

التأهيل العلمي والعملي لمراجع الحسابات في بلدان المغرب العربي - دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمغرب -

شريقي عمر

الرتبة العلمية: أستاذ محاضر

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - جامعة سطيف -

العنوان الإلكتروني: cherigui_omar@yahoo.fr

Résumé :

La qualification scientifique et pratique de l'auditeur l'un des principaux piliers de l'exercice de la profession d'audit et de son succès, gagnant cette qualification par l'enseignement et la formation dans les domaines de la comptabilité et de l'audit. Cette recherche vise à apporter des expériences de l'Algérie, la Tunisie et le Maroc dans le domaine de la formation académique et professionnelle de l'auditeur et de faire une étude comparative entre eux afin d'identifier les lacunes dans la formation du professionnel algérien et essayer adressée en profitant des expériences de la Tunisie et du Maroc dans ce domaine.

Mots clés: la qualification scientifique, la qualification pratique, l'auditeur, l'enseignement, la formation, l'examen.

ملخص:

يعتبر التأهيل العلمي والعملي لمراجع الحسابات أحد الركائز الرئيسية لممارسة مهنة المراجعة ونجاحها، حيث يكتسب هذا التأهيل من خلال التعليم والتدريب في ميداني المحاسبة والمراجعة. ويهدف هذا البحث إلى عرض تجارب كل من الجزائر وتونس والمغرب في ميدان تكوين المراجع بجانبه الأكاديمي والمهني وإجراء دراسة مقارنة بينها، وذلك بغرض التعرف على أوجه القصور في تأهيل المراجع الجزائري ومحاولة معالجتها من خلال الاستفادة من تجربي تونس والمغرب في هذا المجال.

الكلمات المفتاحية: التأهيل العلمي، التأهيل العملي، مراجع الحسابات، التعليم، التدريب، الامتحان.

مقدمة

إن مهنة المراجعة كباقي المهن تقتضي توفر مجموعة من المعارف المتخصصة في مجال المحاسبة والمراجعة التي يجب توفرها في المترشح لممارسة المهنة، وتشمل هذه المعرفة التعليم في الجامعات والمعاهد المتخصصة والتي تتوج بالشهادات والإجازات المطلوبة، والتدريب المهني وذلك لاكتساب الخبرة المهنية، بالإضافة إلى الإمتحان النهائي الذي يفتح الباب للمترشح لمزاولة المهنة.

وتعتبر مهنة المراجعة من بين المجالات الاقتصادية التي يجب إعطاؤها الأهمية اللازمة في مواجهة التحديات الاقتصادية، ولهذا ستكون دراستنا من أجل الوقوف على تجارب كل من الجزائر وتونس والمغرب باعتبارها الدول الفاعلة في المغرب العربي وتربطها علاقات اقتصادية وتجارية كبيرة مع مختلف دول العالم، وإجراء مقارنة لعناصر التأهيل العلمي والعملي للمراجع بين هذه الدول بالشكل الذي يسمح بالاستفادة من خبرة كل دولة في هذا المجال.

ومن خلال ما سبق، فإنه يمكننا صياغة مشكلة البحث في السؤال الرئيسي التالي: هل التأهيل العلمي والعملية للمراجع الحسابات في الجزائر يتوفر على الخصائص والمتطلبات الكفيلة بنجاح وتطور المهنة في ضوء تجربتي تونس والمغرب؟

على ضوء مشكلة البحث، فإن بحثنا يقوم على فرضية رئيسية وهي: "التأهيل العلمي والعملية للمراجع الحسابات في الجزائر يشوبه العديد من أوجه القصور مقارنة بتونس والمغرب".

وتتبع أهمية الدراسة المقارنة للتأهيل العلمي والعملية للمراجع بين الجزائر وتونس والمغرب من كون أن هذه البلدان تعرف تطورا اقتصاديا ملحوظا وعلاقات مهمة مع مختلف بلدان العالم وخاصة مع الإتحاد الأوروبي، ولذلك سيكون من المفيد جدا التعاون في مجال المراجعة بين أعضاء المهنة في هذه البلدان كتكتل اقتصادي كما هو الحال في الإتحاد الأوروبي، وهو ما سيرفع حتما من مستوى وكفاءة المراجعين في هذه الدول ويرتقي بها إلى المستوى الدولي، خاصة وأن العولمة قد فرضت نفسها في كل المجالات.

ويعتبر بحثنا هذا مساهمة علمية تسمح لمختلف الممارسين لمهنة المراجعة في الجزائر والأكاديميين والباحثين في مجال المراجعة بالإطلاع على تجارب كل من تونس والمغرب في مجال تكوين المراجعين وموقع الجزائر من هذه البلدان في هذا المجال.

أولاً: مصادر التأهيل العلمي والعملية لممارسة مهنة المراجعة

إن المعرفة المتخصصة لمهنة المراجعة تقتضي الحصول على تأهيل علمي وتأهيل عملي، وتشمل ثلاثة عناصر رئيسية وهي: التعليم للحصول على التأهيل العلمي، التدريب للحصول على التأهيل العملي والإمتحان التأهيلي لتقييم مدى اكتساب الطالب للعنصرين السابقين. وفيما يلي جدول يوضح لنا أنواع المعرفة التي يجب أن يحصل عليها المراجع ومصادر الحصول عليها:

الجدول رقم (1): معارف وقدرات المراجع ومصادر الحصول عليها.

أنواع المعرفة	مصادر الحصول عليها
معارف عامة حول المراجعة	الجامعة
← فضاءات وظيفية: مراجعة النظم الضريبية والإعلام الآلي	تربصات تكوينية
← الصعوبات والتعقيدات المحاسبية	الخبرة
← معارف قطاعية	تربصات تكوينية (البعض منها) ، الخبرة
← ثقافة الأعمال	الخبرة
← معرفة/ حل المشاكل	الجامعة، الخبرة

Source :Sourour AMMAR, La compétence de l'auditeur comptable vue par les experts comptables, 27^{ème} congrès de l'association francophone de comptabilité, « comptabilité, contrôle, audit et institution(s) », Tunis, 10-11-12 Mai 2006.

إن المعارف العامة في المراجعة تكتسب في الجامعة وأثناء التريصات التكوينية، في حين أن بعض الإجراءات الخاصة بهذه المعارف مثل تقييم خطر الرقابة تأتي عن طريق الممارسة، كما أن المعرفة قد تكون واقعية (متعلقة بحدث معين) مثل أنواع الرقابة وأهداف الرقابة، ويمكن أن تتعلق باستراتيجيات خاصة مثل كيفية تقييم خطر الرقابة، وهذا يعني أن هناك حداً أدنى من المعرفة يتم تعليمه في الجامعة ولكن يكتسب بشكل أوسع أثناء التريصات التكوينية والممارسة المتخصصة. أما الأنواع الأخرى من المعرفة التي تخص ميدان المراجعة وهي الصعوبات أو التعقيدات المحاسبية، المعارف القطاعية وثقافة الأعمال، فإنها تكتسب عن طريق الخبرة، حيث أنه عندما يجري المراجع مهمة في مؤسسة تمارس نشاطها في قطاع غير مألوف بالنسبة له، فإنه لا يكون له نفس المستوى من المعرفة عندما يمارس المهمة في مؤسسة تنتمي لقطاع نشاط معروف ومألوف بالنسبة إليه.¹

وتلخيصاً لما سبق، يمكن القول أن المعارف النظرية يكتسبها المراجع من خلال الدراسة في الجامعات والمعاهد المختصة، أما المعارف العملية فيحصل عليها من خلال التدريب، أما ما يتعلق بالمشاكل العملية التي تواجه المراجع في الميدان فقط ولا يتلقى عنها تكويناً نظرياً أو تدريباً عملياً، فالحصول عليها يتم من خلال الخبرة والممارسة الميدانية.

1-1. التعليم

يعتبر التعليم المرحلة الأولى الأساسية لاكتساب التأهيل العلمي اللازم لممارسة مهنة المراجعة، ولا يمكن الحصول على ذلك إلا من خلال التعليم في الجامعات أو في المعاهد المهنية المتخصصة، وأن نجاح العملية التعليمية يقتضي الإهتمام بثلاثة عناصر وهي:²

- المناهج والمقررات الدراسية من حيث محتواها وتنظيمها؛
- كفاءة القائمين بتدريس المناهج والمقررات الدراسية والطرق المستخدمة في ذلك؛
- الطلاب من حيث كيفية تقييم أدائهم وانتقائهم وتحديد النوعيات المطلوبة.

إن نموذج³ Anderson لسنة 1982 والذي يحمل عنوان "نظرية اكتساب المهارات" *Théorie de l'acquisition des skills*، قسّم عملية التعليم إلى مرحلتين أساسيتين: مرحلة كاشفة وأخرى إجرائية. أثناء المرحلة الأولى، فإن المعارف الكاشفة حول ميدان معين تستعمل من خلال تبني إستراتيجيات عامة لمعالجة المشاكل، أما خلال المرحلة الثانية، فإن المعارف حول الإجراءات المتبعة يمكن أن تطبق مباشرة دون اللجوء إلى منهجية معينة للمعالجة، وأن الانتقال من مرحلة لأخرى يتم من خلال تجميع المعارف.

1-2. التدريب المهني

يعتبر التدريب المهني مرحلة أساسية لاكتساب التأهيل العملي اللازم لممارسة مهنة المراجعة، وهو مكمل للعملية التعليمية ويجب أن يكون وثيق الصلة بها، فالتدريب يساعد الطالب على معرفة كيفية توظيف المعارف التي اكتسبها من خلال مرحلة التعليم في الواقع العملي، وبالتالي يزوّده بالخبرة والمهارات اللازمة للممارسة المهنية. ولهذا الغرض، فإن الهيآت المهنية المشرفة على تنظيم المهنة في مختلف البلدان تضع شروطا كفيلا بتحقيق فعالية وكفاءة التدريب من حيث المدة والطريقة ونوعية القائمين على التدريب.

1-3. الإمتحان

يعتبر الإمتحان آخر مرحلة بالنسبة للمترشح لممارسة المهنة، حيث أنه الوسيلة لاختبار مدى استيعاب الطالب للمعرفة المتخصصة ومدى امتلاكه للمهارات اللازمة لممارسة المهنة، وبالتالي استعداده لمواجهة المشاكل العملية وإيجاد الحلول اللازمة لها.

