

□

□

□ أثر قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في تطوير الأداء العلمي والمهني في السودان

الدكتور/ الفاتح الأمين عبد الرحيم

جامعة شقراء - كلية العلوم والدراسات الإنسانية

المملكة العربية السعودية - محافظة الدوادمي

المصطلحات المفتاحية:

المصطلح باللغة الإنجليزية	المصطلح باللغة العربية
International Federation of Accountant	الاتحاد الدولي للمحاسبين
Accounting Education	التعليم المحاسبي
Board of professional accountants □	المجلس المهني للمحاسبين
Continuing education □	التعليم المستمر
Elementary education	التعليم الأولي

المستخلص:

تناولت الدراسة دور قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة على تطوير الأداء العلمي والمهني في السودان وتركزت مشكلة الدراسة بشكل أساسي في أن مهنة المراجعة والمحاسبة لم يتم تنظيمها في السودان منذ صدور أول قانون في العام ١٩٨٨م بشكل يتلاءم مع التغييرات الاقتصادية التي يعيشها العالم، كما أن صدور قانون سنة ٢٠٠٤م أغفل جانباً هاماً يتعلق بضرورة الرقابة على مناهج مؤسسات التعليم العالي التي تقوم بتدريس المحاسبة، بما يحقق أحد متطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) ISQC وتمّ بلورة المشكلة في عدد من الأسئلة تتركز جميعها في الدور الذي يمكن أن يساهم به وجود قانون لتنظيم مهنة المراجعة والمحاسبة في تجويد الأداء العملي والعلمي.

وتهدف الدراسة بشكل عام إلي تقديم محاولة من خلالها يتمكّن مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة من تحقيق أهدافه التي تصب في تحقيق المصلحة العامة والمحددة في دستور الاتحاد الدولي للمحاسبين **IFAC** والتي تعنى بتطوير الأداء المهني. وفي سبيل تحقيق تلك الغاية تمّ تقسيم الدراسة إلى محورين الأول يتناول دور مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في تجويد الأداء المهني، وذلك من خلال تناول طبيعة المحاسبة والهدف من إنشاء المجالس المهنية، وكذلك تحديد مهام ومسؤوليات المجلس في تجويد الأداء المهني أما المحور الثاني؛ تناول علاقة مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالتعليم المحاسبي، وتمّ في هذا المحور تناول برنامج التعليم المحاسبي المحدد من قبل **IFAC**، وكذلك دور مؤسسات التعليم العالي في التعليم المحاسبي ومدى الحاجة للرقابة على مناهج مؤسسات التعليم العالي.

وقد خلصت الدراسة للعديد من النتائج أهمها؛ وجود قانون لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة يساعد في تطوير الأداء الأكاديمي والمهني، إن التطوير المهني المستمر تستوجبه البيئة التي يعمل فيها المحاسب. ومن أبرز توصيات الدراسة ضرورة تبني برنامج لتدريب الأساتذة بالجامعات على برنامج التعليم المحاسبي، تشجيع المحاسبين المهنيين المؤهلين أكاديمياً للعمل بمؤسسات التعليم العالي، إصدار النشرات والدوريات التعريفية بكل ما يتم إصداره من معايير سواء محلية أو دولية

مقدمة:

تعتبر مهنة المحاسبة و المراجعة واحدة من المهن التي لها دور هام و أساسي في الاقتصاد بصورة عامة؛ و نسبةً للدور الكبير لمهنة المحاسبة عموماً و المحاسبة القانونية على وجه الخصوص نجد أن معظم الدول تقوم بإصدار التشريعات و القوانين التي من شأنها أن تنظم هذه المهنة و ذلك من خلال وضع ضوابط عامة لممارستها هذا من جانب، و من الجانب الآخر لتحديد الأشخاص الذين يحق لهم هذه الممارسة، و كلما كان تنظيم هذه المهنة على درجة عالية من الدقة فإنه يمثل دليل عافية للاقتصاد الوطني بشكل عام. و هذه الدراسة تحاول إلقاء الضوء على أهمية وجود قانون ينظم ممارسة مهنة المراجعة و المحاسبة و الأثر الذي يمكن أن يحدثه هذا القانون على تطور الأداء المهني عموماً.

إن المسؤوليات المتعاطمة لمهنة المحاسبة القانونية بشكل خاص و المحاسبة بشكل عام تتطلب شكل من التنظيم و الضوابط و التي يتم تحقيقها بإصدار القوانين و اللوائح التي تضبط العمل المهني للممارسين؛ والتي تشمل منح شهادات الممارسة، و ضوابط التعليم، و الالتزام بسلوك و آداب المهنة، و غيرها من الضوابط التي من شأنها تجويد العمل المهني للمحاسبين في الدولة و التي يسعى لتحقيقها الاتحاد الدولي للمحاسبين، بل و التي تعتبر من أحد أهم معايير الحصول على عضوية الاتحاد الدولي.

بالإضافة لما سبق؛ يمكن القول أن أهمية وجود تنظيم مستقل لممارسة العمل المهني للمحاسبة و المراجعة يمكن استنتاجها من المحيط الدولي، إذ أن السودان يعتبر واحداً من الدول التي يشهد اقتصادها انفتاحاً عالمياً، بالإضافة إلى توقيعه للعديد من الاتفاقيات الدولية والتي منها اتفاقية تحرير التعريفية والتجارة (**GATT**) والتي تشمل أيضاً تحرير تجارة الخدمات (**GATS**) **The General Agreement on Trade in Services**. لذلك و يجب أن يكون القانون شاملاً لكافة نواحي و مجالات التطوير التي يجب عدم إغفالها، و في هذه الدراسة يحاول الباحث تسليط الضوء على بعض الجوانب التي يرى أن من شأنها أن تعمل على تحسين الأداء المهني للمحاسبين و التي يجب الاهتمام بها في قانون تنظيم مهنة المحاسبة و المراجعة و سوف يكون التناول الأساسي في هذه الدراسة قانون تنظيم مهنة المحاسبة و المراجعة في السودان على ضوء الإرشادات

الواردة في دليل "تأسيس و تطوير المجالس المهنية للمحاسبين" الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين في العام ٢٠٠٧م. أيضاً في هذه الدراسة سوف يتم تناول أثر القانون المهني على الممارسة المهنية و ما يتطلبه من ضرورة أفراد جزء يمكن المجلس من دراسة مناهج الجامعات و الكليات التي تدرس المحاسبة تمثيلاً مع متطلبات و موجبات الاتحاد الدولي للمحاسبين.

طبيعة المشكلة:

يمكن إيضاح مشكلة الدراسة بشكل عام والتي يحاول الباحث إيجاد حل لها في الآتي: إن مهنة المحاسبة و المراجعة لم يتم تنظيمها في السودان منذ صدور أول قانون في العام ١٩٨٨م بشكل يتلاءم مع التغيرات الاقتصادية المطردة التي يعيشها العالم. و صدور قانون آخر لتنظيم مهنة المراجعة و المحاسبة في السودان يعتبر محاولة لتطوير الأداء المهني؛ إلا أن هذا القانون أغفل جانباً هاماً يتعلّق بضرورة الرقابة على مناهج مؤسسات التعليم العالي التي تدرّس المحاسبة؛ حيث اكتفى القانون بالتنسيق مع تلك المؤسسات و تظهر هذه المشكلة بشكل واضح في التباين بين مناهج الجامعات التي تدرّس المحاسبة، و نجد في المادة (١٩/أ) و (١٩/ب) أنها تخوّل لحملة الشهادات الأكاديمية (بكالوريوس و ماجستير) ممارسة المهنة.

و عموماً يمكن التعبير عن هذه المشكلة بالأسئلة الآتية:

١. ما هو الدور الذي يمكن أن يلعبه مجلس تنظيم مهنة المحاسبة و المراجعة فيما يختص بالرقابة على مناهج الجامعات التي تدرّس المحاسبة؟
٢. ما هو الدور الذي يمكن أن يلعبه مجلس تنظيم مهنة المحاسبة و المراجعة في السودان في تجويد الأداء المهني بما يتوافق مع موجبات الاتحاد الدولي للمحاسبين؟
٣. ما هو أثر وجود قانون لتنظيم مهنة المحاسبة و المراجعة للحصول على عضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين؟

أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في كونها تحاول تقديم بعض المقترحات لتفعيل دور مجلس تنظيم مهنة المحاسبة و المراجعة و ربطها بالواقع من خلال إبراز الدور الذي يمكن أن يلعبه في الجوانب المهنية و الأكاديمية حتى تتكامل العملية المناط بالمجلس القيام بها و التي تتمثل بشكل أساسي في تطوير المهنة. بالإضافة إلى أنها تحاول تقديم حل لمشكلة الدراسة و التي تمّ صياغتها في شكل أسئلة.

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة بشكل عام إلى تقديم محاولة من خلالها يتمكّن المجلس من تحقيق أهدافه و التي أهمها تطوير الأداء المهني و يمكن تحقيق الهدف العام من خلال تحقيق الأهداف الفرعية الآتية:

١. إبراز الأثر الذي يمكن أن يلعبه قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في تطوير الأداء المحاسبي المهني في السودان.
٢. محاولة لوضع منهجية يتبعها المجلس للوقوف على مناهج مؤسسات التعليم العالي بالبلاد (كمحاولة لتقليل الفجوة بين النظرية و التطبيق).
٣. وضع إطار منهجي من خلاله يستطيع المجلس إلزام مؤسسات التعليم العالي بتدريس المعايير الفنية التي يصدرها المجلس و تلك العالمية التي يتبناها.

الفروض العلمية للدراسة:

يسعى الباحث في هذه الدراسة لاختبار صحة الفرضيات الآتية:

١. وجود قانون لتنظيم مهنة المحاسبة و المراجعة في السودان يساهم في تطوير الأداء الأكاديمي في المحاسبة.
٢. توجد علاقة بين وجود قانون لتنظيم مهنة المحاسبة و المراجعة و تطوير الأداء المهني للمحاسبين و المراجعين.
٣. هناك مبادئ و مهام متسقة يجب استيفائها من قبل كل مجلس مهني للمحاسبة و المراجعة.

منهجية الدراسة:

تمّ إتباع المنهج الاستنباطي من خلال صياغة الفروض العلمية للدراسة والمنهج الاستقرائي و هو أحد المناهج التي تقوم على المشاهدة، و تمّ تناول ذلك من خلال التطرق لعدد من قوانين تنظيم مهنة المراجعة و المحاسبة في العديد من الدول العربية بالإضافة لدليل " تأسيس و تطوير المجالس المهنية للمحاسبين " الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين في العام ٢٠٠٧م.

هيكل الدراسة:

تمّ تقسيم هذه الورقة لمقدمة و محورين كما يلي:

المحور الأول: دور مجلس تنظيم مهنة المحاسبة و المراجعة في تجويد الأداء المهني.

المحور الثاني: علاقة مجلس تنظيم مهنة المحاسبة و المراجعة بالتعليم المحاسبي وتطويره.

المحور الأول: دور مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة

في تجويد الأداء المهني:

سوف يتم تناول هذا المحور من خلال النقاط الآتية:

١. طبيعة المحاسبة و الهدف من إنشاء المجالس المهنية.
٢. تطور المحاسبة المهنية في السودان.
٣. مهام و مسؤوليات المجلس في تجويد الأداء المهني.

