

الملاحق



جمعية مهنيي المحاسبة

للمؤلفين:

■ أوسمار أنطونيو بونزانييني* و أميليا دا سيلفا وتيريزا غابرييلا لبيت**

*دكتوراه في الإدارة - البرتغال - محاسب وعضو أكاديمية العلوم المحاسبية-البرازيل.

ترجمة:

■ د. رمضان امحمد اجويلي كنان* ■ د.عبدالسلام محمد العود**

● تاريخ استلام البحث 2021/06/15م تاريخ ● قبول البحث 2021/12/21م

■ الملخص

يهدف هذا الفصل إلى مناقشة دور الجمعيات والأنظمة المحاسبية المهنية فيما يتعلق بالسياق الحالي للتدريب المحاسبي، حيث ينوي توسيع نطاق المناقشة حول أداء هذه المؤسسات باعتبارها ضمن المصلحة العامة، أي بمعنى توسيع المناقشة حول أداء هذه المؤسسات وعملها مع الجامعات بهدف يدخل ضمن عملية تدريب المهنيين في المستقبل سواء عن طريق تطبيق أدلة لإمكانية الوصول إلى المهنة أو عن طريق التأثير المباشر وغير المباشر في بناء محتويات المناهج الدراسية التي يقصد بها تشكيل المحاسبين. ويجب التفكير فيه بشكل علني وصريح وخال من أي فكر ايديولوجي. وبذلك فمن المهم تحليل جوانب العلاقة بين الجامعات وهذه المؤسسات وذلك من أجل معرفة عدم وجود علاقة بهذا الموضوع أي أن هذه الجامعات تتأثر بهذه الجمعيات المهنية وذلك من أجل مصالحها الشخصية.

● الكلمات المفتاحية: المهن، المحاسبة، النقابات والأنظمة المهنية، الجامعات، المحاسبين.

* استاذ مساعد بقسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والتجارة جامعة المرقب Email:Gwely2004@yahoo.com
** استاذ مساعد بقسم المحاسبة - بكلية الاقتصاد والتجارة جامعة المرقب Email: aaloud70@yahoo.com

Abstract

This chapter aims to discuss the role of professional accounting associations and orders in relation to the current context of accounting training. It is intended, with this, to broaden the discussion about the performance of these professional entities, since they are placed as of public interest. Its work with the universities, aiming to interfere in the training process of future professionals, whether by the application of evidence of access to the profession or by direct and indirect influence in the construction of the curricular contents intended to form the accountants, must be thought openly and free of ideological load. Thus, it is considered important to analyze the aspects of the relationship between universities and such class entities, in order to know if there is a disinterested relationship or if, on the contrary, the university is influenced by professional accounting associations and orders, in percussion of their selfish interests.

Keywords: professions, accounting, associations and professional orders, universities, accountants.

■ المقدمة

الدراسات حول دور الجمعيات المهنية في مجال الديمقراطية المثلى راسخة في الأطروحة القائلة بأن الاتحادات المهنية تعتبر أحد مكونات الحرية لدى الفرد من خلال المطالب النقابية وأحد الحلول الديمقراطية الممكنة للتعامل مع إدارة التعقيد الاجتماعي وسلطة الدولة. في هذه البيئة وفقاً لـ لوتشمان [1] تقديم الانتماء الاجتماعي في سياق الديمقراطية والحرية الفردية لا تقتصر على اجتماع أفراد من نفس التجارة أو العمل أو المهنة.

الجمعيات والأنظمة المهنية والجامعات هي مؤسسات عامة ووفقاً لفريديسون [2] فإن كلاً منهما تعمل مع الدولة من خلال السلطة المهنية من ثلاث ركائز أساسية وهي الاستقلالية واحتكار المعرفة ومنح المصادقية. وتركز أنشطتها على مراقبة الأصول المادية والقانونية لهذه المؤسسات. ومن الناحية التاريخية أول رابطة للمهنيين في مجال المحاسبة ظهرت في اسكتلندا في عام 1770. وينظر إلى هذه الجمعيات باعتبارها الرائدة لظهور مهنة المحاسبة في أوروبا و ومن ثم أمريكا.

في المقابل فإن الجامعات هي مؤسسات تقدم المعرفة المجردة وتصادق على المهارات

التقنية التي تقود الفرد إلى المركز المهني [3]. وبالتالي في ضوء الاستقلالية المتصورة التي تؤلف مفهوم الجامعة وأداء جمعيات وأوامر المحاسبة المهنية من أجل التدخل في المحتويات المحددة لتدريب المحاسبين المستقبليين وأيضا في صياغة وتطبيق الاختبارات للوصول إلى الفئة المهنية فإنه تم عرضها كموضوع للبحث والمناقشة. و سيتناول هذا الفصل النقاط الآتية:

تاريخ الجمعيات الأولى:

- مهنة المحاسبة والتنظيمات النقابية في العالم:

- الدخول إلى مهنة المحاسبة في البرازيل:

- التأثيرات على محتويات المنهج التي تصدق على المحاسبين:

طبقاً لبيرج ولون [4] وبهاتاشيرجي [5] وبورين [6] بدون سياق العلوم الاجتماعية فإن هذه الدراسة مصنفة على أنها وصفية و استكشافية ونوعية وبليوغرافية.

2. الإطار النظري

تعتبر النقابات المهنية وفقاً لأبوت [7] جهات اجتماعية و مهمة من خلال قيادتها في لحظة معينة حيث تحرر وتطلق مجموعة من الإجراءات لتحسين وضع المهنة في بيئة اجتماعية واقتصادية معينة. علاوة على ذلك وفقاً لويلموت [8] على الرغم من كونها أجساما سياسية و تطوعية بطبيعتها ذات أغراض تهدف إلى تحديد وتنظيم وتأمين وتمثيل مصالح أعضائها بما في ذلك من خلال بناء حواجز للدخول إلى مجال عملها من امتياز الدولة.

لكل مهنة ثقافتها المهنية الخاصة بها وأبطالها المؤسسون ولهجتها الخاصة فضلاً عن الأساطير والطقوس الجماعية لمورد ثقافي معين والتي تمسك الاحتكار الذي يشهد عليه امتلاك أوراق الاعتماد الأكاديمية. وفقاً لدينيز [9] تعمل كقاعدة للاستبعاد الاجتماعي وتفصل بين المهنيين وغير المهنيين.

● الجمعيات المهنية

قبل الثورة الصناعية كانت الجمعيات المهنية بالفعل تؤدي دورها من خلال نشاطات مماثلة لمكتب الشركات. بالرغم أنه انتهى في العصور الوسطى - في مواجهة توفير العمالة المجانية من الريف بسبب الثورة الزراعية وضعف قوة الإقطاعية- والتي تم تصميمها في معالم الشركات [10]. أدت هذه الظروف وغيرها إلى نمو التجارة والمدن. وبالتالي ومن أجل فهم خلق وتطور هذه الجمعيات المهنية هناك حاجة لربط هذه المنظمات وتأثيرها ليس فقط في سياق المجتمع الرأسمالي والصناعي ولكن أيضاً في مشاركتها في تنظيم الحياة الاجتماعية والاقتصادية للدولة الحديثة.

بشكل عام تمت المحافظة على الجمعيات الأولى بطريقة مشابهة لما يحدث اليوم: من خلال تحصيل رسوم العضوية الشهرية أو السنوية. وفي الجانب الهيكلي تم تنظيمهم في ظل تسلسل هرمي راسخ حيث احتل الخبراء أعلى المناصب وكان على الزملاء كمتدربين رفع مناصبهم وتطوير تدريبهم.

على الرغم من أنها منظمة مدنية مقبولة ومعترف بها على نطاق واسع في المجتمع اليوم إلا إنه مازال من الصعب الحصول على تعريف دقيق لمصطلح "جمعية". وفقاً لـ لوشمان [1] في ظل تعدد الممارسات النقابية فإنه من الصعب إنشاء مجموعة من الخصائص العامة التي يمكن أن تحدد بعض الفروقات دون التعرض لخطر الوقوع في النقصان أو التبسيط. مثل هذه الصعوبة موجودة في التيارات النظرية المختلفة وتستند إلى التفسيرات حول أهمية الجمعيات للحياة في المجتمع. ولكن على الرغم من أن الاختلافات تتخللها فإن المفاهيم حول مفهوم الارتباط شائعة إلى حد ما والتي أدت إلى عدم نمو التجارة والمدن. في هذا السياق لوشمان [1] اوقف تأثير توكفيل على ترسبات المفهوم الحديث وذلك بسبب رؤيته بأن الارتباطات الثانوية تختلف عن الروابط البدائية. ومن هذا المنظور الشعور بالارتباط يشمل إلى حد كبير على أنواع الروابط المشتركة التي هي ثمرة خيارات شخصية

ولكنها ذات روابط أضعف إذا ما قورنت بالروابط الأسرية. من الناحية العملية وجود وأداء الجمعية المهنية تعد عناصر ضرورية لتشكيل مهنة معينة نظرًا لأنها تتحكم في قواعد السلوك المهني من خلال السلوك والقواعد الأخلاقية وهو أمر بالفعل أبرزه دوركهايم [12] باعتباره رابطاً مهمًا إلى تأسيس علاقة الشخص بالعمل والمجتمع [13، 14].

ولكن من ناحية أخرى هناك مجموعة من الباحثين الذين يسعون إلى إيجاد أفضل تعريف لمصطلح المهنة بشكل نهائي. وذلك باستخدام مصطلحات متطورة لها و من ناحية أخرى هناك وجهة نظر لمؤلفين مثل برانت [15] الذين اقترحوا التخلي عن الحلول المقترحة في العقود الأربعة الماضية. ركز برانت [15] دراساته على جانب واحد يعتبره المشكلة الأساسية وهي وراء العديد من المشاكل الأخرى: التعريف البسيط للمهن يفترض مسبقًا أنها تستند إلى ممارساتهم المهنية في معرفة علمية منظمة وغالبًا ما تكون معرفة علمية. من وجهة نظر معارضة ساكس [16] يدرك بأن المهن تشكلت من خلال سلطتهم الاجتماعية وكيفية استبعاد الأفراد الذين لا يمتلكون المعرفة المطلوبة على أساس قانوني.

يتشارك سفينسون وإيفيتس [17] وجهة نظر برانت [15] فيما يتعلق بموضوع الحفاظ على الخط الذي يفصل بين المؤسسات المهنية والمهن. عند التساؤل عن التقاليد ذات الصلة. يسعى سفينسون وإيفيتس [17] و برانت [15] إلى إعادة تركيز الجدل على تعريف مصطلح المهنة وجهود التصور والنسبية بناءً على مرجعية الزمان والمكان في عملية دمج أحدث التحولات في العمل المهني والأبعاد التنظيمية لممارستها التي تحدد الأسئلة النظرية والمنهجية الجديدة وظهورها التجريبي، هي رافد لتقارب مثل هذه التقاليد.

