهد من أجل الحصول على شهادته للمحاسبة القانونية.

بأن الممارستين السابقتين للمعهد (تعدد وتنوع بيئات تحقيق الخبرة العملية، وإمكانية تحقيقها لدى أكثر من مستخدم) تعكس مرونة من قبله، الهدف منها تسهيل تحقيق فترة الخبرة العملية لطالبه.

إن اعتراف المعهد بتنوع بيئات العمل التي يمكن للطلبة تحقيق خبرتهم بها، يرتبط باعترافه بحقيقة اختلاف الكفاءات التي سيظهرونها لاختلاف الأدوار التي يؤديونها في بيئة عملهم. واعترافه بهذه الحقيقة كان من خلال تحديده لستة مجالات واسعة للكفاءة الفنية مطلوبة للاظهار من الطالب خلال فترة الخبرة العملية*، ومن ثم تحديده لثلاثة مكونات بالنسبة لكل مجال منها، ليكون العدد الكلي لهذه المكونات هو ثمانية عشر، ويكون المطلوب من كل طالب هو فقط تلبية متطلبات الكفاءة لأربع مكونات منها، مع اشتراط المعهد لأن يكون واحد من هذه المكونات في مجال المحاسبة المالية والتقارير، وهذا على اعتبار أن هذا المجال يُعدّ أساسيا لجميع المحاسبين المهنيين.

وإلى جانب مكونات الكفاءة الفنية المختارة يكون مطلوبا من طلبة المعهد اظهار كل المهارات المشكّلة للمحدّد من قبل المعهد من كفاءات تمكين (Enabling Competences)** مطلوبة خلال فترة الخبرة العملية، ذلك أن هذه المهارات مطلوبة لدعم تحقيق مختلف الأدوار المطلوبة من المحاسبين المهنيين (HKICPA, 2017b, p17).

وقد حدّد المعهد مستوى الكفاءة المطلوب تحقيقه من الطالب بالنسبة للمخرجات المحدّدة لمجالات الكفاءة الفنية الستة، وبالنسبة لكفاءات التمكين، وهذا من بين ثلاثة مستويات هي المستوى الأساس الذي يعكس التذكر والفهم للطالب، والمستوى المتوسط الذي يعكس قدرة الطالب على التطبيق والتحليل، والمستوى المتقدم الذي يعكس قدرة الطالب على الدمج والتقييم.

وجميع العناصر السابقة - المجالات الستة للكفاءة الفنية ومكوناتها والمخرجات المحدّدة لكل مكون منها، وكفاءات التمكين، ومستوى الكفاءة المطلوب من الطالب - قدّمها المعهد ضمن ما أطلق عليه تسمية "شبكة الكفاءة المطلوبة خلال فترة الخبرة العملية". وهنا يمكن التأكيد على فائدة مثل هذه الشبكة لكل من طالب المعهد، وللجهة المسؤولة عن متابعته خلال تحقيقه لمكون الخبرة العملية، وهذا من ناحية تحديدها الدقيق للمطلوب من هذا الطالب ككفاءات ومستوى مطلوب اظهاره بالنسبة لها. وهذه الأداة تقابل المقدّم من طرف معهد جنوب إفريقيا تحت مسمى برنامج التدريب.

ومن المميز أيضا من ممارسات المعهد طريقة تليّبه لمطلب معيار التعليم IES5 المتعلق بشرط تحقيق الخبرة العملية تحت اشراف مشرف يُشترط فيه أن يكون محاسبا مهنيا، فالمعهد يحقّق ذلك من خلال تحديده لكيفية التعامل مع الحالتين يمكن أن يتواجد بهما الطالب، وهما حالة عمله لدى جهة معتمدة (Authorized Employer) من طرف المعهد كجهة مناسبة لتقديم التدريب العملي، وعمله لدى جهة غير معتمدة من طرف المعهد.

* تتمثل هذه المجالات في كل من: (1) المحاسبة المالية والتقارير، (2) المراجعة والتأكد، (3) الضرائب، (4) المحاسبة الإدارية، المالية، والإدارة المالية، (5) الحوكمة، الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، (6) تكنولوجيا المعلومات، الإدارة واستراتيجية الأعمال، الاعسار وإعادة البناء.
** جاءت مقسمة إلى مجموعتين، هما مجموعة القيم، الأخلاق، المواقف المهنية، ومجموعة المهارات المهنية.

ولا تشكل الحالة الأولى مشكلة للطالب، إذ سوف تقوم الجهة المستخدمة له بتحديد الطرف الذي سيتحمل مسؤولية متابعته خلال فترة الخبرة العملية، ومسؤولية الامضاء على تسجيلاته التي توضح المحقق من طرفه بشكل سنوي خلال هذه الفترة، وهذا مع اشتراط تحقيق هذا الطرف لمتطلبات التأهيل المهني. لتشكل الحالة الثانية مشكلة للطالب، تعامل معها المعهد من خلال اتجاهاه إلى منح الاعتماد للمشرفين على الخبرة العملية بشكل فردي، ليكون بإمكان الطالب تحقيق فترة الخبرة العملية لدى جهة عمله غير المعتمدة من طرف المعهد، شريطة حصوله على مشرف معتمد من طرف هذا الأخير (Authorized Supervisor Experience).

والاعتماد الممنوح من المعهد في كلتا الحالتين (للجهة المستخدمة ككل، للمشرف بشكل شخصي) يكون محدداً بفترة زمنية معينة، ومن ثم فإن تجديده أو ضمان استمراره مربوط باستمرار تحقيق متطلبات الحصول عليه كما يحددها المعهد، ومثل هذا التحديد لفترة الاعتماد يكون دائماً في صالح طالب المعهد، فهو يضمن حصوله الدائم على المتابعة خلال فترة الخبرة العملية من طرف جهة تم التأكد من مناسبتها لتحقيق ذلك.

إن المعروض سابقاً من ممارسات فيما يتعلق بالخبرة العملية المطلوبة للحصول على شهادة المحاسبة القانونية لكل من معهد المحاسبين القانونيين لجنوب إفريقيا، ولمعهد المحاسبين القانونيين لهنكونغ، لا يشمل المتطلبات الخاصة بممارسة المهنة بشكل مستقل أو بتقديم خدمات المراجعة الخارجية. فالحصول على شهادة المحاسبة القانونية لمعهد المحاسبين القانونيين لجنوب إفريقيا يسمح فقط لحاملها بالعمل ضمن المؤسسات كمدير مالي أو بغيرها من الوظائف ذات الصلة بهذه الشهادة، ليكون حامل هذه الشهادة مطالباً بتحقيق متطلبات أخرى في حال رغبته في أن يصبح مراجعاً خارجياً. وقد حدد المجلس التنظيمي المستقل للمراجعين (IRBA) بجنوب إفريقيا هذه المتطلبات بشكل أساسي في تحقيق الفرد المحقق لشهادة معهد المحاسبين القانونيين لمعهد جنوب إفريقيا لفترة تدريب لدى مكتب للمراجعة مسجل لديه، يكون حددها الأدنى 18 شهراً، مع تحقيقه خلالها لـ 1500 ساعة عمل في مجال المراجعة والتأكد، وإظهاره للكفاءة المطلوبة كما هي موصوفة ضمن إطار الكفاءة الموضوع من طرف المجلس (IRBA, 2017a).

إن المتطلبات السابقة لمجلس (IRBA) تمكن من تسجيل ممارسة مميزة له تتمثل في وضعه لإطار للكفاءة للمراجعين الخارجيين، حدد من خلاله الكفاءة المطلوب إظهارها من المتدربين خلال فترة الخبرة المطلوبة والمستوى المطلوب لذلك، وهذا الأمر يعد ذو فائدة لكل من المتدرب وجهة تدريبه.

ويُعد أيضاً ممارسة جيدة للمجلس مطلبه المتعلق بضرورة تقرير المتدرب عن المحقق من قبله بشكل دوري خلال فترة تدريبه، والمميز بهذه الممارسة هو النموذج المحدد لهذا التقرير، حيث تضمن تطلب تقديم المتدرب لتفاصيل عن طبيعة الالتزامات أو العمليات التي كان عضواً بالفريق المحقق لها، وعن دوره ضمن هذا الفريق، وعدد ساعات العمل التي حققها، ودرجة تعقد المهام المحققة من قبله، ومعلومات عن العملاء المنقذ لصالحهم العمل (طبيعة نشاطهم، عدد العاملين لديهم.. وغيرها)، ومعلومات عن أنشطة التطوير المهني المستمر (CPD) المنقذة من قبله خلال هذه الفترة (IRBA, 2017b). والتميز هنا يكمن في أن تطلب تقديم مثل هذه المعلومات يعني وجود عملية متابعة حقيقية لدى تحقيق المتدرب للكفاءة المطلوبة منه.

- وإلى جانب التقييم الدوري لكفاءة المتدرب هناك التقييم النهائي له، والذي يتم عند اقتناع المراجع المراقب له بتحقيقه لكل المحدد من متطلبات من طرف مجلس (IRBA). ويتم هذا التقييم من خلال اعداد المتدرب لما يسمى بورتفوليو الأدلة، والذي يتضمن عددا من العناصر من بينها: (IRBA, 2017c)
- تصريح المراجع المراقب للمتدرب، والذي يبين من خلاله موافقته على أن المتدرب قد حقق كل متطلبات المجلس (فترة الخبرة المطلوبة، ساعات العمل المطلوبة، الكفاءة المطلوبة).
 - تصريح المتدرب، الذي يؤكد فيه تحقيقه لكل متطلبات المجلس (فترة الخبرة المطلوبة، ساعات العمل المطلوبة، الكفاءة المطلوبة)، وصحة المعلومات المقدمة من طرفه ضمن بورتفوليو الأدلة.
 - السيرة المهنية للمتدرب، من ناحية المحقق من قبله من تعلم وخبرة عملية، وهنا يمكن الإشارة إلى أن المجلس (IRBA) يعد كتابة المتدرب لهذا التقرير من المهارات المهنية المهمة له.
 - تقييم المتدرب لكفاءته في مقابل المحدد باطار الكفاءة الموضوع من طرف مجلس (IRBA)، فهل حقق هذه الكفاءات (نعم/ لا) ؟، ويوجه المجلس الطالب المتدرب نحو البدء في تنفيذ هذا التقييم مع بداية خبرته العملية، وعدم الانتظار إلى غاية اكماله لها، وهذا بهدف الاستفادة بما قد يظهر من خلال هذا التقييم من نتائج.
 - التقارير الدورية للخبرة العملية المقدمة سابقا من قبل المتدرب.
 - نسخة تعكس أنشطة التطوير المهني المستمر المحققة من قبل المتدرب.
- ويتم عرض بورتفوليو الأدلة المعد من طرف المتدرب على لجنة يُكوّنها المجلس (IRBA) لدراسته، لتقرر هذه اللجنة في ضوء هذه الدراسة نجاح المتدرب في تحقيق مكون الخبرة العملية من عدمه. والمميز هنا بالنسبة للمجلس هو الاجراءات التي يتخذها من أجل ضمان عدالة تقييم المتدرب، حيث يتطلب عدم تضمّن بورتفوليو الأدلة لأي معلومات شخصية عن المتدرب، حيث يشار إليه فقط بالرقم الممنوح له من طرف المجلس، ومثل هذا الأمر يضمن بأن تقييم المتدرب سيكون فقط من خلال الظاهر بتسجيلاته من كفاءات محققة. والمميز أيضا للمجلس هو تطلّبه تضمين المتدرب بورتفوليو أدلته لنسخة عن المنقذ من قبله من أنشطة للتطوير المهني المستمر كأحد العناصر لتقييمه.
- ولا يختلف الوضع بالنسبة لمعهد المحاسبين القانونيين لهنكونغ عن ذلك المشار إليه بالنسبة لمعهد المحاسبين القانونيين لجنوب إفريقيا، حيث أن المذكور سابقا من متطلبات له بخصوص مكون الخبرة العملية يدخل في إطار المطلوب من الأفراد من أجل الحصول على عضويته، ليكون مطلوبا منهم تحقيق متطلبات أخرى من أجل الحصول على رخصة المزاولة التي تعطيهم حق الممارسة المستقلة للمحاسبة والمراجعة (practicing certificate)، وحق الإشارة إلى أنفسهم كمحاسبين قانونيين ممارسين [CPA (practicing)]، فالفرد يمكن أن يصبح عضوا بالمعهد قبل حصوله على حق الممارسة المستقلة. وبشكل عام يمكن لأعضاء المعهد الحصول على حق الممارسة من خلال تلبية عدد من المتطلبات ترتبط أساسا بإثبات تحقيقهم لفترة محدّدة للخبرة العملية، وإثبات التزامهم بمتطلبات المعهد فيما يتعلق بأنشطة التطوير المهني المستمر.

3.3 ممارسات هيئة المحاسبين المهنيين المعتمدين في كندا (CPA Canada): توضّح الهيئة بأنّها تلي وتجاوز متطلبات معايير التعليم IESs فيما يتعلق بمكون الخبرة العملية، حيث أنّها تتطلّب تحقيق طالبها لفترة خبرة عملية لا تقل عن 30 شهرا، كما تتطلّب أن يتم تحقيق هذه الخبرة تحت اشراف مشرف، وأن يتم تسجيلها من طرف المتدرب، مع مناقشته للتطور المحقّق خلالها بشكل نصف سنوي مع مراقب للخبرة العملية، إلى جانب تطلّبتها لتقييم المحقّق من طرف المتدرب خلال هذه الفترة.

والمميز بالنسبة لممارسات الهيئة مقارنة مع تلك الخاصة بسابقتها (جنوب إفريقيا وهونكونغ) هو عدم تحديدها لمتطلبات خبرة عملية إضافية بالنسبة لطلبتها الراغبين في الحصول على حق الممارسة العامة، وإنّما وضعها لمتطلبات عامة بخصوص مكوّن الخبرة العملية تشمل كل الراغبين في الحصول على شهادتها، بما فيهم الراغبين في التوجه نحو الممارسة العامة، مع توجيهها لطلبة الفئة الأخيرة نحو تحقيق خيارات خاصة ضمن تلك المتاحة بمتطلباتها العامة.

وما يهمننا الاشارة إليه هنا كممارسة متميزة للهيئة هو أنّها وفي نفس سياق ممارسات الهيئتين السابقتين (جنوب إفريقيا وهونكونغ) لم تقتصر على مطالبة الطالب بإكمال فترة محدّدة للخبرة العملية، وإنّما تجاوزت ذلك لتطالبه بإظهار تحقيقه للكفاءة المطلوبة منه وبالمستوى المطلوب لذلك*، وقد فصلت الهيئة متطلباتها بهذا الخصوص بين نوعين من الكفاءات هما الكفاءات الفنية وكفاءات التمكين:

- الكفاءات الفنية: الكفاءات الفنية مطلوبة التطوير خلال فترة الخبرة العملية قائمة على المجالات المحدّدة لها ضمن خريطة الكفاءة لطالب الهيئة**، حيث تم تحديد عدد من المجالات الفرعية للكفاءة بالنسبة لكل مجال من هذه المجالات، لتتطلّب الهيئة من الطالب تحقيق ثلاث مكونات يعكس أحدها الكفاءات الأساسية المطلوبة منه، والثاني والثالث الاتساع والعمق المطلوب لهذه الكفاءة، بحيث: (CPA Canada, 2017j)

- يُطلب من الطالب في إطار المكون الأول (المتطلبات الأساسية) تحقيق الكفاءة بأي ثلاث مجالات فرعية لمجال التقرير المالي و/أو المحاسبة الادارية، وهذا عند مستوى الكفاءة (1) على الأقل.

- يُطلب من الطالب بالنسبة لمكون العمق تحقيق الكفاءة بكل مجالات الكفاءة الفرعية لأي مجال من مجالات الكفاءة الرئيسية، والمستوى المطلوب لذلك هو المستوى (2) بالنسبة لمجالين فرعيين للكفاءة، والمستوى (1) بالنسبة لباقي المجالات الفرعية بالمجال المختار.

- يقتضي مكون الاتساع تحقيق الطالب للكفاءة على الأقل بثماني مجالات فرعية لها، ويكون المستوى المطلوب لذلك هو المستوى (2) على الأقل بأربع مجالات فرعية من الثمانية المختارة، والمستوى (1) بالمجالات الباقية.

* تحدّد الهيئة ثلاث مستويات متصاعدة للكفاءة مطلوبة الاظهار من الطالب خلال فترة الخبرة العملية هي المستوى (0،1،2) وهذا بالنظر إلى عاملين هما درجة تعقّد المهام المحققة من الطالب، ودرجة استقلاليته عند تحقيقه لها.

** المجالات المقصودة هي: مجال التقرير المالي، الاستراتيجية والحوكمة، المحاسبة الإدارية، المراجعة والتأكيد، المالية، الضرائب.

وبالنسبة للمكونات الثلاث (أساس، عمق، اتساع) تضع الهيئة توجيهات خاصة بأولئك المتجهين نحو الممارسة العامة، كتطلبها منهم بالنسبة للمكون الأول (متطلبات أساسية) تحقيق الكفاءة على الأقل بثلاث مجالات فرعية بمجال التقرير المالي.

وفي الحقيقة إن مطالب الهيئة فيما يتعلق بالعمق والاتساع وبالمطالب الأساسية تذكرنا بالالتزام المحدد بمعيار التعليم IES5، والمتعلق بضرورة أن يكون ما تتطلبه الهيئات المهنية من خبرة عملية كافياً، وبما تم توضيحه من أن الكفاية تشمل وتغطي كلا من خاصية العمق والاتساع، فالهيئة عملت على تحقيق هذا الالتزام للمعيار من خلال ما وضعته من متطلبات بهذا الخصوص.

وكخلاصة عن ما سبق يمكن القول بأن الهيئة لم تتطلب من طالبها خلال فترة الخبرة العملية اظهار كل المحدد من قبلها من كفاءات فنية ضمن خريطة الكفاءة، وإنما إظهار عدد من هذه الكفاءات وفقاً لاختياره وبما يتناسب مع خططه المهنية، مع توضيحها بأن فترة الخبرة العملية يمكن أن تُحقق بشكل متوازي مع تحقيق برنامج التعليم المهني للهيئة، وهنا يمكن التذكير بأن دخول هذا البرنامج متاح فقط للأفراد المحققين للتعليم المحاسبي الأساس، ومن ثم فإن الطالب وبانطلاقه في تنفيذ فترة الخبرة العملية سيكون مالياً للقاعدة الأساس من المعرفة المحاسبية.

- كفاءات التمكين: تتطلب الهيئة من الطالب خلال فترة الخبرة العملية اظهار تطويره لكفاءات التمكين الخمس* المحددة بخريطة الكفاءة الموضوعية من قبلها، ويكون هذا وفقاً لمستوى الكفاءة (2)، واطهار الطالب تحقيقه لهذا التطوير يكون من خلال تقديمه لإجابات عن ثلاثة أسئلة مرتبطة بكل كفاءة من الكفاءات الخمس، بحيث يدور السؤال الأول " What ? " حول كيفية تحقيق الطالب للكفاءة المطلوبة، لتكون إجابة هذا الأخير من خلال تقديمه وصفاً لوضعية يعتقد بأنه قد أظهر من خلالها الكفاءة المطلوبة. ويدور السؤال الثاني " So What? " حول مطالبة الطالب بتقديم توضيح وتحليل لكيفية تطويره للكفاءة من خلال الوضعية الموصوفة، ليدور السؤال الثالث " Now What ? " حول مطالبة الطالب بتوضيح كيفية رؤيته لاستخدامه المستقبلي للكفاءة المحققة، وإجابة الطالب على هذا السؤال تعكس قدرته على التقييم الذاتي للمنقذ من قبله من أنشطة، وعلى تصور كيفية استخدامه للتعلم المحقق من خلالها في وضعيات عملية أخرى، الأمر الذي يعكس قدرته على تحقيق مثل هذه العمليات في مستقبل حياته المهنية.

إن الهيئة ومطالبتها للطالب بتقديم إجابات بخصوص الأسئلة الثلاثة تكون قد أقحمته في تنفيذ عملية تفكير وتأمل، فهو مطالب بالتفكير وتحديد الأنشطة التي أظهر من خلالها تطويره للكفاءات التمكينية، مع تحليل كيفية مساهمة هذه الأنشطة في تطويره لهذه الكفاءات، ومع التفكير في كيفية استخدامه مستقبلاً لهذه الكفاءات، وهذا الأمر (اجبار الطالب على التأمل والتفكير) يحقق المشار إليه ضمن معيار التعليم IES4 من ضرورة ممارسة الطالب لأنشطة التأمل أو الانعكاس.

* السلوك الأخلاقي والمهني، حل المشاكل واتخاذ القرار، الاتصال، إدارة الذات، القيادة والعمل الجماعي.

إن كل المعلومات المتعلقة بمتطلبات الهيئة بخصوص مكون الخبرة العملية متاحة على موقعها على شبكة الأنترنت، سواء كان ذلك بشكل مباشر من خلال الصفحات المتناولة لهذه المتطلبات بشكل مختصر، أو بشكل غير مباشر من خلال الملفات متاحة التحميل من خلال موقع الهيئة، والمتضمنة لهذه المتطلبات بشكل أكثر تفصيلاً.

4.3 ممارسات معهد المحاسبين القانونيين في أستراليا ونيوزلندا (CA ANZ): لا تختلف ممارسات المعهد بالنسبة لمكون الخبرة العملية المطلوبة ضمن شهادته عن المشار إليه بالنسبة للهيئات المتناولة فيما سبق، حيث أنه يحدد الفترة الزمنية المطلوبة لها (ثلاث سنوات)، ويتطلب تحقيقها من خلال تأدية الفرد لدور محاسبي ملائم لدى مستخدم معتمد من الهيئة، كما أنه يتطلب تحقيقها تحت رقابة مراقب يُشترط فيه أن يكون عضواً بالمعهد أو بهيئة أخرى عضوة بالتحالف الحاسبي العالمي (GAA)، إلى جانب تطلبه إظهار الطالب خلال هذه الفترة للمستوى المطلوب للكفاءة المطلوبة (CA ANZ, 2015, p8). والكفاءة المطلوبة هي تلك الموضحة والمحددة من طرف المعهد بإطار الكفاءة الموضوع من طرفه، والتي جاءت مقسمة ضمن مجموعتين هما:

- مجموعة الكفاءات الفنية المتعلقة بثماني مجالات من بينها المحاسبة الإدارية، المراجعة، المالية، الضرائب، نظم المعلومات الحاسوبية.

- مجموعة الكفاءات غير الفنية المتعلقة بعدد من المجالات بما في ذلك العمل ضمن فريق، المهارات التنظيمية، البحث والتقييم، اتخاذ القرار، ممارسة السلوك الأخلاقي والمهني، مهارات الاتصال والمهارات الشخصية.

ويتمثل مطلب المعهد من الفرد الراغب في الحصول على شهادته للمحاسبة القانونية بالنسبة لمكون الخبرة العملية في إظهار تحقيقه لكل الكفاءات المتعلقة بأحد مجالات الكفاءة الفنية وهذا عند المستوى (3)*، ولكل الكفاءات المتعلقة بمجال آخر للكفاءة عند المستوى (2)، إلى جانب إظهار تحقيقه لكل الكفاءات المرتبطة بكل مجالات الكفاءات غير الفنية كما هي ظاهرة بإطار الكفاءة وهذا عند المستوى (3). ويوضح المعهد بأن الفرد يمكنه الانطلاق في تحقيق مكون الخبرة العملية قبل بدؤه في تنفيذ أي مقرر من مقررات برنامجه التعليمي (CA ANZ, 2017c)، وهنا يمكن أن نذكر بأن برنامج المعهد مكون من خمس مقررات، وبأن دخوله متاح للمحققين لتعليم محاسبي سابق، ومن ثم فإن الفرد وبانطلاقه في فترة الخبرة العملية سيكون لديه معرفة سابقة بالمجال.

5.3 أوجه الاستفادة من الممارسات المتعلقة بالمعيار IES5: من خلال ما سبق عرضه من ممارسات لكل من معهد المحاسبين القانونيين لجنوب إفريقيا، معهد المحاسبين القانونيين في هونكونغ، معهد المحاسبين القانونيين في أستراليا ونيوزلندا، هيئة المحاسبين المهنيين المعتمدين لكندا بخصوص مكون الخبرة العملية المطلوبة ضمن شهادتها للمحاسبة القانونية، يمكن تسجيل عدد من الممارسات التي يمكن الاستفادة منها في إطار تحقيق متطلبات المعيار IES5، وتتمثل هذه الممارسات في مناسبة:

* يحدد المعهد ثلاث مستويات متصاعدة للكفاءة [المستوى (1): Foundation، المستوى (2): Intermediate، المستوى (3): Senior]، وهذا في صلتها بعاملين هما درجة تعقد المهام المحققة من الفرد، ودرجة استقلاليته عند تحقيقه لها.

- تحديد عدد أيام/ ساعات العمل مطلوبة التحقيق من الطالب المتدرب خلال فترة الخبرة العملية، لتعكس الجهد المطلوب منه تحقيقه خلال هذه الفترة.
- اعداد وثيقة (إطار للخبرة العملية، شبكة الكفاءة المطلوبة خلال فترة الخبرة العملية، برنامج التدريب) يوضح من خلالها الكفاءات مطلوبة الاظهار من الطالب خلال فترة الخبرة العملية، والمستوى المطلوب لذلك، مع وجوب تغطية المحدد من كفاءات لكل من الكفاءات الفنية والمهارات المهنية.
- الاعتراف والقبول بالخبرة العملية المحققة بعدد من بيئات العمل (مكاتب المحاسبة، مؤسسات تجارية، صناعية، إلخ)، ولدى أكثر من جهة.
- تحديد متطلبات كفاءة إلزامية بالنسبة لجميع الطلبة (مثلا الكفاءات المرتبطة بمجال المحاسبة والتقارير المالية، والمهارات المهنية)، ولأخرى اختيارية، مع الحرص على تحقيق مطلب الاتساع والعمق في المطلوب تحقيقه من كفاءة خلال فترة الخبرة العملية.
- تسجيل الخبرة العملية يجب أن لا يكون مجرد إمضاء روتيني من طرف المشرف على التقارير المعدة من قبل المتدرب، وإنما يجب أن يكون قائما على تسجيل المتدرب للمحقق من قبله من كفاءة خلال فترة الخبرة، وعلى تقييم المشرف عليه لمستوى هذه الكفاءة، مع ضرورة العمل على تصميم نموذج لهذه التقارير يعكس هذا المطلب.
- ايجاد آلية لاعتماد الجهات المناسبة لتحقيق فترة الخبرة العملية، على أن تكون هذه الآلية قائمة على وضع معايير فعلية تستند عليها هذه العملية، مع العمل على ايصال هذه المعايير للجهات ذات العلاقة، ومع الحرص على أن يكون الاعتماد الممنوح مرتبط بفترة محدّدة، تتجدد بإثبات الجهات الحاصلة عليه استمرارها في تحقيق معاييرها.
- تقديم المناسب من وسائل داعمة للجهات القائمة على تقييم الطالب خلال فترة الخبرة العملية، من أجل ضمان تحقيق العدالة بهذه العملية للطالب وللجمهور.
- وضع قواعد تنظم العلاقة بين الطالب و جهة تحقيقه لفترة تدريبه (الخبرة العملية)، مع ضرورة العمل على أن تغطي هذه القواعد كل الجوانب ذات الصلة بعملية التدريب.
- وضع خريطة كفاءة تحدّد الكفاءات والمستوى المطلوب لها بالنسبة لأي ممارسة محاسبية مستقلة أو متخصصة (مراجعة خارجية، أو غيرها)، مع امكانية الاكتفاء بخريطة واحدة عامة تغطي المتطلبات من جميع الراغبين في الحصول على شهادة المحاسبة القانونية للهيئة المهنية، مع توجيه الراغبين في التوجه للممارسة العامة نحو تحقيق خيارات معينة ضمن هذه الخريطة.
- مناسبة التأكيد على أهمية التطوير المهني المستمر للمحاسبين المهنيين، من خلال وضعه كشرط للحصول على حق الممارسة العامة للمحاسبة.
- اتاحة كل المعلومات المتعلقة بمتطلبات الهيئات المهنية بخصوص مكون الخبرة العملية ضمن شهادتها المهنية من خلال موقعها على شبكة الأنترنت.

4. ممارسات محققة لمتطلبات معيار التعليم المحاسبي الدولي IES7.

تضمّن معيار التعليم السابع (IES7: التطوير المهني المستمر) عددا من المتطلبات دارت حول ضرورة عمل الهيئات المهنية على تعزيز التزام المحاسبين المهنيين بعملية التطوير المهني المستمر (CPD)، وتسهيل وصولهم إلى الفرص والموارد المحققة لها، واعتماد متطلبات مرتبطة بالقياس، الرقابة والامتثال بالنسبة لهذه العملية. وفيما يلي سنعرض أمثلة عن بعض الممارسات المميزة لهيئات مهنية فيما يتعلق بهذه العملية.

1.4 ممارسات المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA): يتطلب المعهد من أعضائه تحقيق 120 ساعة تعلم كل ثلاث سنوات، ومن ثم فإن المدخل المعتمد من قبله لقياس أنشطة CPD هو مدخل المدخلات، وما يهمننا الإشارة إليه كتمارس مميّزة للمعهد هو بيان المعايير المعدّ بالشراكة بينه وبين الرابطة الوطنية لمجالس الدولة للمحاسبة (NASBA)، والذي تمثّل الهدف منه في تقديم ما يكفي من التوجيهات لمقدمي برامج التعليم المهني المستمر فيما يتعلق بالعمليات ذات الصلة بهذه البرامج من تطوير، تقديم، قياس، منح شهادات، واحتفاظ بالوثائق. فالبيان ضم أربعة وعشرون معيارا غطت هذه العمليات، ووجّهت نحو مراعاة عدد من الجوانب منها: (AICPA, NASBA, 2016)

- إن أنشطة التعليم ببرامج التعليم المستمر يجب أن تبنى على مخرجات ترسم وتحدّد بشكل واضح الكفاءة المهنية المطلوب تحقيقها من المشترك من خلال هذه الأنشطة.

- وجوب توضيح مقامي برامج التطوير لحتوى أنشطة التعليم ببرامجهم، ومستوى المعرفة المستهدف من خلالها، والتعلم أو الخبرة السابقة المطلوبة من الفرد الراغب في الاشتراك بها، إلى جانب توضيح رصيد أنشطة التطوير المهني المستمر المحتسب لها. والهدف من توفير هذه المعلومات هو تمكين الفرد من تقدير مدى مناسبة هذه الأنشطة لتلبية حاجته للتعلم.

- استعمال أنشطة و مواد تعليم تتّصف بأنّها حديثة، سليمة من الناحية الفنية، ومصمّمة بطريقة مناسبة.

- يجب أن يتم تطوير أنشطة التعلم من طرف فرد أو فريق مالك للخبرة بموضوعها أو مجالها، والخبرة قد تعني التأهيل الأكاديمي للفرد أو خبرته العملية أو كليهما، مع مناسبة وجود حامل لشهادة (CPA) ضمن الفريق المعدّ لمادة التعلم، خاصة في ما يتعلق بمواضيع المحاسبة و المراجعة والضرائب.

- المعدّ من أنشطة للتعلم يجب أن يكون محل تقييم من طرف جهة مؤهلة غير جهة اعدادها، وهذا بهدف الحكم على سلامتها من الناحية الفنية، وحداثها وملاءمتها لتحقيق أهداف التعلم، ويكون هذا قبل التقديم الأول لها، وبعد أي مراجعة أو تغيير مهم بها. كما يجب أن تخضع المواد المعدّة لمراجعة مستمرة، تكون سنوية بالنسبة للمواد التي تغطي جوانب أو مواضيع تخضع للتغير باستمرار، وكل سنتين بالنسبة للمواد الأقل تأثرا بالتغيرات.

- البرنامج التعليمي يجب أن يقدم ما يكفي من التوجيهات للمشاركين به.

- التأكد من تأهيل وكفاءة مقدّم المادة التعليمية ببرامج التعليم المستمر، وهذا من ناحية تمكّنه من موضوعها ومن طرق التعليم المناسبة لتقديمها، مع ضرورة تقييم أداء هذا المقدّم بنهاية البرنامج للحكم على مناسبة الاعتماد عليه مرة أخرى.

- التحقق من ملاءمة التسهيلات والتكنولوجيا المستخدمة ببرامج التعليم المستمر، ومن مناسبة عدد المشاركين به.
- قياس أنشطة التعليم يكون بالاعتماد على الزمن الحقيقي للبرنامج، بحيث أن 50 دقيقة تكافئ رصيد واحد لأنشطة التعليم المهني المستمر (One CPE Credit).
- ضرورة وجود عملية تقييمية للحكم على جودة المنفذ من أنشطة تعليم من ناحية المحتوى وطريقة التقديم، وهذا بالاعتماد على استطلاع آراء المشاركين بالبرنامج، والمقدمين له، مع ضرورة الأخذ بنتائج التقييم لتطوير البرنامج.
- تزويد المشاركين ببرامج التعليم المستمر بالشهادة التي تثبت ذلك، مع تضمين هذه الشهادة لعدد من المعلومات مثل اسم الجهة المقدمة للبرنامج، عناونها، عنوان البرنامج، مجال البرنامج، طريقة تقديمه، أرصدة التطوير المهني المحتسبة له... وغيرها، مع العمل على تقديم هذه الشهادة للمشارك خلال فترة لا تزيد عن 60 يوم من تاريخ اكتماله للبرنامج، وهذا بهدف تمكينه من التقرير عن رصيد التعليم المستمر المحقق في الوقت المناسب.
- احتفاظ مقدمي برامج التعليم المهني المستمر بالتوثيق المناسب لمدة لا تقل عن خمس سنوات، بما في ذلك الاحتفاظ بأسماء المشاركين، تاريخ تنفيذ البرنامج، ومكان تنفيذه، معد البرنامج، المراجع للبرنامج، عدد أرصدة التعليم المهني المستمر المحققة من طرف المشاركين بالبرنامج، نتيجة تقييم البرنامج، نسخة عن المادة التعليمية للبرنامج، التسجيل المرتبط بتوضيح كيفية تحديد عدد أرصدة التعليم المهني المستمر للبرنامج.
- إن المتطلبات السابقة قُدمت في علاقتها مع عمليات تطوير، تقديم، قياس وتوثيق برامج التعليم المهني المستمر، وفي علاقتها بتحقيق العمليات السابقة بالنسبة لكل شكل من أشكال التعلم محتملة التبنّي من قبل مقدمي هذه البرامج [برامج التعلم الذاتي (self-study Programs)، البرامج القائمة على استخدام التعلم المصغر (Nano learning Program)، البرامج التي تتضمن استخداما لطرق تعليم متنوعة... وغيرها].
- وإلى جانب التوجيه لمقدمي برامج التعليم المستمر تضمن بيان المعايير توجيهات لحاملي شهادة (CPA) مثل:
 - ضرورة اشتراكهم بأنشطة التعلم الكفيلة بالمحافظة على كفاءتهم المهنية وتطويرها، مع مناسبة تأملهم في خططهم الحالية والمستقبلية، المستوى الحالي لمعارفهم ومهاراتهم، حاجتهم إلى مهارات ومعارف جديدة لمقابلة فرص ومسؤوليات جديدة، وهذا من أجل تمكنهم من تحديد المناسب لهم من أنشطة تعليمية. وفي هذا التوجيه للبيان إشارة إلى ضرورة ملاءمة المنفذ من أنشطة تعليمية لاحتياجات المحاسب القانوني المعتمد (CPA).
 - ضرورة احتفاظهم بالأدلة المؤيدة لتحقيقهم لأنشطة التعليم المهني المستمر، والمدة المناسبة لذلك هي خمس سنوات ابتداء من تاريخ اكتمال نشاط التعلم، وهذا في حال غياب القوانين المحددة لهذه المدة.
- إن المميز بالنسبة لمعهد (AICPA) كممارسة محققة وداعمة لمتطلبات معيار التعليم IES7 هو سعيه إلى تنظيم الجوانب المرتبطة ببرامج التعليم المهني المستمر (تطوير، تقديم، قياس، توثيق)، كخطوة مساعدة على ضمان حصول المحاسبين القانونيين المعتمدين (CPAs) على برامج تعليمية قادرة على تمكينهم من الاستمرار في تلبية التزاماتهم تجاه خدمة مصلحة الجمهور. ومثل هذا الجهد للمعهد يمكن لغيره من الهيئات المهنية الاسترشاد به لوضع المتطلبات التنظيمية الخاصة بما فيما يتعلق ببرامج التعليم المهني المستمر الموجهة لصالح أعضائها من المحاسبين المهنيين.

2.4 ممارسات معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (ICAEW): يتطلب المعهد من كل أعضائه بما فيهم المتقاعدين التصريح بوضعيتهم تجاه عملية التطوير المهني المستمر قبل الواحد والثلاثون جانفي من كل سنة، سواء كان ذلك من خلال ارسال هذا التصريح للمعهد، أو من خلال ملئه بشكل مباشر من خلال موقع المعهد على الشبكة. والمعهد يشير إلى أن تخلف العضو (متقاعد، غير ذلك) عن تقديم هذا التصريح خلال الفترة المتاحة لذلك - من الأول نوفمبر إلى غاية نهاية شهر جانفي - يرتبط بتوقيع المناسب من العقوبات عليه، مع تأكيده على أن هذا التصريح لا يتضمن تسجيلات العضو بخصوص أنشطته للتطوير المهني المستمر، فهو مجرد اعلام منه للمعهد بوضعيتهم تجاه هذه العملية خلال الاثني عشر شهرا الماضية، ومن ثم فإنه قد يأخذ أحد شكلين:

- تأكيد العضو على مراجعته لاحتياجاته التعليمية والتطويرية، وقيامه بتنفيذ المناسب من الأنشطة لتبليتها.

- طلب العضو الإعفاء من أنشطة CPD، لتحقيقه للشروط المحددة لذلك من طرف المعهد.

ويربط المعهد الاعفاء من تنفيذ أنشطة التطوير المهني المستمر بحالة تقاعد الأعضاء مع التزامهم بعدم تقديم أي خدمات محاسبية بمقابل أو بدون مقابل، كما أنه لا يعتبر حالات التوقف المؤقت للأعضاء عن تأدية أدوارهم بما في ذلك حالة الأمومة سببا للحصول على الاعفاء، فالأعضاء بهذه الفئة مازالوا مطالبين بتقديم تصريح إيجابي بشأن التزامهم بأنشطة التطوير المهني المستمر، غير أنه لا يُطلب منهم تحقيق نفس حجم الأنشطة المحققة من قبلهم خلال فترة عملهم، فالتوقع منهم هو فقط أن يكونوا على معرفة بالتغيرات بالمهنة أو بقطاع الأعمال الذي يعملون به، وهذا الأمر يمكنهم تحقيقه من خلال الاطلاع على المنشورات ذات الصلة، أو على ما يقدمه المعهد من مواد بهذا الخصوص، مثل مجلته "economia" التي تتضمن أحدث الأخبار والتحليلات في عالم الأعمال والمالية والمحاسبة، والتي يمكن الاطلاع عليها من خلال صيغتها المطبوعة، أو من خلال الصفحة المخصصة لها على موقعه الالكتروني، تلك الصفحة التي تتيح للأعضاء التفاعل بخصوص المواضيع الواردة بها من خلال التعليق عليها، الأمر الذي يمثل شكلا آخر من الأشكال المتاحة لأعضاء المعهد من أجل تحقيق التطوير المهني المستمر.

ويوضح المعهد بأنه يتبع المدخل القائم على المخرجات في عملية قياس أنشطة التطوير المهني المستمر لأعضائه، فهو لا يلزمهم بتحقيق عدد معين من الساعات أو النقاط من خلال هذه الأنشطة، وإنما يترك لهم الحكم والتقدير لما يلزمهم تحقيقه منها من أجل ضمان محافظتهم على الكفاءة المطلوبة للأدوار التي يؤديونها، وهذا من منطلق رؤيته بأنهم الأقدر على تحديد احتياجاتهم التطويرية، وعلى تحديد المناسب من أنشطة لتحقيقها. وتحقيقا لرؤيته يُفصّر المعهد دوره بالنسبة لعملية التطوير المهني المستمر لأعضائه على توجيههم نحو المناسب تنفيذه من خطوات في إطار تخطيطهم لتنفيذ هذه العملية. وقد تمثلت هذه الخطوات الموجه في: (ICAEW, 2017d)

- **التأمل (Reflect):** أي قيام العضو بالتأمل والتفكير في عدد من الجوانب من قبيل المعرفة والمهارات المطلوبة للدور الذي يؤديه، مسؤولياته والمنتظر منه من قبل الآخرين، ليقوم بتحديد احتياجاته للتعلم في صلتها بدوره الحالي وبخطته للتطور الوظيفي. وهنا يؤكد المعهد على أن العضو مطالب بالتركيز على الاحتياجات ذات الصلة المباشرة بدوره، فهو ليس مطالبا بالاطلاع على كل جديد في مجال المحاسبة، وإنما بمعرفة الجديد بمجال الدور الذي يؤديه. والمحدد من قبل

العضو من احتياجات قد يشمل المعرفة الفنية، مهارات تكنولوجيا المعلومات، المهارات غير الفنية مثل مهارات التفاوض، مهارة إدارة الوقت، مهارات قيادة الفريق.

- التصرف (Act): أي قيام العضو بتنفيذ أنشطة التطوير المناسبة لتلبية المحدد من قبله من احتياجات تعليمية، وهنا أيضا لا يتدخل المعهد فهو لا يحدد أنواعا معينة لأنشطة التطوير تعد مقبولة من قبله، وإنما يترك ذلك لتقدير العضو الذي قد يختار كمنشأ للتطوير المهني المستمر المناقشة مع الزملاء، البحث من خلال الأنترنت، القراءة، دراسة اللوائح والمعايير، البحث في قضية ذات صلة بعمله. فدور المعهد بهذه الخطوة يقتصر على اعلام العضو بما يتاحه من خيارات ووسائل للتعلم دون أن يفرضها عليه.

- التأثير (Impact): أي قيام العضو بتقييم فعالية ما قام بتنفيذه من أنشطة للتعلم، فهل هو مقتنع بأن هذه الأنشطة مكنته من تحقيق أهدافه، أم أنه يرى بأنه يحتاج للمزيد منها من أجل تلبية المحدد من قبله من احتياجات؟ وهذه الخطوة هي التي تعكس تطبيق المعهد لمدخل المخرجات في قياس أنشطة التطوير المهني المستمر لأعضائه، فمن خلالها يتم توضيح المخرجات المحققة من قبل كل عضو في إطار ما قام بتنفيذه من أنشطة للتعلم.

وإلى جانب تنفيذ الخطوات السابقة يوجه المعهد أعضائه نحو تسجيل أنشطتهم للتطوير المهني المستمر، ونحو الاحتفاظ بهذا التسجيل، وهذا بهدف تقديمه في حال طلبه، ذلك أن المعهد يقوم سنويا بالاختيار العشوائي لعينة من الأعضاء ومطالبتهم بتقديم الأدلة المرتبطة بتلبيتهم لمتطلبات عملية التطوير المهني المستمر. وللعضو الحرية في تحديد طريقة تسجيله لأنشطته، مع ضرورة عمله على اظهار تحقيقه للخطوات الثلاثة المحددة من طرف المعهد (تأمل، تصرف، تأثير)، كما للعضو حرية تحديد طريقة احتفاظه بتسجيلاته، حيث يمكنه تحقيق ذلك بشكل مباشر من خلال موقع المعهد باستخدام حسابه الخاص والنموذج المقدم من المعهد، الأمر الذي يُمكنه من تقديم هذه التسجيلات بسهولة في حال طلبها. كما يمكنه الاحتفاظ بتسجيلاته وفقا لطريقته الخاصة على شكل ملف وورد أو إكسيل وتنزيلها على موقع المعهد في حال طلبها.

إن المميز من ممارسات المعهد بالنسبة لأنشطة التطوير المهني المستمر لأعضائه هو تطبيقه لمدخل المخرجات، المدخل المشار إليه على أنه الأفضل من خلال معيار التعليم IES7، وكمارسة له يمكن الاسترشاد بها من قبل غيره من الهيئات نشير إلى الخطوات الموجه إليها من قبله (تأمل، تصرف، تأثير)، فتبني الهيئات لهذه الخطوات وتوجيهها لأعضائها نحو تنفيذها سيمكنها من ضمان مناسبة ما سينفذونه من أنشطة CPD للحفاظ على كفاءتهم وتطويرها.

3.4 ممارسات معهد المحاسبين القانونيين في جنوب إفريقيا (SAICA): يوضح المعهد بأن الهدف من وراء وضعه لسياسته المرتبطة بعملية التطوير المهني المستمر "CPD Policy" يتمثل في مساعدة أعضائه على المحافظة على كفاءتهم المهنية وتطويرها، وتمكينهم من تلبية التزاماتهم المحددة بقواعده للسلوك المهني، فتطبيقهم لمبدأ بذل العناية والكفاءة المهنية المحدد من خلال هذه القواعد يفرض عليهم الحفاظ على معرفتهم ومهاراتهم المهنية عند المستوى المطلوب لضمان تلقي عملائهم لخدمات ملائمة، وهو الأمر الذي يتطلب تنفيذهم لعملية تطوير مهنية مستمرة. ويضاف إلى

هذا أن وضع المعهد لسياسة للتطوير المهني المستمر سيمكّنه من تلبية التزاماته باعتباره عضوا بالاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC)، والتي تشكل تلبية متطلبات معايير التعليم الدولية أحدها، بما في ذلك متطلبات المعيار IES7. ومن خلال سياسته للتطوير المهني المستمر وضّح المعهد إلزامية هذه العملية بالنسبة لكل أعضائه، وبأنه يتيح لهم من أجل تنفيذها الاختيار من بين ثلاث مداخل (المدخلات، المخرجات، المزيج). والاطلاع على متطلبات المعهد بالنسبة لكل مدخل من هذه المداخل يُمكن من القول بموافقتها لتلك المحددة بالمعيار IES7، فالأعضاء الذين اختاروا اتباع مدخل المدخلات مطالبون بتحقيق 120 ساعة تعلم كل ثلاث سنوات، 60 ساعة منها على الأقل قابلة للتحقق منها، ليكون مطلوبا منهم تحقيق على الأقل 20 ساعة تعلم خلال كل سنة من السنوات الثلاث. والمعهد يوضّح بأن نشاط التعلم القابل للتحقق منه هو الذي يمكن للعضو تقديم إجابتين إيجابيتين (نعم) بخصوص سؤالين متعلقين به هما:

- هل نشاط التعلم ذو صلة باحتياجات التطوير المهني للعضو في وضعه الحالي أو المستقبلي؟: إن هذا السؤال تضمّن إشارة من المعهد إلى ضرورة صلة نشاط التعلم بالدور المؤدى من العضو، وبخطته لمساره المهني. وهنا نشير إلى أن المعهد يمنح لأعضائه حرية اختيار مصدر أنشطتهم للتطوير المهني المستمر، فهم قد يختارونها من الأنشطة المقدّمة من طرفه أو من طرف غيره من الجهات، بما يناسب احتياجاتهم الخاصة للتعلم.
- هل يمكن للعضو تقديم دليل قابل للتحقق منه يثبت تحقيقه لنشاط التعلم؟: قدّم المعهد العديد من الأمثلة عن أنشطة التعلم القابلة للتحقق منها من قبيل الدورات والمؤتمرات وورش العمل والندوات، التدريب المنقّد داخل الشركات. ومن المميز كأنشطة للتطوير مذكورة ومقبولة من قبل المعهد بهذا السياق قراءات الأعضاء لمجلّته "The Accountancy SA" مع تطلّبه لإجابته عن الأسئلة ذات الصلة بالمواضيع المتناولة بما - الأسئلة متاحة على موقع المعهد على شبكة الأنترنت - ولأن تكون هذه الإجابات صحيحة، فالمعهد بهذا الاجراء - تطلّب الإجابة الصحيحة عن الأسئلة ذات الصلة بمواضيع المجلّة - جعل من قراءات العضو قابلة للتحقق منها.

ويقوم مدخل المخرجات المتاح للأعضاء من طرف المعهد على اظهار تنفيذهم لعدد من الخطوات مماثلة لتلك المحددة من طرف معهد المحاسبين القانونيين لإنجلترا وويلز(ICAEW)، فالعضو مطالب بالتأمل والتخطيط لتحديد احتياجاته التعليمية، وتنفيذ أنشطة التعلم المناسبة والملائمة لتلبيتها، وبتقييم فعالية الأنشطة المنقّدة، فهل تم تحقيق أهداف التعلم المحددة بخطته؟ وهل تم الحفاظ على الكفاءة المطلوبة أو تطويرها؟ وهل هناك حاجة لأنشطة تعلم إضافية؟ ليقوم هذا العضو سنويا بالتصريح بتنفيذه لأنشطة التطوير المهني المستمر الملائمة. ويشجع المعهد الأعضاء الذين اختاروا هذا المدخل على النظر في كيفية الأخذ بجانبيين أساسيين يرتبط الأول منهما بالتحديد الدقيق لأهداف التعلم المحققة من قبلهم، والثاني بالاستخدام أو الاعتماد على المصدر أو الجهة الكفؤة القادرة على تأكيد تحقق أهدافهم للتعلم أو حفاظهم/تطويرهم لكفاءتهم.

ويوضح المعهد بأن تقييمه للأعضاء الذين اختاروا مدخل المزيج - مدخل القياس الثالث المتاح من طرفه - يكون على أساس مدخل المدخلات، وهنا يمكن القول بأن المعهد يتيح واقعيًا مدخلين لأعضائه هما مدخل المدخلات ومدخل المخرجات.