١. طبيعة المحاسبة و الهدف من إنشاء المجالس المهنية.

تعتبر المحاسبة علم من العلوم الاجتماعية التي لها قواعدها و أصولها و مبادئها و التي تمّ تقنينها فيما يعرف بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (**General Acceptable Accounting Practices (GAAP**) كما تعرف أيضاً بمعايير المحاسبة الدولية (**International Accounting Standards (IAS**)، و تمّ مؤخراً (اعتباراً من العام ٢٠٠٥ م) إصدار حزمة من المعايير و التي تسمى بالمعايير الدولية للتقارير الدولية (**International Financial Reports Standards (IFRS**)، و كل ذلك يدل على مدى الاهتمام الذي تحظى به مهنة المحاسبة من قبل المنظمات و المجمعات المهنية، واضعة بالاعتبار الدور الذي تلعبه المحاسبة عموماً و المحاسبة القانونية على وجه الخصوص في الحفاظ على القوة و استقرار الاقتصاد الوطني للدول و ذلك من خلال التأكيد على مبدأ الشفافية و تعتبر المحاسبة واحدة من العلوم التي يتعدد فيها الأطراف المستفيدين من خدماتها لذلك و جب الحرص على رعاية المصلحة العامة التي يمكن أن تحققها المحاسبة كمهنة. و إيماناً بالدور المتعاظم الذي تلعبه المحاسبة فإن الأمر يتطلب وجود منظمة أو مجلس مهني للمحاسبة و المراجعة (محلي) يتولى الاهتمام بعملية تطوير و تجويد الأداء المهني و التي تعتبر عملية مشتركة بين كافة الدول و الاتحاد الدولي للمحاسبين و الذي يقوم في الواقع بتحقيق أهدافه و التي يعتبر التطوير أهمها من خلال التنظيمات المحلية للدول الأعضاء في منظومة الاتحاد؛ وعلى كل نجد أنّ الاتحاد الدولي للمحاسبين قام بإصدار دليل باسم " تأسيس و تطوير هيئة محاسبية مهنية (IFAC, ٢٠٠٧, p١١)" بواسطة لجنة الدول النامية التابعة للاتحاد من شأنه يقدم المشورة و الإرشادات للدول التي هي بصدد إنشاء هيئة محاسبية جديدة أو لغرض تطوير الهيئات القائمة. و مما سبق يلاحظ مدى الاهتمام الذي تحظى به المحاسبة و المراجعة كمهنة.

* كانت تعرف في السابق بفريق العمل الدائم للدول النامية

- و توجد العديد من الأهداف لضرورة وجود مجلس (هيئة) لتنظيم مهنة المحاسبة و المراجعة و التي منها (OPCIT, P ١٦) :
١. التأكيد على أنّ الممارسين لمهنة المحاسبة و المراجعة يلتزمون بقواعد سلوك و آداب المهنة و هذا من شأنه المساهمة في حماية المصلحة العامة للمتعاملين مع البيانات و المعلومات المالية.
 ٢. التأكيد على أنّ المحاسبين المهنيين و الفنيين يلتزمون بمنهجية واضحة و محددة؛ و هذا من شأنه أن يساهم في أن تحظى المهنة باعتراف الجمهور؛ بالإضافة إلى عكس مدى الحاجة لمبدأ الشفافية في الخدمات التي يقدمونها.
 ٣. وجود مجلس لتنظيم مهنة المحاسبة و المراجعة من شأنه المساهمة في رفع مهارات و قدرات الأعضاء و المنتمين للمهنة عموماً و هو بذلك يؤكد على أحد شروط المحاسب المؤهل و التي تتعلق بالتعليم و التدريب المستمر.
 ٤. العمل على ترقية و تطوير المهنة و المحافظة على الحقوق القانونية للأعضاء.
 ٥. العمل على تأكيد الاستقلال المهني للمحاسبين المهنيين.
 ٦. العمل على تقليل الفجوة بين النظرية و التطبيق من كافة الأوجه؛ و ذلك من خلال تبني المعايير الفنية و إلزام الجهات ذات الصلة بها(و التي من بينها مؤسسات التعليم العالي).
 ٧. وضع الضوابط لممارسة المحاسبة القانونية.
 ٨. تحسين عملية الاتصال مع الحكومة و المنظمات المهنية المحاسبية المحلية و الإقليمية و الدولية.
 ٩. وضع الإرشادات و الموجهات و آداب المهنة التي تمكن الأعضاء من تأدية واجبهم(و هذا من شأنه أن يعزز الثقة للجمهور بالمنهجية العلمية للمجلس المعني بتنظيم شؤون المهنة).

٢. تطوّر المحاسبة المهنية في السودان:

عند الحديث عن المحاسبة المهنية فإنّ الأمر يرتبط بالضرورة بوجود هيئة مستقلة تُعنى بتنظيم شؤون المهنة و تطويرها وقد أورد الاتحاد الدولي للمحاسبين في الفقرات من (١٣) إلى (١٨) (OPCIT ,P.P ١٧-١٨) بعض الاعتبارات التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند تكوين أو إنشاء مجلس مهني للمحاسبة و المراجعة. و قد أوضحت الفقرة (١٣) أن الدافع لإنشاء المجلس قد يكون بمبادرة من الحكومة لتطوير المهنة أو قد يكون بمجموعة من المحاسبين؛ و في هذا رد للقائلين بأن تدخل الحكومة في المهنة يفقدها استقلاليتها. أما الفقرة (١٤) فقد تناولت الموارد المتوفرة للمجلس و هنا تأكيد على ضرورة أن يكون الهدف الأساسي للمجلس متوافقاً مع أهم أهداف الاتحاد الدولي للمحاسبين و المتمثل في توجيه الجهود نحو تطوير مهنة المحاسبة و المراجعة لتتلاءم مع المصلحة العامة و الذي يجب أن يبلغ للحكومة و الجمهور ليدركوا أهمية الحاجة لدعم مثل هذه المجالس.

أما الفقرة (١٥) فقد أفردت للتغيرات التي تحدث في الهيئات أو المجالس المهنية للمحاسبة و المراجعة و كذلك في الأنشطة التي تقوم بها؛ و يعتبر التغير أمر ضروري إذ أنه يدلّ على أن مهنة المحاسبة يجب أن تستجيب للتغيرات المحيطة بها علاوةً على أن التطوير و البحث عن الجودة بالضرورة لا تتأتى إلا من خلال الأفكار و التي يكون منبعها الأفراد و التي يعتبر التغير فيها أمر طبيعي و عقلائي نظراً لتغير الحاجات بتغير الزمن. و نجد أن الاتحاد الدولي للمحاسبين يشجّع إنشاء و تكوين المجالس المهنية و التي تمثل مهنة المحاسبة و المحاسبين ككل بغض النظر عن القطاع الذي يعمل فيه الأعضاء

(الممارسة العامة، والصناعة و التجارة، التعليم، والحكومة)، و قد ورد في الفقرة (١٦) أن المجالس قد يتم إنشاؤها بغرض خدمة الأعضاء المنتمين لقطاع أو وظيفة معينة و في مثل هذه الحالة يجب أن تكون العضوية مقتصرة فقط على الأشخاص المؤهلين في حدود ذلك القطاع. (كمراجعين أو محاسبين مهنيين). أما الفقرتين (١٧) و (١٨) فقد أشارتا إلى أن هناك العديد من الأسباب التي تجعل إنشاء المجالس المهنية أمر لا بد منه، و التي تدور حول المصلحة العامة.

لذلك عند الحديث عن مراحل التطور المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة في السودان فسوف نقتصر على تناول المجالس المهنية الخاصة بتنظيم مهنة المحاسبة و المراجعة في السودان، و يمكن تناول ذلك من خلال ثلاثة مراحل كما يلي:

المرحلة الأولى:

و هي المرحلة التي تمّ فيها إصدار قانون مجلس المحاسبين القانونيين لسنة ١٩٨٨م؛ و بموجب هذا القانون تمّ تشكيل أول مجلس(هيئة) مهني لمهنة المحاسبة القانونية في السودان و كانت أهم اختصاصات هذا المجلس كما وردت في المادة (٤) (جمهورية السودان، قانون ١٩٨٨م) الآتي:

١. ترسيخ مبادئ مهنة المحاسبة و توحيد مسمياتها و مفاهيمها و تحديد فروعها و أهدافها.
٢. تنظيم مهنة المحاسبة و تطوير الإدارة المالية و جميع العلوم المتعلقة بها و تحديد مجالات عمل المحاسبين.
٣. تطوير الممارسات الموروثة و المعارف عليها محلياً و دولياً بالنسبة لمهنة المحاسبة، و الارتقاء بهذه الممارسات لتأكيد دور المحاسبة كأساس متين في جميع مجالات العمل المختلفة من صناعية، و تجارية، و خدمية، و اقتصادية، و زراعية.

المرحلة الثانية:

و هذه المرحلة تعتبر تطور قضائي ناتج عن بعض المواد التي أثارت جدلاً قانونياً في القانون الصادر في المرحلة الأولى أعلاه و نجد ذلك من حيثيات المحكمة الدستورية فيما يختص بالقضية المرفوعة من قبل المحاسبين المعتمدين (طاعنون) ضد حكومة السودان ممثلة في مجلس المحاسبين القانونيين (مطعون ضدهم). و كانت نقطة الخلاف التي اعتبرتها المحكمة الدستورية منافية للحقوق الدستورية ما يتعلق بالمادة (١/٩) و المادة (١٥) في القانون الصادر من المطعون ضدهم. و بالرجوع للقانون المذكور نجد أن منطوق المادة (١/٩) تتعلق بتكوين الجمعية العمومية بينما المادة (١٥) تتعلق بالقيود على ممارسة مهنة المحاسبة في القطاع العام و الخاص. حيث اقتصر تكوين الجمعية العمومية بمنطوق المادة (١/٩) على حملة الشهادات المهنية من بريطانيا و إنجلترا و الذي اعتبرته المحكمة الدستورية منافياً لأحكام دستور جمهورية السودان و ميثاق حقوق الإنسان بموجب المادة (٦) منه؛ و لذلك قبلت المحكمة الطعن في عدم دستورية و شرعية المادتين التي سبق الإشارة إليهما، و بذلك تمّ حل مجلس المحاسبين القانونيين. و نجد أن المحكمة في هذا الجانب حالها التوفيق من الناحية القانونية و المهنية و التي اقراها الاتحاد الدولي للمحاسبين و الذي يعتبر هو الأساس في تكوين المجالس أو الهيئات المهنية التي تعمل على تحقيق المصلحة العامة

من خلال العمل على تطوير المهنة حيث أوضح الاتحاد الدولي للمحاسبين أن متطلبات العضوية يجب مراعاتها عند إنشاء المجلس المهني، و أوضح أن هناك العديد من المسميات و التي قد تكون (IFAC Ibid .P.P ٧٥- ٧٦):

- محاسبون قانونيين أو معتمدون أو الخبير المعادل لذلك.
- محاسبون منتسبين
- فنيو المحاسبة.
- الطلاب.