و تجدر الإشارة أيضًا إلى أنه في سياق علم الاجتماع والنظرية الوظيفية للمهن. الجمعيات المهنية وضعت كآلية مهمة للحماية والحفاظة على المهن لأنها تضمن الرقابة المهنية والاستقلالية والتنظيم. و مع ذلك يلاحظ أنجيلم [18] أنه في سياق الكفاءة المهنية انشئت الجمعيات المهنية من قبل الدولة وهي تمثل الآن سياسة الدولة. في النظرية

التفاعلية تُعرّف الجمعيات المهنية بنفس الطريقة التي تعرف بها مؤسسات التعليم العالی كمؤسسات لحماية شهادة الدبلوم والتراخيص والتكليفات [3]. و بهذه الطريقة تعتبر الجمعيات من هذا النوع مؤسسات وسيطة بين الدولة والمهنيين وبينهم وبين الجمهور التي تشارك في لعبة فن الخطابة أو الخطاب بهدف كسب الاعتراف العام والحماية القانونية. تاريخياً ، تمكنت العديد من الجمعيات المهنية التي تأسست في القارة الأوروبية من ممارسة سلطتها الفعالة في النصف الأول من القرن العشرين. العديد من هذه الجمعيات المهنية التي استلهمت دستوراً وفقاً للإيديولوجية الفاشية الإيطالية قد انتهى المطاف بها إلى أزمة في نهاية الحرب العالمية الثانية إلى جانب انتصار الديمقراطيات.

من ناحية أخرى إذا تمكنت المؤسسات الأوروبية للتضامن الاجتماعي من إيجاد أرضية مع عقلية موجودة بالفعل من أصل تاريخي في بلدان أخرى مثل البرازيل. كان على الجمعيات المهنية مهمة إنشاء أساس نفسي من خلال التعليم مما أدى تبني في شكل نموذج مؤسسي خاص بها قادر على الحفاظ على الاتجاه المعادي للفردية آنذاك.

على وجه الخصوص فإن الجمعيات المهنية والأنظمة المحاسبية لها وظائف مختلفة من بينها الدخول إلى المهنة ومراقبة أنشطة المنتسبين التابعين لها والإشراف عليهم وتشجيع البحوث والنهوض بالعلوم التي تشتمل على التدريب الخاص بها.

في السياق الحالي للجمعيات المهنية يبرز موقف نورديخراف [19] وينقل النقاش إلى اتجاه جديد لأنه سلط الضوء على الروابط بين المنطق المهني والمنظمات الخارجية من خلال عمليات التدريب المهني. وفقاً لموزيو وكيركاتريك [20] فإن مثل هذه الضغوط تجبر الجمعيات المهنية على البحث عن أشكال جديدة لإعادة البناء والتصنيف بحيث يصبح سلوكهم أكثر تنظيماً ليشمل إمكانية الاحتراف الهجين مدمجاً مع مبادئ الإدارة.

في التاريخ الحديث تركز نشاط المحاسبين الأوائل منذ البداية على التحكم في الأصول الشخصية وجلب علوم المحاسبة إلى بيئة المنظمات وأصبحت ضرورة لعمليات الإدارة.

وذلك باتباع المنطق التاريخي للقاء المهنيين في الجمعيات للدفاع عن مصالحهم و سار المحاسبون الأوائل أيضاً على نفس الطريق.

● مهنة المحاسبة: نبذة تاريخية

أدى استخدام تقنيات الري من قبل الناس البدائيين إلى ظهور فائض في المنتجات الزراعية. ونتيجة لهذه العملية الجديدة بدأ جزء من السكان يستخدمون في عمليات التجارة والتصنيع الذي أدى إلى بداية فترة التحضر. يذكر بويسا [21] أنه في بداية دورة التمدن ظهرت طبقة حاكمة تم إثراؤها باستغلال العمالة وتحصيل الضرائب وفرض الضوابط العسكرية وكذلك السيطرة السياسية والدينية. اعتبرت نظريات المحاسبة عملياً حتى القرن الثامن عشر هي نفسها التي تم أخذها في الاعتبار للعمل الرائد للوقاباتشيوليو نظراً لاعتبارها العلم الذي يتحكم في إرث الكيانات والتي يعود أصلها إلى قدم الإنسان. كانت النظريات المحاسبية التي اعتبرت العلم الذي يتحكم في تراث الكيانات والتي يرجع أصلها إلى عمر الإنسان حتى القرن الثامن عشر وهي تقريباً نفس النظريات التي تم اعتبارها في العمل الرائد الذي قام به لوقا باتشيوليو في أطروحته مؤلفة من 36 فصلاً في كتاب مطبوع يتناول الرياضيات و تناول الفصل التاسع والحادي عشر عملية القيد المزدوج.

بناءً على هذه النظرية التي قدمها باتشيوليو ظهرت الأسس الرئيسية للمحاسبة من بينها تعريف المخزون والمبادئ التوجيهية لكيفية مسك السجلات و تنظيم القيود المحاسبية في الدفاتر (الكتاب الذي تم فيه تسجيل المعاملات كما حدثت) دفتر اليومية و كتاب الأسباب والمصادقة على هذه الكتب كوسيلة لتجنب السجلات المزورة و تسجيل المصروفات والإيرادات واقتراح النتيجة المالية التي سيتم إعدادها في نهاية العام لمواجهة الاختلافات بين مدخلات العقل والمذكرات ونظام التطابق المزدوج من بين أمور أخرى إثبات المدين أولاً ثم الدائن.

أول سجل كامل لنظام القيد المزدوج لمسك الدفاتر يعود إلى عصر النهضة موقعه مدينة جينوا بإيطاليا. وهناك ارتباط وثيق الصلة بكتاب الرياضيات للوقا باتشيليو مجموعة الحساب والهندسة والنسب والتناسب تضمن جزءاً عن نظام القيد المزدوج وقدم المنطق الذي كان قائماً على القيود المحاسبية [22]. بعد عملية تحول التنمية الاقتصادية من قارة أوروبا إلى إنجلترا نتيجة لعملياتها الريادية في مجال الصناعة بذلك ظهرت احتياجات جديدة ارتبطت بالضوابط في الوحدات الاقتصادية والتي شجعت على توحيد النموذج الأنجلو ساكسوني [8]. على غرار ما حدث في قارة أوروبا كانت إيطاليا مهد الابتكار المحاسبي خلال الفترة الطويلة عندما كان لمدنها تأثير قوي على الاقتصاد. تعد إنجلترا ولاحقاً والولايات المتحدة الأمريكية من المناطق المؤثرة في تطوير المحاسبة المعاصرة.

هناك أيضاً فهم بأن أصول متخصصي المحاسبة كان عنصرًا من عناصر حوكمة الشركات مرتبطًا بإنشاء الشركات والمتطلبات القانونية للمراجعة مما أدى إلى نمو المحاسبة كمهنة [22 ، 23]. حتى وإن حدث هذا النمو بشكل مختلف في بلدان مختلفة فقد أحدث تغييرات كبيرة و كان الاتجاه الحديث للمحاسبة. هذا الاتجاه العصري هو استجابة المحاسبية للزيادة في الحاجة للمعلومات نتيجة للتغيير الاجتماعي والاقتصادي الواسع مبدئياً في مجال التدقيق عن الفحم ثم في وقت لاحق في تدفق النفط [24]. وفي وقت لاحق أدى اختراع التقنيات إلى تطور جودة المعلومات وتأثيرها على الوساطة الاقتصادية تاريخاً وراء الإرث الموروث من الماضي في العصور الوسطى. حدث هذا التطور بسبب المرونة و الدرجة العالية من التجريد في المحاسبة وهو أمر أساسي للإبلاغ عن الأنشطة الاقتصادية المتنوعة للمنظمات ونطاقها وتعقيدها.

في بيئة للنمو الاقتصادي ظهر طلب جديد في المجتمع تاريخاً وراء الشكل القديم للإدارة ومسك الدفاتر. في ذلك الوقت ظهرت الحاجة إلى الأشخاص ذوي المعرفة والمهارات والمؤهلات للسيطرة على الثروة [25]. لذلك كان من الطبيعي أن تظهر مساحة للعمل من أولئك الذين يمتلكون المعرفة في المحاسبة مما يؤدي إلى إنشاء مهنة المحاسبة. في مثل هذا

السيناريو تم بناء مهنة المحاسبة بمساهمات الأفراد ومن ثم اعتبارهم القادة وهو أمر مهم في ترسيم الحدود القانونية والتنظيم المهني و المطالبة الشرعية والقانونية.

هناك تصور في السياق التاريخي بأن ظهور مهنة المحاسبة له علاقة وثيقة بنهاية القيود التي حالت دون إنشاء مجتمعات الشركات. على الرغم من وجود حاجة كبيرة إلى رأس مال في فترة الثورة الصناعية وأوائل القرن التاسع عشر إلا إن العوائق القانونية قيدت تكوين الشركات ذات المسؤولية المحدودة مما أعاق تكوين رؤوس الأموال وكذلك أعاق نمو مهنة المحاسبة [23].

من ناحية أخرى في فترة من القرنين التاسع عشر والعشرين كثيرا ما انخرطت العديد من البلدان في صراعات عسكرية أو نزاعات اقتصادية غالبًا ما نتجت عن التوسع الرأسمالي والأيدولوجي ومقاومة مثل هذه التوسعات. في الوقت الذي تم فيه سحب هذه القيود أصبح المجال للمحاسبين وكذلك لتوحيد المهنة مفتوحا.

● أول جمعيات المحاسبين المهنيين

أول تشكيل للمنظمات المهنية كان في إدنبرة Edinburgh ثم في فلاسكو Glasgow لاحقًا و بالرغم من أن اسكتلندا تعتبر الرائدة لم تنشأ عن رغبة المحاسبين في رفع مكانتهم أو الحصول على امتيازات جديدة أو تعزيز الاحتكارات [26]. ما حدث بالفعل هو تعبئة من هؤلاء المهنيين ذوي المكانة بالفعل ضد تحديات المجموعات التجارية القوية في لندن. بالإضافة إلى ذلك تنظيم الصف كجمعية تعمل على زيادة الوعي بالجماعة وترسيخ هويتها أثناء المواجهات الأيدولوجية مع الأحزاب المعادية مثل الجماعات التجارية القوية.