ولا تختلف العملية الرقابية للمعهد فيما يتعلق بأنشطة التطوير المهني المستمر لأعضائه عن ممارسات معهد المحاسبين القانونيين لإنجلترا وويلز (ICAEW)، حيث أنه يقوم سنويًا باختيار عينة عشوائية من الأعضاء (الذين اختاروا مدخل المدخلات، أو المخرجات) ليقوم بالتأكد من تنفيذهم لأنشطة تطوير ملائمة لدورهم الحالي ولتطلعهم المستقبلية، وبالتأكيد من احتفاظهم بالتسجيل ذو الصلة بهذه الأنشطة، وبالأدلة المؤيدة لتحقيقها.

وأيضًا لا تختلف سياسة المعهد فيما يتعلق بالإعفاء من أنشطة التطوير المهني المستمر عن المذكور بالنسبة لمعهد المحاسبين القانونيين لإنجلترا وويلز، فهي قائمة على تقديم العضو لطلب للإعفاء - من خلال موقع المعهد على الشبكة - محددًا فيه مبرر طلبه، ليتم دراسة الطلبات الواردة حالة بحالة ولتتم التقرير بشأنها. وبصفة عامة يربط المعهد الاستفادة من الإعفاء بحالة التقاعد الكلية للعضو، مع عدم تنفيذه لأي أعمال محاسبية أو أعمال ذات صلة بها سواء كان ذلك بأجر أو بدونه، وبحالة العضو الذي يقرر التوقف لفترة طويلة لأسباب مرضية أو عائلية. كما أن المعهد يحدد بعض الحالات التي لا يمكن أن تستفيد من الإعفاء مثل حالة التوقف المؤقت عن العمل كحالة الأمومة، وحالة الأعضاء غير العاملين والذين هم في إطار البحث عن عمل، مع إشارة المعهد إلى أن الإعفاء الممنوح يستمر لغاية زوال سبب الاستفادة العضو منه، ليكون هذا الأخير بهذه الحالة مطالبًا بإعلام المعهد بهذا التغيير (SAICA, 2013).

إن ما يمكن تسجيله كممارسات متميزة للمعهد يمكن العمل على مجاراتها هو المرونة المحققة من قبله سواء فيما يتعلق بإتاحته استخدام مداخل القياس الثلاث، أو بتحديدده للمقبول كأنشطة للتطوير المهني المستمر، أو كأنشطة قابلة للتحقق منها، وكذلك عدم فرضه على العضو تنفيذ برامج التطوير المقدمة من قبله.

4.4 ممارسات جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين (ACCA): من خلال الاطلاع على متطلبات الجمعية بالنسبة لعملية التطوير المهني المستمر لأعضائها يمكن القول - بشكل عام - بأنها تعتمد على مدخل المزيج (المدخلات والمخرجات معًا) لتحقيق القياس بالنسبة لهذه العملية، فهي تتطلب تحقيق عدد معين من الوحدات (units) للتعلم بشكل سنوي، مع توضيحها بأن الوحدة الواحدة تساوي ساعة واحدة للتعلم، كما تتطلب بأن يكون عدد معين من هذه الوحدات قابلاً للتحقق منه، وهذه المتطلبات تحقق خصائص مدخل المدخلات، فهناك عدد من المدخلات (وحدات التطوير) التي يجب على العضو إثبات تحقيقه لها. ليظهر الشق المتعلق بمدخل المخرجات ضمن مدخل القياس للجمعية من خلال ما حدّدته من شروط واجبة التحقق من أجل اعتبار نشاط التعلم المنقذ من العضو قابلاً للتحقق منه، حيث ربطت ذلك بتقديم العضو لإجابة إيجابية (نعم) بخصوص ثلاث أسئلة هي: (ACCA, 2017a)

- هل كان نشاط التعلم ذو صلة بدوره الحالي، أو بخطة المستقبلية لمساره المهني؟
- هل يمكن أن يشرح كيف سيُطبق التعلم المحقق من خلال نشاط التطوير في مكان عمله؟
- هل يمكنه تقديم دليل على أن نشاط التعلم قد تم تنفيذه فعلاً؟

فالجمعية لم تكتفي بتطلب تقديم العضو لدليل على تحقيقه لنشاط التطوير المهني المستمر - السؤال الثالث - وهو الأمر الذي يدخل في إطار تحقيق متطلبات المدخل القائم على المدخلات، وإنما طالبت به بشرح كيفية تطبيقه للمحقق من تعلم من خلال هذا النشاط بمجال عمله، الأمر الذي يعني بشكل آخر الزامه بتحديد مخرجات التعلم التي تم تحقيقها من خلال نشاط التطوير المنقذ، ومن ثم الشرح لكيفية تأثير هذه المخرجات على طريقة تنفيذه لعمله (السؤال الثاني).

والمميز بالنسبة للجمعية كممارسة هو تطلبها لأن يكون نشاط التعلم للعضو ذو صلة مباشرة بدوره الحالي أو بخطواته المستقبلية ضمن مساره المهني (السؤال الأول)، ففي هذا إشارة منها إلى أن تنفيذ العضو لمتطلباتها للتطوير المهني المستمر لا يتم من خلال اختياره وتنفيذه العشوائي لأنشطة التطوير المقدمة من قبلها أو من قبل غيرها من الجهات، وإنما من خلال قيامه بتنفيذ ثلاث خطوات هي التخطيط (Plan)، العمل (Do)، المراجعة (Review). فالعضو وفقا للجمعية موجّه نحو تحديد احتياجاته للتعلم (التخطيط)، ونحو اختيار وتنفيذ المناسب من أنشطة تعليمية لتلبيتها (العمل)، ونحو تقييم تأثير المنقذ من هذه الأنشطة على أدائه (المراجعة).

وهنا تأكد الجمعية على أهمية التنفيذ المبكر لخطوة التخطيط من أجل تحقيق الاستفادة من المنقذ من أنشطة تعليمية، وهذا بالنظر إلى أن العضو الذي يترك تنفيذ هذه العملية إلى نهاية السنة عند اقتراب موعد تقديمه لتقريره السنوي، يجد نفسه مطالبا بتحقيق كل الوحدات المطلوبة منه في وقت ضيق، الأمر الذي لا يخدم عملية تعلمه، كما أن هذا العضو قد يجد بأن أغلب الأحداث (الدورات التدريبية، الندوات، إلخ) ذات العلاقة باحتياجاته التعليمية قد تم تنفيذها أو أُغلق مجال التسجيل بها.

ويُعَدّ أيضا ممارسة متميزة للجمعية ما تتيحه من مرونة واتساع بالنسبة لأنشطة التعلم المقبولة من قبلها كأنشطة للتطوير المهني المستمر، فأى نشاط للتعلم يكون العضو قادرا على تحديد صلته بدوره يعد نشاطا للتعلم المهني المستمر، ويدخل في إطار ذلك التعلم المحقق من طرف العضو في إطار تنفيذه لمهمة جديدة بعمله، التعلم الإلكتروني [الويبنار (webinars)، البودكاست (podcasts)، المقالات المنشورة من خلال الشبكة]، العمل في اللجان، الفرق ومجموعات المناقشة، اجراء البحوث، الحصول على مؤهلات إضافية، التدريب والتوجيه، النشر.

ولا تتشدد الجمعية أيضا في المتطلبات المتعلقة بأنشطة التعلم التي يمكن قبولها كأنشطة قابلة للتحقق منها، فهي تشير إلى أنه لا يعد من الضروري أن يتم تنفيذ هذه الأنشطة وجها لوجه (ندوات، مؤتمرات..)، ومثال ذلك أن قيام العضو بالبحث من خلال الأنترنت لتلبية بعض المتطلبات الخاصة بأحد العملاء يمكن أن يُعَدّ نشاطا للتطوير قابل للتحقق منه، ويكون ذلك من خلال ذكر العضو للعمل المقدم للعميل، أو من خلال حصوله على تأكيد لقيامه بهذا البحث والعمل من قبل زميل أو شريك بالعمل.

ويدخل أيضا في إطار المميز من ممارسات للجمعية عملها على تسهيل وصول أعضائها لموارد CPD، وهذا من خلال الصفحة المخصصة بموقعها لذلك و المعنونة بـ (CPD resources)، حيث تُصنّف هذه الصفحة عرضا للعديد من أنشطة التطوير المهني المستمر (مؤتمرات، ورشات... إلخ)، مع توضيحها للمعلومات المرتبطة بهذه الأنشطة

من قبيل طريقة تنفيذها، تاريخ تقديمها، عدد وحدات التطوير المهني المستمر التي تُحسب لها وغيرها من المعلومات (ACCA, 2017b).

إن الأعضاء بالجمعية - باستثناء المتقاعدين- مطالبون بالتصريح سنويا بوضعيتهم تجاه متطلبات الجمعية بخصوص عملية التطوير المهني المستمر، كما أن عدم التزامهم بهذه العملية يرتبط بتوقيع المناسب من العقوبات عليهم، والأعضاء مطالبون أيضا بتسجيل أنشطتهم للتطوير المهني المستمر وبالاحتفاظ بهذه التسجيلات لمدة ثلاث سنوات، بهدف تقديمها في حال تطلبها من الجمعية في إطار عملية المراجعة السنوية التي تقوم بها، والتي تنفذ على عينة عشوائية من الأعضاء. والتصريح السنوي للعضو وتقديم تسجيلاته يمكن أن يتم بشكل مباشر من خلال موقع الجمعية على الشبكة، بالاستخدام للشكل المقترح من قبلها لذلك.

من خلال العرض السابق لممارسات جمعية (ACCA) يمكن القول بإمكانية الاسترشاد بها من قبل الهيئات المهنية التي تجد صعوبة في تحديد كيفية تطبيق مدخل المزيج للقياس بالنسبة لأنشطة التطوير المهني المستمر لأعضائها.

5.4 أوجه الاستفادة من الممارسات المتعلقة بالمعيار IES7: إن المعروض سابقا من ممارسات لعدد من الهيئات المهنية المحققة لمتطلبات معيار التعليم IES7 يمكن من تسجيل عدد من العناصر الأساسية بالنسبة لهذه الهيئات على اختلاف المعتمد من قبلها من مداخل للقياس (مدخلات، مخرجات، مزيج)، هي:

- اعدادها وتوضيحها لموقفها ومتطلباتها فيما يتعلق بعملية التطوير المهني المستمر.
- تخصيصها لصفحة بموقعها على الشبكة لتوفير المعلومات المتعلقة بعملية التطوير المهني المستمر لأعضائها، بما في ذلك:

- توضيح المتطلبات بخصوص عملية التطوير المهني المستمر، وتقديم إجابات عن الأسئلة التي قد تُطرح من الأعضاء بخصوصها.
- توضيح المتاح من برامج ودورات للتطوير المهني المستمر، وتوفير المناسب من معلومات بخصوصها.
- توفير العديد من موارد التعلم من خلال موقعها على الشبكة على شكل مجلات، مكتبات، ... وغيرها مما يمكن أن يساهم في تحقيق عملية التطوير المهني المستمر لأعضائها.
- مساهمتها للتطورات التكنولوجية من خلال تمكين أعضائها من تقديم تصريحهم بشأن أنشطة CPD من خلال استخدام حساباتهم الخاصة ضمن موقعها على الشبكة، إلى جانب الاستخدام لهذه الحسابات لتقديم طلباتهم بشأن الاستفادة من الاعفاء من هذه الأنشطة.

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل حاولنا عرض ممارسات عدد من هيئات المحاسبة المهنية المحققة لمتطلبات معايير التعليم المحاسبي الدولية، وهذا كمحاولة منا للاقتراب بشكل أفضل من تحديد كيفية تطبيق متطلبات هذه المعايير. ومن أهم ما سجلناه من ممارسات نجد عدم اكتفاء الهيئات المهنية بالتعليم المحاسبي الأساس المحقق من الأفراد الراغبين في الحصول على ما تمنحه من شهادات مهنية، وتطلبها تحقيقهم لتعليم إضافي يكون الهدف منه الانتقال بمعارفهم إلى مستويات أعلى، وتمكينهم من تطبيقها بشكل عملي. وأيضاً اتاحة هذه الهيئات دخول برامجها لفئات غير تلك المحققة للتعليم الأكاديمي السابق بالمجال المحاسبي، إلى جانب اتاحتها تحقيق هذه البرامج من خلال عدد من الطرق فهناك التعليم من خلال الشبكة، وهناك التعليم المدمج، والتعليم من خلال الدوام الكلي والجزئي.

وأيضاً سجلنا من خلال الفصل اتجاه الهيئات المهنية إلى وضع خريطة للكفاءة وضحت من خلالها المطلوب اظهاره من طالبها بإكمالها لبرنامجها للتعليم المحاسبي المهني مع تحديدها للمستوى المطلوب لذلك، ومع تضمينها لهذه الخريطة لنوعين من الكفاءات هما الكفاءات الفنية والكفاءات المهنية، إلى جانب تعزيزها لهذه الخريطة بقائمة مرجعية للمعرفة تحدّد من خلالها المواضيع الأكثر صلة بالمطلوب تحقيقه من كفاءات فنية، مع ترك الهيئة حرية تصميم برامج التعليم المحاسبي للجهات المسؤولة عن تقديمها، ومع قيامها بتقييم هذه البرامج واعتمادها في حال تحقيقها لما تضعه من معايير بهذا الخصوص.

وأيضاً سجلنا من خلال الفصل قيام الهيئات المهنية بتحديد الإصدارات (معايير وقوانين وغيرها) القابلة للاختبار سنوياً، وقيامها باستخدام أسلوب دراسة الحالة وأسلوب العمل الجماعي والمشاريع الجماعية كأساليب للتعليم والتقييم ضمن برامجها للتعليم المحاسبي المهني.

وكذلك تضمن الفصل الإشارة إلى قيام الهيئات المهنية بوضع خريطة كفاءة خاصة بمكون الخبرة العملية المطلوبة في إطار الحصول على التأهيل لممارسة المهنة، بحيث يكون مطلوبات من المتدرب العمل على اظهار تحقيقه للمحدد بهذه الخريطة من كفاءات، إلى جانب تحقيقه للفترة المحددة للخبرة العملية. والهيئات المهنية اشتركت أيضاً في قيامها بمنح الاعتماد لجهات تحقيق فترة الخبرة العملية وللمشرفين على المتدربين خلالها، مع ربطها هذا الاعتماد بفترة زمنية محدّدة.

وفيما يتعلق بمكون التطوير المهني المستمر سجلنا من خلال الفصل اتجاه الهيئات المهنية إلى وضع سياسة واضحة تلزم من خلالها المحاسبين المهنيين بأنشطة التطوير المهني المستمر، مع اتجاه البعض منها نحو وضع قواعد تنظم عمل الجهات المقدمة لأنشطة التطوير فيما يتعلق بعمليات التصميم، التقديم، القياس والتوثيق لهذه الأنشطة.

وبالنسبة لجميع مكونات المسار التعليمي للمحاسبين المهنيين (تعليم محاسبي مهني، خبرة عملية، تقييم، تطوير مهني مستمر) سجلنا حرص الهيئات المهنية على تزويد الجمهور بكل المعلومات ذات الصلة من خلال موقعها الالكتروني.

الفصل الرابع

مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر من منظور متطلبات
معايير التعليم المحاسبي الدولية

تمهيد

عرفت مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر من ناحية تنظيمها عددا من التطورات، كان آخرها تلك المحققة من خلال القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010. ومن خلال هذا الفصل سنعمل بشكل أساسي على تحديد طبيعة هذه التطورات مركزين على ثلاثة جوانب هي الجهات المنظمة للمهنة، ممارسي المهنة ومساهمة التعليمي، لنعمل بعدها على رؤية هذا التنظيم من منظور توجيهات الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، مركزين على الجانب المتعلق بمكونات المسار التعليمي للمحاسبين المهنيين، بهدف تحديد مجالات التطوير المطلوبة به، وبناء عليه فإن هذا الفصل سيقسم إلى العناصر التالية:

- التطور التاريخي لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر.
- الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر في إطار القانون 01-10
- مهنيو المحاسبة والمراجعة في الجزائر في إطار القانون 01-10.
- المسار التعليمي لمهنيي المحاسبة والمراجعة في الجزائر في إطار القانون 01-10.
- تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر من منظور الاتحاد الدولي للمحاسبين.

1. التطور التاريخي لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر.

غداة استقلال الدولة الجزائرية تم اصدار القانون الأساسي رقم 62-157 القاضي بتمديد العمل بالنصوص القانونية الفرنسية - باستثناء تلك التي لها علاقة بالسيادة الوطنية- وهذا في إطار ضمان استمرارية سير مختلف جوانب الحياة العامة إلى غاية اصدار القوانين الوطنية البديلة (حميداتو صالح، 2013، ص4). ويدخل في إطار الموروث من المستعمر والمستمر العمل به التشريع في مجال المحاسبة، مجسدا في المخطط المحاسبي العام (PCG) لسنة 1957، والأمر رقم 2138-45 المؤرخ في 19 سبتمبر 1945 والمتضمن تأسيس نقابة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين وضبط الشهادات وضبط مهنتي الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين، والمرسوم رقم 56-505 المؤرخ في 24 ماي 1956 والمتعلق بالتكوين المهني للخبراء المحاسبين.

وفي مراحل متقدمة عرفت المهنة عدداً من التطورات من ناحية تنظيمها حُدّدت من خلال عدد من القوانين، المراسيم، القرارات، والتي سيتم فيما يلي الإشارة إلى أهمها وفقاً لتسلسل تقديمها، مع الإشارة أيضاً إلى الأوامر، القوانين، القرارات المتعلقة بالنظام المحاسبي المعمول به، وهذا على اعتبار أن هذا الأخير يمثل أحد الجوانب المشكّلة للمهنة. والسرّد هنا سيكون مقسماً على ثلاث فترات زمنية، هي:

- الفترة الممتدة من الاستقلال إلى غاية 1990.

- الفترة الممتدة من 1991 إلى غاية 2009.

- الفترة الممتدة من 2010 إلى غاية ماي 2017.

1.1 الفترة الممتدة من الاستقلال إلى غاية 1990: أول ما يمكن تسجيله خلال هذه الفترة هو تناول المشرع الجزائري

لمحافظة الحسابات من خلال المادة (39) من قانون المالية لسنة 1970، وهذا من خلال توضيحه بأن وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط مسؤول عن تعيين محافظي الحسابات في الشركات الوطنية والهيئات العمومية التي لها طابع صناعي وتجاري، وهذا بقصد تأمين مشروعية وصحة حساباتها وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم. كما يمكن تسجيل إشارة هذا القانون من خلال مادته (19) إلى الاتجاه نحو إعداد مخطط محاسبي نموذجي، يُفرض تطبيقه على المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وكذا الشركات الوطنية ابتداء من الأول جانفي 1971 (الأمر رقم 69-107، ديسمبر 1969، المواد 19، 39).

وفي تاريخ لاحق ومن خلال المرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 16 نوفمبر 1970 تم تحديد واجبات ومهام محافظي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية، وما يمكن قوله بالنسبة لطريقة تعيين محافظي الحسابات، ومجالات الرقابة المحددة لهم بالمرسوم هو أنها لم تكن متماشية مع المعايير المقبولة على المستوى الدولي، فهي غير قائمة على تطلّب ممارسة المهنة من طرف مهنيين مستقلين، كما أن امتداد المهام الموكّلة للمحافظ إلى اصدار الآراء المسبّقة عن قرارات التسيير وإلى متابعة تنفيذها (متابعة ما سيأتي من شروط التحقيق...، متابعة تنفيذ الحسابات...) لا يتماشى مع المهام المعروفة دولياً والمحدّدة لمراجعي الحسابات والمربّطة أساساً بإبداء الرأي الفني المحايد حول مدى صحة وعدالة القوائم المالية للجهة المراجعة.

- وفي خطوة لاحقة ومهمة للمهنة تمّ من خلال الأمر رقم 71-82 لسنة 1971 تناول جانبيين ارتبط أولهما بتنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، وثانيهما بإنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة، حيث وُضِّح بالنسبة للجانب الأول:
- اختصاص المحاسبين والخبراء المحاسبين.
 - شروط الدخول للمهنة (شهادة دبلوم خبير محاسب بالنسبة للخبراء المحاسبين، وشهادة بروفي مهنية بالنسبة للمحاسبين، الجنسية الجزائرية... وغيرها من المتطلبات).
 - المتطلبات المتعلقة بالتمرين المطلوب بما في ذلك جهة تحقيقه، ومدّته (سنتان).
- ليُوضَّح بالنسبة للجانب الثاني تشكيل المجلس الأعلى للمحاسبة، وقواعد سيره، واختصاصاته التي تمثّلت بشكل أساسي في: (الأمر رقم 71-82، 29 ديسمبر 1971، المادة 38، 13)
- تحضير المخطط المحاسبي النموذجي المشار إليه من خلال قانون المالية لسنة 1970، والمساعدة على تطبيقه.
 - تقديم المشورة بخصوص مشاريع النصوص المتعلقة بالمحاسبة والمقترحة من الإدارات والهيئات العمومية، وبخصوص نتائج الدراسات المنجزة من اللجان أو الهيئات المحدثة بطلب من السلطات العمومية أو الهيئات التي تراقبها الدولة بشكل مباشر أو غير مباشر.
 - إعداد قانون الالتزامات المهنية، وهذه المهمة أشير إليها بشكل غير مباشر من خلال المادة (13) للأمر رقم 71-82، حيث وُضِّح بأن المحاسبين والخبراء المحاسبين يجب أن يراعوا القواعد الواردة في قانون الالتزامات المهنية الذي يضعه المجلس الأعلى للمحاسبة.
- وبوضع المتطلبات المتعلقة بمهنة المحاسب والخبير المحاسب تمّ من خلال الأمر رقم 71-82 إلغاء الأمر المعمول به سابقا والموروث عن المستعمر (الأمر رقم 45-2138 المؤرخ في 19 سبتمبر 1945 والمتضمن تأسيس نقابة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين، وضبط الشهادات وضبط مهنتي الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين). وفي سياق توضيح كيفية تطبيق الأمر رقم 71-82 فيما يتعلق بمهنة المحاسب والخبير المحاسب قُدِّم خلال سنة 1972 عدد من المراسيم ذات الصلة، فهناك:
- المرسوم رقم 72-41 المؤرخ في 10 فيفري 1972: تناول جوانب ذات صلة بتكوين المحاسبين، تمثّلت أساسا في متطلبات الحصول على شهادة البروفي المهنية للمحاسب (المنصوص عليها في الأمر رقم 71-82).
 - المرسوم رقم 72-83 المؤرخ في 18 أفريل 1972: تعلّق بإنشاء شهادة الليسانس في العلوم المالية، حيث حدّد مدة الدراسة المطلوبة للحصول عليها، ومتطلبات الدخول إلى البرنامج التعليمي المتعلق بها، والجهة المانحة لها.
 - المرسوم رقم 72-84 المؤرخ في 18 أفريل 1972: تعلّق بالتكوين المهني للخبراء المحاسبين، وبشكل عام وُضِّح بأن الحصول على دبلوم الخبير المحاسب قائم على نجاح الفرد في الحصول على شهادة الليسانس في المالية، وعلى تحقيق المكون التدريبي المطلوب (سنتين)، والنجاح في الامتحان النهائي ذو الصلة.
 - المرسوم رقم 72-225 المؤرخ في 18 أكتوبر 1972: تعلّق بالتدريب المهني للمحاسبين، حيث وُضِّح بعض المتطلبات بهذا الخصوص من قبيل طريقة تحقيق التدريب، حق المحاسب المتمرن في الحصول على راتب من جهة تدريبه، والتزاماته

خلال فترة التدريب، ومجال الرقابة المحققة عليه من طرف أستاذ التدريب، وتقييمه وما يترتب عنه من منحه/عدم منحه شهادة نهاية التدريب.

وبتاريخ لاحق وخلال سنتي 1975، 1976 تمّ تحقيق الاستقلالية من الكثير من الموروث من المستعمر الفرنسي، وهذا من خلال اصدار الأوامر التالية:

- الأمر رقم 35-75 المؤرخ في 29 أبريل 1975 والذي تضمن المخطط المحاسبي الوطني .

- الأمر رقم 58-75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، والمتضمن القانون المدني.

- الأمر رقم 59-75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، والمتضمن القانون التجاري.

- الأمر رقم 101-76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، والمتضمن القانون الضريبي.

وكخلاصة عن المشار إليه سابقا من تطورات يمكن القول بأن الفترة الممتدة من الاستقلال وإلى غاية السبعينات عرفت أحداثا مهمة ذات صلة بالمهنة شملت التأسيس لمخطط محاسبي وطني، ولجلس أعلى للمحاسبة، وفئتين مهنيي المحاسبة هما المحاسبين والخبراء المحاسبين، ليُنظر خلال هذه الفترة إلى محافظة الحسابات كوظيفة تُمارس من طرف الأفراد المعيّنين من طرف الوزير المكلف بالمالية، وكأداة لتحقيق الرقابة الدائمة على المؤسسات العمومية وشبه العمومية. ولقد حدثت تغييرات بهذه النظرة خلال سنة 1980، حيث أُعلن من خلال القانون رقم 80-05 المؤرخ في 01 مارس 1980 عن تأسيس مجلس المحاسبة كهيئة ذات صلاحيات قضائية وإدارية، تتمثل مهمتها في مراقبة مالية الدولة، المؤسسات المنتخبة، المجموعات المحلية، المؤسسات الاشتراكية بجميع أنواعها، والمؤسسات التي تستفيد من المساعدة المالية للدولة أو لمجموعة محلية أو هيئة عمومية، فبهذا التحديد لمهام مجلس المحاسبة يكون قد تمّ نقل الدور المناط سابقا لمحافظي الحسابات إلى هذا المجلس.

وفي صلة مع تكوين الخبراء المحاسبين تمّ مرة أخرى خلال سنة 1981 تناول الامتحان النهائي المطلوب للأفراد الراغبين في الحصول على دبلوم الخبير المحاسب، وهذا من خلال قرار مؤرخ في 11 جويلية 1981 وضح بأن هذا الامتحان سيتكوّن من اختبار كتابي، واختبارات شفوية. وما يمكن تسجيله هنا هو طول الفترة الزمنية - أكثر من 9 سنوات - بين تاريخ اصدار المرسوم التنفيذي رقم 72-84 المتعلق بتكوين الخبراء المحاسبين (18 أبريل 1972)، وبين تاريخ اصدار القرار المتعلق بالامتحان النهائي المطلوب في إطار الحصول على دبلوم الخبير المحاسب (11 جويلية 1981)، الأمر الذي يدفع إلى طرح تساؤلات حول جدية تنظيم المهنة خلال هذه المرحلة.

وفي تاريخ لاحق، ومن خلال المرسوم رقم 83-367 المؤرخ في 28 ماي 1983 تم تغيير تسمية المجلس الأعلى للمحاسبة إلى المجلس العالي لتقنيات المحاسبة، ليتم من خلال قانون المالية لسنة 1985 الإشارة إلى محافظة الحسابات مرة ثانية - بعد تلك الخاصة بسنة 1970 - حيث وضّحت المادة (196) من هذا القانون بأنه يتم تعيين محافظي الحسابات لدى المؤسسات التابعة للقطاع العام ولدى الشركات التي تمتلك الدولة أو أي هيئة عمومية حصة من أموالها (القانون رقم 84-21، 24 ديسمبر 1984، المادة 196). غير أنه لم يتم اصدار النصوص الموضّحة لكيفية تطبيق هذه المادة، الأمر الذي أُرْجِع إلى: (شرقي عمر، 2012، ص117)

- الظروف الاقتصادية خلال فترة الثمانينيات والتي استدعت اهتمامات أخرى مثل إعادة الهيكلة العضوية والمالية للمؤسسات.
- النقص في عدد المهنيين المختصين في الرقابة القانونية- أقل من عشرين- بينما قُدِّر عدد المؤسسات خلال هذه الفترة بحوالي ألف وستمائة مؤسسة.
- غياب التنظيم المهني للمهنة، بشكل ساعد على عدم اهتمام السلطات العمومية بها، وبالدور الذي قد تلعبه في إدارة وسياسة إعادة الهيكلة للقطاع العمومي.
- وفي الفترات اللاحقة وفي اتجاه متعلق بالنظام المحاسبي، وفي إطار التطبيق للمخطط المحاسبي لسنة 1975 على بعض القطاعات ذات الخصوصية، تم العمل على تكييف هذا الأخير مع طبيعة الأنشطة لهذه القطاعات، حيث تمّ اصدار:
- القرار المؤرخ في 13 سبتمبر 1987 والمتعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة على قطاع التأمينات وإعادة التأمين.
- القرار المؤرخ في 13 سبتمبر 1987 والمتعلق بتكييف المخطط الوطني للمحاسبة مع القطاع الفلاحي.
- القرار المؤرخ في 11 سبتمبر 1988 والمتعلق بتكييف المخطط المحاسبي الوطني مع قطاع البناء والأشغال العمومية.
- القرار المؤرخ في 14 مارس 1989 والمتعلق بتكييف المخطط المحاسبي الوطني مع قطاع السياحة.
- وخلال فترة التسعينات تم تعديل نطاق المهام المحددة لمجلس المحاسبة وفقا للقانون 80-05 لسنة 1980، حيث تم اخراج المؤسسات العمومية الاقتصادية من نطاق رقابته، وهذا الأمر نصّ عليه القانون رقم 90-32 المؤرخ في 4 ديسمبر 1990. ويمكن ربط تعديل اختصاصات مجلس المحاسبة بالاتجاه في هذه الفترة إلى منح المؤسسة العمومية الاستقلالية في تسيير وتنظيم أنشطتها، الأمر الذي تجسّد من خلال ما تم اصداره من قوانين خلال سنة 1988 تمثلت خاصة في:
- القانون رقم 88-01 المؤرخ في 12 جانفي 1988 والمتضمّن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية.
- القانون رقم 88-04 المؤرخ في 12 جانفي 1988 والمعدل والمتمم للأمر رقم 75-59 المتضمن القانون التجاري، والمحدّد للقواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية.
- فبموجب القانونين أصبحت المؤسسات العمومية الاقتصادية شركات تجارية تتمتع بالشخصية المعنوية، ويخضع تنظيمها لقواعد القانون التجاري.

2.1 الفترة الممتدة من 1991 إلى غاية 2009: في خطوة ثانية مهمة لتنظيم المهنة بعد تلك المحققة من خلال الأمر رقم 71-82، تم خلال سنة 1991 تسجيل نشأة منظمة وطنية تجمع تحت مصلّتها الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد، وهذا من خلال القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991. وبهذا القانون تكون المهنة قد ضمّت فئة ثالثة لها هي الممارسين لمحافظة الحسابات، لتوكل لهم

مهمة مراجعة حسابات الهيئات والمؤسسات التي لا تخضع لرقابة مجلس المحاسبة. ولقد ألغى القانون رقم 91-08 الأمر رقم 71-82 من خلال تحديده للعناصر التالية:

- طبيعة المهام بالنسبة لكل فئة من الفئات الثلاث للمهنيين، وطبيعة المسؤولية التي قد يتحملونها.
- شروط الممارسة بالنسبة لفئات الثلاث للمهنيين.
- مسؤوليات المنظمة الوطنية، والتي تمثلت بشكل أساسي في السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها، والدفاع عن كرامة أعضائها، والإعداد لنظامها الداخلي، والذي يحدد شروط التسجيل والايقاف والشطب من جدولها (جدول المهنيين).

ومن خلال القانون رقم 91-08 تم الإشارة إلى أن المنظمة الوطنية ستدار من طرف مجلس يتم تشكيله، ليُحدّد خلال سنة 1992 تشكيلة هذا المجلس - 9 أعضاء بواقع ثلاث ممثلين عن كل فئة مهنية - واختصاصاته وقواعد عمله، ومن أهم ما تم تحديده من مهام لهذا المجلس نجد: (المرسوم التنفيذي رقم 92-20، 13 جانفي 1992، المواد 8، 10-12)

- حماية المصالح المعنوية والمادية لأعضاء المنظمة، وتمثيل المنظمة لدى السلطات العمومية وإزاء الغير.
- الحرص على احترام أعضاء المنظمة للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها وللنظام الداخلي للمنظمة، ولكل القرارات التي تتخذها جمعيتها العامة.
- الفصل في كل اخلال بالواجبات المهنية، أو عدم احترام للنظام الداخلي للمنظمة الوطنية من طرف الأعضاء، ويُحقّق هذا من خلال الغرفة التي يتم انشاؤها في هذا الإطار (غرفة المصالحة والانضباط والتحكيم).
- اعداد ومراجعة قائمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات، وتُحقّق هذه المهمة من خلال اللّجنة المنشأة تحت تسمية لجنة الجدول.

- إبداء الرأي في المسائل التي تعرضها عليه السلطات المختصة في الميدان التقني المحاسبي.
- المساعدة والنهوض بالتقويم المستمر للمستوى النظري والتقني لأعضاء المنظمة الوطنية، وتحضير التدريبات والملتقيات المهنية، وتنظيمها والاشراف عليها، ومراقبتها بالاتصال مع السلطات المختصة، وكذلك المشاركة في أعمال التكوين والتعليم والبحث.

- تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالميدان الذي تغطيه المهنة، وتوزيعها ونشرها.

وبعد حوالي 4 سنوات من اصدار القانون رقم 91-08 ومن إنشاء المنظمة الوطنية لمهنيي المحاسبة في الجزائر تمّ اصدار قانون الأخلاقيات بالنسبة لأعضاء هذه المنظمة، والذي جاء متضمّناً بالمرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أفريل 1996. وفي خطوة أخرى تُعدّ مهمة لتطوير المهنة تم خلال نفس السنة (1996) إنشاء مجلس وطني للمحاسبة، ليعمل تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، بعدد من المجالات تحدّدت في التالي: (المرسوم التنفيذي رقم 96-318، 25 سبتمبر 1996، المادة 3)

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتعليمها.
- انجاز أو تكليف من ينجز دراسات وتحليل في مجال التنمية واستخدام الأدوات والطرق المحاسبية.

- اقتراح التدابير الرامية لضبط المقاييس المحاسبية واستغلالها العقلاني.
 - فحص وإبداء الرأي والتوصيات بخصوص مشاريع النصوص التشريعية التي لها صلة بالمحاسبة.
 - المشاركة في تطوير أنظمة التكوين وبرامجه، وتحسين المستوى في مجال المهن المحاسبية.
 - متابعة تطور المناهج والتنظيمات والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على الصعيد الدولي.
 - تنظيم التظاهرات واللقاءات ذات الطابع التقني.
- وبهذا الشكل ومن خلال القانون رقم 91-08، والمرسوم التنفيذي رقم 96-318 يكون قد تم إنشاء جهتين ذواتي صلة بالمهنة هما المنظمة الوطنية لمهنيي المحاسبة، والمجلس الوطني للمحاسبة، وثلاث فئات للمهنيين (المحاسب المعتمد، محافظ الحسابات، الخبير المحاسب). وما يمكن تسجيله بخصوص هؤلاء المهنيين هو أن القانون رقم 91-08 لسنة 1991 وفي تحديده لشروط الممارسة، لم يحدّد الشهادات والاجازات ومكون التدريب العملي المطلوب، حيث اقتصر على توضيح أن أحد الشروط لذلك هو توفر الفرد على الاجازات والشهادات المشترطة قانونا، وأن المنظمة الوطنية يجب أن تنشر مقاييس تقدير الاجازات والشهادات التي تخول ممارسة المهنة. ولقد وُضّح بتاريخ لاحق من خلال المرسوم رقم 97-457 المؤرخ في 01 ديسمبر 1997 بأن وزير المالية هو من يحدّد بقرار كيفية تحقيق المنظمة الوطنية لهذه العملية. وخلال سنة 1997 تم أيضا تقديم المرسوم رقم 97-485 المؤرخ بتاريخ 01 ديسمبر 1997 ليشير إلى تعديل عدد أعضاء مجلس المنظمة الوطنية لمهنيي المحاسبة من 9 إلى 10 أعضاء، بإضافة ممثل عن السلطات العمومية يُعيّن من طرف الوزير المكلف بالمالية.
- وفي سياق متصل بمقاييس تقدير الاجازات والشهادات التي تخول ممارسة المهنة تمّ من خلال قرار مؤرخ في 28 مارس 1998 تحديد كيفية نشر هذه المقاييس، حيث وُضّح بأن هذا سيكون من خلال تكوين لجنة خاصة تكلف بهذه المهمة، ليوافق الوزير في خطوة موالية بمقرّر على المقاييس المحددة. ولقد تمت الموافقة على المقاييس المحددة من طرف اللّجنة من خلال مقرر مؤرخ في 24 مارس 1999، وقد تمثلت هذه المقاييس في صلتها بالفئات الثلاثة لمهنيي المحاسبة (محافظ حسابات، محاسب معتمد، خبير محاسب) في التالي:
- بالنسبة لمحافظي الحسابات: يمكن أن يسجل كمحافظ حسابات الأشخاص الذين تتوفر فيهم المقاييس التالية:
 - الحالة الأولى: الحائزون على إحدى شهادات التعليم العالي التالية، أو على أي شهادة أجنبية معادلة لها:
 - ليسانس في العلوم المالية.
 - شهادة المدرسة العليا للتجارة (فرع المالية والمحاسبة).
 - الجزء الأول والثاني من الامتحان الأولي في الخبرة المحاسبية.
 - وإلى جانب إحدى الشهادات السابقة يجب على المترشح إما متابعة تدريب مهني مدته سنتان يتوّج بشهادة نهاية التدريب القانوني، أو اثبات خبرة قدرها عشر سنوات في الميدانين المحاسبي والمالي ومتابعة تدريب مهني مدته ستة أشهر.
 - الحالة الثانية: الحائزون على إحدى شهادات التعليم العالي التالية:

- شهادة المدرسة العليا للتجارة (فروع أخرى غير فرع المالية والمحاسبة).
- شهادة المدرسة الوطنية للإدارة (فرع المراجعة والمراقبة وفرع الاقتصاد والمالية).
- ليسانس في العلوم الاقتصادية (النظام القديم).
- ليسانس في التسيير.
- شهادة المدرسة الوطنية العليا للإدارة والتسيير (فرع مراجعة الحسابات).
- شهادة المعهد الوطني للمالية (فرع الخزينة أو الضرائب).
- شهادة الاقتصاد الجمركي والمالي بالجزائر.
- شهادة معهد التمويل والتنمية للمغرب العربي بتونس.
- شهادة جامعة التكوين المتواصل في المالية والمحاسبة.

وإلى جانب حيازة إحدى الشهادات السابقة يجب أن يحوز المترشح على إحدى الشهادات المهنية التالية:

- شهادة تقني سامي في المحاسبة.
- شهادة عليا في الدراسات المحاسبية.
- شهادة مهنية كاملة في المحاسبة.
- بكالوريا تقني في المحاسبة.
- شهادة التحكم في المحاسبة.

وإلى جانب شهادة التعليم العالي والشهادة المهنية يكون مطلوبا من المترشح إما اثبات تدريب مهني مدته سنتان في مكتب خبير محاسب أو محافظ حسابات، أو عشر سنوات خبرة في الميدانين المحاسبي والمالي وتدريب مهني مدته ستة أشهر.

- الحالة الثالثة: يقبل للتسجيل كمحافظ حسابات المحاسبون المعتمدون المسجلون في جدول المنظمة الوطنية والذين نجحوا في امتحانات الاندماج التي تنظم في دورة واحدة كل سنة خلال فترة انتقالية مدتها ثلاث سنوات.
- الحالة الرابعة: أعوان المفتشية العامة للمالية الحاصلون على رتبة مفتش المالية من الدرجة الثانية أو مفتش عام المالية على الأقل والمتمتعون بخبرة قدرها عشر سنوات من النشاط ضمن هذه الهيئة.
- بالنسبة للمحاسب المعتمد: يمكن أن يسجل كمحاسب معتمد المترشحون الذين تتوفر فيهم المقاييس التالية:
- الحالة الأولى: الأشخاص الذين تتوفر فيهم شروط التسجيل كمحافظين للحسابات - المذكورة أعلاه -
- الحالة الثانية: المتمتعون بعشر سنوات من الخبرة في الميدانين المالي والمحاسبي من بينها خمس سنوات على الأقل ابتداء من تاريخ حصولهم على إحدى الشهادات التالية:

- شهادة عليا في الدراسات المحاسبية.
- شهادة مهنية كاملة في المحاسبة.
- بكالوريا تقني في المحاسبة.

- شهادة التحكم في المحاسبة.

- شهادة تقني سام في المحاسبة.

- الجزء الأول من الامتحان الأولي في الخبرة المحاسبية.

كما يجب عليهم القيام بتدريب مهني مدته ستة أشهر في مكتب محاسبة ماعدا الذين قاموا بالتدريب القانوني للحصول على شهادة مهنية في المحاسبة.

- الحالة الثالثة: أعوان الخزينة الحائزون على رتبة مفتش مركزي للخزينة، والذين أثبتوا عشر سنوات كأمناء خزينة أو كأعوان محاسبة لدى مؤسسة عمومية ذات طابع إداري، إلى جانب قيامهم بتدريب مهني مدته ستة أشهر.

- بالنسبة للخبير المحاسب: يمكن أن يسجل كخبير محاسب كل الحائزين على شهادة خبير محاسب، والتي وضح القانون رقم 08-91 بأن الحصول عليها يكون من إحدى مؤسسات التعليم العالي.

من خلال ما سبق يمكن ملاحظة أنه قد تم تحديد الشهادات المطلوبة للتسجيل بالنسبة لفئة المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات دون تقديم أي توضيح بخصوص الأساس وراء اعتماد هذا التحديد، فهناك غياب وعدم تحديد لمخرجات التعلم المطلوبة سواء من المحاسبين المعتمدين، أو من محافظي الحسابات، أو على الأقل للمكون التعليمي المطلوب لتمكينهم من النهوض بالدور المحدد لهما (المقررات أو جوانب التعلم المطلوبة)، والتي يُفترض أنه على أساس معرفته تم:

- تقييم هذه الشهادات على أنها مناسبة ليمارس الحائزون لها المهنة.

- اعتبار المكون التعليمي المحقق من خلال هذه الشهادات كافيا، وتقرير أنه لا حاجة لتحقيق حاملي هذه الشهادات لمرحلة إضافية من التعليم المتخصص.

ومما يمكن ملاحظته أيضا هو السماح للمحاسبين المعتمدين بالتسجيل كمحافظين للحسابات (الحالة الثالثة بالنسبة لمحافظة الحسابات) بمجرد نجاحهم في امتحان الاندماج المنقذ، وهذا دون تحقيقهم لأي مكون تعليمي إضافي أو خبرة عملية إضافية، ففي مثل هذا الأمر تجاوز حقيقة اختلاف الدور المحدد لكلا المهنيين، واختلاف المكون التعليمي المطلوب لتحقيق هذين الدورين، الأمر الذي يدل دائما على عدم وجود أساس مرجعي (مكون تعليمي محدد بالنسبة لكل فئة من الفئات الثلاث من المهنيين). وفي الحقيقة إن هذا الأمر سيكون له تأثيره على المترشحين لممارسة المهنة، خاصة المتجهين إلى الحصول على شهادة الخبرة المحاسبية، فهم سيجلسون لتنفيذ الامتحان النهائي دون معرفتهم للمكون التعليمي أو لمخرجات التعلم المطلوب منهم اظهارها به، الأمر الذي سينعكس على أدائهم به.

وأیضا يمكن ملاحظة أن المتطلبات السابقة اعتبرت أن الخبرة المحققة بمكان العمل كافية لتعويض جانب كبير من الفترة المطلوبة للتدريب العملي، دون تحديد أي شروط تسمح بالتأكد من تحقيق المترشح للكفاءة المطلوبة منه من خلال هذه الخبرة، ونفس الملاحظة محققة بالنسبة لمكون التدريب العملي في حد ذاته، فالمطالب بخصوصه جاءت محدّدة في شكل فترة مطلوبة لتحقيق من المتدرب، دون أي تحديد للمُتوقع اظهاره من كفاءات من هذا الأخير خلال

هذه الفترة. وبشكل عام يمكن القول بأن الاتجاه إلى قبول كل حملة الشهادات المذكورة سابقا جاء كمحاولة لتغطية النقص في عدد الممارسين خلال الفترة.

وإلى جانب الملاحظات السابقة يمكن الإشارة إلى طول الفترة الزمنية ما بين تاريخ اصدار القانون رقم 08-91 والذي حدّد الفئات الثلاثة للمهنيين، وبين تاريخ اصدار القرار الموضح للشهادات ولكون التدريب والخبرة المطلوبة للتسجيل كمحافظين للحسابات أو كمحاسبين معتمدين (حوالي ثماني سنوات)، الأمر الذي يدفع للتساؤل مرة أخرى حول جدية تنظيم المهنة خلال هذه الفترة.

وإلى جانب تحديد مقاييس تقدير الاجازات والشهادات التي تخول ممارسة المهنة عرفت سنة 1999 في جانب متصل بالمهنة ولكن من ناحية النظام المحاسبي المطبق، تقديم القرار المؤرخ في 29 ماي 1999 والمتضمن تكييف المخطط المحاسبي الوطني للمحاسبة مع نشاط وسطاء عمليات البورصة، والقرار المؤرخ في 09 أكتوبر 1999 والمتعلق بتكييف المخطط المحاسبي الوطني مع نشاط الشركات القابضة وتجميع حسابات المجمع .

وخلال سنة 2001 ومن خلال المرسوم التنفيذي رقم 01-421 المؤرخ في 20 ديسمبر 2001 تمّ مرة أخرى تعديل عدد أعضاء مجلس المنظمة الوطنية لمهنيي المحاسبة، حيث أصبح هذا العدد (13) عضوا بدل (10) المحددة وفقا لآخر تعديل. وتم أيضا من خلال هذا المرسوم الإشارة إلى إنشاء ما سُمّي بالمؤتمر الوطني، وبالمجالس الجهوية، حيث أصبح المهنيون المسجلون في جدول المنظمة الوطنية ينتخبون من يمثلهم ضمن المجالس الجهوية، لينتخب الأعضاء بالمجالس الجهوية ممثلهم ضمن المؤتمر الوطني، ولينتخب الأعضاء بالمؤتمر الوطني ممثلهم ضمن مجلس المنظمة الوطنية. ولقد أتى المرسوم رقم 01-421 بأربع مجالس جهوية (شرق، غرب، وسط، جنوب)، ليتكوّن المؤتمر الوطني من الأعضاء المنتخبين من طرف هذه المجالس.

وفي تاريخ لاحق خلال سنة 2002 وفي سياق متصل بتكييف المخطط المحاسبي الوطني مع احتياجات القطاعات الخاصة تضمن قرار مؤرخ في 14 ماي 2002 تكييف المخطط مع قطاع هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة. وفي اتجاه مختلف عن ذلك المرتبط بتكييف المخطط المحاسبي تم التفكير في التخلي عن هذا الأخير، حيث شهدت سنة 2001 بدأ الاعداد لنظام محاسبي جديد يعوّضه، ولقد كان من أهم الدوافع وراء هذا الاتجاه انتقال الاقتصاد الجزائري من الاقتصاد الاشتراكي إلى اقتصاد السوق، وعدم ملائمة المخطط المحاسبي لهذا التوجه، ولاحتياجات الشركات الأجنبية القائمة بالجزائر، إلى جانب الاتجاه الدولي لتبني معايير المحاسبة الدولية، وضغوط الهيئات الدولية (صندوق النقد الدولي، البنك الدولي، المنظمة العالمية للتجارة) من أجل الالتزام بهذه المعايير الأمر الذي لا يحققه هذا المخطط (ناصر مراد، 17-18 جانفي 2010، ص07).

وفي اتجاه آخر متعلق بتنظيم المهنة وُضِح من خلال القرار رقم 10 المؤرخ في 02 جويلية 2002 الصادر عن مجلس المنظمة الوطنية بأن المترشّح للترتبص المهني للخبير المحاسب يجب أن يكون حاصلا على إحدى الشهادات التالية:(شريقي عمر، سنة 2012، ص127-128)

- ليسانس علوم اقتصادية تخصص علوم مالية.

- الجزء الأول والثاني من الامتحان الأولي في الخبرة المحاسبية (نظام قديم).
- دبلوم الدراسات العليا في المحاسبة بعد معادلته بواسطة القرار 160 المؤرخ في 31 مارس 1991 من طرف وزارة التعليم العالي والبحث العلمي.
- ليسانس علوم تجارية تخصص مالية ومحاسبة، المحضّر من طرف الجامعات والمدرسة العليا للتجارة تطبيقا للقرار رقم 168-85 المؤرخ في 18 جوان 1985 بعد الاعتراف بمعادلته من طرف وزارة التعليم العالي والبحث العلمي.
- الشهادات بعد الاعتراف بمعادلتها من طرف وزارة التعليم العالي والبحث العلمي بواسطة القرار رقم 284 المؤرخ في 24 نوفمبر 2001

- ليسانس علوم تجارية تخصص محاسبة.
- ليسانس علوم التسيير تخصص محاسبة.
- كل شهادة أخرى تعطي الحق في التسجيل للتربص المهني لخبير محاسب بعد الاعتراف بمعادلته من طرف وزارة التعليم العالي والبحث العلمي.
- ومرة أخرى لم يتم توضيح أساس اعتبار كل الشهادات السابقة مقبولة وكافية لتزويد المترشحين بالمكون التعليمي المطلوب لتمكينهم من النهوض بمتطلبات المهنة (الخبير المحاسب). ودائما في سياق توضيح متطلبات ممارسة المهنة ولكن بالنسبة لفئة محافظي الحسابات تمّ خلال سنة 2006 من خلال قرار مؤرخ في 13 ماي ادخال بعض التعديلات على المتطلبات المحددة من خلال المقرر المؤرخ في 24 مارس 1999، ويتعلق الأمر بلمتطلبات المشار إليها بالحالة الأولى ضمن هذا المقرر، حيث أصبحت هذه المتطلبات على النحو التالي:
- الجزء الأول والثاني من الامتحان الأولي في الخبرة المحاسبية.
- ليسانس في العلوم المالية.
- ليسانس في العلوم التجارية فرع " المالية والمحاسبة ".
- ليسانس في علوم التسيير فرع " المحاسبة ".
- ليسانس في العلوم التجارية فرع " المالية ".
- ليسانس في علوم التسيير فرع " المالية ".