و قد أوردت الفقرة(١١١) من متطلبات العضوية بالدليل الصادر من الاتحاد الدولي للمحاسبين أنه يجب أن يؤخذ بالاعتبار تحديد ما إذا كان من الممكن قبول أشخاص وصلوا إلى مستوى معين في إجراءات الاعتماد بدولة أجنبية. وهذا في تقديري الخطأ الذي وقع فيه قانون سنة ١٩٨٨م حيث جعل المرجعية الأساسية لتكوين الجمعية العمومية لحملة الشهادات الأجنبية.

و تمّ إصدار لائحة (جمهورية السودان،لائحة ضريبة الدخل ١٩٨٧ م) من قبل وزير المالية و الاقتصاد الوطني حتى لا يتضرر أصحاب المصلحة من حل المجلس المكون بقانون سنة ١٩٨٨م، و ذلك حسب ما تخوله له المادة (٨١) من قانون ضريبة الدخل لسنة ١٩٨٦م، و سميت هذه اللائحة بـ(لائحة ضريبة الدخل لسنة ١٩٨٧م تعديل لسنة ٢٠٠٠م) و في هذه اللائحة تمّ إلغاء المواد من (١٤) إلى (١٩) و تم الاستعاضة عنها بمواد جديدة كان أبرزها ما تناولته المادة (١/١٤) و التي جاء فيها: "يجوز للوزير أن يمنح إذناً عاماً لأي شخص للعمل محاسباً معتمداً ممن تتوفر فيهم أي من المؤهلات الآتية:

- شهادة المحاسبين القانونيين بالملكة المتحدة.
- زمالة المحاسبين القانونيين بالملكة المتحدة مع شهادة ممارسة المهنة.
- زمالة المحاسبين القانونيين السودانية مع شرط ممارسة المهنة لمدة خمس سنوات.
- زمالة المحاسبين القانونيين الأمريكية مع شرط ممارسة المهنة لمدة خمس سنوات.
- زمالة المحاسبين القانونيين العربية مع شرط ممارسة المهنة لمدة خمس سنوات.
- حملة الدكتوراه في مجال المحاسبة مع ممارسة المهنة لمدة خمس سنوات.
- حملة الماجستير في مجال المحاسبة مع ممارسة المهنة لمدة سبعة سنوات.
- بكالوريوس المحاسبة مع ممارسة المهنة لا تقل عن عشرين عاماً. أو خمسة سنوات بعد الحصول على الرخصة المحدودة وفقاً لأحكام المادة ١٥/١/أ".

و يلاحظ من هذه اللائحة أنها وسعت من الممارسين لمهنة المحاسبة و المراجعة.

المرحلة الثالثة:

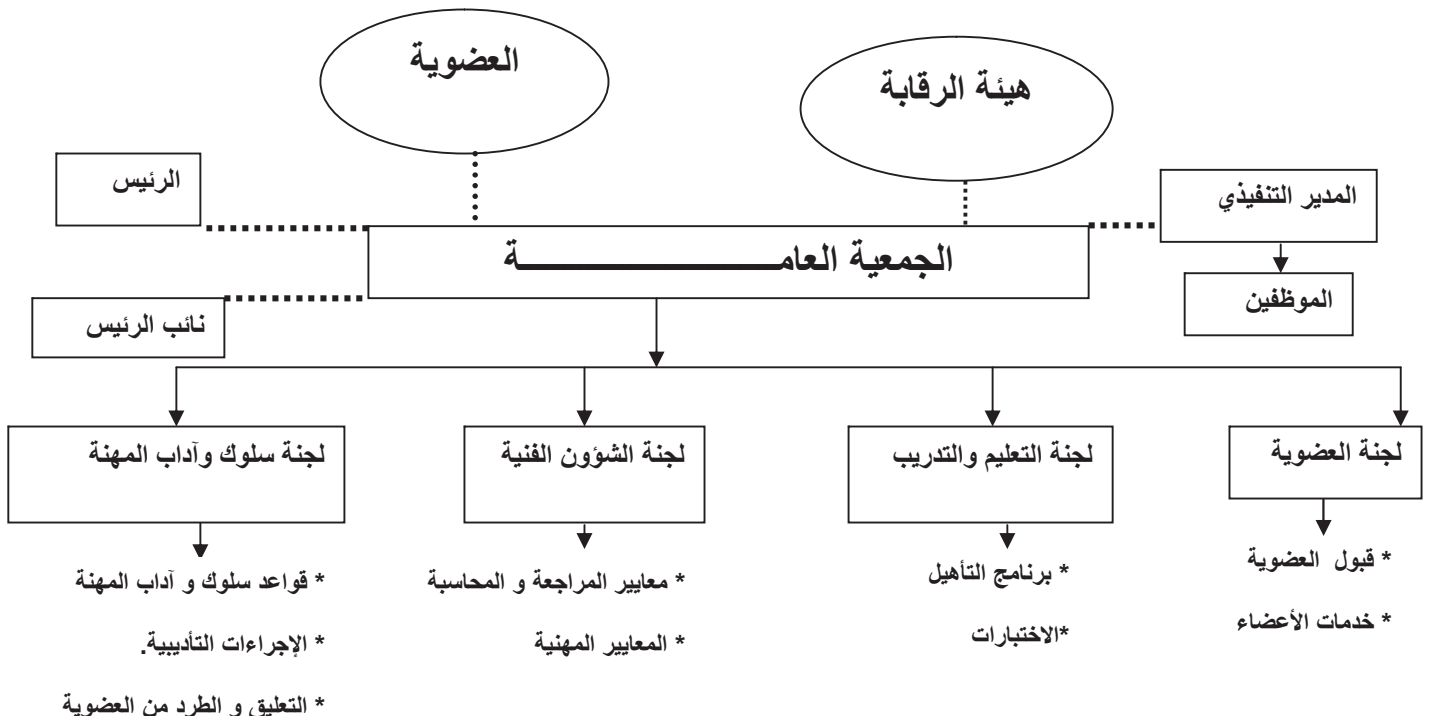
و هي المرحلة التي تمّ فيها إصدار قانون مجلس تنظيم مهنة المحاسبة و المراجعة لسنة ٢٠٠٤م. و يمكن تناول النقاط البارزة في هذا القانون على النحو التالي مقارنةً مع قانون مجلس المحاسبين القانونيين لسنة ١٩٨٨م:

١. من حيث تشكيل المجلس؛ فصل قانون ٢٠٠٤م عضوية المجلس بشكل أفضل من قانون سنة ١٩٨٨م، حيث نجد أن المادة ٣/٢ من قانون ١٩٨٨م أشارت إلى انتخاب اثنا عشر شخصاً يتم اختيارهم بواسطة الجمعية العمومية، في حين أن قانون ٢٠٠٤م كان موفقاً في تشكيل المجلس بما يتوافق مع الأعباء المستقبلية له، حيث أوضحت المادة ٤/٢ منه العديد من الممثلين

للقطاع العام و الخاص بالإضافة لأساتذة الجامعات وممثل للتعليم العالي والبحث العلمي- و هي عملية مهمة نظراً لحاجة المجلس للالتزام بموجهات الاتحاد الدولي للمحاسبين بخصوص التعليم المحاسبي- و في تقديري أن تشكيل المجلس بهذه الكيفية جانبه الكثير من التوفيق و ذلك باعتبار أن هناك العديد من اللجان التي يتم من خلالها تنفيذ مهام المجلس و يوضح الشكل (١/١) نموذج للهيكل التنظيمي لمجلس محاسبة مهني كما ورد بالدليل الصادر من **IFAC** و يلاحظ منه ضرورة وجود تنوع منهجي في التشكيل العام للمجلس، و أن لا يترك أمر تحديد الأعضاء للجمعية العمومية و التي قد يصاحب أداؤها العديد من الشوائب.

شكل رقم (١/١)

نموذج للهيكل التنظيمي لمجلس المحاسبة المهني



المصدر: ، ٢٠٠٧ November IFAC, Establishing and developing a professional Accountancy Body, Second Edition

إنّ تشكيل المجلس وفقاً لما ورد بقانون مجلس تنظيم مهنة المحاسبة و المراجعة لسنة ٢٠٠٤م ينسجم مع النموذج العام للهيكل التنظيمي الوارد بالشكل (١/١)، و يمكن ربط هذا الشكل و التعرف على أهمية التكوين بالكيفية التي وردت في قانون ٢٠٠٤م من خلال دراسة المهام و المسؤوليات التي تقع على عاتق المجلس و المحددة من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين، و التي سوف يرد بيانها في الفقرة التالية لهذه الفقرة (١-٣ من هذا المحور).

٢. من حيث اختصاصات المجلس نجد أن قانون ٢٠٠٤م قد توسع في الاختصاصات عما كانت عليه في قانون ١٩٨٨م، حيث شمل الاختصاصات التالية (بالإضافة لتلك الواردة بقانون ١٩٨٨م):

• الارتقاء بمهنة المحاسبة والمراجعة فكرياً ومهنياً و تفعيل دورها في دعم قيم المجتمع والحفاظ على الحقوق العامة والمساعدة في تحقيق العدالة المنشودة في إطار الحيادة والاستقلالية المهنية التامة.

• وضع الضوابط الكفيلة بالمحافظة على أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة.

• التنسيق مع المؤسسات العلمية بشأن المناهج ومستوى التأهيل والتدريب في كليات ومعاهد المحاسبة لتفي بالمستوى المطلوب ولضمان مستوى علمي رفيع للمحاسبين والمراجعين.

• التنسيق مع التنظيمات والجمعيات المهنية المحلية والإقليمية والدولية ذات العلاقة بمهنة المحاسبة والمراجعة.

٣. سلطات المجلس التي وردت في المادة (٦) من قانون ٢٠٠٤م تنسجم مع التوجه العام للاتحاد الدولي للمحاسبين لضمان جودة العملية المحاسبية وتطويرها.

٤. المادة ١٩/١ من قانون ٢٠٠٤م تعتبر فقرة نوعية حقيقية عما كان عليه الحال قبل إصدار هذا القانون؛ وهي تتوافق مع

٥. الجهات العامة للاتحاد الدولي للمحاسبين؛ حيث أفردت هذه المادة ثلاث سجلات لتسجيل المحاسبين هي:

• سجل المحاسبين والمراجعين تحت التمرين.

• سجل المحاسبين والمراجعين المعتمدين.

• سجل المحاسبين والمراجعين القانونيين.

١-٣ مهام ومسؤوليات المجلس في تجويد الأداء المهني:

توجد العديد من المهام التي على مجلس المحاسبة المهني القيام بها في سبيل التطوير المهني للمحاسبة و ما تسعى له لتحقيق المصلحة العامة؛ وسوف يتم تناول هذه النقطة من خلال النقاط الفرعية التالية والتي تمثل المهام التي أوردها الاتحاد الدولي للمحاسبين:

١-٣-١ منح شهادة الممارسة.

١-٣-٢ تبني وتطبيق المعايير الفنية.

١-٣-٣ وضع قواعد سلوك وآداب المهنة.

١-٣-٤ ضمان جودة الخدمات المهنية.

١-٣-٥ الإجراءات التأديبية.

١-٣-٦ التطوير المهني المستمر.