في المرحلة الأولى من تنظيم مهنة المحاسبة كانت معاهد القطاع الخاص مسؤولة في بريطانيا وعلى الرغم من الاعتراف بها في المواثيق الملكية إلا إنها لم تنظمها رسميًا من قبل الدولة البريطانية [23]. على العكس من بريطانيا فإنه في فرنسا تم تقسيم تنظيم المحاسبين والمراجعين المحترفين بين نقابة المحاسبين القانونيين وشركة المدققين الوطنية

حيث تخضع الهيئتان لتنظيم صارم من الدولة. أيضًا انه من الضروري التفكير في إدراج شخصية الدولة كحليف للمنظمات المهنية لأنها نشأت من خلال سلطتها في منح وفرض الاحتكارات أو الترتيبات المقيدة للمهن. وهكذا حسب لسودابي وفيالي [27] فإن المشاريع المهنية بالإضافة إلى الدعم الذي يسعون إليه من الدولة حتى يتمكنوا من بدء الإجراءات القانونية لتحويل الوظيفة (شغل) إلى منظمة مهنية (مهنة) تجلب معهم المشاريع ذات الطابع المؤسسي

وفقًا لويلموت [8] ظهور الدولة الحديثة كان حالة مهمة لتطوير وتنظيم ممارسة المحاسبة. ومع ذلك فإن الدراسات التي أجريت في سياق المهن أهملت هذه الممارسة أو اعتبرتها ذات تأثير محايد. في أوقات أخرى هذا الدور ينظر له على أنه مهم و في الوقت الذي تدخل فيه تحد من استقلالية المهن. تقليديًا قد استخدم المحاسبون الدولة لتعزيز مصالحهم بما في ذلك توسيع امتيازاتهم وإغلاق السوق كما في التأهيل المهني (الاحتراف) كمدقق حسابات [28]. كمثال على ذلك حالة اليونان بين عامي 1940 و 1950 عندما بدأت الدولة مشروع التأهيل المهني (الاحتراف) للمدققين باستخدام التدقيق كأداة للرقابة الاقتصادية والسياسية فضلاً عن كونه جهازاً لإضفاء الشرعية على الحكومة نفسها.

نقطة أخرى تستحق الاهتمام هي تدخل الدولة في العمليات التنظيمية حيث لم يتم تنظيم المحاسبة بنفس الطريقة في بلدان مختلفة. أحد الأسباب لهذه الاختلافات يكمن في النظام القانوني الذي يختلف دوليًا بسبب وجود نظامين محددين في العالم المتقدم: القانون المدون والقانون العام (العرفي).

أما بالنسبة للقانون المدون فهو يستند إلى القانون المدني الروماني الذي يدافع بشكل جوهري على قيام الحكومة بدور المنظم لجميع الحقائق والأفعال المحددة في التشريع الحالي [29] ونشأ في إنجلترا تقاليد القانون العام في العصور الوسطى وهو مدونة قانونية أكثر تنوعًا تعود إلى تدوينات القرن التاسع عشر.

هو في الأصل عادات وتحليل للقانون العرفي و توجد عملية لإنشاء القوانين بشكل عام ولكن تطبيق القوانين محدد في حالات أو أنشطة أو شرائح. يكمن هذا الاختلاف بين النظامين في الخصوصية التي يحددها قانون الشركات أو القوانين التجارية انشيء في شكل قواعد مفصلة للمحاسبة والتقارير المالية في المرجع [29]. مع هذا طبيعة التشريع والقوانين لكل بلد يمكن أن تتأثر بالنظام لأنه حيثما يسود القانون العام يتم تطوير المهنة تحت مسمى ، مثل المحاسب القانوني المعتمد (CPA).

فيما يتعلق ببلدان القانون المدون تهيمن معايير الدولة على مهنة المحاسبة وقد تم تطوير المحاسبة والمراجعة كمهن متميزة وذات مسميات مختلفة. من ناحية أخرى نظرًا للتأثيرات التاريخية أو الثقافية من الممكن ملاحظة بعض الاستثناءات مثل اليابان واليونان وبلغاريا حيث عملت الأوامر المهنية على تبسيط المهنة بالإضافة إلى تقليل عدد الألقاب دون النجاح في مثل هذه المحاولات. حتى ولو لوحظ في الوقت الحاضر الاختلافات والتشابهات في الصفات وأداء ممثلي الكيان للمهنيين في المحاسبة فإن الأصل هو نفسه من جمعيات المحاسبين الأولى والتي تشكلت من القرن السادس عشر في أوروبا.

● اسكتلندا وإنجلترا: نشأة جمعيات المحاسبين المهنيين

على الرغم من وجود ذكر لجمعية المحاسبين التي تشكلت في عام 1581 في مدينة البندقية إلا إنه وفقًا لهيندريكسن وبريدا [22] أكبر قوة دافعة لمهنة المحاسبة حدثت تلك المصاحبة لبداية الثورة الصناعية عندما زادت متطلبات أخصائي المحاسبة بشكل كبير. تم تقديم اسكتلندا على أنها الدولة التي تم فيها إنشاء الجمعيات المهنية الأولى منذ أشار دليل إدنبرة البلدي لعام 1773 إلى أداء سبعة محاسبين. فيما بعد في وقت مبكر من القرن التاسع عشر كان هناك أقل من 50 محاسبًا عامًا مسجلين ويعملون في المدن الرئيسية في إنجلترا واسكتلندا [22]. كان من تفويض قانوني ، صدر في عام 1854 ، يسمح لممارسي المهنة بتقديم أنفسهم على أنهم «محاسبون معتمدون» ، مما أدى إلى

إنشاء جمعية للمحاسبين موقعها في إدنبرة. ثم تم تشكيل جمعيات محلية أخرى ، وبلغت ذروتها بموافقة الملكة فيكتوريا في عام 1880 على معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز [25].

كانت هذه الجمعيات المهنية في اسكتلندا الرائدة في النهوض بمستوى المهنة. في أواخر القرن التاسع عشر وما بعد جمعية المحاسبين في إدنبرة 1853 (SAE) و معهد المحاسبين والاكتواريين في قلاسكو (IAAG) من 1854 وجمعية المحاسبين في أبريدن 1866 Aberdeen يمكن اعتبارها أقرب الأمثلة على الرقابة النقابية في المحاسبة الاسكتلندية. وإلى حد ما كان تشكيل هذه الجمعيات بمثابة موقف استجابة لتحدي قوة وسلطة المحاسبين القانونيين الاسكتلنديين في تقديم الخدمات المتعلقة بمحكمة العدل. ومع ذلك كان إنشاء جمعية المحاسبين في أبردين مرتبطاً بأسباب اقتصادية محلية مثل السكك الحديدية والقطاع المصرفي وبعد تشكيل هذه الكيانات الثلاثة واجه أعضاؤها تحديات من منظمات تنافسية المعنية والمهتمة باحتكار المهنة [25]. وعلى الرغم من الاختلافات تحالفت جهود الجمعيات الثلاث للدفاع عن الوضع المهني للمحاسبين بما في ذلك الامتحانات المشتركة ومراجعة الأعضاء الوطنيين والتسجيل المهني.

تم توضيح التنظيم المبكر للمحاسبين في اسكتلندا من قبل ووكر [30] كنتيجة للنظام الانفصالي القانوني الاسكتلندي ونهوض المجتمع الصناعي ومحاولة تحقيق الإغلاق الاجتماعي والحراك الجماعي. كان التدريب المهني في إدنبرة وقلاسكو في عام 1853 بمثابة استجابة تنظيمية لنشاطات مجموعة قوية من التجار في لندن والتي ظهرت مطالبهم لإصلاح القانون من الفلسفة الاقتصادية السائدة في بريطانيا الفيكتورية. هددت مثل هذه المقترحات في نهاية المطاف مصالح المحاسبين الاسكتلنديين ولكنها أدت إلى روابط قوية بين المنظمات المهنية في اسكتلندا وإنجلترا.

حدث معلم هام آخر في إضفاء الطابع المهني على المحاسبين في اسكتلندا في عام

1854 عندما جاءوا لاحتكار مهنة ممارسة المحاسبة من خلال الاستحواذ الواحد على أوراق الاعتماد مثل المحاسب العام [31]. في ذلك الوقت تم تحدي الاحتكار باعتباره مخالفاً للفلسفة الاجتماعية والسياسية ومن خلال استخدام التحليل النقدي للسرية المهنية مما يدل على أنه اتخذ تفسيراً وظيفياً لدور المهن في المجتمع وحصوله على الحماية والمساعدة من مصادرهم العليا من خلال صلاتهم بالمهن الأخرى وحتى بالظروف السياسية. بعد تأسيس جمعيات المحاسبين في اسكتلندا ظهرت تشكيلات مماثلة في إنجلترا وويلز في نهاية القرن التاسع عشر [25]. كما هو الحال في اسكتلندا كان هناك محاسبون عامون يعملون في إنجلترا وويلز على الرغم من أنهم لم يكونوا مرتبطين بأي اتحادات مهنية [25 ، 32]. ومع ذلك تمشيا مع اسكتلندا، التشريعات الوطنية بشأن الخدمات المهنية للمحاسبين القانونيين لإنجلترا وويلز خلق الحاجة إلى تشكيل مجموعة رسمية لتأسيس الرقابة النقابية.

منذ ذلك الوقت سمحت مهنة المحاسبة بالفعل بإلقاء نظرة على بعض الفروق الدقيقة فيما يتعلق بالسياق الاجتماعي. منذ بداية 1870 عرفت المحاسبة بالممارسات التجارية فإن مهنة المحاسبة في إنجلترا وويلز تركت وراءها النظرة القديمة كوظيفة تجارية غير معروفة المعالم إلى مهنة مرموقة ومعترف بها في المجتمع [33]. في نفس الوقت الذي وسع فيه علم المحاسبة مكانته المرموقة واعترافه بها كانت وظيفة السكرتارية تفقد أهميتها وينظر إليها على أنها وظيفة أنثوية. في نهاية عملية الاحتراف والمهنية حوالي عام 1930 حصل المحاسب على الاعتراف بأنه وظيفة موجهة إلى المهنيين الذكور.

حاليًا الجمعيات التي تجمع المحاسبين المهنيين في بريطانيا بناء على ألتينتناس ويلماز [29] هي معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (ICAEW) ومعهد المحاسبين القانونيين في اسكتلندا (ICAS) وجمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين (ACCA) والمعهد القانوني للمحاسبين الإداريين (CIMA) والمعهد القانوني للمالية العامة والمحاسبة (CIPFA) وجمعية المحاسبين الدوليين (AIA) وجمعية فنيي المحاسبة. لكل منها نظام

اعتماد خاص بها ولا يعمل بطريقة مشتركة ومنسقة ولكنها تحت إشراف اللجنة الاستشارية لمنظمات المحاسبة (CCAB) [34]. وبالتالي يتم مراجعة المعايير المحاسبية من قبل مجلس إدارة يسمى بيان ممارسات المحاسبة القياسية (SSAP) ، ويعتمد من قبل الهيئات المهنية.