- وإلى جانب حيازة إحدى الشهادات السابقة يجب على المترشح تحقيق متطلبات إحدى الحالتين التاليتين:
- متابعة تدريب مهني كخبير محاسب مدته سنتين يتوّج بشهادة نهاية التدريب القانوني قبل نشر هذا المقرر المعدل، وخبرة مهنية مقدرة بثلاث سنوات في ميدان المحاسبة والمالية.
- اثبات خبرة تقدر بعشر سنوات في ميدان المحاسبة والمالية والقيام بتدريب مهني مدته ستة أشهر.
- وهنا أيضا يمكن أن نكرر نفس الملاحظة المشار إليها سابقا وهي الاستمرار في التحديد للشهادات التي يقبل حاملها لممارسة المهنة - بعد تحقيقهم لغيرها من المتطلبات - دون التحديد لأساس التقرير لمناسبة هذه الشهادات، فما زال هناك غياب للتحديد الواضح والدقيق والمكتوب لمخرجات التعلم المطلوبة من الفرد الداخل للمهنة، والتي

يفترض في البرامج التعليمية المانحة للشهادات المذكورة أعلاه ضمان تغطيتها. وهذا إلى جانب استمرار غياب التحديد للمطلوب تحقيقه من المتدرب وازدهاره منه خلال الفترة المطلوبة للخبرة العملية أو خلال فترة التدريب المهني.

وفي تاريخ لاحق وفي خطوة مهمة للمهنة تم تقديم النظام المحاسبي المالي الجديد، وهذا من خلال القانون رقم 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، والذي تضمن عرضا لعدد من الجوانب ذات الصلة بهذا النظام، ليتم من خلال المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المؤرخ في 26 ماي 2008 تبيان كيفية تطبيق أحكام هذا القانون.

وقد تقرر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد ابتداء من الأول من شهر جانفي 2009 إلا أنه تم تأجيل هذا التطبيق سنة أخرى بموجب الأمر رقم 02-08 المؤرخ في 24 جويلية 2008 والمتضمن لقانون المالية التكميلي لسنة 2008، وبهذا فإن النظام المحاسبي المالي دخل حيز التطبيق ابتداء من الأول جانفي 2010، وهذا بالنسبة للفئات الملزمة بذلك والتي حددها القانون رقم 11-07 في كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، بالاستثناء للأشخاص الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية.

3.1 الفترة الممتدة من 2010 إلى غاية ماي 2017: تمّ الاتجاه نحو إعادة تنظيم المهنة، الأمر الذي تجسّد من خلال اصدار القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010، القانون الذي حدّد من خلاله شروط الممارسة والمسؤوليات بالنسبة للفئات الثلاثة للمهنيين (محاسب معتمد، محافظ حسابات، خبير محاسب)، و الجهات ذات الصلة بتنظيم المهنة والمتمثلة في كل من المجلس الوطني للمحاسبة، المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين. ولقد تمّ خلال الفترة الموالية لإصدار القانون رقم 01-10 تقديم عدد من المراسيم التنفيذية ذات الصلة بتطبيقه (سنتطرق إليها في العناصر الموالية). وإلى جانب القانون 01-10 يمكن القول بأن الفترة الممتدة من 2010 إلى غاية 2017 عرفت حدثا مهما آخر هو الاصدار للمعايير الجزائرية للمراجعة.

وكخلاصة عن العرض المتسلسل السابق للتطور في القوانين والمراسيم ذات الصلة بمهنة المحاسبة في الجزائر يمكن القول بأن هذه الأخيرة عرفت محطات أساسية، تمثلت من ناحية النظام المحاسبي المعمول به في:

- المحطة الخاصة بوضع المخطط المحاسبي الوطني خلال سنة 1975.
- المحطة الخاصة بتقديم النظام المحاسبي المالي الجديد خلال سنة 2007.
- المحطة الخاصة بوضع معايير جزائرية للمراجعة.
- لتتمثل محطات التطور بالمهنة من ناحية تنظيمها في:
- المحطة الخاصة بسنة 1971، والتي تضمنت تقديم الأمر رقم 71-82 الذي حدّد لأول مرة مهنيي المحاسبة والمراجعة في الجزائر - المحاسبين والخبراء المحاسبين - ومتطلبات الممارسة المرتبطة بهما.
- المحطة الخاصة بسنة 1991، والتي تضمنت تقديم القانون رقم 91-08 الذي حدّد ثلاث فئات لمهنيي المحاسبة والمراجعة هي محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، والخبراء المحاسبين، والذي سجّل تنظيمهم تحت مظلة منظمة واحدة تسهر على حماية مصالحهم.

- المحطة الخاصة بسنة 2010، والتي تضمنت تقديم القانون رقم 01-10 الذي أعاد تنظيم ممارسة المهنة، مع حفاظه على الفئات الثلاثة الممارسة لها.
- ولكن ما مظاهر إعادة تنظيم القانون 01-10 للمهنة، وبشكل أصح فيما تتمثل الجهات التي أحدثها وحدّدها لتنظيم المهنة؟ وما الأدوار المنوطة لكل منها؟

2. الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر في إطار القانون رقم 01-10.

حدّد القانون رقم 01-10 الأجهزة المهنية المعنية بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في كل من المجلس الوطني للمحاسبة، المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، غير أنه لم يحدّد طبيعة مساهمة كل منها في هذا التنظيم، الأمر الذي تمّ تحقيقه من خلال ما تم إصداره من مراسيم تنفيذية خلال سنة 2011، وفيما يلي توضيح لدور كل جهاز من هذه الأجهزة كما جاءت واردة بهذه المراسيم.

1.2 المجلس الوطني للمحاسبة: وضّح المرسوم التنفيذي رقم 24-11 المؤرخ في 27 جانفي 2011 تشكيل، تنظيم قواعد السير، واللجان المكوّنة للمجلس الوطني للمحاسبة، وفيما يلي توضيح لهذه العناصر.

1.1.2 تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة: يُوضّح المجلس تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، ويرأسه هذا الوزير

أو مثله، وهو يضم التالي من الأعضاء: (المرسوم التنفيذي رقم 24-11، 27 جانفي 2011، المادة 2)

- ممثل الوزير المكلف بـ (الطاقة، الإحصاء، التربية الوطنية، التعليم العالي، التكوين المهني، التجارة و الصناعة).

- رئيس المفتشية العامة للمالية.

- المدير العام للضرائب.

- المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية.

- ممثل برتبة مدير عن (بنك الجزائر، لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة، مجلس المحاسبة).

- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني لـ (المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين).

- ثلاثة أشخاص يتم اختيارهم لكفاءاتهم في مجالي المحاسبة والمالية ويعيّنهم الوزير المكلف بالمالية.

إن تشكيلة المجلس تتجدد بالثلث كل سنتين، وأعضاؤه يعيّنون بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح من الوزراء ومسؤولي الهيئات المذكورة سابقا، مع مراعاة وجوب أن تتوفر في ممثلي الوزراء على الأقل رتبة مدير بالإدارة المركزية، وأن يتم اختيارهم بناء على كفاءاتهم في مجالي المحاسبة والمالية.

2.1.2 لجان المجلس الوطني للمحاسبة: أنشأ المجلس الوطني للمحاسبة ليتولى مهام الاعتماد، التقييس المحاسبي، تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، وهو يحقق هذه المهام من خلال لجانه المشكّلة لهذا الغرض، وهذا على النحو التالي: (المرسوم التنفيذي رقم 24-11، 27 جانفي 2011، المواد 18-22)

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية: تتولى هذه اللجنة تحقيق المهام التالية:

- وضع طرق العمل فيما يخص التطبيقات المحاسبية والعناية المهنية.

- تحضير مشاريع آراء حول الأحكام المحاسبية الوطنية المطبّقة على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع ملزم قانونا بمسك المحاسبة.

- إنجاز كل الدراسات والتحليل الخاصة بتطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية.

- اقتراح كل الاجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات.

- دراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة، وابداء 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.
- **لجنة الاعتماد:** تتولى هذه اللجنة تحقيق المهام التالية:
 - تحديد معايير وسبل الالتحاق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
 - اعداد طرق العمل في مجال معالجة ملفات الاعتماد، مع العمل على ضمان تسيير طلبات الاعتماد، وتحضير ملفات الاعتماد.
 - ضمان متابعة ونشر جدول المحاسبين المهنيين المعتمدين.
- **لجنة التكوين:** تتولى هذه اللجنة تحقيق المهام التالية:
 - اعداد طرق العمل فيما يخص مجال التكوين.
 - دراسة ملفات المشاركة في التبرصات، وتوجيه المترشحين إلى المكاتب المحاسبية المعتمدة.
 - ضمان المتابعة الدائمة للتبرصات، وتسليم شهادات نهاية التبرص.
 - تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية.
 - التعاون مع هياكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف مجالات المحاسبة.
 - المشاركة في تعيين لجان الامتحان لكل أنواع التكوين.
 - وضع بنك معطيات للمعايير الدولية الخاصة بتكوين مهنيي المحاسبة.
 - تنظيم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات وورش عمل في مختلف ميادين المحاسبة والتدقيق.
- **لجنة الانضباط:** تتولى هذه اللجنة تحقيق المهام التالية:
 - اعداد 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.
- **لجنة مراقبة النوعية:** تتولى هذه اللجنة تحقيق المهام التالية:
 - اعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات.
 - ابداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية.
 - ضمان نوعية التدقيق الموكلة لمهنيي المحاسبة.

- اعداد معايير تتضمن كفاءات تنظيم المكاتب وتسييرها.
- اعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة نوعية خدمات المكاتب.
- ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات.
- اعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مراقبة النوعية.
- تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن.

3.1.2 الجمعية العامة للمجلس الوطني للمحاسبة: تشكل هذه الجمعية من أعضاء المجلس ويرأسها الوزير المكلف بالمالية أو ممثله، وهي تجتمع بدعوة من هذا الرئيس مرتين على الأقل خلال السنة بهدف التداول حول مشروع برنامج العمل السنوي، ولا سيما حول: (قرار مؤرخ في 13 جانفي 2014، المادة 04)

- مشاريع النصوص القانونية حول التقييس المحاسبي.
- مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمهنة المحاسبية ومشاريع الآراء المخضرة.
- تقرير النشاط السنوي.

2.2 المجالس الوطنية للأجهزة المهنية لمهنيي المحاسبة والمراجعة: من خلال المادة الرابعة عشر للقانون رقم 01-10 تم الإشارة إلى إنشاء كل من المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين كأجهزة مهنية تتمتع بالشخصية المعنوية وتضم تحت مظلتها الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد، لتكون هذه الأجهزة مكلفة بتحقيق التالي: (القانون رقم 01-10، 29 جوان 2010، المادة 15)

- السهر على تنظيم المهنة - خبير أو محافظ أو محاسب معتمد - وحسن ممارستها.
- الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم.
- السهر على احترام قواعد المهنة وأعرافها.
- إعداد أنظمتها الداخلية، ومدونة لأخلاقيات المهنة.
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بالمهنة وحسن سيرها.

ووفقا للقانون 01-10 فإن كل جهاز من الأجهزة الثلاثة يُسَّير من خلال مجلس وطني منتخب من طرف المهنيين المنطوقين تحت مظلتها، فهناك المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين، المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، إلى جانب إمكانية إنشاء مجالس جهوية بهذا الإطار. ولقد حُدِّد تشكيل، صلاحيات وقواعد سير المجالس الوطنية الثلاثة من خلال المراسيم التنفيذية التالية:

- المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011، والذي يحدّد العناصر السابقة في صلتها بالمجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011، والذي يحدد العناصر السابقة في صلتها بالمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27 جانفي 2011، والذي يحدد العناصر السابقة في صلتها بالمجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

ومن خلال العناصر المالية سنعرض مضامين المراسيم السابقة بخصوص المجالس الوطنية للأجهزة المهنية الثلاثة، وهذا من ناحية تشكيل، صلاحيات، قواعد سير هذه المجالس.

1.2.2 تشكيلة المجالس الوطنية للأجهزة المهنية لمهنيي المحاسبة والمراجعة: يتشكل كل مجلس من المجالس الثلاثة المشار إليها سابقا من 9 أعضاء منتخبين من طرف الجمعية العامة من بين الأعضاء المسجلين في جدول الجهاز المهني (مصف، غرفة، منظمة)، وتنسق المجالس الثلاث نشاطها مع الوزير المكلف بالمالية من خلال الممثل الذي يعينه هذا الأخير ضمن كل مجلس منها.

2.2.2 صلاحيات المجالس الوطنية للأجهزة المهنية لمهنيي المحاسبة والمراجعة: المهام المحددة للمجالس الوطنية للأجهزة المهنية الثلاثة واحدة، وهي تدور حول قيام كل مجلس بتحقيق التالي:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للجهاز المهني الذي يسيّره (مصف، غرفة، منظمة).
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة الحالية ومشروع ميزانية السنة المالية.
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة.
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطية المهنة ونشرها وتوزيعها.
- تنظيم ملتقيات تكوين تكون لها علاقة بمصالح المهنة.
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية.
- تمثيل الجهاز المهني الذي يسيّره لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات، المنظمات الدولية المماثلة، ولدى الغير.
- إعداد النظام الداخلي للجهاز المهني الذي يمثل.

إن وظائف أعضاء المجلس تمارس بشكل مجاني، غير أنه يرخّص بتعويضهم عن المصاريف التي أنفقوها عند قيامهم بمهامهم، ويحصل ممثل الوزير المكلف بالمالية ضمن المجلس - في إطار تأديته لمهامه - على مكافأة تحدّد قيمتها من طرف هذا الوزير. ونفقات المجلس تغطى بواسطة اشتراكات يتحملها المهنيون سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين مسجلين في جدول الجهاز المهني، وتحدّد الجمعية العامة سنويا باقتراح من المجلس قيمة هذه الاشتراكات، والمهنيون بهذا الخصوص مجبرون على التسديد، وهذا تحت طائلة تعرضهم لعقوبة التوقيف أو الشطب.

3. مهنيو المحاسبة والمراجعة في الجزائر في إطار القانون رقم 01-10.

من خلال القانون رقم 01-10 لسنة 2010، وبعض المراسيم التنفيذية الموالية له في الصدور تمّ تحديد فئات مهني المحاسبة والمراجعة في الجزائر، والمهام الموكلة لهم، وأشكال الممارسة المتاحة لذلك، إلى جانب توضيح متطلبات الممارسة، وهذه النقاط هي ما سيتم عرضه من خلال العناصر الموالية.

1.3 فئات مهنيي المحاسبة والمراجعة في الجزائر: هنا يدور الحديث عن كل من المحاسبين المعتمدين، الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، الذين عرفهم القانون 01-10 من خلال تحديد مهامهم على النحو التالي:

1.1.3 المحاسب المعتمد: يُعدّ محاسباً معتمداً " المهني الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة مسك وفتح وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته " (القانون رقم 01-10، 29 جوان 2010، المادة 41). فالمحاسب المعتمد هو المهني الذي يعرض تحت مسؤوليته وعلى أساس الوثائق والأوراق المحاسبية المقدمة إليه الكتابات المحاسبية وتطور عناصر ممتلكات - التاجر، الشركة، الهيئة - التي أسندت إليه مسك محاسبتها. والمحاسب المعتمد يمكنه أيضاً إعداد جميع التصريحات الاجتماعية والجبائية والإدارية المتعلقة بالمحاسبة التي كُلف بها، كما يمكنه أن يساعد زبونة لدى الإدارات المختلفة.

إن أتعاب المحاسب المعتمد تُحدّد في بداية مهمته، في إطار عقد تقديم خدمات يُحدّد مجال تدخله، والوسائل الموضوعية تحت تصرفه، وشروط تسليم الوثائق، والأتعاب لا تحتسب بأي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من طرف التاجر أو الشركة أو الهيئة المعنية (القانون 01-10، 29 جوان 2010، المادة 45).

2.1.3 محافظ الحسابات: يُعدّ محافظاً للحسابات كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات، وعلى انتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به، وهو يضطلع في هذا الإطار بتحقيق المهام التالية: (القانون 01-10، 29 جوان 2010، المادة 23)

- الشهادة بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماماً لنتائج عمليات السنة المنصرمة، وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية، وممتلكات الشركات والهيئات.

- الفحص لصحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.

- إبداء الرأي في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو الميسر.

- تقدير شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها، أو بين المؤسسات والهيئات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو الميسرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

- اعلام الميسرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو يطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

- المصادقة على صحة وانتظام الحسابات المدججة، وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

إن محافظ الحسابات يؤدي مهامه من فحص لقيّم ووثائق الشركة أو الهيئة المعنية، ومن مراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون أي تدخل منه في التسيير، وفي ظل مراعاته لمعايير التدقيق والواجبات المهنية الموافق عليها من الوزير المكلف بالمالية.

إن محافظ الحسابات يُعيّن من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات من بين المهنيين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية، وهذا على أساس دفتر للشروط، وهو لا يمكن أن يتلقى أي أجر أو امتياز مهما كان شكله بخلاف الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته، كما أن الاحتساب لأتعابه لا يمكن أن يكون في أي حال من الأحوال على أساس النتيجة المالية للكيان المراقب.

وعندما تعيّن شركة أو هيئة، شركة محافظة حسابات بصفة محافظ حسابات، فإنه يتوجب على هذه الأخيرة أن تعيّن من بين أعضائها المسجلين في جدول الغرفة الوطنية محافظا للحسابات يتصرف باسمها. ويمكن للأجهزة التداولية للشركات أو الهيئات تعيين أكثر من محافظ حسابات، بحسب حجمها وأهمية نشاطها، وبهذه الحالة يمارس كل محافظ من المحافظين المتضامنين مهمته على مجموع الكيان المراقب تحت مسؤوليته، كما يتعيّن على هؤلاء المحافظين اعداد تقاريرهم القانونية بصفة مشتركة ليعبروا من خلالها عن آرائهم حتى في حالة الاختلاف (مرسوم تنفيذي رقم 11-73، 16 فيفري 2011، المواد 42).

3.1.3 الخبير المحاسب: يُعد خبيراً محاسباً كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم، فحص، تقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات التي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات، ومهمة الخبير المحاسب هي أساساً مهمة ظرفيه أو مؤقتة.

ويعدّ الخبير المحاسب مؤهلاً أيضاً لتقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي، كما يعدّ المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات. ويمكن أن يقوم بمسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل، ووفقاً لأحكام القانون رقم 10-01 فإن الخبير المحاسب يعدّ مؤهلاً لممارسة محافظة الحسابات (القانون رقم 10-01، 29 جوان 2010، المواد 18، 19).

والأتعاب للخبير المحاسب تحدّد مع بداية مهامه في إطار عقد تأدية خدمات يحدّد مجال التدخل والوسائل التي توضع تحت تصرفه وشروط تقديم التقارير، مع عدم امكانية احتساب هذه الأتعاب بأي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من طرف الشركة أو الهيئة المستفيدة من خدماته.

إن ممارسة المهنة في الجزائر متاحة لثلاث فئات هي المحاسب المعتمد، محافظ الحسابات، الخبير المحاسب، وهؤلاء المهنيون يعدون مسؤولين تجاه الغير بمناسبة ما يؤدونه من مهام، وهم يتحملون المسؤولية الجزائية تجاه كل تقصير في القيام بالتزام قانوني، كما يعدون مسؤولين مدنياً تجاه زبائنهم، وهم مطالبون في هذا الاطار باكتتاب عقد تأمين

لضمان هذه المسؤولية، ليضمن عقد التأمين الذي يكتبه المصنف الوطني والغرفة الوطنية والمنظمة الوطنية النتائج المالية للمسؤولية المدنية لمهنيي المحاسبة وغير المشمولة بهذا العقد للتأمين (القانون 10-01، 29 جوان 2010، المواد 60، 62).

وأيا يتحمل المهنيون مسؤولية تأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة، وهذا عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارستهم لمهامهم. وتتمثل العقوبات التي يمكن اتخاذها تجاههم بهذا الصدد في علاقتها بمستوى الخطأ المرتكب في التالي: (مرسوم تنفيذي رقم 10-13، 13 جانفي 2013، المواد 9-5)

– الانذار: ترتبط هذه العقوبة بالأخطاء التي تصنف على أنها من الدرجة الأولى، والتي يعدّ مثالا عنها قيام المهني بالتصريح بمراجع كاذبة، أو بإصدار انتقادات غير مؤسسة كتابيا أو شفويا أو بأي شكل آخر، وهذا بغرض الإخلال بالثقة المبنية بين الزبائن وزملائه، وكذلك يعدّ خطأ من الدرجة الأولى عدم احترام المهني لأحد زملائه خلال ممارسة نشاطه.

– التوبيخ: ترتبط هذه العقوبة بالأخطاء التي تصنف على أنها من الدرجة الثانية، والتي يعدّ مثالا عنها قيام المهني بتكرار خطأ من الدرجة الأولى، أو رفضه التكفل بالمتبرّصين الموجهين إليه من المجلس الوطني للمحاسبة، وكذلك قيامه بفتح مكتب لا يتطابق مع التنظيم المعمول به، وأيضا قيامه بعدم دفع مصاريف ما قام بحضوره من تظاهرات نظّمها الجهاز المهني الذي ينتمي إليه (مصف، غرفة، منظمة).

– التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر: ترتبط هذه العقوبة بالأخطاء التي تصنف على أنها من الدرجة الثالثة، والتي يعدّ مثالا عنها تكرار المهني لخطأ من الدرجة الثانية، أو استعماله للختم المهني في أعمال غير منجزة تحت مسؤوليته، أو استعماله لختم غير مطابق للنموذج الذي تمنحه المجالس الوطنية، وكذلك يعدّ خطأ من الدرجة الثالثة عدم دفع المهني للاشتراك المهني، ومقاومته للأعمال المتعلقة بالمهنة مع أشخاص معنويين أو طبيعيين غير مسجلين بجدول المهنيين.

– الشطب من الجدول: ترتبط هذه العقوبة بالأخطاء التي تصنف على أنها من الدرجة الرابعة، والتي يشكل أمثلة عنها قيام المهني بتكرار خطأ من الدرجة الثالثة، أو قيامه بتصرفات متعدّدة متكررة تمس بقواعد أخلاقيات المهنة، وكذلك يدخل في هذا الإطار قيام المهني بإفشاء السر المهني، أو بممارسة المهنة خلال مدة توقيفه، أو ممارسة المهنة دون مكتب مهني.

2.3 طرق الممارسة بالنسبة لمهنيي المحاسبة والمراجعة في الجزائر: يمكن لكل مهني ممارسة نشاطه في كامل الاقليم الوطني، من خلال مكتب واحد يتولى تسييره لحسابه الخاص وتحت مسؤوليته، أو من خلال مكتب يُسيّر في شكل شركة أو تجمع. فالمهنيين يمكن أن يمارسوا بشكل فردي أو جماعي على شرط أن يحمل كافة الشركاء الجنسية الجزائرية، وهناك عدد من المتطلبات بخصوص شكل الممارسة الجماعية هي: (القانون رقم 10-01، 29 جوان 2010، المواد 46-58)

– تكون الممارسة الجماعية لمهنة الخبير المحاسب متاحة عندما يشكل الأعضاء في المصنف المسجلون في الجدول بصفة فردية بصفة خبير محاسب ثلثي (3/2) الشركاء على الأقل مع امتلاكهم على الأقل لثلثي رأس المال، وتدعى التجمعات المشكّلة بهذه الحالة شركات الخبرة المحاسبية.

- تكون الممارسة الجماعية لمهنة محافظة الحسابات متاحة عندما يشكل الأعضاء في الغرفة الوطنية المسجلون في الجدول بصفة فردية بصفة محافظ حسابات ثلثي (3/2) الشركاء على الأقل مع امتلاكهم على الأقل لثلثي رأس المال، وتدعى التجمعات المشكّلة في هذه الحالة شركات محافظة الحسابات.
- تكون الممارسة الجماعية لمهنة المحاسبة المعتمدة متاحة عندما يشكل الأعضاء في المنظمة الوطنية المسجلون في الجدول بصفة فردية بصفة محاسب معتمد ثلثي (3/2) الشركاء على الأقل مع امتلاكهم على الأقل لثلثي رأس المال، وتدعى التجمعات المشكّلة في هذه الحالة بشركات المحاسبة.
- ثلث الشركاء غير المعتمد وغير المسجل في الجدول - بالنسبة للحالات الثلاث للعمل الجماعي لمهنيي المحاسبة - يجب أن يكون جزائري الجنسية وحاملين لشهادة جامعية لها صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة.
- زيادة على تحقيق المطالب السابقة ومن أجل الحصول على الاعتماد يجب أن تتحقق الشروط التالية بشركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة والتجمعات ذات المنفعة المشتركة المشكّلة لممارسة مهنة الخبير المحاسب، أو محافظ الحسابات، أو المحاسب المعتمد:
- أن تهدف لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد.
- أن يسيّر الشركاء المسجلون في الجدول فقط.
- أن يرتبط انخراط أي شريك جديد أو أي عضو فيها بالموافقة القبلية إما للجهاز الاجتماعي المؤهل لذلك، وإما لحاملي الحصص الاجتماعية بغض النظر عن أي حكم مخالف.
- أن لا تكون تابعة بصفة مباشرة أو غير مباشرة لأي شخص أو تجمع أو مصلحة.
- أن لا تمتلك مساهمات مالية في المؤسسات الصناعية أو التجارية أو الزراعية أو البنكية أو في الشركات المدنية، غير أنه إذا ارتبط نشاط هذه المؤسسات بمهنة الخبير المحاسب أو بمهنة محافظ الحسابات يمكن للمجلس المعني منح الترخيص بأخذ مساهمة.
- الشركة المدنية المنشأة في إطار الممارسة الجماعية للمهنة - خبير، أو محافظ، أو محاسب معتمد - يجب أن تتشكل فقط من الأعضاء المسجلين بالمصنف الوطني، الغرفة الوطنية، أو المنظمة الوطنية، إلا أنه يمكن أن يكون شريكا في هذه الشركة من غير الأشخاص المعتمدين والمسجلين بالجدول - في حدود الربع من العدد الكلي للشركاء - الاقتصاديون، والقانونيون، والأشخاص الحائزين على شهادة للتعليم العالي، والذين يمكن أن يساهموا بالنظر إلى تأهيلهم في تحقيق هدف الشركة المدنية، وهذا شريطة أن يكونوا جزائري الجنسية.
- يمكن أن تنشأ في الشكل القانوني المنصوص عليه بالقانون 01-10 - شركة مساهمة، شركة ذات مسؤولية محدودة... - كل مؤسسة عمومية اقتصادية هدفها الاجتماعي ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد في ظل احترام أحكام هذا القانون، شريطة أن يكون المستخدمون المتدخلون الموقعون على العقود والوثائق التي لها حجية في نظر القانون مسجلين في جدول المصنف أو الغرفة أو المنظمة في فئاتهم الخاصة.

- لا يحق للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، والمحاسبين المعتمدين الشركاء في إطار الشركات والتجمعات المذكورة في القانون 10-01 أن ينفذوا باسمهم الخاص المهام أو العهديات التي كانوا قد كلّفوا بها جراء تسجيلهم في الجدول، فهذه المهام أو العهديات ينبغي أن توكل وجوبا إلى الشركات أو التجمعات.
- تنجز أعمال مهنيي المحاسبة - خبراء، محافظين، محاسبين معتمدين - تحت أسمائهم الشخصية الخاصة، وتحت مسؤوليتهم الشخصية حتى وإن كانوا ضمن شركة، فلا تُقبل أي أسماء مستعارة.
- تشمل حقوق وواجبات أعضاء المصنف الوطني للخبراء المحاسبين وأعضاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وأعضاء المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، شركات الخبرة المحاسبية وشركات محافظة الحسابات وشركات المحاسبة، باستثناء حق التصويت وحق الترشح.

3.3 متطلبات الممارسة بالنسبة لمهنيي المحاسبة والمراجعة في الجزائر: إن الفرد الراغب في ممارسة المهنة (محاسب

معتمد، محافظ حسابات، خبير) يجب أن يحقق التالي من المتطلبات: (القانون 10-01، 29 جوان 2010، المادة 7)

- أن يكون جزائري الجنسية.
- أن يحوز على شهادة لممارسة المهنة على النحو التالي:
 - بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب: حيازة الشهادة الجزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترف بمعادلتها.
 - بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات: حيازة الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها.
 - بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد: حيازة الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة.
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
- أن لا يكون قدر صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية، وأن يكون مسجلا في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- أن يودي اليمين على إخلاصه في تأدية متطلبات مهنته، وكنتمه للسر المهني، وسلوكه سلوك المتصرف المحترف الشريف في كل الأمور ذات الصلة بمهنته، وهذا أمام المجلس القضائي المختص إقليميا بمحل تواجد مكتبه المهني.
- وما يمكن توضيحه بالنسبة للمطلبين الآخرين (مطلب التسجيل والاعتماد، اليمين) هو أنه لا يمكن لأي مترشح لممارسة المهنة التسجيل في جدول أحد الأجهزة المهنية الثلاث (المصنف، الغرفة، المنظمة) إلا بعد اعتماده من الوزير المكلف بالمالية، وبأن تأدية المترشح لليمين تكون بعد حصوله على الاعتماد وقبل تسجيله في الجدول. فبعد حصول المترشح على الشهادة المهنية المطلوبة يتجه إلى تحقيق العمليات الثلاث (اعتماد، يمين، تسجيل) في شكل متسلسل بحيث أن كل عملية من هذه العمليات تمثل مطلبا لتحقيق الأخرى، إلى جانب تحقيق المترشح لمتطلبات أخرى بالنسبة لعملية الاعتماد والتسجيل بالجدول، وفيما يلي توضيح لهذه المتطلبات:

- بالنسبة لعملية الاعتماد: يُلزم المترشح لممارسة المهنة (المحاسبة المعتمدة، الخبرة المحاسبية، محافظة الحسابات) بإرسال طلب لاعتماده بواسطة رسالة موصى عليها إلى المجلس الوطني للمحاسبة، بحيث يُرفق هذا الطلب بالوثائق الإدارية التالية: (مرسوم تنفيذي رقم 30-11، 27 جانفي 2011، المواد 2،3)
- الشخص الطبيعي: الوثائق الإدارية المطلوبة بهذه الحالة هي:
 - شهادة الجنسية الجزائرية، مستخرج من شهادة الميلاد رقم 12، مستخرج من صحيفة السوابق القضائية رقم 3.
 - نسخة طبق الأصل مصادق عليها للشهادة التي تمنح له الحق في ممارسة المهنة.
 - الشخص المعنوي (الشركة): الوثائق الإدارية المطلوبة بهذه الحالة هي:
 - نسخة من التصريح بالافتتاح وأيداع رأسمال الشركة قيد التكوين.
 - نسخة من مشروع القانون الأساسي للشخص المعنوي يُعدّه الموثق المكلف بتحرير العقد.
 - نسخة من اعتماد كل شريك يكون اعتماده مفروضا.
 - نسخة من العهدة الممنوحة للشخص المؤهل للقيام بالإجراءات الإدارية المتعلقة بطلب الاعتماد من قبل الشخص المعنوي.
- ويبلغ المجلس الوطني للمحاسبة لطالب الاعتماد قرار اعتماده أو قرار رفض ذلك مع التعليل، في أجل أربعة أشهر من تاريخ ايداعه لطلبه، وفي حالة عدم تبليغ طالب الاعتماد بعد انقضاء هذا الأجل أو في حالة رفض طلبه، يمكن لهذا الأخير تقديم طعن قضائي طبقا للتشريع المعمول به (القانون رقم 10-01، 29 جوان 2010، المادة 9).
- بالنسبة لعملية التسجيل بجدول المهنيين: بتحقيق مطلب الاعتماد يمكن للمترشح لممارسة المهنة الاتجاه نحو تحقيق مطلب التسجيل ضمن جدول المهنيين (جدول المصنف، أو المنظمة، أو الغرفة) وفقا لخياره المهني (خبير محاسب، أو محاسب معتمد، أو محافظ حسابات)، وهذا طبعا بعد تأديته لليمين.
- والمجلس الوطني للمحاسبة يُحدّد في أول جانفي من كل سنة قائمة المهنيين المسجلين في الجدول، ليقوم في خطوة موائية بنشرها، والتسجيل بالجدول يتطلب من المترشح ارسال عدد من الوثائق إلى أمانة المجلس الوطني للمحاسبة تختلف حسب وضعيته (شخص طبيعي، شخص معنوي)، وأحد هذه الوثائق هي:
 - نسخة مصادق عليها من عقد الملكية أو عقد الايجار للمقر المهني (في حالة الشخص الطبيعي).
 - النسخة الأصلية لمحضر المعاينة الذي يعدّه المحضر القضائي الذي يشهد على وجود المحل المهني والشروط المادية لممارسة المهنة (في حالة الشخص المعنوي).
- فالمترشح لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أصبح ملزما بإثبات حيازته محل مهني عند ايداعه لطلب التسجيل في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، والمحل المهني: (مرسوم تنفيذي رقم 31-11، 27 جانفي 2011، المواد 3،4)
- يمكن أن يكون مملوكا أو مستأجرا على أن لا تقل فترة الايجار عن سنة واحدة.

- يجب أن يتصف بتحقيق شروط محدّدة من ناحية المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات التي يجب توفيرها به، وهذا في إطار تمكين المهني من تنفيذ مهامه بشكل مناسب.
- إن المتطلبات السابقة بخصوص المحل المهني يمكن أن تدخل في إطار السعي لضمان توفر المهنيين على القاعدة الأساسية من الهياكل والوسائل التي تسمح لهم بتقديم خدمات مناسبة لزيائهم وموكليهم، الأمر الذي يدخل بشكل عام في إطار خدمة مصلحة الجمهور.

4. المسار التعليمي لمهنيي المحاسبة والمراجعة في الجزائر في إطار القانون رقم 01-10.

من خلال المرسوم التنفيذي رقم 12-288 المؤرخ في 21 جويلية 2012 ، والمرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011 تم توضيح بعض الجوانب بخصوص مكونات المسار التعليمي لمهنيي المحاسبة في الجزائر، وهذه الجوانب هي ما سيتم عرضه فيما يلي من هذا العنصر.

1.4 التعليم المتخصص: إن الوارد بالمرسوم التنفيذي رقم 12-288 ارتبط بشكل أساسي بتقديم معلومات عن الجهة المقدمة للتعليم المتخصص الموجه نحو المترشحين لممارسة مهنة الخبرة المحاسبية أو محافظة الحسابات، وهذا من ناحية توضيح مهامها، وكيفية تنظيمها وتسييرها. وإلى غاية تاريخ تقديم الدراسة (ماي 2017) لم يُقدّم معلومات كافية عن الجوانب المتعلقة بالتعليم المطلوب بخصوص شهادة المحاسب المعتمد باستثناء المعلومة الموضحة بأن هذه الشهادة تُمنح من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني، أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه أو من طرف مؤسسات التعليم العالي، و من ثم فإنه سيتم العمل فيما يلي على توضيح الوارد بالمرسوم رقم 12-288 من معلومات في إطار تحديد مكونات مسار التعلم بالنسبة لمحافظة الحسابات والخبراء المحاسبين.

1.1.4 مهام وتمويل معهد التعليم المتخصص: إن معهد " التعليم المتخصص لمهنة المحاسب " سيُنشأ ليأخذ شكل مؤسسة عمومية تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، وتخضع للقواعد المطبقة على الإدارة في علاقاتها مع الدولة، وللقواعد التجارية في علاقاتها مع الغير، وسيوضع تحت وصاية الوزير المكلف بالمالية، ليكون مقره بمدينة الجزائر، مع امكانية نقله إلى أي مكان آخر من التراب الوطني بموجب مرسوم تنفيذي بناء على اقتراح من هذا الوزير، وتتمثل المهمة الأساسية للمعهد في ضمان التكوين المتخصص لطلبته قصد تمكينهم من الحصول على الشهادة المطلوبة في إطار سعيهم لتحقيق متطلبات ممارسة مهنة الخبير المحاسب، أو محافظ الحسابات، وإلى جانب هذا التكوين يقوم المعهد بالعمل على: (مرسوم تنفيذي رقم 12-288، 21 جويلية 2012 ، المادة 5)

- توفير التكوين المتواصل لمهنيي المحاسبة، إلى جانب تقديم دورات تكوين متواصل لفائدة المستخدمين القادمين من قطاعات إدارية أو هيئات عمومية أو خاصة.

- المساهمة في تطوير البحث في مجال المحاسبة والجباية والمالية والتدقيق والاعلام الآلي للتسيير.

- انجاز الدراسات والمنشورات التي تتعلق بمهامه.

- 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 نشاطه.

وتمويل المعهد لمهامه سيكون بالاعتماد على عدد من المصادر، بما في ذلك التخصيص الأولي لصالحه والذي يُحدّد مبلغه من طرف الوزير المكلف بالمالية، إيرادات الاستغلال المرتبطة بتسيير المعهد، مساهمة الدولة لتغطية الأعباء المترتبة على تبعات الخدمة العمومية المقدمة من المعهد، الهبات والوصايا، الاقتراضات البنكية، عائدات توظيف المعهد، وغيرها من إيرادات نشاط المعهد (مرسوم تنفيذي رقم 12-288، 21 جويلية 2012 ، المادة 36).

- إن تخصيصات الدولة لصالح المعهد تكون موضوع حصيلة استعمال، يجب أن ترسل إلى الوزير المكلف بالمالية عند نهاية كل سنة، والسنة المالية للمعهد تفتح في الأول جانفي وتقفل في الواحد والثلاثين ديسمبر.
- 2.1.4 تنظيم وتسيير معهد التعليم المتخصص:** يسيّر المعهد من طرف مدير عام، ويُدَار من طرف مجلس إدارة، كما يُرَوّد بمجلس علمي وبيداغوجي، وقد حددت مسؤوليات الجهتين الأخيرتين على النحو التالي:
- **مهام مجلس إدارة المعهد:** يرأس مجلس الإدارة الوزير المكلف بالمالية أو مثله، وهو يضم ممثلا واحدا عن كل جهة من الجهات التالية: (مرسوم تنفيذي رقم 12-288، 21 جويلية 2012، المادة 7)
 - الوزير المكلف بـ (التعليم العالي، الإحصاء).
 - جمعية البنوك و المؤسسات المالية، الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة، الاتحاد الوطني للتأمين وإعادة التأمين.
 - المجلس الوطني للمحاسبة.
 - المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
 - أساتذة المعهد (وفي هذه الحالة يكون الممثل منتخب)، طلبة المعهد (وفي هذه الحالة يكون الممثل منتخب).
 - إن الممثلين للقطاعات الإدارية يُختارون بناء على كفاءتهم في المجال المحاسبي والمالي، ويعيّن الأعضاء بمجلس الإدارة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد، بناء على اقتراح من السلطة التي ينتمون إليها، وبالإضافة إلى الأعضاء المعيّنين يمكن الاستعانة بأي شخص من شأنه المساعدة - بحكم كفاءته - في المسائل المدرجة بجدول أعمال مجلس الإدارة، ومجلس الإدارة يتداول في كل المسائل لاسيما: (مرسوم تنفيذي رقم 12-288، 21 جويلية 2012، المادة 9)
 - تنظيم المعهد وسيره، والسياسة العامة للمستخدمين.
 - الأشغال المنجزة من طرف المعهد فيما يتعلق بالتكوين المتخصص.
 - برامج التكوين المتخصص، وكيفيات تنظيم الامتحانات، والانتقال للمستوى الأعلى بها.
 - مشاريع برنامج التكوين المتواصل لمهنيي المحاسبة والقطاعات الإدارية أو الهيئات العمومية أو الخاصة، بعد أخذ رأي المجلس العلمي والبيداغوجي.
 - مشاريع برامج التعاون والتبادل الوطنية والدولية.
 - مشروع الميزانية التقديرية للمعهد والحصيلة المالية.
 - مشروع النظام الداخلي للمعهد، ومشاريع توسعة أو تهيئة المعهد.
 - قبول الهبات والوصايا وتخصيصها.
 - تقرير التسيير السنوي للمعهد وحساباته الاجتماعية.
 - التقرير السنوي للتقييم العلمي والبيداغوجي الذي يتم إرساله للمجلس الوطني للمحاسبة.
 - اقتناء كل الحقوق والأموال المنقولة وغير المنقولة الضرورية لنشاطه.
 - إبرام جميع الصفقات أو الاتفاقيات المتعلقة بموضوعه مع الهيئات الوطنية أو الدولية بعد موافقة السلطات المختصة.

- برامج صيانة المباني والمنشآت والتجهيزات ومعدات المعهد.
 - مبلغ الخدمات المتعلقة بالتكوين المتواصل الذي يقدمه المعهد لصالح مهنيي المحاسبة أو غيرهم من الأطراف.
 - مهام المجلس العلمي والبيداغوجي بالمعهد: ينتخب المجلس العلمي والبيداغوجي رئيسا من بين أعضائه، وهو يتكون من:
 - المدير المكلف بالتكوين المتخصص.
 - المدير المكلف بالتكوين المتواصل.
 - ثلاثة أساتذة دائمين بالمعهد ينتخبهم نظراؤهم.
 - خبير محاسب، أستاذ، ينتخبه نظراؤه.
 - أستاذ مساعد ينتخبه نظراؤه.
 - ممثل عن المصنف الوطني للخبراء المحاسبين.
 - ممثل عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
 - ممثل عن المجلس الوطني للمحاسبة.
 - وبشكل عام يتعلق تقييم وآراء ومقترحات وتوصيات المجلس بالتسيير البيداغوجي والعلمي للمعهد، وعلى وجه الخصوص بالتالي:
 - أعمال تنفيذ برنامج التكوين المتخصص، وكيفية تنظيم الامتحانات، والانتقال إلى المستوى الأعلى من التكوين.
 - مشاريع برامج التكوين المتواصل.
 - نشاطات التكوين بالمعهد وتنظيم أشغال البحث في مجال المحاسبة، والتقييم البيداغوجي للطلبة.
 - منشورات المعهد وتنظيم التظاهرات العلمية المنظمة أو المدعمة من المعهد.
 - توظيف الأساتذة.
 - اتفاقيات التعاون والتبادل مع الهيئات الوطنية و الدولية.
 - تعيين لجان الامتحان النهائي، قصد الحصول على شهادة خبير محاسب أو شهادة محافظ حسابات.
 - كل المسائل الأخرى ذات الطابع البيداغوجي والعلمي والبحثي المتعلقة بمهام المجلس.
- 3.1.4 التكوين بمعهد التعليم المتخصص:** وضّحت المادة الثامنة من القانون رقم 01-10 بأنه لا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص إلا من خلال النجاح في المسابقة المنظمة بهذا الإطار، وبأن الدخول لهذه المسابقة متاح لحاملي شهادة جامعية في الاختصاص تُحدّد عن طريق التنظيم، ليُوضّح من خلال المرسوم التنفيذي رقم 11-72 المؤرخ في 16 فيفري 2011 بأن دخول هذه المسابقة متاح للحائزين على شهادة جامعية أو شهادة أجنبية معترف بمعادلتها، وبأن قائمة هذه الشهادات تُحدّد بقرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالتعليم العالي، وإلى غاية الآن - ماي 2017 - لم تحدّد هذه القائمة.

وبخصوص مسابقة دخول المعهد وضح المرسوم التنفيذي رقم 12-288 بأنها تتضمن اختبارات كتابية للقبول، واختبارات شفوية للقبول النهائي، مع عدم توضيح أي تفاصيل بشأن هذه الاختبارات، حيث تم الاكتفاء بالإشارة إلى أن عدد الاختبارات وطبيعتها ومعاملاتها وبرنامجهما، وكذا تشكيل لجنة الاختبارات والقبول النهائي تُحدّد بقرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالتعليم العالي.

أما فيما يتعلق بطبيعة التكوين بمعهد التعليم المختص، فإن هناك إشارة إلى جانبين هما التكوين المتخصص المرتبط بالحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات، والتكوين المتواصل الموجه لصالح مهنيي المحاسبة وغيرهم، وبخصوص الجانب الأول وضح المرسوم رقم 12-288 بأن كفايات سير التكوين وبرامج التكوين المتخصص تُحدّد بقرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالتعليم العالي، ليوضح بخصوص الجانب الثاني بأن مشاريع برامج التكوين المتواصل الموجهة لصالح مهنيي المحاسبة، والتي ينجزها سنويا المجلس العلمي والبيداغوجي، والمقررة من مجلس الادارة، تخضع لموافقة المجلس الأعلى للمحاسبة، وبأن دورات التكوين المتواصل تتّوج باختبارات تقييمية تسمح بالحصول على شهادة يمنحها المعهد للناجحين في اجتيازها (مرسوم تنفيذي رقم 12-288، 21 جويلية 2012، المواد 22، 30).

وبشكل أكثر صلة بالتكوين المتخصص لطلبة المعهد وضح من خلال المرسوم رقم 12-288 بأن هؤلاء الطلبة مطالبون بمتابعة دورة تكوينية متخصصة لمدة سنتين، تُتّوج بشهادة الدراسات العليا للمحاسبة والتدقيق، وهذا بعد الحصول على مجمل المواد المطلوبة، ليكون الطلبة الحائزين على هذه الشهادة مطالبين بالاختيار بين شهادة محافظة الحسابات أو الخبرة المحاسبية، ليكون الطلبة الذين اختاروا التوجه نحو شهادة الخبرة المحاسبية مطالبين بمتابعة دورة ثانية من التكوين المتخصص لمدة سنة واحدة، تُتّوج عقب الحصول على مجمل المواد المطلوبة بها بشهادة الدراسات العليا للمحاسبة المعمّقة والمالية (مرسوم تنفيذي رقم 12-288، 21 جويلية 2012، المواد 23، 24، 26). فمدة التكوين المتخصص بالنسبة للمرشحين لشهادة الخبير المحاسب هي ثلاث سنوات، وستين للمرشحين لشهادة محافظ الحسابات.

2.4 التبرص المهني: تمّ من خلال المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011 تحديد وتوضيح عدد من الجوانب بخصوص التبرص المهني المطلوب من المرشحين الراغبين في ممارسة المهنة (محاسب معتمد، خبير محاسب، محافظ حسابات)، وهذا من ناحية تحديد متطلبات الالتحاق بهذا التبرص، مدته، جهة تحقيقه، و التزامات الأطراف المشتركة به (متبرص، مشرف، مراقب)، وهذه الجوانب هي ما سيتم توضيحه فيما سيأتي:

1.2.4 متطلبات التبرص المهني: يختلف التبرص المهني المطلوب من المرشحين للمهنة باختلاف خيارهم بخصوصها (محاسب معتمد، محافظ حسابات، خبير محاسب)، وهذا على النحو التالي:

- **بالنسبة للمحاسب المعتمد:** لا يُقبل لإجراء التبرص المهني للمحاسب إلا المرشحون الحاصلون في نهاية دورة التكوين المتخصص في المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني على معدل عام يعادل على الأقل 20/10 والحاصلون على شهادة. فالمرشح لمهنة المحاسب المعتمد لا يستطيع تحقيق مكون التبرص إلا بعد اكتماله لمكون التعليم المطلوب وتحقيقه لمعدل النجاح المحدّد لذلك. والمدة المطلوبة للتبرص هي ثمانية عشر شهرا، تحقّق على مستوى مكتب أو شركة

للخبرة المحاسبية أو للمحاسبة المعتمدة، يكونان (المكتب، الشركة) مسجلين على التوالي في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين تحت هذه الصفة منذ سنتين على الأقل (مرسوم تنفيذي رقم 11-393، 24 نوفمبر 2011، المواد 4، 10).

- بالنسبة لمحافظ الحسابات: لا يُقبل لإجراء التبرص المهني لمحافظ الحسابات إلا المترشحون الحاصلون على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة والتدقيق من معهد للتعليم المتخصص لمهنة المحاسبة، أو من أحد المعاهد المعتمدة من الوزير المكلف بالمالية. والمدة المطلوبة للتبرص هي سنتين تحقق على مستوى مكتب أو شركة محافظة حسابات مسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بهذه الصفة منذ سنتين على الأقل، فلا يمكن تحقيق التبرص المهني إلا بعد تحقيق مكون التعليم المتخصص المطلوب (مرسوم تنفيذي رقم 11-393، 24 نوفمبر 2011، المواد 3، 9).