عند قراءة هذه النقاط مع ما ورد في م٦ من قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في السودان لسنة ٢٠٠٤م نجد أن هناك توافقاً تاماً بين هذه المادة وموجهات الاتحاد الدولي للمحاسبين بهذا الخصوص.

١-٣-١ منح شهادة الممارسة.

إن أهم ما يميز مهنة المحاسبة هي قبولها بتحمل مسؤولية تحقيق المصلحة العامة، ويتطلب ذلك بالضرورة ممارسة العديد من الأنشطة لتحقيق ذلك الالتزام بالمسؤولية، ولعل أهم ذلك هو التأكد من أن الشخص الذي يمارس هذه الوظيفة يحمل شهادة تدل

على مدى تأهله للقيام بأعباء تلك المسؤولية، وأوردت الفقرة (١١٩) (IFAC, OPCIT. P.P ٨١-١٠٧) من الدليل الصادر من الاتحاد الدولي للمحاسبين أن يكون التأكيد على ذلك من خلال قانون مكتوب ويفضل أن يتم ذلك من خلال منح الهيئة أو المجلس لنفسه صلاحية تحديد معايير الكفاءة. وتتم ممارسة المهنة في هذه الحالة من خلال منح المجلس للمحاسب المهني المؤهل شهادة ممارسة، ويشترط في مثل هذه الشهادة أن تكون لفترة محدودة قابلة للتجديد وفقاً لأحكام قانون تنظيم المهنة الذي يضعه المجلس. ولعل الغاية من منح شهادة الممارسة لفترة محدودة- قابليتها للتجديد- هو فسح المجال للتأكد من أن الشخص المؤهل للقيام بوظيفة المحاسبة المهنية لا يزال لديه المؤهلات المناسبة؛ وهي محاولة للتحقق من التطوير المهني المستمر وهذا يتطلب بالضرورة وضع آلية من قبل المجلس للتحقق من هذا المطلب لتأكيد الدور المنوط بالمجلس القيام به والمتمثل في التحقق من جودة وكفاءة مكاتب المحاسبة المهنية؛ ويمكن أن يكون ذلك من خلال تصميم استمارات تشمل بعض المعلومات الحديثة أو المحدثة عن المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة والتي على طالب التجديد-المحاسب المهني- الوفاء بما جاء بها وبناءً على ذلك يمكن التحقق من استيفائه لمطلب التطوير المهني المستمر **(Continuing Professional Development (CPD))**. وهذا المطلب ناشئ أساساً من أن بيئة المحاسبة قابلة للتغير والتطور السريع والذي نلاحظه بوضوح في المعايير الدولية التي يتم إصدارها من حين لآخر من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين، ولعل أبرزها تلك التي بدأت في الظهور اعتباراً من العام ٢٠٠٥م والتي اعتبرت الأزمة التي تعرض لها الاقتصاد الأمريكي بإفلاس أحد أكبر الشركات التي تعمل في مجال الطاقة (إنرون). كما أن ربط عملية منح شهادة الممارسة بالتطوير المهني المستمر قد يكون مردها أيضاً حرص الاتحاد الدولي للمحاسبين على توكيد وتحقيق جودة الأداء للمحاسبين المهنيين.

١-٣-٢ تبني وتطبيق المعايير الفنية:

تشمل هذه المهمة كل من وضع المعايير الفنية، وترجمة المعايير الدولية؛ وفيما يلي بيان لكليهما:

أ- وضع المعايير الفنية:

ما يجدر تأكيده هو أن المعايير الدولية يختلف تطبيقها باختلاف الدول، وقد تتدرج الدول في تطبيق المعايير الدولية من معايير قامت بتطويرها إلى تبني المعايير الدولية، وفي كل الأحوال فإن ذلك يعتبر مشروعاً ويتطلب بالضرورة العناية بعنصر التخطيط السليم (Ibid,P.P ٨١- ١٠٧). وعند شروع المجلس في وضع المعايير الفنية فإن هناك أمراً يجب عدم إغفاله والذي يتمثل في مدى التزام الأطراف المعنية ذات المصلحة والتي حددها دليل "إنشاء وتطوير الهيئات المهنية" الصادر من IFAC بتطبيق وتنفيذ تلك المعايير الفنية التي يصدرها المجلس؛ ومن تلك الأطراف على سبيل المثال الهيئات المحاسبية، والحكومة، والجهات التنظيمية، والمعاهد والكلية التعليمية العليا؛ والجهات المشاركة والمنظمة لأسواق المال.

إن عملية وضع المعايير عملية صعبة ومكلفة بالإضافة إلى أنها معقدة، حيث يتطلب وضعها القبول والاعتراف من قبل المجتمع التجاري والجهات التنظيمية والحكومية، واعضاء مهنة المحاسبة المحليين؛ لذلك وجب أخذ مثل هذه الأمور بعين الاعتبار. وهذا لا يعني بالضرورة قبول المعايير الدولية كما هي عليه، حيث أوضح الدليل في الفقرة (١٢٤) أن الهيئة المحاسبية تلزم بتشكيل لجنة لمراجعة المعايير على ضوء المعارف المتوفرة لأعضائها وذلك في كافة المجالات الاقتصادية والقانونية والمهنية ويجوز للمجلس إصدار إرشادات إضافية لتوضيح الظروف المحلية مما يساهم في توفير الموارد- التي كان من الممكن أن توجه لإصدار المعايير- وتوجيهها نحو التدريب ومراقبة وتنفيذ الالتزام بالمعايير والإرشادات الإضافية. ويفضل عادةً تكوين لجنتين لهذا

الغرض واحدة تُعنى بمعايير المحاسبة والأخرى تُعنى بمعايير المراجعة. وفيما يخص لجنة معايير المراجعة فإنها في الواقع تواجه بعملية شاقة قد تستغرق فترة زمنية طويلة نسبياً حيث يتوجب على هذه اللجنة فحص كل معيار ومقارنته بالممارسة الحالية ومناقشة أي اختلافات ووضع الحل الملائم لها، وتحديد المواضيع الانتقالية (عندما تكون للممارسة الحالية أساساً قانونياً) وتوصيات اللجنة الخاصة بتبني معياراً دولياً معيناً، ويمكن عقد مؤتمر أو ندوة لتدريب الأساتذة والممارسين المحليين على استخدام المعيار. لذلك يجب أن يكون هناك تمثيل للممارسين في هذه اللجنة.

ب- ترجمة المعايير الدولية:

إنّ كافة المعايير الدولية سواء للمحاسبة أو المراجعة صادرة باللغة الإنجليزية من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين؛ وتعتبر عملية ترجمة هذه المعايير من أحد الأنشطة التي يقوم بها المجلس المهني للمحاسبة والمراجعة. وقد أوضحت الفقرة (١٢٩) من دليل إنشاء وتطوير الهيئات المهنية المحاسبية أن أحد الطرق التي يمكن اتباعها لتأمين التمويل الملائم يتمثل في طلب منحة من أحد بنوك التنمية الإقليمية أو وكالات التنمية وذلك نظراً لأنّ عملية الترجمة للمعايير الدولية تعتبر عملية مكلفة ومعقدة بالإضافة لاستهلاكها للوقت.

١-٣-٣ وضع قواعد سلوك وآداب المهنة:

سبق القول أنّ مهنة المحاسبة تقع عليها مسؤولية حماية المصلحة العامة للجمهور والمؤسسات التي يقوم المحاسبين بتقديم خدمات لها لذلك وجب أن تكون هناك قواعد لسلوك وآداب مهنة المحاسبة. وقد وضع الاتحاد الدولي للمحاسبين قواعد لسلوك وآداب المهنة والتي تعتبر صالحة للتطبيق بغض النظر عن ما إذا كان المحاسبين يعملون بالممارسة العامة أو موظفين بقطاعات اقتصادية أخرى، وتوضح تلك المعايير المبادئ الأساسية التي عليهم التقيد بها. وفي الواقع يلاحظ أن المبادئ العامة لتلك المعايير مقبولة بشكل عام ويمكن تبنيها من قبل كافة الدول، وفيما يلي أهم المبادئ الأساسية لقواعد الآداب والسلوك المهني للمحاسبة والصادرة من **IFAC** :-

- النزاهة
- الموضوعية
- الكفاءة المهنية والعناية اللازمة.
- السرية.
- السلوك المهني القويم.

١-٣-٤ ضمان جودة الخدمات المهنية:

إنّ المسؤولية التي قبلت بها مهنة المحاسبة والمتمثلة في حماية المصلحة العامة أوجبت ضرورة وجود قواعد لآداب وسلوك المهنة، ولكي تحافظ مهنة المحاسبة على سمعتها فيما يتعلق بالنزاهة والموضوعية والكفاءة فإنّ ذلك يتطلب بالضرورة وجود برامج نظامية كافية لتوفير القناعة المعقولة لأصحاب المصلحة بأنّ المحاسبين المهنيين ملتزمون بأعلى مستوى بالمعايير. وقد ألزم **IFAC** كافة الهيئات والمجالس المهنية المنضوية تحت عضويته بالعمل على ضمان جودة الخدمات المهنية إما ببرامج نظامية داخلية أو خارجية.

وتجدر الإشارة إلى أنّ الالتزام بالمتطلبات المهنية تقع على عاتق المحاسب المهني نفسه، و لكن الأفضل أن تقوم المؤسسة التي يعمل بها المحاسب المهني بتحديد مدى التزامه بالمتطلبات المهنية وذلك بالكيفية التي أوضحها معيار المراجعة الدولي رقم (٢٢٠) AS٢٢٠. أما بالنسبة للمحاسب المهني الذي يعمل في قطاعات أخرى غير مكاتب المحاسبة والمراجعة فإنّ عملية تطبيق سياسات وإجراءات ضمان الجودة تقع على المؤسسة (صاحب العمل). مما سبق نجد أنّ التأكد من ضمان الجودة عملية تقع على عاتق مكتب المراجعة وتتمثل مسؤولية المجالس المهنية المعنية بتنظيم شؤون المهنة في تشجيع ومساعدة مكاتب المحاسبة والمراجعة للمحافظة على جودة خدماتها المهنية وتحسينها، لذلك فإنّ الاتحاد الدولي للمحاسبين يرى أنّ تلك المجالس (الوطنية) يمكنها اتخاذ كافة الخطوات المناسبة لتحقيق ذلك الهدف سواء بالنواحي القانونية أو الاجتماعية أو التجارية أو التنظيمية داخل دولها. خلاصة ذلك أنّ مسؤولية ضمان جودة الخدمات المهنية هي عملية مشتركة بين مكاتب المراجعة ومجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، فالأول يتبع معيار المراجعة الدولي رقم (٢٢٠) لضمان تحقيق الجودة، أما المجالس المهنية وجب عليها وضع برنامج لفحص جودة تلك المكاتب التي تعمل في مهنة المحاسبة والمراجعة، وتجدر الإشارة إلى ضرورة استقلال القائمين بعملية الفحص عن الفرد أو المكاتب الخاضعة لعملية فحص الجودة.