كان هذا الدور الرائد نموذجًا لدول أخرى في أوروبا والولايات المتحدة أيضًا. في السياق الأوروبي كانت المحاسبة بالنسبة للتجار هي أحد الأهداف لبيان القيمة الحقيقية للديون ومثال على ذلك في فرنسا حيث ينص القانون التجاري الفرنسي على مثل هذا المطلب منذ تنفيذه في 1673.

● جمعيات المحاسبة في فرنسا وألمانيا

مدرسة المحاسبة الألمانية إلى جانب المدرسة الفرنسية تشبه إلى حد ما الأمثلة الكلاسيكية للنموذج القارة الأوروبية على عكس النموذج الأنجلو ساكسوني. فيما يتعلق بالبيئة القانونية والتنظيمية ، فإن القانون التجاري الألماني في عام 1861 المستوحى من النموذج الفرنسي وقانون الشركات والضرائب و هو العمود الفقري في توحيد المعايير المحاسبية.

ومع ذلك وفقًا لنياما [34] على المستوى الثانوي هناك مهنة المحاسبة وسوق الأوراق المالية (البورصة). كثيراً ما يستشهد بالمدونة التجارية الفرنسية في الأدب الكلاسيكي باعتبارها الوثيقة الأولى في العالم التي تضع القواعد التنظيمية للنشاط التجاري. فالقرار الوارد في تلك الوثيقة يتطلب من التجار الذين لديهم مسك دفاتر مزدوجة أن يعدوا قوائمهم المالية على النحو الصحيح من أجل توفير الحماية المناسبة للدائنين. يعتمد تطور مهنة المحاسبة في فرنسا إلى المتطلبات القانونية لتعيين أنواع مختلفة من المفتشين والمراجعين بدءاً من المفتشين إلى النقابات المراقبين وأخيراً إلى المفوضين [23].

على عكس الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا العظمى لا تقوم شركات المحاسبة في

فرنسا بتطوير أو سن معايير محاسبية ويتم تمثيل مهنة المحاسبة بكيانين:

- نقابة متخصصي المحاسبة (المحاسبين): يجري اعتماد المهنة ويعمل تحت اختصاص وزارة الاقتصاد والمالية. تم إضفاء الشرعية عليها من قبل الحكومة في عام 1945، بهدف الدفاع عن شرف واستقلال مهنة المحاسبة.

- اللجنة الوطنية للمراجعين المستقلين (المدققين): وهي تضطلع بمهمة وضع معايير مراجعة الحسابات (التدقيق) ومراجعة مدونة الأخلاقيات وإصدار المبادئ التوجيهية الفنية. وهي خاضعة لأشراف وزارة العدل ومنذ عام 1966 أصبح التدقيق إلزامياً للشركات التي تدرج ضمن معايير معينة مثل حجم المبيعات وإجمالي الأصول وعدد الوظائف.

لدخول المهنة تبدأ المهنة الكلاسيكية للمحاسب الفرنسي بامتحان يسمى البكالوريا والذي يمنح دبلوم الدورة الثانية. بالحصول على هذا الدبلوم يمكن للمهني الطموح الالتحاق بدورة دراسية تحضيرية للمحاسبة تصل إلى عامين. في نهاية الدورة يجب عليه إجراء سلسلة من الاختبارات التحريرية مع الهيئة المهنية بدراسة موضوعات مثل قانون الضرائب والرياضيات والمحاسبة والمعلوماتية. تمنح الموافقة للدبلوم التحضيري للدراسات المحاسبية والمالية (DPECF).

لكي تتمكن من بدء أنشطة المحاسب العام والحصول على أقصى لقب للمهنة (خبير) يخضع المرشح لتدريب عملي لمدة 3 سنوات في شركة تدقيق إلى جانب إجراء اختبارات مكتوبة وشفهية ودفاع عن أطروحته. في هذه المرحلة يجب أن يكون المرشح بالفعل منتسباً للهيئات التي تنظم المهنة مثل نقابة المحاسبين القانونيين [23، 35]. لذلك هي عملية صعبة تستغرق وقتاً طويلاً حوالي 10 سنوات من الدراسة ولكن مع خلفية أكاديمية وعملية قوية.

ولادة المحاسبة في ألمانيا اقترنت من القرن العشرين حيث نشأت في كليات التجارة

والأعمال (Handelshochschulen, Wirtschaftshochschule) واعتبرت جزءًا من فروع المعرفة في اقتصاديات وإدارة الأعمال [35]. تم إنشاء ست كليات إدارة أعمال في ألمانيا والنمسا وسويسرا: لايبزيغ وآخن وسانت غالن وفيينا عام 1898 وفرانكفورت وكولن في عام 1901 بناءً على مبادرة من الشركات والغرف التجارية. والبعض الآخر تأسس في برلين (1906) ومانهين (1908) ومونشين (1910) كلها تم إنشاؤها نتيجة للثورة الصناعية والتي أحدثت تغييرات في المحاسبة لا سيما من حيث المفاهيم مثل التكاليف والاستهلاك.

قانون الشركات كما أشار إليه التينتاس ويلماز [29] يبدو أنه كان العامل الأكثر تأثيرًا في المحاسبة في ألمانيا في نظر النظام القانوني المقنن والملزم الذي تم تبنيه على عكس القانون الأنجلو أمريكي. بالإضافة إلى ألمانيا تفرض فرنسا واليونان وبلجيكا قيودًا على إنشاء الجمعيات المهنية للمحاسبين العاملين في المجال العام. يشارك إيفانز وهونولد [36] أيضًا وجهة النظر القائلة بأن المحاسبة الألمانية في سياقها التنظيمي هي مهنة أقل تأثيرًا وأصغر بكثير مما هي عليه في الدول الأنجلو أمريكية مع أداء أقوى للدولة في التطوير المهني.

ومثلها كمثل فرنسا فإن التشريع الألماني يستند إلى رموز قانونية أو ما يسمى بالنهج القانوني في التعامل مع المحاسبة. فضلًا عن ذلك فإن وضع المبادئ المحاسبية وتعديل المعايير المحاسبية في ألمانيا لا تتأثر بنفس القدر من القوة الذي تتأثر به في الولايات المتحدة وبريطانيا العظمى. بالإضافة إلى ذلك يختلف دور الدولة اختلافًا كبيرًا عن دور بريطانيا حيث من المرجح أن ينظر المهنيون الألمان إلى الحكومة ولوائحها [36].

في المجال المهني في ألمانيا هناك فئتان في العمل. الأول يعادل المحاسب القانوني المعتمد والذي يتطلب الموافقة على امتحان التأهيل المهني من خلال شهادة جامعية في المالية والمحاسبة والقانون والاقتصاد وإثبات خبرة لا تقل عن 4-5 سنوات للحصول على

الاعتماد المناسب. الثاني هو فئة المفتشين المرخصين ويعتبر مستوى أدنى والذي يسمح أداءه بمراجعة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. كلاهما مخول قانوناً لأداء أعمال التدقيق والعمل كأعضاء في مجلس المراجعين المعتمدين ، وهو الهيئة الرسمية الألمانية رسمياً تابعة لوزارة الاقتصاد .

كما هو الحال في فرنسا فإن الالتحاق بمهنة المحاسبة في ألمانيا صعب بسبب درجات المعرفة ذات الصلة المطلوبة من المرشح. يكفي أن نتذكر أنه في عام 1931 قدمت الحكومة الألمانية بالفعل متطلبات التدقيق للشركات [35]. بالإضافة إلى ذلك في فرنسا يتطلب 5 سنوات من الخبرة قبل بدء الامتحانات في المجموع سبع سنوات بالإضافة إلى الامتحان الشفوي أمام مقعد المعلم المكون من ثمانية أعضاء.

● الجمعيات المهنية والمهنية في إيطاليا

في إيطاليا تتشابه تأثيرات قانون الشركات (القانون المدني) واللوائح الضريبية في المحاسبة مع عدد من دول القارة الأوروبية الأخرى وخاصة فرنسا وبلجيكا وإسبانيا. في ضوء عدم وجود هيئة لوضع المعايير المحاسبية في إيطاليا يتم تحديد معايير المحاسبة من قبل القانون المدني. في حالة الشركات الإيطالية المدرجة في سوق الأوراق المالية كانت هذه الشركات خاضعة للوائح إضافية بشكل أساسي من قبل (الهيئة الوطنية للشركات والبورصة) وهي منظمة تتساوى مع هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية [29].

وتجدر الإشارة إلى أن تنظيم مهنة المحاسبة في إيطاليا قد أعيدت صياغته بالكامل بموجب المرسوم التشريعي رقم 391 الصادر في يونيو 2005. ومنذ ذلك الحين تخضع مهنة المحاسبة للإشراف العام من وزارة العدل. وفقاً للأحكام القانونية الجديدة ، تتكون مهنة المحاسبة في إيطاليا من مستويين يختلفان فيما يتعلق بنطاق وطبيعة الأنشطة المهنية: محاسب قانوني وخبراء محاسبة [37]. في الجانب القانوني يشترط الحصول على درجة جامعية في كلا المستويين على الرغم من اختلاف في المدة الذي يقترح وجود صلة وثيقة

بين المسار الأكاديمي والمهني. ومع ذلك فإن المهنيين الذين حصلوا على لقب خبير محاسبي وتجاري بمناسبة التعديل القانوني لعام 2007 لديهم الآن تسجيل محاسب تجاري في نفس المجموعة المهنية التي ينتمي إليها المحاسب القانوني.

فيما يتعلق بالوصول إلى المهنة للحصول على التسجيل المهني بصفتك محاسب قانوني يجب على المرشحين الحصول على دبلوم لمدة 5 سنوات في العلوم الاقتصادية وإدارة الأعمال أو في العلوم الاقتصادية [37]. هناك أيضًا شرط الخبرة العملية لمدة 18 شهرًا مع مهنة مسجلة. بعد الحصول على الدرجة الأكاديمية وانتهاء فترة الممارسة يكون المرشح قادرًا على اجتياز امتحان الدولة. يُسمح لطلاب السنة الخامسة للمرحلة الجامعية ببدء التدريب اعتبارًا من السنة الرابعة من الدراسة. يتم تنفيذ هذا التدريب تحت إشراف خبير محاسبة أو محاسب قانوني من الذين تم تسجيلهم لمدة 5 سنوات على الأقل. تهدف هذه الدورة بعد التخرج إلى توفير جميع المعارف النظرية والعملية إضافة إلى دعم المهارات اللازمة للنشاط.

فيما يتعلق بامتحان الدولة فإن ما يسمى بإثبات الوصول إلى الفئة المهنية ، لمحاسب قانوني يتضمن مرحلتين: ثلاثة اختبارات كتابية واختبار شفهي واحد. يغطي الاختبار المكتوب الأول الموضوعات التالية: المحاسبة العامة والتطبيقية والخدمات المصرفية الفنية والمراجعة التجارية والصناعية والإدارة المالية والحسابات المالية. يتضمن الاختبار الكتابي الثاني المحتويات التالية: القانون الخاص والقانون التجاري وقانون الإفلاس وقانون الضرائب وقانون العمل والضمان الاجتماعي وقانون الإجراءات المدنية.

