جامعة يحي فارس بالمدية
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية
والعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية والمحاسبة

العنوان:

دور المعايير الدولية للتعليم المحاسبي في تحسين جودة التدقيق الخارجي

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: المحاسبة

إعداد الطالبين:

- بن صاري فيصل
- لوناس شعبان

إشراف الأستاذ:

د- احمد يوسف السعيدي

السنة الجامعية 2022/2021



شـــــكـر وتـقـــــدير

نحمد الله على أن أعاننا وهيأ لنا أساب إتمام هذا البحث، ونسأله سبحانه وتعالى أن يجعله خالصا لوجه الكريم وأن يزيدنا من فيض أفضاله، وعظيم إحسانه.

وفي مقام الاعتراف بالفضل والجميل أتقدم بالشكر الجزيل للأستاذ الدكتور احمد يوسف السعيدي، التي تفضل بقبول إشرافه على هذه المذكرة، وكان لنا عونا بتقديم إرشاداته وتوجيهاته أثناء إنجازها واهتمامه وحرصه على إخراجها على أكمل وجه.

كما نشكر كل أعضاء لجنة المناقشة الأفاضل على تفضلهم وتكرمهم لمناقشة هذا العمل.

كما لا يفوتنا تقديم الشكر الجزيل إلى كل من شجع أو ساهم أو ساعد في إنجاز هذا البحث سواء من قريب أو من بعيد.

الإهـــداء

إلى مثلي الأعلى في الحياة أعز وأغلى ما لدي في الحياة ... أمي

في قلبي ما تعجز عنه كلمات الكتاب والشعراء.

الى زوجتي الكريمة سبب سعادتي

إلى قرة عيني وفلذة كبدي ومبهجة فؤادي... ابني الغالي الذي ملأ

حياتي فرحة وسرور.

إلى أخي وأخواتي لكم في الشكر والامتنان.

الى كل من المدير والمدير الفرعي للمحاسبة والمدير الموارد البشرية

وزملائي في العمل وخاصة مهدي فخار وبلال دحماني وغيرهم الذين

ساندوني تحية لهم

إلى كل أصدقائي وأحبائي الذي وقفوا معي في أحلى أيامي.

إلى كل من يفكر ويبحث للارتقاء بالعلم في كل مكان.

إلى هؤلاء جميعا أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع.

بن صـــاري فيصل..

الإهداء

أهذي ثمرة جهدي وعملي هذا

إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها واقترن رضاها برضي الرحمن

وارتبطت طاعتها بطاعة الخالق

-والدتي حفظها الله وبارك في عمرها-

إلى من يسر لي طريق العلم وعلمني حب العمل والصبر

-والدي رحمه الله تعالى-

إلى كل أفراد عائلتي

إلى كل أصدقائي

إلى الزوجة الكريمة

إلى أبنائي مريم آية وزكريا



شعبان لوناس

مـلــخــص:

يهدف هذا البحث إلى تبيان أهمية مؤسسات التعليم المحاسبي في توفير محاسبين مهنيين قادرين على ولوج عالم الشغل، وذلك بكفاءات تمكنهم من مواجهة تحديات التغير السريع في بيئة الأعمال ومعالجة المشكلات الاستثنائية، ولعل التعليم الجامعي يعتبر الركن الأساسي للوفاء بمتطلبات سوق العمل، وهذا من خلال تكوين الطلاب وفتح التخصصات التي تعنى بالتكوين والتأهيل في مختلف فروع العلوم المحاسبية والمالية . فمن خلال هذا البحث تبين لنا أن هناك ضرورة لإعادة النظر في برامج التعليم المحاسبي في الجزائر، وتطوير مضامينه لتتوافق وتوصيات الاتحاد الدولي للمحاسب(IFAC)، وتوسيع ثقافة التعليم المحاسبي بإنشاء تخصصات جديد، ومراكز ومعاهد تعليم حديثة تعنى بالتكوين المحاسبي، بالإضافة إلى تيسير دخول عالم مهنة المحاسبة بإصدار قوانين واضحة تنظم المهنة وتفعيل تطبيقها.

الكلمات المفتاحية: التعليم المحاسبي، معايير التعليم المحاسبي الدولية، جودة التعليم المحاسبي، التدقيق الخارجي، جودة التدقيق الخارجي، مهنة المحاسبة

Abstract :

The aim of this research is to identify the importance of accounting education in providing professional accountants able to enter the world of jobs efficiently, which would enable them to confront the changes and the challenges of rapid change in the business environment and addressing the exceptional issues, and perhapsuni versity education is the cornerstone to fulfill the requirements of the job marketduring the formation of the students and the opening of specialties concerned with the training and qualification in the various branches of accounting and financial sciences. Through this researchwe have found that there is a necessity to reconsider the accounting education programs in Algeria and the development of its contents to correspond to the recommendations of the International Union of Accounting Education, and expanding the culture of accounting education by creating a new specialties, centers and institutes of modern education concerned with accounting as well as to facilitate the entry to the world of the accounting profession by issuing clear laws regulating the profession and activateits application.