١-٣-٥ الإجراءات التأديبية:

سبقت عملية ضمان الجودة عملية وضع قواعد سلوك وآداب المهنة، وهذا يتطلب بالضرورة التأكد من التزام كافة الأعضاء بها لذلك فإنّ المجلس المهني للمحاسبة والمراجعة بحاجة إلى وضع إجراءات تأديبية وعقوبات لكل من يخل بهذه القواعد المتعلقة بسلوك وآداب المهنة. ويتطلب ذلك بالضرورة جهة متخصصة داخل المجلس (لجنة السلوك) تُعنى بسلوك وآداب المهنة والإجراءات التأديبية (أنظر الشكل رقم ١/١)، وتتطلب العدالة أن يكون هناك استئناف ضد أي قرارات تصدرها اللجنة التأديبية.

إنّ هذه النقطة المتعلقة بالإجراءات التأديبية تعتبر هامة جداً لكون أنها تحافظ على مصداقية المهنة وذلك لأنها تتعلق بالجوانب الأخلاقية والسلوكية للأعضاء، لذلك يجب أن يكون هيكل الإجراءات التأديبية التي يتبناها المجلس ملائمة وكافية للمهنة وذلك لأنّ عدم الالتزام بها يمثل مشكلة حقيقية في تطور المهنة هذا من جانب؛ ومن الجانب الآخر نجد أنّ الطرف المستفيد يفقد فيها المصداقية والثقة، لذلك فإنّ عدم الدخول في أي التزامات يعتبر أفضل من الدخول في التزامات يتعذر الوفاء بها، وقد حددت الفقرة (١٥٣) أن سوء السلوك يشمل أيّ من الأمور التالية أو جميعها (١٠٢ - ١٠١ IFAC OPCIT. P.P):

١. نشاط إجرامي.

٢. أفعال أو إهمال يُرجح أن يُسئ لسمعة مهنة المحاسبة.

٣. مخالفة المعايير المهنية.

٤. تقصير مهني جسيم.

٥. عدم الكفاءة في الممارسة.

٦. العمل غير الكافي.

كما أشارت الفقرة (١٥٤) من نفس الدليل للجزاءات التي يمكن تطبيقها إذا سمحت القوانين المحلية بذلك والتي تشمل :

١. الإنذار.
٢. فقد أو تقييد حقوق الممارسة.
٣. الغرامة.
٤. فقد اللقب المهني.
٥. الطرد من العضوية.

١-٣-٦ التطوير المهني المستمر:

إنّ من أحد المبادئ الأساسية لقواعد سلوك وآداب المهنة الخاصة بالمحاسبين المهنيين يتمثل في ضرورة أن يحافظ المحاسب المهني وبشكل مستمر على المعرفة والمهارات المهنية لضمان أن يتلقى العميل أو صاحب العمل الخدمات المهنية التي تتصف بالكفاءة المطلوبة والمبنية على التطورات الجارية للممارسة والتشريعات والتقنية المطلوبة، وهي في تقديري قيمة أخلاقية والتي تتمثل في أداء الأعمال عن معرفة متطورة وليس معرفة متوقفة عند حد معين. لذلك وجب على المحاسب المهني أن يؤدي عمله بإتقان وفقاً للمعايير ذات العلاقة. ونجد في الواقع أن التطوير المهني المستمر هو الآلية التي تمكن المحاسب المهني من استيفاء المتطلبات التي تقع عليه فيما يخص الكفاءة المستدامة. وعادةً يتم تعريف التطوير المهني المستمر بأنه نشاط تعليمي لتطوير ورفع قدرات المحاسبين المهنيين والمحافظة عليها بما يمكنهم من العمل بكفاءة.

لذلك يمكن القول بأن من المسؤوليات المضافة للمجالس المهنية هي التأكد من استيفاء الأعضاء أو المحاسبين المهنيين لمتطلبات التطوير المهني المستمر للمحافظة على الكفاءة المفروضة عليهم بواجب دورهم المهني، وأيضاً لتبلي حاجات مستخدمي المعلومات التي يقدمها المحاسب المهني وتجدر الإشارة إلى أنّ التطوير المهني المستمر كأداة منفردة لا تمثل دليلاً بأنّ كافة المحاسبين المهنيين سوف يقدمون في كل الأوقات خدمات مهنية بالجودة المطلوبة وإنما هو مجرد عنصر من بين عدة عناصر يستخدمها المجلس لضمان الجودة.

إنّ خلاصة الأمر تتعلّق بضرورة إشاعة مفهوم التعليم والتطوير المهني المستمر كثقافة بين المحاسبين المهنيين وأن تكون أحد الأولويات، خاصةً أن معظم القوانين المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة تربط منح شهادة الممارسة بفترة محدودة قابلة للتجديد وهنا يمكن للمجلس المهني ولأغراض منح التجديد السنوي للمحاسب تصميم استمارة تشمل بعض المتطلبات التي يجب استيفائها من قبل المحاسب طالب التجديد تتعلق بالتعليم والتطوير المهني المستمر. لاسيما وأنّ المعيار الدولي للتعليم المحاسبي رقم (٧) **International Education Standards No.(٧)** والذي جاء بعنوان "برنامج التعليم والتطوير المستمر للكفاءة المهنية مدى الحياة" قد حدد نقطة الأساس الدولية بالنسبة للتطوير المهني المستمر الخاص بكافة المحاسبين المهنيين، حيث يدعو هذا المعيار للقيام بنشاطات التطوير المهني المستمر القابلة للقياس والتحقق والتي تكون ملائمة للعمل الذي يقوم به المحاسب المهني. وعادةً تطلب بعض المجالس المهنية من الأعضاء استيفاء عدد معين من ساعات التطوير المهني المستمر كل سنة، وبعض المجالس تستخدم أسلوب لربط الكفاءة بالنسبة للتطوير المهني المستمر، وبغض النظر عن الأسلوب المستخدم فإنّ الخطة الإبتدائية الأكثر أهمية تتمثل في إشاعة مفهوم التطوير المهني المستمر من قبل المجلس المهني لدى كافة الأعضاء، ويمكن للمجلس المهني تفعيل هذا الجانب من خلال العمل مع الجامعات والكليات والجهات الخاصة التي تقوم بالتدريب ومكاتب المحاسبة الكبيرة

والهيئات المحاسبية المهنية الأخرى بالدولة وذلك لتوفير نطاقاً واسعاً من فرص التطوير المهني المستمر وذلك كما أشارت إليه الفقرة (١٥٩) من الدليل.

- وكخلاصة لما سبق وفي إطار تجويد الأداء المهني للمحاسبين والمراجعين من قبل المجالس المهنية فإنه توجد العديد من المهام الأساسية التي على المجلس المهني القيام بها والتي تتمثل في:
١. منح شهادة ممارسة المهنة وفقاً للقوانين المنظمة.
 ٢. تبني المعايير الوطنية وتطبيق المعايير الدولية في مجال المحاسبة والمراجعة.
 ٣. ضمان جودة الخدمات المهنية للحصول على الكفاءة.
 ٤. وضع قواعد سلوك وآداب المهنة والإجراءات التأديبية.
 ٥. التطوير المهني المستمر.

المحور الثاني: علاقة مجلس تنظيم مهنة المحاسبة و المراجعة

بتطور التعليم المحاسبي :

سوف يتم تناول هذا المحور من خلال النقاط الآتية:

- ١-٢ برنامج التعليم المحاسبي.
- ٢-٢ دور مؤسسات التعليم العالي في التعليم المحاسبي.
- ٣-٢ الحاجة للرقابة على مناهج مؤسسات التعليم العالي.

١-٢ برنامج التعليم المحاسبي :

اهتم الاتحاد الدولي للمحاسبين بعملية التعليم المحاسبي، وإنشاء مجلس منفصل ينصب اهتمامه بعملية التعليم المحاسبي، وقد تمّ وضع المعايير الدولية للتعليم المحاسبي من قبل ذلك المجلس والذي يعرف باسم "مجلس المعايير الدولية للتعليم المحاسبي" **International Accounting Education Standards Board (IAESB)** وقد أصدر هذا المجلس إطاراً عاماً للمعايير الدولية للتعليم المحاسبي (IFAC, IAESB, ٢٠٠٩)، ويشمل الالتزامات التي يجب الوفاء بها من قبل المنتمين أو الأعضاء بالاتحاد الدولي للمحاسبين من الدول أو الهيئات المهنية، وتتمثل رسالة الاتحاد الدولي للمحاسبين والتي تعتبر رسالة أيضاً على مستوى المجالس المهنية الوطنية في خدمة المصلحة العامة وتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة وهذا في تقديري لا يتم إلا من خلال الاهتمام بالتعليم المحاسبي و بالتطوير المهني. فمن خلال التعليم المحاسبي يمكن تطوير قدرات المحاسبين المهنيين لمقابلة احتياجات صنّاع القرارات بالإضافة إلى أنّ التعليم والتطوير من شأنه زيادة الانسجام الدولي للمحاسب المهني من خلال ما يوفره من معرفة ومهارات في كافة المجالات؛ ومن ثم المساهمة في تحقيق وحماية المصلحة العامة المرجوة من مهنة المحاسبة. وأوضح المجلس أن الهدف من وضع إطار عام للتعليم المحاسبي هو استمرار أو امتداد لالتزامات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين (المجالس المهنية للدول) ومسؤوليتهم المباشرة أو غير المباشرة عن تعليم وتطوير أعضائهم وكذلك الطلاب.

لذلك فإنّ عملية التعليم المحاسبي يجب أن تفهم في إطارها العام بما تشمله من أطراف عديدة والتي منها (IFAC, IAESB)
 (ibid , paragraph ٥):

١. الجامعات والعاملين وأي جهة تلعب دوراً في تصميم وتقييم برامج التعليم المحاسبي.

٢. المنظمين والمسؤولين عن المحاسبين المهنيين.

٣. السلطات الحكومية والتي تعتبر مسؤولة عن قانون وتنظيم المتطلبات المرتبطة بالتعليم المحاسبي.

وتجدر الإشارة إلى أنّ الهيئات المحاسبية هي الجهات المعنية بتطبيق المعايير الدولية للتعليم المحاسبي والصادرة من **IFAC** ويتطلب ذلك بالضرورة القيام بتطوير برنامج للتعليم المحاسبي. ونجد في الواقع العملي أنّ مؤسسات التعليم العالي تقدّم تعليماً أكاديمياً في المجال المحاسبي، وعلى مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة أن تقرر فيما إذا كان هذا التعليم كافياً وفقاً للمعايير الدولية للتعليم المحاسبي أم بحاجة إلى تطوير.

٢-١-١ المفاهيم التعليمية:

ورد في الدليل الصادر من **IFAC** مجموعة من المفاهيم المرتبطة بالتعليم المحاسبي وعملية التطوير المهني المستمر نذكر منها على سبيل المثال **IFAC, Ibid ٢٠٠٧**:

• **الكفاءة:** تعرف بأنها القدرة على تأدية الأعمال أو أداء دور في عملٍ ما. ولتوضيح كيف يكتسب المحاسب المهني الكفاءة فإنّ ذلك يتطلب بالضرورة إلمام بالمعارف المهنية، والمهارات المهنية، بالإضافة إلى أخلاقيات وآداب وسلوك المهنة. فتعريف الكفاءة يُشدد أو يؤكد على قدرة الأشخاص على تأدية الأعمال بالإضافة إلى أنها تفرد جانباً للمتطلبات المعرفية والمهارية واتجاهات السلوك بما يحقق الكفاءة المنشودة. والكفاءة تعتمد بالضرورة على مجموعة من العوامل التي تتعلق بالتعقيدات البيئية وتعقيدات وتنوع المهام.