بالإضافة إلى ذلك فيما يتعلق بتطبيق الامتحانات على المهنيين الإيطاليين تتمتع الجامعات بالكفاءة لتقديمهم خريجين ووزارة العدل هي المسؤولة فيما يتعلق بمراجعي الحسابات. يحدث الشيء نفسه في إدارتهم حيث تجري الاختبارات مرتين في السنة [37]. بالنظر إلى مجموعة المتطلبات للوصول إلى مهنة المحاسبة في إيطاليا سواء في السياق

الأكاديمي او متطلبات الممارسة قبل الامتحانات فإن محتوى هذه المتطلبات الذي يتضمن عدة مجالات يعني أنه يجب أن يكون الشخص مستعدًا جيدًا للحصول على الموافقة.

● التنظيم والجمعيات المحاسبية في البرتغال

حتى الآن في القارة الأوروبية اللوائح المحاسبية في البرتغال تتبع النموذج المعتمد بالفعل في فرنسا حيث يوجد لدى التحكم الرقمي بالكمبيوتر اتصال إداري ومالى مع وزارة المالية مع القدرة على تطوير معايير المحاسبة والتي يتم إصدارها كمراسيم أو مراسيم قوانين. من هذا المنظور كان تطور المحاسبة في البرتغال مرتبطًا ارتباطًا وثيقًا بالدولة وهو جانب قيد استقلالية المهنة [38] وتعتبر بدايتها مرتبطة بمجلس التجارة والمرسوم الملكي الصادر في سبتمبر 1755 وحساب مؤسسة الطبقة التجارية في عام 1779 بمبادرة من ماركيز بومبال.

كان الهدف الرئيسي لفئة التجارة هو تعليم الطريقة الإيطالية (التطابق المزدوج) لأطفال التجار البرتغاليين. كانت هذه أول مؤسسة من نوعها تم إنشاؤها رسميًا في البرتغال وتهدف إلى التعليم المهني [39]. وكانت فئة التجارة تابعة لمجلس التجارة وكانت تعتبر أول دورة تعليمية فنية مهنية للمحاسبة تم إنشاؤها رسميًا في العالم. وفقًا لـ ليرا [40] كان نانسينتي المعلم الأول وهو رجل أعمال دمره زلزال عام 1755 والمعلم الثاني كان إيطاليًا اسمه أفونداانو.

في السياق النقابي للمحاسبة في البرتغال بدأت رابطة فئة المحاسبة المهنية في عام 1885 مع تأسيس جمعية المحاسبة البرتغالية. في وقت لاحق في عام 1894 تم إنشاء جمعية الموظفين في المحاسبة والتي تم تغيير اسمها في عام 1900 إلى معهد الطبقة التجارية في لشبونة [41]. عندما تم تشكيلها نظمت جمعية المحاسبة هذه المجموعة التي تتكون من شركاء قادرين على العمل في مناصب محاسبية عليا.

سلط كاريجا [41] الضوء على تأسيس جمعية المحاسبة البرتغالية في عام 1945 وتم الاعتراف بها قانونيًا في عام 1946. وبالنسبة للمؤلف فإن المحترفين البرتغاليين مدينون لهذه الجمعية المهنية بتمثيلها ومشاركتها في الاجتماعات والجمعيات الدولية. بالإضافة إلى ذلك كان لبعض النقاط تأثير سلبي على التطور المحاسبي في البرتغال: الفترة الطويلة لصلاحيات القانون التجاري البرتغالي الذي أُشئ عام 1833 والفترة ما بين 1928 و 1974 [38]. في ذلك الوقت كان بإمكان أعضاء الاتحادات حتى انتخاب قائدهم لكن الشخص المنتخب حصل على موافقة وزير الدولة لشؤون الشركات وكانت النقابات تعتمد على معهد العمل والضمان الاجتماعي. بالإضافة إلى ذلك لا يمكن نشر المجالات التي تنشرها الجمعيات دون موافقة وزير الدولة لشؤون الشركات.

في عام 1999 بموجب المرسوم القانوني رقم 452 تتلقى جمعية المحاسبين القانونيين اسم غرفة المحاسبين القانونيين. ثم ، في بداية عام 2000 دخلت مدونة الأخلاق حيز التنفيذ و كضرورة منطقية لفرض قواعد سلوكية على جميع المهنيين واستكمال المتطلبات التي تحدد مهنة منظمة. للوصول إلى السجل كمحاسب معتمد ولكي تكون عضوًا في نقابة المحاسبين المعتمدين فإن المتطلبات الرئيسية هي أن يكون لديك المؤهل الأكاديمي اللازم للتسجيل وإجراء تدريب مهني وامتحان مهني. فيما يتعلق بالمؤهلات الأكاديمية (الجامعية أو العليا) يجب الحصول عليها في أحد مجالات المحاسبة أو الإدارة أو الاقتصاد أو المالية أو الإدارة العامة أو ما يرتبط بها إلى جانب الحصول على الكفاءات في المجالات النووية والتكميلية.

في ضوء مسار مهنة المحاسبة في البرتغال لاحظ كاريجا ورودرiguez [38] أن المحترفين البرتغاليين لم يكن لهم تأثير يذكر في عملية التطبيع من خلال ممثلي النظام في CNC وهو أمر يتم تقديمه باعتباره خاصية عامة أدى المجتمع الأوروبي وفي النموذج القاري بالإضافة إلى البرتغال وبلجيكا وفرنسا وإسبانيا لديهم إرث مشترك من أنظمة الإبلاغ الضريبي.

● النموذج الياباني للمهنة والجمعيات المحاسبية

اليابان جزء من مجموعة البلدان التي تتبنى النظام القانوني لقانون المدونة حيث توجد درجة عالية من التفاصيل للقواعد التي يجب استيفاؤها. على غرار ألمانيا وفرنسا يتمتع النظام الياباني بمرونة أقل في هيكله القوائم المالية بالإضافة إلى اهتمام أكبر بالدائنين. وفقاً لنياما [34] كان الاقتصاد الياباني حتى نهاية الحرب العالمية الثانية تحت سيطرة التكتلات الصناعية والتجارية المعروفة باسم زايباتسو "الزمرة المالية" *zaibatsu* والتي غالباً ما تضمنت البنوك. في نهاية الاحتلال الأمريكي و في نهاية الصراع فقد زايباتسو السلطة السياسية ولا سيما من خلال تطبيق قانون مكافحة الاحتكار الموقع في عام 1946.

على الرغم من أن الولايات المتحدة حاولت إنشاء لجنة الأوراق المالية والبورصات (SEC) في اليابان في عام 1948 إلا إنه تم حلها في عام 1953 وتم نقلها إلى وزارة المالية وشجعت على تعزيز مهنة المحاسبة من خلال المعهد الياباني للمحاسبين القانونيين مثل هذه المبادرات لم تتجح. تاريخياً العديد من قوانين المحاسبة المطبقة في اليابان جلبت من أوروبا وخاصة ألمانيا كما هو الحال في القانون التجاري الذي نُشر عام 1899 ولكن مع التعديلات اللاحقة [29]. وهكذا تأثر نظام المحاسبة الياباني بكل من ألمانيا والولايات المتحدة الأمريكية لكن الحكومة لا تزال تمارس سيطرة قوية على العديد من الأنشطة مما يؤدي إلى بيروقراطية عالية في الأعمال والبيئة التي تضمنتها المحاسبة. في تاريخ الجمعيات اليابانية يعود تاريخ إنشاء الجمعية الأولى إلى عام 1927 واليوم تتبع مهنة المحاسبة اليابانية من قانون المحاسبين القانونيين المعتمدين الذي تم سنه في عام 1948 والذي يهدف إلى ضمان جودة مهنيين المحاسبة في المستويات العليا وفي الولايات المتحدة والمملكة المتحدة [34]. نتيجة لهذا القانون تم إنشاء المعهد الياباني للمحاسبين القانونيين (JICPA) [42] في عام 1949 وهو حالياً مؤسسة المحاسبة المهنية الرائدة في اليابان.

في المسار المهني الطريق إلى أن تصبح محاسباً قانونياً معتمداً CPA في اليابان يمر من خلال التدريب الأكاديمي على المستوى الجامعي في المحاسبة والمالية والمحاسبة الإدارية والمراجعة أو قانون الأعمال.

بمجرد استيفاء هذا المطلب فإن الخطوة التالية هي اجتياز اختبار المحاسب القانوني المعتمد الذي يتم إجراؤه بواسطة المحاسبين القانونيين المعتمدين ومجلس مراقبة المراجعة وباللغة اليابانية فقط ومرتين في السنة. بعد الانتهاء بنجاح يدخل المتقدم إلى برنامج تعليمي مهني في المحاسبة وبرنامج الخبرة العملية الذي يتطلب برنامج التعليم المهني لمدة 3 سنوات ومحتوى البرنامج المقدم من المعهد الياباني للمحاسبين القانونيين نفسه. بشكل عام يتماشى المنهج الذي يؤهل متخصصي المحاسبة المستقبلين في اليابان مع متطلبات معايير التعليم المحاسبية الدولية الصادرة عن مجلس معايير التعليم الدولي التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين. استكمالاً لبرنامج التعليم المهني سيكون المرشح قادراً على إجراء الاختبارات النهائية المطبقة سنوياً.

فيما يتعلق بالخبرة العملية المطلوبة للحصول على شهادة المحاسب القانوني المعتمد CPA في اليابان فهي تغطي فترة السنتين والتي يمكن إجراؤها قبل الامتحان القانوني أو بعده [42]. الامتثال لهذه المتطلبات يمكن للمهني الحصول على التسجيل باعتباره محاسباً قانونياً معتمداً ويكون قادراً على القيام بأنشطته وتقديم نفسه على هذا النحو بطريقة عامة. لذلك فهو تدريب طويل ومعرفة متعمقة ولكنه يؤدي إلى حياة مهنية قوية ومجزية.

● تطوير المهنة والجمعيات في الولايات المتحدة الأمريكية

يمكن رؤية تطور المحاسبة في الولايات المتحدة بما يتماشى مع التقدم الاقتصادي للبلاد ويرجع ذلك أساساً إلى التوسع في السكك الحديدية مما عزز الأنشطة الأخرى وأدى إلى ظهور امبراطوريات كبيرة تتكون من المصافي وخطوط أنابيب النفط ومحطات

التوزيع وغيرها من الأنشطة التي رافقت طفرة السكك الحديدية. كما أوضح نياما [34] فإن القضايا المحاسبية التي تتضمن الاستهلاك والتكاليف والأرباح والاستثمارات تتطلب حلولاً سليمة للمستثمرين من الناحية المفهومية.