Key words: Accounting education, International Education Standards (IES), The quality of accounting education ,Externel Audit, Externel Audit quality.

قائمة المحتويات

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

قائمة الملاحق

قائمة المحتويات

المحتوى	الصفحة
شكر وتقدير	
إهداء	
ملخص	
قائمة المحتويات	**ا**
قائمة الجداول	**II**
قائمة الأشكال	**III**
قائمة الملاحق	**V**
المقدمة	**ا- ك**
الفصل الأول الإطار النظري للمعايير الدولية للتعليم المحاسبي	
تمهيد	**1**
المبحث الأول: ماهية التعليم المحاسبي	**2**
المطلب الأول: مفهوم التعليم المحاسبي	2
المطلب الثاني: أدوات ومناهج التعليم المحاسبي	6
المطلب الثالث: جودة التعليم المحاسبي	8
المبحث الثاني: ماهية المعايير الدولية للتعليم المحاسبي	**10**
المطلب الأول: مراحل تطور مجلس المعايير الدولية للتعليم المحاسبي	**10**
المطلب الثاني: مفهوم المعايير الدولية للتعليم المحاسبي	**13**
المطلب الثالث: متطلبات ومزايا الانضمام للاتحاد الدولي المحاسبي	**17**
المبحث الثالث: تصنيف المعايير الدولية للتعليم المحاسبي	**19**
المطلب الأول: تصنيف المعايير حسب متطلبات الدخول الأولية	20
المطلب الثاني: تصنيف المعايير حسب الصفات المهنية	22
المطلب الثالث: تصنيف المعايير حسب درجة التقييم	25
خلاصة الفصل	27
الفصل الثاني: الإطار النظري لجودة التدقيق الخارجي	
تمهيد	29
المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي.	**30**
المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي	**30**

المطلب الثاني: أنواع التدقيق الخارجي.	37
المطلب الثالث: مسؤولية الحسابات الخارجية	37
المبحث الثاني: ماهية جودة التدقيق الخارجي	39
المطلب الأول: مفهوم جودة التدقيق الخارجي	39
المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي	42
المطلب الثالث: قياس جودة التدقيق المحاسبي	**44**
المبحث الثالث: مساهمة المعايير الدولية للتعليم المحاسبي في تحسين جودة التدقيق الخارجي.	46
المطلب الأول: طبيعة تحسين جودة مهمة التدقيق الخارجي	46
المطلب الثاني: العلاقة بين تبني المعايير الدولية للتعليم المحاسبي IAES وتحسين جودة التعليم المحاسبي	49
المطلب الثالث: تطبيقات معايير التعليم المحاسبي الدولي (IES) في الجزائر	52
خلاصة	**56**
الفصل الثالث الاطار التطبيقي لدراسة حالة مهني المحاسبة والمراجعة	
تمهيد	**58**
المبحث الأول: بطاقة تعريفية عن مؤسسة نفطال	**59**
المطلب الأول: نشأة المؤسسة و هيكلها التنظيمي	**59**
المطلب الثاني : نشاط المؤسسة و منتجاتها	**62**
المبحث الثاني: التحليل والمعالجة الإحصائية لبيانات الدراسة الميدانية	**63**
المطلب الأول: طريقة وأدوات الدراسة	**63**
المطلب الثاني: الأساليب والبرامج الإحصائية المستخدمة	**65**
المبحث الثالث: عرض نتائج عينة الدراسة وتحليلها	**66**
المطلب الأول: الخصائص الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة	**66**
المطلب الثاني: التحليل الإحصائي لنتائج إجابات أفراد على محاور الدراسة	**70**
المطلب الثالث: اختبار الفرضيات	**74**
خلاصة	**80**
الخاتمة	**81**
قائمة المراجع	**85**
قائمة الملاحق	**90**