• **التعليم والتطوير:** يكتسب الأفراد الكفاءة من خلال التعليم والتطوير، واستخدام مصطلح التعليم والتطوير من قبل **IAESB** للتعبير عن كافة المراحل والأنشطة المختلفة التي تساهم في تحقيق الكفاءة. فالكفاءة يمكن تحقيقها من خلال نماذج مختلفة للتعليم والتطوير، وتمّ تعريف الأنواع الأولية من قبل **IAESB** كما يلي:

ب/١ التعليم: عملية منظمة ومنهجية تهدف لاكتساب وتطوير المعرفة والمهارات وغيرها من القدرات للأفراد، وهو عملية نموذجية ولا تنحصر فقط في البيئة الأكاديمية.

ب/٢ الخبرة العملية: وهي تشير إلى الأنشطة بموقع العمل والتي تتلاءم مع تطوير الكفاءة.

ب/٣ التدريب: يستخدم لوصف الأنشطة التطويرية والتعلم وتكاملها مع التعليم والخبرة العملية.

• **التطوير المهني الأولي: (IPD) Initial Professional Development** ويشمل التعليم العام والتعليم المحاسبي المهني والخبرة العملية والتقييم.

Initial Professional development includes general education, professional accounting education, practical experience, and assessment. □

ويعتبر التعليم العام الأساس لتطوير المهارات الفردية والضرورية للتعليم المحاسبي المهني والخبرة العملية. أي أنّ التعليم المحاسبي المهني يتم بناؤه على أساس التعليم العام من خلال التعليم والتدريب ويشمل المعرفة والمهارات المهنية بالإضافة لسلوك وآداب وأخلاقيات المهنة، أما التقييم فهو قياس تطور الكفاءة المهنية من خلال التعلم والتطور.

Assessment: Measurement of professional competence development throughout learning and development.

• التطوير المهني المستمر (CPD): Continuing professional development

إنّ التغيير يعتبر خاصية مميزة وهامة في البيئة التي يعمل بها المحاسب المهني، ومن أمثلة التغيرات البيئية العولة، والتطور التكنولوجي، وتعقيدات الأعمال والتغيرات الاجتماعية. ونجد أن التطوير المهني المستمر هو التعلم والتطوير للقدرات لكي يحافظ المحاسب المهني على كفاءة أدائه في الأدوار التي يقوم بها وفي ظل كل هذه المتغيرات، أي أنّ التطوير المهني المستمر يمثل خط الدفاع الأول لكي يحافظ المحاسب المهني على كفاءته في ظل التغيرات التي تحدث في البيئة المحيطة به. وتجدر الإشارة إلى أنّ كافة هذه المفاهيم يجب استيفائها من خلال برنامج متكامل للتعليم المحاسبي، والذي يجب أن يؤدي بالضرورة إلى تطوير المعارف والمهارات المهنية للمحاسبين، ومن البديهي أنّ التغيرات التي تحدث في البيئة بالضرورة سوف تفرض تغييراً مماثلاً ومتلازماً في مجموعة المعارف المهنية والتي يجب تغييرها أو تطويرها لتواكب تلك التغيرات، أي يجب عدم إغفالها عند وضع وتصميم برنامج التعليم المحاسبي؛ وبعبارة أدق يجب أن يتصف برنامج التعليم المحاسبي بالمرونة.

٢-١-٢ مكونات برنامج التعليم المحاسبي:

ليحقق التعليم المحاسبي الدور المنوط به في المساهمة في تاهيل وإعداد محاسبين مؤهلين يساهموا في تحقيق المصلحة العامة يجب أولاً أن يتصف برنامج التعليم المحاسبي بالديناميكية أي القابلية للتغيير لمقابلة المستجدات والتغيرات البيئية، ومن جانب آخر على هذا البرنامج أن يحقق مجموعة المعارف المختلفة التي تساهم في تحسين كفاءة المحاسب المهني، والتي سبق تناولها. وعموماً يمكن تلخيص أهم مكونات البرنامج المحاسبي كما في الجدول الآتي (يمكن الرجوع في ذلك لمجموعة المعايير الدولية للتعليم المحاسبي):

جدول رقم (١)

مكونات برنامج التعليم المحاسبي

مجموعة المعارف المهنية	مجموعة المهارات المهنية	الآداب والأخلاق والقيم المهنية
١. المحاسبة. التمويل وما يتعلق بها من معارف	مهارات فكرية	معرفة آداب ممارسة المهنة
المحاسبة والتقارير المالية	مهارات فنية ووظيفية	معرفة القيم والأخلاق
الرقابة وال حاسبة الإدارية	مهارات شخصية	هذا المكون يمكن تطويره بموقع العمل
الضرائب	مهارات الاتصال والتواصل مع الآخرين	هذا المكون يمكن تطويره بموقع العمل
الأنظمة التجارية	مهارات تنظيمية وإدارة الأعمال	
المراجعة والتأكد		
التمويل والإدارة المالية		
القيم المهنية والآداب المهنية		

٢. المعارف التنظيمية والتجارية وتشمل:

الاقتصاد وبيئة العمل والتجارة و حوكمة الشركات و آداب الأعمال التجارية والأسواق المالية والأساليب الكمية و السلوك التنظيمي والإدارة واتخاذ القرارات الإستراتيجية والتسويق والإعمال التجارية الدولية

٣. المعرفة والكفاءة في تقنية المعلومات وتشمل:

- المعرفة العامة بتقنية المعلومات
- معرفة مراقبة تقنية المعلومات
- كفاءة مستخدمي تقنية المعلومات
- كفاءة مراقبة تقنية المعلومات

خلاصة القول إن برنامج التعليم المحاسبي يجب أن يعمل على التأكيد والالتزام بكل من المصلحة العامة والتطوير المهني المستمر واحترام كافة القوانين والنظم

٢-٢ دور مؤسسات التعليم العالي في التعليم المحاسبي:

كما سبق الإشارة فإن عملية التعليم المحاسبي يجب أن تفهم في إطارها العام بما تشمله من أطراف عديدة والتي من بينها مؤسسات التعليم العالي، لذلك يمكن القول بأن مؤسسات التعليم العالي مناط بها دور كبير فيما يتعلق بالتعليم المحاسبي الأولي في التطوير المهني (IPD) حيث سبق إيضاح أن التطوير المهني الأولي يشمل التعليم العام والتعليم المحاسبي المهني والخبرة

العملية والتقييم. ومن واقع مؤسسات التعليم العالي نجد أن هناك العديد من البرامج الأكاديمية التي تتعلق بالمحاسبة تقدمها تلك المؤسسات حيث نجد:

١. برنامج الدبلوم الوسيط في المحاسبة.
٢. برنامج بكالوريوس المحاسبة والتمويل.
٣. برنامج الدبلوم العالي في المحاسبة.
٤. برنامج ماجستير المحاسبة.
٥. برنامج دكتوراه الفلسفة في المحاسبة.

وهي بتقديمها لهذه البرامج فإنها تساهم في تأدية المرحلة الأولى ذات الأهمية القصوى في التطوير المهني الأولي والتي تتعلق بالتعليم العام. ويلاحظ ضرورة الاهتمام بالتخصص المحاسبي مع عدم إغفال المكونات الأخرى لبرنامج التعليم المحاسبي كما تم إيضاحه في الفقرة (٢-١-٢) والتي تمّ تلخيصها في الجدول رقم(١). وسبب الإشارة لهذه الملاحظة هو أن هناك العديد من البرامج الأكاديمية التي تعمل على التخصص المزدوج للمحاسبة وربطه بأحد مكونات برنامج التعليم المحاسبي سالف الذكر، فعلى سبيل المثال نجد كثير من مؤسسات التعليم العالي تربط بين المحاسبة والتمويل كتخصص مزدوج (بكالوريوس المحاسبة والتمويل أو ماجستير المحاسبة والتمويل) وهذا يدل على أن هذه المؤسسات لم تراعى في مناهجها الأكاديمية ضرورة شمول المنهج لكافة مكونات برنامج التعليم المحاسبي كما ورد بالمعايير الدولية للتعليم المحاسبي، ويلاحظ من الجدول (١) أن التمويل والمحاسبة يقعان في باب مجموعة المعارف المهنية، والأمر غير المستبعد ظهور برنامج أكاديمي يُربط فيه تخصص المحاسبة مع أي فرع من فروع المعرفة التي يجب أن يشملها برنامج التعليم المحاسبي (كالتقويم مثلاً بكالوريوس المحاسبة والعلوم التجارية).

إنّ ما أريد تأكيده هو أنّ المحاسبة علمٌ شامل يرتبط بالعديد من العلوم والمعارف والتي تمّ إيضاحها في الجدول رقم(١)، فالنقطة الأساسية في برنامج التعليم المحاسبي تتطلب بالضرورة الكادر المؤهل أكاديمياً ومهنياً لتأدية خدمة التدريس وفقاً لموجهات الاتحاد الدولي للمحاسبين فيما يتعلق بالتعليم المحاسبي، وهذا يتطلب من مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالسودان ضرورة أن يكون له دوراً نشطاً في العملية التعليمية وذلك من خلال:

١. مشاركتها بنفسها في التعليم أو
٢. التفاعل النشط مع المجتمع الأكاديمي من خلال عقد المؤتمرات والندوات.
٣. فتح دورات تأهيلية لأساتذة الجامعات بمكونات البرنامج التعليمي وكيفية تحقيق التنسيق والانسجام بين المؤسسات العلمية ومجلس تنظيم المهنة.

وقد أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين في الفقرة (١٦٧) من الدليل (IFAC, ٢٠٠٧, P١١١) إلى مشكلة الشخص المؤهل والكفاء الذي يمكن أن يقوم بعملية التدريس، وأشار صراحةً إلى مشكلة جذب مدربين مؤهلين والاحتفاظ بهم، وذلك لأنّ عملية التعليم المحاسبي تحتاج إلى أشخاص مؤهلين تأهيلاً مهنياً بجانب تأهيلهم الأكاديمي، وفي نفس الفقرة تمت الإشارة إلى مشكلة تتمثل في أن الوضع والأجور التي تعطى للمهنيين العاملين في مجال التعليم هي في كثير من الأحيان أقل بكثير من تلك التي تعطى للأشخاص المؤهلين الذين يعملون في مواقع أخرى؛ ونتيجةً لذلك نجد أنّ الأشخاص الذين يقومون بالتدريس تكون لديهم في أحيان كثيرة خبرة عملية محدودة وربما يفتقدون التدريب الأكاديمي والمهني الكافي.