ولا يتوقف التأهيل العلمي والعملي عند نجاح المترشح في الإمتحان والترخيص له بمزاولة المهنة، بل يتعدى ذلك إلى التعليم المهني المستمر، حيث تمثل برامج التعليم المستمر أحد أهم صور التطوير المهني الذي يساعد على تمتع المراجع بالكفاءة والتأهيل اللازمين كمتطلبات ضرورية لأداء مهمة المراجعة بصورة تحقق جودتها. وفي هذا الصدد، يرى بعض الكتاب⁴ أنه من الضروري أن يطور المراجع أسلوب عمله ذاتيا من خلال مواكبته للتطورات السريعة في مجال مهنة المراجعة، وذلك عن طريق برامج التعليم المهني المستمر

ثانيا: التأهيل العلمي والعملي لمراجع الحسابات في الجزائر

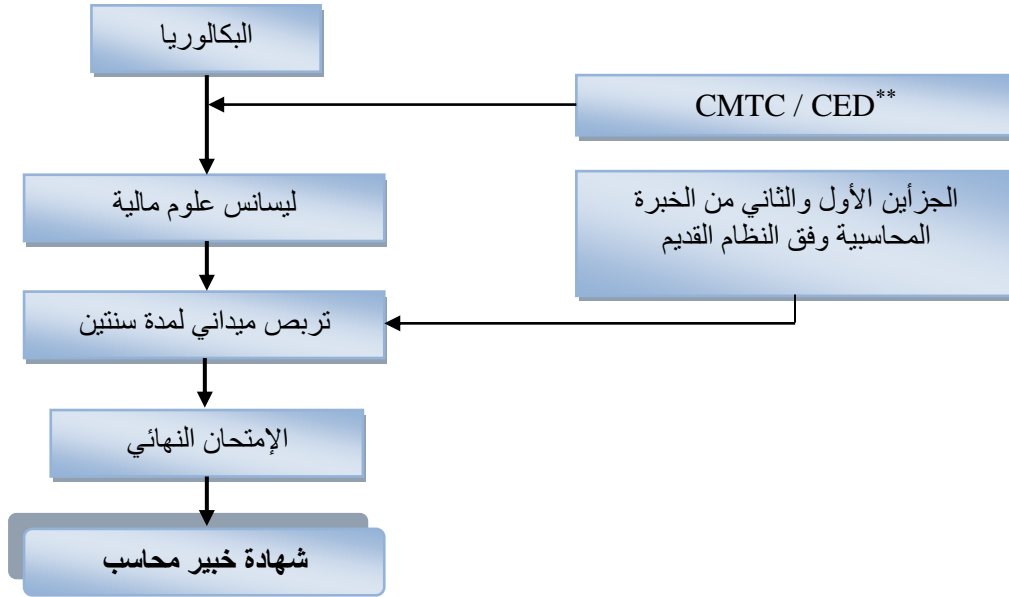
مرت الجزائر بعدة مراحل فيما يخص التأهيل العلمي والعملي للمراجع، حيث أن مراجعة حسابات الشركات العمومية والمختلطة كانت تحت وصاية وزارة المالية وهي التي كانت تعين محافظي الحسابات من موظفي الدولة، بينما مراجعة حسابات الشركات الخاصة فهي موكلة للخبراء المحاسبين المرخصين من قبل المجلس الأعلى للمحاسبة طيلة الفترة (1971-1991)، حيث أنه قبل سنة 1972، كان تكوين الخبراء المحاسبين خاضعا لسياسة الترقية الإجتماعية المضمونة من طرف غرف ومدارس التجارة، ولكن في سنة 1972 كان هناك إصلاحا مزدوجا تمحور حول موضوعين رئيسيين هما:

- تنظيم الدراسات الجامعية للحصول على شهادة ليسانس في العلوم المالية⁵، حيث أصبحت هذه الشهادة شرطا من شروط الترشح للتكوين كخبير محاسب؛

- تأسيس نظام جديد للتكوين في الخبرة المحاسبية⁶، حيث يعوّض النظام القديم* الذي كان معمولاً به قبل 1972.

والشكل الموالي يوضح لنا مراحل التكوين للحصول على شهادة خبير محاسب وفق النظام الجديد الصادر سنة 1972:

الشكل رقم (1): مراحل التكوين للحصول على شهادة خبير محاسب في الجزائر.



Source : Nacer-Eddine SADI & Ali MAZOUZ, la pratique du commissariat aux comptes en algérie, tome 1, SNC, Alger, 1993, P 48.

يتضح من الشكل السابق، أن نظام التكوين في الخبرة المحاسبية لسنة 1972 أصبح يشترط للدخول في التربص المهني لخبير محاسب، إما الحصول على شهادة ليسانس في العلوم المالية أو الجزئين الأول والثاني من امتحان الخبرة المحاسبية في النظام القديم، بالإضافة إلى تربص مهني لمدة سنتين لدى خبير محاسب أو لدى الشركة الوطنية للمحاسبة أو في معهد التكنولوجيا المالية والحسابية.

ونشير إلى أنه لا يمكن التقدم للإمتحان النهائي الذي تنظمه وزارة التعليم العالي والبحث العلمي إلا بتوفر الشرطين السابقين، ويضم جزئين: اختبار كتابي ومحادثة مع لجنة مكونة من المصححين الأربعة** للإمتحان الكتابي وعضو من المجلس الأعلى للمحاسبة وممثل عن وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، وتشمل المشاكل التي أثارها المسألة المقترحة في الإمتحان الكتابي وعلى الأشغال التي قام بها المترشح لممارسة المهنة.

وفيما يخص هذا الإمتحان النهائي للخبرة المحاسبية، فإنه لم يتم تنظيمة منذ سنة 2002 وهو ما كان له تأثيراً سلبياً على المترشحين وكان سبباً في تخلي عدد كبير منهم للمهنة⁷.

ولكن هذا النظام الجديد للتكوين في الخبرة المحاسبية لم يدخل حيز التنفيذ حتى سنة 1981، حيث وخلال عشرة سنوات من بدء تطبيقه كان هناك عددا قليلا جدا من المترشحين الذين نجحوا في الإمتحان النهائي، حيث كانت كل دورة تضم حوالي 30 مترشحا، والجدول الموالي يوضح عدد الناجحين في كل دورة:

الجدول رقم (2): دورات الإمتحان النهائي خلال الفترة (1981-1991).

عدد الناجحين	الدورة
07	1982
06	1984
06	1986
06	1988
08	1989
07	1991
40	المجموع

Source : Nacer-Eddine SADI & Ali MAZOUZ, La pratique du commissariat aux comptes en algérie, tome 1, SNC, Alger, 1993, P 49.

وترجع هذه النسبة الضعيفة للنجاح في الإمتحان النهائي نسبة إلى احتياجات الاقتصاد الوطني إلى النقائص العديدة في برنامج التكوين، نذكر منها:⁸

- الإدخال المتأخر للمحاسبة المعمقة في التعليم بينما كانت ضمن الإمتحان الخاص بالدورة الأولى، خاصة وأنها تعتبر حجر الأساس في تكوين الخبير المحاسب؛
- عدم الإهتمام بالمراجعة في برنامج التكوين؛
- عدم وجود ملاءمة بين المعارف المكتسبة في تحضير شهادة ليسانس ومواضيع الإمتحان النهائي للخبرة المحاسبية؛
- خلل في المعادلة الجزئية لبعض شهادات التعليم العالي مثل الشهادة الفرنسية للدراسات المحاسبية العليا وشهادة المدرسة العليا للتجارة الجزائرية؛
- غياب الرقابة الصارمة للتربصات المهنية من طرف الهيآت المهنية المختصة (تقييم المعارف، ملتقيات، ندوات، ...)؛
- غياب تكوين خاص بشهادة خبير محاسب بعد الحصول على شهادة ليسانس؛

- غياب تحضير مذكرة نهاية التكوين ومناقشتها، وذلك لما لها من أهمية بالنسبة للخبير المحاسب في المستقبل، حيث يساعد تحضير المذكرة الطالب على البحث المنهجي والتوثيق والتحليل والتلخيص والقدرة على إبداء الرأي .

وعند صدور القانون رقم 91-08 سنة 1991 لينظم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، واجهت المهنة العديد من المؤهلات المتفاوتة، وقد سُمح للعديد من الأشخاص بممارسة مهنة المراجعة والتسجيل في جدول المنظمة الوطنية بصفة انتقالية خلال ثلاث سنوات إبتداءً من تاريخ صدور القانون.

ولقد تم إنشاء لجنة خاصة سنة 1998 يشرف عليها مجلس النقابة الوطنية للاهتمام بهذا الجانب، حيث كلفت هذه اللجنة بتحديد مقاييس تقدير الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية في الميدانين المحاسبي والمالي والتي تخوّل الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وتتكون هذه اللجنة من ممثل عن وزير المالية وممثل عن وزير التعليم العالي وممثل عن الوزير المكلف بالتكوين المهني⁹، وقد أصدرت هذه اللجنة مقررها سنة 1999 تناولت فيه بالتفصيل الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخوّل الحق في ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر .

ولقد اشترط القانون 91-08 أنه لا يمكن أن يمارس مهنة المراجعة في الجزائر إلا من كان إسمه مقيداً في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وذلك في صنف الخبراء المحاسبين أو صنف محافظي الحسابات، ولا يجوز أن يمارس مهنة الخبير المحاسب إلا من كان مسجلاً في جدول المنظمة الوطنية وحائزاً على شهادة خبير محاسب من إحدى مؤسسات التعليم العالي¹⁰، وقد تأكد هذا الشرط في المادة الثانية من المقرر الذي صدر سنة 1999 المذكور أعلاه.

أما بالنسبة لإجراء التبريص المهني لخبير محاسب، فإنه كان ينظمه الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، والمرسوم رقم 72-84 المؤرخ في 18 أبريل 1972 المتعلق بالتكوين المهني للخبير المحاسب، حيث أن التسجيل في هذا التبريص مفتوحاً للمتشحين الحاصلين على شهادة ليسانس علوم مالية أو الحاصلين على الجزئين الأول والثاني من الإمتحان الأولي في الخبرة المحاسبية.

وحسب القرار رقم 01 المؤرخ في 02 جويلية 2002 الصادر عن مجلس المنظمة الوطنية، فإن أي مترشح للتبريص المهني لخبير محاسب يجب أن يكون حاصلاً على إحدى الشهادات التالية:

- ليسانس علوم اقتصادية تخصص علوم مالية؛

- الجزء الأول والثاني من الإمتحان الأولي في الخبرة المحاسبية (نظام قديم)؛
- دبلوم الدراسات العليا في المحاسبة (DECS) 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 85-168 المؤرخ في 18 جوان 1985 بعد الإعتراف بمعادلته من طرف وزارة التعليم العالي والبحث العلمي؛
- الشهادات بعد الإعتراف بمعادلتها من طرف وزارة التعليم العالي والبحث العلمي بواسطة القرار رقم 284 المؤرخ في 24 نوفمبر 2001: ليسانس علوم تجارية تخصص محاسبة ولسانن علوم التسيير تخصص محاسبة.
- كل شهادة أخرى تعطي الحق في التسجيل للتربص المهني لخبير محاسب بعد الإعتراف بمعادلتها من طرف وزارة التعليم العالي والبحث العلمي.

أما الصنف الثاني وهم محافظو الحسابات، فقد سمح المشرع الجزائري للعديد من الأشخاص الذين يحملون شهادات ومؤهلات¹¹ مختلفة بتسجيل أنفسهم في جدول المنظمة الوطنية كمحافظي حسابات بصفة انتقالية خلال ثلاث سنوات إبتداء من تاريخ صدور القانون 91-08 المنظم لهذه المهنة.