- بالنسبة للخبراء المحاسبين: لا يُقبل لإجراء التبرص المهني للخبير المحاسب إلا المترشحون الحاصلون على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة المعمقة والمالية من معهد للتعليم المتخصص لمهنة المحاسبة، أو من أحد المعاهد المعتمدة من الوزير المكلف بالمالية. والمدة المطلوبة للتبرص هي سنتين على مستوى مكتب أو شركة خبرة محاسبية مسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين بهذه الصفة منذ سنتين على الأقل، فالتبرص المهني يكون بعد تحقيق مكون التعليم المتخصص المطلوب (مرسوم تنفيذي رقم 11-393، 24 نوفمبر 2011، المواد 2، 8).

وفي الحالات الثلاث للمهنة - محاسب معتمد، خبير محاسب، محافظ حسابات - يكون المترشح للتبرص المهني والمحقق للمتطلبات المحددة له ملزما بإرسال طلب تسجيل في التبرص إلى المجلس الوطني للمحاسبة الذي يحدد الملف المطلوب لهذا، وفي حال رفض المجلس لأحد طلبات التسجيل يكون ملزما بتبرير قراره وتبليغ هذا التبرير إلى المعني بواسطة رسالة موصى عليها في أجل خمسة عشر يوما.

2.2.4 مسؤوليات الأطراف المشاركة بالتبرص المهني: عدّد المرسوم التنفيذي رقم 11-393 ثلاث أطراف ذات صلة بالتبرص المهني للمترشح لممارسة المهنة، وهم المتربص في حد ذاته، المشرف على المتربص، مراقب التبرص، محدّد لكل طرف منهم مسؤولياته خلال فترة التبرص، وهذا على النحو التالي:

- المشرف على المتربص: يؤطر المتربص مشرف على التبرص يعيّنه المجلس الوطني للمحاسبة، وهذا من بين الممارسين للمهنة - بصفة مستقلة أو بصفة مشارك - منذ سنتين على الأقل، ويرم في هذا الاطار عقد عمل (يحدّد نموذج المجلس الوطني للمحاسبة) بين المشرف والمتربص، تعادل مدته فترة التبرص، ويُحدّد من خلاله الحقوق والالتزامات لكلا الطرفين والعلاقات بينهما، ومن بين حقوق المتربص نجد الحصول على أجر من مشرفه باعتباره أجيرا لديه، وهذا وفقا للكيفيات المحددة بقرار من الوزير المكلف بالمالية. والمشرف يُلزم خلال فترة التبرص بتحقيق التالي: (مرسوم تنفيذي رقم 11-393، 24 نوفمبر 2011، المادة 12)

- التكفل بالمتربص، وضمان التكوين المهني الأمثل له، مع منحه كل التسهيلات للمشاركة في أعمال التكوين الضرورية لتحضير الامتحانات، ولحضور الاجتماعات التي ينظمها مراقب التبرص.

- تأطير المتربص وتوجيهه ودعمه وتحسيسه بمسؤولياته المهنية.

- اعلام لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة في أجل شهر واحد بكل حالة من شأنها الاخلال بالسير العادي للتربص.

وقد حُدد العدد الأقصى الممكن إلحاقه بنفس المشرف بخمسة متربين، وفي توجيهه للمتربين نحو المشرفين وتحديد عددهم بالنسبة لكل مشرف يأخذ المجلس الوطني للمحاسبة بعين الاعتبار الامكانيات المتوفرة ومخطط الأعباء لمكتب المحاسبة (المشرف)، ومقر إقامة المتربص، ومدى توفر المشرفين على التربص ومراقبي التربص.

- **مراقب التربص:** يعيّن مراقب التربص من طرف المجلس الوطني للمحاسبة من بين الممارسين للمهنة منذ سنتين على الأقل، وهذا بهدف التأكد لصالح هذا المجلس من محتوى التكوين المهني الذي يتلقاه المتربص وقيّمته، المواظبة والسلوك المهني للمتربص، طبيعة الأعمال المنجزة من طرف المتربص ونوعيتها، و التقارير السداسية المعدّة من طرفه (مرسوم تنفيذي رقم 11-393، 24 نوفمبر 2011، المادة 15)، وفي إطار تأكده مما سبق يحرص مراقب التربص على:

- ضمان مساعدة المتربص قصد تجاوز الصعوبات البيداغوجية التي يمكن أن تعترضه خلال فترة التربص.
- تزويد المتربص بملاحظات ونصائح حول سير التربص، وحول محتوى التكوين المقدم، والأعمال المنجزة خلال كل سداسي منصرم.

- الاجتماع الدوري بالمتربين الموجهين إليه من طرف المجلس الوطني للمحاسبة، عندما يندرج ذلك في إطار التربص المهني، وتحويل هذه الاجتماعات الدورية إلى أيام دراسية، بناء على استدعاء يرسل إلى كل متربص في أجل شهر واحد قبل التاريخ المحدد.

- ابداء الرأي في نوعية التقارير السداسية للمتربص، والتي ترسل إليه قصد التقييم، ويُعَدّ مراقب التربص لهذا الغرض تقريراً شاملاً عن تقييماته واستنتاجاته لصالح لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة، مع اقتراحه المصادقة على التربص المنجز أو تمديده عند الضرورة.

إن مراقب التربص لا يمكن أن يكون مشاركاً أو أجيّراً لدى شركة المهنيين التي يتابع فيها المتربص تربصه، كما لا يمكنه متابعة أكثر من عشرة متربين في السنة الواحدة.

- **المتربص:** وفقاً للقانون 10-01 يُعتبر خبيراً محاسباً متربصاً، محافظاً للحسابات متربصاً، محاسباً متربصاً المترشح الذي تابع التكوين النظري المطلوب، والذي قُبِلَ من لجنة التكوين للمجلس الوطني للمحاسبة من أجل القيام بالتربص المهني، والالتزامات المطلوبة من هذا المتربص خلال فترة تربصه هي: (مرسوم تنفيذي رقم 11-393، 24 نوفمبر 2011، المادة 13).

- انجاز التربص بانضباط.

- احترام السلطة السّلمية والامثال للقواعد التأديبية والانضباط والسلوك المهني الذي يحدّده المشرف على تربصه.

- الالتزام بالسلوك الحسن وارتداء هندام لائق يشرف المهنة.

- الالتزام بالأحكام التشريعية والتنظيمية التي تسيّر وتنظم المهنة.

- حضور الاجتماعات الدورية التي يستدعيه إليها مراقب التبرص، والمشاركة في الأيام الدراسية التي ينظمها هذا المراقب.

- تحسين معارفه التقنية وتحسينها، واثراء ثقافته العامة.

- تحرير تقرير يبين بصدق طبيعة وامتداد الأشغال المنجزة من قبله خلال كل سداسي منصرم، وارسال هذا التقرير خلال الشهر الذي يلي السداسي - بعد تأشيريه من المشرف - إلى لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة، وهذا التقرير يجب أن يتضمن:

- جزء يعالج الأعمال المنجزة في المكتب أو شركة الخبرة المحاسبية أو شركة محافظة الحسابات أو شركة المحاسبة.

- جزء يعالج موضوع البحث المحدد بالاتفاق مع المشرف على التبرص.

والتقرير المرسل يجب أن يرفق أيضا بشهادة المشاركة في أعمال التكوين التي ينظمها كل مجلس مهني، فالتبرص معني بالأعمال الدورية للتكوين حول السلوك والعقيدة المهنية التي ينظمها المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، أو المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين (حسب الشهادة التي يسعى للحصول عليها)، وهذه الأعمال تضبط سنويا ويصادق عليها من طرف المجلس الوطني للمحاسبة، وهي تكون متاحة للاطلاع عليها من خلال لصقها على مقر كل هيئة.

وبالإضافة إلى المسؤوليات السابقة للمهنيين المترشحين يمكن الإشارة إلى أن كل مهني مطالب خلال السنوات الثلاث - على الأقل - التي تلي انتهاء تربصه المهني، برفض كل مهمة لدى الزبائن الذين تعامل معهم أثناء تربصه.

3.2.4 التقييم خلال التبرص المهني: يقوم المجلس الوطني للمحاسبة عند نهاية فترة التبرص المهني بتقييم طريقة أداء المتربص لالتزاماته خلال هذه الفترة، ليقرر: (مرسوم تنفيذي رقم 11-393، 24 نوفمبر 2011، المادة 18)

- تسليمه شهادة نهاية التبرص التي تسمح بـ:

- قبوله في اختبارات امتحان الخبرة المحاسبية أو محافظة الحسابات.

- ممارسته لمهنة المحاسب المعتمد في حالة المحاسبين المترشحين.

- رفض تسليمه شهادة نهاية التبرص بالنسبة للفترة الاجمالية للتبرص، أو لمدة محدّدة منها، وهذا بالنظر لعدم انضباطه، عدم انتظام العمل المنجز من طرفه، المعرفة غير الكافية المكتسبة خلال التبرص، وفي مثل هذه الحالة قد يتم استدعاء المتربص لتحقيق فترة تربص جديدة لمدة سنة واحدة، يكون مطلوبا منه خلالها تحسين معارفه التقنية والمهنية.

وبشكل عام وفيما يتعلق بالتبرص المهني يمكن القول بأن المرسوم التنفيذي رقم 11-393 وضح بأن المجلس الوطني هو المسؤول عن اتخاذ كل القرارات ذات الصلة، فهو الذي يفصل - بطلب من المترشحين، أو باقتراح من مراقب التبرص أو من تلقاء نفسه - في جميع المسائل المتعلقة بتعيين المشرف على التبرص، تأجيل التبرص، تمديد التبرص، شهادة نهاية التبرص، كما يسوّي أو يفصل في النزاعات التي تحدث بين المشرفين على التبرص والمترشحين.

3.4 الامتحان النهائي: إن الامتحان النهائي للحصول على شهادة الخبير المحاسب، أو محافظ الحسابات يتضمن اختبارات كتابية وأخرى شفوية، وكيفية تحقيق اختبارات هذا الامتحان، مدتها، معاملاتها، تحدّد من خلال قرار

مشارك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالتعليم العالي - وإلى غاية الآن لم تحدّد هذه التفاصيل - والمقدّم من معلومات بخصوص هذه الاختبارات اقتصر على توضيح أن الطالب يعتبر ناجحاً في اجتياز الامتحان النهائي (بالنسبة للخبرة أو محافظة الحسابات) إذا تحصل على معدل عام 20/10، على أن لا تقل العلامة المحققة بأي من الاختبارين (كتابي، شفهي) عن 20/8 (مرسوم تنفيذي رقم 12-288، 21 جويلية 2012، المواد 28، 29) .

إن شهادة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات تُمنح من الوزير المكلف بالمالية للطلبة الذين حقّقوا المكونات الثلاث السابقة (تعليم متخصص، تربص مهني، امتحان نهائي) ضمن مساهم التعليمي، وهذا على النحو التالي:

- شهادة محافظ الحسابات = شهادة الدراسات العليا للمحاسبة والتدقيق (سنتي تكوين متخصص) + تربص مهني نظامي متوج بشهادة نهاية التربص (سنتي تربص) + النجاح في الامتحان النهائي (20/10).

- شهادة الخبير المحاسب = شهادة الدراسات العليا للمحاسبة المعقمة والمالية (3 سنوات تكوين متخصص) + تربص مهني نظامي متوج بشهادة نهاية التربص (سنتي تربص) + النجاح في الامتحان النهائي (20/10).

ومن خلال ما سبق يمكن تسجيل عدم وجود امتحان نهائي بالنسبة للمتدربين لمهنة المحاسبة المعتمدة، فمساهم التعليمي يتضمن فقط المكون التعليمي المحقّق من خلال التعليم بمؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه أو من طرف مؤسسات التعليم العالي، ومن التربص المهني (18 شهر).

وفي إطار الحديث عن الامتحان النهائي وعن التربص المهني يمكن الإشارة إلى أن القانون رقم 10-01 وضح بأن سيتم تنفيذ امتحانات نهائية للخبراء المحاسبين المترشحين الذين استكملوا تربصهم وحصلوا على شهادة نهاية التربص قبل تاريخ نشر هذا القانون (11 جويلية 2010) في فترة أقصاها سنتين (القانون 10-01، 29 جوان 2010، المادة 79)، ليُوضّح من خلال المرسوم التنفيذي رقم 11-393 بأن المترشحين الذين أكملوا فترة التربص المهني مع حصولهم على شهادة نهاية التربص وفقاً للنظام القديم (قانون 91-08) مطالبون من أجل الحصول على شهادة الخبرة المحاسبية بالنجاح في الامتحان النهائي المنظم بصفة انتقالية، وفي حال فشلهم في اجتياز هذا الامتحان، يكونون مطالبين بتحقيق مكون التعليم المتخصص، وبالنجاح في الامتحان النهائي وفقاً لمتطلبات القانون 10-01، ليعفو من مطلب التربص المهني لهذا القانون (مرسوم تنفيذي رقم 11-393، 24 نوفمبر 2011، المادة 26).

ولقد حدّد من خلال المرسوم التنفيذي رقم 11-74 المؤرخ في 16 فيفري 2011 شروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي بصفة انتقالية، ليعدّل ويتمّ هذا المرسوم من خلال المرسوم التنفيذي رقم 13-171 المؤرخ في 23 أبريل 2013، ليكون المترشح وفقاً لهذا المرسوم مطالبا من أجل الجلوس لتنفيذ الامتحان النهائي بإرسال ملف ترشح بهذا الخصوص إلى المجلس الوطني للمحاسبة عن طريق رسالة مضمونة، أو من خلال ايداعه مقابل وصل استلام، وباستلام طلبات الترشح ودراستها يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بإعداد وإرسال القائمة النهائية للمتدربين المقبولين لإجراء الامتحان إلى وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، لتحدّد الخطوة الأخيرة والمتمثلة في الكيفية العملية لإجراء

- الامتحان، وفي تعيين مركز اجرائه، وتشكيل لجنة المداولات بخصوصه بقرار مشترك بين وزير المالية و وزير التعليم العالي، الأمر الذي تم تحقيقه من خلال قرار وزاري مشترك مؤرخ في 24 ماي 2012، كان من بين أهم ما وضّحه أن:
- الامتحان النهائي للحصول على شهادة الخبير المحاسب يتضمن اختبار كتابي للقبول، واختبارات شفوية للنجاح.
- جامعة الجزائر 3 (دالي ابراهيم) هي المكلف بتنظيم الامتحانات للسماح للمترشحين بإجراء الاختبارات الكتابية والشفوية للحصول على شهادة الخبير المحاسب.
- يتمثل الاختبار الكتابي في دراسة حالة تشمل مجالات ذات صلة بمهام الخبير المحاسب، وتُحدّد مدة الاختبار بعشر (10) ساعات، وخلال هذا الاختبار يكون متاحا للمترشح الاطلاع على أي وثيقة ورقية.
- يُعيّن مدير جامعة الجزائر 3 بالتشاور مع المجلس الوطني للمحاسبة، والمجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين مصححي الاختبار الكتابي، ولجنة المداولات من بين:
- الأساتذة الباحثين ذوي رتبة أستاذ محاضر صنف (أ) و(ب)، ورتبة أستاذ مع خبرة لا تقل عن خمس سنوات في هذه الرتبة.
- الخبراء المحاسبين المجازين.
- تشكل لجنة الامتحان من نائب مدير التكوين العالي للتدرج والتكوين المتواصل والشهادات كرئيس، ومن أربعة خبراء محاسبين وأستاذين.
- يتم تصحيح الاختبار الكتابي في غضون شهر من إجرائه، ويكون هذا من خلال تصحيح مزدوج من قبل مصحّحين (2) مختلفين.
- يعتبر المترشح مقبولا لإجراء الاختبارات الشفوية إذا تحصل في الاختبار الكتابي على علامة تساوي أو تفوق المائة (100) نقطة من مائتي (200) نقطة أي متوسط علامة عشرة (10) من عشرين (20).
- يتم استدعاء المترشحين المقبولين للاختبارات الشفوية قبل واحد وعشرين يوما - على الأقل - من التاريخ المحدّد لتنظيمها، وهذا في غضون الخمسة والأربعين (45) يوما التي تلي الاختبار الكتابي.
- يتم اختيار المشرفين على الاختبارات الشفوية بناء على اتفاق مشترك بين مدير جامعة الجزائر 3 والمجلس الوطني للمحاسبة والمجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين، وهذا من بين مصحّحي الاختبار الكتابي.
- يقبل لإجازة خبير محاسب المترشحون الذين حصلوا على مجموع مائتين وأربعين (240) نقطة من أصل أربعمائة وثمانين (480) نقطة في الاختبار الكتابي والاختبارات الشفوية، بحيث تكون مائة (100) نقطة من مائتي (200) نقطة بالنسبة للاختبار الكتابي، مائة وأربعون نقطة (140) من مائتين وثمانين (280) نقطة للاختبارات الشفوية. فالمطلوب من المترشح هو الحصول على معدل عام لا يقل عن عشرة (10) من عشرين (20).
- تسلم شهادة (خبير محاسب) من طرف مدير جامعة الجزائر.
- إن الجدول رقم (21) يُمثّل مكونات الامتحان النهائي - المنظم بصفة انتقالية - والعلامات والمعاملات المقابلة لها.

الجدول رقم (21): مكونات الامتحان النهائي - المنظم بصفة انتقالية - العلامات والمعاملات.

العلامات	المعاملات	طبيعة الاختبارات
200	10	I - الاختبار الكتابي (دراسة حالة)
280	14	II - الاختبارات الشفوية
60	3	1 - مراجعة قانونية وتعاقدية.....
60	3	2 - مناقشة تقارير تربص الخبير المحاسب.....
40	2	3 - القانون: القانون التجاري العام، قانون الشركات، قانون الأعمال، القانون الجنائي العام والتشريع الجنائي التطبيقي للأعمال، العقود والالتزامات، الخبرة القضائية.....
60	3	4 - الجباية.....
40	2	5 - الاقتصاد العام، تسيير المؤسسة.....
20	1	6 - التقنيات الكمية: الاعلام الآلي، الرياضيات التطبيقية للتسيير، الاحصاء والسبر التطبيقي للتدقيق.....
480	24	III - مجموع المعاملات والعلامات (الكتابي والشفوي)

المصدر: (قرار وزاري مشترك، 24 ماي 2013).

فالامتحان النهائي مكون من اختبار كتابي وحيد، ومن ستة اختبارات شفوية، وكما يلاحظ من خلال الجدول فإن العلامة والمعامل المحدد للاختبار الشفوي أكبر من ذلك الخاص بالاختبار الكتابي، ففي مقابل (200) نقطة ومعامل (10) للاختبار الكتابي، هناك (280) نقطة و(14) معامل حُصِّصت للاختبار الشفوي.

إن النقاط المشار إليها أعلاه بخصوص الامتحان النهائي المنظم بصفة انتقالية تم تضمينها أيضا بالنظام الداخلي المتعلق بهذا الامتحان، إلى جانب توضيح هذا النظام لجوانب أخرى مثل تلك المتعلقة بالقواعد التي يجب أن يكون المترشح للامتحان على علم بها، مثل أنه: (ONEC,2017a)

- يقصى من الامتحان كل مترشح يتخلف عن أحد الاختبارات الشفوية الستة.

- لا يسمح بتأدية الاختبار الكتابي للمترشح الذي يحضر لقاعة الاختبار بعد ساعة من توزيع نص الاختبار.

وإلى جانب المتطلبات السابقة تم توجيه المترشح نحو سلوكيات معينة رُبِطت مخالفته لها بإيقاع العقوبة المناسبة عليه، مع توضيح أن هذه العقوبة قد تصل إلى حد إقصائه من الامتحان.

وإلى جانب النقاط السابقة تضمّن النظام الداخلي للامتحان النهائي جوانب ذات صلة بكل من الاختبار الكتابي والشفوي، حيث وُضِّح بأنه يتم تشكيل ست ثنائيات (أستاذ جامعي يحقق الشروط المذكورة سابقا، وخبير محاسب)، ليقوم كل ثنائي من هذه الثنائيات بإعداد نموذج لهذا الاختبار باللغة العربية واللغة الفرنسية يُرفقه بحله النموذجي والتنقيط الخاص به، ليتم بعدها توجيه الاختبارات المعدّة ونماذج تصحيحها للجنة تعمل على تقييمها، ليتم يوم الاختبار تنفيذ الاختبار المختار من بين النماذج المعدّة سابقا. وأيضا وُضِّح من خلال النظام الداخلي للامتحان النهائي بأن كل اختبار شفوي ينفذ من طرف مختبرين (أستاذ جامعي، خبير محاسب) خلال مدة لا تتجاوز النصف ساعة، وبأنه ليس للمترشح حق الاطلاع على اجابته بالنسبة للاختبار الكتابي، أو حق طلب إعادة تصحيحها، فحق الاحتجاج بخصوص نتائج هذا الاختبار غير متاح، الأمر الذي يمكن تبريره بالتصحيح المزدوج لأوراق الاختبار.

5. تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر من منظور الاتحاد الدولي للمحاسبين.

إن العرض السابق للحقائق المتعلقة بالجهات المسؤولة عن تنظيم المهنة، وعن ممارسي المهنة، كما جاءت محدّدة من خلال القانون رقم 01-10 والمراسيم التنفيذية ذات الصلة بتطبيق مضامينه يدفعنا للتساؤل عن الجديد الذي جاء به هذا القانون مقارنة مع سابقه لسنة 1991، كما يدفع للتساؤل عن مدى تماشي هذا الجديد مع ما تم التوجيه نحوه من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، والمقصود هنا هو مقترح الاتحاد بخصوص هيكل الهيئات المهنية المنظّمة لمهنة المحاسبة، وكذا تصنيفه للمحاسبين المهنيين، والمتطلبات المتضمنة بالمعايير الدولية لمجلسه للتعليم المحاسبي.

1.5 الجهات المنظمة للمهنة في الجزائر من منظور الاتحاد الدولي للمحاسبين: إن استعراض تنظيم المهنة من خلال القانون رقم 08-91 كما تم الإشارة إليه من خلال العنصر الأول بالفصل ومقارنته مع تنظيمها وفقا للقانون رقم 01-10 والمراسيم التنفيذية والقرارات ذات الصلة يمكّننا من تحديد عدد من أوجه التغيير بهذا التنظيم، يكمن أولها في ما تم تحقيقه من خلال القانون 01-10 من إنشاء لجهاز مهني خاص بكل فئة من الفئات الثلاثة لمهنيي المحاسبة، فهناك المصنف الذي يجمع تحت مضلته الممارسين لمهنة الخبرة المحاسبية، والغرفة الوطنية التي تجمع الممارسين لمحافظة الحسابات، والمنظمة الوطنية التي تجمع الممارسين للمحاسبة المعتمدة، وهذا على خلاف ما كان عليه الحال في ظل القانون رقم 08-91 أين كانت الفئات الثلاث للمهنيين منطوية تحت مظلة منظمة واحدة هي المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين. كما أنشأ من خلال القانون رقم 01-10 مجلس وطني بالنسبة لكل جهاز مهني من الأجهزة الثلاث (مصنف، غرفة، منظمة) ليكون مسؤولا عن تسييره، في حين كان هناك مجلس وطني واحد من خلال القانون رقم 08-91 وهو المجلس المسؤول عن تسيير المنظمة الوطنية.

إن تنظيم مهنيي المحاسبة تحت مظلة ثلاث أجهزة مهنية متميزة يمكن أن يعدّ أمرا ايجابيا إذا نُظر إليه من زاوية مساهمته في توحيد مجال اهتمام وتركيز الأعضاء بكل جهاز مهني مُنشأ (مصنف، غرفة، منظمة) والأعضاء المشكّلين للمجلس الوطني المسير لكل جهاز من هذه الأجهزة، فالاهتمامات الموحّدة قد تحدّ من الاختلافات بين الأعضاء، كما قد تدفعهم بشكل أكبر إلى التفكير في حماية مصالح مهنتهم والعمل على الارتقاء بها، الأمر الذي يمكن أن يزيد من جدية وفعالية ما قد يقدموه من مساهمات في هذا الإطار.

وترتبط نقطة الاختلاف الثانية بين القانونين المنظمين للمهنة الحالي (01-10) والسابق له (08-91) في المحدّد من مهام وهيكله للمجلس الوطني للمحاسبة في إطارهما، ففي حين اقتصر القانون رقم 08-91 على تحديد عدد من المهام للمجلس دون هيكلتها ضمن لجان مسؤولة عن تحقيقها، كان القانون رقم 01-10 أكثر تحديدا ووضوحا فبعد تحديده لمهام هذا المجلس - التقييس المحاسبي، الاعتماد، تنظيم ومتابعة المهنة - حدّد اللجان المسؤولة عن تنفيذ هذه المهام، كما حدّد مهامها تفصيلية لكل لجنة منها في إطار مهمتها الأساسية، وهو الأمر الذي يمكن أن يشكل أساسا لمتابعة وتقييم أداء هذه اللجان، وملتابعة وتقييم الأداء الكلي للمجلس الوطني للمحاسبة.

ومن المميز من اللجان المنشأة بالمجلس الوطني للمحاسبة وفقا للقانون 01-10 لجنة مراقبة النوعية، فالقانون سجل بهذا الانشاء ميلاد عملية رقابية على نوعية الخدمات المقدمة من مهنيي المحاسبة، الأمر الذي سيساهم في تحسين جودة هذه الخدمات.

والمختلف أيضا بالنسبة للقانون رقم 01-10 هو تكليف المجلس الوطني بمهمة متابعة ونشر جدول المهنيين المعتمدين (من خلال لجنة الاعتماد)، وبالمهام بمجال الانضباط والتحكيم والمصالحة (من خلال لجنة الانضباط)، حيث أن هاتين المهمتين كانتا مؤكلتين وفقا للقانون رقم 08-91 لمجلس المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين من خلال غرفة المصالحة والانضباط والتحكيم ولجنة الجدول، ومثل هذا الأمر يعني بأن هاتين المهمتين وبعد أن كانت تؤدي من طرف مجلس المنظمة المكون بشكل كلي من أعضاء بالمنظمة إلى جانب ممثل وحيد عن السلطات العمومية، أصبحت تدار من طرف المجلس الوطني والذي يضم إلى جانب الممثلين عن المجالس الوطنية للأجهزة المهنية الثلاث (مصف، غرفة، منظمة)، أعضاء آخرين (وزير المالية أو ممثله، الممثلين لعدد من الوزارات، وغيرهم).

ويعدّ مميزا أيضا بالقانون رقم 01-10 الاتجاه إلى انشاء لجنة خاصة بالتكوين ضمن المجلس الوطني للمحاسبة والاشارة الواضحة إلى مسؤوليتها عن وضع بنك للمعطيات بخصوص المعايير الدولية الخاصة بتكوين مهنيي المحاسبة، فمثل هذا الأمر يعني ابتداء الإدراك لأهمية هذه المعايير، وثانيا توجها نحو الاطلاع على محتواها والاطاحة له. وفي الواقع إن الاطلاع على المتطلبات الدولية بهذا الخصوص وإن تبعه عمل على تحقيقها بالمكون التعليمي ضمن برامج التأهيل المحلية سيساهم في تحقيق برامج تعليم محاسبي مهني منافسة دوليا، ومستوى من الكفاءة للمهنيين كفيل بحمايتهم من المنافسة التي ستفرض عليهم في حال فتح مجال الخدمة المحاسبية أمام الأجانب.

وفي الحقيقة إن القانون رقم 08-91 أشار إلى أن المجلس الوطني - المنشأ بموجبه - مكلف بمتابعة تطور المناهج والتنظيمات والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على الصعيد الدولي، غير أن هذا التكليف لم يكن بالوضوح الوارد بالقانون رقم 01-10، فالمجلس الوطني وفقا لهذا القانون ومن خلال لجنته للتكوين أصبح مطالبا بمتابعة إصدارات هذه المعايير واتجاهات التطور بها مع تقديم حصيلة عمله في هذا الاطار، كما أنه مطالب أيضا من خلال هذه اللجنة بالتعاون مع هياكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف مجالات المحاسبة، ولهذه النقطة أهميتها الكبيرة في تحقيق تنسيق وترابط العمل وتوجيهه نحو ضمان مناسبة المكون التعليمي المقدم للراغبين في امتحان المهنة.

ويُعدّ أيضا مختلفا بالقانون رقم 01-10 تكليف لجنة التكوين بمتابعة عملية تربص المهنيين المترشحين بما ذلك تسليم شهادات نهاية التربص، حيث أن هذه المهمة كانت تحقق وفقا للقانون 08-91 من طرف مجلس المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

والجديد أيضا بالقانون 01-10 تحقق من خلال مطلبه المتعلق بضرورة حصول المترشحين لممارسة المهنة على الاعتماد من طرف الوزير المكلف بالمالية، وهذا كشرط للتسجيل بجدول الأجهزة المهنية (مصف، غرفة، منظمة)، فمطلب الاعتماد لم يكن موجودا بمتطلبات الممارسة المحددة وفقا للقانون 08-91، حيث كان المطلوب هو فقط

تسجيل المترشح في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، والذي كان يتم من خلال تقديم هذا الأخير لطلب بهذا الخصوص إلى مجلس هذه المنظمة، وهذه النقطة - الجهة المستلمة لطلبات التسجيل - تشكل أيضا جانبا للاختلاف بين القانونين، ففي ظل القانون رقم 10-01 أصبحت طلبات التسجيل (وكذلك الاعتماد) توجه إلى المجلس الوطني للمحاسبة ليتم الفصل بشأنها.

وبشكل عام يمكن القول بأن القانون رقم 10-01 أحدث تغييرا بالعديد من الجوانب ذات الصلة بتنظيم المهنة مقارنة مع القانون السابق له (91-08)، وبأن أهم هذه الجوانب هو إنشاء ثلاث أجهزة مهنية توافق الثلاث فئات المحددة لمهنيي المحاسبة (محاسبين معتمدين، محافظي حسابات، خبراء محاسبين) مع تضيق في نطاق المسؤولية للمجالس المسيرة لها. وبشكل عام يمكن ربط هذا التضيق بما عرفته المهنة من اضطرابات ونزاعات بين أعضائها خلال تنظيمها السابق (إنشاء مجلس وطني موازي ومجالس جهوية موازية)، ومن مشاكل تسيير يدخل ضمنها عدم منح الاعتمادات بسبب المتابعة غير المنتظمة للطلبات التي امتد البعض منها إلى عدة سنوات. ففي ظل هذا الواقع جاء التفكير في مناسبة استعادة وزارة المالية لصلاحيات تنظيم المهنة وممارسة الوصاية عليها، الأمر الذي تحقق من خلال إنشاء مجلس وطني للمحاسبة ووضعه تحت وصاية الوزير المكلف بالمالية، مع منحه الصلاحيات المتاحة سابقا للمجلس الوطني للمنظمة الوطنية - الاعتماد، الانضباط والتحكيم - إلى جانب الصلاحيات المرتبطة بعملية التقييس المحاسبي والمهني، والتكوين، ليمثل المتروك والمحدد للمجالس الوطنية للأجهزة المهنية (مصف، غرفة، منظمة) من مسؤوليات بشكل أساسي في تمثيل المهنة من خلال الانخراط بالمنظمات الجهوية والدولية ذات الصلة، وفي المساهمة برأيها كعضو - وليس المقرر الوحيد - في المسائل ذات الصلة بالمهنة، مع عملها على تعميم نتائج الأشغال بهذا الخصوص، وعلى تنظيم ملتقيات تكوين تكون ذات صلة بمصالح المهنة.

ولكن ما موقع التغييرات السابقة في تنظيم المهنة وخاصة ما ارتبط منها بهيكله المجلس الوطني للمحاسبة من الموجه إليه من طرف الاتحاد (IFAC) ضمن دليله المتعلق بتطوير هيئة مهنية للمحاسبة، وبشكل أكثر دقة ضمن الهيكل المقترح من قبله لهذه الهيئات؟ وفي الواقع إن الرجوع إلى هذا الهيكل* يمكن من تسجيل إشارة الاتحاد إلى مناسبة وجود عدد من اللجان ضمن هيكل كل هيئة لمهنيي المحاسبة، تتمثل في كل من لجنة الإدارة والعضوية التي تتكفل بشكل عام بمتطلبات العضوية والترخيص، واللجنة الفنية التي تتكفل بشكل أساسي بوضع المعايير ذات الصلة بالمهنة بما في ذلك معايير المحاسبة والمراجعة، وقواعد سلوك وآداب المهنة، إلى جانب لجنة التحري والتأديب التي تتكفل بالمسائل المرتبطة بالتحري بخصوص نشاطات الأعضاء، وبخصوص تنفيذهم للمعايير المهنية وقواعد سلوك وآداب المهنة. بالإضافة إلى لجنة التعليم، التدريب، الشهادات، والتي تكون مسؤولة عن الجوانب المتعلقة ببرنامج التأهيل، وبالخبرة العملية المطلوبة، واختبارات المحاسبين المهنيين المحتملين، والتطوير المهني المستمر للمحاسبين المهنيين. وتحديد الاتحاد للجان السابقة ارتبط كما ذكرنا سابقا بتوضيحه بأن هيكل كل هيئة مهنية يجب أن يوضع في إطار المحدد لها من مسؤوليات في بيئتها الوطنية. ومن ثم فإن ما يمكن أن نخرج به من مقترح الاتحاد هو مناسبة وجود

* الهيكل المشار إليه خلال الفصل الأول ضمن الصفحة 37.

اللجان السابقة ومناسبة تحقيقها للأدوار المحددة لها في إطار النهوض بالمهنة، سواء كانت هذه اللجان تابعة للهيئات المهنية أو لغيرها من الجهات ذات الصلة بالمهنة.

وبالرجوع مرة أخرى إلى هيكل المجلس الوطني للمحاسبة وإلى اللجان المكونة له في إطار القانون رقم 01-10 يمكن القول بتحقيقه لتوجيه الاتحاد، ويظهر هذا من خلال مقابلة لجان هذا المجلس للجان المشكّلة للهيكل المقترح من الاتحاد، وهذا على النحو التالي:

- لجنة التحري والتأديب ضمن الهيكل المقترح يقابلها لجنة الانضباط ضمن المجلس الوطني للمحاسبة.

- اللجنة الفنية ضمن الهيكل المقترح يقابلها لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية ضمن المجلس الوطني للمحاسبة.

- لجنة الإدارة والعضوية ضمن الهيكل المقترح يقابلها لجنة الاعتماد ضمن المجلس الوطني للمحاسبة.

- لجنة التعليم، التدريب، الشهادات يقابلها لجنة التكوين ضمن المجلس الوطني للمحاسبة، ويقابلها أيضا المعهد المختص بالمقدم للمكون التعليمي المطلوب بالنسبة لكل من محافظ الحسابات والخبير المحاسب، وغيره من هياكل التكوين والمعاهد المتخصصة في مجال المحاسبة، وهذا من منطلق أن هذه المعاهد هي القائمة على تحقيق المكون التعليمي المطلوب.

وما يمكن الإشارة إليه هنا هو أن إيجاد وإنشاء اللجان السابقة المحققة لمقترح الاتحاد لا يعد كافيا في حد ذاته، وإنما يجب الحرص على عدم بقاء هذه اللجان كهياكل غير فاعلة لفترات طويلة، وهذا من خلال الحرص على انتقالها إلى مرحلة التنفيذ الفعلي للمهام المحددة لها، وفقا لخطط عمل تحدّد بوضوح خطوات العمل وبرمجتها الزمنية، والأطراف المسؤولة عن تحقيقها، مع الحرص على أن تشكّل هذه الخطط أساسا لمتابعة هذه اللجان وتقييم أدائها وحصيلة عملها. وفي الواقع إن إعداد مثل هذه الخطط يعد أمرا ضروريا أيضا إذا ما تم النظر إليه من الزاوية المرتبطة بكون أن الاتحاد (IFAC) يتطلب من الهيئات الراغبة في الحصول على عضويته تضمين طلبها بهذا الخصوص لخطة عمل توضّح نيتها للتوجه نحو تلبية بياناته للالتزام (SMO Action Plan) بالنسبة للجوانب التي تُظهر فيها امتثالا غير تام، أو كيفية امتثالها لمتطلبات هذه البيانات، وهذه الملاحظة تم ذكرها هنا بالنظر إلى المهمة المحددة للمجالس الوطنية للأجهزة المهنية الثلاث (المصف، الغرفة، المنظمة) والمتمثلة في " الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثّل المهنة "، فالاتحاد الدولي هو الهيئة الممثلة لمهنة المحاسبة على المستوى الدولي.

ويدخل أيضا في إطار ضمان سلاسة تحقيق اللجان المشكّلة للمجلس الوطني للمهام الموكلة لها العمل على توضيح المقصود بكل مهمة من هذه المهام، فيوضح مثلا المقصود بمهمة "تحديد طرق العمل فيما يخص مجال التكوين" المحددة للجنة التكوين، والمقصود بمهمة "ضمان نوعية التدقيق الموكلة لمهنيي المحاسبة" المحددة للجنة التدقيق، ويرتبط بتحقيق الوضوح بالمهام المحددة لكل لجنة من لجان المجلس إمكانية المتابعة لكل لجنة منها.

2.5 فئات المحاسبين المهنيين في الجزائر من منظور الاتحاد الدولي للمحاسبين: حُدّد من خلال الأمر رقم 71-82 فئتين لمهنيي المحاسبة هما المحاسب والخبير المحاسب، وأضيف إليهما فئة محافضي الحسابات من خلال القانون رقم 91-08، ليحافظ القانون رقم 10-01 على هذا التصنيف للمحاسبين المهنيين، ويكون الجديد الذي أتى به بخصوص هذه الفئات هو المتطلبات فيما يتعلق بممارسة المهنة بشكل جماعي، والتي يُعدّ أبرزها إتاحتها لأن يكون شريكا في هذه الشركات (في حدود الثلث) الأفراد غير المعتمدين وغير المسجلين في جدول المهنيين، شريطة أن يكونوا جزائري الجنسية وحاملين لشهادة جامعية لها صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة، وشريطة أن تسير وتدار الشركة المنشأة من قبل الشركاء المسجلين في الجدول. وفي الحقيقة إن هذا الاتجاه للقانون رقم 10-01 يمكن أن ينظر إليه من زاوية سماحه بتحقيق المزايا التالية:

- فتح باب للعمل أمام هذه الفئة من الأفراد يرضي طموحهم - التواجد كشريك ضمن شركات المحاسبة المهنية - دون حاجتهم لتحقيق شهادة مهنية بالمجال المحاسبي.
- السماح بالانتقال من المكاتب الصغيرة المقدّمة للخدمات المحاسبية كشكل طاغي لممارسة المهنة إلى الممارسة من خلال المكاتب الكبيرة - الشركات - القدرة على تقديم خدمات منافسة، فحملة الشهادات الجامعية من غير المسجلين بجدول المهنيين قد يمثلون مصدرا ماليا وبشريا جديدا يمكن الاعتماد عليه إلى جانب الموارد المقدّمة من غيرهم من الأفراد المسجلين بجدول المهنيين من أجل تأسيس شركات مهنية قادرة على خدمة فئة واسعة من العملاء.
- تمكين مكاتب المحاسبة من الإبقاء على الكفاءات المتدربة أو الموظفة لديها من حملة الشهادات الجامعية، وهذا من خلال إتاحة الفرصة أمام هذه الكفاءات لأن تكون شريكة بهذه المكاتب.
- وبالانتقال إلى رؤية تحديد القانون رقم 10-01 للفئات الممارسة للمهنة من منظور الاتحاد (IFAC) يكون من الضروري التذكير بما تم الإشارة إليه سابقا بخصوص تصنيف هذا الأخير للمحاسبين المهنيين إلى فئتين استخدم مصطلحين لوصفهما هما:

- المحاسبون المهنيين بالأعمال (Professional Accountant in Business).

- المحاسبون المهنيين بالممارسة العامة (Professional Accountant in Public Practice).

حيث استخدم المصطلح الأول ليصف مهنيي المحاسبة الذين يتخذون صفة الموظف الأجير أو الشريك أو المدير بمنظمات تعمل في مجالات مثل التجارة، الصناعة، الخدمات، القطاع العام، التعليم، القطاع غير الربحي أو الهيئات التنظيمية أو المهنية، ليستخدم المصطلح الثاني ليصف المحاسبين المهنيين الذين يعملون في شركات تقدّم خدمات مهنية بالمجال المحاسبي بغض النظر عن تصنيفهم الوظيفي (التدقيق، الضرائب، الاستشارات).

فالالاتحاد وبشكل عام ميز بين المحاسبين المهنيين المتواجدين ضمن مؤسسات الأعمال المختلفة بهدف مساعدتها على تحقيق أهدافها، من خلال مسؤوليتهم الفردية أو المشتركة مع غيرهم عن اعداد المعلومات المالية وغيرها، وعن تقديم التقارير ذات الصلة، وعن الادارة المالية الفعالة وتقديم المشورة بخصوص المسائل المتعلقة بالأعمال، وبين أولئك المقدّمين للخدمات المحاسبية من خلال مكاتب المحاسبة المستقلة.

وتتميز الاتحاد بين الفئتين السابقتين لمهنيي المحاسبة نلمسه من خلال ما أشار إليه وما قدّمه من إصدارات، من بينها القانون الأخلاقي لمجلسه لمعايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين (IESBA)، حيث جاء هذا القانون -كما ذكرنا سابقا من خلال الفصل الثاني للدراسة- مقسما إلى ثلاث أجزاء تعلق الجزء الثاني منها (الجزء ب) بالمحاسبين المهنيين في قطاع الأعمال، ليتعلق الجزء الثالث (الجزء ج) بالمحاسبين المهنيين في الممارسة العامة. والمختلف في تصنيف الاتحاد للمحاسبين المهنيين هو إشارته إلى إمكانية أن يكون المحاسب المهني موظفا (أجيرا)، الأمر الذي لم يتناوله القانون رقم 01-10 أو سابقه (71-82، 91-08)، فالتركيز بهما اقتصر على فئة المحاسبين المهنيين الممارسين بشكل مستقل من خلال مكاتب لتقديم الخدمات المحاسبية. وفي هذا الإطار يمكن القول بمناسبة العمل على التعامل مع هذا القصور بالقانون 01-10، وهذا بالنظر لما يمكن أن يحققه وجود محاسبين مهنيين بالمنظمات المشكّلة لقطاع الأعمال من أثر على أدائها*، فالأكيد أن هناك اختلاف بين ما يمكن أن يقدم من خدمات محاسبية من طرف:

- محاسبين كل ما يملكونه هو شهادة تعكس حصولهم على قدر من التعليم ذو صلة بالجال المحاسبي.
- محاسبين مهنيين حاصلين على شهادات مهنية تعكس تحقيقهم إلى جانب مكون التعليم ذو الصلة، لتعليم متخصص (في بعض الحالات)، ولخبرة عملية كافية لإكسابهم الكفاءة المهنية المطلوبة، مع اثبات تحقيقهم لهذه الكفاءة من خلال اجتيازهم للاختبارات المكوّنة للشهادة المهنية.

وبالرجوع إلى ممارسات بعض الهيئات المهنية بخصوص تصنيفها للمحاسبين المهنيين، في إطار ما تمّ الإشارة إليه من خلال الفصل الثالث للدراسة، يمكن التذكير بأن شهادة المحاسبة القانونية لمعهد المحاسبين القانونيين لجنوب إفريقيا (SAICA) تسمح فقط لحاملها بالعمل ضمن المؤسسات كمحاسب، أو كمدير مالي أو غيرها من الوظائف ذات الصلة ضمن هذه المؤسسات، ليكون حامل هذه الشهادة مطالبا بتحقيق متطلبات أخرى في حال رغبته في أن يصبح مراجعا خارجيا، والتي رأينا بأن المجلس التنظيمي المستقل للمراجعين (IRBA) بجنوب إفريقيا حدّدها بشكل أساسي في تحقيق الفرد الحامل لشهادة المحاسبة القانونية لمعهد جنوب إفريقيا (SAICA) لفترة تدريب لدى مكتب للمراجعة مسجل لديه. فهناك فئتين للمحاسبين المهنيين بجنوب إفريقيا هما المحاسبين القانونيين الذين يمثلون المحاسبين المهنيين في الأعمال وفقا لتصنيف الاتحاد، والمراجعين الخارجيين الذين يمثلون فئة المحاسبين في الممارسة العامة وفقا للاتحاد، والفرق بين الفئتين من حيث مكونات المسار التعليمي لكليهما تتمثل في أن الممارسة المستقلة تطلبت تحقيق المحاسب القانوني لفترة للخبرة العملية لدى مكتب للمراجعة، دون تطلّب تنفيذه لأي اختبارات كتابية إضافية، فالتقييم الوحيد الذي يخضع له يدور بشكل أساسي حول المحقّق من طرفه خلال فترة الخبرة العملية من كفاءات.

* من بين الدراسات المعزّزة لهذه الأهمية نجد التقرير المُعدّ - بتفويض من الاتحاد - من طرف فريق من الباحثين بجامعة بوخارست، حيث أظهر هذا الأخير علاقة إيجابية بين ما يقدمه المحاسبون المهنيون بقطاع الأعمال من خبرات محاسبية وبين أداء الأعمال سواء ارتبط ذلك بالمؤسسات الصغيرة ومتوسطة الحجم أو بالمؤسسات الكبيرة. ولتفاصيل أكثر يمكن الرجوع إلى هذا التقرير (IFAC, 2016v).

ولم يختلف وضع معهد هونكونغ للمحاسبين القانونيين (HKICPA) عن المشار إليه بالنسبة لمعهد جنوب إفريقيا (SAICA)، فكما تم ذكره سابقا - الفصل الثالث - فإن الفرد يحصل ابتداء على شهادة المحاسبة القانونية للمعهد (CPA HKICPA) بتبليته لمتطلباتها، ليكون مطالبا بتلبية متطلبات أخرى من أجل الحصول على رخصة المزاولة التي تعطيه حق الممارسة المستقلة للمحاسبة والمراجعة (practicing certificate)، وحق الإشارة إلى نفسه كمحاسب قانوني ممارس [CPA (practicing)]، حيث وضحنا بأن هذه المتطلبات تمثلت بشكل عام في إثبات المحاسب القانوني تحقيقه لفترة محدّدة للخبرة العملية، وإثبات التزامه بمتطلبات المعهد فيما يتعلق بأنشطة التطوير المهني المستمر.

وما يمكن قوله هنا هو أن الحصول على حق الممارسة لمراجعة الحسابات أو الممارسة المستقلة للمهنة ارتبط بالنسبة للهيئتين السابقتين بتطلب تحقيق الفرد الحاصل على شهادة المحاسبة القانونية لفترة خبرة عملية يشترط تنفيذها لدى مكتب للمراجعة، بمعنى أنه ليس هناك تعليم إضافي مطلوب في هذا الإطار، وليس هناك تمييز في المكون التعليمي بين المحاسبين المهنيين المتجهين للممارسة داخل مؤسسات قطاع الأعمال وأولئك المتجهين للممارسة المستقلة. والممارسة لهاتين الهيئتين تختلف عن تلك المتعلقة بهيئة المحاسبين المعتمدين لكندا (CPA Canada)، فكما رأينا سابقا - الفصل الثالث - فإن هذه الأخيرة لم تضع متطلبات إضافية (خبرة عملية أو غيره) يجب على الفرد تحقيقها بعد حصوله على شهادتها في إطار سعيه للحصول على حق الممارسة العامة، وإنما وضعت برنامجا للتعليم المهني ومتطلبات للخبرة العملية ضمنتها عددا من الخيارات تلي التوجهات المهنية المختلفة لطلبة برنامجها. فبرنامج التعليم المهني للهيئة وإلى جانب مقرريه الأساسيين، ومقرريه الشاملين المطلوبين من جميع الطلبة، يضم أربع مقررات اختيارية يكون مطلوبا من كل طالب اختيار مقرر منهن لدراستها وفقا لخطة مساره المهني، يُفرض على الراغبين في التوجه نحو الممارسة العامة دراسة مقررين بذاتهما (مقرر التأكيد ومقرر الضرائب)، ونفس هذا الأمر محقق بالنسبة للاختبارات المنقّدة حيث يكون هناك عدد من الخيارات المتاحة يُفرض على الطلبة الذين اختاروا التوجه نحو الممارسة العامة تنفيذ اختبارات بذاتهما، والوضع ذاته محقق بالنسبة لمكون الخبرة العملية المطلوبة، فهناك خيارات عامة متاحة، مع توجيه المتجهين نحو الممارسة العامة نحو تحقيق خيارات بذاتهما.

وبشكل عام يمكن القول بتمييز الهيئات المهنية بين فئة المحاسبين المهنيين المتجهين للعمل في قطاع الأعمال وتلك المتجهة للممارسة العامة، وبأن طريقة التمييز تختلف من هيئة لأخرى، فهناك من تحقق هذا الأمر من خلال تطلب تحقيق مكون خبرة إضافي من محاسبها القانونيين، بحيث لا يكون حق الممارسة العامة أو المستقلة متاحا للفرد إلا بعد حصوله على شهادة المحاسبة القانونية للهيئة وتحقيقه في خطوة موائية لفترة خبرة عملية لدى مكتب للمراجعة، كما أن هناك من الهيئات من تميز بين فئتي المهنيين من خلال مكون التعليم ومكون الخبرة العملية، فالفرد يختار اتجاهه منذ التحاقه ببرنامجها التأهيلي، وخياره هو الذي يحدّد المكون التعليمي والاختبارات ومكون الخبرة العملية المطلوب منه، هذا مع وجود بعض المقررات التعليمية المشتركة بين الفئتين للمهنيين.