في سياق إضفاء الطابع المهني على المحاسبين تم دعمه من قبل جمعيات قوية مع ميزات محاسبية من المملكة المتحدة ، بما في ذلك النموذج النقابي المهني [23]. على وجه الخصوص فإن تطور المحاسبة في الولايات المتحدة كمهنة في الأصل كان في القطاع الخاص يقدم التعليم و المتطلبات والممارسات التأديبية والمعايير المهنية والمراجعة والأخلاق. من وجود متخصصين في المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية من المملكة المتحدة فإن الحركة النقابية في الولايات المتحدة لم تظل غير مدركة لبادرة المهاجرين الاسكتلنديين. وفقاً لكاركيجا [41] فإن تعيين المحاسب القانوني المعتمد (CPA) نشأ في القانون عام 1896 في ولاية نيويورك وعندها تم تكييفه مع الولايات الأخرى في الاتحاد مما نتج عنه المؤهلات التي بها حصل المحاسبون القانونيون المعتمدون هيبتهم والاعتراف بهم.

بدأت جمعيات المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية في عام 1887 عندما تم إنشاء الجمعية الأمريكية للمحاسبين العاميين (AAPA) وهي الآن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين [22]. في تأسيسها كان لدى الجمعية الأمريكية للمحاسبين العاميين مجلة المحاسبة كجسم رسمي وكان مؤسسوها 10 أعضاء وهو عدد ضئيل قبل الآلاف من الأعضاء في الوقت الحاضر. على الرغم من كونها رائدة إلا إن الجمعية الأمريكية للمحاسبين العاميين لم تكن الجمعية الوحيدة للمحاسبين في الولايات المتحدة الأمريكية. في ذلك الوقت تم إنشاء العديد من الجمعيات الحكومية المستقلة من قبل الدولة بهدف الاعتراف القانوني بأعضائها. تم الحصول على هذا الاعتراف المهني باعتباره المحاسب القانوني المعتمد CPA في عام 1896 من قبل المتخصصين في ولاية نيويورك ويحق للأفراد أن يُطلق عليهم اسم المحاسبين القانونيين المعتمدين (CPAs). للحصول على هذه الدرجة كانت هناك حاجة للحصول على شهادة من مديري الجامعات الحكومية.

في العقود التالية أقرت ولايات أخرى قوانين مماثلة وحتى عام 1922 كان لدى جميع الولايات الأمريكية مثل هذه القوانين. ومع ذلك استمرت الخلافات لأن التشريعات في الولايات كان من الممكن أن تكون محاسبا قانونيا معتمدا CPA دون أن تكون عضواً في الجمعية الأمريكية للمحاسبين العاميين AAPA وكان من الممكن أيضاً أن تنتمي إلى الجمعية الأمريكية للمحاسبين العاميين دون أن تكون محاسبا قانونيا معتمدا مما أدى إلى تعارض بسبب انها كانت مسألة تخص حقوق الولايات [22 ، 29]. بالإضافة إلى ذلك كان الممارسون قلقين بشأن هيمنة جمعية ولاية نيويورك أدى ذلك إلى الاعتراف الجمعية الأمريكية للمحاسبين العاميين AAPA في عام 1917 ليصبح المعهد الأمريكي للمحاسبين (AIA) عندما تم تحديد المتطلبات التعليمية للقبول على الرغم من امتلاك شهادة المحاسب القانوني CPA لم تكن مطلوبة بعد.

عدم وجود شهادة إلزامية كمحاسب قانوني معتمد CPA أدى في النهاية إلى معارضة في عام 1921 مع تشكيل الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين المعتمدين (ASCPA) وكان المعيار الوحيد للقبول كعضو هو حيازة شهادة صادرة عن الولايات. كما لاحظ هندريكسن وبريدا [22] خلال الخمسة عشر عاماً التالية اختيار الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين المعتمدين ASCPA و المعهد الأمريكي للمحاسبين AIA بعد التنافس على تمثيل المحاسبين الأمريكيين واختيار الاندماج والاحتفاظ باسم المعهد والمطالبة بشهادة صالحة - لكونه محاسبا عاما مسجلا. أولئك الذين يريدون أن يصبحوا محاسبين عامين معتمدين (CPA) في الولايات المتحدة يحتاجون في البداية إلى إجراء مجموعة من الاختبارات تسمى اختبار CPA الموحد مع مستوى عالٍ من المتطلبات والصعوبة.

الغرض من هذا الاختبار هو حماية المصلحة العامة من أجل ضمان أن المرشحين المؤهلين فقط يصبحون المرخصون كمحاسبين عاميين معتمدين من الولايات المتحدة [43]. على الرغم من درجة الصعوبة فإن الموافقة في هذا الامتحان وحده لا تكفي لتلبية

متطلبات الحصول على الشهادة لأنها تختلف من ولاية إلى أخرى. في الشكل الأكثر كلاسيكية يجب أن يكون المرشح للمحاسب القانوني المعتمد CPA قد أكمل دورة جامعية أو حاصلًا على درجة الماجستير (ماجستير أو ماجستير في إدارة الأعمال) أو PhD درجة الدكتوراه [44].

بالإضافة إلى متطلبات المحتوى المحاسبي يجب تسجيل IES حيث يكون المرشح حاصلًا على درجة البكالوريا في واحدة من المؤسسات التعليمية الست المعتمدة (وكالات الاعتماد المؤسسي الإقليمية الأمريكية). هناك أيضًا حاجة لاجتياز اختبار الأخلاقيات وإثبات الحد الأدنى لعدد سنوات الخبرة العملية بالإضافة إلى حصول المرشح على رقم الضمان الاجتماعي. هذا الشرط ساري المفعول حتى لو لم يكن مقدم الطلب مواطنًا أمريكيًا ولم يكن يعمل أو يقيم في إحدى الولايات القضائية.

● جمعية المحاسبة ومهنة المحاسبة في البرازيل: الجذور البرتغالية

في الفترة التي تقابل الخمسين عامًا الأولى بعد الاكتشاف والاستعمار البرتغالي في البرازيل لا يوجد تسجيل للأنشطة السياسية أو الاقتصادية أو الاجتماعية. من خلال فشل نظام القبطان الوراثي قررت الحكومة البرتغالية تولى السيطرة مباشرة على مستعمراتها ووضعت في عام 1548 نظام الحكومة العامة. فيما يتعلق بتاريخ مهنة المحاسبة في البرازيل وكذلك ما حدث في البرتغال فإن إنشاء الدرجة التجارية بناءً على إشراف مجلس لشبونة التجاري الذي يُعد معلمًا هامًا وتوقعاته وردت التنبؤ في المادة السادسة عشر من النظام الأساسي لمجلس التجارة الذي أنشئ في لشبونة والذي تمت الموافقة عليه بالمرسوم الصادر في ديسمبر 1756 [45].

فيما يتعلق بالدورات العليا الأولى في البرازيل تم إنشاؤها في عام 1808 عند وصول المحكمة البرتغالية. على الرغم من وجود هذه الدورات العليا لم يتم إنشاء الجامعة الأولى إلا في عام 1920 وهي بالفعل في فترة الجمهورية. يُنظر إلى أنها حدثت في وقت متأخر

بعض الشيء مقارنة بالدول الناطقة بالإسبانية كما كان الحال في سانتو دومينغو (1538) والمكسيك والبيرو وتشيلي والأرجنتين. على الرغم من حصول البرازيل على استقلالها السياسي في عام 1822 إلا إنها ظلت خاضعة اقتصاديًا للأمم الأوروبية مع استمرار نفس التركيبة الاستعمارية القائم على العمال العبيد في تناقض مع التوسع السريع للنظام الرأسمالي العالمي [45]. في تاريخ مهنة المحاسبة البرازيلية في عام 1945 عندما اكتمل إصلاح التعليم التجاري أضفى المرسوم رقم 7988 رسميًا على إنشاء مقررین رفيعين: العلوم الاقتصادية والمحاسبة والعلوم الاكتوارية.

فيما يتعلق بجمعية مهنة المحاسبة بالرغم من أن الحركة الأولى ذات سمات مماثلة لتلك التي حدثت في أوروبا والولايات المتحدة الأمريكية حدثت في عام 1869 عندما تم تأسيس جمعية ماسكي دفاتر المحكمة فإن إنشاء النظام المهني في شكل مجلس المحاسبة الاتحادي حدث فقط في مايو 1946 عندما كانت البلاد بالفعل جمهورية. منذ نشأته كان مجلس المحاسبة الاتحادي كنظام مهني للمحاسبين وإشرافه على ممارسة المهنة نشطاً في تنظيم مبادئ المحاسبة وفي برامج التعليم المستمر وفي تعديل وإصدار معايير المحاسبة ذات الطابع الفني والمهني. كما لم يكن هناك أي تطبيق لامتحانات الدخول إلى الفئة المهنية والتي تم إجراؤها فقط في عام 2010 في شكل امتحان الكفاءة وهو إلزامي لجميع خريجي الدراسات العليا في العلوم المحاسبية الذين يرغبون في ممارسة المهنة.

بالإضافة إلى ذلك تنص تشريعات التعليم العالي في البرازيل التي تنظمها وزارة التعليم على أن مؤسسات التعليم العالي في البلاد التي تقدم درجة أعلى في علوم المحاسبة يجب أن تتبع القاعدة المنصوص عليها في القرار رقم 2004/10 فيما يتعلق بهيئة المعرفة التي تشكل محاسب المستقبل. فيما يتعلق بالجانب التدريبي فمحاسبو المستقبل البرازيليون يتخرجون قبل مؤسسات التعليم العالي في فترات تتراوح من 4 إلى 6 سنوات مع متطلبات التدريب العملي وامتحانات تطبيقية للمعرفة كجزء من الجمعيات والأوامر المهنية من أجل ضمان الدخول والممارسة المهنية.

من الناحية العملية بشكل رئيسي التأثيرات على تدريب المحاسبين في البرازيل بعد شرط الامتحان لدخول طبقة المهنة في عام 2010 أدت بشكل كبير إلى الحد من استقلالية مؤسسات التعليم العالى البرازيلية. هذا الجانب أكدته دراسة حديثة إلى جانب أكثر من 900 دورة تدريبية عليا قيد التنفيذ في البلاد تهدف إلى معرفة الكائنات الحية ودرجات تأثير كل منها فيما يتعلق بمحتويات المناهج المخصصة لشهادة الدبلوم للمحاسبين. بناءً على دراسة أجراها بونزاني و آخرون [46] بالإضافة إلى النظام المهني نفسه تسعى الهيئات المهنية الأخرى مثل الأمم المتحدة والمجلس الدولي لمعايير المحاسبة والاتحاد الدولي للمحاسبين إلى التدخل بطريقة قانونية أو مساهمة في تدريب المحاسبين البرازيليين المستقبليين.