وطبقا للمقرر الصادر سنة 1999 عن اللجنة الخاصة المكلفة بتحديد مقاييس تقدير الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية لممارسة المهنة، فإنه يمكن أن يسجل كمحافظ حسابات الأشخاص الذين تتوفر فيهم المقاييس الآتي ذكرها¹²:

- 1- الحائزون على إحدى شهادات التعليم العالي الآتية أو أي شهادة أجنبية أخرى معادلة لها: ليسانس في العلوم المالية، شهادة المدرسة العليا للتجارة (فرع المالية والمحاسبة)، الجزء الأول والثاني من الإمتحان الأولي في الخبرة المحاسبية.

ويجب عليهم زيادة على ذلك:

- إما متابعة تدريب مهني كخبير محاسب مدته سنتان يتوج بشهادة نهاية التدريب؛
- وإما إثبات خبرة قدرها عشرة سنوات في الميدانين المحاسبي والمالي ومتابعة تدريب مهني مدته ستة أشهر.

وقد عُدلت هذه الفقرة الأولى بواسطة مقرر جديد¹³ صدر في 2006، لاسيما المادة الثانية منه لتعدّل المادة الثالثة من مقرر 1999، حيث أضاف المقرر الجديد الشهادات التالية: شهادة الدراسات

المحاسبية العليا (DECS)، ليسانس في العلوم التجارية فرعي المحاسبة والمالية، ليسانس في علوم التسيير فرعي المحاسبة والمالية.

كما أضاف هذا المقرر زيادة على التدريب المهني كخبير محاسب مدته سنتان متوج بشهادة نهاية التدريب القانوني قبل نشر مقرر 2006، خبرة مهنية مدتها ثلاث سنوات في ميدان المحاسبة والمالية.

2- الحائزون على إحدى شهادات التعليم العالي التالية: شهادة المدرسة العليا للتجارة (فروع غير فرع المالية والمحاسبة)، شهادة المدرسة الوطنية للإدارة (فرع المراجعة والمراقبة وفرع الإقتصاد والمالية)، ليسانس في العلوم الإقتصادية (النظام القديم)، ليسانس في التسيير، شهادة المدرسة الوطنية العليا للإدارة والتسيير (فرع مراجعة الحسابات)، شهادة المعهد الوطني للمالية (فرع الخزينة أو الضرائب)، شهادة معهد الإقتصاد الجمركي والمالي بالجزائر، شهادة معهد التمويل والتنمية للمغرب العربي بتونس، شهادة جامعة التكوين المتواصل في المالية والمحاسبة.

كما يجب عليهم أن يكونوا حائزين على إحدى الشهادات المهنية التالية: شهادة تقني سام في المحاسبة، شهادة عليا في الدراسات المحاسبية، شهادة مهنية كاملة في المحاسبة، بكالوريا تقني في المحاسبة، وشهادة التحكم في المحاسبة.

وإثبات ما يلي:

- إما تدريب مهني مدته سنتان في مكتب خبير محاسب أو محافظ حسابات؛
- وإما عشرة سنوات خبرة في الميدانين المحاسبي والمالي وتدريب مهني مدته ستة أشهر.
- 3- المحاسبون المعتمدون المسجلون في جدول المنظمة الوطنية عند نهاية تاريخ المرحلة الإنتقالية المنصوص عليها في القانون 91-08 والذين نجحوا في امتحانات الإدماج التي تنظمها اللجنة الخاصة في دورة واحدة كل سنة خلال مدة ثلاث سنوات.
- 4- أعوان المفتشية العامة للمالية الحاصلون على رتبة مفتش المالية من الدرجة الثانية أومفتش عام للمالية على الأقل والتمتعون بخبرة عشرة سنوات من النشاط ضمن هذه الهيئة.

ومن خلال استعراضنا لأهم الأحكام المتعلقة بالتأهيل العلمي والعملية للمراجع في الجزائر، نلاحظ أن القانون 91-08 المنظم لهذه المهنة قد واجه عند صدوره عدة مؤهلات علمية مختلفة ومتفاوتة تفاوتاً كبيراً، وقد اضطر المشرع إلى الاعتراف بها كمرحلة انتقالية لتغطية العجز في عدد المهنيين المكلفين بمراقبة المؤسسات الموجودة في ذلك الوقت مع وضع الأحكام الخاصة بكل مؤهل ومدة التدريب المهني التي اشترطها بالنسبة لكل منها. وقد جاء مقرر 1999 المعدل والمتمم بمقرر 2006 خصيصاً

لتنظيم جانب التأهيل العلمي والعملية للمراجع، ونلاحظ أن هذا المقرر تناول ذلك من خلال ثلاثة أركان أساسية وهي الشهادة الجامعية والتدريب المهني وأحيانا إجتياز امتحان الخبرة المحاسبية أو امتحانات الإندماج، كما نلاحظ أن المشرع الجزائري رخص بتعويض جزء من مدة التدريب المهني بالخبرة المهنية في الميدانين المحاسبي والمالي والتي تتراوح ما بين 05 و 10 سنوات على الأقل.

أما التعديل الذي جاء به القانون الجديد 10-01 فإنه لا يمكن ممارسة مهنة محافظ حسابات إلا للحاصلين على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات، ولا يمكن ممارسة مهنة خبير محاسب إلا بعد الحصول على الشهادة الجزائرية لخبير محاسب، هاتان الشهادتان تُمنحان بموجب هذا القانون من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية أو المعاهد المعتمدة من طرفه، حيث يتم الإلتحاق به بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحاصلين على شهادة جامعية لم يحدد بعد القانون نوع أو صفة هذه الشهادة وكيفية تنظيم الدروس بهذا المعهد وتنظيم الإمتحانات النهائية¹⁴.

وقد أصبح بموجب القانون 10-01 يوجد تكوينا نظريا متخصصا في الخبرة المحاسبية يحصل من خلاله الطالب بعد النجاح في الإمتحانات النهائية على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة المعمقة والمالية، وتكوينا نظريا متخصصا في محافظة الحسابات يحصل من خلاله الطالب بعد النجاح في الإمتحانات النهائية على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة والتدقيق.

أما بالنسبة للتربص المهني وفق القانون الجديد، فقد صدر في نهاية سنة 2011 مرسوما تنفيذيا¹⁵ يحدد شروط وكيفيات سير التربص المهني للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، حيث فصل بين التربص الخاص بالمهنتين وذلك على النحو التالي:

- بالنسبة للتربص المهني لخبير محاسب، فإنه أصبح لا يمكن إجراؤه إلا بعد الحصول على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة المعمقة والمالية الخاصة بالتكوين النظري المتخصص، ويدوم سنتين لدى خبير محاسب مستقل أو لدى شركة خبرة محاسبية مسجلين بجدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين منذ سنتين على الأقل.
- بالنسبة للتربص المهني لمحافظ الحسابات، فإنه أصبح لا يمكن إجراؤه إلا بعد الحصول على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة والتدقيق الخاصة بالتكوين النظري المتخصص، ويدوم سنتين لدى محافظ حسابات مستقل أو لدى شركة محافظة حسابات مسجلين بالغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات منذ سنتين على الأقل.

وفي كلتا الحالتين، فإن المشرف على التبرص يعينه المجلس الوطني للمحاسبة، ويحدد الحد الأقصى للمتبرصين بالنسبة لكل مشرف بخمسة متبرصين، وأنه يمكن أن يمدد التبرص المهني لفترة سنة أخرى بناء على رأي لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة.

وخلال فترة التبرص، يقوم المتبرص خلال كل سداسي بإعداد تقرير يتضمن جزءا يعالج الأعمال المنجزة في المكتب وجزءا يعالج موضوع البحث المحدد بالإتفاق مع المشرف على التبرص، ويجب أن يؤشره هذا الأخير ويُرسَل إلى لجنة التكوين خلال الشهر الذي يلي السداسي مرفوقا بشهادة المشاركة في أعمال التكوين التي ينظمها كل مجلس حسب الحالة.

كما يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بتعيين مراقب للتبرص بالنسبة لكل متبرص بنفس الطريقة التي يعين بها المشرفين على التبرصات، بشرط أن لا يكون مشاركا أو أجيورا لدى شركة المهنيين التي يتابع فيها المتبرص تبرصه، وقد حُدد الحد الأقصى بالنسبة لكل مراقب بعشر متبرصين في السنة.

وبعد نهاية فترة التبرص، يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بتقييم طريقة أداء المتبرص لالتزاماته

ويقرر:

- إما تسليم شهادة نهاية التبرص التي تسمح بقبول المتبرص في اختبارات امتحان الخبرة المحاسبية أو محافظة الحسابات؛
- إما رفض تسليم شهادة نهاية التبرص بالنسبة للفترة الإجمالية لفترة التبرص أو لجزء منها، اعتبارا لعدم الإنضباط أو عدم انتظام العمل المنجز أو المعرفة غير الكافية المكتسبة خلال فترة التبرص؛
- إما تقرير فترة تبرص جديدة لمدة سنة واحدة يستدعي خلالها المتبرص إلى تحسين معارفه التقنية والمهنية وتعميقها.

أما بالنسبة للإمتحان النهائي للخبرة المحاسبية أو محافظة الحسابات، فإنه يُقبل فقط الطلبة الذين أتموا بنجاح التكوين النظري المتخصص المتوج بشهادة الدراسات العليا في المحاسبة المعمقة والمالية بالنسبة للخبرة المحاسبية أو شهادة الدراسات العليا في المحاسبة والتدقيق بالنسبة لمحافظة الحسابات، وحصولهم على شهادة نهاية التبرص التي يسلمها المجلس الوطني للمحاسبة.

نشير إلى أن هذا التكوين لم يبدأ فعليا، ولكن يمكن القول أن الجزائر من خلال هذا التنظيم الجديد للمهنة حاولت أن تعطي أهمية كبيرة للتأهيل العلمي والعملية للمراجع، حيث أصبح التكوين المتخصص يتضمن سنتين تكوين نظري وسنتين تبرص مهني، وهي تعتبر فترة طويلة نوعا ما خاصة وأن التكوين النظري يكون منفصلا عن التبرص المهني، حيث كان بالإمكان أن يكون التكوين خلال ثلاث سنوات يتضمن تكوينا نظريا وتبرصا ميدانيا في نفس الوقت.