قائمة الجداول

الرقم	المحـــــتـــوى	الصفحة
01	عدد الاستبيانات الموزعة	63
02	معامل ثبات لعبارات الاستبيان	65
03	توزيع افراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	67
04	توزيع أفراد عينة من حيث المؤسسة	68
05	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة	69
06	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري	70-71
07	جودة التعليم المحاسبي	73
08	قيمة المعنوية الإحصائية	74
09	اختبار لتأثر معايير التعليم المحاسبي الدولي على تحسين جودة التدقيق	75
10	اختبار المعنوية الإحصائية للعلاقة بين متغيري الدراسة	75
11	اختبار قيمة المعنوية الإحصائية لفرضية أولى	76
12	اختبار قيمة المعنوية الإحصائية لفرضية ثانية	77
13	اختبار متغير الوظيفة	78
14	اختبار متغير الخبرة	78
15	اختبار متغير الدراسة	79

قائمة الأشكال

الرقم	المـــــحتـــــوى	الصفحة
01	هيكل مقاطعة المدية	60
02	توزيع أفراد عينة حسبة درجة مؤهل العلمي	67
03	توزيع أفراد العينة حسب المؤسسة	68
04	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة	69

قائمة الملاحق

الرقم	المحـــــتـــــوى	الصفحة
01	الاستبيان	87
02	مخرجات الدراسة SPSS	94-91

مقدمـــــة

تعد مهنة المحاسبة والمراجعة أحد المتطلبات الرئيسية والضرورية لبيئة الأعمال، ويتضح ذلك من خلال الدور الرئيسي الذي تقوم به مهنة المحاسبة والمراجعة من تحديد وتسجيل وتبويب وتلخيص للأحداث الاقتصادية وتوصيلها إلى مستخدمي التقارير المالية، وكذلك تأكيد مهنة المحاسبة في ضوء عملية المراجعة عن مدى صحة المعلومات وبصدق المركز المالي للمنشأة، ويساهم في توفير تلك المعلومات بمستوى عالي من الجودة في ترشيد عملية اتخاذ القرارات ومن ثم تحقيق التخصيص الأمثل للموارد الاقتصادية.

و نظرا لأهمية موضوع تحسين جودة التعليم المحاسبي و دوره في الارتقاء بجودة مهنة المحاسبة و التدقيق الخارجي اصدر مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية مجموعة من المعايير التي تستخدم في تطوير عملية التعليم المحاسبي، من خلال ما توفره تلك المعايير من إرشادات تساهم في تطوير منظومة التعليم المحاسبي و تطوير محتوى برامج التعليم المحاسبي، بالإضافة إلى تعزيز مستوى مهارات المهنية بما يواكب تلك التغييرات و التطورات الحديثة، و الخاصة بالتطورات التكنولوجية بالإضافة أيضا إلى تعزيز منظومة القيم و الأخلاق و السلوك المهني لممارسي المهنة، و تعزيز متطلبات الخبرة العملية و القدرات المهنية، و التطوير المهني المستمر لكل المهنة بالشكل الذي يضمن تحسين جودة خدمات مهنة المحاسبة و المراجعة في ضوء ما تفرضه تطورات الأعمال.

1- **الإشكالية:** على ضوء ما سبق يمكن صياغة الإشكالية كالتالي:

ما مدى فعالية المعايير الدولية للتعليم المحاسبي في تحسين جودة التدقيق الخارجي؟

ويتفرع عن هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية:

- هل توجد معنوية إحصائية حول تطبيق معايير التعليم المحاسبي الدولي في الجزائر؟
- هل توجد معنوية إحصائية حول جودة التدقيق المحاسبي في الجزائر؟

➢هل هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية حول مدى مساهمة معايير التعليم المحاسبي الدولي في تحسين جودة التدقيق المحاسبي، تنسب للمتغيرات الشخصية؟

2- فرضيات الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة والتساؤلات الفرعية السابقة الذكر يمكننا صياغة الفرضيات التالية

الفرضية الأولى: توجد معنوية إحصائية حول تطبيق معايير التعليم المحاسبي الدولي في الجزائر.

الفرضية الثانية: توجد معنوية إحصائية حول جودة التدقيق المحاسبي في الجزائر.

الفرضية الثالثة: هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية حول مدى مساهمة معايير التعليم المحاسبي الدولي في تحسين جودة التدقيق المحاسبي، تعزى للمتغيرات الشخصية.

3-أهمية الدراسة:

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

4-أهداف الدراسة:

- تحديد أوجه التطوير الممكنة بمتطلبات الدخول المحددة لبرامج التعليم المحاسبي المهني في الجزائر وفق المعايير الدولية للتعليم المحاسبي.

- التعرف على مدى كفاية مستوى التأهيل العلمي والمهني لممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق الخارجي.

– الوقوف على أهم أوجه القصور الذي يوجهه التعليم المحاسبي في الجزائر.

– دراسة وتحليل الدور المرتقب لمعايير التعليم المحاسبي IAES الدولية في تحسين جودة مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر.