إن العرض المرتبط بالفئات الممارسة للمهنة كما تم تحديدها من خلال القانون 01-10 والمقارنة لها مع تلك المشار إليها من طرف الاتحاد (IFAC)، ومن طرف بعض الهيئات المهنية يمكن من القول بوجود مجال للتطوير بتنظيم المهنة في هذا الاطار، هو ذلك المرتبط بالعمل على ايجاد فئة المحاسبين المهنيين المتجهين للممارسة في قطاع الأعمال ضمن فئة المحاسبين المهنيين في الجزائر، فهذه الفئة غائبة عن التصنيف المحدد بالقانون رقم 01-10، واتخاذ هذه الخطوة يرتبط باختيار النموذج المناسب لتحقيقها، وهنا يمكن الاسترشاد بتجارب الهيئات المهنية الرائدة - المشار إليها قبل قليل أو غيرها- فهل سيتم اتباع النموذج القائم على أن الحصول على حق الممارسة العامة يتطلب ابتداء الحصول على شهادة مهنية مخولة لحق الممارسة ضمن مؤسسات قطاع الأعمال، مع تحقيق خبرة عملية في خطوة لاحقة (حالة معهد هونكونغ، معهد جنوب إفريقيا)، أو على النموذج القائم على تحديد خيارات منفصلة بالنسبة لكلا فئتي المحاسبين المهنيين (حالة هيئة المحاسبين المعتمدين لكندا)؟

وترتبط أيضا خطوة ايجاد فئة المحاسبين المهنيين بقطاع الأعمال ضمن ممارسي المهنة في الجزائر بضرورة مراجعة بعض النواحي بالقانون 01-10، هي تلك المتعلقة باعتبار أن العمل المأجور الذي يقتضي قيام صلة خضوع قانوني يعد من حالات التنافي والموانع التي تتعارض مع ممارسة مهنيي المحاسبة للمهنة بطريقة مستقلة وأخلاقية، فالمحاسب المهني في قطاع الأعمال كما وضح الاتحاد (IFAC)، يمكن أن يكون موظفا، مديرا، شريكا.

وفي اعتقادنا أن مجال التطوير بالتصنيف الحالي لمهنيي المحاسبة والمراجعة بالجزائر لا يجب أن يقتصر على ايجاد فئة المحاسبين المهنيين بقطاع الأعمال، وإنما يجب أن يمتد إلى إعادة النظر في الفئات الثلاث المحددة للممارسين من خلال القانون 01-10 (محاسب معتمد، محافظ حسابات، خبير محاسب)، ذلك أن الرجوع إلى المهام المحددة للخبير المحاسب ومقارنتها مع تلك المحددة لكل من محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد يمكن من ملاحظة أن هذا الخبير يمكنه تأدية مهام كلا المهنيين (المحاسب المعتمد، محافظ حسابات)، حيث وضح من خلال القانون 01-10 بأن الخبير يمكنه القيام بمسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل، وهي المهام المحددة للمحاسب المعتمد، كما وضح بأن هذا الخبير يعد مؤهلا لممارسة وظيفة محافظ الحسابات، ومثل هذا الأمر يدفع للتساؤل عن الدافع أو الحاجة وراء الوجود للمهنتين الأخريتين (المحاسبة المعتمدة، محافظة الحسابات). والمقترح هنا هو إعادة تنظيم الفئات الممارسة للمهنة بحيث يكون هناك فئتين فقط، هما المحاسبين المهنيين المتجهين للعمل ضمن مؤسسات قطاع الأعمال، والمحاسبين المهنيين المتجهين للممارسة العامة بما في ذلك تقديم خدمة المراجعة الخارجية، وهذا من خلال إلغاء كل من فئة المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات والابقاء فقط على فئة الخبراء المحاسبين.

والمقترح السابق ينطلق أيضا من منظور طبيعة المهام المحددة للمحاسب المعتمد - مسك وفتح وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته- فإلى جانب أن هذه المهام يمكن تأديتها من الخبير المحاسب والذي يشكل المنافس الأول- المحلي- لهذا المهني، فإن هذه المهام في حد ذاتها تبدو محدودة إذا ما قورنت مع مجالات الكفاءة المحددة من الهيئات المهنية لمحاسبها المهنيين، ومن ثم فإن الاقتصار على تأدية هذه المهام

قد لا يمكن محاسبينا المعتمدين من الصمود أمام الخدمات والكفاءات المقدّمة من حملة الشهادات المهنية لهذه الهيئات في حال فتح مجال الخدمات المحاسبية، كما أنّها لن تمكن محاسبينا المعتمدين من الحصول على مكانة ضمن السوق الخارجي للخدمات المحاسبية، وهذا دائما بالنظر إلى محدودية الخدمات التي يمكن أن يؤدوها.

فإذا تم النظر إلى هيئة مثل معهد المحاسبين القانونيين لجنوب إفريقيا (SAICA) فإنه يمكن ملاحظة أن نقطة الانطلاق وراء وضعها لخريطة الكفاءة للحاملين لشهادتها للمحاسبة القانونية كانت توجّدها نحو تحديد القيادة المسؤولة كأحد أهم السمات لهم، الأمر الذي يعني بدوره ضرورة امتلاكهم بدخولهم للمهنة لمجموعة كاملة من الكفاءات التقنية بالمجال المحاسبي، ولغيرها من الكفاءات الكفيلة بتمكينهم من الاستمرار في تطوير سماتهم القيادية. ويدخل في إطار الكفاءة التقنية الكفاءة بمجال الاستراتيجية، إدارة المخاطر، والحوكمة، المحاسبة، والتقارير الخارجية، المراجعة و التأكيد، الإدارة المالية، اتخاذ القرارات الإدارية والرقابة، الضرائب، فإذا رجعنا للدور المحدّد للمحاسب المعتمد وفقا للقانون 01-10 نجد بأنه لا يغطي إلا جانبا بسيطا من مجالات الكفاءة المطلوبة للمحاسب القانوني وفقا لمتطلبات معهد (SAICA)، وهو الجانب المرتبط بالمحاسبة والتقارير الخارجية.

والحدّد للمحاسب المعتمد لا يحقق أيضا القاعدة الأساس المحدّدة من الاتحاد الدولي للمحاسبين ضمن معياره (IES2)، فالمعيار وإلى جانب مجال الكفاءة المتعلق بالمحاسبة المالية واعداد التقارير (المجال الذي يقع ضمنه الحدّد للمحاسب المعتمد من مهام)، حدّد عددا آخر من مجالات الكفاءة المطلوب من المحاسب المهني تحقيق واطهار الحدّد بها من مخرجات للتعليم، فهناك مجال المحاسبة الإدارية، التمويل والإدارة المالية، الضرائب، المراجعة، الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية، الإدارة واستراتيجية الأعمال وغيرها. كما أن مخرجات التعلم المحدّدة ضمن مجال المحاسبة المالية واعداد التقارير تشمل قدرة المحاسب المهني على تطبيق IFRS أو غيرها من المعايير ذات العلاقة بالعمليات والأحداث، وعلى تقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية، وعلى تفسير القوائم المالية والتقارير التي تحتوي على بيانات غير مالية مثل: تقارير الاستدامة والتقارير المتكاملة، فالمطلوب من المحاسب المهني لا يقتصر على اعداد التسجيلات المحاسبية والقوائم المالية وإنما القدرة على تفسيرها، وهي المهام غير المشار إليها ضمن ما هو محدّد للمحاسب المعتمد وفقا للقانون 01-10.

وبشكل عام فإن الحدّد من مهام للمحاسب المعتمد يعدّ محدودا إذا ما قورن مع الحدّد من الهيئات المهنية من أدوار للحاملين لشهادتها المهنية، وإذا ما قورن مع مجالات الكفاءة المحدّدة للمحاسب المهني ضمن معيار التعليم (IES2). وفي الواقع إن المهام المحدّدة للمحاسب المعتمد يمكن أن تربط بفئة أخرى هي تقنيي المحاسبة، والذين عرفهم الاتحاد على أنهم العاملين بالعمل التقني المحاسبي تحت إدارة المحاسبين المهنيين، فالمقترح هنا هو إعادة تصنيف المهنيين ليكون هناك فقط فئتين هما المحاسبون المهنيون المتجهون للعمل بقطاع الأعمال، والمحاسبون المهنيون المتجهون للممارسة العامة (الخبراء المحاسبين)، مع مناسبة:

- تحديد المتطلبات المتعلقة بإيجاد شهادة المحاسب المهني الموظف، وهذا من ناحية الاجراءات المتعلقة بالأجر الذي يقابل هذه الشهادة وكيفية تحديده.

- دراسة الممارسات الدولية بخصوص شهادة تقني المحاسبة والاتجاهات بخصوصها، وهذا من ناحية آفاق العمل لحملة هذه الشهادة، متطلباتها التعليمية (المكون التعليمي، مكون الخبرة العملية)، وآفاقها المستقبلية وهذا من ناحية علاقتها بغيرها من الشهادات، فهل سيُسمح للحاصلين عليها بالالتحاق ببعض برامج التعليم الأكاديمية، أو برامج التعليم المهنية المتعلقة بإعداد المحاسبين المهنيين، وهو الأمر الذي أشرنا إلى تحقيقه من بعض الهيئات المهنية، مثل معهد المحاسبين القانونيين لإيرلندا (CAI)، حيث يتيح دخول برنامج شهادته للمحاسبة القانونية لطلبة معهد تقني المحاسبة بإيرلندا (IATI) وفقا لمتطلبات معينة.

وكخلاصة عن المقارنات السابقة يمكن تحديد نقطتين أساسيتين يمكن أن تشكلا مجالا للتطوير يجب على القائمين على المهنة تحقيقه، ويتمثل أولى هاتين النقطتين في غياب مفهوم المحاسب المهني الموظف عن التصنيف المحدد للمحاسبين المهنيين بالقانون 01-10، لتمثل النقطة الثانية في مناسبة إعادة النظر في الفئات المحددة لمهنيي المحاسبة، وهذا من خلال التحديد الدقيق للمهام المحددة لكل فئة منها ومقارنتها مع المحدد لمثيلاتها على المستوى الدولي، بهدف تحديد أي من هذه الفئات يعدّ وجودها ضروريا وقادرا على تقديم خدمات منافسة.

3.5 المسار التعليمي للمحاسبين المهنيين في الجزائر من منظور الاتحاد الدولي للمحاسبين.

إن الخطوة الأخيرة في إطار تحقيق هدف الدراسة الأساسي المتمثل في تحديد مجالات التطوير الممكنة بمكونات المسار التعليمي لمهنيي المحاسبة والمراجعة في الجزائر من منظور معايير التعليم الدولية للاتحاد الدولي للمحاسبين - بعد تحديد متطلبات هذه المعايير ومكونات هذا المسار - تتمثل في القيام بمقارنة محتوى هذين العنصرين بهدف تحديد مجالات القصور بمكونات هذا المسار ، وهذه الخطوة هي ما سيتم العمل على تحقيقه من خلال العناصر الموالية، مسترشدين في ذلك بممارسات الهيئات المهنية المشار إليها من خلال فصل الدراسة الثالث.

1.3.5 المسار التعليمي للمحاسبين المهنيين في الجزائر في ظل المعيار IES1 وممارسات محققة لمتطلباته.

معيار التعليم الدولي IES1 هو المعيار الذي حُصص لتناول الجوانب المرتبطة بمتطلبات الدخول إلى برامج التعليم المحاسبي المهنية، وكما وضحنا من خلال فصل الدراسة الثاني فإن هذا المعيار لم يحدّد متطلبات بعينها يجب على الهيئات المهنية تطلّبها من الداخلين لبرامجها، وإنما عمليات يجب عليها تحقيقها بخصوص ما تضعه من متطلبات، ويدخل في هذا الإطار قيامها بتحقيق المرونة بما تضعه من متطلبات لدخول برنامجها التعليمي، مع توضيح الأسس وراء ما وضعته من متطلبات، والعمل على إتاحة هذه المتطلبات وغيرها من المعلومات المتعلقة ببرنامجها التعليمي (طريقة تنفيذه، تكلفته، برمجته الزمنية، وغيره من المعلومات) للجمهور.

1.1.3.5 مطلب المرونة: من خلال فصل الدراسة الثالث وضحنا كيفية تحقيق بعض الهيئات المهنية الرائدة لمطلب المرونة، وهذا من خلال استعراض ما حدّدته من متطلبات لدخول البرامج المرتبطة بما تمنحه من شهادات مهنية، وقد خرجنا من هذا الاستعراض بعدد من الملاحظات، تمثلت بشكل أساسي في:

- إن الهيئات المهنية تحقق مطلب المرونة من خلال تعدد المسارات المتاحة من قبلها لدخول برامجها، فبشكل عام ومع مراعاة اختلاف الممارسات من هيئة لأخرى كان هذا الدخول متاحا لكل من حملة الشهادات الجامعية بالمجال المحاسبي وبغير المجال المحاسبي، الفئة غير المحققة للتعليم الجامعي مع تحقيقها لفترة محدّدة للخبرة العملية بالميدان المحاسبي والمالي، الفئة الحاصلة على شهادة تقني محاسبة، الفئة المحققة لشهادة معينة تمنحها الهيئة المهنية، الفئة الحاصلة على شهادة مهنية من هيئة مهنية بذاتها تربطها علاقة اتفاق مع الهيئة المعنية.
- سماح الهيئات المهنية بدخول برامجها التعليمية لحملة الشهادات الجامعية بالتخصص المحاسبي لا يكون بشكل تلقائي، فهو متوقف على المحققين لهذه الشهادات بجامعات حصل برنامجهما التعليمي ذو الصلة على الاعتماد من طرف الهيئة المهنية.
- العديد من الهيئات المهنية تتيح لطلبتها تحقيق برامجها التعليمية من خلال خيار التعليم عن بعد. وبالتالي تنقل إلى البرامج التعليمية المرتبطة بالحصول على الشهادات المخوّلة لممارسة المهنة في الجزائر (محاسب معتمد، محافظ حسابات، خبير محاسب)، وإلى النظر لمتطلبات دخولها من منظور مطلب المرونة للمعيار IES1، فإنه يمكن تسجيل الملاحظات التالية:
- لم يتم تقديم أي معلومات بخصوص متطلبات الدخول إلى برنامج التعليم المرتبط بشهادة المحاسب المعتمد، فكل المشار إليه بهذا الخصوص هو أن هذه الشهادة تُمنح من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني، أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه أو من طرف مؤسسات التعليم العالي.
- المحدّد من متطلبات لدخول برنامج التعليم المتخصص الموجه نحو الفئة الراغبة في الحصول على شهادة محافظ الحسابات، أو الخبير المحاسب تمثل في " أ- تحقيق شهادة جامعية في التخصص، ب- النجاح في امتحان قبول الدخول لهذا البرنامج " ، وإلى غاية ماي 2017 لم تحدّد الشهادات التي تعدّ مقبولة في هذا الإطار، ومع ذلك فإنه يمكننا ملاحظة أن هذين المطلبين في شكلهما العام لا يحققان ما سجلناه من مرونة بمتطلبات الدخول لبرامج الهيئات المهنية (المشار إليها من خلال الفصل الثالث) ذلك أن:
- مطلب الشهادة الجامعية بالتخصص يقضي من دخول البرنامج الفئة الحاملة لشهادة جامعية بغير التخصص، والفئة غير محققة لشهادة جامعية مع تحقيقها خبرة عملية بالميدان المحاسبي والمالي، كما يقضي الحاصلين على شهادات ذات صلة من معاهد التكوين (تقنيي المحاسبة).
- مطلب خضوع حملة الشهادات الجامعية المتخصصة لامتحان والنجاح به من أجل سماح دخولهم لبرنامج المعهد يخالف الممارسات المحققة من الهيئات المهنية، والتي كان دخول برامجها متاح لهذه الفئة ولغيرها دون اجراء أي امتحان، حيث كان المطلوب من هذه الفئة هو فقط إثبات تحقيقها لبعض المعايير (عدد معين من ساعات التعليم، تحقيق معايير انجاز معينة).

وفي الواقع إن المطلب السابق (امتحان الدخول) يمكن النظر إليه من زاوية الرغبة في عمل غربية وتصفية للمتدربين لدخول برنامج معهد التعليم المتخصص، بحيث لا يتاح دخوله إلا للفئة التي تظهر بأنها الأكثر حظا للنجاح في اكماله، وهذا من خلال ما تظهره من امتلاك لمكونات المعرفة الأساسية المطلوبة.

وما يمكن تسجيله هنا هو أن مطلب النجاح بامتحان دخول برنامج معهد التعليم المختص يقابله في الهدف تطلُّب الهيئات المهنية لأن تكون شهادة الفرد - بالتخصص - الداخل لبرنامجها قد تمَّ الحصول عليها من جهة معتمدة من قبلها، أي من جهة كانت قد قامت بتقييم برنامجها التعليمي وبالاعتراف بمناسبتها لتزويد الفرد بالمعرفة الأساس المطلوبة لدخول برنامجها التعليمي. وهنا يمكن القول بمناسبة الاتجاه نحو تحقيق مثل هذه الممارسة - الاعتماد لبرامج التعليم الجامعي المتخصص (المحاسبي) - إلى جانب تلك المتعلقة بتنفيذ اختبار الدخول، فمن المناسب التأكد من مناسبة المكون التعليمي المقدم بهذه الجامعات إلى جانب التأكد من أن دخول برنامج المعهد متاح فقط للحائزين على شهادات هذه الجامعات والمظهرين بأنهم الأكثر احتمالا للنجاح ببرنامج المعهد.

وإلى جانب ما سبق يمكننا القول بعدم تحقيق البرامج التعليمية المتعلقة بالشهادات المهنية لمهنيي المحاسبة في الجزائر وخاصة المتعلقة بشهادة محافظ الحسابات والخبير محاسب للمرونة المحققة من طرف الهيئات المهنية فيما يتعلق بطريقة تقديم برامجها التعليمية، فكما يتضح من المقدم من معلومات بخصوص هذه البرامج فإن تقديمها سيكون بالاعتماد على نظام الدراسة وجها لوجه، أي على حضور الطالب لمقر تقديم البرنامج التعليمي. وفي هذا السياق يكون التطوير المقترح هو إتاحة تحقيق هذه البرامج بشكل كلي من خلال شبكة الأنترنت، ومن خلال نظام الدمج. وتحقيق هذا التطوير يتطلب تحقيق متطلباته من خلال اعداد المواد التعليمية وإتاحتها لطلبة البرامج، وتقديم جميع المعلومات المتعلقة بهذه البرامج من خلال الشبكة عبر موقع الجهة المختصة - الجهة المقدمة للتعليم - بما في ذلك طريقة التسجيل بهذه البرامج باستخدام هذه المواقع، طريقة تنزيل المواد التعليمية، طريقة التسجيل في الاختبارات وإلغائه.... وغيره من المعلومات ذات الصلة، فهذه المواقع ستكون هي الرابط بين طالب البرنامج وبين الجهة المقدمة له.

2.1.3.5 مطلب إتاحة متطلبات دخول برامج التعليم المحاسبي للجمهور: إن عرض ممارسات بعض الهيئات المهنية بخصوص هذا المطلب - من خلال الفصل الثالث للدراسة - مكّنا من تسجيل عدد من الملاحظات تمثّلت بشكل مختصر في التالي:

- تضمنت مواقع الهيئات المهنية على شبكة الأنترنت الكثير من التفاصيل بخصوص شهاداتها المهنية، فهناك تحديد للخطوات والمتطلبات المرتبطة بالحصول على هذه الشهادات، وبآفاق العمل المرتبطة بالحصول عليها، كما أن هناك تقديم لمختلف المعلومات المتعلقة بالبرنامج التعليمي المرتبط بهذه الشهادات، كما أن مواقع هذه الهيئات تضمنت الكثير من المواد التعليمية، كان البعض منها متاحا بشكل مجاني.

- الهيئات المهنية قدّمت وبشكل مناسب معلومات عن نشاطها، مكانتها على المستوى الدولي، عدد أعضائها، ومدى الاعتراف بشهادتها المهنية.

وبالانتقال لرؤية المقدم من معلومات من طرف الجهات ذات الصلة بالمهنة في الجزائر فيما يتعلق بهذا المطلب نجد بأنه سيكون من المناسب تقسيم هذه الرؤية إلى أربعة أقسام تتعلق بالجهات ذات الصلة بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر وهي المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، المجلس الوطني للمحاسبة.

- المعلومات المتاحة من طرف المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين: للحكم على هذا الجانب يكون من المناسب عرض الوارد من معلومات ضمن موقع هذه المنظمة على شبكة الأنترنت، وهنا يمكن أن نسجل بأن هذا الموقع مكوّن من التالي: (ONCA, 2017)

- نافذة رئيسية (Accueil): تضمّنت هذه النافذة بشكل أساسي جانبين، غُنون أحدهما بـ (Actualités) حيث وجه نحو اعلام الأعضاء بالأحداث الجارية بما في ذلك الجمعيات العامة المزمع عقدها، الأيام التكوينية المزمع تنفيذها وجدول المحاسبين المعتمدين للسنة الحالية، ليخصص الجانب الثاني بهذه النافذة والمعنون بـ (Qui Sommes Nous) للتعريف بالمنظمة، وهنا يمكن تسجيل غياب المحتوى بالنسبة لهذا الجانب فهو قيد الانجاز، الأمر الذي يعني بأن أهم معلومة عن المنظمة غائبة عن موقعها.

- نافذة خاصة بتقديم المنظمة (Présentation de l'Organisation): تضمّنت هذه النافذة عددا من الصفحات، حُصص أولها لعرض كلمة رئيس المجلس الوطني للمنظمة، وثانيها لتحديد أعضاء هذا المجلس، وثالثها للتعريف بالمجلس ومهامه، والمعلومات المتعلقة بالجانب الثالث غير متاحة فهي قيد الانشاء، ومن ثم فإن المعلومة المتعلقة بتسيير المنظمة غائبة أيضا عن موقعها.

- نافذة خاصة بالقوانين (Réglementation): قُسمت هذه النافذة إلى ثلاث جوانب حُصص أولها لعرض القوانين والأوامر والمراسيم ذات الصلة بتنظيم المهنة (المحاسب المعتمد، محافظ الحسابات، الخبير المحاسب)، ليحمل الجانب الثاني تسمية الترتيبات دون احتواء الصفحة الخاصة به على أية معلومات، ليخصص الجانب الثالث لعرض القوانين والمراسيم ذات صلة بالنظام المحاسبي المالي.

وما يمكن تسجيله كملاحظة بالنسبة لهذه النافذة هو ادراج القوانين والمراسيم المتعلقة بفئة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات إلى جانب تلك المتعلقة بالمحاسبين المعتمدين، وقد كان من الأفضل الاقتصار على ادراج القوانين الخاصة بفئة المحاسبين المعتمدين باعتبار أن هذا الموقع خاص بهذه الفئة من المهنيين، مع ادراج رابط موقع المصنف والغرفة على شبكة الأنترنت ضمن صفحة الروابط المفيدة الموجودة بموقع المنظمة (مازالت خالية من أي محتوى)، بالشكل الذي يمكن معه لمتصفح موقع المنظمة التوجه إلى موقع الجهازين المهنيين الآخرين (المصنف، الغرفة) في حال رغبته في الاطلاع على القوانين والمراسيم ذات الصلة بكل من مهنة محافظ الحسابات أو الخبير المحاسب.

وإلى جانب النوافذ السابقة تضمّن موقع المنظمة نافذة حُصصت لعرض البيانات الموجهة لأعضاء المنظمة، وأخرى لعرض بعض الصور والفيديوهات الخاصة بالمنظمة مع عدم احتواء هذه الأخيرة على أي محتوى. والموقع أيضا

وفر امكانية الاتصال والاستفسار للأفراد من خلال أرقام الهاتف المتاحة أو من خلال الخانة المخصصة بالموقع لتسجيل وكتابة الاستفسارات.

وما يمكن الخروج به من خلال العرض السابق لمضمون الموقع الالكتروني للمنظمة هو أن الموقع به من معلومات لا يحقق المطلب الثاني للمعيار IES1، والمتعلق بشكل عام بتقديم ما يكفي من معلومات بخصوص الشهادات المهنية للهيئات المهنية، فالموقع لم يتضمن أي معلومات بخصوص:

- المنظمة من حيث نشأتها ومهامها، فهذه المعلومات مازالت قيد الانشاء.

- الفئة التي تمثلها هذه المنظمة، فليس هناك تعريف للمحاسب المعتمد والدور الذي يؤديه، وللمزايا المرتبطة به من الناحية المالية أو غيره، وليس هناك توضيح للاختلاف بين هذا الدور وذلك المقدم من الفئات الأخرى للمحاسبين المهنيين، فكل المعلومات المتعلقة بهذه الفئة من المهنيين اقتصر على تقديم قائمتهم السنوية.

- المسار التعليمي المطلوب من الأفراد في إطار الحصول على شهادة المحاسب المعتمد، فليس هناك أي معلومة بخصوص التعليم المطلوب تحقيقه، وبخصوص المتطلبات من الأفراد من أجل سماح تحقيقهم لهذا التعليم، وعلى الرغم من وجود نافذة بالموقع تتعلق بالتربصات، غير أنها لم تتضمن أي محتوى، بمعنى الغياب لأي معلومات عن التبرص المهني المطلوب من الأفراد في إطار سعيهم للحصول على شهادة المحاسب المعتمد، كما أن المرسوم التنفيذي رقم 11-393 والمتضمن في أحد جوانبه معلومات متعلقة بهذا التبرص غير متاح ضمن القوانين والمراسيم المتاحة للتحميل من على موقع المنظمة، وهذا على الرغم من أن هذا الموقع يجب أن يكون المصدر الأول للمعلومات المتعلقة بالمهنة - المحاسب المعتمد - وبمتطلبات ممارستها.

وهنا يمكننا التأكيد على عدم كفاية عرض القوانين والمراسيم المتعلقة بالمهنة - في شكلها الأساسي - ضمن موقع المنظمة، فهذه القوانين لن تكون ذات فائدة مباشرة للفرد الراغب في الحصول على معلومات عن المهنة وعن متطلبات ممارستها، فما سيجذبه بشكل أكبر، وما سيكون سهلا للاطلاع عليه بالنسبة له هو العرض المبسط ذو الصلة بمحتوى هذه القوانين، فمن غير المتوقع من الفرد عديم الخبرة بالجمال الاطلاع على قوانين و أوامر ومراسيم متفرقة من أجل أخذ فكرة عن المهنة وعن متطلباتها، وفي هذا الإطار تكون المنظمة مطالبة بالعمل على استخدام مضمون القوانين والمراسيم ذات الصلة، لتقديم هذا العرض.

- **المعلومات المتاحة من طرف الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:** إن المقدم حاليا من خلال موقع الغرفة على شبكة الأنترنت فيما يتعلق بالتعريف بالمهنة - محافظة الحسابات - وبمتطلباتها التعليمية اقتصر على: (CNCC, 2017)

- التعريف المقدم للغرفة وللأدوار المحددة لمجلسها من خلال نافذة الموقع المعنونة بـ (A propos).

- المعلومات المتضمنة بالمنشورات المحلية (قوانين، أوامر، مراسيم) والدولية المعروضة ضمن نافذة الموقع المعنونة بـ (Publications)، وفي الواقع إن هذه النافذة مازالت خالية من أي محتوى إلى غاية الآن فكل ما تحتويه هو مجرد عناوين تعكس المنشورات السابقة.

إن المعلومات السابقة لا تحقق مطلب المعيار IES1 المتعلق بضرورة عمل الهيئات المهنية على تزويد الجمهور بمتطلبات دخول برامجها التعليمية، وبكل المعلومات المتعلقة بهذه البرامج، فالغرفة لم تقدم هذه المعلومات، وقبل هذا لم تقدم تعريفا لمهنة محافظة الحسابات، وللدور الذي يقوم به مؤديها. والغرفة وعلى الرغم من أنها ليست الجهة المسؤولة عن تقديم برنامج التعليم المرتبط بالشهادة المطلوبة في إطار الحصول على شهادة محافظ الحسابات - مسؤولية معهد التعليم المختص - إلا أنها تظل مسؤولة عن التعريف بالمهنة وبتطلباتها، وعن الإشارة إلى أن المكون التعليمي للشهادة يُحقق من خلال معهد التعليم المختص، وهذا من منطلق أنها البوابة التي تربط الأفراد بالمهنة.

إن واقع ممارسات الغرفة يمكّننا من القول بأن هناك مجالا للتطوير مطلوب تحقيقه من طرفها، فبدية يجب عليها التعريف بالمهنة ومؤديها، و وجه تميزها عن غيرها من المهن كمهنة الخبير المحاسب، متطلبات ممارستها بما في ذلك المطلب التعليمي، فما الشهادة المطلوبة في هذا الاطار؟ وفي إطار أي برنامج تعليمي يمكن تحقيقها؟ وما متطلبات الالتحاق بهذا البرنامج وما مدته وطريقة تنفيذه؟ وما المتطلبات المتعلقة بالتربص المهني المطلوب؟، فالتصفح لموقع الغرفة لا يجب أن يشعر بأنه موجّه وخاص فقط بالأعضاء الحاليين للمهنة - الوضع الحالي للموقع - وإنما بأنه موجه أيضا لمن هم في طور الالتحاق بالمهنة (الطلبة بمعهد التعليم المتخصص، أو الذين هم في مرحلة التربص المهني)، ولمن يفكرون في اختيار هذه المهنة مستقبلا، وهذا من خلال توفيره للمعلومات التي تجيب عن كل التساؤلات بخصوص المهنة وبخصوص متطلباتها، مع توفيره لرابط الموقع الخاص بمعهد التعليم المختص (عند انشاء هذا الموقع) كطريقة لتمكين متصفح موقعه من الانتقال لموقع المعهد للحصول على المزيد من المعلومات ذات الصلة.

- المعلومات المتاحة من طرف المصنف الوطني للخبراء المحاسبين: لا يختلف الوضع هنا عن المشار إليه بالنسبة لكل من موقع الغرفة والمنظمة، فالمتاح من خلال موقع المصنف بخصوص المهنة ومتطلبات ممارستها تمثل أساسا في التعريف بالمصنف ومجلسه وأدواره من خلال النافذة المعنونة بـ " L'institution "، وفي المقدم من قواعد ذات صلة بالمهنة (قوانين، مراسيم، قرارات، مناشير، مقررات، القانون الداخلي للمنظمة، القانون الأخلاقي لمحافظ الحسابات) من خلال النافذة المعنونة بـ " Règlements " (ONEC, 2017b).

فليس هناك تعريف للمهنة وللمهام المرتبطة بها، ولا تحديد لمتطلبات ممارستها بما في ذلك التعليم المطلوب ومتطلبات الدخول للبرنامج المحقق لهذا التعليم. وليس هناك تحديد وتمييز لهذه المهنة عن غيرها من المهن - المحاسب المعتمد، محافظ الحسابات - ولا توضيح للمزايا المرتبطة بها، وهي النقاط الموضحة من طرف الكثير من الهيئات المهنية كعامل جذب للأفراد نحو الالتحاق بممارسي المهنة.

إن المصنف وبتقديمه للمعلومات السابقة لن يتجاوز حدود المهام المحددة له، فكل المطلوب منه هو تزويد الأفراد بصورة شاملة عن المهنة - الخبير المحاسب - وعن المسار التعليمي الذي يجب أن يحقق الفرد مكوناته من أجل الحصول على الشهادة المخولة لممارستها، مع توضيحه لدوره ولدور غيره من الأطراف خلال مسار الفرد للحصول على هذه الشهادة وعلى حق ممارسة المهنة، بما في ذلك المجلس الوطني للمحاسبة، ومعهد التعليم المختص، مع

امكانية قيام المصنف بتوجيه المتصفحين لموقعه والراغبين في الحصول على معلومات إضافية بخصوص المهنة وبخصوص المكون التعليمي نحو الموقع الالكتروني لهاتين الجهتين (المجلس الوطني للمحاسبة، معهد التعليم المختص).

- **المعلومات المتاحة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة:** إن الملاحظات المشار إليها بالنسبة للأجهزة المهنية الثلاث (منظمة، غرفة، مصف) محققة أيضا بالنسبة للمجلس الوطني للمحاسبة، فموقعه على شبكة الأنترنت لم يتضمن معلومات ذات صلة بالمهنة (محاسب معتمد، محافظ حسابات، خبير محاسب)، من ناحية التعريف بها، أو بمتطلبات ممارستها، فالمعلومات الواردة به اقتصر على: (CNC, 2017)

- التعريف به، وتنظيمه، وبالأنشطة المحققة من قبله، وهذا من خلال نوافذ موقعه المعنونة على التوالي بـ «Organisation، Activités، Présentation».

- تقديم القواعد (قوانين، مراسيم وغيرها) ذات الصلة بالمهنة وتنظيمها من خلال نافذة موقعه المعنونة بـ «(Réglementation en ligne)».

إن المقترح بالنسبة لموقع المجلس هو نفسه ذلك المقدم بالنسبة لمواقع الأجهزة المهنية الثلاث ولكن في صورة أكثر اتساعا، فالمجلس ذو صلة بالفئات الثلاث للمهنيين، ومن ثم فإنه من المناسب قيامه بتقديم صورة شاملة عن المهنة بمختلف اتجاهاتها (المحاسبة المعتمدة، محافظة الحسابات، الخبرة المحاسبية)، وعن الأجهزة المهنية الجامعة لممارستها (منظمة، مصف، غرفة)، ليوضح دوره بخصوص المهنة - وفقا للقوانين والمراسيم ذات الصلة- وهذا من خلال توضيح أدوار اللجان المكونة له، ويكون هذا من خلال وسيلة غير تلك القائمة على توفير القوانين والمراسيم المنظمة للمهنة، فالأفضل هو تقديم شرح متسلسل ومنظم ذو صلة بالمهنة، إلى جانب توفير هذه القوانين والمراسيم.

وبشكل مشترك بين الموقع الالكتروني للمجلس الوطني للمحاسبة ومواقع الأجهزة المهنية الثلاث (منظمة، غرفة، مصف) يمكننا الإشارة إلى طبيعة اللغة المستخدمة بهذه المواقع (اللغة الفرنسية) كمجال مطلوب للتطوير، فمن المناسب تقديم محتوى هذه المواقع باللغة العربية باعتبارها اللغة الرسمية للدولة الجزائرية، ولغة التعليم بكثير من برامج التعليم الجامعي، مع مناسبة تقديم هذه المواقع باللغة الانجليزية باعتبارها لغة تقديم جميع الاصدارات الدولية ذات الصلة (معايير وغيرها). وتحقيق هذا المطلب سيسمح بتحقيق استفادة أكبر من الوارد بهذه المواقع من مضامين، وهذا بالنسبة لفئة المهنيين، والفئة الراغبة في الحصول على معلومات عن المهنة أو تنظيمها (الراغبين في ممارسة المهنة، باحثين وغيرهم).

ودائما في إطار الإشارة والتقييم لمدى مناسبة الوارد بمواقع الأجهزة المهنية الثلاث وبموقع المجلس الوطني للمحاسبة، يمكن تسجيل اشتراك موقع المصنف والمجلس الوطني في المشار إليه من روابط مفيدة، حيث غطت هذه الروابط بشكل أساسي:

- مواقع الأجهزة المهنية والمجلس الوطني للمحاسبة.

- مواقع بعض الأجهزة الوطنية ذات الصلة بالمهنة (وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، وزارة المالية... وغيرها).

- بعض الروابط الخاصة بمواقع عدد من الأجهزة المحاسبية الفرنسية (الموقع الخاص بمصف الخبراء المحاسبين، والشركة الوطنية لمحافظي الحسابات،... وغيرها).
- والسؤال الذي يمكننا أن نطرحه هنا هو أهمية ادراج روابط المواقع - الفرنسية - مقارنة مع أهمية ادراج تلك الخاصة بالهيئات المهنية الرائدة (معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز، معهد المحاسبين القانونيين لجنوب إفريقيا، هيئة المحاسبين المعتمدين لكندا... إلخ)، وبالأونكتاد، وبمشروع المحتوى الموحد، وبموقع مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRSF)، وبموقع الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) والذي يعد البوابة لإصدارات كل من:
 - مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية (IAASB).
 - مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية (IAESB).
 - مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين (IESBA).
 - مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB).
- فالاطلاع على موقع الهيئات المهنية الرائدة سيمكن من معرفة واقع ممارسات هذه الهيئات وكيفية تنظيمها للمهنة، الأمر الذي يمكن الاستفادة منه في تطوير الممارسات المحلية بهذا الخصوص، كما أن الاطلاع على موقع مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، والاتحاد الدولي للمحاسبين يعد مفيدا من ناحية تمكينه للمهنيين من :
 - أن يكونوا على اطلاع دائم بجديد الإصدارات الدولية ذات الصلة.
 - الاطلاع على الاصدارات الدولية من مصدرها الأساسي، بلغتها الأصلية، وفي وقت اصدارها.
 - المساهمة في توجيه هذه الاصدارات، وهذا من خلال تقديم استجاباتهم بخصوص مشاريع العرض المتعلقة بها.
- وهنا يمكننا الإشارة إلى أن الموقع الخاص بال غرفة الوطنية لمحافظي الحسابات تضمن الإشارة إلى اصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين وإلى معايير المحاسبة الدولية ومعايير اعداد التقارير المالية، من خلال نافذته المعنونة بـ (Publication)، غير أن هذه النافذة خالية من أي محتوى إلى غاية الآن فكل ما يوجد بها هو مجرد عناوين.
- وبشكل عام وفيما يتعلق بالمواقع الأربعة للأجهزة ذات الصلة بالمهنة (منظمة، غرفة، مصف، مجلس وطني للمحاسبة) يمكن القول بعدم تحقيقها لمطلب المعيار IES1 المتعلق بتقديم المعلومات حول متطلبات دخول برامج التعليم ذات الصلة بالشهادات المهنية لمهنيي المحاسبة (محاسب معتمد، محافظ حسابات، خبير محاسب)، وحول هذه البرامج، الأمر الذي يشكل مجالا للتطوير من المناسب الالتفات إلى تحقيقه من طرف هذه الأجهزة، بشكل يمكن من تلبية مطلب المعيار IES1، ومسايرة ممارسات الهيئات المهنية بهذا الإطار.

2.3.5 المسار التعليمي للمحاسبين المهنيين في الجزائر في ظل المعايير IES 2-4,6 وممارسات محققة لمتطلباتها.

من خلال هذا العنصر سنعمل على تحديد مدى تلبية مكونات المسار التعليمي للمحاسبين المهنيين بالجزائر لمتطلبات معايير التعليم IES 2-4,6، وهذا من خلال العنصرين التاليين:

1.2.3.5 مطالب المعايير IES2-4: من خلال فصل الدراسة الثاني وضحنا بأن معايير التعليم IES 2-4 تضمنت تحديدا لمخرجات التعلم مطلوبة الاظهار من المحاسبين المهنيين المحتملين بنهاية مرحلة التطوير الأولي، إلى جانب توضيحها بأن هذه المخرجات يجب أن تمثل القاعدة الأساسية التي يجب على الهيئات المهنية العمل على تغطيتها من خلال ما تحدده من مخرجات تعلم لبرامجها التعليمية.

ومن خلال فصل الدراسة الثالث قمنا بعرض ممارسات عدد من الهيئات المهنية المحققة لمطلب معايير التعليم IES 2-4، لنخرج بعدد من الممارسات المشتركة - في الإطار الواسع - بين هذه الهيئات، كان أهمها:

- اتجاهاها إلى وضع خريطة للكفاءة حددت من خلالها الكفاءات المتوقعة اظهارها من الفرد الحاصل على شهادتها المهنية بدخوله للمهنة، مع تحديدها للمستوى المطلوب لذلك، مع اتجاه البعض من هذه الهيئات إلى تحديد مستوى الكفاءة المتوقعة امتلاكه من الفرد بدخوله لبرنامجها التعليمي، وإلى تقديم الشروحات المرتبطة بالأفعال والصيغ المستخدمة بخريطة الكفاءة من أجل ضمان فهم مستخدميها للوارد بها من مضامين.

- اشتراك البعض من الهيئات المهنية في ممارستين تمثلت الأولى منهما في تقديم قائمة معرفة مرجعية حددت من خلالها المواضيع واجبة التغطية من طرف مقدمي برامج التعليم من أجل تمكين الطالب من تحقيق الكفاءات المحددة ضمن خريطة الكفاءة، لتمثل الثانية في تحديد هذه الهيئات بشكل سنوي لإصدارات المعايير، القوانين القابلة للامتحان بها. وبالانتقال إلى رؤية المقدم بخصوص مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر (محاسب معتمد، محافظ حسابات، خبير محاسب) في إطار مطلب المعايير IES 2-4 المتعلق بوجوب تحديد مخرجات التعلم مطلوبة الاظهار من المحاسبين المهنيين المحتملين بنهاية مرحلة التطوير الأولي، فإنه يمكن القول بعدم تحقيق هذا المطلب، فكما تم الإشارة إليه سابقا فإن كل المقدم بخصوص هذه المهن إلى غاية ماي 2017 هو تلك المهام المحددة لمؤديها من خلال القانون رقم 10-01.

وفي الواقع إن عدم وضع خريطة تعكس الكفاءات المطلوبة من الممارسين للمهنة يؤدي إلى طرح تساؤل حول أساس أو نقطة الانطلاق المتخذة لتحديد مكونات برامج التعليم المناسبة لإعداد هؤلاء المهنيين، وحول أساس تحديد الشهادات التي تعدّ مقبولة من أجل سماح دخول الأفراد لهذه البرامج.

إن هذا القصور بتنظيم المهنة يشكل مجالا مهما للتطوير، يجب على الجهات المسؤولة العمل على تحقيقه، وهنا نؤكد على أن وضع خريطة كفاءة لمهنيي المحاسبة يجب أن يكون في إطار التشاور مع الأطراف ذات الصلة بالسوق المحلي وعلى رأسهم الهيئات المستفيدة من خدمات هؤلاء المهنيين، وهذا بهدف ضمان الحصول على مدخلات مناسبة تساهم في تصميم برامج تعليم محدّد لها مخرجات تعلم تلي احتياجات السوق، وهذا دون اغفال أهمية الاستفادة من تجارب الهيئات المهنية الرائدة بهذا الخصوص، ويدخل ضمن هذا الاطلاع على ما تحدده من فئات لمهنيي المحاسبة، وعلى ما تحدده من سمات وأدوار لهم، وعلى ما تعتبره مطلوبا من كفاءات لأداء هذه الأدوار.

ومن الجوانب التي يمكن مسايرة الهيئات المهنية بها بهذا الإطار هو حرصها على القيام بمراجعة دورية لخريطة الكفاءة الموضوعة من قبلها، وهذا انطلاقا من ادراكها بأن المطلوب من المحاسبين المهنيين قد يتغير بالتغير في متطلبات بيئة الأعمال.

وبشكل عام يمكن القول بأن مجال التطوير بتنظيم التعليم المحاسبي المهني في الجزائر من منظور مطلب معايير التعليم IES 2-4 " وجوب تحديد مخرجات التعلم مطلوبة الاظهار من المحاسبين المهنيين المحتملين" هو ذلك المتعلق بضرورة العمل على تحليل المهام المحددة لمهنيي المحاسبة في إطار القانون 01-10 ، وهذا بهدف الوصول إلى خريطة تحدّد بوضوح الكفاءات التي يفترض في هؤلاء المهنيين امتلاكها، مع مراعاة الأخذ بآراء كل الأطراف ذات الصلة بهذا الخصوص، والأخذ بالممارسات الدولية بهذا الإطار.

وإلى جانب مطلب تحديد مخرجات التعلم للمعايير IES 2-4 تطلبت هذه الأخيرة المراجعة والتحديث الدوري لبرامج التعليم المحاسبي المهنية، بهدف ضمان تمثيلها لمتطلبات بيئة عمل المحاسبين المهنيين المعقدة وسريعة التغير، وكما رأينا من خلال ممارسات الهيئات المهنية المشار إليها من خلال فصل الدراسة الثالث فإن هناك أيضا عملية تقييمية مرتبطة بالبرامج التعليمية لهذه الهيئات، فمعهد المحاسبين القانونيين لإسكتلندا (ICAS) وبمجرد اكماله لكل مقرر من مقررات البرنامج التعليمي المرتبط بشهادته للمحاسبة القانونية يقوم بعملية تقييمية بخصوص هذا المقرر والعوامل المرتبطة به - طريقة تقديمه، العضو التدريسي المقدم له، توقيت تقديمه...إلخ، وهذا من خلال التغذية المرتدة من طرف طلبة هذا البرنامج. كما يتم تقييم البرنامج التعليمي المرتبط بشهادة المحاسبة القانونية لمعهد المحاسبين القانونيين بإيرلندا (CAI) بشكل مستمر، وهذا من خلال جهود ما يسمى بالجمعية الطلابية للمحاسبين القانونيين بإيرلندا والتي تحرص على تنفيذ التقييم بالنسبة للمستويات الثلاث للبرنامج التعليمي للمعهد، وبالنسبة للاختبارات المرتبطة بالمقررات ضمن هذه المستويات، وهذا باعتمادها على استطلاع آراء الطلبة المجتازين لهذه الاختبارات بمجرد تنفيذها. وأيضاً رأينا بأن معهد المحاسبين القانونيين لجنوب إفريقيا يحرص على تنفيذ مراجعة دورية لإطار الكفاءة الموضوع من طرفه فيما يتعلق بالمحاسبين القانونيين، أي على التقييم الدوري لمدى تمثيل هذه الكفاءات للمطلوب حالياً في بيئة الأعمال من المحاسبين القانونيين، وهذه المراجعة للمعهد تدفع مقدمي البرامج التعليمية لمراجعة هذه البرامج، في إطار ضمان مناسبتها لتحقيق التغييرات المدخلة على خريطة الكفاءة.

وبالانتقال إلى التعرف على واقع وجود عملية تقييمية فيما يتعلق بالبرامج التعليمية المرتبطة بالشهادات المهنية في الجزائر (محاسب معتمد، محافظ حسابات، خبير محاسب) لا يكون بإمكاننا إلا التوجيه نحو مناسبة الحرص على تحقيق مثل هذه العملية خلال السنوات الموالية لانطلاق هذه البرامج - لم تنطلق لغاية الآن - وهذا من خلال التحديد الواضح للجهة المسؤولة عن هذه العملية، طريقة تحقيقها والفترة المطلوبة لذلك

2.2.3.5 مطلب المعيار IES6: إن المعايير IES 2-4 وإلى جانب مطلبها المتعلق بضرورة تحديد الهيئات المهنية لمخرجات التعلم مطلوبة الاظهار من طلبة برامجها، تطلّبت من هذه الهيئات العمل على إنشاء أنشطة تقييمية مناسبة لقياس تحقيق الطلبة لهذه المخرجات، وهذا المطلب للمعايير تم التأكيد عليه من خلال المعيار IES6. ولقد كان من أهم ما تم تسجيله من ممارسات للهيئات المهنية بخصوص عملية التقييم ببرامجها هو أنها كانت مكونة من شقين تمثل أولهما في التقييم المرتبط بالمقررات المشكّلة لهذا البرنامج، ليمثل الشق الثاني في الاختبار النهائي الذي لا يمكن للطلاب الجلوس إليه إلا بعد اجتيازه لاختبارات كل مقررات برنامج الهيئة، وبالنسبة لهذا الاختبار سجلنا بأن البعض من الهيئات المهنية تشترط من أجل جلوس الطالب لتنفيذه تحقيقه لفترة محدّدة من تلك المطلوبة للخبرة العملية. وكأساليب مستخدمة للتقييم تم الإشارة إلى اشتراك العديد من الهيئات المهنية في استخدام الأسئلة الموضوعية وأسلوب دراسة الحالة بالاختبارات المتعلقة بمقررات برنامجها التعليمي، وأسلوب دراسة الحالة متعددة الجوانب بالاختبار النهائي بهذا البرنامج، مع اتجاه البعض من هذه الهيئات إلى تزويد الطلبة بمواد تتعلق بالحالة المقدّمة ضمن هذا الاختبار بشكل مسبق على تنفيذه، وإلى جعل هذا الاختبار اختبارا مفتوحا (Open book) يُحقّق من خلال الكمبيوتر المحمول.

وبالانتقال إلى رؤية واقع العملية التقييمية ضمن متطلبات الحصول على الشهادات المهنية المخوّلة لحق ممارسة المهنة في الجزائر (محاسب معتمد، محافظ حسابات، خبير محاسب) من منظور المعيار IES6، ومن منظور ممارسات الهيئات المهنية، فإنه يمكننا الإشارة إلى أن كل المعلومات المتعلقة بهذه العملية فيما يرتبط بشهادة محافظ الحسابات والخبير المحاسب تمثلت في تلك المتعلقة بالامتحان النهائي المطلوب اجتيازه للحصول على هاتين الشهاداتتين، والتي اقتصرتا على توضيح شقي هذا الامتحان (كتابي، شفهي)، ومعدل النجاح المطلوب به. فمحتوى ومجال التركيز لكلا اختباري الامتحان النهائي مازال غير محدّد، كما لم يحدّد أيضا أسلوب تنفيذ الاختبار الكتابي (دراسة حالة أو غيرها). كما أنه لا يوجد إلى غاية الآن أي معلومات بخصوص التقييمات المزمع تنفيذها خلال برنامجي التعليم بمعهد التعليم المختص، وهذا في ظل عدم تحديد المكون التعليمي بهذين البرنامجين (البرنامج الخاص بالفئة المتجهة للحصول على شهادة محافظ الحسابات وذلك الخاص بالفئة المتجهة للحصول على شهادة الخبير المحاسب).