ثالثا: التأهيل العلمي والعملية لمراجع الحسابات في تونس

باعتبار أن مهام مراجعة الحسابات موكلة بصفة عامة للخبراء المحاسبين المرسمين بجدول هيئة الخبراء المحاسبين وإستثناء للمختصين في المحاسبة، فإننا سنتناول في هذا الجزء التأهيل العلمي والعملية للخبراء المحاسبين بشيء من التفصيل والذي لخصه المشرع التونسي في الحصول على الشهادة الوطنية لخبير محاسب. ولقد تناول المشرع التونسي نظام الدراسة للحصول على الشهادة الوطنية لخبير محاسب من خلال الأمر رقم 2604 المؤرخ في 1995/12/25 والذي ألغى أحكام الأمر رقم 1139 المؤرخ في 1981/09/01 والمتعلق بتنظيم الدراسات الجامعية في الخبرة المحاسبية وبرامجها والتتويج السنوي لها. وتشتمل دراسات الخبرة في المحاسبة والتي تختتم بالشهادة الوطنية لخبير في المحاسبة على مايلي¹⁶:

- دروس نظرية وتطبيقية مدتها سنة واحدة تختتم بشهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة؛
- تربص تطبيقي مدته ثلاث سنوات؛
- إعداد مذكرة ومناقشتها.

ونشير إلى أن هذه الدروس تنظم من طرف مؤسسات التعليم العالي والبحث المؤهلة لمنح هذه الشهادة، وأن المصادقة على التربيصات التطبيقية والموافقة على مواضيع المذكرات وتعيين لجان مناقشتها يتم من طرف لجنة الخبرة المحاسبية المحدثة بكل مؤسسة مؤهلة لتسليم الشهادة الوطنية لخبير محاسب.

3-1. شهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة

نص الأمر 1976 لسنة 2002 المؤرخ في 30 أوت 2002 المعدل للأمر 2604 لسنة 1995 والمتعلق بضبط الإطار العام لنظام الدراسة وشروط التحصيل على الشهادة الوطنية لخبير في المحاسبة، على أنه يمكن التسجيل بشهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة:¹⁷

- الحائزين على الشهادة الوطنية للأستاذية في علوم المحاسبة أو على شهادة معادلة لها؛
- الحائزين على إحدى الشهادات الوطنية الأخرى للأستاذيات في الاقتصاد والتصرف أو على إحدى الشهادات الوطنية للأستاذيات في الحقوق أو على الشهادة الوطنية لمهندس أو على شهادة معادلة لإحداها مع تكوين تكميلي.

ونشير إلى أنه يمكن للطلبة المعنيين بالتكوين التكميلي الترشح للمناظرة بالملفات للدخول لإعداد شهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة قبل إتمام تكوينهم، على أن يتابعوا هذا التكوين التكميلي بالتوازي مع إعداد شهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة، وتحدد مواد التكوين التكميلي وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (3): مواد التكوين التكميلي للشهادات غير الأستاذية في دراسات المحاسبة.

الشهادة	مواد التكوين التكميلي
الأستاذيات في الإقتصاد والتصرف	- محاسبة: مواصفات ومحاسبة معمقة، تدقيق. - قانون: قانون المؤسسات، جباية.
الأستاذيات في الحقوق	- تصرف. - محاسبة: مواصفات ومحاسبة معمقة، تدقيق.
الشهادة الوطنية لمهندس	- تصرف. - محاسبة: مواصفات ومحاسبة معمقة، تدقيق. - قانون: قانون المؤسسات، جباية.

المصدر: الأمر رقم 1976 المؤرخ في 30 أوت 2002 المتعلق بتنقيح الأمر 2604 لسنة 1995 والمتعلق بضبط الإطار العام لنظام الدراسة وشروط التحصيل على الشهادة الوطنية لخبير في المحاسبة، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، عدد 73، 2002، المادة 04.

يتضح من خلال الجدول أعلاه، أن مواد التكوين التكميلي كانت مركزة حول ثلاثة أنواع من المواد الرئيسية في تكوين المراجع وهي: المواد المحاسبية متمثلة في المحاسبة المعمقة والتدقيق، مادة التصرف، ومواد القانون متمثلة في قانون المؤسسات والجباية، ولكي يصبح حاملو الشهادات الثلاث المذكورة في الجدول مؤهلين للدخول في التكوين الخاص بالخبرة المحاسبية، أي في مستوى حاملي شهادة الأستاذية في دراسات المحاسبة، يجب عليهم دراسة المواد الرئيسية التي لم يدرسونها، حيث أن الحامل لشهادة مهندس يجب عليه دراسة كل المواد الخاصة بالمحاسبة والقانون والتصرف، بينما الحامل لشهاد الأستاذية في الحقوق فهو معني فقط بمواد التصرف والمحاسبة باعتباره درس مواد القانون المختلفة، أما الحامل لشهادة الأستاذية في الإقتصاد والتصرف فيجب عليه دراسة مواد المحاسبة والقانون باعتباره درس مادة التصرف.

ولقد حدد القرار الصادر عن وزير التربية والعلوم المؤرخ في 20/05/1994 شروط الحصول على شهادة الأستاذية في دراسات المحاسبة، حيث قسمت الدراسة فيها إلى مرحلتين جامعتين هما:¹⁸
المرحلة الجامعية الأولى: تتوزع الدراسة بالمرحلة الأولى من الأستاذية في دراسات المحاسبة على سنتين، وتختتم بشهادة الدراسات الجامعية للمرحلة الأولى.

المرحلة الجامعية الثانية: يسجل في السنة الأولى من المرحلة الثانية من الأستاذية في دراسات المحاسبة الطلبة الحاصلون على شهادة الدراسات الجامعية للمرحلة الأولى في دراسات المحاسبة أو شهادة معادلة، كما يمكن الترخيص لحاملي شهادة الدراسات الجامعية للمرحلة الأولى في علوم التصرف والدراسات العليا التجارية بالتسجيل. وتتوزع الدراسة بالمرحلة الثانية من الأستاذية في دراسات المحاسبة على سنتين.

ويشمل التكوين النظري للحصول على شهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة على ثلاث وحدات سنوية إجبارية وهي: المراجعة في المحاسبة، التصرف المندمج والجباية المعمقة.¹⁹ وقد حُدد عدد التسجيلات في شهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة بتسجيلين، ولا يمكن تأجيل هذه التسجيلات أو إلغاؤها، ويختتم التكوين النظري لمدة سنة بامتحان وطني يتضمن اختبارات كتابية واختبار شفاهي تنظمه وزارة التعليم العالي، حيث يتم تكوين لجنة الامتحان الوطني التي تتكون من سبعة أعضاء يُختارون من بين المدرّسين المختصين في المواد المدرّسة في شهادة الدراسات العليا للمراجعة، ويكون لإثنين منهم على الأقل صفة خبير محاسب.

ويمكن التسجيل لامتحانات شهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة للذين استوفوا حقهم في التسجيل وشروط المادة الرابعة المذكورة أعلاه من الأمر 1976 لسنة 2002، غير أنه لا يمكن قبول المعنيين بالتكوين التكميلي التسجيل للإمتحان إلا إذا أثبتوا أنهم بصدد متابعة هذا التكوين، ولا يتم التصريح بنجاحهم إلا بعد الإحراز على التكوين التكميلي.²⁰

3-2. التبرص التطبيقي

وفقا لأحكام المادة (15) من الأمر 2604 لسنة 1995، فإنه يجب على المترشحين لشهادة خبير في المحاسبة القيام بتبرص تطبيقي مدته ثلاث سنوات، إثنين منها على الأقل لدى خبير محاسب مرسم بجدول هيئة الخبراء المحاسبين.

يخصص صفة خبير محاسب متبرص للمترشحين لمهنة خبير محاسب الحاصلين على شهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة أو ما يعادلها، والذين وقع قبولهم من طرف مجلس الهيئة للقيام بتبرص مهني، حيث يمكن لهم خلال مدة ثلاث سنوات إبتداء من ترسيمهم بالجدول بصفة خبير محاسب متبرص القيام بمسك أو جمع أو فتح أو ختم أو مراقبة حسابات المؤسسات والمنظمات مهما كان نوعها سواء لحسابهم الخاص وتحت مسؤوليتهم أو بصفة أجير لدى عضو من الهيئة.

ونشير إلى أن أعمال المتربصين تخضع لمراقبة المشرف على التبرص، حيث أنه عند نهاية التبرص يتم شطب المتربصين الذين لم يحصلوا على شهادة خبير محاسب من جدول الهيئة، مع إعطائهم شهادة ختم التبرص لتمكينهم من المشاركة في الامتحانات للحصول على شهادة خبير محاسب.²¹ وقد نصت المادة (16) من الأمر 2604 لسنة 1995، على أن التبرص التطبيقي يجب أن ينتهي في أجل أقصاه ست سنوات ابتداء من تاريخ الحصول على شهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة.

وللحصول على المصادقة على التبرص يجب أن يقدم الخبير المحاسب المتبرص إلى لجنة الخبرة المحاسبية المذكورة سابقا، شهادة ختم التبرص التي يمنحها مجلس هيئة الخبراء المحاسبين وتقريراً تأليفياً يتعلق بفترة التبرص. ونشير إلى أن المتربص لا يمكنه الحصول على شهادة ختم التبرص إلا بعد مراقبة تبرصه من طرف مجلس هيئة الخبراء المحاسبين.

3-3. إعداد مذكرة الخبرة المحاسبية ومناقشتها

بالنسبة لمذكرة الخبرة المحاسبية وهي المرحلة الأخيرة من التكوين لنيل شهادة الخبير المحاسب، فإنه يجب على المترشحين المتحصلين على شهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة والذين أتموا على الأقل سنتين من التربص التطبيقي، أن يقوموا بالتسجيل لدى مؤسسة تعليم عالي مؤهلة لتسليم الشهادة الوطنية لخبير محاسب، للحصول على الموافقة على موضوع المذكرة، ويجب أن تناقش المذكرة في أجل أقصاه سنتين من تاريخ إعلام المترشح بالمصادقة على التربص من طرف لجنة الخبرة المحاسبية.

وقد لا تمنح للمترشح شهادة الخبير المحاسب بعد مناقشة مذكرته، ويقع هنا في صورة التأجيل، حيث يجب على رئيس لجنة المناقشة إعداد تقرير مفصل لتوجيه المترشح في إعادة مذكرته، ويجب أن تكون المذكرة مصحوبة بالتقرير أثناء المناقشة الموالية.²²

رابعاً: التأهيل العلمي والعملية لمراجع الحسابات في المغرب

لممارسة مهنة المراجعة في المغرب يشترط الحصول على الشهادة الوطنية في الخبرة المحاسبية أو شهادة تعترف الإدارة بمعادلتها، وللحصول على الشهادة المذكورة يجب على المترشح الحصول على دروس نظرية وتربص مهني ميداني، وسنتناول في هذا الجزء بالتفصيل كيفية الحصول على الشهادة الوطنية لخبير محاسب في المغرب من شروط القبول في التكوين إلى غاية منح الشهادة.

نشير إلى أن الشهادة الوطنية في الخبرة المحاسبية أنشئت بموجب المرسوم 519-89-2 المؤرخ في 16/07/1990، وقد أوكلت مهمة تحضير التكوين لهذه الشهادة للمعهد العالي للتجارة وإدارة المؤسسات (ISCAE)، حيث أنشئت الشهادة قبل صدور القانون 89-15 المنظم لمهنة الخبرة المحاسبية في المغرب والمؤسس لهيئة الخبراء المحاسبين.