5–أسباب اختيار الموضوع:

تعود مبررات اختيار الموضوع إلى جملة من الدوافع من بينها:

– أهمية وقيمة الموضوع وما يحققه من قيمة مضافة بالنسبة لممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة.

–حداثة الموضوع وخاصة انه يعالج واقع تطبيق معايير التعليم المحاسبي قي الجزائر وأثره على جودة مهنة المحاسبة والمراجعة.

– الميول الشخصي لهذا الموضوع، والذي يوافق التخصص المدروس حيث ان تطبيق معايير التعليم المحاسبي يزيد من التأهيل والتكوين في مجال المحاسبية بكفاءة وفعالية ومهارة وتحقيق الخبرة المهنية في المجال المحاسبي.

6– حدود الدراسة:

تشمل حدود الدراسة ما يلي:

ا– **الحدود المكانية:** ترتبط هذه الدراسة بواقع تطبيق المعايير التعليم المحاسبي في تحسين جودة التدقيق الخارجي، وقد تم توزيع استمارات الاستبيان على بعض الأساتذة والمهنيين في الولاية المدية، وبالتالي فإن حدود الدراسة المكان مرتبطة بإقليم ولاية المدية.

ب– **الحدود الزمنية:** استغرق إعداد الدراسة الميدانية بدءا من إعداد الاستبيان وتوزيعه ثم معالجة البيانات المجمعة من 29 ماي2022 إلى 13 جوان 2022

7-منهج الدراسة:

قصد دراسة الموضوع وتحليله وبلوغ أهدافه تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي كونه يتناسب مع الأغراض التي تسعى إليها هذه الدراسة، فمن خلاله يتم الوصف الشامل لكل متغيرات الدراسة وإبراز العلاقة الموجودة بينهما في الجانب النظري.

أما الجانب التطبيقي تم الاعتماد على أداة الإحصائية الخاصة بالاستبيان باستعانة ببرنامج التحليل الإحصائيSPSS ، حيث قمنا بتحليل نتائج الاستبيان واختبار فرضيات الدراسة ومن خلاله تم التوصل للنتائج المتعلقة بموضوع الدراسة.

8- صعوبات الدراسة:

لعل أهم صعوبات التي اعترضت السير الحسن للدراسة تتمثل فيما يلي:

- قلة المراجع والدراسات الأكاديمية ذات الصلة بموضوع الدراسة البحث العلمي: دور المعايير الدولية للتعليم المحاسبي في تحسين جودة التدقيق الخارجي حيث غالبية الدراسات المنجزة بخصوص التعليم المحاسبي كانت دراسات تطبيقية لم تتضمن معلومات تفصيلية حول موضوع التعليم ولم تتناول المعايير الدولية الخاصة بالمهنة المحاسبة.

- صعوبة الحصول على المراجع مع ظروف التي تشهدها الجزائر من التفشي الكبير للوباء كورونا.

9- الدراسات السابقة:

- نزار بن صالح الشويمان، مقال بعنوان دور المعايير الدولية للتعليم المحاسبي في تحسين جودة المحاسبة كمهنة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة القصيم، السعودية ،2020.

تناولت هذه الدراسة مساهمة تطبيق معايير التعليم المحاسبي الدولية في تحسين

جودة مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وأسفرت على انخفاض مستوى التأهيل العلمي والمهني لممارسي المهنة في المملكة العربية السعودية وعدم الاهتمام بمتطلبات دخول البرامج التعليم المحاسبي وضعف مستوى المهارات والخبرات الموجودة لدى ممارسي مهنة المحاسبة وبالتالي يوجد تأثير معنوي لتطبيق معايير التعليم المحاسبي في تحسين جودة مهنة المحاسبة ،وتشترك دراستنا في كون أن المعايير الدولية للتعليم المحاسبي نفسها تساهم على زيادة جودة التدقيق مهنة المحاسبة والمراجعة وهذا بتطبيق حيثيات برامج تطوير وتقييم وكفاءة المهنية من خلال تأهيل المهنيين وتطويرهم و أيضا زيادة في الخبرة.

أما أوجه الاختلاف تتضح من خلال دراسة العينة محور استخلاص النتائج حيث الدراسة السابقة قد درست بلد السعودية وعلاقتهم بتطوير المحاسبة أما موضوعنا يرتبط بالدراسة بلد الجزائر للمهنيين والأساتذة الجامعين، كما أن الدراسة السابقة أكدت على الأخذ بعين الاعتبار في توصيتها إلى تطبيق معايير التعليم المحاسبي الدولية على تطوير التدقيق الخارجي وهو ما ارتكزت عليه دراستنا الحالية.