● الجمعيات المهنية الأخرى والحسابات المهنية: بعض الخصائص

بالإضافة إلى الأمثلة المذكورة هنا يمكن إحصاء أمثلة أخرى مقتصرة على مساحة هذا النص. إحداها تشير إلى هولندا التي يرجع تاريخ قانونها التجاري إلى عام 1837 وهي أول وثيقة تفكر في اشتراط مسك الدفاتر لإعداد الميزانيات العمومية للمؤسسات التجارية [34]. على الرغم من ضآلة نطاقها الجغرافي فقد اشتهرت هولندا في التجارة البحرية مما أثار انعكاسات في علم المحاسبة. من خلال فصل نفسها عن التأثير الأنجلو ساكسوني والنموذج الأوروبي القاري نظرًا لعملياتها مع العملاء الأجانب وكان على المحاسبين والمراجعين متابعة ودمج التطورات في السوق العالمية.

حاليًا تتأثر المحاسبة الهولندية بقانون الشركات ومهنة المحاسبة لذلك دون تأثير التشريع الضريبي هناك لوائح لكل من المحاسب المسجل (المحاسب القانوني) والمسؤول الإداري (مستشار المحاسبة) [34 ، 35]. فيما يتعلق بممارسة المهنة فإن السلطة التي تشرف على الفتنتين هي الهيئة الهولندية للأسواق المالية. لكلا الوظيفتين هناك حاجة إلى درجة جامعية (درجة الماجستير) من سنة إلى سنتين من الممارسة المهنية بعد الحصول على

الدرجة وأكثر من 3 سنوات من التدريب العملي بالإضافة إلى اجتياز الاختبار النهائي. في بلدان أخرى مثل استراليا كان هناك تأثير كبير للإمبراطورية البريطانية على مهنة المحاسبة منذ نشأتها كنتيجة للتبادلات منذ عام 1853 سواء في التجارة (الاستيراد والتصدير) أو في مجال مهنة المحاسبة [47]. يمكن أيضاً تضمين الهند في هذا المثال حيث استخدمت المستعمرات بطريقة ما النموذج البريطاني لامتحانات واختبارات التأهيل مما أدى في النهاية إلى تعزيز تأثير مبادئ المحاسبة ومبادئ العضوية التي تستخدم في المملكة المتحدة حتى الآن.

بناءً على المراجع الواردة في هذا النص أصبح تقسيم السلطات والصلاحيات بين المؤسسات التي تؤهل مهني المستقبل - الجامعات والمعاهد والكليات - فيما يتعلق بالجمعيات والأوامر والمجالس المهنية أصبح واضحاً. وبحسب كارفالهو [48] فإن تدخل هذه الكيانات في فضاء ما يسمى بـ "المدارس" قد تعرض لانتقادات شديدة بالإضافة إلى انتهاك فصل السلطات الذي يجب أن يكون موجوداً بين التدريب الأكاديمي والكفاءة المهنية للجمعيات وغيرها من الهيئات المهنية.

3. العمل الموضوعي أو الدفاع عن المصالح؟

وفقاً لكارنيجي وإدواردز [47] عملية الاحتراف (إضفاء الطابع المهني) لا تبدأ من تشكيل جسم تنظيمي وبالرغم من أن التصميم التنظيمي باعتراف الجميع هو استراتيجية رئيسية في السعي وراء الإغلاق الاجتماعي الذي تعترف به الدولة ويرتبط بمنح الامتيازات و في ليس للسلطات الاحتكارية التي يمنحها المشرع في كثير من الأحيان. لاحظ رودريغز [3] أن هناك مسألة أساسية تتعلق بالفترة الطويلة التي ساد فيها الاقتناع بأن إسناد تعريف قواعد الأخلاق ومؤسسة آليات للتنظيم الذاتي كانا كافيين للدفاع عن المصلحة العامة. ومع ذلك فإن التصور الحالي هو أنه من الضروري مناقشة وإنشاء آليات جديدة للرقابة الخارجية للمهن سواء في أخلاقيات العمل أو في أخلاقيات المحاسبة نفسها [3]

، [14]. ومع ذلك ، غالبًا ما يرى الممارسون للمهنة مثل هذه الضوابط على أنها تهديدات للسلطة والثقة في المهنة مما يؤدي إلى صراعات اجتماعية.

من ناحية أخرى نظرًا للجهود الأخيرة للمهنة بما في ذلك استخدام استراتيجيات مختلفة لتحقيق مكانة للأوامر المهنية فإن استئناف مسألة التدريس أمر مهم وعادة ما يكون نظام التعليم هو المنصة الوحيدة والضرورية بحيث يمكن أن يضمن مهنة المستقبل مصداقية المعرفة المهنية. لذلك فقد مارست الأوامر المهنية الرقابة بشكل مباشر وغير مباشر على المحتوى التعليمي للأكاديميين إلى جانب المتطلبات الأخرى للاعتماد المهني. أدت هذه العلاقة بين نظامي الاعتماد إلى إغلاق مهني على شكل حلقة مفرغة وهو جانب مشكوك فيه لأنه يميل إلى تعزيز أشكال من الشركات التي تضر بالمصلحة العامة. الدور الأساسي للمجالس المهنية لا يتضمن الرقابة والتحقق من التدريب الأكاديمي للمهنيين المستقبليين والذي دوره أعطى إلى مؤسسات التعليم العالي كما أكد كارفالو [48]. حتى إذا تم اعتماد اللقب الأكاديمي رسميًا فإن الأمر متروك للأوامر المهنية باعتبارها آخر احتياطي للكفاءات و لتوسيع نطاق المعرفة حتى بعد التكوين الأكاديمي. في هذا السياق تظهر الأوامر المهنية كأصحاب المصلحة المسيطرين فيما يتعلق بالجامعات حيث يمكنهم تحديد مسار المهنة دون الدخول في اتفاقيات مع مؤسسات التعليم العالي التي تشكل مهنيين مرتبطين بهذه الأوامر المهنية [49]. بمجرد التسجيل في الأوامر ذات الصلة يتلقى الأعضاء تدريبًا مناسبًا في نطاق أخلاقيات المهنة فيما يتعلق بالجوانب القانونية والممارسات الجيدة اللازمة للتدريس المهني والوظائف التي لا تشكل جزءًا من اختصاصات الجامعة.

نظرًا للحاجة إلى مزيد من المناقشة بما في ذلك الأهمية الاجتماعية لعمل المهنيين وهو أمر أهملوه هم أنفسهم يؤكد برينت [50] على أهمية الجامعات والمثقفين لاسيما في تطوير القيم المهنية وبخاصة الجمعيات المهنية . وهذا يعزز أهمية صلاحيات الجمعيات والأوامر والمجالس المهنية ككيانات تضمن استقلالية المهنة التي تمثلها. في هذا السياق فإن النقطة الأولى التي تبرز فيما يتعلق بتنفيذ الأوامر والمجالس المهنية تتعلق بدور مفتش

المهنة الذي تمنحه الدولة بهدف ضمان الدخول للممارسة المهنية فقط لمن أنهى جميع المراحل من التدريب والتأهيل. ومع ذلك فقد أظهرت الطقوس الحالية الاهتمام المتزايد من قبل جمعيات وأوامر المحاسبة المهنية في تدريب المحاسبين.

في السنوات الأخيرة كان هناك عدد من التغييرات الأساسية في تنظيم المحاسبة سواء في جوهر القواعد أو في سياق المؤسسات التنظيمية [51]. ولذلك تحولت مؤسسات تنظيم المحاسبة من الاعتماد المتزايد على مستوى العالم على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، وفي العديد من السلطات القضائية بما في ذلك دول الاتحاد الأوروبي، هذه اللوائح تم استبدالها بلوائح حكومية أو إلى هيئة خاصة مسؤولة عن المعايير الجديدة [52].

في حالة الولايات المتحدة الأمريكية بالإضافة إلى الأداء القوي للجمعيات والمجالس المهنية سواء في التنظيم أو في تطبيق اختبارات الدخول للمهنة كانت المهنة تعمل في بطريقة التنظيم الذاتي حتى ذلك الحين ولكن أدى قانون ساربينز - أوكسلي Sarbanes - Oxley إلى أحداث تغييرات جوهرية في حوكمة الشركات [53]. تتضمن هذه التغييرات تعديلات في محتوى المناهج الدراسية حيث تمت المصادقة على قوانين وقرارات وتصريحات فنية جديدة. لذلك يمكن تكوين المناهج الدراسية التي تواكب محتويات التخصصات المعروضة من عدة مصادر مثل الاقتراح الذي قدمه مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (UNCTAD) من فريق خبراء العمل الحكومي الدولي المعني بالمعايير الدولية للتقارير المحاسبية (ISAR) بالاشتراك مع مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (UNCTAD) أحد قطاعات الأمم المتحدة.

منظمات دولية أخرى مثل مجلس معايير المحاسبة الدولية والاتحاد الدولي للمحاسبين اقترح التنظيم والمواءمة المحاسبية harmonization من خلال اقتراح لنموذج مشترك للمناهج الدراسية العالمية. اقترح كمييار لمهنة المحاسبة بهدف توحيد المؤهلات في جميع

البلدان [51]. وفي العديد من البلدان ومن بينها البرازيل يجري إعداد مقترح للمحتوى الوطني للمنهج الجامعي في علوم المحاسبة بهدف إنشاء مصفوفة جديدة للمنهج الدراسي. على وجه الخصوص فيما يتعلق بجوانب الدخول الى المهنة هناك شرط في بلدان مثل اليابان وفرنسا للتدريب العملي الذي يحدده وينظمه النظام المهني المعني كشرط للوصول الفعال إلى المهنة. وفي بلدان أخرى مثل ألمانيا وهولندا على الرغم من أنها لا تعمل على وضع معايير محاسبية إلا إن الجمعيات المهنية تطالب بشدة فيما يتعلق بالمعرفة للمهنيين المستقبليين بهدف الوصول إلى الفئة المعنية.

وبالتالي من الأمثلة المشار إليها في هذا النص يلاحظ أن أداء الجمعيات والأوامر المحاسبية المهنية لا يقتصر على مراقبة ممارسة المهنة وهناك دليل على أنه يتدخل بشكل مباشر وغير مباشر في التدريب الأكاديمي المقدم بواسطة مؤسسات التعليم العالي.

■ الاستنتاجات

نتيجة لإنشاء المهن ظهرت الجمعيات والأوامر المهنية كاجتماع لأفراد يعملون في نفس الوظيفة بهدف ضمان من بين أمور أخرى سوق عمل خاص وجعله من الصعب على الأعضاء الآخرين الذين يعتبرون غير مؤهلين للنشاط. هي كيانات ليس لديها نشاط ربحي ويتم الحفاظ عليها من خلال مساهمة شركائها. جنبا إلى جنب مع مؤسسات التعليم العالي والدولة فهي تحافظ على سلطتها المهنية من خلال ثلاث ركائز: الاستقلالية من خلال القدرة على اتخاذ القرار بشأن عمل الفرد وكذلك الخبرة أو احتكار المعرفة وايضا المصدقية كتحكم في الدخول إلى التدريب الذي توفره الدولة.