يشمل التكوين للشهادة الوطنية لخبير محاسب مايلي:

- دروس نظرية لمدة ثلاث سنوات بالمعهد أعلاه تختتم كل سنة بامتحانات ومنح شهادة (un certificat) عن كل سنة؛
- تربص مهني ميداني لدى خبير محاسب ومراقب من طرف خبير محاسب آخر؛
- تحضير ومناقشة مذكرة بعد الحصول على الشهادات الثلاث الخاصة بالدروس النظرية.

4-1. شروط القبول والتسجيل في التكوين المهني للخبير المحاسب

يقبل لمتابعة التكوين المهني لخبير محاسب المترشحين الذين يحققون الشروط التالية:²³

- اجتياز بنجاح مسابقة الدخول لطور الدراسات والتكوين للشهادة الوطنية لخبير محاسب؛

- التكفل من طرف خبير محاسب يمارس المهنة بطريقة مستقلة، أو من طرف شريك في شركة خبرة محاسبية معترف بها من طرف هيئة الخبراء المحاسبين، كما يُسمح للمتربص بإتمام جزء من الأعمال المهنية الخاصة بالتربص لمدة سنة أو أكثر في الخارج لدى خبير محاسب أو هيئة خبرة محاسبية أو لدى عدة مؤسسات محاسبيتها مراقبة بصفة دائمة.

وفيما يخص مسابقة الدخول، فهي مفتوحة للمتشحين الحاصلين على شهادات الطور الثاني للتعليم العالي التالية:²⁴

- شهادة الطور العالي للمعهد العالي للتجارة وإدارة المؤسسات؛
- ليسانس علوم اقتصادية، تخصص تسيير أو اقتصاد المؤسسة؛
- الشهادة الفرنسية للدراسات العليا في المحاسبة بعد البكالوريا؛
- كل شهادة معترف بمعادلتها من طرف الإدارة المكلفة بنشر المعادلات سنويا للشهادات المذكورة أعلاه.

وقد أعاب تقرير البنك العالمي على قائمة الشهادات التي تسمح بالمشاركة في مسابقة الدخول لطور الدراسات والتكوين للشهادة الوطنية لخبير محاسب، حيث اعتبرها مُقصية لعدد هائل من المترشحين مثل الحاصلين على شهادات من المؤسسات الخاصة أو حاملي شهادات كلية الحقوق.²⁵

غير أنه وخلال خمس سنوات من تاريخ نشر المرسوم المتعلق بتنظيم الشهادة الوطنية لخبير محاسب (المرسوم 2-89-519 المؤرخ في 16/07/1990)، فإن المشرع سمح بالتقدم للمسابقة الحاصلين على شهادة الطور الثاني للتعليم العالي في التخصصات الأخرى مع تقديم ملف يثبت بأنهم مارسوا تقنيات المحاسبة على الأقل منذ خمس سنوات.

4-2. سير التكوين المهني للخبير المحاسب

إن التكوين للحصول على الشهادة الوطنية لخبير محاسب يشمل الدروس النظرية والأعمال التوجيهية والملتقيات بالمعهد المذكور (ISCAE) والتي تعطي الحق في الحصول على ثلاث شهادات (*des certificats*)، مع حد أقصى قدره ست سنوات للدراسة، ويقوم المتربص في نفس الوقت بإجراء تربص ميداني لدى خبير محاسب حامل للشهادة الوطنية، حيث تعتبر المصادقة على التربص الميداني شرطا أساسيا للتقدم لامتحانات الشهادة التي تُمنح في السنة الثالثة.

تخصص الدراسة في السنة الأولى لتوحيد وتنميط المعارف المحاسبية، المالية، القانونية والتسيير، وتختتم بالحصول على شهادة الدراسات المالية والمحاسبية المعمقة (*certificat des études financières et comptables approfondies*)، أما السنة الثانية فتخصص فيها الدراسة للتعلم في المعارف المحصل عليها في السنة الأولى والتقنيات الأساسية للخبرة المحاسبية، وتختتم بالحصول على شهادة عليا في تقنيات الخبرة المحاسبية (*certificat supérieur des techniques d'expertise comptable*)، في حين تخصص السنة الثالثة لدراسة وتطبيق تقنيات المراجعة، المصادقة على الحسابات وتقييم المؤسسات، كما

تشمل أيضا دروسا حول الخبرة القضائية، أخلاقيات المهنة، منهجيات البحث والتوثيق، وتختتم بالحصول على شهادة عليا في المراجعة المحاسبية (*certificat supérieur de révision comptable*).²⁶ نشير إلى أنه يتقدم لامتحانات الشهادة العليا لتقنيات الخبرة المحاسبية إلا الحاصلين على شهادة الدراسات المالية والمحاسبية المعمقة، ولا يمكن التقدم لامتحانات الشهادة العليا في المراجعة المحاسبية إلا للحاصلين على الشهادة العليا لتقنيات الخبرة المحاسبية.

زيادة على الدروس النظرية لتحضير الشهادات المذكورة، يقوم المتربص بالموازاة بإجراء تربص ميداني يكرّس له كل الوقت مكملا بملتقيات وأيام دراسية لمدة ثلاث سنوات لدى خبير محاسب حامل لشهادة خبير محاسب يمارس المهنة بصفة مستقلة وباسمه الخاص، أو بصفته شريكا أو أجييرا في شركة خبرة محاسبية معترف بها لدى هيئة الخبراء المحاسبين، ويعيّن مدير التربص من طرف الهيئة بطلب من مدير المعهد العالي للتجارة وإدارة المؤسسات.²⁷

ويجب على المتربص إعداد تقرير تربص كل ستة أشهر يصادق عليه مدير التربص، ويتم إرساله في أربع نسخ خلال الشهرين المواليين لكل سداسي إلى المجلس الجهوي، ويشمل التقرير: عرض عن النشاط الذي قام به خلال السداسي ودراسة حالة عملية.²⁸

ويقوم المجلس الجهوي بإرسال ثلاث نسخ من كل تقرير يقدمه المتربص إلى مراقب التربص لتقييمه.

3-4. مراقبة التربص المهني للخبير المحاسب

يعيّن المجلس الجهوي لكل متربص مراقبا للتربص من بين الخبراء المحاسبين الحاملين لشهادة خبير محاسب والممارسين بصفة مستقلة وباسمهم الخاص أو بصفة شريك في شركة خبرة محاسبية معترف بها من طرف الهيئة المنظمة للمهنة، على أن لا يكون هو نفسه مدير التربص أو عضوا في منظمة يجري بها المتربص فترة تربصه، ويتمحور عمل المراقب حول انضباط ونوعية الأعمال المنجزة وتقارير التربص السداسية وعلى محتوى التكوين الذي يتلقاه.²⁹

4-4. المصادقة على التربص

بعد إيداع المتربص لتقرير التربص السادس، تقوم اللجنة الجهوية بدراسة ملف المتربص وتُعد شهادة إدارية تحتوي على تقييمها لنوعية الأعمال المنجزة والمعارف المهنية المكتسبة من طرف المتربص وترسلها إلى لجنة المصادقة على التربصات. ونشير هنا أن اللجنة الجهوية بإمكانها عدم تسليم الشهادة الإدارية عن جزء أو كل فترة التربص، وبالتالي الفترة التي لا تمنح عنها الشهادة الإدارية عن اللجنة الجهوية لا تحسب في فترة التربص وعلى المتربص قضاءها.³⁰

تقوم لجنة المصادقة على التربص بتقييم مدى كفاية المعارف المكتسبة من طرف المتربص أثناء فترة تربصه ليُسمح له بالتقدم لامتحان الشهادة العليا للمراجعة المحاسبية، أو تمديد تربصه لفترة سنة إضافية إذا رأت أن المعارف المكتسبة والأعمال المنجزة غير كافية، ويجب عليها هنا تحديد الأعمال المهنية اللازمة من المتربص التي تتطلبها الممارسة المهنية. وبعد فترة التربص الإضافية المثبتة من

طرف الهيئة، بإمكان لجنة المصادقة إقرار عدم إمكانية تقدم المتربص لامتحان الشهادة العليا للمراجعة المحاسبية.³¹

4-5. تحضير ومناقشة مذكرة نهاية التكوين

تعتبر المذكرة آخر مرحلة في التكوين الخاص بالشهادة الوطنية لخبير محاسب، حيث النجاح في مناقشة المذكرة يعتبر ضروريا بعد الإنتهاء من التربص الميداني والحصول على الشهادات الثلاث الخاصة بالتكوين النظري. والهدف من إعداد المذكرة هو السماح للمترشح بأن يعرض أفكارا وتحليلا شخصيا يتعلق بنشاط أو عدة أنشطة خاصة بالخبرة المحاسبية في شكل عمل بحثي وتوثيقي.

يجب أن يسجل موضوع المذكرة لدى المعهد العالي للتجارة وإدارة المؤسسات، ويقترح على لجنة خاصة تكوّن بالتساوي بين الأساتذة والخبراء المحاسبين المعيّنين من طرف وزير التجارة والصناعة، وباقتراح من مدير المعهد وهيئة الخبراء المحاسبين، وذلك خلال ستة أشهر على الأقل قبل تاريخ افتتاح دورة مناقشة المذكرات (دورة ماي ودورة نوفمبر)، ويمكن للمترشحين أن يعتمدوا مواضيع مذكراتهم ابتداء من حصولهم على الشهادة العليا لتقنيات الخبرة المحاسبية مع شرط استكمال سنتين من التربص.³²

خامسا: الدراسة المقارنة للتأهيل العلمي والعملية لمراجع الحسابات بين الجزائر، تونس والمغرب

يعتبر التأهيل العلمي والعملية من أهم الركائز التي يجب توفرها لممارسة أي مهنة حرة، خاصة وأن ممارسة المهن الحرة تكون تحت المسؤولية الشخصية، ومهنة المراجعة في البلدان الثلاثة موضوع الدراسة تقتضي توفر هذا التأهيل أو المعرفة في الشخص الذي يرغب في ممارستها، وفيما يلي جدول نلخص من خلاله جانب التأهيل العلمي والعملية لمراجع الحسابات في البلدان موضوع الدراسة المقارنة، وسندرج في هذا الجدول خانة نصف فيها الجديد الذي جاء به القانون 10-01 المنظم للمهنة في الجزائر.

الجدول رقم (3): مقارنة لجوانب التأهيل العلمي والعملية للمراجعة بين الجزائر وتونس والمغرب.