10- هيكل الدراسة:

من اجل الدراسة الشاملة لهذا الموضوع والإجابة عن الإشكالية المطروحة والأسئلة الفرعية، قسمنا هذه الدراسة إلى ثلاثة فصول، فصلين نظريين وفصل تطبيقي كالأتي:

الفصل الأول: الذي كان بعنوان الإطار النظري للمعايير الدولية للتعليم المحاسبي، الذي تفرع عنه ثلاث مباحث وهي:

المبحث الأول تناولنا فيه ماهية التعليم المحاسبي يحتوي مفهومه، أدوات ومناهج التعليم المحاسبي، وأخيرا جودة التعليم المحاسبي.

أما المبحث الثاني قد تطرقنا إلى ماهية المعايير التعليم المحاسبة يحتوي مراحل تطور مجلس المعايير الدولي، مفهومه، وأخيرا متطلبات ومزايا الانضمام للاتحاد الدولي.

المبحث الثالث يشمل تصنيف معايير التعليم الدولية للتعليم المحاسبي، تعنى بتصنيف حسب متطلبات الدخول الأولية، وحسب الصفات المهنية ثم حسب درجة التقييم

الفصل الثاني: بعنوان الإطار النظري لجودة التدقيق الخارجي ويتفرع عنه ثلاثة مباحث رئيسية وهي:

المبحث الأول نستعرض فيه ماهية التدقيق بصفة عامة، مفهومه، أنواعه، مسؤوليات مدقق الحسابات الخارجية.

أما المبحث الثاني: نتناول فيه ماهية جودة التدقيق الخارجي، مفهوم العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي، قياس جودة التدقيق الخارجي.

وأخيرا المبحث الثالث نتطرق فيه إلى مساهمة المعايير المحاسبي في تحسين جودة التدقيق الخارجي بحيث نتعرف على طبيعة تحسين جودة التدقيق الخارجي، ثم العلاقة بين تبني المعايير الدولية للتعليم المحاسبي وتحسين جودة التعليم المحاسبي، وأخيرا تطبيقات معايير التعليم المحاسبي في الجزائر.

الفصل الثالث: الذي هو عبارة عن جانب التطبيقي لدراستنا، فقد تم إسقاط الجانب النظري، حيث يشمل هذا الفصل على

المبحثين، الأول عبارة عن تقديم عام لمؤسسة نفطال، والثاني قمنا بتحليل الدراسة الميدانية لواقع تطبيق المعايير الدولية للتعليم المحاسبي ومدى مساهمتها في تحسين جودة التدقيق الخارجي لعينة من أراء الأساتذة الجامعيين والمهنيين المحاسبين في مجال المحاسبة.

الفصل الأول:

الإطار النظري للمعايير الدولية

للتعليم المحاسبي IAES

تـمــهـيد:

لم يكن الاهتمام بالتعليم المحاسبي وليد اليوم بل ظهرت الحاجة إليه سنوات فقط من ظهور بعض أساسيات المحاسبة الحديثة على يد الراهب الايطالي لوكا باتشولي LUCA PACIOLI، حيث تم تأسيس أول هيئة لتعليم مهني والتدقيق والمحاسبة في فينسيا الايطالية سنة 1581 والتي تتطلب ستة سنوات تدريبية إضافة إلى نجاح في الامتحان خاص حتى يصبح شخص مهني في المحاسبة.

ولأهمية التعليم المحاسبي قام اتحاد الدولي للمحاسبين القانونين (IFAC) باستحداث اللجان التابعة إليه وهي مجلس المعايير الدولية لتعليم المحاسبي (IAESB) والتي قامت بإصدار المعايير التعليم الدولية(IES) .

لفهم طبيعة التعليم المحاسبي وعلاقتها بمهنة المحاسبة والمراجعة وفقا للمعايير التعليم الدولية قسمنا الفصل الأول إلى ثلاثة مباحث رئيسية وهي:

- المبحث الأول: ماهية التعليم المحاسبي

-المبحث الثاني: ماهية المعايير الدولية لتعليم المحاسبي

-المبحث الثالث: تصنيف المعايير الدولية للتعليم المحاسبي

المبحث الأول: ماهية التعليم المحاسبي

يكتسي التعليم المحاسبي أهمية كبيرة في تحسين جودة التدقيق الخارجي وكذا تحسين متطلبات مهنة المراجعة والمحاسبة في الجزائر لذا سوف نتطرق في هذا المبحث إلى تعريف التعليم المحاسبي في المطلب الأول، ثم أهمية وأهداف التعليم المحاسبي، أما المطلب الثاني فتناول فيه أدوات ومناهج المستعملة في التعليم المحاسبي، وأخيرا جودة التعليم المحاسبي في المطلب ثالث.