الجمعيات والأوامر المهنية على الرغم من طبيعتها التطوعية والترابطية هي هيئات سياسية تهدف إلى تحديد وتنظيم وضمان وتمثيل مصالح أعضائها بما في ذلك استخدام حواجز الدخول في نطاق عملها من امتياز الدولة.

تم التأكيد على أهمية مؤسسات التعليم العالي في الهيكل الرسمي الذي يضيف شرعية

على عملية الاحتراف في الإطار النظري لهذه الدراسة جنبًا إلى جنب مع الجمعيات المهنية والدولة بناءً على تفويض الأخير. فيما يتعلق بالتعليم العالی كخاصية للمهن وإثبات الفصل بينها وبين المهن. أيضًا كمؤسسات مركزية تمنح تراخيص للعمل في مهنة وهي نقطة تميز بين الأشخاص العاديين والمهنيين.

حتى في ضوء الاستقلالية المتوخاة للجامعات في بناء المحتوى المصمم لتدريب المحاسبين فإن عمل الجمعيات والأوامر المهنية بالإضافة إلى الإشراف على أداء الشركات التابعة لها يحدد سلسلة من المتطلبات للوصول إلى مهنة التدريب في المدارس المعتمدة. بالإضافة إلى هذه المتطلبات في العديد من البلدان مثل الولايات المتحدة الأمريكية وألمانيا واليابان والبرازيل فإن تطبيق امتحانات الوصول المهني مسؤول عنها الجمعيات المهنية ومهنة المحاسبة. بالإضافة إلى ذلك فإن العديد من الهيئات الدولية لها تأثير كبير على المحتوى الذي يهدف إلى تدريب المحاسبين. من بينها كما يوضح لنا عمل الأمم المتحدة - من خلال وكالاتها - مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية وفريق المعايير الدولية للتقارير المحاسبية ISAR والمجلس الدولي لمعايير المحاسبة والاتحاد الدولي للمحاسبين أن أداء هذه الكيانات يتجاوز الأغراض التي تفوضها الدولة وهذا يؤثر بشكل مباشر وغير مباشر على محتويات المناهج الدراسية المؤسسات التعليمية.

: References

- [1] Luchman L. Modelos Contemporâneos de Democracia e o Papel das Associações. Revista de Sociologia e Política, 2012;20(43):5980-
- [2] Freidson E. The Professions and their Prospects. Newbury Park, USA: Sage; 2002
- [3] Rodrigues M. Sociology of Professions. Oeiras, Portugal: Celta; 2002
- [4] Berg B, Lune H. Qualitative Research Methods for the Social Sciences. 8th ed. Edinburgh: Pearson Education; 2014
- [5] Bhattacharjee A. Social Science Research: Principles, Methods, and Practices. 2nd

- ed. Tampa, Florida: Textbooks Collection; 2012
- [6] Beuren I. Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática. 3rd ed. São Paulo: Atlas; 2013
- [7] Abbott A. The System of Professions. An Essay on the Division of Expert Labour. Chicago, USA: The University of Chicago Press; 1988
- [8] Willmott H. Organising the profession: A theoretical and historical examination of the development of the major accounting bodies in the U.K. Accounting, Organizations and Society. 1986;11(06):555 -580 . Great Britain: Elsevier Science Ltd
- [9] Diniz M. Os donos do saber: profissões e monopólios profissionais. Rio de Janeiro: Revan; 2001
- [10] Passos T. Uma Análise dos Argumentos de Émile Durkheim e Oliveira Vianna a Respeito das Associações Profissionais. Revista Ciências Sociais em Perspectiva. Unioeste. 2014;173-161:(24)13
- [11] Cooley C. Human Nature and The Social Order. New York: Charles Scribner's Sons; 1902
- [12] Durkheim E. The Division of Social in Society. New York: Macmillam; 1933
- [13] Carr - Saunders A. The Profession. Oxford: Clarendon Press; 1982
- [14] West A. After virtue and accounting ethics. Journal of Business Ethics. 2016. pp.116-. Available at <https://link.springer.com/articles>
- [15] Brante T. Professional fields and truth regimes: In search of alternative approaches. Comparative Sociology. 2010;9(06):843 - 846. DOI:156913310/10.1163 X522615
- [16] Saks M. Defining a profession: The role of knowledge and expertise. Professions & Professionalism. 2012;02(01):110-
- [17] Svensson K, Evetts J. Sociology of Professions, Continental and AngloSaxon Traditions. Sweden: Daidalos; 2010

- [18] Angelim P. Profissionalismo e profissão: Teorias sociológicas e o processo de profissionalização no Brasil. *Revista Espaço de Diálogo e Desconexão*. 2010;**03**(01):3146-
- [19] Noordegraaf M. Remaking professionals? How associations and Professional education connect professionalism and organizations. *Current Sociology*. 2011;59(4):465488-
- [20] Muzio D. Kirkpatrick I. Introduction: Professions and organizations: A conceptual framework. *Current Sociology*. 201519; (4):389405-
- [21] Buesa N. A Evolução Histórica da Contabilidade como Ramo do Conhecimento. *Revista Eletrônica Gestão e Negócios*. 2010;01(01):0116-
- [22] Hendriksen E, Breda M. *Teoria da Contabilidade*. 5th ed. São Paulo: Atlas; 2007
- [23] Baker C. L'evolution d'une profession comptable globale: Une etude comparative historique en quelques pays europeens. In: *Comptabilités et innovation*, May 2012; Grenoble, France. pp. 01 27-Associativism of Accounting Professionals <http://dx.doi.org/10.5772/intechopen.68711>
- [24] Miranti P. The emergence of accounting as a global profession: An introduction. *Accounting History*. 2014**1**;9(111-3):(2-
- [25] Lee T. Consolidating the public accountancy profession: The case of the proposed Institute of Chartered Accountants of Great Britain, 1988/1989/. *Accounting History*. 2010;**15**(10):0739-
- [26] Walker S. The genesis of professional organisation in English accountancy. *Accounting, Organizations and Society*. 1991;**29**(04):127156-
- [27] Sudaby R, Viale, T. Professionals and field-level change: Institutional work and the professional project. *Current Sociology*. 2011;**59**(4):423442-
- [28] Ballas A. The creation of the auditing profession in Greece. *Accounting, Organizations and Society*. 1998;**23**(08):715736-
- [29] Altintas N, Yilmaz, F. The accounting profession: A descriptive study of the

- common and code law countries. *Journal of Modern Accounting and Auditing*. 2012;**8**(07):932950-
- [30] Walker S. The genesis of professional organization in Scotland: A contextual analysis. *Accounting, Organizations And Society*.310-285:(04)**20**;1995
- [31] Walker S. The defence of professional monopoly: Scottish chartered accountants and 'Satellites in The Accountancy Firmament' 1854□1914. *Accounting, Organizations And Society*. 1991;**16**(03):257283-
- [32] Walker S. Men of small standing? Locating accountants in English society during the mid nineteenth century. *European Accounting Review*.399-377:(02)**11**;2002
- [33] Kirkham L, Loft A. Gender and the construction of the professional accountant. *Accounting Organization and Society*. 1993;**18**(06):507558-
- [34] Niyama J. *Contabilidade Internacional*. 2nd ed. São Paulo: Atlas; 2010
- [35] Federation of European Accountats. Key Features on Structure and Organization of the Accountancy Profession across 30 European countries, 2012. Available from: www.fee.be
- [36] Evans L, Honold K. The division of expert labour in the European audit market: The case of Germany. *Critical Perspective on Accounting*. 2007;**18**(01): 6188-
- [37] Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e Degli Esperti Contabili. *The Italian Accountancy Profession*; 2015. Available from: www.cndcec.it
- [38] Caria A, Rodrigues L. The evolution of financial accounting in Portugal since the 1960s: A new institutional economics perspective. *Accounting History*. 2014;**19**(1254-227):(2-
- [39] Rodrigues L, Gomes D, Craig R. Corporativismo, liberalismo e a profissão contabilística em Portugal desde 1755. *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*.39-24:(01)**46**;2004 . Available from: www.academia.ed
- [40] Lira M. A Importância da Aula Do Comércio Na História da Contabilidade Portuguesa. *Revista Universo Contábil*. 2011;**7**(02):97113-

- [41] Carqueja H. As Associações e as Revistas de Contabilidade. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*. 2002;1(445):296300-
- [42] Japanese Institute of Certified Public Accountant. The process of Qualification as a CPA.2015 ; Available from: <http://www.hp.jicpa.or.jp>
- [43] National Association of State Boards of Accountancy. The Uniform CPA Examination.2015 ; Available from: <http://nasba.org/exams/cpaexam>
- [44] Tostes F. Formação do Contador: uma visão comparativa Brasil, França e Estados Unidos. *Pensar Contábil*. 2005;07(28):1320-
- [45] Leite C. A evolução das Ciências Contábeis no Brasil. Rio de Janeiro:itora FGV; 2005
- [46] Bonzanini O, Silva A, Leite T. Critical Perspective on the Influence of Professional Organizations in the Construction of Curricula of Undergraduate Courses in Accounting.3 rd ISA Forum of Sociology – Professionalism in Education and Work. Vien, Austrian; July 2016, 2016
- [47] Carnegie G, Edwards J. The construction of the professional accountant: The case of the Incorporated Institute of Accountants, Victoria (1886). *Accounting, Organizations and Society*. 2001;26(1):301325-
- [48] Carvalho P. Ordens Profissionais, diferentes desafios, novas reflexões. *Janus Online*.2006 . Available from: www.janusonline.pt
- [49] Mainardes E. Gestão de Universidades Baseada no Relacionamento com os seus Stakeholders. Tese de Doutoramento. Covilhã: Portugal: Universidade da Beira Interior; 2010
- [50] Brint S. In an age of experts: The changing role of professionals ins politics and Professional life. Princeton, New Jersey: Princeton Univ ersity Press; 1994.
- [51] Wagenhofer A. Towards a theory of accounting regulation: A discussion of the politics of disclosure regulation along the economic cycle. *Journal of Accounting and Economics*.234-228:(1)52;2011

- [52] Trabelsi R. International accounting normalization and harmonization processes across the world: History and overview. Journal on Business Review (GBR). 2015;4(02), p88.
- [53] Gillis P, Petty R, Suddaby R. The transnational regulation of accounting: Insights, gaps and an agenda for future. Accounting, Auditing & Accountability Journal. 2014;27(06):894902-