المغرب	تونس	الجزائر		
		بعد صدور القانون 01-10	قبل صدور القانون 01-10	
<p>- شهادة الطور العالي للمعهد العالي للتجارة وإدارة المؤسسات</p> <p>- ليسانس علوم إقتصادية: تخصص تسيير أو اقتصاد المؤسسة.</p> <p>- الشهادة الفرنسية للدراسات العليا في المحاسبة بعد البكالوريا.</p>	<p>- الشهادة الوطنية للأستاذية في علوم المحاسبة.</p> <p>- الشهادات الوطنية للأستاذيات في الاقتصاد والتصرف مع التكوين التكميلي.</p> <p>- الشهادات الوطنية للأستاذيات في الحقوق مع التكوين التكميلي.</p> <p>- الشهادة الوطنية لمهندس مع تكوين تكميلي.</p>	<p>لم يتم تحديدها بعد.</p>	<p>1- بالنسبة لخبير محاسب:</p> <p>- شهادة ليسانس في العلوم المالية.</p> <p>- دبلوم الدراسات العليا في المحاسبة.</p> <p>- ليسانس علوم تجارية تخصص مالية ومحاسبة.</p> <p>- ليسانس علوم تجارية تخصص محاسبة.</p> <p>- ليسانس علوم التسيير تخصص محاسبة.</p> <p>2- بالنسبة لمحافظ حسابات:</p> <p>العديد من الشهادات.</p>	<p>الشهادات المطلوبة للترشح لممارسة المهنة.</p>
03 سنوات	سنة واحدة	سنتين	غير موجود	التكوين المتخصص
مسابقة	مسابقة	مسابقة	-	إجراءات الدخول للتكوين المتخصص
<p>- شهادة الدراسات المالية والمحاسبية المعمقة.</p> <p>- شهادة عليا في تقنيات الخبرة المحاسبية.</p> <p>- شهادة عليا في المراجعة المحاسبية.</p>	<p>شهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة.</p>	<p>- شهادة الدراسات العليا في المحاسبة المعمقة والمالية.</p> <p>- شهادة الدراسات العليا في المحاسبة والتدقيق.</p>	غير موجودة	الشهادة الممنوحة بعد التكوين المتخصص
03 سنوات	03 سنوات	سنتين	سنتين	التدريب المهني
06 تقارير: تقرير كل ستة أشهر.	06 تقارير: تقرير كل ستة أشهر.	04 تقارير: تقرير/سنة أشهر	08 تقارير: تقرير كل ثلاثة أشهر.	تقارير التريص
هيئة الخبراء المحاسبين	هيئة الخبراء المحاسبين	المجلس الوطني للمحاسبة	المتريص أو أستاذ التريص	تعيين مراقب التريص
هيئة الخبراء المحاسبين	هيئة الخبراء المحاسبين	المجلس الوطني للمحاسبة	المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات	المصادقة على التريص
إمتحان كتابي وشفاهي.	إمتحان كتابي وشفاهي.	إمتحان كتابي وشفاهي.	إمتحان كتابي وشفاهي.	الإمتحان النهائي

إعداد مذكرة ومناقشتها إعداد مذكرة ومناقشتها علنيا أمام لجنة مكونة من أساتذة أكاديميين وخبراء محاسبين.	إعداد مذكرة ومناقشتها علنيا أمام لجنة مكونة من أساتذة وخبراء محاسبين.	-	غير موجودة	المذكرة
الشهادة الوطنية لخبير محاسب.	الشهادة الوطنية لخبير محاسب.	- الشهادة الجزائرية لخبير محاسب. - الشهادة الجزائرية لمحافظ حسابات	- شهادة خبير محاسب. - اعتماد محافظ حسابات في حالة عدم النجاح.	الشهادة الممنوحة

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على النصوص القانونية.

من خلال عرضنا لتجارب كل من الجزائر وتونس والمغرب في مجال التأهيل العلمي والعملية لمراجع الحسابات ومن خلال الجدول أعلاه، يتضح لنا أن ما هو معمول به في المغرب جدير بالدراسة والإهتمام نظرا للتكوين المتخصص والصارم الذي يتلقاه الطالب قبل الدخول في ممارسة المهنة، والملاحظ أن المغرب أعطى اهتماما كبيرا للتكوين النظري المتخصص بعد شهادة ليسانس نظرا لإمكانية الترشح لممارسة المهنة أفرادا يحملون شهادات تعليم عالي مختلفة، حيث أن المترشح يتلقى تكوينا متخصصا بعد شهادة ليسانس لمدة ثلاث سنوات يشمل كل جوانب المعرفة الخاصة بالخبرة المحاسبية ومحافظات الحسابات وهو ما يؤهله نظريا لممارسة المهنة، خاصة وأن الانتقال من سنة لأخرى يُشترط فيه النجاح في الإمتحانات الخاصة بكل سنة والحصول على الشهادة الخاصة بتلك السنة.

كما أن اشتراط قيام الطالب بتربص ميداني لدى خبير محاسب لمدة ثلاث سنوات بالتوازي مع الدروس النظرية ويقوم بإعداد تقرير تربص كل ستة أشهر، يجعل الطالب يوظف معارفه النظرية عمليا طيلة ثلاث سنوات، كما أن خضوعه لمراقبة خبير محاسب آخر طيلة فترة التربص يجعله مجتهدا ومنضبطا في تربصه، مما يجعله في نهاية التربص مؤهلا عمليا لممارسة المهنة.

والجدير بالذكر أنه في المغرب لا يمكن الحصول على شهادة الخبير المحاسب دون النجاح في الإمتحان النهائي بعد انتهاء فترة التكوين النظري والتربص الميداني، ويعتبر هذا الإمتحان مهماً جدا لاختبار مدى اكتساب الطالب للمعرفة اللازمة التي تسمح له بممارسة المهنة. كما أن الطالب يجب عليه النجاح في مناقشة المذكرة التي تتناول موضوعا عمليا من مواضيع الخبرة المحاسبية ومحافظات الحسابات والتي تسمح له باختبار قدراته في البحث المنهجي والتوثيقي والتحليل.

وتعتبر تجربة تونس من ناحية التكوين المتخصص للمراجع جديرة بالإهتمام ولكن بدرجة أقل من تجربة المغرب، وذلك لأن المترشح لممارسة المهنة في تونس يخضع لتكوين بعد شهادة ليسانس مدته سنة واحدة يحصل من خلاله على شهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة بعد اجتياز الإمتحان النهائي، أما التربص الميداني فهو في نفس المستوى مع المغرب حيث يدوم ثلاث سنوات لدى مكتب خبير محاسب ومراقب من طرف خبير محاسب آخر مع قيام الطالب بإعداد تقرير تربص كل ستة أشهر.

وبالنسبة لتجربة الجزائر، فإنه قبل صدور القانون 10-01 يمكن تصنيفها كتجربة ضعيفة جدا، حيث أنه لا يوجد تكوين متخصص للمراجع بعد شهادة ليسانس المطلوبة، ولا توجد مذكرة يقوم بإعدادها المترشح لممارسة المهنة، كما أن التربص الميداني يدوم لسنتين فقط يقوم خلاله المتربص بإعداد كل ثلاثة أشهر تقريرا، كما أنه لا يوجد برنامج موحد للتدريب مما يخلق تفاوتاً كبيراً بين المهنيين في الميدان، هذا بالإضافة إلى عدم وجود أيّ ملتقيات أو ندوات تكوينية تنظمها الهيئات المنظمة للمهنة. بالإضافة إلى أنه بمناسبة اعتماد الجزائر للنظام المحاسبي والمالي الجديد لم يتم المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بتنظيم أي ملتقى أو ندوات تكوينية لصالح المتربصين، وإنما اكتفى فقط بتكوين بعض الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات للقيام بعملية التكوين للإطارات المحاسبية في الشركات والهيئات المختلفة على مستوى الولايات.

وفيما يخص عملية مراقبة التربص في الجزائر فإنها كانت تتم بطريقة غير فعّالة نهائياً، حيث أن مراقب التربص يعيّن في نهاية التربص وليس في بدايته لكي يقوم بمراقبة أعمال المتربص ومدى انضباطه بصفة دائمة، وأن تعيينه لا يتم من طرف الهيئة المنظمة وإنما تترك الحرية للمتربص أو لأستاذه لاختيار واحد من بين الخبراء المحاسبين الموجودين بالولاية أو الجهة التي يتواجد بها، أين يقوم المراقب باستدعاء المتربص والإطلاع على التقارير الثمانية التي أعدها خلال فترة التربص.

وفي رأينا أن مراقبة التربص بهذه الطريقة الفاقدة للإستقلالية والموضوعية في معظم حالاتها تعتبر من بين أوجه القصور والضعف الذي كان يعاني منه التربص المهني للمراجعين في الجزائر، وهذا عكس ما نجده في تونس والمغرب أين يعيّن مراقب التربص في البداية من طرف الهيئة المنظمة للمهنة، ويقوم المراقب بالإجتماع بالمتربصين كل ثلاثة أشهر للإطلاع على ما قاموا به وتقييمه، كما يراقب انضباط المتربص ومواظبته على التدريب في مكتب المراجعة.

أما بعد صدور القانون 10-01، فقد جاء التنظيم الجديد ببعض التعديلات التي أرادت من خلالها السلطات العمومية إعطاء أهمية للمعرفة المتخصصة التي يجب أن يكتسبها المرشحون لممارسة المهنة، حيث تم إحداث تكوين نظري متخصص لمدة سنتين لممارسة مهنة الخبرة المحاسبية يتوج بشهادة الدراسات العليا في المحاسبة المعمقة والمالية، وتكوين متخصص آخر خاص بمحافظات الحسابات يتوج بشهادة الدراسات العليا في المحاسبة والتدقيق، وذلك بعد النجاح في الإمتحانات النهائية.

وقد أعيد تنظيم التربص المهني بعد صدور مرسوم تنفيذي في نوفمبر 2011، وأصبح لا يمكن الدخول في هذا التربص الذي يدوم سنتين إلا بعد إتمام التكوين النظري المتخصص بنجاح، وقد تم فصل التربص المهني الخاص بالخبرة المحاسبية عن التربص الخاص بمحافظات الحسابات، مع إعادة الإعتبار لمراقب التربص سواء من حيث مهامه أو من حيث تعيينه وكيفية قيامه بمراقبة أعمال المتربصين بطريقة فعّالة مقارنة بما كان معمولاً به من قبل.

وبالنسبة للإمتحانات الخاصة بالحصول على الشهادة الجزائرية لخبير محاسب والشهادة الجزائرية لمحافظ حسابات، فإنه لا يمكن أن يتقدم لها إلا الحاصلين على الشهادات الخاصة بالتكوين النظري والحصول على شهادة نهاية التربص التي يمنحها المجلس الوطني للمحاسبة بعد المصادقة على التربص. وفي رأينا أن مدة التكوين التي أصبحت تقدر بأربع سنوات تعتبر طويلة نوعا ما، حيث كان بالإمكان تنظيمها في ثلاث سنوات يقوم فيها الطالب بإجراء التربص الميداني بالموازاة مع متابعة التكوين النظري، وإعطاء فرصة للطالب باكتساب المعرفة النظرية وتوظيفها ميدانيا في نفس الوقت.