وما يمكن تسجيله هنا هو عدم احتواء المواقع الالكترونية للأجهزة ذات الصلة بالمهنة (المنظمة، الغرفة، المصنف، المجلس) لأي معلومات بخصوص العملية التقييمية، وهذا على خلاف ما سجلناه من ممارسات للهيئات المهنية بهذا الخصوص، حيث احتوت مواقعها على كل المعلومات ذات الصلة بالتقييم ضمن برامج شهاداتها المهنية. وغياب المعلومات السابقة عن مواقع الأجهزة السابقة يعد مجالا مهما للتطوير يجب الحرص على تحقيقه، وهذا من منطلق أن هذه الأجهزة تمثل البوابة والواجهة التي يفترض فيها تزويد الفرد أيا كانت صفته (المهتم والراغب في الانضمام للمهنة، الطالب الحالي بأحد برنامجي التعليم بالمعهد المختص، الباحث، إلخ...) بكل المعلومات ذات الصلة بتنظيم المهنة، بما في ذلك الشروحات المتعلقة بالعملية التقييمية.

إن توفير الأجهزة المهنية للمعلومات الضرورية بخصوص العملية التقييمية سيدخل في إطار تحقيقها لمبدأ الشفافية المشار إليه من خلال المعيار IES6، فكما وُضِّح من خلال هذا الأخير فإن نشاط التقييم يكون على درجة عالية من الشفافية عندما يتم الإفصاح العلني عن التفاصيل المرتبطة به، الأمر الذي يدخل في إطاره التوضيح للمرشحين مجالات الكفاءة المهنية التي سيتم تقييمها، أنواع الأنشطة التقييمية التي سيتم استخدامها، البرمجة الزمنية للأنشطة التقييمية المخطط تنفيذها... إلخ من المعلومات ذات الصلة.

وهنا يمكن الإشارة إلى أن البعض من المعلومات المطلوبة بخصوص السياسة المتعلقة بالامتحان النهائي قد تم توضيحها، ولكن في معرض الحديث عن الامتحان النهائي المنظم بصفة انتقالية فيما يتعلق بشهادة الخبير المحاسب، فكما وُضِّحنا سابقا فإنه قد تم تحديد مكونات هذا الامتحان، وطريقة تنفيذه والجهة المسؤولة عن ذلك، كما تم إتاحة النظام الداخلي المتعلق به من خلال موقع المجلس الوطني للمحاسبة، وهذا ضمن الإعلان المتعلق بتنظيم هذا الامتحان، وما يمكن أن نؤكد عليه هنا أن هذه المعلومات تعلق بالامتحان النهائي المنفذ بصفة انتقالية بالنسبة للخبير المحاسب، ومن ثم فإنها لا تغني عن توفير المعلومات المتعلقة بالتقييم في إطار المحدد من متطلبات تعليمية جديدة في إطار القانون رقم 01-10 والمراسيم التنفيذية ذات الصلة.

وما يمكن التوجيه نحوه أيضا، انطلاقا من طريقة العرض السابقة للنظام الداخلي المتعلق بالامتحان النهائي (في إطار الاعلان للأفراد عن تنظيم الامتحان) هو مناسبة ادراج هذا النظام بموقع المجلس الوطني على الشبكة كعنصر متميز بذاته، إلى جانب إدراجه في الاعلانات المتعلقة بالامتحان النهائي، أو بالاستدعاءات المسلمة للمرشحين لتنفيذه، وإلى جانب إدراجه بمواقع الأجهزة المهنية الثلاث (المنظمة، الغرفة، المصف)، وهذا دائما في إطار تمكين هذه الأجهزة لكل المتصفحين لمواقعها من أخذ صورة شاملة عن المهنة ومتطلباتها، بما في ذلك مكوّناتها التعليمي، وما يتصل به من اختبارات وقواعد منظمة لسيورها، فالإقتصار على ادراج هذا النظام ضمن الاعلان الموجّه للمرشحين للامتحان لن يمكن غيرهم من الأفراد من الاطلاع عليه، الأمر الذي لم يتم تسجيله بالنسبة للمشار إليه من ممارسات للهيئات المهنية، حيث كان هذا النظام وغيره من المعلومات ذات الصلة بالعملية التقييمية متاحة لكل متصفح مواقع هذه الهيئات على شبكة الأنترنت.

وإلى جانب ما سبق ودائما في إطار عملية التقييم يمكن الإشارة إلى أن النظام الداخلي المتعلق بالامتحان النهائي (المنظم بصفة انتقالية) لم يسجل سياسة واضحة فيما يتعلق بنشر نصوص الاختبارات الكتابية المنقّدة، والحلول المتعلقة بها، وبخصوص بعض العمليات ذات الصلة بنتائج أداء الطلبة بهذا الاختبار، فهل يمكن للمرشحين الحصول على تقارير بخصوص أدائهم به؟ و فيما سيتمثل مضمون هذه التقارير في حال امكانية تقديمها، وهل حل الامتحان المنقّذ يقدم بشكل مجاني، أم لا؟

والأمور السابقة هي ما يجب التفكير في تحديد سياسة بشأنها بالنسبة للامتحانات النهائية المتعلقة بكل من شهادة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات في ظل التنظيم الجديد للمهنة، مع تنظيم وعرض هذه السياسة في شكل مكتوب وواضح من خلال موقع المجلس الوطني للمحاسبة، ومواقع الأجهزة المهنية المعنية (المصف، الغرفة). وفي

اعتقاد الباحثة أنه من المناسب انتهاج سياسة تكون متجهة نحو إتاحة نصوص الاختبارات الكتابية المنقّدة والتصحيح المرتبط بها، ونحو توفير تقرير يتاح من طرف المجلس أو الجهازين ذو الصلة (مصف، غرفة) يُقدّم من خلاله تحليل خاص بأداء المترشحين بهذا الاختبار، مع التركيز على جوانب الضعف بهذا الأداء. فانتهاج مثل هذه السياسة سيحقق مساهمةً لممارسات الهيئات المهنية، وسيضمن تحقيق الفوائد المترتبة عن ذلك، فتقديم العناصر السابقة (الامتحان، حلّه، تقرير تقييم أداء المترشحين بالاختبار) سيمنح فئة الأفراد المهتمين بالمهنة (طلبة حاليين، أو محتملين) من أخذ فكرة عن متطلباتها، فما الذي يتم تقييمه من خلال اختباراتها؟ وما درجة الصعوبة والتعقيد بهذه الاختبارات؟ وما الأسلوب المستخدم بها فهل هو دراسة حالة أو أسئلة الاختيار من متعدد أو غيره؟ كما أن تقديم الحل الخاص بالاختبار سيشكل نوعاً من التدريب للأفراد، كما أن التقرير المقدم سيمنح الأفراد الذين لم يتمكنوا من اجتياز الاختبار بنجاح من معرفة جوانب الضعف بأدائهم - بشكل عام - ليتمكنوا من العمل على تحسينها، وعلى تحسين أدائهم بالدورات القادمة للاختبار.

وكملاحظة أخرى متعلقة بالعملية التقييمية يمكن التذكير بممارسة مميزة لبعض الهيئات المهنية فيما يتعلق بالامتحان النهائي (الكتابي) بالنسبة لشهادتها المهنية، وهذا من منطلق امكانية تشكيلها مجالاً للتطوير بالممارسات الحالية للتقييم (فهي غائبة عنها)، وهذه الممارسة هي تلك المتعلقة بقيام بعض الهيئات بتجربة الامتحان المعد على مجموعة محدّدة من الأفراد (أكاديميين، مهنيين اجتازوا حديثاً الاختبار... إلخ) قبل الموافقة عليه في شكله النهائي، والتميز بهذه الممارسة يكمن في أنها تسمح بالتأكد من مناسبة الامتحان المعدّ، ومن تدارك أي جوانب قصور به قبل تنفيذه، وهذا في ضوء آراء المجموعة التجريبية المنقّدة له.

أيضاً يمكن تطوير السياسة الحالية بخصوص عملية تصحيح الاختبارات النهائية من خلال اعتماد ممارسة محقّقة من بعض الهيئات المهنية متعلقة بما تم الإشارة إليه سابقاً - الفصل الثاني - تحت مسمى "اعتماد نتائج تصحيح الاختبار النهائي"، فكما رأينا فإن هذه العملية لا تقتصر على مجرد الموافقة على نتائج تصحيح الاختبار وعلى نشرها بمجرد اكتمال أعدادها، بل تتعدى ذلك لتشمل تقييم مدى تمثيل هذه النتائج للكفاءات الحقيقية للمترشحين. فوجود مثل هذه السياسة فيما يتعلق بالاختبارات الكتابية النهائية سيزيد من مصداقية النتائج المرتبطة بها، وسيزيد من ثقة المترشحين لها في عدالة عملية تصحيحها، فلن يكون هناك اقضاء لأيٍ منهم بسبب وجود بعض جوانب القصور بهذه الاختبارات.

وما يمكن تناوله أيضاً بالنسبة للعملية التقييمية هي تلك الممارسة المتعلقة بالاختبار الشفهي المشكّل لأحد جانبي الامتحان النهائي بالنسبة لكل من شهادة الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات، فهذه الممارسة غائبة عن المشار إليه من ممارسات للهيئات المهنية، حيث أن هذه الأخيرة اقتصرَت على استخدام أسلوب الاختبار الكتابي (دراسة الحالة) ضمن الامتحان النهائي بشهادتها، مع استخدام أساليب قريبة من الاختبار الشفهي خلال البرنامج التعليمي المرتبط بهذه الشهادات، وهذا من خلال الأعمال التي يكلف الطلبة بإعدادها وعرضها في شكل كتابي وشفهي.

وغياب الاختبار الشفهي عن ممارسات الهيئات المهنية المشار إليها بالدراسة، لا يعني غيابها المطلق عن ممارسات كل الهيئات المهنية، فهو مثلا متواجد ضمن استراتيجية التقييم المترتبة بالحصول على دبلوم الخبير المحاسب الفرنسي، وضمن أدوات التقييم المطبقة من طرف جمعية المحاسبين الدوليين (AIA) فيما يرتبط بمؤهلهما المتعلق بالمراجع القانوني (Statutory Auditor).

فالاختبار الثالث (Epreuve n° 3) بالنسبة لدبلوم الخبير المحاسب الفرنسي يقوم على اعداد المترشح لمذكرة ذات صلة بعمل الخبير المحاسب، وعلى مناقشته لها (الشق الشفوي بالاختبار) أمام لجنة مكونة لهذا الغرض، بحيث تدوم المناقشة لمدة ساعة واحدة، ويكون الحد الأدنى المطلوب الحصول عليه بالنسبة لهذه المذكرة هو 20/10، ليكون المعامل المخصص لها هو (4)، وهذا في مقابل معامل (1) للاختبار الكتابي الأول المشكل للشهادة والمتعلق بالتنظيم المهني والأخلاقي لمحافظ الحسابات والخبير المحاسب، ومعامل (3) للاختبار الكتابي الثاني للشهادة والمتعلق بالمراجعة القانونية والتعاقدية للحسابات (Arrêté du 28.03.2014, article 2).

ويُحقّق الاختبار الشفوي بالنسبة لجمعية (AIA) فيما يتعلق بشهادتها للتأهيل المترتبة بالمراجعة القانونية خلال ساعتين، وهو مكون من ثلاث أجزاء هي: (AIA, 2016)

- دراسة حالة متعلقة بالمراجعة (Audit- Based Case Study): تقدّم الحالة المعدّة للطالب نصف ساعة قبل بدأ الاختبار الشفوي، وهذا بهدف تمكينه من التآلف مع مضمونها ومن الاستعداد لما قد يُطرح عليه من أسئلة بخصوص الوارد بها من قضايا. والهدف من الأسئلة المطروحة هو تمكين لجنة الاختبار من الحكم على قدرة المترشح على تطبيق معارفه المهنية في ممارساته العملية، مع تركيز اللجنة على الجانب الأخلاقي.

- المعضلات الأخلاقية (Ethical Dilemmas) التي واجهت المترشح خلال فترة تدريبه العملي: هنا تقوم لجنة الاختبار (محاسبين مهنيين، مراجعين قانونيين، أكاديميين) بسؤال المترشح عن المعضلات الأخلاقية التي واجهته خلال فترة تدريبه العملي، كما تطلب منه تحديد العناصر الأساسية لخبرته العملية، ليظهر من خلال هذا فهمه لعملية المراجعة وللإطار الأخلاقي الذي يحكم ممارسة المهنة.

- القضايا الناشئة في بيئة المراجعة (Emerging Practice Issues): هنا يُطلب من المترشح الخوض في بعض القضايا الناشئة ذات الصلة ببيئة المراجعة، فالمطلوب من هذا الأخير هو اظهار فهمه لمهنة المحاسبة الواسعة، ولاهتمامه بقضاياها المهمة، ولقدرته على مناقشة هذه القضايا.

وبشكل عام يكون الهدف من الاختبار الشفوي لجمعية (AIA) اختبار المهارات المهنية والاتصالية للمترشح، والنتيجة المطلوبة التحقيق من المترشح لاعتباره ناجحا في اجتياز هذا الاختبار هي (50%). ولقد حققت جمعية (AIA) العديد من الممارسات المتميزة بخصوص هذا الاختبار، حيث قدّمت العديد من الشروحات بالنسبة له من خلال الأدلة المتاحة على موقعها على شبكة الأنترنت، كما وجهت المترشح لهذا الاختبار نحو المناسب الاطلاع عليه من مواد، والمناسب تنفيذه من خطوات في إطار الاستعداد لتنفيذ هذا الاختبار.

والمميز أيضا بالنسبة للجمعية هو سماحها باعتراض المترشح على نتيجته بالنسبة لهذا الاختبار، وفي إطار سعيها لتحقيق هذه العملية نجد بأنها تقوم بتسجيل الاختبارات الشفوية المنقذة، وهذا بهدف الرجوع إليها - التسجيلات - في حالة الاعتراض من طرف أحد المترشحين، لتقوم بالتخلص منها بعد انتهاء فترة الاعتراض.

ولم تختلف الممارسات في حالة الاختبار الشفوي (المذكورة) بالنسبة لدبلوم الخبير المحاسب الفرنسي، فهناك تحديد بخصوص: (Conseil supérieur de l'ordre des experts comptable, 2015)

- حجم المذكرة: وُضح بأن عدد صفحاتها لا يجب أن يتجاوز المئة.
- موضوع المذكرة: تم توضيح أنه يُختار من طرف الطالب، مع الإشارة للمجالات المقبولة بهذا الخصوص، ومع توضيح أن الموضوع المختار يعرض على لجنة مختصة لتنظر فيه، للموافقة عليه أو رفضه.
- خطة المذكرة، وطريقة كتابتها وعرضها، والاجراءات واجبة التنفيذ في إطار طلب مناقشتها... وغيره من التوجيهات والشروحات ذات الصلة، بما في ذلك التوجيه نحو مناسبة وضع المذكرات التي حازت علامة أكبر من 20/13 بمركز التوثيق بالنسبة للخبراء المحاسبين.

وما يمكن تلخيصه والخروج به من خلال الحالتين السابقتين هو أن الاختبار الشفوي جاء ليدعم عملية التقييم المحققة من خلال الاختبارات السابقة، مع اختلاف في الوسيلة المعتمدة لتحقيقه فالبعض قد يتجه إلى الاعتماد على مناقشة مذكرة معدة، ليتجه البعض الآخر إلى استخدام طريقة المقابلة القائمة على توجيه عدد من الاستفسارات للمترشح من طرف لجنة الاختبار. وأيضا يمكن الخروج بأهمية تحديد وتقديم كل المعلومات المتعلقة بهذا الاختبار تحقيقا لمبدأ الشفافية بخصوصه، فالمترشح لا بد أن يكون على علم بالنواحي ذات الصلة بهذا الاختبار وأهم هذه النواحي هي المجالات التي سيغطيها هذا الاختبار.

وبالانتقال إلى رؤية المتوفر من معلومات بخصوص الاختبار الشفهي بالنسبة لشهادة محافظ الحسابات والخبير المحاسب في الجزائر يمكن القول بغياب أية معلومات عن طبيعة هذا الاختبار أو عن طبيعة المجال الذي سيغطيه، فلنشار إليه - إلى غاية الآن - هو فقط:

- أن هناك اختبارات شفوية، وبأن المعدل المحقق بها لا يجب أن يقل عن 20/8، وفي هذا مخالفة للممارسة المذكورة بالنسبة لجمعية (AIA)، أين كان الحد الأدنى لهذا المعدل هو (50%).

- مطالبة المتربص بإعداد بحث خلال فترة تربصه المهني، مع توضيح أن موضوع هذا البحث يحدّد بالاتفاق مع المشرف عليه. ومقارنة مع الموقّر من معلومات بالنسبة للمذكرة المطلوبة في إطار الحصول على شهادة الخبير المحاسب الفرنسي، يمكن تسجيل جوانب الاختلاف التالية:

- أولا الاختلاف من ناحية الاجراءات المتبعة لتحديد موضوع المذكرة، ففي الجانب الفرنسي كان هذا الموضوع يُختار من الطالب، ليوجه هذا الخيار إلى لجنة لتفصل بشأنه، وفي اعتقاد الباحثة أن هذا الاجراء يُعدّ الأفضل وهذا من ناحية سماحه بتقييم مناسبة الموضوع المختار من طرف جهة لديها معرفة بالمجال، وبالمواضيع المنجزة بهذا الإطار.

- الاختلاف من ناحية كم المعلومات المقدّم بخصوص البحث أو المذكرة المطلوب إنجازها، ففي الجانب الفرنسي كان هناك تحديد وتوضيح بشأن جميع التفاصيل (حجم المذكرة، طريقة تنظيمها، اجراءات طلب مناقشتها، طريقة التعامل مع الحالات التي يحصل فيها الطالب على أقل من المعدل المطلوب 20/10)، لنجد غيابا تاما لمثل هذه المعلومات من الجانب الجزائري، فكل المشار اليه هو أن التقارير المقدّمة من المتربص خلال فترة تربصه تتضمن جانبا يشير إلى المنجز من قبله فيما يتعلق بهذا البحث.

- الاعداد للمذكرة ومناقشتها هو ما شكّل الاختبار الشفهي بالنسبة لشهادة الخبرة المحاسبية الفرنسية، في حين تمّ الإشارة إلى أن هناك اختبارات شفوية بالنسبة لشهادة الخبرة المحاسبية الجزائرية دون تحديد موقع البحث المنجز من طرف المتربص من هذه الاختبارات، فليس هناك إشارة إلى أن هناك مناقشة مرتبطة بهذا البحث.

ومما يمكن تسجيله أيضا بالنسبة للجوانب غير المشار إليها بالنسبة للاختبارات الشفوية ضمن شهادة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات الجزائرية، هو عدم تحديد سياسة بخصوص امكانية الاعتراض على نتائج الاختبار، الأمر الذي حرصت جمعية (AIA) على توضيحه وعلى اتخاذ التدابير المناسبة لتحقيقه (تسجيل الاختبارات الشفوية).

وبشكل عام وفيما يتعلق بالاختبارات الشفوية، يمكن القول باختلاف الممارسات بخصوصها، فهناك من لا يتخذها كمكون ضمن اختبارات شهادته النهائية، ليحصر اعتماده على الاختبارات الكتابية (دراسة الحالة متعددة الجوانب)، وهناك من يفضل ادراج هذا الاختبار ضمن شهادته المهنية مع اختلاف في طريقة تحقيق ذلك، فهناك من يعتمد على تطلب اعداد مذكرة ذات صلة بجوانب المهنة مع تطلب المناقشة لهذه المذكرة، وهناك من يعتمد على أسلوب المقابلة التي يتم خلالها توجيه عدد من الأسئلة للمتشرح، وهذا بهدف اختبار مهاراته الاتصالية، وهذا من ناحية قدرته على ترتيب وربط أفكاره، والتعامل مع الغير (زبائنه، موكلية)، والتعامل مع المشاكل، مع التركيز على الجانب الأخلاقي بهذا الخصوص.

والباحثة تميل إلى تفضيل حالة الهيئات المهنية المتجهة إلى الاعتماد فقط على الاختبار الكتابي بالنسبة للامتحان النهائي لشهادتها المهنية، وهذا بالنظر إلى أن المزايا التي ترتبط بالاختبار الشفهي يكون من الممكن تحقيقها من خلال البرنامج التعليمي المرتبط بالشهادة المهنية، ومن خلال فترة الخبرة العملية، فخلال برنامج التعليم المهني يمكن استخدام أسلوب العمل الجماعي، وأسلوب المشاريع التي تتطلب قيام الطالب بإنجاز مهام ومشاريع معينة وعرضها بطريقة شفوية، كأساليب لبناء وتقييم مهاراته الاتصالية وسلوكه المهني. كما أن فترة الخبرة العملية هي أفضل فترة للحكم على هذه الجوانب لدى هذا الطالب، فهو سيكون محل مشاهدة ومراقبة دائمة من طرف المشرف عليه.

وانطلاقا من أن المتربص - حالة الجزائر - لا يمكنه الجلوس للاختبار النهائي إلا بعد اكماله لتربصه المهني وحصوله على الشهادة المرتبطة به، والتي تعكس اظهاره للمهارات السابقة (مهارات مهنية، قيم، أخلاق مهنية) فإنه لا حاجة لوجود اختبار شفهي لن تكون مدته (نصف ساعة) أكثر مناسبة من مدة الخبرة العملية (سنتين) للحكم على الجوانب السابقة لدى المتربص، ولن تكون لجنة التقييم به (تتعامل مع المترشح لنصف ساعة) أكثر قدرة على تقييمه من المشرف عليه خلال فترة تربصه المهني والذي يلاحظه طوال سنتين، ومراقبه الذي يتابعه خلال هذه الفترة.

والمغزى مما سبق أن ما يمكن أن نحققه من خلال الاختبار الشفهي، يمكن تحقيقه من خلال الوسائل الأخرى المستخدمة، بما في ذلك الاختبارات الكتابية، مشاريع العمل الجماعية، ورشات العمل، المشاريع الصغيرة المنجزة بشكل جماعي، التقييم خلال فترة الخبرة العملية، فلا حاجة لاختبار شفهي تكون له تكاليفه دون أن يقدم أي جديد - فهو سيقوم ما تم تقييمه سابقا - وخاصة في ظل غياب الأخذ بالاعتبارات التي تزيد من موضوعيته، كمثال الحالة التي لا يتاح فيها للمرشح:

- معرفة نتيجته بهذا الاختبار (يُعلم فقط بالمعدل الكلي للامتحان النهائي).

- حق الاعتراض على هذه النتيجة.

فالباحثة ترى بأنه يمكن الاتجاه لهذه الوسيلة - الاختبار الشفهي - فقط كأداة أخيرة للربط بين المترشح ونتائجه المحققة بالاختبار الكتابي، وأعماله المسجلة بتقارير تربصه المهني، وهذا بأن يكون هذا الاختبار على شكل مقابلة يتاح فيها للمترشح الفرصة لعرض ودعم المحقق من قبله بشكل سابق، ليكون التركيز التقييم بهذه المقابلة على مهارات المترشح الاتصالية - العرض، الإقناع، استخدام الحجة.... إلخ، مع ضرورة التركيز على أن يكون المعامل المخصص لنتيجة هذا الاختبار هو (1)، وهذا بهدف منع امكانية استعمالها كأداة للتعديل في النتائج النهائية للمترشحين، وعلى أن يكون معدل النجاح المحدد له هو (20/10)، مع مناسبة مسايرة ممارسة جمعية (AIA) بهذا الاطار، وهذا من ناحية منح امكانية الاعتراض على نتائج هذا الاختبار، ومن ناحية تسجيل مجرياته (مقابلة الاختبار الشفوي) والاحتفاظ بها خلال الفترة المتاحة للاعتراض، وهذا كأداة يمكن الرجوع إليها للتحقق من عدالة العلامة الممنوحة للمرشح المعترض.

والممارسة أعلاه يمكن لمس عدم تحققها بالنسبة للامتحان النهائي المنظم بالنسبة للخبير المحاسب بصفة انتقالية، فالمترشح له لا يملك حق الاعتراض على نتائجه، ومن ثم فإن نتائجها تضل موضع شك، حتى وإن كان قد تم تحقيقها من طرف لجنة مكونة من طرفين، فليس هنالك دليل مادي يمكن الرجوع إليه للتحقق من عدالة العلامة الممنوحة للمرشح.

وتزيد أهمية المقترح السابق في ظل الاتجاه الحالي إلى وضع المطلب المتعلق بوجوب أن لا تقل العلامة المحققة من المترشح عن 20/8 بالاختبار الشفهي أو الكتابي مع تحقيقه لمعدل عام بالامتحان (20/10)، فهذا الأمر يعني إمكانية الاعتماد على نتيجة الاختبار الشفهي للتعديل في النتيجة الكلية للمرشح بالامتحان. وبشكل عام فإن الجوانب المشار إليها أعلاه بالنسبة للاختبارات الشفوية تعني بأن هناك مجالا للتطوير، هو في اعتقادنا ذلك المتعلق بضرورة التخلي عن تحديد معدل (20/8) كحد أدنى ورفعته إلى (20/10) بالنسبة لكلا الاختبارين، وهذا كأساس لمنع إمكانية تأثير أداء الطالب بالاختبار الشفهي على نتيجته الكلية بالامتحان. وأيضا يعدّ مناسبا في اعتقادنا العمل على التحديد الدقيق لمجالات التقييم بالاختبار الشفهي - ما الذي سيتم التركيز على تقييمه، هل هو المهارات التمكينية أو المهارات الفنية - وتوضيح كيفية تحقيق ذلك، خاصة في ظل الملاحظ بالمضمون المحدد للاختبار النهائي المنظم بصفة انتقالية بالنسبة لشهادة الخبير المحاسب من اتساع مجالات التقييم، حتى أنها تشمل التقييم المتعلق

بالتقنيات الكمية بما في ذلك الاعلام الآلي، الرياضيات التطبيقية للتسيير، الاحصاء والسرير التطبيقي للتدقيق، فكيف سيتم تقييم هذه الجوانب من خلال اختبار شفهي؟ وما مدى كفاية المدة المحددة لهذا الاختبار لتقييم هذه الجوانب لدى المترشح؟ ولماذا يعاد تقييم هذه الجوانب بشكل شفهي طالما أنها قُيِّمت بشكل سابق من خلال الاختبارات الكتابية؟

3.3.5 المسار التعليمي للمحاسبين المهنيين في الجزائر في ظل المعيار IES 5 وممارسات محققة لمتطلباته.

من خلال فصل الدراسة الثاني تم الإشارة إلى أن الهيئات المهنية للمحاسبة ملزمة وفقا للمعيار IES5 بتحقيق عدد من المتطلبات، تمثلت أساسا في ضرورة حرصها على:

- أن تكون الخبرة العملية أحد المكونات مطلوبة التحقيق من طلبتها من أجل الحصول على ما تمنحه من شهادات مهنية، وعلى أن يكون المطلوب منها كافيا لتمكينهم من اظهار اكتسابهم لـ (أ) الكفاءة الفنية، (ب) المهارات المهنية، (ج) القيم، الأخلاق، المواقف المهنية الضرورية لأداء أدوارهم المستقبلية كمحاسبين مهنيين.
- أن تنفذ فترة الخبرة العملية تحت اشراف مشرف تتحقق فيه صفة التأهيل كمحاسب مهني، وأن يتم تسجيل الخبرة المحققة من طرف الطالب المتدرب، مع تطلب تأكيده للمسجل منها بأدلة قابلة للتحقق منها، ولمراجعة المشرف عليه لهذا التسجيل بشكل دوري.

- إنشاء أنشطة تقييمية للتأكد من تحقيق وإكمال المتدربين خبرة عملية كافية.

كما تم الإشارة من خلال الفصل إلى مناسبة تقديم الهيئات المهنية للكافي من المعلومات بخصوص الخبرة العملية المطلوبة لجميع الأطراف ذوي الصلة بتحقيقها - مشرف، متدرب، مستخدم - وهذا من خلال ما يتم تقديمه من أدلة ارشادية توضح بشكل أساسي مسؤوليات وواجبات هؤلاء الأطراف. وأيضا تم من خلال الفصل تسجيل مناسبة وجود آلية للاعتراف بالمستخدمين المقدمين لبيئة مناسبة لتحقيق الخبرة العملية، ومناسبة وجود عملية رقابية عليهم وعلى المشرفين على الخبرة العملية في إطار التأكد من تأديتهم للأدوار المحددة لهم، ومن استمرار ملاءمتهم لتأديتها.

وبالانتقال إلى رؤية واقع مكون الخبرة العملية ضمن متطلبات الحصول على الشهادات المهنية المخولة لحق ممارسة المهنة في الجزائر (محاسب معتمد، محافظ حسابات، خبير محاسب) من منظور متطلبات المعيار IES5، ومن منظور ممارسات الهيئات المهنية، فإنه يمكن القول بتحقيق مطلب المعيار المتعلق بضرورة تكوين الخبرة العملية لأحد المكونات مطلوبة التحقيق من الراغبين في الحصول على الشهادات المهنية ذات الصلة بالمهنة، فكما رأينا سابقا فإنه قد تم تطلب تحقيق تربص مهني مدته سنتين بالنسبة للراغبين في الحصول على شهادة محافظ الحسابات والخبير المحاسب، وثمانية عشر شهرا بالنسبة للراغبين في ممارسة مهنة المحاسب المعتمد.

وأیضا يمكن القول بتحقيق مطلب المعيار المتعلق بضرورة تحقيق الخبرة العملية تحت اشراف مشرف يتصف بأنه محاسب مهني، فالتربص يؤطر خلال فترة تربصه من طرف مشرف يعينه المجلس الوطني للمحاسبة من بين المهنيين الممارسين. والملاحظ هنا هو قصر جهة تحقيق التربص الميداني على مكاتب و شركات المحاسبة دون اشراك مؤسسات

القطاع التجاري والصناعي بهذه العملية، الأمر الذي يخالف ممارسات عدد من الهيئات المهنية المشار إليها بالفصل الثالث (معهد المحاسبين القانونيين لجنوب إفريقيا، معهد المحاسبين القانونيين لهونكونغ) والتي وضّحت بأنه بإمكان طالبا تحقيق فترة الخبرة المطلوبة بأي مؤسسة (مكتب محاسبة، مؤسسة صناعية، مؤسسة تجارية.... إلخ). ومثل هذا الاختلاف يمكن ارجاعه إلى أن حامل الشهادات المهنية لهذه الهيئات موجّه أساسا للعمل ضمن المؤسسات، وليس نحو الممارسة العامة، ليكون مطالبا بتحقيق فترة خبرة عملية لدى أحد مكاتب المراجعة بعد حصوله على التأهيل كمحاسب مهني من أجل حصوله على حق الممارسة العامة، فطبيعة المحدّد للمهني من مهام هو الذي يحدّد المكان الأنسب لتدريبه.

وهنا يمكن القول بإمكانية مسايرة الممارسة السابقة للهيئات المهنية - تعدد بيئات تحقيق الخبرة العملية - في حال تطبيق المقترح المقدم بخصوص مناسبة إعادة تصنيف ممارسي المهنة في الجزائر، ليكون هناك صنفين فقط هما المحاسبين المهنيين في قطاع الأعمال، والمحاسبين المهنيين في الممارسة العامة، ففي مثل هذا الوضع يكون من الممكن ومن المناسب توجيه المتدربين في إطار الصنف الأول (المحاسبين المهنيين في قطاع الأعمال) نحو تحقيق تربصهم الميداني بمختلف أنواع المؤسسات (المؤسسات في قطاع الأعمال أو مؤسسات المحاسبة)، ليكون مطلوبا منهم بعد تأهيلهم تحقيق خبرة عملية بأحد مكاتب المحاسبة في حال رغبتهم في الحصول على حق الممارسة العامة.

وما يمكن تسجيله أيضا كوجه اختلاف مقارنة مع ممارسات الهيئات المهنية هو أن هذه الهيئات لا توجّه المتدربين نحو جهة محدّدة لتحقيق تدريبهم بها، فإيجاد هذه الجهة هو مهمة المتدرب، في حين أن هذه العملية ومن الجانب الجزائري تحقّق من طرف المجلس الوطني للمحاسبة، حيث يقوم هذا الأخير بتوجيه المتربصين نحو جهة تحقيقهم لفترة تربصهم، في إطار ما حدّده من شروط بهذا الخصوص تمثّلت في:

- قصره لجهات التدريب على مكاتب أو شركات المحاسبة المسجّلة بجدول المهنيين تحت هذه الصفة منذ سنتين على الأقل.

- توجيهه للمتربصين لمكاتب المحاسبة في إطار مراعاته لعدد من العوامل تشمل الإمكانات المتوفرة ومخطط الأعباء لمكتب المحاسبة، مقر إقامة المتربص، مدى توفر المشرفين.

- العدد الأقصى للمتدربين بالنسبة لكل مشرف لا يجب أن يتجاوز الخمس متدربين.

وما يمكن اعتباره مأخذا على هذه الممارسة - تحديد جهة تحقيق التربص - هو أنها لم تكن قائمة بشكل أساسي على التحقق من مدى ملائمة هذه المكاتب لتقديم التدريب للمتربصين، فشرط تسجيل هذه المكاتب بجدول المهنيين منذ سنتين لا يعني بشكل مطلق مناسبتها لتقديم التدريب، فهذه المدة لا تعكس بالضرورة تحقّق عدد من المتطلبات تعد ضرورة بهذا الخصوص من قبيل اتساع قاعدة العملاء بمكتب أو شركة المحاسبة، الأمر الذي يعد ذو صلة مباشرة باتساع قاعدة المهام التي يمكن أن يتدرب عليها المتربص. وكان من الأفضل وجود ممارسة مشاهجة لتلك المحقّقة من طرف الهيئات المهنية المرتبطة باعتماد جهات التدريب، فمن المناسب:

- وضع معايير يُطلب توفرها بالجهة المقدّمة للتدريب تكون قائمة أساسا على مدى قدرتها على توفير التدريب الكافي والمناسب للمتدرب.

- تقييم مكاتب وشركات المحاسبة على ضوء المعايير الموضوعية، ليحدّد في ظل ذلك المكاتب والشركات التي تعدّ مناسبة لتقديم التدريب للمتربين، وإذا رجعنا إلى المقترح المتعلق بإعادة تصنيف مهنيي المحاسبة إلى فئتين فقط - المحاسبين المهنيين في قطاع الأعمال، والمحاسبين في الممارسة العامة - فإنه يصبح من الضروري شمول عملية التقييم والاعتماد للمؤسسات بقطاع الأعمال.

- إعادة التقييم وبشكل دوري لمدى مناسبة الجهات المعتمدة لتقديم التدريب.

- ربط تصنيف مكاتب المحاسبة والمؤسسات المقيّمة على أنها مناسبة لتقديم التدريب ببعض المزايا، كإعطائها حق الإشارة إلى نفسها - كهيئة معتمدة لتقديم التدريب - أو حصولها على حق الاشهار - الاشهارات المتعلقة بالتوظيف - من خلال المواقع الالكترونية للأجهزة المهنية.

وكمجال آخر للاختلاف بين ممارسات الهيئات المهنية وبين المحدّد بخصوص مكون الخبرة العملية لمهنيي المحاسبة في الجزائر يمكن الإشارة إلى اتجاه الهيئات المهنية نحو استخدام مدخل المزيج في تحديدها لمتطلباتها بالنسبة لهذا المكون، فكما رأينا سابقا فإن متطلباتها بهذا الخصوص جاءت محدّدة على شكل فترة زمنية محدّدة للخبرة العملية، وعلى شكل كفاءات محدّدة مطلوب من المتدرب اظهار تحقيقه لها خلال هذه الفترة، الأمر الذي أيدته بوضع وثيقة - إطار للخبرة العملية، شبكة الكفاءة المطلوبة خلال فترة الخبرة العملية، برنامج التدريب - حدّدت من خلالها هذه الكفاءات والمستوى المطلوب لها. وفي مقابل هذه الممارسة للهيئات المهنية يمكن القول بأن المتطلبات بخصوص مكون الخبرة العملية في إطار التنظيم الحالي للمهنة في الجزائر لم تكن بنفس الدقة والوضوح، حيث أنه تم تحديد فترة الخبرة المطلوبة بالنسبة لكل شهادة مهنية (18 شهر للمحاسب المعتمد، 2 سنة لكل من محافظ الحسابات والخبير المحاسب) دون التحديد لطبيعة الكفاءات المطلوبة الاظهار من المتربص خلال هذه الفترة، فكل ما تم تطلّبه بهذا الخصوص اقتصر على مطالبة هذا الأخير بتحرير تقرير سدا سي يبيّن طبيعة وامتداد الأشغال المنجزة من طرفه.

فالإشكالية هنا تكمن في عدم تحديد طبيعة الأشغال التي يُفترض في المتربص تأديتها خلال فترة تربصه، وغياب التحديد الواضح لما يُفترض أن يحققه ويظهره من كفاءة من خلال هذه الأشغال، وهذا الأمر لا يخدم أيا من الأطراف ذات الصلة بالتربص بما في ذلك المتربص، المشرف عليه، المراقب له، لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة، فالمتربص لا يعرف المطلوب منه العمل على تحقيقه خلال هذه الفترة، والمشرف عليه ليس لديه توجيه واضح بشأن ما يُفترض أن يُوجّه المتربص نحو تحقيقه، كما أن التقييم الممنوح من طرف مراقب المتربص بشأن المتضمّن بتقرير المتربص، وكذا قرار لجنة التكوين بشأن قبول فترة التربص للمتربص أو رفضها سيكون موضع شك وتساؤل، فما أساس التقييم المعتمد هنا ؟ طالما أنه ليس هناك تحديد واضح ومكتوب للمطلوب من المتربص تحقيقه خلال هذه الفترة. وهذه الملاحظة مُحَقَّقة أيضا بالنسبة للبحث المطلوب من المتربص انجازه خلال فترة تربصه، فليس هناك أي توجيه أو تفصيل بخصوصه، فما الذي يجب تناوله من خلال هذا البحث، فهل هو حالة عملية يتم انجازها بمكتب

أو شركة المحاسبة، أو موضوع ذو صلة بالعمل المحاسبي يمكن أن لا يرتبط بالمحقق بالمكتب بصلة مباشرة ؟ وما هي الأسس المعتمدة لتقييم هذا البحث ؟ فكل هذه الأمور يجب أن تكون واضحة لجميع الأطراف (مشرف، متربص، مراقب، المجلس الوطني للمحاسبة).

والنقطة السابقة تمثل مجالا مهما للتطوير يجب العمل على تحقيقه، من خلال وضع خريطة للكفاءة تبين المطلوب من المتربص خلال فترة الخبرة العملية، وهذا فيما يتعلق بالكفاءات المطلوبة والمستوى المطلوب لها، مع التنبيه إلى وجوب تغطية هذه الخريطة لكل من كفاءات التمكين والكفاءات الفنية، ليطلب من المتربص تحقيق كل كفاءات التمكين، وليقدم له خيارات بخصوص الكفاءات الفنية، بشكل يساير ممارسات الهيئات المهنية.

وبالانتقال إلى مطلب المعيار IES5 المتعلق بوجوب تسجيل الخبرة العملية للمتدرب وبوجوب مراجعة هذا التسجيل من طرف المشرف عليه، يمكن القول بتحقيق تنظيم المهنة في الجزائر لهذا المطلب، فالمتربص كما ذكرنا سابقا مطالب بإعداد تقرير سداسي يبين طبيعة الأشغال المنجزة من طرفه داخل جهة تربصه، وانطلاقا من المقترح السابق المتعلق بمناسبة وضع خريطة تحدد المطلوب اظهاره من المتربص من كفاءات خلال فترة الخبرة العملية، يمكن التوجيه أيضا نحو مناسبة تصميم نموذج لتقرير المتربص يتم الحرص من خلاله على عكس المحدد بهذه الخريطة، وهنا يمكن الإشارة لمناسبة الاسترشاد بنماذج التقارير المشار إليها بالنسبة للهيئات المهنية، خاصة ذلك المقترح من طرف معهد المحاسبين القانونيين لجنوب إفريقيا، والمتكون من ثلاث أدوات، يعدّ اثنين منهما كل شهرين ليعكسا المحقق من المتدرب بخصوص كفاءات التمكين والكفاءات الفنية، ليعدّ التقرير الثالث كل 6 أشهر ليُلخّص من خلاله المنجز من المتدرب خلال هذه الأشهر.

وبخصوص مطلب المعيار IES5 المتعلق بضرورة إنشاء الهيئات المهنية لأنشطة تقييمية مناسبة للتأكد من تحقيق وإكمال طلبتها لخبرة عملية كافية، يمكن القول بوجود هذه العملية بالتنظيم الحالي للمهنة في الجزائر، فكما أشرنا سابقا فإن التقارير السداسية للمتربص توجه إلى مراقبه قصد ابداء رأيه بخصوصها لصالح لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة، وهذا من خلال تقرير شامل يُعدّه لهذا الغرض، ورأي المراقب هنا قد يتمثل في اقتراح المصادقة على التربص المنجز أو اقتراح تمديده، ليرجع القرار النهائي بهذا الخصوص للمجلس الوطني للمحاسبة. وما يمكن ملاحظته فيما يتعلق بحالة رفض المجلس تسليم المتربص شهادة نهاية التربص بالنسبة لفترة التربص الكلية، أو بالنسبة لمدة محدّدة منها، هو أن الأسباب المحدّدة لهذا الرفض تضمنت الإشارة إلى "عدم انضباط المتربص"، أو "عدم انتظام العمل المنجز من طرفه"، أو "المعرفة الغير كافية المكتسبة من قبله خلال التربص"، الأمر الذي يدفع للتساؤل عن المقصود بكل سبب من هذه الأسباب على وجه الدقة، فما المقصود بالانضباط ضمن السبب الأول مثلا ؟ فالأمر لا يجب أن يترك للتأويل والفهم الخاص لكل من المتربص، المشرف، المراقب، المجلس الوطني، وإنما يجب وضع قواعد ضابطة له. ونفس التساؤل يمكن طرحه بخصوص طبيعة العمل والمعرفة المطلوب تحقيقها من المتربص خلال فترة تربصه، فتحدّيد هذا الجانب غائب عن تنظيم المهنة، وهذا الغياب يدفعنا للتساؤل عن كيفية تحقيق مراقب التربص للدور المحدّد له والمتعلق بالتأكد لصالح المجلس الوطني من "محتوى التكوين المهني الذي يتلقاه المتربص، طبيعة الأعمال المنجزة

من طرف المتربص ونوعيتها، قيمة التكوين المهني الذي تلقاه المتربص"، فما الأساس الذي سينطلق منه هذا المراقب لإصدار أحكامه؟ ومطلب تقديم المزيد من التوضيح يظل قائما إذا ما اتجهنا نحو المهام المحددة للمشرف على المتربص فمهمة مثل "ضمان التكوين الأمثل للمتربص" تحتاج إلى تفسيرها ووضعها في إطارها، فما المقصود بالتكوين الأمثل؟ فإذا رجعنا مثلا إلى ممارسات معهد المحاسبين القانونيين لجنوب إفريقيا فإننا نجد بأنه قد وضح بأن كل جهة معتمدة من قبله لتقديم التدريب العملي يجب أن توفر للمتدرب بيئة تمكنه من اظهار مستوى متقدم من الكفاءة بالنسبة لثلاثة مجالات هي مجال المهارات المهنية، مجال المحاسبة والتقارير المالية، ومجال آخر تحدده جهة التدريب من بين مجالات الكفاءة الخمسة المحددة ببرنامج المعهد للتدريب العملي، إلى جانب توفير هذه الجهة لبيئة تُمكن المتدرب من تحقيق مستوى أساس من الكفاءة بالنسبة لباقي مجالات الكفاءة الظاهرة ببرنامج المعهد للتدريب العملي.

إن كل النقاط المذكورة أعلاه تشكل مجالات ممكنة للتطوير بالتنظيم الحالي للمهنة في الجزائر، فمن المناسب وضع خريطة تحدد المطلوب من كفاءات من المتربص خلال فترة تربصه الميداني، والخيارات المتاحة له بخصوص هذه الكفاءات، ومن المناسب تصميم نماذج لتقرير المتربص تعكس الوارد بهذه الخريطة، وأيضا يعد مناسباً وضع أدلة إرشادية توجه نحو:

- تقديم المزيد من التوضيح بخصوص الأدوار المحددة لكل من المتربص، المراقب، المشرف.
- تقديم المزيد من التوضيح والتدريب بخصوص كيفية تقييم المتربص، وهنا يمكن الاسترشاد بنموذج شجرة القرار المقدم من طرف معهد جنوب إفريقيا للمحاسبين القانونيين.

وكمجال آخر للتطوير بالنسبة لمكون التربص المهني المطلوب في إطار التنظيم الحالي للمهنة في الجزائر مقارنة بالحقق من الهيئات المهنية نشير إلى ضرورة تقديم كل المعلومات بخصوص هذا المكون من خلال مواقع الأجهزة المهنية ذات الصلة، ومن خلال موقع المجلس الوطني للمحاسبة. كما نرى مناسبة العمل على جعل الفترة المحددة للتربص المهني بالنسبة لكل من شهادة محافظ الحسابات، والخبير المحاسب تُحقّق بشكل متوازي مع تحقيق مكون التعليم بالمعهد المختص، وهذا للأسباب التالية:

- مساهمة ممارسات الهيئات المهنية - مثلا تلك الخاصة بهيئة المحاسبين المعتمدين لكندا - فكما رأينا سابقا فإن هذه الهيئة تتيح للطلاب ببرنامج شهادتها تحقيق مكون التعليم المحاسبي المهني بالتوازي مع تحقيقه لمكون الخبرة العملية المطلوبة.

- إن الداخلين لبرنامج المعهد المختص حققوا القاعدة الأساسية من التعليم المحاسبي خلال دراستهم الجامعية، ومن ثم فإنه سيكون بإمكانهم بدأ فترة الخبرة العملية بشكل مباشر بمجرد دخولهم لمعهد التعليم المختص.

ويمكن ربط هذا المقترح، بالمقترح المتعلق بضرورة العمل على تحقيق المرونة بالنسبة لطريقة تحقيق التعليم بالمعهد المختص، فكما أشرنا سابقا فإنه يُعدّ مناسباً تقديم هذا المكون عن بعد من خلال شبكة الأنترنت إلى جانب تنظيم لقاءات ومحاضرات دورية تنظم بنهاية الأسبوع، فهذه الطريقة يكون بإمكان طالب المعهد تحقيق مكون التعليم ومكون التربص المهني في آن واحد، الأمر الذي يمكنه من ربط الجوانب النظرية للمعرفة بالتطبيق العملي لها، وإذا

ربطنا هذا المقترح بمقترحنا المتعلق بإعادة تصنيف المهنيين إلى فئتين - المهنيين بقطاع الأعمال والمهنيين بالممارسة العامة - فإنه يكون بإمكاننا اقتراح تغيير المدة المطلوبة للخبرة العملية لتكون ثلاث سنوات، وهذا لمسايرة ممارسات الهيئات المهنية وتحقيق توجيه مجلس معايير التعليم الدولية بهذا الخصوص من جهة، ولربط التعليم بالتدريب من جهة ثانية، بحيث يكون برنامج تعليم المحاسبين المهنيين في قطاع الأعمال مكونا من 3 سنوات تحقق في نفس إطار تحقيق مكون التربص الميداني، ليكون المطلوب من المحاسبين المهنيين الراغبين في الحصول على حق الممارسة المستقلة للمهنة هو التحقيق لفترة محددة للخبرة العملية بأحد مكاتب المحاسبة أو المراجعة.

4.3.5 المسار التعليمي للمحاسبين المهنيين في الجزائر في ظل المعيار IES7 وممارسات محققة لمطالبته.

حدد معيار التعليم الدولي IES7 المتطلبات بخصوص عملية التطوير المهني المستمر (CPD) للمحاسبين المهنيين، كما تم توضيح أن هذه المتطلبات تمثلت أساسا في ضرورة مطابقة الهيئات المهنية لأعضائها من المحاسبين المهنيين بتنفيذ أنشطة التطوير الملائمة لأدوارهم ومسؤولياتهم، مع تحديدها لسياستها بالنسبة لثلاث عمليات ذات صلة بهذه الأنشطة هي القياس، الرقابة، الامتثال، إلى جانب حرصها على تعزيز التزام أعضائها بعملية التطوير من خلال التوعية بأهميتها والترويج للأنشطة المحققة لها، سواء كانت مقدّمة من طرفها أو من طرف غيرها من الجهات.

ولقد كان من بين ما تم تسجيله بفصل الدراسة الثالث كنقاط ثابتة بالنسبة للسياسة الموضوعية بالنسبة لأنشطة CPD من طرف الهيئات المهنية هو توضيحها لموقفها من هذه الأنشطة (إلزاميتها)، ومطابقتها لأعضائها بالتصريح بوضعيتهم تجاه تلبية متطلباتها بهذا الخصوص (عادة عند التجديد السنوي للعضوية)، مع تزويدها لهم بنموذج يحدّد محتويات هذا التصريح، لتطالبهم بتسجيل المنقذ من قبلهم من أنشطة CPD، مع تزويدهم بنموذج لشكل هذا التسجيل، وتوجيههم نحو الاحتفاظ بتسجيلاتهم لتقديمها في حال ما كانوا أحد أفراد العينة التي تم اختيارها لتنفيذ عليها الرقابة السنوية، مع توضيح هذه الهيئات للعقوبات المرتبطة بعدم الامتثال لمتطلباتها من طرف الأعضاء.