المطلب الأول: مفهوم التعليم المحاسبي

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى دراسة كل من تعريف التعليم المحاسبي ثم الأهمية والأهداف التعليم المحاسبي.

أولا: تعريف التعليم المحاسبي:

التعليم هو عبارة عن تلك الأساليب والممارسات المنظمة التي يتبعها المعلم لكي ينقل ما في ذهنه من معلومات هامة وقيمة إلى مجموعة من الطلاب الراغبين في العلم، فالتعليم عملية يسودها التنظيم حيث إنها تكون مركزة على الجانب المعرفي للمعلم، هادفة إلى إيصال تلك المعلومات بشكل مباشر إلى طلاب العلم مما ينتج عنه كلاب ذو وعي وعلم وإدراك، كما أن التعليم يعد عملية لاكتساب سلوكيات ومهارات وخبرات، فتنتج عن تلك العملية رقي وتطور في العقل البشري والنشاط الإنساني، وبمرور الزمن تتجمع هذه الخبرات والمعلومات والمعارف حيث يتم تواردها وتناقلها عبر الأجيال ويكون ذلك من خلال تلك العملية المنظمة التي يطلق عليها التعليم[1].

التعليم هو عملية تفاعلية تنتقل فيها الخبرات والمهارات والمعارف والمعلومات من المعلم إلى الطالب الذي يرغب في التعليم، ويمكن تعريفها على أنها تلك العملية التي

[1] وليم عبيد ، **استراتيجيات التعليم والتعلم** ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، عمان، الأردن، 01، سنة 2009، ص 101

تهدف إلى إيصال هذه المعلومات بشكل مباشر إلى الطالب، وبالتالي فإن التعليم عملية تفاعل اجتماعي لتطوير معارف ومهارات وقيم واتجاهات المتعلم عبر عملية تفاعل معقدة بين المعلم والطالب لتحقيق الأهداف التربوية، ما يستدعي جهدا مقصودا لمساعدة الآخرين على التعلم بتزويدهم بالمعلومات أو المهارات [1].

يعرف مطر التعليم المحاسبي على أنه "عبارة عن عملية منظمة تقوم بها الجهات المسئولة، والتي تأتي في مقدمتها الجامعات، وتتم هذه العملية بتزويد المتعلم بالمعارف الأساسية وإكسابه القدرات العلمية والعملية اللازمة التي تمكنه من ممارسة مهنة المحاسبة".[2]

يرى عبد الفتاح أن التعليم المحاسبي: "يشمل كافة المعارف والمهارات المتعلقة بجودة التعليم ومهنة المحاسبة في الإيفاء بمتطلبات سوق العمل، ويرتبط بجودة التعليم المحاسب. فالعلاقة بينهما متبادلة لأن التغيرات البيئية فرضت الإيفاء بمتطلبات سوق العمل من التركيز على عنصر الكم إلى التركيز على عنصر النوع، والذي امتدت آثاره إلى مجموعة المعارف والثقافات والمهارات المطلوب توافره في المحاسبين والعاملين بتلك الأسواق لتصبح غير محدود للجوانب الفنية فقط، بل تتجاوز ذلك إلى جوانب التفكير الإبداعي ليتمكن من السيطرة على تلك الأسواق الجديدة، لذا فإن التعليم الجامعي يعد لبنة مهمة في هذه البناء لبلوغ تلك الأهداف ويجب أن يوجه نحو تلبية الاحتياجات الآنية والمستقبلية في تأهيل طلاب ليعملوا بفاعلية عند التخرج من مجالات واسعة في سوق العمل".[3]

ويتكون التعليم المحاسبي كنظام متكامل من العناصر التالية:

---

1 محمد محمود الحيلة، **تكنولوجيا التعليم بين النظرية والتطبيق**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، ط 05، 2007، ص81

2محمد مطر، **التعليم المحاسبي وتحديات القرن العشرين**، مجلة المدقق، العدد :38 عمان، 2009، ص 08

3 حسن عبد الفتاح، عبد الوهاب بشرى، **التعليم المحاسبي– الفرص والتحديات–**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، العدد49، المجلد 14، 2008.ص 52

ا- المدخلات: تتمثل في الأشخاص الذين يتم تهيئتهم لممارسة العمل المحاسبي،

ب- العمليات التشغيلية (التعليمية): تتمثل في وسائل التعليم التي يمكن استخدامها في التزود بالمهارات المحاسبية،

ج- المخرجات: تتمثل في الأشخاص المؤهلين والقادرين على ممارسة العمل المحاسبي بما يحقق الهدف من نظام التعليم المحاسبي بصورة عامة،