وتتفق تونس والمغرب بالنسبة لمذكرة نهاية الدراسة التي يقوم بإعدادها الطالب ومناقشتها أمام لجنة المناقشة المكونة من أساتذة أكاديميين متخصصين وخبراء محاسبين نظرا لأهميتها في تكوين المراجع في مجال البحث المنهجي والتوثيقي والتحليل، حيث أن هذه الأمور لها أهمية كبيرة في الممارسة المهنية، وهذا ما لا نجده في الجزائر ويعتبر من أوجه القصور التي يجب العمل على تقيدها في المستقبل، وقد يفسر عدم وجود شرط إعداد المذكرة في الجزائر ومناقشتها بسبب عدم وجود تكوين متخصص أصلا، وهو ما كان يطالب به العديد من المهنيين واستجاب له القانون الجديد (10-01) بإحداث هذا التكوين الذي يتم بمعهد تعليم متخصص للحصول على الشهادة الجزائرية لخبير محاسب والشهادة الجزائرية لمحافظ حسابات.

كما أن عدم وجود شهادة خاصة بمحافظات الحسابات في الجزائر قبل صدور القانون 10-01 يتم الحصول عليها عن طريق التكوين بمعهد متخصص وإجراء الإمتحان الخاص بها، واقتصار ممارسة المهنة على الإعتماد الذي يمنحه المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، شرط الحصول على إحدى الشهادات المذكورة في القانون 91-08 والمقرر الصادر سنة 1999 المعدل سنة 2006 والتي هي كثيرة، بالإضافة إلى الخبرة المهنية التي تتراوح من ثلاث إلى عشرة سنوات، قد ساهم بشكل كبير في تفاوت مستوى محافظي الحسابات وعدم كفاءتهم في كثير من الأحيان نظرا لأن العديد منهم لديهم خبرة مهنية وليس لديهم أي تكوين متخصص يخص المهنة.

بالإضافة إلى ما سبق، فإن عدم توحيد وتنظيم التكوين في الخبرة المحاسبية في الفترة السابقة يُعتبر من بين الأسباب التي سمحت بوجود مراجعين غير أكفاء في الميدان وتفاوت كبير في مستواهم، خاصة وأن الذين أدوا التربص الخاص بالخبرة المحاسبية يمكنهم ممارسة مهنة محافظ حسابات دون أي امتحان.

وتتفق كل من تونس والمغرب في إجراء مسابقة الدخول للتكوين المتخصص، ويعتبر هذا الإجراء بمثابة إنتقاء أولي للمتشحين لممارسة المهنة، حيث يُسمح فقط للناجحين في المسابقة بمتابعة التكوين المتخصص، وهو ما لم يكن موجودا في الجزائر قبل صدور القانون 10-01، وهو يعتبر من أوجه القصور الملاحظة والتي أدت طيلة الفترة السابقة بدخول عدد كبير من المترشحين لممارسة المهنة من

ذوي المستوى المنخفض، وهو ما أثر فعلا على جودة الأعمال المقدمة من طرف هؤلاء، خاصة في ظل غياب التكوين المتخصص وغياب الإمتحان النهائي لممارسة مهنة محافظة الحسابات.

وفي رأينا، أنه من بين النقاط الإيجابية التي جاء بها القانون 10-01 المنظم للمهنة في الجزائر هو إجراء مسابقة الدخول في التكوين الخاص بشهادة خبير محاسب أو شهادة محافظ حسابات، وهو يعتبر مرحلة أولية تسمح بانتقاء المترشحين المتفوقين للدخول في التكوين المتخصص، وهو ما سيكون له آثارا إيجابية على مستوى المهنة بصفة عامة.

نشير إلى أنه في المغرب، ألزمت المعايير المهنية المراجع بتخصيص 40 ساعة سنويا للتعليم المستمر، وهو يعتبر أمرا جيدا يسمح بتطوير الممارسة المهنية، ولكن يعاب على هذا الإجراء اكتفاء الهيئة المنظمة بتحديد عدد الساعات المخصصة للتعليم المستمر دون تحديد الكيفية التي يتم بها استغلال هذا الحجم الساعي من طرف أعضاء المهنة ومراقبة مدى التزامهم بذلك.

وعلى العموم، فإن عدم إعطاء الجزائر أهمية للتعليم المستمر وعدم إلزام المهنيين بتخصيص الوقت اللازم لذلك يعتبر من بين أوجه القصور التي ساهمت في تدهور مستوى المهنيين وعدم مواكبتهم للتطورات الحاصلة في المهنة. كما أن عدم وجود لجنة لمراقبة الجودة خلال الفترة السابقة أدى بالمراجعين إلى عدم إعطاء الأهمية لمستوى الخدمات التي يقدمونها، وبالتالي قبولهم لعدد كبير من الوكالات على حساب نوعية الخدمات التي يقدمونها، وعلى حساب التكوين المستمر من خلال عدم حضور الملتقيات والمؤتمرات العلمية التي تنظمها الهيئات المهنية المختصة.

الخاتمة:

إن نجاح مهنة المراجعة وتطورها في أي بلد يتوقف على درجة تنظيمها والتزام الممارسين لها بذلك التنظيم الذي هو في الأصل يهدف لخدمة مصالح المجتمع بالدرجة الأولى ثم مصالح أعضاء المهنة، ولعل من أبرز عناصر التنظيم المهني للمراجعة هو ضمان تأهيل علمي وعملي للمراجع يسمح بتطوير المهنة والإرتقاء بمستواها وتحقيق أهدافها والمساهمة في دفع عجلة الاقتصاد الوطني.

ومن خلال الدراسة المقارنة لعناصر التأهيل العلمي والعملي للمراجع بين البلدان الثلاثة موضوع الدراسة، فقد توصلنا إلى العديد من النتائج نوردتها كما يلي:

- تعاني مهنة المراجعة في الجزائر قصورا كبيرا فيما يخص المعرفة المتخصصة التي يجب أن يكتسبها المرشح لممارسة المهنة مقارنة بما هو موجود في تونس والمغرب، حيث أن المهنة في الجزائر موكلة لفئتين هما الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات مع عدم وجود تكوين متخصص لممارسة هاتين المهنتين ماعدا التريص الميداني، في حين أن المهنة في تونس والمغرب موكلة لفئة واحدة وهم الخبراء المحاسبون بعد خضوعهم لتكوين متخصص ونجاحهم في الامتحانات الخاصة بهذا التكوين.

- سمح المشرع الجزائري لحملة العديد من الشهادات الجامعية وحتى غير الجامعية بممارسة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر دون أي تكوين متخصص وأي امتحان نهائي، بل تمارس المهنة

من خلال الإعتماد الذي يُمنح باستيفاء المترشح لخبرة مهنية فقط وفي بعض الحالات لتدريب مهني، على الرغم من أن الهدف من هذه المهنة ذو أهمية كبيرة بالنسبة للاقتصاد الوطني وهو المصادقة على الحسابات السنوية للشركات والهيآت المعنية بالمراجعة القانونية.

- على الرغم من قبول شهادات جامعية أخرى إضافة لشهادة ليسانس في العلوم المالية للتشرح لممارسة مهنة خبير محاسب في الجزائر، فلم يحدد القانون أي تكوين تكميلي لحاملي بعض الشهادات، وهو ما يختلف عن المعمول به في تونس والمغرب.

- يوجد في كل من تونس والمغرب تكوينا متخصصا للحصول على شهادة خبير محاسب مدته ثلاث سنوات يشمل تكوينا نظريا وتربصا ميدانيا، ويتم الدخول إليه عن طريق مسابقة وطنية، في حين أن التكوين في الجزائر يقتصر على التربص الميداني لمدة سنتين ويتم الدخول إليه دون أية مسابقة.

- التربص الميداني في تونس والمغرب يدوم ثلاث سنوات لدى خبير محاسب ومراقب من طرف خبير محاسب آخر تعينه الهيئة المنظمة للمهنة مع قيام الطالب بإعداد تقرير تربص كل ستة أشهر، في حين أن التربص الميداني في الجزائر يدوم سنتين لدى خبير محاسب تعينه الهيئة المنظمة ويقوم المتربص بإعداد تقرير تربص كل ثلاثة أشهر، والشيء الملفت للانتباه هو أن مراقب التربص لا تعينه الهيئة المنظمة، وإنما تترك الحرية للمتربص لاختيار مراقب من بين الخبراء المحاسبين الموجودين بالولاية أو الجهة التي يتواجد بها، وأن مراقب التربص يعين في نهاية التربص وليس في بداية التربص لكي يقوم بمراقبة أعمال المتربص ومدى انضباطه بصفة دائمة.

- صدور المرسوم التنفيذي في نوفمبر 2011 الذي يخص إعادة تنظيم التكوين المتخصص لمهنة المراجعة في الجزائر، يعتبر خطوة إيجابية للاهتمام بالتأهيل العلمي والعملية للمراجع، ولكن إبقاء المهنة تمارس من طرف فئتين من المهنيين يعتبر في رأينا من أوجه القصور التي تُبقي على التشتت الذي يعرفه أعضاء المهنة وعلى الخلط وسوء الفهم لدى الجمهور الناتج عن اختلاف الألقاب لدى المهنيين، كما أن هذا التقسيم لا يشجع المهنيين على التعاون فيما بينهم في الأمور العلمية والعملية. كما أن التكوين المتخصص الذي قُسم إلى مرحلتين منفصلتين، سنتان تكوين نظري وسنتان تربص ميداني، يعتبر في رأينا من أوجه القصور نظرا لمدته الطويلة نوعا ما والفصل بين التكوين النظري والتطبيقي.

- تتفق تونس والمغرب بالنسبة لمذكرة نهاية التكوين التي يقوم بإعدادها الطالب ومناقشتها علنيا أمام لجنة مناقشة مكونة من أساتذة أكاديميين متخصصين وخبراء محاسبين، وهذا ما لا نجده في الجزائر ويعتبر من أوجه القصور التي يجب معالجتها.

- يتم الحصول على شهادة خبير محاسب في تونس والمغرب بعد النجاح في المناقشة العلنية لمذكرة نهاية التكوين، هذه الأخيرة التي لا يمكن مناقشتها إلا بعد النجاح في الإمتحان النهائي الخاص

بالتكوين النظري والحصول على الشهادات الخاصة به، بالإضافة إلى المصادقة على التبريص الميداني من طرف الهيئة المنظمة. في حين أنه في الجزائر يتم الحصول على شهادة خبير محاسب بعد النجاح في الإمتحان الخاص بالخبرة المحاسبية التي تنظمه وزارة التعليم العالي فقط، ولا يمكن التقدم لهذا الإمتحان إلا بعد الحصول على شهادة نهاية التبريص من طرف الهيئة المنظمة، ونشير إلى أنه لم يتم تنظيم هذا الإمتحان منذ سنة 2002.