والهيئات المشار إليها اشتركت أيضا في تحديدها وتوضيحها للحالات التي قد يعفى فيها الأفراد من أنشطة CPD (مثل حالة التوقف الدائم عن العمل)، والحالات التي لا يمكن أن تدخل في هذا الإطار (مثل حالة التوقف المؤقت عن العمل كحالة الأمومة)، وهذا إلى جانب اشتراكها في تحديد مدخلها للقياس بالنسبة لأنشطة CPD، وفي توضيحها لكيفية تحقيقها له.

وأيضا تماثلت الهيئات من ناحية الجهد المقدم من طرفها من أجل تسهيل وصول أعضائها إلى مختلف أنشطة CPD، حيث عملت على تخصيص صفحة ضمن موقعها على شبكة الأنترنت وضّحت من خلالها مختلف العروض بشأن أنشطة CPD، مقدّمة جميع المعلومات بخصوصها - موضوعها، تاريخ ومكان تنفيذها، تكلفتها، مدتها، الرصيد المحتسب لها (CPD Credit) ... وغيرها -

وبالانتقال إلى رؤية تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر من منظور متطلبات المعيار IES7، ومن منظور الممارسات المشار إليها للهيئات المهنية، فإنه يمكن القول بغياب سياسة واضحة متعلقة بعملية التطوير المهني المستمر لمهنيي

المحاسبة عبر مختلف المحطات التي عرفها تنظيم المهنة، الأمر الذي يمكن توضيحه من خلال تتبع أثر هذه العملية عبر هذه المحطات:

– المحطة الخاصة بسنة 1971: الحدث هنا كما ذكرنا سابقا هو تقديم الأمر رقم 71-82 ، الذي تناول جانبين ارتبط أولهما بتنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، وثانيهما بإنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة، حيث وُضِّح بالنسبة للجانب الثاني تشكيل المجلس الأعلى للمحاسبة، قواعد سيره، واختصاصاته التي تمثلت أساسا في تحضير مخطط محاسبي وطني، وفي تقديم المشورة بخصوص مشاريع النصوص المتعلقة بالمحاسبة، فلا أثر للحديث عن عملية التطوير المهني المستمر لمهنيي المحاسبة.

– المحطة الخاصة بسنة 1991: الحدث هنا هو تقديم القانون رقم 91-08 الذي سجّل انشاء منظمة وطنية تجمع تحت مظلتها الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد. وكما وُضِّحنا سابقا فإن هذا القانون أشار إلى أن المنظمة الوطنية ستسيّر من طرف مجلس وطني يتشكل من ممثلين عن الفئات الثلاث للمهنيين، لتُحدّد مهام هذا المجلس من خلال المرسوم التنفيذي رقم 92-20، ومن بين ما حُدِّد في هذا الإطار يمكن أن نسجل مهمة ذات صلة بالتطوير المهني المستمر لمهنيي المحاسبة، هي تلك المتعلقة بضرورة عمل المجلس على "المساعدة والنهوض بالتقويم المستمر للمستوى النظري والتقني لأعضاء المنظمة الوطنية، والتحضير للتدريبات والممتلكات المهنية، وتنظيمها والاشراف عليها، ومراقبتها بالاتصال مع السلطات المختصة" (مرسوم تنفيذي رقم 92-20، 13 جانفي 1992، المادة 08).

– المحطة الخاصة بسنة 1996: تمّ من خلال المرسوم التنفيذي رقم 96-318 تسجيل إنشاء مجلس وطني للمحاسبة، ومن بين ما تمّ تحديده من مهام لهذا المجلس هو العمل على " تنظيم التظاهرات واللقاءات ذات الطابع التقني التي تدخل في مجال اختصاصه" (مرسوم تنفيذي رقم 96-318، 25 سبتمبر 1996، المادة 03)، وهذه المهمة يمكن ادخالها إلى حد ما تحت مظلة تحقيق أنشطة التطوير المهني المستمر.

من خلال العرض أعلاه يمكن القول بأن المشار إليه بخصوص عملية التطوير المهني المستمر اقتصر خلال الفترة السابقة لإصدار القانون رقم 10-01 لسنة 2010 على توجيه وتكليف بعض الأجهزة ذات الصلة بالمهنة (المجلس الوطني للمنظمة الوطنية، المجلس الوطني للمحاسبة) بتنفيذ دورات وملتقيات وتظاهرات مهنية، الأمر الذي يسمح بالقول بأن هذه الفترة لم تعرف وضع سياسة واضحة تلزم المحاسبين المهنيين في الجزائر بأنشطة التطوير المهني المستمر.

وبالانتقال إلى تحديد الجديد الذي أتى به القانون 10-01 لسنة 2010 والمراسيم التنفيذية الصادرة خلال السنوات الموالية بخصوص عملية التطوير المهني المستمر، يمكن القول بأن الاطلاع على هذا القانون وعلى هذه المراسيم يمكّننا من تسجيل عدد من الجوانب التي يمكن ربطها بهذه العملية وهي:

– التكليف من خلال المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 للجنتين من لجان المجلس الوطني للمحاسبة بتنفيذ ملتقيات ومؤتمرات وورش تكوينية، في إطار العمل المحدّد لها، وهذا على النحو التالي:

– لجنة التكوين: من بين ما حُدِّد لهذه اللجنة من مهام نجد تحضير برامج تكوين في مجال معايير المحاسبة

- الدولية، وتنظيم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات وورش عمل في مختلف ميادين المحاسبة والتدقيق.
- لجنة مراقبة النوعية: من بين ما حُدِّد لهذه اللجنة من مهام نجد تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن.
- التكليف من خلال المراسيم التنفيذية رقم (11-25، 11-26، 11-27) المؤرخة في 27 جانفي 2011 للمجالس الوطنية للأجهزة المهنية الثلاثة لمهنيي المحاسبة (مصف، غرفة، منظمة) بتنظيم ملتقيات تكوين ذات علاقة بمصالح المهنة.
- مطالبة مهنيي المحاسبة المتربصين من خلال المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011 بالمشاركة خلال فترة تربصهم في الأيام الدراسية التي ينظمها مراقب التربص، مع توضيح أنهم معنيون بالأعمال الدورية للتكوين حول السلوك والعقيدة المهنية التي تنظمها الأجهزة المهنية الثلاثة (مصف، غرفة، منظمة).
- توضيح من خلال المرسوم التنفيذي رقم 12-288 المؤرخ في 21 جويلية 2012، بأن معهد التكوين المختص وإلى جانب مسؤوليته عن تقديم التعليم المختص المطلوب للحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات، مسؤول عن عملية التكوين المتواصل الموجهة لمهنيي المحاسبة، حيث يقوم مجلسه العلمي والبيداغوجي بإنجاز مشاريع البرامج ذات الصلة. وأيضا وُضِّح من خلال هذا المرسوم بأن دورات التكوين المتواصل تتوج باختبارات تقييمية تتعلق بموضوع التكوين وتسمح بالحصول على شهادة يمنحها المعهد في حالة نجاح المهني بالاختبارات المنقذة. وأيضا يمكن لمس تناول عملية التطوير المهني المستمر من خلال إيجاد منصب مدير مكلف بهذه العملية ضمن أعضاء المجلس العلمي والبيداغوجي لمعهد التعليم المختص (المدير المكلف بالتكوين المهني المتواصل).
- إن العرض أعلاه يمكن من ملاحظة أن المصطلح المستخدم للدلالة على عملية التطوير المهني المستمر هو مصطلح "التكوين المهني المتواصل"، وأن أول مرة استخدم بها بشكل صريح وواضح كانت من خلال المرسوم رقم 12-288 المتعلق بإنشاء معهد التعليم المختص، وهذا في إطار تحديد مهام هذا الأخير. وأيضا يمكن ملاحظة وجود شهادات تُمنح للمحققين لأنشطة التكوين المتواصل بإكمالهم للبرامج ذات الصلة وبنجاحهم في الاختبار المنقذ بنهايتها، فالشهادة هي الدليل على تحقيق مهني المحاسبة لأنشطة CPD، كما أن وجود تقييم بهذه البرامج هو الوسيلة التي يمكن استخدامها للتأكد من مساهمة هذه الأنشطة في الحفاظ على كفاءة هذا المهني وتطويرها.
- وإلى جانب أنشطة التكوين المتواصل المقدمة من المعهد لمهنيي المحاسبة يمكن تسجيل تلك المقدمة من عديد الجهات ذات الصلة بالمهنة، فهناك الأنشطة المقدمة من لجنتي المجلس الوطني للمحاسبة (لجنة التكوين، لجنة مراقبة النوعية)، كما أن هناك الأنشطة المحققة من طرف المجالس الوطنية للأجهزة المهنية الثلاثة (منظمة، مصف، غرفة).
- وأيضا يعد مميزا في المشار إليه أعلاه مطالبة المتربصين بتحقيق بعض الأنشطة التي يمكن عدّها أنشطة للتطوير المستمر - الأيام الدراسية المنظمة من مراقب التربص، الأعمال الدورية للتكوين حول السلوك والعقيدة المهنية التي تنظمها الأجهزة المهنية الثلاثة (مصف، غرفة، منظمة) -

وما يمكن عده مميزا أيضا هو احتواء مواقع الأجهزة المهنية الثلاث (غرفة، منظمة، مصرف) على إعلانات خاصة بتنظيم أيام تكوينية لصالح المهنيين، والملاحظ أن الكثير من هذه الأيام ينظم خلال يوم السبت حتى أن هذه التكوينات جاءت بشكل عام تحت تسمية "Les Samedis de la Formation".

إن العرض السابق يمكن من القول بأن القانون رقم 01-10 والمراسيم التنفيذية ذات الصلة بمضامينه، حملت بعض الجديد فيما يخص عملية التطوير المهني المستمر لمهنيي المحاسبة غير أن هذا الجديد لا يمكن أن يُنظر إليه على أساس تشكيله لسياسة واضحة وشاملة بخصوص هذه العملية، فالمقارنة لهذا الجديد بالوارد بالمعيار IES7 من مضامين يمكن من القول بعدم تبني الاتجاه القائل بالزامية أنشطة التطوير المهني بالنسبة لجميع مهنيي المحاسبة، الأمر الذي يشكل مجالا واسعا للتطوير، ذلك أن الانتقال إلى فرض هذه العملية يعني ضرورة تحديد السياسات فيما يتعلق بعملية القياس، الرقابة، عقوبات عدم الامتثال، والمقترح بهذا الخصوص هو:

- مدخل القياس بالنسبة لأنشطة CPD: بخصوص عملية القياس تعتقد الباحثة بأن مدخل المخرجات (الأفضل وفقا لIES7) لا يمثل الخيار الأفضل للاعتماد خلال المراحل الأولى لتطبيق إلزامية أنشطة CPD، فالمدخل لا يلزم المهنيين بحجم معين لهذه الأنشطة الأمر الذي قد يستخدمه هؤلاء المهنيون في ظل عدم تعودهم على العملية كوسيلة للهروب من تحقيقها. والأفضل هنا هو اعتماد مدخل المدخلات وفقا لمتطلباته المحددة بالمعيار (20 ساعة تعلم سنويا كحد أدنى، 120 ساعة تعلم كل ثلاث سنوات منها 60 ساعة قابلة للتحقق منها)، ذلك أن إلزام المهنيين بتحقيق حد معين من ساعات التعلم سيساهم في خلق نوع من الانضباط لديهم تجاه تحقيق هذه العملية. وبخصوص المشار إليه سابقا (خلال الفصل الثاني) من قصور لمدخل المدخلات عن قياس الكفاءة المطورة من المحاسب المهني يمكن القول بأن شهادة نجاح المحاسب المهني في عملية التقييم المزمع تنفيذها بنهاية دورات التكوين لمعهد التعليم المختص ستكون هي الدليل على تطويره لكفاءته.

وسياسة CPD المعتمدة يجب أن تتضمن توضيحا بخصوص ما يُعدّ مقبولا من المحاسب المهني كأنشطة للتطوير في إطار تلبيته لساعات التعلم المطلوبة منه، وهنا يكون من المناسب توسعة مجال هذه الأنشطة، وهذا بهدف تيسير تحقيق المحاسب المهني للمطلوب منه، وكمارسة يمكن الاسترشاد بها في هذا الإطار يمكن ذكر قيام معهد المحاسبين القانونيين لجنوب إفريقيا بجعل قراءة أعضائه من المحاسبين المهنيين للمجلة الصادرة عنه "The Accountancy SA" نشاطا قابلا للتحقق منه يدخل ضمن 60 ساعة المطلوبة كل ثلاث سنوات، وهذا من خلال مطالبته للمحاسبين المهنيين بالإجابة الصحيحة عن الأسئلة المتاحة على موقعه على شبكة الأنترنت، والمتصلة بالمواضيع الواردة بمجلته. فمثل هذه الممارسة يمكن الاستفادة منها، ومجاراتها بالنسبة للمحاسبين المهنيين في الجزائر، وهنا يمكن تسجيل عدم وجود مجلة خاصة بالمحاسبين المعتمدين وبالخبراء المحاسبين، فهناك فقط مجلة خاصة بمحافظي الحسابات هي مجلة "المدقق".

ومع اعتماد مدخل المدخلات في قياس أنشطة CPD يكون من المناسب مطالبة المحاسبين المهنيين بتنفيذ خطوات دورة التطوير (CPD cycle) الموجه نحوها من خلال المقترح المقدم من قبل فريق العمل المراجع للمعيار IES7،

فوجود مثل هذا المطلب ضمن سياسة CPD الموضوعة سيساعد على ضمان صلة المحقق من طرف المحاسبين المهنيين من أنشطة CPD بمتطلبات دورهم الحالي أو خططهم لمسارهم المهني. وفي تحديد الخطوات المشكّلة لدورة CPD بالنسبة للمحاسبين المهنيين في الجزائر يمكن الاستعانة بتجارب الهيئات المهنية الرائدة، فكما تم الإشارة إليه من خلال الفصل الثالث فإن معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز حدّد هذه الخطوات في قيام المحاسب المهني بالتأمل (Reflect)، التصرف (Act)، التأثير (Impact)، لتحديد جمعية المحاسبين القانونيين (ACCA) في التخطيط (Plan)، العمل (Do)، المراجعة (Review).

إن السياسة الموضوعة فيما يتعلق بأنشطة CPD للمحاسبين المهنيين يجب أن تتضمن مطالباتهم بتسجيل أنشطتهم للتطوير، مع توجيههم نحو اظهار تحقيقهم لخطوات دورة CPD، وهنا يمكن تزويد هؤلاء المحاسبين بنموذج يعكس هذه الخطوات من خلال الموقع الالكتروني للمجلس الوطني للمحاسبة باعتباره الجهة المسؤولة عن متابعة تكوين المحاسبين المهنيين، كما يمكن الاتجاه نحو السماح للمهني بتسجيل أنشطته للتطوير بشكل مباشر من خلال هذا الموقع، الأمر الذي تحققه العديد من الهيئات المهنية (ACCA، SAICA، ICAEW وغيرها).

– السياسة فيما يتعلق بعملية الرقابة: فيما يتعلق بسياسة الرقابة على التزام المحاسبين المهنيين بأنشطة CPD يمكن التوجيه نحو الممارسة المتبعة من العديد من الهيئات المهنية، والقائمة على الفحص السنوي لتسجيلات CPD لعينة مختارة من المحاسبين المهنيين، مع توجيه المحاسبين المهنيين نحو الاحتفاظ بتسجيلاتهم لأنشطة CPD، والفترة المحددة لذلك من طرف عدد من الهيئات المهنية (مثل جمعية المحاسبين القانونيين ACCA) هي ثلاث سنوات، وهي الفترة المتوافقة مع تلك المحددة بمتطلبات مدخل المدخلات ضمن المعيار IES7، فالمحاسب المهني مطالب بتحقيق 120 ساعة تعلم كل ثلاث سنوات. ويدخل أيضا في إطار سياسة الرقابة وجوب مطالبة المهنيين بالتصريح سنويا بوضعيتهم تجاه أنشطة CPD، ومن واقع ممارسات الهيئات المهنية يمكن القول بأن هذه العملية تتم غالبا خلال قيام المحاسبين المهنيين بتجديد عضويتهم، والمتطلبات بهذا التصريح تدور بشكل عام حول تحديد المهني للمنفذ من قبله من أنشطة للتطوير مع تمييزه للأنشطة القابلة للتحقق منها عن غيرها.

– السياسة فيما يتعلق بعقوبات عدم الامتثال: إلى جانب تحديد الجوانب المتعلقة بعملية القياس والرقابة يجب أن تحدّد سياسة CPD العقوبات لحالات عدم الامتثال من طرف المحاسبين المهنيين، وهنا يمكن الإشارة إلى أن العقوبة المعمول بها من طرف العديد من الهيئات المهنية هي سحب العضوية من المحاسب المهني، والباحثة ترى مناسبة الأخذ بهذه العقوبة، ذلك أن عدم تحقيق العضو لأنشطة CPD يعني عدم تطويره لكفاءته، ومن ثم عدم قدرته على الوفاء بمتطلبات المستفيدين من خدماته، الأمر الذي لا يتفق مع بقائه ممارسا للمهنة، فما يقدمه من خدمات قد يشكل ضررا على مصلحة الجمهور. ويرتبط بتحديد عقوبة عدم امتثال المحاسب المهني لمتطلبات CPD تحديد حالات الاعفاء من هذه الأنشطة، والهيئات المهنية بشكل عام تحدّد هذه الحالات في حالة تقاعد المحاسب المهني مع عدم تقديمه لأي خدمات بالجال المحاسبي بمقابل أو بدون مقابل، وبحالة العضو الذي يقرر التوقف عن الممارسة لفترة طويلة

لأسباب مرضية أو عائلية، مع استثناء حالة الأمومة من الحالات المرضية. وبشكل عام تقوم الهيئات المهنية بدراسة طلبات الاعفاء بشكل فردي (حالة بحالة)، والباحثة ترى مناسبة الأخذ بحالات الاعفاء السابقة.

- خطوات وضع سياسة الزامية لأنشطة CPD : من أجل ضمان نجاح تطبيق سياسة إلزامية لأنشطة التطوير المهني المستمر، وضمان حصول المحاسبين المهنيين على أنشطة CPD ذات جودة مناسبة، واستفادتهم منها، يكون من المناسب تحقيق الخطوات التالية:

- اعداد خرائط للكفاءة تحدّد قائمة الكفاءات الأساسية المطلوبة لكل فئة من فئات المحاسبين المهنيين في الجزائر، مع مراعاة المحقق من طرف الهيئات المهنية الرائدة، والمقدم من طرف مجلس معايير التعليم المحاسبي بهذا الخصوص.

- وضع بيان يُحدّد من خلاله السياسات المنظّمة لعمل مقدمي برامج التطوير المهني المستمر (معهد التعليم المختص أو غيره من الجهات) فيما يتعلق بأربع عمليات هي تقديم برامج التطوير، قياسها، منح الشهادات والاحتفاظ بالوثائق الخاصة بها، وهنا يمكن الاسترشاد بالبيان المعدّ بالشراكة بين كل من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) والرابطة الوطنية لمجالس الدولة للمحاسبة (NASBA).

- وضع خطة للانتقال نحو إلزام المحاسبين المهنيين بالتطوير المهني المستمر، تكون قائمة على التدرج في تحقيق ذلك، فمثلا يمكن تحديد المدة لهذه الخطة بأربع سنوات، بحيث تحدّد الأهداف لكل سنة على النحو التالي:

- السنة الأولى: يجب العمل خلال هذه السنة على توعية المحاسبين المهنيين بأهمية أنشطة CPD، وبالذوافع وراء فرض إلزاميتها، وهنا يكون من المناسب تعريف المهنيين بمتطلبات IES7 وبممارسات الهيئات المهنية المطبقة له. والتوعية يمكن أن تُحقّق بالاعتماد على مختلف وسائل الاتصال، بما في ذلك المؤتمرات، الاذاعة، الصحف، التلفزة، المواقع الإلكترونية للأجهزة المهنية (مصنف، غرفة، منظمة، المجلس الوطني للمحاسبة).

إن أولى نتائج العمل المنقّذ خلال السنة الأولى يجب أن تتمثل في كسب تأييد المحاسبين المهنيين للإلزامية لأنشطة CPD، وأحد أهم الطرق لتحقيق ذلك هو مشاركة هؤلاء المهنيين بجميع العمليات ذات الصلة بفرض هذا الإلزام، الأمر الذي يمكن الوصول إليه من خلال استطلاع آرائهم بخصوص هذه العمليات. وكنتيجة ثانية يُفترض الوصول إليها باكتمال العمل خلال هذه السنة يجب الوصول إلى اتفاق بخصوص سياسة القياس، الرقابة، العقاب المرتبطة بالإلزامية لأنشطة CPD، والاتفاق بشأن خطوات الانتقال لتطبيقها.

- السنة الثانية: خلال هذه السنة يُفضّل التوجه نحو التأكد من فعالية السياسة والاجراءات الموضوعة فيما يتعلق بأنشطة CPD، وهذا من خلال التطبيق الفعلي لها، ويكون هذا من خلال اعداد عدد محدود من دورات التطوير وتوجيهها تحت صفة الاختيارية نحو فئة محدّدة من المحاسبين المهنيين، لتحديد في ضوء ما تظهره هذه التجربة من نتائج الخطوات القادمة للعمل، فهل سيتم المضي قدما في تنفيذ خطة العمل الموضوعة، أم أنه يُفضّل إعادة النظر في السياسة والاجراءات الموضوعة.

وانطلاقا من توجيه الاتحاد الدولي للمحاسبين المرتبط بملاءمة قصر أنشطة التطوير خلال المراحل الأولى لتطبيق برامج CPD على المجالات ذات الأهمية للجمهور، فإنه يعد من المناسب قصر أنشطة التطوير المنفذة خلال

هذه المرحلة على فئة محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، وعلى معايير المراجعة الجزائرية (NAA) كموضوع للتطوير، وهذا بالنظر إلى أنها تمثل الحدث الجديد في بيئة المحاسبة. وهنا يمكن البدء بتطلب عدد قليل من ساعات التعلم من الفئتين للمحاسبين المهنيين، وهذا في إطار ما يمكن توفيره من أنشطة تطويرية لصالحهم، الأمر الذي يتوقف على الموارد المالية المتاحة والمخصصة للعملية، وهنا نوجه نحو الأخذ بعين الاعتبار لخيار تقديم أنشطة التطوير المصممة من خلال شبكة الأنترنت، لما لذلك من أثر على تقليل التكلفة الكلية لهذه البرامج.

– السنة الثالثة: هنا يتم الانتقال إلى إلزام محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بتحقيق المتطلبات الموضوعية فيما يتعلق بعملية التطوير المهني المستمر، وهنا يمكن للجهة المقدّمة لأنشطة التطوير CPD في إطار ما اكتسبته من خبرة خلال السنة الثانية للبرنامج التوسع فيما تتيحه من أنشطة، وفيما تغطيه هذه الأنشطة من مواضيع. وخلال هذه السنة يجب البدء في اعداد أنشطة التطوير التي ستوجه نحو الفئة الثالثة للمحاسبين المهنيين (المحاسبين المعتمدين)، والتي لم تشملها بعد إلزامية أنشطة CPD.

– السنة الرابعة: خلال هذه السنة تصبح عملية التطوير المهني المستمر إلزامية بالنسبة للفئات الثلاث للمهنيين. وخلال السنوات الأولى لتطبيق برنامج CPD الإلزامي يكون من غير المناسب تطبيق العقوبة المرتبطة بسحب العضوية من المحاسبين المهنيين، فخلال هذه السنوات يجب التركيز بشكل أكبر على جذب هؤلاء المهنيين نحو الاعتقاد بأهمية أنشطة التطوير المهني المستمر، الأمر الذي سيُسكّل إن تحقق دافعا ذاتيا لديهم لتنفيذ هذه الأنشطة، فمن المناسب التفكير في عقوبات أقل صرامة خلال هذه الفترة من قبيل التوقيف المؤقت للمحاسب المهني.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل تم تسليط الضوء على عدد من الجوانب ذات صلة بمهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر بما في ذلك منظميها، ممارسيها، متطلبات ممارستها، وقد كان من أهم ما تم تسجيله هو أن المهنة مرّت بعدد من المحطات تجسّدت من خلال الأمر رقم 71-82 الذي حدّد فئتين للمحاسبين المهنيين هما المحاسبين والخبراء المحاسبين، ليضيف القانون رقم 91-08 فئة ثالثة هي فئة محافظي الحسابات، وليجمع الفئات الثلاث تحت مظلة منظمة واحدة هي المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، لتحقيق المصلحة الأخيرة للمهنة من خلال القانون رقم 10-01 والمراسيم التنفيذية الموالية له في الصدور.

ولقد وُضّح من خلال الفصل بأن أحد نواحي التغيير التي جاء بها القانون رقم 10-01 هو ضمّه لكل فئة من المهنيين تحت مظلة جهاز مهني خاص بها، هذا إلى جانب تحويل القانون للمهام المخوّلة للمنظمة الوطنية سابقا ومجلسها إلى المجلس الوطني للمحاسبة، مع إعطاء مجالس الأجهزة المهنية (منظمة، غرفة، مصف) حق المشاركة بأعمال هذا المجلس من خلال امتلاكها لممثلين به. ومن أهم ما جاء به القانون 10-01 أيضا هو تلك اللجان التي حدّدها ضمن هيكل المجلس الوطني للمحاسبة، والتي وُضّح من خلال الفصل تليبيتها لمكونات الهيكل المقترح من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) لهيئات المحاسبة المهنية.

وفي خطوة مواتية تمّ العمل من خلال الفصل على تحديد مكونات المسار التعليمي لمهنيي المحاسبة والمراجعة في الجزائر، مع العمل على تحديد مجالات التطوير المطلوبة بها من خلال مقارنة المتطلبات المرتبطة بها بالمتطلبات المتضمنة بمعايير التعليم الدولية (IESs) وبممارسات عدد من الهيئات المهنية المحقّقة لهذه المعايير. وقد تمثّلت مجالات التطوير المحدّدة بشكل أساسي في وجوب التعامل مع نواحي القصور المسجّلة بمكونات هذا المسار، والمتمثلة أساسا في المرونة الغائبة عن متطلبات دخول برنامج معهد التعليم المختص، وفي عدم توفر الضروري من المعلومات عن مكونات المسار التعليمي للمحاسبين المهنيين وعن مهنة المحاسبة والمراجعة من خلال المواقع الالكترونية للأجهزة المهنية ذات الصلة (المنظمة، الغرفة، المصف، المجلس الوطني للمحاسبة)، الى جانب غياب خريطة تحدّد مخرجات التعلم مطلوبة الاظهار من المحاسبين المهنيين المحتملين بإكمالهم لمرحلة التطوير الأولى (تعليم محاسبي مهني، تربص مهني)، وغياب سياسة تلزم جميع مهنيي المحاسبة والمراجعة بأنشطة التطوير المهني المستمر.

خاتمة عامة

من خلال الدراسة الحالية تم العمل على تحديد مجالات التطوير الممكنة بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر فيما يتعلق بمكونات المسار التعليمي للمحاسبين المهنيين، وهذا بالاعتماد على المتطلبات المحددة بمعايير التعليم الدولية للاتحاد الدولي للمحاسبين (IESs)، وعلى ممارسات عدد من الهيئات المهنية المطبقة لهذه المعايير. وفي ظل هذه الدراسة تم التوصل إلى جملة من النتائج اعتمدنا عليها للحكم على فرضيات الدراسة، ولتحديد عدد من المقترحات سنشير إليها فيما يلي:

أولاً- نتائج الدراسة

من خلال مختلف جوانب الدراسة أمكننا الخروج بجملة من النتائج ارتبط بعضها بطبيعة معايير التعليم الدولية، وبكيفية تحقيق الهيئات المهنية الرائدة لها، والبعض الآخر بواقع تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر وبمدى مساهمة هذا الواقع لمتطلبات معايير التعليم الدولية وممارسات الهيئات المهنية المشار إليها بالدراسة. وفيما يلي عرض لهذه النتائج في صلتها بكل عنصر من هذه العناصر:

- النتائج المتعلقة بمعايير التعليم الدولية (IESs): تمثلت هذه النتائج في التالي:

- إن المعايير التعليمية الدولية جاءت لتوفر أساساً مرجعياً للمقارنة فيما يتعلق بتعليم المحاسبين المهنيين، ولتحقيق التقارب الدولي بهذا الخصوص، ومن ثم تسهيل حركة المحاسبين المهنيين دولياً.
- انطلق مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية خلال سنة 2009 في مشروع لتنقيح وتحديث معاييرها، اكتمل خلال سنة 2014، ليكون بالساحة الدولية ثماني معايير تعليم دولية مراجعة تم التأكد من توجهها نحو خدمة مصلحة الجمهور.
- إن معايير التعليم المحاسبي المراجعة تتميز بأنها قائمة على المبادئ، أي على تحديد القاعدة الأساسية مطلوبة التحقيق من جميع الهيئات العضوة بالاتحاد الدولي للمحاسبين، بشكل يتيح لهذه الأخيرة المرونة الكافية لتطبيقها.
- إن معايير التعليم الدولية غطت جميع مكونات المسار التعليمي للمحاسبين المهنيين من تعليم محاسبي مهني، خبرة عملية، تقييم، تطوير مهني مستمر.

- النتائج المتعلقة بممارسات الهيئات المهنية المحققة لمتطلبات معايير التعليم الدولية: تمثلت هذه النتائج في التالي:

- ارتبط مفهوم المرونة (مطلب المعيار IES1) ضمن متطلبات دخول برامج التعليم المحاسبي للهيئات المهنية بسماع دخول هذه البرامج لفئات مختلفة من الأفراد من ناحية تعلمهم السابق. فهناك الفئة المحققة للتعليم ذو الصلة بالمجال المحاسبي، وغيرها غير المحققة لهذا التعليم، كما أن هناك الفئة غير المحققة للتعليم الأكاديمي والمحققة للخبرة العملية.
- الهيئات المهنية لا تكتفي بالتعليم المحاسبي الأساس المحقق من طرف الأفراد، فهي تتطلب تحقيقهم لتعليم إضافي يسمح بتعميق معرفتهم، وزيادة قدرتهم على تطبيقها، وطريقة تنظيم هذا التعليم تختلف من هيئة لأخرى.
- بعض الهيئات المهنية تقيم دورياً - سنوياً - برامج التعليم المحاسبي الجامعية، بهدف التأكد من مناسبتها لتزويد الطلبة بالمعرفة الأساس المطلوبة لدخولهم لبرنامجها للتعليم المحاسبي المهني، لتحصل الجامعات أو البرامج المحققة لهذا المطلب على الاعتماد من طرف هذه الهيئات.

- تحصر الهيئات المهنية على تسهيل التحاق الأفراد ببرامجها التعليمي من خلال المرونة المتاحة بطرق تنفيذه (وجهها لوجه بدوام كلي أو دوام جزئي، من خلال أسلوب الدمج، عن بعد من خلال شبكة الأنترنت).
- تزود الهيئات المهنية طلبة برامجها - من خلال موقعها الإلكتروني - بكل المعلومات عن هذه البرامج (طريقة تقديمها، مقرراتها، طريقة التقييم بها، البرمجة الزمنية للاختبارات،.... إلخ).
- العديد من الهيئات المهنية تعتمد في تنفيذ المقرر النهائي ببرامجها على استخدام أسلوب دراسة الحالة وأسلوب العمل الجماعي، وهذا بهدف تطوير مهارات الطالب التمكينية، بما في ذلك المكون الأخلاقي، والمهارات الاتصالية والقيادية، والمهارات الذهنية.
- تعمل بعض الهيئات المهنية على تنفيذ عملية تقييمية بمجرد اكمال كل مقرر من مقررات برامجها، ويتم هذا بالاعتماد على استطلاع آراء الطلبة بالمقرر. كما تعمل هيئات أخرى على تقييم برامجها التعليمية كوحدة واحدة من حين لآخر، وهذا بالاعتماد على استطلاع آراء كل الأطراف ذات الصلة (أكاديميين، مستخدمين، ممارسين،.... إلخ)، إلى جانب الاعتماد على المتميز من ممارسات دولية بما في ذلك معايير التعليم الدولية.
- تضع الهيئات المهنية خريطة توضح من خلالها الكفاءات مطلوبة الاظهار من طلبتها بإكمالهم للمكون التعليمي ضمن شهادتها وبدخولهم للمهنة.
- طرق التقييم بالنسبة للهيئات المهنية قائمة بشكل عام على استخدام الأسئلة الموضوعية ودراسة الحالة، كما تعمل بعض الهيئات المهنية على تنفيذ ما يسمى بالاختبارات التجريبية (Mock exams).
- تُعدّ الهيئات المهنية وثيقة توضح من خلالها الكفاءات مطلوبة التحقيق والاطهار من الطالب خلال فترة الخبرة العملية، والمستوى المطلوب لذلك.
- تضع الهيئات المهنية آلية لاعتماد الجهات المناسبة لتحقيق فترة الخبرة العملية، كما تربط الاعتماد الممنوح بفترة محدّدة.
- توضح الهيئات المهنية لأعضائها من المحاسبين المهنيين موقفها ومتطلباتها فيما يتعلق بعملية التطوير المهني المستمر، وهذا من خلال ما تتيحه من معلومات بهذا الخصوص عبر موقعها على شبكة الأنترنت.
- النتائج المتعلقة بمهنيي المحاسبة في الجزائر وبالمسار التعليمي المحدّد لهم في مقابل متطلبات معايير التعليم الدولية، وممارسات الهيئات المهنية: تمثلت هذه النتائج في التالي:
- الفئات المحدّدة للمحاسبين المهنيين في الجزائر لا تحقق التصنيف الموضوع من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) للمحاسبين المهنيين، فهناك غياب لما يُطلق عليه تسمية المحاسبين المهنيين في الأعمال.
- إن المهام المحدّدة للمحاسب المعتمد من خلال القانون رقم 01-10 تبدو محدودة إذا ما قورنت مع مجالات الكفاءة المحدّدة من الهيئات المهنية لمحاسبها المهنيين.

- المحدّد من متطلبات لدخول برنامج التعليم المتخصّص الموجّه نحو الفئة الراغبة في الحصول على شهادة محافظ الحسابات، أو الخبير المحاسب لا يحقق المسجل من مرونة بمتطلبات دخول برامج الهيئات المهنية المشار إليها بالدراسة.
- البرامج التعليمية المتعلقة بالشهادات المهنية لمهنيي المحاسبة في الجزائر وخاصة المتعلقة بشهادة محافظ الحسابات والخبير محاسب، لا تحقق المرونة المشار إليها بالنسبة للهيئات المهنية من حيث اتاحتها تحقيق برامجها تحت أشكال متعددة (وجهها لوجه بدوام كلي، دوام جزئي، عن بعد من خلال شبكة الأنترنت، الدمج).
- الضروري من المعلومات عن مكونات المسار التعليمي لمهنيي المحاسبة، وعن المهنة غير متاح بالمواقع الالكترونية للأجهزة المهنية ذات الصلة (المنظمة، الغرفة، المصنف)، وبموقع المجلس الوطني للمحاسبة.
- إن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر (المحاسبة المعتمدة، محافظة الحسابات، الخبرة المحاسبية) في شكله الحالي لا يحقق مطلب المعايير IES 2-4 المتعلق بوجوب تحديد مخرجات التعلم مطلوبة للاظهار من المحاسبين المهنيين المحتملين بنهاية مرحلة التطوير المهني الأولي.
- التنظيم الحالي للمهنة يقصر جهة تحقيق التربص الميداني على مكاتب و شركات المحاسبة، الأمر الذي يخالف ممارسات عدد من الهيئات المهنية المشار إليها من خلال الدراسة، والتي أتاحت لطلابها تحقيق فترة الخبرة المطلوبة بأي مؤسسة (مكتب محاسبة، مؤسسة صناعية، مؤسسة تجارية....إلخ).
- ما يضعه المجلس الوطني للمحاسبة من معايير من أجل تحديد جهة تحقيق المتدرب لتربصه غير قائم بشكل أساسي على التحقق من مدى ملائمة هذه الجهات لتقديم هذا التدريب.
- إن المتطلبات بخصوص مكون الخبرة العملية في إطار التنظيم الحالي للمهنة لم تكن بنفس الدقة والوضوح المسجل لدى الهيئات المهنية المشار إليها بالدراسة، فليس هناك تحديد لطبيعة الكفاءات مطلوبة للاظهار من المتربص خلال هذه الفترة.
- التنظيم الحالي للمهنة لا يلزم المحاسبين المهنيين بأنشطة التطوير المهني المستمر، وهو الأمر الذي يتعارض مع متطلبات معيار التعليم الدولي IES7، ومع ممارسات الهيئات المهنية المشار إليها بالدراسة.

ثانيا- الحكم على فرضيات الدراسة

في ضوء نتائج الدراسة يمكن الحكم على فرضياتها، وهذا على النحو التالي:

- **الفرضية الأولى** " هناك مجال لتطوير مكونات المسار التعليمي للمحاسبين المهنيين في الجزائر من منظور متطلبات معايير التعليم الدولية "، من خلال النتائج أعلاه يمكن القول بتحقيق هذه الفرضية، فكما تم الإشارة إليه فإن مطلب المرونة للمعيار IES1 غير محقق من خلال التنظيم الحالي للمهنة، واتضح هذا الأمر من خلال تناول الدراسة لكيفية تحقيق الهيئات المهنية لهذا المطلب من خلال اتاحتها دخول برامجها لفئات متعددة (حملة الشهادات الجامعية بالتخصص المحاسبي، بغير التخصص، أصحاب الخبرة العملية، تقنيي المحاسبة). كما أن التنظيم الحالي للمهنة لا يحقق

مطلب المعيار المتعلق بضرورة إتاحة الهيئات المهنية للجمهور متطلبات دخول برامجها وغيرها من المعلومات ذات الصلة بهذه البرامج، فكما تم الإشارة إليه فإن هذه المعلومات غير متوفرة بالمواقع الالكترونية للأجهزة ذات الصلة بالمهنة (مصف، غرفة، منظمة، مجلس وطني للمحاسبة)، والنقطتين السابقتين تشكلان مجالا للتطوير يجب التعامل معه.

أيضا وانطلاقا من متطلبات معايير التعليم IES 2-4,6 كان من الممكن تحديد مجال آخر للتطوير بالتنظيم الحالي للمهنة، فكما تم الإشارة إليه سابقا فإن هناك عدم تحديد لمخرجات التعلم المطلوب اظهارها من المحاسبين المهنيين المحتملين باكمالهم لبرامج التعليم المحاسبي المهنية ولفترة التربص الميداني. وأيضا هناك غياب للتفاصيل المرتبطة بعملية التقييم المرتبطة بالحصول على الشهادات المهنية، الأمر الذي لا يحقق مطلب معيار التعليم IES6.

وانطلاقا من نتائج الدراسة يمكننا أيضا القول بوجود مجال لتطوير تنظيم المهنة من منظور متطلبات المعيار IES5، فهذه النتائج وإن أظهرت تحقيقا لمتطلبات المعيار إلا أنها أظهرت قصورا في ذلك، فليس هناك توضيح للكفاءات المطلوب اظهارها من المتربص خلال فترة التربص الميداني - الكفاءات التي يفترض أن تشكل أساس تقييمه خلال هذه الفترة - كما أن الأسس المحددة لتوجيه المتربصين نحو جهات التدريب غير قائمة على أسس مناسبة تراعي مدى قدرة هذه الجهات على بناء الكفاءة المهنية المطلوبة للمتربصين.

وفيما يرتبط بمتطلبات المعيار IES7، سجلنا عدم تحقيق مطلبه الأساسي المتعلق بضرورة إلزام المحاسبين المهنيين بأنشطة التطوير المهني المستمر، الأمر الذي يشكل مجالا للتطوير يترتب على الاتجاه نحو تحقيقه وجوب تنفيذ عدد من العمليات من قبيل تحديد مدخل القياس لأنشطة CPD للمحاسبين المهنيين، وتحديد طريقة الرقابة على امتثال هؤلاء المحاسبين، والعقوبات المناسبة لحالات عدم الامتثال من قبلهم.

- الفرضية الثانية " هناك مجال للاستفادة من ممارسات الهيئات المهنية العضوة بالاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في إطار تطوير مكونات المسار التعليمي للمحاسبين المهنيين في الجزائر باتجاه تلبية متطلبات معايير التعليم الدولية "، من خلال نتائج الدراسة يمكن القول بتحقيق هذه الفرضية، فالاطلاع على هذه الممارسات مكّننا من تحديد كيفية تحقيق هذه الهيئات لمطلب المرونة بالنسبة للمعيار IES1 (تعدد مسارات الدخول لبرامجها)، وهو الأمر الذي يمكن العمل على مجارته من خلال التنظيم الحالي للمهنة. وأيضا مكّننا الاطلاع على المواقع الالكترونية لهذه الهيئات من تحديد كيفية تحقيقها للمطلب الثاني للمعيار IES1 والمتعلق بضرورة إتاحة الهيئات المهنية متطلبات دخول برامجها التعليمية إلى جانب كل المعلومات المتعلقة بهذه البرامج للجمهور، حيث تمكّننا من تحديد طبيعة المعلومات المتاحة من طرف هذه الهيئات وطريقة تنظيمها وعرضها لها، وهي جوانب يمكن الاستفادة منها من أجل تعديل التصميم الحالي لمواقع الأجهزة المنظّمة للمهنة في الجزائر (المجلس الوطني للمحاسبة، المصف، الغرفة، المنظمة).

وأيضا تمكّننا من عرض ممارسات هذه الهيئات فيما يرتبط بتحقيقها لمطلب معايير التعليم IES 2-4 وهذا من خلال وضعها لما تسميه بخريطة الكفاءة للمحاسبين القانونيين، حيث عرضنا نماذج عن هذه الخريطة

وأشكالها، الأمر الذي يمكن الاستفادة منه من أجل وضع الخريطة المناسبة لكل فئة من فئات المحاسبين المهنيين في الجزائر، كما يمكن مجازات ممارسة هذه الهيئات المقدّمة تحت تسمية الاصدارات القابلة للامتحان وقائمة المعرفة المرجعية.

أيضا تم الاشارة من خلال الدراسة إلى العديد من ممارسات الهيئات المهنية فيما يتعلق بكيفية تلبيةها لمتطلبات المعيار IES6، وهذا من ناحية تحقيقها للأنشطة التقييمية ببرامجها التعليمية، وما تتيحه من معلومات وتقارير بخصوص هذه الأنشطة من خلال مواقعها الالكترونية، وكلها جوانب يمكن الاستفادة منها لتطوير الممارسات الحالية للتقييم بالبرامج ذات الصلة من الجانب الجزائري. والحال نفسه تحقق بالنسبة لمتطلبات المعيار IES5 حيث تم عرض عدد من مجالات الاستفادة من ممارسات الهيئات المهنية باتجاه تلبية متطلبات المعيار، من بينها ما تم الاشارة إليه بخصوص ما تضعه هذه الهيئات من خرائط للكفاءة مطلوبة التحقيق من المتدربين خلال فترة الخبرة العملية، وما تحدده من متطلبات بهذا الخصوص، وما تقدمه من أدلة مساعدة وموضّحة لكيفية تحقيق عملية التقييم خلال هذه الفترة، إلى جانب النماذج المصمّمة من طرف هذه الهيئات لتسجيل الخبرة العملية للمتدربين.

أيضا وفيما يتعلق بالمعيار IES7 تم توضيح امكانية الاستفادة من ممارسات الهيئات المهنية لتحقيق متطلباته، حيث أشرنا إلى امكانية مجازات ممارسة المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المتعلقة ببيان المعايير المقدّم من قبله لصالح مقدمي برامج التطوير المهني المستمر، وإلى امكانية مجازات الخطوات الموجه نحو تحقيقها من طرف معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (تأمل، تصرف، تأثير)، وغيره مما أشرنا إليه من ممارسات للهيئات المهنية من خلال الدراسة.

ثالثا - اقتراحات الدراسة

انطلاقا مما أسفرت عنه الدراسة الحالية من نتائج يمكن اقتراح التوجه نحو تحقيق عدد من الخطوات في إطار الارتقاء بالتنظيم الحالي لمهنة المحاسبة في الجزائر ليكون محققا لمتطلبات معايير التعليم الدولية، ومساهما في خلق سوق دولي للشهادات المهنية الجزائرية بال مجال المحاسبي، والمقترحات بهذا الخصوص هي:

- إعادة النظر في التصنيف الحالي للمحاسبين المهنيين (محاسب معتمد، محافظ حسابات، خبير محاسب)، ويكون هذا من منظور:

- التصنيفات المقدّمة من الاتحاد (المحاسبين المهنيين في قطاع الأعمال والمحاسبين المهنيين في الممارسة العامة).
- مجالات الكفاءة ومخرجات التعلم المحدّدة من خلال معايير التعليم IES 2-4.
- مقارنة التصنيفات المحدّدة لمهنيي المحاسبة في الجزائر والمهام المحدّدة لهم بتلك المحدّدة من قبل الهيئات المهنية الرائدة لحملة شهادتها المهنية. وما يمكن أخذه كممارسة عن الهيئات المهنية هنا هو تمييزها بين المحاسبين المهنيين

المتجهين للعمل بالمؤسسات، والمتجهين للممارسة المستقلة، وأيضاً انطلاق هذه الهيئات في تحديد طبيعة الكفاءات المطلوبة لحملة شهادتها المهنية من نقطتين أساسيتين هما:

- تحديدها للمكانة التي ترغب في أن يحققها حامل شهادتها المهنية (قائد بمكان تواجهه) وهذا الأمر - كما تم توضيحه سابقاً - يعني حاجة هذا المحاسب لمجموعة واسعة من الكفاءات، وتمييزه عن المحاسب القائم بالأعمال الروتينية.

- تحديدها للمكانة التي يجب أن يكون حامل شهادتها المهنية قادراً على تحقيقها بالسوق الدولي - يجب أن يكون قادراً على المنافسة بالسوق الدولية - الأمر الذي يدفع العديد من الهيئات إلى التركيز على تحقيق المعايير الدولية للتعليم (IESs)، بل تجاوزها.

- بعد تحديد فئات المحاسبين المهنيين يجب التوجه نحو وضع خريطة كفاءة بالنسبة لكل فئة منهم، مع الحرص على:

- تغطية هذه الخريطة لكل الكفاءات الفنية، المهارات المهنية، القيم الأخلاق والمواقف المهنية المحددة بمعايير التعليم IES 2-4.

- مجازات الخريطة للمحدد بخرائط الكفاءة الموضوعية من طرف الهيئات المهنية لصالح محاسبها المهنيين.

- دعم خريطة الكفاءة الموضوعية بقائمة معرفة مرجعية توضح المعارف المطلوبة للمحاسبين المهنيين من أجل تمكنهم من تحقيق الكفاءات المحددة بخريطة الكفاءة، وهذا كوسيلة لمساعدة مقدمي التعليم المحاسبي المهني على تصميم المقررات المكونة لبرنامجهم.

- وضع آلية تضمن المراجعة الدورية لخريطة الكفاءة الموضوعية، وللمصمم من برامج للتعليم المحاسبي المهني، بشكل يضمن مساهمتها لاحتياجات بيئة الأعمال وللمتطلبات الدولية.

- مساهمة المرونة المحققة من طرف الهيئات المهنية فيما يتعلق بمتطلبات دخول برامجها للتعليم المحاسبي، أي إتاحة هذا الدخول لحملة الشهادات الجامعية بالتخصص، غير التخصص، ذوي الخبرة، وهذا مع ضبط هذه العملية بالشكل المناسب، ومع تصميم البرنامج التعليمي بالشكل الذي يتيح هذا التعدد.

- وضع آلية تقييم تضمن مناسبة التعليم المحاسبي الأساس المحقق من الملتحقين ببرامج التعليم المحاسبي المهنية، أي التعليم المحاسبي المحقق على مستوى الجامعات أو غيرها من الجهات، وقد تتمثل هذه الآلية في وضع سياسة لاعتماد هذه الجهات، الأمر الذي تحققه العديد من الهيئات المهنية.

- مساهمة المرونة المحققة من الهيئات المهنية بخصوص طريقة تقديم التعليم المحاسبي المهني، وهذا من خلال إتاحة خيار تحقيقه عن بعد من خلال شبكة الأنترنت، أو من خلال الدمج بين التعلم عن بعد واللقاءات المنظمة خلال نهاية الأسبوع.

- وضع خريطة للكفاءة تحدّد المطلوب اظهاره من المحاسبين المهنيين المتربصين خلال فترة تربصهم، مع تقديم نموذج للتقرير المطلوب تقديمه من المتربصين يُحرّص فيه على عكس الكفاءات المحدّدة بالخريطة الموضوعة، مع التنبيه بأن هذا النموذج يجب أن يشمل المهارات المهنية والقيم والأخلاق المهنية إلى جانب الكفاءات الفنية.
 - وضع سياسة لاعتماد جهات التدريب (الخبرة العملية) بما فيها مؤسسات قطاع الأعمال ومكاتب المحاسبة، يكون معيار التقييم الأساسي بها هو قدرة هذه الجهات على توفير البيئة الملائمة لبناء الكفاءة المهنية للمتدرب.
 - وضع سياسة واضحة بخصوص أنشطة التقييم سواء خلال برامج التعليم المحاسبي المهني، أو خلال فترة التربص الميداني، بما في ذلك الاختبارات المنفذة خلال هذه البرامج، الامتحان النهائي، البحث المنجز خلال التربص.
 - وضع سياسة تفصيلية توضح التزامات الأطراف ذات الصلة بفترة الخبرة العملية - متربص، مراقب، مشرف -
 - وضع سياسة تلزم المحاسبين المهنيين بأنشطة التطوير المهني المستمر.
 - إعادة تصميم محتوى المواقع الالكترونية للأجهزة ذات الصلة بالمهنة (مصف، غرفة، منظمة، مجلس وطني للمحاسبة)، وتوجيهه نحو توفير كل المعلومات ذات الصلة ببرامج التعليم المحاسبي المهنية.
- رابعاً- آفاق الدراسة**

- في إطار اتمامنا لهذه الدراسة، يمكننا توجيه الدراسات المستقبلية نحو تناول المواضيع التالية:
- الارتقاء بالتعليم المحاسبي المهني في الجزائر في ظل متطلبات معايير التعليم المحاسبي الدولية - دراسة استطلاعية لآراء خريجي برامج التعليم المحاسبي المهني وأعضاء الهيئة التدريسية وأرباب العمل -
 - التكامل بين برامج التعليم المحاسبي بالجامعة الجزائرية وبرامج التعليم المحاسبي المهني في ظل متطلبات معايير التعليم المحاسبي الدولية.
 - التعليم المفتوح كخيار لتقديم برامج التعليم المحاسبي المهني الجزائرية - المزايا والتحديات -
 - التطوير المهني المستمر وجودة الأداء المهني بمكاتب وشركات المحاسبة.