د- التغذية العكسية (الرقابة): من خلال العناصر السابقة وتقييمها وتطويرها ومحاولة تصحيح أي انحرافات قد تحدث فيها.[1]

ثانيا: أهمية التعليم المحاسبي

يحتل التعليم المحاسبي أهمية كبيرة إلى جانب العديد من الاختصاصات الأخرى، وتأتي هذه الأهمية نظرا لخصوصية النظرة إلى المحاسبة والحاجة المستمرة والدائمة إلى العمل في المجتمع من المجتمعات، وتنبع أهمية التعليم المحاسبي من أهمية المحاسبة، وما يمكن أن تقدمه من فوائد للمجتمع الذي تعمل ضمن نطاقه، فالمحاسبة هي مهنة منظمة تختص بتسجيل وتبويب وتلخيص الأحداث الاقتصادية، بصورة يمكن أن تستفيد منها الجبهات التي لها علاقة مباشرة، أو غير مباشرة بالوحدة الاقتصادية [2].

كما يرى عبد الله والاسمري أن لتعليم المحاسبي أهمية جيدة وفعالة يمكن ذكرها في النقاط التالية:

---

1 احمد مقداد الجليلي، عبد الواحد دنون آلاء، **استخدام معايير التعليم الدولية للمحاسبين المهنيين في تطوير مناهج المحاسبية**، بغداد، مجلة التنمية الرافدين ،مجلد32، العدد 99، جامعة الموصل ،العراق، 2010، ص235

2 ناظم شعلان جبار، **واقع التعليم المحاسبي في العراق ومدى انسجامه مع معايير التعليم المحاسبي الدولية**، جامعة المثنى العراق، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، مجلد 5، العدد 1، جامعة القادسية، العراق،2015، ص17

- تساهم في إعداد وتأهيل إطارات محاسبية، من خلال إمدادهم بالمعارف المحاسبية المختلفة،
- تزويد الإطارات المحاسبية العاملة في مختلف الوحدات الاقتصادية، بأهم التطورات التي ترافق المهنة،
- تساعد في تحديد احتياجات الوحدات الاقتصادية من البرامج والدورات التدريبية ومعالجة المشاكل التي تواجهها هذه الوحدات،
- تساهم في تطوير مهنة المحاسبة من خلال التطوير المناهج العلمية، وفقا للمستجدات الحديثة.[1]

ثالثا: أهداف التعليم المحاسبي

إن الهدف الكلي للتعليم المحاسبي، هو تكوين المحاسبين المهنيين مقتدرين، ومؤهلين لأداء العمل، وتشمل الأهداف الفرعية ما يلي:[2]

- إعداد المتعلمين لكي يصبحوا محاسبين مهنيين (محترفين)، لا أن يكونوا محاسبين مهنيين كما دخلوا المهنة لأول مرة، بمعنى أنه لابد من متابعة وتطوير مهارات وقدرات المحاسبين المهنيين طوال فترة عملهم المهني،
- إكساب المتعلمين مجموعة من المهارات المطلوبة للمحاسب المهني الناجح، وهي مهارات اتصال ومهارات فكرية ومهارات شخصية،

---

1 رشيدة حجاج، تعليم **المحاسبة في الجامعات الجزائرية ففي ظل توافق المحاسبي الدولي**، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة، جامعة العربي بن المهيدي، أم البواقي، 2018-2019، ص 28

2-امل عبد الحسين كحيط، احمد ميري احمد، **مدى ملائمة مناهج التعليم المحاسبي المهني في العراق لمعيار التعليم المحاسبي**، الدولي، مجلة الغرب للعلوم الاقتصادية والإدارية، الكلية التقنية الإدارية الكوفة، العراق،2016، المجلد 13، العدد 20، ص355.

- إمداد المتعلمين بالمعرفة اللازمة لحصولهم على التأهيل المحاسبي وتتضمن معرفة عامة ومعرفة تنظيمية، وإدارية ومحاسبية،
- تطوير مستوى المعرفة والمهارات والقيم الأخلاقية لخريجي المحاسبة،
- تدريس المتعلمين على كيفية التعلم الذاتي، من خلال تدريسهم المهارات والاستراتيجيات التي تساعدهم على التعلم بكفاءة، وكيفية استخدام استراتيجيات التعلم الكفاءة للاستمرار بالتعلم خلال حياتهم المهنية.

المطلب الثاني: أدوات ومناهج التعليم المحاسبي

سوف نتناول في هذا المطلب إلى دراسة كل من الأدوات لتعليم المحاسبي ثم المناهج التعليم المحاسبي.