التوصيات:

لقد أوضحت الدراسة المقارنة أن الجزائر لم تعط اهتماما كبيرا لتأهيل المراجع مقارنة بتونس والمغرب. وفي هذا الصدد، فإننا نقترح بعض التوصيات التي نرى بأنها ضرورية للرفع من التأهيل العلمي والعملية للمراجع الجزائري ونلخصها في الآتي:

- يجب النظر إلى التأهيل العلمي والعملية للمراجع من خلال مرحلتين:

✓ مرحلة جامعية للحصول على شهادة ليسانس تخوّل الحق في ممارسة المهنة: الهدف منها هو إنتاج إطارات محاسبية ومالية قادرة على العمل بالقطاع العام أو الخاص، بالإضافة إلى إمكانية ترشحها لممارسة مهنة المراجعة بصفة مستقلة، وهذا يستوجب أن تكون المقررات أو المواد المدروسة في هذه المرحلة تشمل مواد المحاسبة المختلفة، الإدارة، المالية، التحليل المالي، الضرائب، القانون ومواد أخرى ذات علاقة بالمهنة كالاقتصاد، الإحصاء، الإعلام الآلي، علم الاجتماع والرياضيات... إلخ.

✓ ومرحلة تكوين متخصص للحصول على شهادة خبير محاسب: تهدف هذه المرحلة لإنتاج مهنيين مؤهلين لممارسة مهنة المراجعة بصفة مستقلة وتحت مسؤوليتهم، وهذا يقتضي اكتساب المترشح لمعارف متخصصة ومعقدة ذات طابع نظري وتطبيقي. ولتحقيق هذا الهدف، يجب أن تحتوي هذه المرحلة على النقاط الرئيسية التالية: التكوين النظري المتخصص، التبريص الميداني، مراقبة التبريص، المصادقة على التبريص، الإمتحان النهائي، إعداد مذكرة نهاية التكوين ومناقشتها.

- يجب أن تحتوي الهيئة المنظمة للمهنة على لجان دائمة تهتم كل لجنة بجانب من جوانب المهنة وهي: لجنة التعليم ومتابعة التبرصات المهنية، لجنة التكوين المهني المستمر، لجنة مراقبة الجودة، لجنة المعايير، لجنة آداب وسلوك المهنة، لجنة الجدول ولجنة الإنضباط والتحكيم. ويعتبر العمل المتكامل لهذه اللجان الضامن لتأهيل المراجع علميا وعمليا قبل وبعد الدخول في ممارسة المهنة.

- يجب أن تتولى لجنة التعليم ومتابعة التبرصات مسؤولية تحديد شروط المعرفة المتخصصة اللازمة لممارسة المهنة، وذلك من خلال تحديد الشهادات التي تخوّل الحق في ممارسة المهنة ومواد التكوين التكميلي بالنسبة لكل شهادة لا تحتوي على جميع المواد الأساسية لممارسة المهنة، ويجب أن يكون لها الدور البارز على مستوى الجامعات والمعاهد المتخصصة في وضع المناهج الدراسية فيما يخص

- الشهادات التي تخوّل الحق في ممارسة المهنة، كما يجب أن يكون لها دورا فعالا في التكوين النظري المتخصص ومتابعة التريصات الميدانية للمتربين وتنظيم الامتحانات الخاصة بمزاولة المهنة.
- يجب الأخذ بعين الاعتبار النظام الجديد للتعليم العالي في الجزائر (LMD : Licence – Master – Doctorat)، وبالتالي التأسيس لشهادات ليسانس تخوّل الحق في ممارسة المهنة تشمل المواد الأساسية المذكورة أعلاه، مع إمكانية السماح لأنواع عديدة من الشهادات ذات العلاقة بالمحاسبة والمالية مع إخضاعهم للتكوين التكميلي بعد دراسة محتوى المواد المدروسة بالنسبة لكل شهادة، ثم تحديد مواد التكوين التكميلي الخاصة بكل شهادة بالنسبة للمواد الأساسية المتمثلة في مواد المحاسبة والمالية، الجبائية، الإدارة والقانون.
 - يجب أن تقوم لجنة التكوين المهني المستمر بوضع برنامج ملائم للتكوين المستمر يسمح بتطوير الممارسة الميدانية للمهنيين، ويجب أن يكون مواكبا للتطورات الحاصلة في المهنة محليا أو دوليا، كما يجب أن تضع اللجنة نظاما صارما لالتزام المراجعين بالتكوين.
- وفي الأخير، نرى أنه حان الوقت لانخراط الجزائر في برنامج التكوين للإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بغرض اعتراف هذه الهيئة العالمية بالمهنيين الجزائريين كمهنيين دوليين، وبالتالي الإنفتاح على العالم الخارجي وترك المجال للمراجع الجزائري لإبراز قدراته وكفاءته أمام نظرائه في الدول المختلفة.

قائمة الهوامش والمراجع:

1- *sourouraMMAR, La compétence de l'auditeur comptable vue par les experts comptables, 27ème Congrès de L'Association francophone de comptabilité, « Comptabilité, contrôle, audit et institution(s) », Tunis, 10-11-12 Mai 2006.*

2- عوض لبيب فتح الله منصور الذيب، دراسة مقارنة للتنظيم المهني للمحاسبة والمراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وجمهورية مصر العربية بهدف وضع نموذج ملائم لتنظيم المهنة في مصر، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، جامعة الإسكندرية، 1993، ص 16.
3- *souroura MMAR, op. cit.*

4- أحمد محمد نور وآخرون، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 27.

5- المرسوم رقم 72-83 مؤرخ في 18/04/1972 يتضمن ترتيب نظام الدروس للحصول على شهادة الليسانس في العلوم المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 33، 1972.

6- المرسوم رقم 72-84 مؤرخ في 18/04/1972 يتعلق بالتكوين المهني للخبراء المحاسبين، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 33، 1972.

* هذا النظام كان معمولا به قبل الإستقلال إلى غاية 1972، وينظمه المرسوم رقم 56-505 المؤرخ في 24/05/1956 والمتعلق بالتكوين المهني للخبراء المحاسبين.

** *Certificat de maîtrise des techniques comptables/ certificat d'économie et de droit.*

*** تنص المادة 14 من القانون 72-84 المتعلق بالتكوين المهني للخبراء المحاسبين أن الاختبار الكتابي يصحح في ثلاثة أشهر من قبل أربعة مصححين هم: أستاذ من كلية الحقوق، أستاذ من كلية العلوم الاقتصادية، أستاذ متخصص في تعليم المحاسبة وخبير محاسب حائز لدبلوم ويكون قد مارس مهنته طيلة ثلاثة أعوام على الأقل.

7- *Ali MAZOUZ, La réforme de la profession comptable algérienne : pourquoi passer d'une autorégulation qui n'a jamais existée en Algérie à une régulation partagée avec les pouvoirs publics?, le 11/04/2011, document internet disponible sur le site : <http://www.reseau-experts-france-maghreb.com/la-reforme-de-la-profession-comptable-algerienne-pourquoi-passer-d%E2%80%99une-autoregulation-qui-n%E2%80%99a-jamais-existee-en-algerie-a-une-regulation-partagee-avec-les-pouvoirs-publics> (consulté le 31/10/2011).*

8-Nacer-Eddine SADI & Ali MAZOUZ, *la pratique du commissariat aux comptes en Algérie, tome 1, SNC, Alger, 1993, p. 49.*

- 9- قرار مؤرخ في 28/03/1998 يحدد كفايات نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 3، 1998، المادة 02.
- 10- القانون رقم 91-08 مؤرخ في 27/04/1991 يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 1991، 20، المواد: 19، 20 و 22.
- 11- للإطلاع على مختلف الحالات التي سمح لها المشرع بالتسجيل في جدول المنظمة الوطنية كمحافظي حسابات بصفة انتقالية لمدة ثلاث سنوات، راجع: القانون 91-08، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 20 لسنة 1991، المواد: من 63 إلى 68.
- 12- مقرر مؤرخ في 24/03/1999، يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 32، 1999، المادة 03.
- 13- مقرر مؤرخ في 13 ماي 2006 يعدل ويتم المقرر المؤرخ في 24 مارس 1999 والمتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 41، 2006، المادة 02.
- 14- القانون رقم 10-01، مصدر سابق، المادة 08.
- 15- المرسوم التنفيذي رقم 11-394 المؤرخ في 24/11/2011، يحدد شروط وكفايات سير الترتيب المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المترشحين، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 65، 2011.
- 16- الأمر رقم 2604 المؤرخ في 25/12/1995 يتعلق بضبط الإطار العام لنظام الدراسة وشروط التحصيل على الشهادة الوطنية لخبير في المحاسبة. الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، عدد 02، 1995، المادة 02.
- 17- الأمر رقم 1976 المؤرخ في 30 أوت 2002 المتعلق بتقوية الأمر 2604 لسنة 1995 والمتعلق بضبط الإطار العام لنظام الدراسة وشروط التحصيل على الشهادة الوطنية لخبير في المحاسبة، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، عدد 73، 2002، المادة 04.
- 18- قرار من وزير التربية والعلوم مؤرخ في 20/05/1994 يتعلق بضبط نظام الدراسات وشروط التحصيل على الشهادتين الوطنيتين للمرحلة الأولى والأستاذية في دراسات المحاسبة. الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، عدد 48، 1994، المادة 02، 08.
- 19- قرار من وزير التعليم العالي مؤرخ في 22/02/1996 يتعلق بضبط نظام الدراسات والامتحانات للتحصيل على شهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة وكذلك تسجيل مواضيع المذكرة وطرق مناقشتها، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، عدد 17، 1996، المادة 02.
- 20- الأمر رقم 1976 لسنة 2002، مصدر سابق، المادة 06.
- 21- القانون رقم 108 لسنة 1988 يتعلق بتحويل التشريع الخاص بمهنة الخبراء المحاسبين، مصدر سابق، المادة 12.
- 22- الأمر رقم 2604 لسنة 1995، مصدر سابق، المادة 22.

23- *Ordre des experts comptables, Règlement de stage professionnel, articles 10, 11.*

24- *Décret n° 2-89-519 du 16/07/1990 relatif au diplôme national d'expert comptable, bulletin officiel du royaume du Maroc, N° 4064, 1990, Article 03.*

25- *Banque mondiale, rapport sur le respect des normes et codes (RRNC) : comptabilité et audit, royaume du Maroc, 25/07/2002, p. 08.*

26- *Décret n° 2-89-519 du 16/07/1990 relatif au diplôme national d'expert comptable, op.cit., Articles : 8, 9 et 10.*

27- *Ibid, articles: 14, 16 et 17.*

28- *Ordre des experts comptables, op.cit., Article 20.*

29- *Décret n° 2-89-519 du 16/07/1990 relatif au diplôme national d'expert comptable, op.cit., article 19.*

30- *Ordre des experts comptables, op.cit., Article 21.*

31- *Décret n° 2-89-519 du 16/07/1990 relatif au diplôme national d'expert comptable, op.cit., article 20.*

32- *Ibid, Articles 22, 23.*