إن الحاجة للجامعات وغيرها من الكليات التي تقوم بتدريس المحاسبة متطورة للدور الكبير والأساسي الذي تلعبه في تطور الأداء المهني، لا سيما وأن مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالسودان يسعى ومن خلال قانونه لسنة ٢٠٠٤م إلى المحافظة على المصلحة العامة حسب موجبات الاتحاد الدولي للمحاسبين والتي وردت في رسالته، إذن يمكن القول بأن هناك تكامل تام للأدوار والتي يجب أن تكون خطوطها واضحة المعالم لكل من مؤسسات التعليم العالي ومجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة. ويمكن ملاحظة ذلك التكامل من جانب مؤسسات التعليم العالي والذي يتمثل دورها في توفير الكوادر المؤهلة لرفد السوق المحلي بالمحاسبين المؤهلين من خلال البرامج التعليمية التي تطرحها في مجال المحاسبة، ومن جانب مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة فيلاحظ ذلك من خلال المادة ١/٥ والتي تتعلق باختصاصات واهتمامات المجلس، ولتمكين المجلس من تأدية هذه الاختصاصات لا يجب إغفال الدور الذي يمكن أن تقوم به الجامعات في دعم هذا الاتجاه. كما يجب عدم إغفال نقطة جوهرية تتمثل في الدور الذي يمكن أن تساهم به مؤسسات التعليم العالي في تنفيذ برنامج التعليم المحاسبي والذي من خلاله يمكن الحصول على المحاسب المهني المتخصص.

٢-٣ الحاجة للرقابة على مناهج التعليم المحاسبي في مؤسسات التعليم العالي :

يلاحظ مما سبق أن لمؤسسات التعليم العالي دوراً كبيراً في التعليم المحاسبي حيث أنها تمثل النواة أو الأساس الذي يمكن من خلاله التأهيل المهني للمحاسبين. وبنظرة سريعة لقانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في السودان لسنة ٢٠٠٤م وتحديداً المادة ٥/هـ والواردة ضمن اختصاصات المجلس نجدها تُقرأ كما يلي: (التنسيق مع المؤسسات العلمية بشأن المناهج ومستوى التأهيل والتدريب في كليات ومعاهد المحاسبة لتفي بالمستوى المطلوب ولتضمن مستوى علمي رفيع للمحاسبين والمراجعين). وفي تقديري أن هذه المادة كان من الواجب أن توضح بشئ لا لبس فيه الدور الرقابي للمجلس على مناهج المؤسسات العلمية بالسودان، وعند القول بالرقابة فهي تعني بالضرورة التأكد من أن المنهج المرسوم يتم تنفيذه وتطبيقه كما هو مخطط له، ويمكن أن يكون ذلك من خلال ما يعرف بالمتحنيين الخارجيين لطلاب قسم المحاسبة، والتأكيد على هذا الدور نبعت له الحاجة في الأساس عند قراءة المادة ١/١٩ أ- أولاً وكذلك المادة ٢/١٩ إذ توضح هاتين المادتين أنه من حق المجلس تسجيل أي شخص حاصل على مؤهل علمي من أي جامعة معترف بها، بل نجد أنه ذهب لأكثر من ذلك حيث أنه يجوز له إصدار سجل خاص لحملة الشهادات دون مستوى البكالوريوس بشرط اجتياز الامتحان التأهيلي الذي يضعه المجلس. إذن على المجلس كأحد الجهات المنوط بها تنظيم الممارسة المهنية وبما منحه القانون له من سلطات وصلاحيات عليه التأكد من أن المناهج التي يتم تدريسها تنسجم ومتطلبات التعليم المحاسبي كما ورد بالمعايير الدولية للتعليم المحاسبي.

وكما سبق وأن أشرت في هذه الورقة إلى أن هذه الاختصاصات تنسجم تماماً مع ما ورد بدليل "تأسيس وتطوير هيئة محاسبية مهنية" الصادر من الاتحاد الدولي للمحاسبين في العام ٢٠٠٧م، لذلك وجب على المجلس إيجاد آلية من خلالها يعمل على ممارسة المادة ٥/هـ بشكل يحقق الرقابة وعدم الاكتفاء فقط بالجانب التنسيقي، إذ أن التنسيق الجيد يتطلب بالضرورة ممارسة قدر من الرقابة والتي لا يكون لها معنى واضح بعدم وجود خطة متكاملة لبرنامج التعليم المحاسبي والذي يجب أن يتبناه مجلس تنظيم المهنة.

٢-٣-١ متطلبات الرقابة:

يقوم مجلس المعايير الدولية للتعليم المحاسبي (IAESB) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين بتطوير المعايير الخاصة بالتعليم المحاسبي، وتحدد هذه المعايير النقاط أو الأمور الأساسية للتعليم المحاسبي، لذلك على مجلس تنظيم مهنة المراجعة والمحاسبة تبني هذه المعايير عند تطوير أو وضع برنامج التعليم المحاسبي. ومما تقدّم نجد أن مؤسسات التعليم العالي مناط بها تقديم التعليم الأكاديمي في مجال المحاسبة لذلك على مجلس تنظيم المهنة أن يحدد فيما إذا كان ما يقدم من تعليم يعتبر كافياً أو موافقاً للمعايير الدولية للتعليم المحاسبي آخذين في الاعتبار مشكلة النقص في الأستاذ المؤهل أكاديمياً ومهنيّاً بهذا الخصوص، ويتطلب ذلك بالضرورة فحص المناهج التي تنفذها مؤسسات التعليم العالي، ثم محاولة استخلاص منهج يلائم بيئة الأعمال السودانية في كافة جوانبها بحيث يتسق هذا المنهج مع المعايير الدولية للتعليم المحاسبي، ويتطلب ذلك بالضرورة تشكيل لجنة متخصصة من الأكاديميين والممارسين للمهنة.

ويقع الدور التنسيقي كمرحلة تالية للدور الرقابي وذلك من خلال ضرورة الترويج للمعارف والمهارات التي يشملها برنامج التعليم المحاسبي في المؤسسات العلمية وبين طلاب المحاسبة وكذلك الممارسين للمهنة، ويبرز الدور الرقابي والتنسيقي في حالة التغيرات البيئية حيث أن بيئة المحاسبة تتغير باستمرار (وهذا ما فرض التعليم و التطوير المهني المستمر) لذلك وجب أن يكون هناك تغيير مماثل في المنهج؛ ولتوضيح ذلك مثلاً: ما يستجد من معايير أو إلغاء، ففي كثير من الأحيان نجد أن العديد من مؤسسات التعليم العالي تقوم بتدريس معايير قد تمّ إلغاؤها.

خلاصة القول؛ إنّ الحد الأدنى من متطلبات الرقابة تتمثل في الوفاء بالمعايير الدولية للتعليم المحاسبي والتي تمثل المدخل الأساسي للحصول على عضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين. وفيما يلي بيان بأهم المعايير الدولية للتعليم المحاسبي الصادرة من (IAESB)

بيان بالمعايير الدولية للتعليم المحاسبي

IES No...	Particular
(١)	Entry Requirements to a Program of Professional Accounting Education
(٢) □	Content of Professional Accounting Education Programs □
(٣) □	Professional Skills and General Education □
(٤) □	Professional Values, Ethics and Attitudes □
(٥) □	Practical Experience Requirements □
(٦) □	Assessment of Professional Capabilities and Competence □
(٧) □	a Program of Lifelong Learning and Continuing Development of Professional Competence □
(٨) □	Competence Requirements for Audit Professionals □

المصدر: إعداد الباحث بتصريف (تم تلخيص لهذه المكونات من المعايير الدولية للتعليم المحاسبي) فالوفاء بهذه المعايير يمثل أحد أسس الاعتراف الدولي بمجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة من ضمن المتطلبات الأخرى الواجب الالتزام أو الوفاء بها. لاسيما وأن من الأهداف الاستراتيجية لـ (IAESB) :

١. وضع سلسلة من المعايير لعكس الممارسات الجيدة قبل وبعد التأهيل المهني للمحاسبين.

٢. وضع محكات أو معايير للتعليم المحاسبي تكون أساساً لتقييم برنامج التعليم المحاسبي للمنظمات التي ترغب في الانضمام

IFAC لـ

إنّ معيار التعليم المحاسبي رقم (١) "متطلبات الدخول لبرنامج التعليم المحاسبي المهني" يهدف للتأكيد على مساعدة الطلاب ليصبحوا محاسبين مؤهلين لديهم الخلفية والمرجعية التي تمكنهم من اجتياز الاختبارات المهنية، كما أنّ هذا المعيار يؤكد على أنّ برنامج التعليم المحاسبي يقود لعضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين ويتطلب ذلك كحد أدنى تعليم جامعي أو معادل. فالأفراد وفقاً لهذا المعيار بحاجة للتعليم المحاسبي ليساعدهم على اكتساب المعرفة المهنية **Professional Knowledge**، والمهارات المهنية **Professional Skills**، وقيم اخلاق المهنة **Professional Values and Ethics**؛ والمحصلة النهائية لهذه العناصر هي الحصول على محاسب مؤهل.

أما المعيار رقم (٢) "محتويات برنامج التعليم المحاسبي" أوضح أنّ التعليم الأولي أو المعرفة الأولية لبرنامج التعليم المحاسبي المهني يجب أن يشمل ثلاثة أمور مهمة هي:

١. المحاسبة، التمويل وما يرتبط بها من معارف **Accounting, Finance and related knowledge**

٢. المعارف التنظيمية والتجارية (الأعمال) **Organization and Business knowledge**.

٣. المعارف المتعلقة بتقنية المعلومات **Information Technology knowledge**.

أما الأخلاق والقيم ومجموعة المهارات المهنية فقد فصلتها بقية المعايير الدولية للتعليم المحاسبي.

خلاصة ذلك إن إعداد المحاسب المؤهل بالمهارات الأساسية التي وردت في المعيار رقم (٢) نجدها ومن الواقع العملي تقع على عاتق مؤسسات التعليم العالي، إلا أن الملاحظة الجديرة بالاهتمام هي أن هناك وجود تباين بين مناهج التعليم المحاسبي بين الجامعات، وهنا يكمن دور المجلس التنسيقي في محاولة اللجوء للتوحيد فيما يخص:

١. المنهج.

٢. مسميات المقررات

٣. محتويات المقررات وترابطها الهيكلي.

إثبات فرضيات الدراسة:

١-الفرضية الأولى: " وجود قانون لتنظيم مهنة المحاسبة و المراجعة في السودان يساهم في تطوير الأداء الأكاديمي في المحاسبة" :-

لتحقيق المصلحة العامة والتي تعتبر الرسالة الأساسية للاتحاد الدولي للمحاسبين فإن نقطة البداية تتمثل في الاهتمام بالتعليم المحاسبي وتطوير وتنمية القدرات. بالإضافة إلى أن من ضمن أولويات الاعتراف الدولي التي يجب مراعاتها من ضمن سلطات مجلس تنظيم المهنة كأحد الأنشطة الهامة للحصول على التأهيل المهني المناسب هي التعليم والتدريب أي الاهتمام بأمر التعليم المحاسبي.

ونجد أن تفعيل قانون مجلس تنظيم المهنة بهذا الشأن (التعليم المحاسبي) من شأنه المساهمة في تطوير المناهج الأكاديمية ومن ثم ترقية الأداء الأكاديمي بمؤسسات التعليم العالي التي تقوم بتدريس المحاسبة من ضمن مناهجها.