المراجع

أولا /المراجع باللغة العربية

أ) الكتب و الرسائل العلمية:

- بوفارس رندة عطية، (2006)، المهارات الواجب توافرها في المحاسب ومجهوداته لتطويرها دراسة تطبيقية على المحاسبين العاملين بقطاع النفط، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، ليبيا.
- حسن أحمد الحاج، (2013)، مدى كفاية التعليم المحاسبي في الجامعات السورية على تأهيل كوادر لتطبيق معايير المحاسبة الدولية (دراسة حالة جامعة دمشق)، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.
- سيد أسامة محمد، الجمل عباس حلمي، (2012)، أساليب التعليم والتعلم النشط، الطبعة الأولى، دار العلم والإيمان للنشر والتوزيع.
- شريقي عمر، (2012)، التنظيم المهني للمراجعة (دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية)، أطروحة دكتوراه غير منشورة في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف1، الجزائر.

ب) الدوريات:

- أحمد الجليلي مقداد، عبد الواحد ذنون آلاء، (2010)، استخدام معايير التعليم الدولية للمحاسبين المهنيين في تطوير المناهج المحاسبية لمرحلة البكالوريوس في العراق، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 32، العدد 99، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
- زريقات قاسم محمد، أحمد العزام عيسى، (2014)، واقع برامج التعليم المحاسبي في الجامعات الأردنية وتوافقها مع متطلبات المعيار 3 من المعايير الدولية للتعليم المحاسبي، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد 17، العدد 2.
- محمد أحمد محمد فتح الإله، (2016)، مدى التوافق بين التعليم المحاسبي في الجامعات السودانية ومتطلبات بيئة الأعمال المعاصرة والاتحاد الدولي للمحاسبين من وجهة نظر أرباب الأعمال وأعضاء هيئة التدريس، مجلة جامعة بخت الرضا العلمية، العدد 12.
- عبد الرحيم الفكي الفاتح الأمين، (2014)، تصور مقترح لتطبيق معايير التعليم المحاسبي ودورها في ضبط جودة مناهج المحاسبة في الجامعات السعودية، المجلة العربية لضمان جودة التعليم الجامعي، المجلد 7، العدد 16، الأمانة العامة لاتحاد الجامعات العربية.
- عبده نعمان محمد، (2013)، التعليم المحاسبي لدارسي التعليم المفتوح بين الواقع والطموح، المجلة العربية للتعليم المفتوح، العدد الأول، كلية التعليم المفتوح بجامعة العلوم والتكنولوجيا، اليمن.
- شعلان جبار ناظم، (2015)، واقع التعليم المحاسبي في العراق ومدى انسجامه مع معايير التعليم المحاسبي الدولية، مجلة المثني للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد الخامس، العدد (1)، جامعة المثني، العراق.

ج) المؤتمرات والملتقيات:

- حميداتو صالح، بوقفة علاء، (05-06 ماي 2013)، واقع البيئة المحاسبية في ظل اصلاح النظام المحاسبي، ملتقى وطني حول واقع النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي.
- مطر محمد وآخرون، (9-10 سبتمبر 2015)، الارتقاء بالتعليم المحاسبي الجامعي لتحقيق الشروط المنصوص عليها في معايير التعليم المحاسبي الدولية، المؤتمر العلمي المهني الدولي الحادي عشر (نحو عالمية مهنة المحاسبة والتدقيق)، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، الأردن.
- ناصر مراد، (17-18 جانفي 2010)، النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي.
- فوزي الباز قايليل، شيماء أبو المعاطي عبد المطلب، (2014)، مقترح للاستفادة من المعايير الدولية للتعليم المحاسبي في تطوير التأهيل العلمي الأكاديمي في المجال الضريبي، المؤتمر الضريبي الحادي والعشرين: إعادة بناء المنظومة الضريبية تحقيقا للعدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب.

د) الأوامر، القوانين، المراسيم والقرارات:

- الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969، يتضمن قانون المالية لسنة 1970، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 110، 1969.
- المرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 16 نوفمبر 1970، يتعلق بواجبات ومهام مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبة العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 97، 1970.
- الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971، يتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 107، 1971.
- مرسوم رقم 72-41 مؤرخ في 10 فيفري 1972، يتعلق بتكوين المحاسبين، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 13، 1972.
- المرسوم رقم 72-83 المؤرخ في 18 أبريل 1972، يتعلق بترتيب نظام الدروس للحصول على شهادة ليسانس في العلوم المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 33، 1972.
- المرسوم رقم 72-84 المؤرخ في 18 أبريل 1972، يتعلق بالتكوين المهني للخبراء المحاسبين، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 33، 1972.
- مرسوم رقم 72-225 مؤرخ في 18 أكتوبر 1972، يتعلق بالتدريب المهني للمحاسبين، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 88، 1972.
- أمر 75-35 مؤرخ في 29 أبريل 1975، يتضمن المخطط الوطني للمحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 37، 1975.

- أمر 58-75 مؤرخ في 26 سبتمبر 1975، يتضمن القانون المدني، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 78، 1975.
- أمر 59-75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، يتضمن القانون التجاري، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 101، 1975.
- أمر 101-76 مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 102، 1976.
- القانون رقم 80-05 المؤرخ في 01 مارس 1980، يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 10، 1980.
- قرار مؤرخ في 11 جويلية 1981، يتضمن اجراء الامتحان النهائي للحصول على شهادة خبير محاسب، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43، 1981.
- مرسوم رقم 83-367 مؤرخ في 28 ماي 1983، يعدل الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 والمتضمن تنظيم مهنة المحاسبة والخبير المحاسب، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 22، 1983.
- القانون رقم 84-21 المؤرخ في 24 ديسمبر 1984، يتضمن قانون المالية لسنة 1985، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 72، 1984.
- قرار مؤرخ في 13 سبتمبر 1987، يتضمن تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة على قطاع التأمين وإعادة التأمين الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 8، 1988.
- قرار مؤرخ في 13 سبتمبر 1987، يتضمن تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة على قطاع الفلاحة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 8، 1988.
- القانون رقم 88-01 المؤرخ في 12 جانفي 1988، يتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 2، 1988.
- القانون رقم 88-04 المؤرخ في 12 جانفي 1988، المعدل والمتمم للأمر رقم 75-59 المتضمن القانون التجاري، والمحدد للقواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 2، 1988.
- قرار مؤرخ في 11 سبتمبر 1988، يتضمن تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة في قطاع البناء والأشغال العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 8، 1988.
- قرار مؤرخ في 14 مارس 1989، يتضمن تكييف المخطط الوطني للمحاسبة مع قطاع السياحة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43، 1989.
- القانون رقم 90-32 المؤرخ في 04 ديسمبر 1990، يتعلق بمجلس المحاسبة وسيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 53، 1990.

- القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20، 1991.
- مرسوم تنفيذي رقم 92-20 مؤرخ في 13 جانفي 1992، يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 3، 1992.
- مرسوم تنفيذي رقم 96-136 مؤرخ في 15 أبريل 1996، يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، 1996.
- مرسوم تنفيذي رقم 96-318 مؤرخ في 25 سبتمبر 1996، يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة، وتنظيمه، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 56، 1996.
- المرسوم التنفيذي رقم 97-457 المؤرخ في 01 ديسمبر 1997، يتضمن تطبيق المادة 11 من القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 80، 1997.
- المرسوم التنفيذي رقم 97-458 المؤرخ في 1 ديسمبر 1997، يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 جانفي 1992 الذي يحدد تشكيل مجلس المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 80، 1997.
- قرار مؤرخ في 28 مارس 1998، يحدد كفاءات نشر مقاييس تقدير الاجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 30، 1998.
- مقرر مؤرخ في 24 مارس 1999، يتضمن الموافقة على الاجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 32، 1999.
- قرار مؤرخ في 29 ماي 1999، يتضمن توافق المخطط الوطني للمحاسبة مع نشاط الوسطاء في عمليات البورصة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 63، 1999.
- قرار مؤرخ في 09 أكتوبر 1999، يتضمن توافق المخطط الوطني للمحاسبة مع نشاط الشركات القابضة وتجميع حسابات المجمع، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 91، 1999.
- مرسوم تنفيذي رقم 01-421 مؤرخ في 20 ديسمبر سنة 2001، يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 جانفي 1992، المعدل والمتمّم، يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 80، 2001.

- قرار مؤرخ في 14 ماي 2002، يتعلق بالمخطط المحاسبي لهيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 70، 2002.
- مقرر مؤرخ في 13 ماي 2006، يعدل ويتمم المقرر المؤرخ في 24 مارس 1999 والمتضمن الموافقة على الاجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 41، 2006.
- القانون رقم 11-07 مؤرخ في 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، 2007.
- القانون رقم 156-08 مؤرخ في 26 ماي 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، 2008.
- الأمر رقم 02-08 مؤرخ في 24 جويلية 2008، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، 2008.
- القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، 2010.
- مرسوم تنفيذي رقم 24-11 مؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، 2011.
- مرسوم تنفيذي رقم 25-11 مؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعده، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، 2011.
- مرسوم تنفيذي رقم 26-11 مؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، 2011.
- مرسوم تنفيذي رقم 27-11 مؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، 2011.
- مرسوم تنفيذي رقم 30-11 مؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد شروط وكيفية الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، 2011.
- مرسوم تنفيذي رقم 31-11 مؤرخ في 27 جانفي 2011، يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، 2011.
- مرسوم تنفيذي رقم 73-11 مؤرخ في 16 فيفري 2011، يحدد كيفية ممارسة المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 11، 2011.

- مرسوم تنفيذي رقم 72-11 مؤرخ في 16 فيفري 2011، يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 11، 2011.
- مرسوم تنفيذي رقم 74-11 مؤرخ في 16 فيفري 2011، يحدد شروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي بصفة انتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسب، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 11، 2011.
- مرسوم تنفيذي رقم 393-11 مؤرخ في 24 نوفمبر 2011، يحدد شروط وكيفيات سير التبرص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتبرصين، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 65، 2011.
- قرار وزاري مشترك مؤرخ في 24 ماي 2012، يعين مركز الامتحان ويحدد الكيفيات العملية للامتحان النهائي للحصول على شهادة الخبير المحاسب وكذا تشكيلة لجنة المداولات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 14، 2013.
- مرسوم تنفيذي رقم 288-12 مؤرخ في 21 جويلية 2012، يحدد انشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43، 2012.
- مرسوم تنفيذي رقم 10-13 مؤرخ في 13 جانفي 2013، يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 03، 2013.
- مرسوم تنفيذي رقم 171-13 مؤرخ في 23 أبريل 2013، يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 74-11 المؤرخ في 16 فيفري 2011، الذي يحدد شروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي بصفة انتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسب، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، 2013.
- قرار مؤرخ في 24 جويلية 2013، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، 2014.
- قرار مؤرخ في 13 جانفي 2014، يتضمن الموافقة على النظام الداخلي للمجلس الوطني للمحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 28، 2014.

هـ) شبكة المعلومات الدولية (الأنترنت)

- حيدر حاتم فالح العجروش: مخرجات التعلم، كلية التربية الأساسية، جامعة بابل، العراق، متاح على: (http://www.uobabylon.edu.iq/uobColeges/service_showarticle.aspx?fid=11&pubid=6066)، تاريخ المشاهدة 2014.04.26.
- مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، (2013)، الأسس الجوهرية للإبلاغ المالي عالي الجودة من قبل الشركات: تحديات تنمية الموارد البشرية، متاح على: (http://unctad.org/meetings/en/SessionalDocuments/ciisard66_ar.pdf) ، تاريخ المشاهدة 2017.01.05.

a) Periodicals

- Adolf Gerhard Coenenberg, Axel Haller, Kai-Uwe Marten, Accounting Education for Professionals in Germany-current State and New Challenges, Journal of Accounting Education, V.17, N.4, 1999.
- David McPeak, Karen V. Pincus, Gary L. Sundem: The International Accounting Education Standards Board: Influencing Global Accounting Education, Issues in Accounting Education, Vol. 27, No. 3, 2012.
- GD Donleavy, Bleak Disjuncture: Accounting Education Needs and the IFAC Guidelines, Asian Review of Accounting, 1992, Vol. 1, N. 1.
- Karreman, G.H., GAE 2012: Dynamics of Global Accountancy Education, Tilburg University, Tilburg, 2013.
- Micheal Walch, Proposed International Education standards for Professional Accountants and trends in Global Education, in: UNCTAD, United Nations conference on trade and Development, International Accounting and Reporting Issues: 2002 Review, United nations, Geneva, 2004.

b) Internet

- the American Institute of CPAs (AICPA), National Association of State Boards of Accountancy (NASBA), 2016, The Statement on Standards for Continuing Professional Education (CPE) Programs, http://www.aicpa.org/CPEAndConferences/CPERequirements/DownloadableDocuments/Statement_on_Standards_for_CPE_Programs-2016.pdf >, viewed 25.05.2017.
- the Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), 2017a, http://cpdiguide.accaglobal.com/What_you_need_to_know >, viewed 22.05.2017
- , 2017b, <http://www.accaglobal.com/gb/en/member/cpd/resources.html> >, viewed 28.05.2017.
- the Association of international Accountants (AIA), 2016, <https://www.aiaworldwide.com/sites/default/files/RPQ-Oral-Test-Guide.pdf> >, viewed 15.10.2017.
- Arrêté du 28.03.2014, dispositions relatives aux épreuves du diplôme d'expertise Comptable, disponible sur le site: http://www.expert-sup.com/IMG/pdf/Arrete28mars2014_DEC_DispositionsRelativesEpreuves.pdf >, consulté le 8.11.2017.
- Chambre National des Commissaires aux Comptes (CNCC), 2017, <http://cn-cncc.dz/> >, consulté le 07.11.2017.

- Chartered Accountants Australia & New Zealand (CA ANZ), 2015, Candidate Practical Experience Logbook, < <https://www.charteredaccountantsanz.com/-/media/e88d74b181de4c28aab9fbc7c54b3a3f.ashx>> viewed 29.06.2017.
-, 2017a, < <https://www.charteredaccountantsanz.com/become-a-member/entry-requirements/chartered-accountant/recognised-qualifications> >, viewed 07.05.2017.
-, 2017b, < <https://www.charteredaccountantsanz.com/become-a-member/course-descriptions> >, viewed 14.06.2017.
-, 2017c, < <https://www.charteredaccountantsanz.com/become-a-member/course-descriptions/chartered-accountant/mentored-practical-experience> >, viewed 29.06.2017.
- Chartered Accountants Ireland (CAI), 2017a, < <https://www.charteredaccountants.ie/Prospective-Students/Entry-Routes/College> >, viewed 02.05.2017.
-, 2017b, < <https://www.charteredaccountants.ie/Prospective-Students/Entry-Routes/ATI-Graduates-Route> >, viewed 02.05.2017.
-, 2017c, < <https://www.charteredaccountants.ie/Prospective-Students/Apply-and-Join/Exemptions/Post-Graduates-Exemptions> >, viewed 02.05.2017.
-, 2017d, < <https://www.charteredaccountants.ie/Prospective-Students/About-Chartered-Accountancy/about-our-course> >, viewed 06.05.2017.
- Chartered Professional Accountants Canada (CPA Canada), 2012a, the Chartered Professional Accountant Competency Map, < <https://www.cpacanada.ca/-/media/site/become-a-cpa/docs/competencymap.pdf> >, viewed 20.06.2017.
-, 2012b, The CPA Competency Map Knowledge Supplement, < https://www.cpacanada.ca/-/media/site/become-a-cpa/docs/knowledgesupplement_2014-10-20.pdf?la=en >, viewed 20.06.2017.
-, 2016, CPA Exam Regulations (CPA Preparatory Courses), < <https://www.cpacanada.ca/-/media/site/operational/ec-education-certification/docs/g10259-ec-cpa-examinationrules-prep-factsheet-2017-en-final.pdf> >, viewed 26.06.2017.
-, 2017a, < <https://www.cpacanada.ca/en/become-a-cpa/pathways-to-becoming-a-cpa/cpa-pep-admission-undergraduate-degree-holders> >, viewed 01.07.2017.
-, 2017b, < <https://www.cpacanada.ca/en/become-a-cpa/pathways-to-becoming-a-cpa/cpa-pep-admission-undergraduate-degree-holders/entering-the-new-cpa-pep/cpa-pep-admission-for-accounting-majors> >, viewed 01.07.2017.

- Chartered Professional Accountants Canada (CPA Canada), 2017c,
< <https://www.cpacanada.ca/en/become-a-cpa/pathways-to-becoming-a-cpa/cpa-pep-admission-requirements-workforce> >, viewed 01.07.2017.
-, 2017d,
<<https://www.cpacanada.ca/en/become-a-cpa/why-become-a-cpa/the-cpa-certification-program/the-cpa-certification-program-overview> >, viewed 20.06.2017.
-, 2017e,
< <https://www.cpacanada.ca/en/become-a-cpa/cpa-prep-becoming-a-cpa/about-the-cpa-prep> >, viewed 20.06.2017.
-, 2017f,
< <https://www.cpacanada.ca/-/media/site/operational/ec-education-certification/docs/00353-ec-coremodulesblueprint-jan2017.pdf?la=en> >, viewed 20.06.2017.
-, 2017g,
< <https://www.cpacanada.ca/-/media/site/operational/ec-education-certification/docs/00354-ec-electivemodulesblueprint-jan2017.pdf?la=en> >, viewed 20.06.2017.
-, 2017h, CPA Preparatory Courses Syllabus, <<https://www.cpacanada.ca/-/media/site/operational/ec-education-certification/docs/syllabus-prep-01050-ec.pdf?la=en> >, viewed 26.06.2017.
-, 2017i,
< <https://www.cpacanada.ca/en/become-a-cpa/cpa-certification-program-evaluation/the-common-final-examination-report-simulations-and-guides-for-the-cfe> >, viewed, 26.06.2017.
-, 2017j,
<<https://www.cpacanada.ca/en/become-a-cpa/cpa-designation-practical-experience-requirements-overview/cpa-practical-experience-competency-requirements> >, viewed 29.06.2017.
- Common Content, 2015a, Learning Outcomes and Knowledge, viewed 17/04/2017,
< http://www.commoncontent.com/files/projectdocuments_file-9.pdf >
- Common Content, 2015b, Skills Framework, viewed 20/04/2017,
<http://www.commoncontent.com/files/projectdocuments_file-10.pdf >
- Conseil National de la Comptabilité (CNC), 2017, < <http://www.cnc.dz/liens-utiles.asp> >, consulté le 07.11.2017.
- Conseil Supérieur de l'ordre des Experts Comptable, Note du 8 janvier 2015 aux candidats du diplôme d'expertise comptable, disponible sur le site: < http://www.expert-sup.com/IMG/pdf/DEC_Note_du_jury_aux_candidats_8janvier2015.pdf >, consulté le 8.11.2017.
- Hong Kong Institute of Certified Public Accountants (HKICPA), 2017a ,
< <http://www.hkicpa.org.hk/en/become-a-hkicpa/qualification-programme/structure-and-syllabus/> > ,
viewed 08.06.2017.

- Hong Kong Institute of Certified Public Accountants (HKICPA), 2017b, Position Paper on New Qualification Programme,
< http://www.hkicpa.org.hk/file/media/section2_become_a_hk_cpa/positionpaper-gp/positionpaper2017.pdf >, viewed 08.06.2017.
-, 2017c,
< <http://www.hkicpa.org.hk/en/become-a-hkicpa/pef/requirements/> >, viewed 03.06.2017.
- Independent Regulatory Board for Auditors (IRBA), 2017a,
< <http://www.irbalearning.co.za/what-is-an-ra/rcas> >, viewed, 03.06.2017.
-, 2017b,
< <http://www.irbalearning.co.za/upload/Six-monthly%20report.xlsx> >, viewed, 03.06.2017.
-, 2017c, < <http://www.irbalearning.co.za/the-audit-development-programme/poe> >, viewed, 03.06.2017.
- Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), 2017a
< <http://careers.icaew.com/en/how-to-become-a-chartered-accountant#section-2> >, viewed 05.05.2017.
-, 2017b,
< <http://careers.icaew.com/en/find-your-route/icaew-cfab> >, viewed 05.05.2017.
-, 2017c,
< <http://www.icaew.com/en/for-current-aca-students/getting-started/how-to-guides-for-aca-students> >, viewed 06.05.2017.
-, 2017d, Continuing Professional Development (CPD) - quick Guide, < <http://www.icaew.com/-/media/corporate/files/members/cpd/quick-guide-to-cpd.ashx> >, viewed 21.05.2017.
- The Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS), 2016a,
< <https://www.icas.com/education-and-qualifications/transitions-tc-to-tps-student-blog> >, viewed 06.06.2017.
-, 2016b,
< <https://www.icas.com/education-and-qualifications/transitions-tps-to-tpe-student-blog> >, viewed 07.06.2017.
-, 2016c, CA Syllabus 2016 - 2017,
< https://www.icas.com/_data/assets/pdf_file/0008/236249/CA-Education-CA-qualification-course-syllabus-2016-17.pdf >, viewed 08.05.2017.
-, 2017a,
< <https://www.icas.com/education-and-qualifications/the-ca-qualification-and-qualification-structure> >, viewed 08.05.2017.
-, 2017b,
< <https://www.icas.com/education-and-qualifications/tackling-tps-assumed-knowledge-work-student-blog> >, viewed 12.05.2017.

- The International Federation of Accountants (IFAC), 1992, IEG10: Professional Ethics of Accountants: The Educational Challenge and Practical Application,
< <http://www.icjce.es/images/pdfs/TECNICA/C01%20-%20IFAC/C.01.052%20-%20Education%20-%20IEG/EDC-IEG10.pdf> >, viewed 10.01.2017.
-,1999 , Study 2: An Advisory on Education and Training of Technical Accounting Staff,
< <https://www.iaesb.org/system/files/meetings/files/1354.pdf> >, viewed 10.01.2017.
-, 2004a, Continuing Professional Education, Agenda Item 8-B, IFAC Education Committee Meeting, Stockholm, August,
< <https://www.ifac.org/system/files/meetings/files/0724.pdf> >, viewed 05.01.2017.
-, 2004b, Assessment Methods, International Education Paper for Professional Accountants (IEP 3),
< <https://www.iaasb.org/system/files/publications/files/iep-3-assessment-methods.PDF> >, viewed 20.05.2017.
-, 2006, Approaches to Developing and Maintaining of Professional Values, Ethics and Attitudes in Accounting Education Programs, Information Paper, < <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/approaches-to-the-developme.pdf> >, viewed 10.05.2017.
-, 2008, International Education Standards for Professional Accountants IES 1-8,
< <http://www.fiscontexpert.ro/static/documents/fiscontexpertPApoXh.pdf> >, viewed 01.03.2017
-, 2010a, Handbook of International Education Pronouncements, < <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/handbook-of-international-e-2.pdf>>, viewed 20.01.2017.
-, 2010b, IFAC's Standards-Setting Public Interest Activity: Committees 'due Process and Working Procedures,
< https://www.ifac.org/system/files/uploads/PIAC-Due_Process_and_Working_Procedures.pdf >, viewed 20.02.2017.
-, 2010c, Establishing and developing a professional Accountancy Body,
<<https://www.iaasb.org/system/files/publications/files/Establishing-and-Developing-a-Professional-Accountancy-Body.pdf> >, viewed 17.07.2017.
-, 2010d, Tools and Resources to Support the Development of the Accountancy Profession,
< <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Tools-and-Resource-to-Support-the-Development-of-the-Accounting-Profession.pdf> >, viewed 20.07.2017.
-, 2012a, A Definition of The Public Interest, IFAC Policy Position5,
<<http://www.ifac.org/system/files/publications/files/PPP%205%20%282%29.pdf> >, viewed 25.10.2016.

- The International Federation of Accountants (IFAC), 2012b, Strategic Plan for 2013-2016 Leading the Way, <<http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-Strategic-Plan-2013-2016.pdf>>, viewed 30.10.2016.
-, 2012c, <<http://www.iaesb.org/about-iaesb/terms-reference>>, viewed 25/12/2016.
-, 2012d, International Education Standard (IES6), Initial Professional Development-Assessment of Professional Competence (Revised), Basis for Conclusions, <<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IES-6-Basis-for-Conclusions-FINAL.pdf>>, viewed 30/01/2017.
-, 2012e, International Education Standard (IES7): Continuing Professional Development (Redrafted), Basis for Conclusions, <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IES%207%20-IAESB%20Basis%20for%20Conclusions_VFinal%20%283%29.pdf>, viewed 05.02.2017.
-, 2012f, Statements of Membership Obligations (SMOs) 1-7 (Revised), <<http://www.ifac.org/system/files/publications/files/Statements-of-Membership-Obligations-1-7-Revised.pdf>>, viewed 05.03.2017.
-, 2012g, International Education Standard (IES) 6, Initial Professional Development-Assessment of Professional Competence (Revised), <<http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAESB-IES-6.pdf>>, viewed 20.05.2017.
-, 2012h, International Education Standard (IES)7 , Continuing Professional Development (Redrafted), <<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IES%207%20FINAL%20July%2019%202012.pdf>>, viewed 20.05.2017.
-, 2013a, International Education Standard (IES1), Entry Requirements to Professional Accounting Education Programs (Revised), Basis for Conclusions, <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IES%201%20Basis%20for%20Conclusions%20February%201%202013_0.pdf>, viewed 25.01.2017.
-, 2013b, International Education Standard (IES5), Initial Professional Development-Practical Experience (Revised), Basis for Conclusions <<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IES%205%20Basis%20for%20Conclusions%20March%2013%2C%202013%20FINAL.pdf>>, viewed 30.01.2017.
-, 2013c, International Education Standard (IES1), Entry Requirements to Professional Accounting Education Programs (Revised), <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IES%201%20Final%20February%201%202013_0.pdf>, viewed 01.04.2017.
-, 2013d, International Education Standard (IES) 5, Initial Professional Development-Practical Experience (Revised) , <<http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IES-5-Initial-Professional-Experience.pdf>>, viewed 15.05.2017.

- The International Federation of Accountants (IFAC), 2014a, Constitution of the International Federation of Accountants, < <https://www.ifac.org/system/files/uploads/Gov/IFAC-Constitution-Feb-2014.pdf> >, viewed 10.09.2016.
-, 2014b, 2013 Annual Report: Enhancing Professional Accounting Education, < <http://ifac-communications.epaperflip.com/v/2013-IAESB-Annual-Report/#page=1> >, viewed 25.12.2016.
-, 2014c, International Education Standard (IES2), Initial Professional Development-Technical Competence (Revised), Basis for Conclusions, < https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAESB-IES-2-Basis-for-Conclusions-%28Revised%29_0.pdf >, viewed 25.01.2017.
-, 2014d, International Education Standard (IES3), Initial Professional Development-Professional Skills (Revised), Basis for Conclusions, < https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAESB-IES-3-Basis-for-Conclusions-%28Revised%29_0.pdf >, viewed 25.01.2017.
-, 2014e, International Education Standard (IES4), Initial Professional Development-Professional Values, Ethics, and Attitudes (Revised), Basis for Conclusions, < https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAESB-IES-4-Basis-for-Conclusions-%28Revised%29_0.pdf >, viewed 25.01.2017.
-, 2014f, < <http://www.ifac.org/news-events/2014-01/iaesb-publishes-new-standards-content-professional-accounting-education-program> >, viewed 30. 01.2017.
-, 2014g, International Education Standard (IES8), Professional Competence for Partners Responsible for Audits of Financial Statements, Basis for Conclusions, < <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAESB-IES-8-Basis-For-Conclusions.pdf> >, viewed 5.02.2017.
-, 2014h, Update: Completion of the International Education Standards Revisions Project, < http://www.ifac.org/system/files/publications/files/iaesb-ies-revision-spotlight-on-project_0.pdf >, viewed 07.02.2017.
-, 2014i, Initial Professional Development, < <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/iaesb-initial-professional-development-brochure-2014.pdf> >, viewed 01.03.2017.
-, 2014j, International Education Standard (IES2), Initial Professional Development-Technical Competence (Revised), < http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAESB-IES-2-%28Revised%29_0.pdf >, viewed 05.05.2017.
-, 2014k, International Education Standard (IES) 3, Initial Professional Development-Professional Skills, (Revised) , < http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAESB-IES-3-%28Revised%29_0.pdf >, viewed 05.05.2017.

- The International Federation of Accountants (IFAC), 2014l, International Education Standard (IES) 4, Initial Professional Development-Professional Values, Ethics and Attitude (Revised) , <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAESB-IES-4-%28Revised%29_0.pdf> ,viewed 05.05.2017.
-, 2014m, Handbook of International Education Pronouncements, <<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Handbook-of-International-Education-Pronouncements-2014.pdf>>, viewed 05.05.2017.
-, 2014n, Development and Management of Written Examination, Information Paper (Revised), <<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAESB-Information-Paper-%28Revised%29.pdf>>, viewed 17.05.2017.
-, 2014o, International Education Standard (IES) 8, Professional Competence for Engagement Partners Responsible for Audits of Financial Statements (Revised), <<http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAESB-IES-8.pdf>>, viewed 28.05.2017.
-, 2015a, Nexus1: The Accountancy Profession, Behind the Numbers, <<http://mobile.epaperflip.com/?docid=85bb8877-8226-4801-b2d4-a561001c80f6&page=1#page=1>>, viewed 10.12.2016.
-, 2015b, Fact Sheet, <<http://www.ifac.org/system/files/uploads/IAESB/IAESB-Fact-Sheet-2015-2.pdf>>, viewed 30.12.2016.
-, 2015c, Framework for International Education Standards for Professional accountants and Aspiring Professional Accountants (2015), Basis for Conclusions, <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAESB-Basis-for-Conclusion-Framework-for-IES-for-Professional-Accountants_0.pdf>, viewed 10.02.2017.
-, 2015d, Framework for International Education Standards for Professional accountants and Aspiring Professional Accountants (2015), <<http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAESB-Framework-for-IES-for-Professional-Accountants-and-Aspiring-Professional-Accountants.pdf>>, viewed 25.02.2017.
-, 2015e, Criteria for New and Revised Standards, Agenda Item 6-1, IAESB Meeting, New York, USA, 20-22. April, <<http://www.iaesb.org/system/files/meetings/files/6-1-20150402%20-%20Agenda%20Item%206-1-%20April%202015%20IAESB%20mtg-%20Issues%20Paper%20on%20Criteria%20for%20New%20and%20Revised%20Standards.pdf>>, viewed 20.03.2017.
-, 2015f, Meeting Future Expectations of Professional Competence: A consultation on the Future Strategy and Priorities, Consultation Paper, <<http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAESB-Consultation-Paper-2017-2021-IAESB-Strategy-and-Priorities.pdf>>, viewed 05.04.2017.

- The International Federation of Accountants (IFAC), 2015g, Handbook of International Education Pronouncements, < https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAESB-2015-Handbook_0.pdf > ,viewed 05.04.2017.
-, 2015h, Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, <<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/2015-iesba-handbook.pdf>> , viewed 05.04.2017.
-, 2015i, IAESB CAG Report to IAESB, Future IAESB Framework and 2017-2021 IAESB Strategy, Agenda 2-2, IAESB Meeting, New York, 4-6 April, <<https://www.iaesb.org/meetings/new-york-new-york-3>>, viewed 25.05.2017.
-, 2015j, IES 8 Webcast Presentation: Firms, < <http://www.ifac.org/publications-resources/ies-8-webcast-presentation-member-bodies> > , viewed 28.05.2017.
-, 2015k, Implementation Support for the International Education Standard (IES8) Professional Competence for Engagement Partners Responsible for Audit of Financial Statements (Revised), Staff Questions and Answers, < https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAESB-Guidance-for-IES-8-Questions-and-Answers-2_0.pdf>, viewed 28.05.2017.
-, 2016a, IFAC Membership Admission Criteria and Process, < <http://www.ifac.org/system/files/uploads/CAP/IFAC-Membership-Admission-Criteria-and-Process.pdf>>, viewed 20.11.2016.
-, 2016b, IAESB Strategic Engagement&Communication-Proposed Project Description, Agenda Item 4-2, IAESB Meeting, 2-4.Nov, New York, USA, < http://www.iaesb.org/system/files/meetings/files/4-2-IAESB-Nov-2016-mtg-Proposed-Project-Description_SECTF.pdf >, viewed 10.03.2017.
-, 2016c, Report on the International Education Standards (IES) Usage Study, Agenda 2-1, IAESB Meeting, Johannesburg, South Africa, 13-15 April, < <http://www.iaesb.org/system/files/meetings/files/2-1-20160411-Agenda-2-1-April-2016-IAESB-mtg-IES-usage-report.pdf> >, viewed 10.03.2017.
-, 2016d, IESs Maintenance Project, Review of Respondent Feedback to the Exposure Draft and Proposed Actions, Agenda Item 7-3, IAESB Meeting, Johannesburg, South Africa, 13-15 April, < http://www.iaesb.org/system/files/meetings/files/7-3-20160411-Agenda-7-3-April-2016-IAESB-mtg-IESs-Maintenance-Project-Review-of-ED-Feedback_1April2016.pdf>, viewed 28.03.2017.
-, 2016e, Maintenance of Support Materials for Implementation of IES-Issues Paper, Agenda Item 2-1, IAESB Meeting, New York, USA, 2-4 Nov, <http://www.iaesb.org/system/files/meetings/files/2-1-IAESB-Nov-2016-mtg-Maintenance-of-Implementation-Support-Issues-paper_VFinal.pdf>, viewed 01.04.2017.
-, 2016f, 2017-2021 IAESB Strategy & Work Plan-Issues Paper, Agenda Item 6-1, IAESB Meeting, Johannesburg, South Africa, 13-15 April, < http://www.iaesb.org/system/files/meetings/files/6-1-20160323-Agenda-6-1-IAESB-2017-2021-Strategy-and-Work-Plan-Issues-paper_0.pdf>, viewed 15.04.2017.

- The International Federation of Accountants (IFAC), 2016g, International Accounting Education Standards Board: Strategy 2017-2021, Agenda Item 6 -9, IAESB Meeting, New York, USA, 2-4 Nov, <<https://www.iaesb.org/system/files/meetings/files/6-9-Revised-IAESB-Strategy-2017-2021.pdf>> , viewed 18.04.2017.

-....., 2016h, Reforming the IAESB'S Operating Procedures to Deliver the 2017-2021 Strategy, Agenda Item A.3, IAESB Meeting, New York, USA, 2-4 Nov, < <http://www.iaesb.org/system/files/meetings/files/A.3-Reform-IAESB-Operating-Procedures-to-deliver-the-2017-to-2021-Strategy-v2.pdf>>, viewed 20.04.2017.

-....., 2016i, Perspectives on IES1, Entry Requirement to Professional Accounting Education Programs: Executive Summary, Implementation Support Materials, <<http://www.ifac.org/system/files/publications/files/Perspectives-on-IES-1-Sept-2016.pdf>>, viewed 15.10.2016.

-....., 2016j, Guidance Paper on IES1, Entry Requirements to Professional Accounting Education Programs, Implementation Support Materials, < <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/Guidance-Paper-IES-1-Sept-2016.pdf>>, viewed 01.04.2017.

-....., 2016k, Frequently Asked Questions on IES1, Entry Requirement to Professional Accounting Education Programs, Implementation Support Materials, <<http://www.ifac.org/system/files/publications/files/FAQ-on-IES-1-Sept-2016.pdf>>, viewed 05.04.2017.

-....., 2016l, Overview of Support Materials to Implement a Learning Outcomes Approach, Implementation Support Materials, <<http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAESB-Overview-Support-Materials-Learning-Outcomes.pdf>>, viewed 15.04.2017.

-....., 2016m, implementing a Learning Outcomes Approach Based on the International Education Standards, Staff Questions and Answers, <<http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAESB-Staff-Questions-and-Answers-Learning-Outcomes.pdf>>, viewed 20.04.2017.

-....., 2016n, the Value of Implementing a Learning Outcomes Approach, Implementation Support Materials, <<http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAESB-The-Value-of-a-Learning-Outcomes-Approach.pdf>>, viewed 25.04.2017.

-....., 2016o, Guiding Principles for Implementing a Learning Outcomes Approach, Implementation Support Materials, <<http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAESB-Guiding-Principles-for-Implementing-a-Learning-Outcomes-Approach.pdf>>, viewed 30.04.2017.

-....., 2016p, IAESB Work Plan 2017, Agenda Item 6-4, IAESB Meeting, New York, USA, 2-4 Nov, < <http://www.iaesb.org/system/files/meetings/files/6-4-IAESB-Nov-2016-mtg-IAESB-2017-Work-Plan-VDraft.pdf>>, viewed 10.05.2017.

- The International Federation of Accountants (IFAC), 2016 q, IES7 Survey Analysis, Agenda Item 5 -2, IAESB Meeting, April 13-15, Johannesburg, South Africa, < <https://www.iaesb.org/system/files/meetings/files/5-2-20160411-Agenda-5-2-IAESB-April-2016-mtg-IES-7-Survey-Result-1.pdf>>, viewed 26.05.2017.
-, 2016r, IES 7, Continuing Professional Development, Agenda 5-3, IAESB Meeting, April 13-15, Johannesburg, South Africa, < <https://www.iaesb.org/system/files/meetings/files/5-3-20160411-Agenda-5-3-IAESB-April-2016-mtg-IES-7-Focus-Groups-FoF.pdf> >, viewed 27.05.2017.
-, 2016s, Review of IES7, Continuing Professional Development-Issue Paper, Agenda Item 5-1, IAESB Meeting, April 13-15, Johannesburg, South Africa, < https://www.iaesb.org/system/files/meetings/files/5-1-20160413-Agenda-5-1-IAESB-April-2016-mtg-IES-7-Issues-Paper-V_FINAL.pdf>, viewed 20.04.2017.
-, 2016t, Review of IES7, Continuing Professional Development-Issue Paper, Agenda Item 2-1, IAESB CAG Meeting, Sep 29-30, Toronto, Canada, < https://www.iaesb.org/system/files/meetings/files/2-1-IAESB-CAG-Sep-2016-mtg-IES-7-Issues-Paper_FINAL.pdf >, viewed 28.05.2017.
-, 2016u, IES7, Continuing Professional Development Project , Agenda Item 2-2, IAESB CAG Meeting, Sep 29-30, Toronto, Canada, < https://www.iaesb.org/system/files/meetings/files/2-2-IAESB-CAG-Sept-2016-mtg-IES-7-DRAFT-Project-Proposal_FINAL.pdf >, viewed 20.06.2017.
-, 2016v, the Relationship between Accountancy Expertise and Business Performance, < <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/The-Relationship-between-Accessing-Accountancy-Expertise-and-Business-Performance.pdf>>, viewed 10.10.2016.
-, 2017a, < <http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/our-business-model> >, viewed 05.01.2017.
-, 2017b, < <http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview>>, viewed 06.01.2017.
-, 2017c, < <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/compliance-program/compliance-advisory-panel> >, viewed 10.01.2017.
-, 2017d, < <http://www.ifac.org/about-ifac/forum-firms-and-transnational-auditors-committee> >, viewed 11.01.2017.
-, 2017e, < <http://www.ifac.org/about-ifac/professional-accountants-business/about-paib-committee> >, viewed 14.01.2016.
-, 2017f, < <http://www.ifac.org/about-ifac/small-and-medium-practices> >, viewed 15.01.2017.
-, 2017g, < <http://www.ifac.org/about-ifac/small-and-medium-practices/about-smp-committee> >, viewed 17.01.2017.

- The International Federation of Accountants (IFAC), 2017h, < <http://www.ifac.org/about-ifac/developing-global-profession> >, viewed 20.01.2017.
-, 2017i, < <http://www.ifac.org/about-ifac/developing-global-profession/pao-development-committee> >, viewed 21.01.2017.
-, 2017j, < <https://www.ifac.org/about-ifac/developing-global-profession/global-need> >, viewed 22.01.2015.
-, 2017k, < <https://www.ifac.org/mosaic/about-mosaic> >, viewed 23.01.2015.
-, 2017l, < <http://www.ifac.org/global-knowledge-gateway/about> >, viewed 24.01.2017.
-, 2017m, < <http://www.ifac.org/about-ifac/structure-governance> >, viewed 05.02.2017.
-, 2017n, < <http://www.ifac.org/about-ifac/nominating-committee/about-nominating-committee> >, viewed 07.02.2017.
-, 2017o, < <http://www.ifac.org/about-ifac/structure-governance/piob> >, viewed 10.02.2017.
-, 2017p, < <http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history> >, viewed 15.02.2017.
-, 2017q, < <http://www.ifac.org/about-ifac> >, viewed 15.02.2017.
-, 2017r, < <http://www.iaesb.org/cag/members> >, viewed 10.03.2017.
-, 2017s, < <http://www.iaesb.org/clarity-center-project-overview> >, viewed 20.03.2017.
- Ordre National des Experts- Comptables (ONEC), 2017a, < <http://www.cn-onec.dz/images/communique-cnc-2017.pdf> >, viewed 07.11.2017.
-, 2017b, < <http://www.cn-onec.dz/> >, viewed 07.11.2017.
- Organisation Nationale des Comptable Agrees (ONCA), 2017, < <http://www.cn-cncc.dz/> >, viewed 07.11.2017.
- Public Interest Oversight Board (PIOB), 2017, < <http://www.ipiob.org/index.php/how-the-piob-operates> >, viewed 30/08/2017.

- The South African Institute of Chartered Accountants(SAICA), 2012, Process for Appealing Assessment Outcomes,
<<https://www.saica.co.za/Portals/0/Trainees/Training/Process%20for%20appealing%20assessment%20outcomes.pdf>>, viewed 31.05.2017

-, 2013, Revised CPD Policy,
<https://www.saica.co.za/Portals/0/Members/CPD/SAICA_CPD_Policy%202014%20update.pdf>, viewed 22.05.2017.

-, 2014, Competency Framework- Detailed Guidance for the Academic Programme,
<https://www.saica.co.za/Portals/0/LearnersStudents/documents/Detailed_Guidance_to_the_competency_framework_for_the_academic_programme_Updated_and_approved_July_2014.pdf>, viewed 15.05.2017.

-, 2015a, Guidance for Professional Programme,
<https://www.saica.co.za/Portals/0/LearnersStudents/documents/Detailed_Guidance_to_the_Competency_Framework_APC_2015.pdf>, viewed 16.05.2017.

-, 2015b, Examination Setting, Marking and Adjudication Policy for the initial Test of Competence (ITC),
<https://www.saica.co.za/Portals/0/LearnersStudents/Examinations/SAICAs%20ITC%20Exam_setting_marking_and_adjudication_policy.pdf>, viewed 11.06.2017.

-, 2015c, Training Programme (Prescribed Competencies,
<https://www.saica.co.za/Portals/0/Trainees/documents/SAICA_Training_Programme_Competencies_2016.pdf>), viewed 30.05.2017.

-, 2016a, SAICA Training Programme Implementation Guide,
<<https://www.saica.co.za/Portals/0/Trainees/documents/Implementation%20Guide%20January%202016.docx>>, viewed 16.05.2017.

-, 2016b, Professional Skills Review Template (PSR),
< https://www.saica.co.za/Portals/0/Trainees/Training/PSR_Template_2016.docx>, viewed 31.05.2017.

-, 2016c, Technical Skills Review Template (TSR), <https://www.saica.co.za/Portals/0/Trainees/Training/TSR_Template_2016.docx>, viewed 31.05.2017.

-, 2016d, Assessment Needs Analysis Template (ANA),
<https://www.saica.co.za/Portals/0/Trainees/Training/ANA_Template_2016.docx>, viewed 31.05.2017.

- The South African Institute of Chartered Accountants (SAICA), 2016e, The SAICA Rating Scale for Assessment of Trainee Competence, < <https://www.saica.co.za/Portals/0/Trainees/Training/The%20rating%20scales.pdf> >, viewed 31.05.2017.
-, 2017a, < <https://www.saica.co.za/LearnersStudents/Examinations/Informationonwhatwillbeexamined/tabid/486/language/en-ZA/Default.aspx> >, viewed 15.05.2017.
-, 2017b, < <https://www.saica.co.za/LearnersStudents/InformationonEducationProviders/InformationonAccreditedProgrammes/tabid/465/language/en-ZA/Default.aspx> >, viewed 16.05.2017.
-, 2017c, < <https://www.saica.co.za/Training/BecomingaCA/tabid/157/language/en-ZA/Default.aspx> >, viewed 11.06.2017.
-, 2017d, Assessment of Professional Competence (APC) Setting, Evaluation and Adjudication Policy, < https://www.saica.co.za/Portals/0/LearnersStudents/Examinations/Part_II_APC_Exam_regulations.pdf >, viewed 12.06.2017.
-, 2017e, Decision Trees with Path Labels, < <https://www.saica.co.za/Portals/0/Trainees/Training/Decision%20trees%20with%20path%20labels.pdf> >, viewed 31.05.2017.
-, 2017f, Training Regulations, < <https://www.saica.co.za/Portals/0/Trainees/documents/1%20January%202017%20Final%20clean.pdf> >, viewed 31.05.2017.
- L'Union Européenne (UE), 2006, Journal officiel de L'Union Européenne, L 157, < <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0043&from=FR> >, viewed 12/04/2017.
- The United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD), 2003, Revised Model and Accounting Curriculum, < http://unctad.org/en/Docs/c2isar21_en.pdf >, viewed 10/04/2017.
-, 2013, Accounting Development Tool: Assessment Questionnaire on a country's capacity for high-quality corporate reporting, < <http://adt.unctad.org/wp-content/uploads/2014/01/ADT-18-March2013-final.pdf> >, viewed 10/04/2017.
-, 2015, The Accounting Development Tool (Building Accounting for Development), < http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/diae2013d7_en.pdf >, viewed 09/04/2017.

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

ملخص

سلطت هذه الدراسة الضوء على معايير التعليم الدولية (IESs) للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بهدف استخدامها كأساس لتحديد مجالات التطوير الممكنة بالمسار التعليمي للمحاسبين المهنيين في الجزائر، وقد خلصت إلى أن مكونات هذا المسار تشوبها عدد من النقائص من بينها غياب خريطة تحدد الكفاءات المطلوبة من المحاسبين المهنيين، وغياب سياسة تلزم المحاسبين المهنيين بأنشطة التطوير المهني المستمر، مع افتقار المواقع الالكترونية للأجهزة المنظمة للمهنة للمعلومات المتعلقة بمكونات هذا المسار. وبهدف معالجة هذه النقائص قدمت الدراسة عددا من التوصيات، تمثلت أولا في مناسبة إعادة النظر في التصنيف الحالي لمهنيي المحاسبة بشكل يراعى فيه التصنيف المقدم من الاتحاد الدولي للمحاسبين وممارسات الهيئات المهنية الرائدة بالمجال المحاسبي، وثانيا في ضرورة وضع خريطة تحدد الكفاءات المطلوبة للاظهار من المحاسبين المهنيين بحيث تشكل هذه الخريطة نقطة الانطلاق لتصميم مختلف مكونات المسار التعليمي المطلوب من هؤلاء المحاسبين، وهذا إلى جانب تبني سياسة تلزم المحاسبين المهنيين بأنشطة التطوير المهني المستمر.

الكلمات المفتاحية: التعليم المحاسبي المهني، الخبرة العملية، تقييم الكفاءة المهنية، التطوير المهني المستمر، معايير التعليم الدولية (IESs)، المحاسبون المهنيون في الجزائر.

Abstract

The study highlighted the International Education Standards (IESs) of the International Federation of Accountants (IFAC), with the intent of using them as a basis to identify the possible development areas in the Algerian professional accountants learning path. The study found that the components of this latter are characterized by a number of shortcomings such as the absence of a map that identifies the competencies required of the prospective professional accountants, the absence of a policy that committed professional accountants to pursue continuing professional development activities, and the absence of information related to the components of the learning path for professional accountants on the websites of algerian accounting profession organs.

Thus, In order to overcome some of these shortcoming we concluded our study by the following proposals, Firstly the current algerian classification of professional accountants must be reviewed taking into consideration the International Federation of Accountants classification and the the practices of the leading professional bodies in accounting field. Secondly, developing a map that identifies the competencies required by professional accountants when entering the profession, based on this later the learning path planification for the prospective professional accountants should be defined. Finally, adopting a policy that compels professional accountants to pursue continuous professional development.

Key Words: Professional Accounting Education, Practical Experience, Assessment of Professional Competence, Continuing Professional Development, International Education Standards (IESs), Professional Accountants in Algeria.