٢- الفرضية الثانية: "توجد علاقة بين وجود قانون لتنظيم مهنة المحاسبة و المراجعة و تطوير الأداء المهني للمحاسبين و المراجعين" :-

تتطلب موجهات الاتحاد الدولي للمحاسبين ضرورة العمل على تأكيد الجودة لمكاتب المراجعة وذلك يبدأ أولاً بتحديد من هو الشخص المؤهل قانوناً للعمل كمحاسب قانوني؟ فوجود قانون لتنظيم المهنة يحسم هذا الجانب، ولعل وجود قانون معترف به من قبل الدولة والأطراف المختلفة التي لها مصالح مرتبطة بمهنة المحاسبة (كديوان الضرائب على سبيل المثال) يمثل أساس الاعتراف الدولي بمجلس تنظيم المهنة. ويتطلب الوفاء بمعايير الجودة ضرورة الاهتمام بالتطوير المهني المستمر والذي يمثل أحد متطلبات المجلس والتي تظهر من خلال الاطلاع على اختصاصات وسلطات المجلس والتي منها ضمان تحقيق مستوى من الجودة، وذلك نجده من خلال مراقبة الأداء بمكاتب المراجعة والتي أقرها قانون تنظيم المهنة.

٣- الفرضية الثالثة: "هناك مبادئ و مهام متسقة يجب استيفائها من قبل كل مجلس مهني للمحاسبة و المراجعة" :-

بدراسة قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة لسنة ٢٠٠٤م ومقارنته مع المتطلبات الدولية التي أقرها الاتحاد الدولي للمحاسبين نجد أن هناك العديد من نقاط التشابه فيما يتعلق بتكوين وتشكيل المجالس حيث أن المبدأ هو التنوع بحيث يشمل كافة المهتمين بالمهنة، كما أن المهام التي يقوم بها المجلس تتمثل في الارتقاء بالمهنة وتحقيق المصلحة العامة وهي من الإرشادات العامة التي

أقرها **IFAC** في الدليل الذي أصدره سنة ٢٠٠٧م، وعموماً فإنّ كافة المواد التي شملها قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة إنما تصب لمصلحة تحقيق وضمان جودة الأداء المهني. وتجدر الإشارة إلى أنه لا يوجد قانون مثالي واجب الإتباع على كافة الدول فكل دولة يجب أن تضع بعين الاعتبار الظروف والمتغيرات البيئية التي تمر بها، وكمثال لذلك نجد أن قانون تنظيم المهنة في دولة الإمارات العربية المتحدة تشترط التفرغ للمحاسب المهني وتستثني من ذلك أساتذة الجامعات، ولكن الملاحظ أن كافة القوانين المنظمة للمهنة تلتقي في الحد الأدنى على مجموعة من المبادئ والأسس التي أقرها الاتحاد الدولي للمحاسبين.

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج:

من خلال هذه الدراسة يخلص الباحث للنتائج الآتية:

١. إنّ وجود قانون لتنظيم مهنة المراجعة والمحاسبة يساهم في تطوير الأداء الأكاديمي في المحاسبة، وذلك من خلال ما يتبناه من المعايير الدولية للتعليم المحاسبي (**IES**)، أضف لذلك الدور الرقابي والتنسيقي الذي يمكن أن يقوم به المجلس من خلال هذا القانون في ضبط وتجويد المناهج الأكاديمية للتعليم المحاسبي. حيث يتمثل الدور الرقابي في التأكد من أنّ مناهج مؤسسات التعليم العالي مستوفية للمعايير الدولية للتعليم المحاسبي، أما الدور التنسيقي فيتمثل في ضرورة التدريب لأعضاء هيئة التدريس فيما يتعلّق بالمتطلبات المهنية والتي تعتبر جزءاً مكملاً للعملية الأكاديمية، مما ينعكس أثره إيجاباً على الأداء الأكاديمي بتأهيل المحاسبين وفقاً لضوابط ومعايير التعليم المحاسبي الدولية.

٢. إنّ قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة يساهم في تطوير الأداء المهني للمحاسبين وذلك من خلال العديد من المجالات والتي قد تشمل ضبط عملية التسجيل للمحاسبين الذين يحق لهم ممارسة المهنة من خلال الشروط التي يحددها القانون، وكذلك الدور الرقابي الذي يقوم به المجلس من خلال ما يفرضه القانون من توكيد الجودة عن طريق مراقبة الأداء لمكاتب المراجعة، وهذا يدفع بالضرورة جميع المحاسبين الممارسين لمهنة المحاسبة والمراجعة بشكل مستقل الالتزام بموجهات المعايير الدولية للتعليم المحاسبي وذلك فيما يتعلق بالتطوير المهني المستمر مما يؤكد على اهتمامهم بتحقيق الجودة في الأداء.

٣. تقوم مؤسسات التعليم بدور كبير في التأهيل للمحاسبين من خلال ما تطرحه من برامج أكاديمية في مجال المحاسبة وهذا يعتبر الأساس في التأهيل المهني.

٤. أغفل قانون مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في السودان لسنة ٢٠٠٤م من ضمن اختصاصات المجلس ضرورة تنفيذ برنامج التعليم المستمر كما أغفل ما يلي:

- إعداد وتشجيع البحوث والدراسات والترجمة وإصدار الكتب والدوريات والنشرات المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة وما يتصل بهما وإثراء الفكر المحاسبي علمياً ومهنياً.

- توحيد المصطلحات المحاسبية والرقابية.

- وضع تنظيم مناسب للرقابة الميدانية لأداء المحاسبين القانونيين ومتابعة وتقويم الأداء المهني.

٥. جاء قانون مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة لسنة ٢٠٠٤م موافقاً في العديد من النقاط للمتطلبات التي أرساها الاتحاد الدولي للمحاسبين ومن تلك النقاط على سبيل المثال:

- ضرورة وجود أكثر من سجل للأعضاء (قانونيين، ومعتمدين، وتحت التمرين، وطلاب..)

- المهام التي يقوم بها المجلس والتي منها منح شهادة الممارسة، وتبني وتطبيق المعايير الدولية، وضمان جودة الخدمات المهنية، ووضع الإجراءات التأديبية والعقوبات...
- ٦. إن التطوير المهني المستمر تستوجبه المتغيرات البيئية في البيئة التي يعمل فيها المحاسب المهني، وهو يعتبر أمراً ضرورياً لضمان جودة الأداء المهني للمحاسبين.
- ٧. هناك تكامل تام للأدوار بين مؤسسات التعليم العالي ومجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة وذلك من خلال المهام المتبادلة في التعليم المحاسبي بين الجهتين، لذلك تظهر أهمية التنسيق بين الجانبين بوضوح في هذا المجال.
- ٨. إن التعليم المحاسبي لا يقتصر فقط على كم المعارف المحاسبية؛ وإنما يشمل معارف أخرى ويتطلب بالإضافة للمعارف الأكاديمية مهارات في مجالات مختلفة والتي حددها المعايير الدولية للتعليم المحاسبي.
- ٩. إن التطوير المهني المستمر يمثل عنصر وصفة متلازمة للمحاسبين المهنيين والتي عليهم مراعاتها لضمان تحقيق أقصى جودة ممكنة في تأدية الخدمات المهنية ومن ثم تحقيق المصلحة العامة.

ثانياً: التوصيات:

- بناءً على النتائج السابقة نوصي القائمين على أمر تنظيم ممارسة مهنة المحاسبة في السودان بما يلي:
١. معالجة مشكلة النقص في الأساتذة المؤهلين ببعض الجامعات نوصي بتبني برامج لتدريب الأساتذة على برنامج التعليم المحاسبي المحددة معاهمه من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين.
 ٢. نوصي بضرورة وضع برامج لتفعيل الاتصال بين مؤسسات التعليم العالي ومجلس تنظيم المهنة، وكذلك بين المجلس والمؤسسات المهنية المحلية أو الدولية.
 ٣. تشجيع المحاسبين المهنيين المؤهلين أكاديمياً (حسب شروط مؤسسات التعليم العالي) للعمل بمؤسسات التعليم العالي ونوصي في سبيل ذلك بزيادة العائد والأجور.
 ٤. إصدار النشرات التعريفية والمساعدة على فهم وتطبيق المعايير الدولية وما يستجد من معايير والترويج لها بمؤسسات التعليم العالي، وكذلك بما يتم تبنيه من معايير من قبل المجلس.
 ٥. إصدار دورية تتعلق بالشأن المحاسبي يتم فيها نشر البحوث التي تخدم المهنة سواء بتطبيق ممارسات جديدة أو بترجمة المعايير الدولية في مجال المحاسبة والمراجعة.
 ٦. تشجيع وتحفيز مؤسسات التعليم العالي التي تلتزم بتطبيق المعايير الدولية للتعليم المحاسبي في مناهجها.
 ٧. نوصي بتشكيل لجنة من أكاديميين ومهنيين لوضع برنامج التعليم المحاسبي ويكون تطبيقه ملزماً لكافة مؤسسات التعليم العالي.
 ٨. لأغراض وضع برنامج التعليم المحاسبي نوصي بتطبيق المعايير الدولية للتعليم المحاسبي ونشر ثقافتها في مؤسسات التعليم العالي.
 ٩. نوصي بتصميم برنامج بمعايير معينة للتأكد من استيفاء المحاسبين المهنيين الممارسين للمهنة لمتطلبات التطوير المهني المستمر على أن يكون ذلك متزامناً مع تجديد الترخيص السنوي.

١٠. في حالة قيام المجلس بإصدار أو تبني أي معايير محلية أو دولية نوصي أن يكون ذلك من خلال عقد مؤتمر أو ندوة يشارك فيها كافة المختصين وأصحاب المصلحة لضمان القبول والتأييد.
١١. نوصي بأن تكون هناك لجتين فيما يخص المعايير الدولية الصادرة من الاتحاد الدولي للمحاسبين بحيث تكون هناك لجنة منفصلة للمعايير المحاسبية، وأخرى لمعايير المراجعة.
١٢. نوصي بوضع برنامج من قبل المجلس لفحص مدى التزام مكاتب المراجعة بضمان الجودة في الأداء و بما يحقق الرقابة الميدانية على مكاتب وشركات المراجعة.
١٣. نوصي الباحثين بإجراء دراسة مقارنة بين القوانين المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة في بعض الدول وبين قانون مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في السودان لسنة ٢٠٠٤م.

المصادر والمراجع

أولاً: المصادر باللغة العربية:

١. جمهورية السودان، قانون مجلس المحاسبين القانونيين لسنة ١٩٨٨م.
٢. جمهورية السودان، ديوان الضرائب لائحة ضريبة الدخل لسنة ١٩٨٧م تعديل لسنة ١٩٨٦م.
٣. جمهورية السودان، قانون تنظيم مهنة المحاسبة و المراجعة لسنة ٢٠٠٤م.

ثانياً: المصادر باللغة الإنجليزية:

- ١- International Federation of Accountants "Establishing and Development Professional Accountancy Body", Second Edition, November ٢٠٠٧.
- ٢- International Auditing and Assurance Standards Board: Quality control for Audit work, International standards on Auditing No. ٢٢٠.
- ٣- IFAC. IASB, Frame work for international education standards for professional accountant, December ٢٠٠٩
- ٤-International Federation of Accountants HANDBOOK OF INTERNATIONAL DUCATION RONOUNCEMENTS ٢٠٠٩ EDITION