أولا: الأدوات لتعليم المحاسبي:

إن التعليم المحاسبي ثلاث أدوات رئيسية متمثلة في الخطة الدراسية والهيئة التدريسية والبيئة التعليمية، حيث يمكن شرحها في ما يلي:[1]

ا-**الخطة الدراسية:** نقصد بها المناهج الدراسية المعتمدة في الجامعات، وهي تتضمن الأجزاء الأساسية المطلوبة لإعداد محاسبين مؤهلين لممارسة مهنة المحاسبة، إذ أنها تشمل مقاييس متعلقة بالمحاسبة المالية والمحاسبة الحكومية ومحاسبة الشركات وغيرها، لكن ذلك لا يعني عدم وجود فجوة بين ما يدرس في الجامعات والواقع العملي، إلا أن القائمين على العملية التعليمية يعتقدون بأن هذه الفجوة مؤقتة، تزول عند انخراط المتعلمين (الطلبة) في العمل الميداني، وامتلاكهم للخبرة العملية، حيث يعتقدون بأنهم يمتلكون المخزون النظري الكافي الذي يؤهلهم لمواصلة ممارسة المهنة،

1 بلال امجد محمد الصائغ ،**دور التعليم المحاسبي الجامعي في التأهيل الخريجين على استخدام الحاسوب في العمل المحاسبي**، الواقع وإمكانية التطوير بالتطبيق على محافظة نينوى ،جامعة تكريت ، المجلد 06 ن العدد 20، 2010، ص 168.

وسبب وجود هذه الفجوة هو تدني مستوى طلب سوق العمل بالنسبة لمهنة المحاسبة والذي ينبع بالدرجة الأولى من مستوى التطور الاقتصادي السائد، والذي هو عادة يقود التطور في المحاسبة.

ب-الهيئة التدريسية: من المعروف أنه توجد علاقة بين نوعية وكفاءة الهيئة التدريسية، وجودة التعليم المحاسبي فكلما امتلك المدرس التأهيل العلمي، والخبرة العملية كان قادرا على إعطاء المادة العلمية بصورة نموذجية، حيث يمكن أن يكون مصدر الحصول على الشهادة الجامعية له تأثير على جودة التعليم وكذلك من المهم التركيز على الخبرة العلمية التي يمتلكها المدرس، إذ أن ذلك يزودها بالقدرة الكافية، في شرح القضايا النظرية وتوصيلها إلى المتعلم بصورة أفضل.[1]

ج-البيئة التعليمية: إن الظروف البيئية باختلاف جوانبها السياسية والاقتصادية والاجتماعية لها دور مباشر في التأثير على النوعية، ومستوى التعليم بشكل عام، فمن المعروف أن للأوضاع الاقتصادية، وما يطرأ عليها من تغيرات تشكل الحافز بالنسبة لتعليم المحاسبة، تعتم بنوعية ومستوى خريجيها حتى يتمكنوا من القيام بدورهم في عملية التنمية الاقتصادية المتوقعة، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن إيجاد جمعيات مهنية لمهنة المحاسبة سيكون لها أثر إيجابي في التأثير على مستوى التعليم إن حصل التفاعل المطلوب بين المهنيين والأكاديميين وبشكل يخدم مهنة المحاسبة والارتفاع بمستواها.[2]

ثانيا: مناهج التعليم المحاسبي:

إن التغيرات والتطورات السريعة والمتلاحقة التي رافقت بيئة الأعمال الحديثة قد كان من تأثيرها تطور العديد من العلوم والمهن، وباعتبار المحاسبة علم اجتماعي يمتاز

بلال امجد محمد الصائغ، **المرجع السابق ذكره** ، ص1681

2 رشيدة حجاج، **المرجع السابق ذكره**، صص(25-26).

بمعرفة مصنفة لها مادتها العلمية والتي تم الوصول إليها من خلال الدراسة والخبرة عبر مراحل مختلفة من الزمن، فقد تطورت المحاسبة عبر الزمن بشكل متزامن مع مراحل التفكير المحاسبي والحاجات المحاسبية، ويرى الشيرازي أن الدراسات التي اهتمت بالتطور المهني والأكاديمي للمحاسبة رست على تواجد خاصيتين ملازمتين للمحاسبة وهما: الاستمرارية والتغير، ومن هذا المنطلق يميز الكثير من الباحثين بين منهجين أو مقاربتين للتعليم الحاسبي وهما: المنهج الكلاسيكي أو التقليدي والمنهج الحديث حيث يتميز كل منهج بمجموعة من الخصائص والتي تطورت بتطور متطلبات بيئة الأعمال المعاصرة وحاجتها من المحاسبة.[1]

المطلب الثالث: جودة التعليم المحاسبي

يعتبر الجامعة أهم مؤسسة في البيئة الحالية والتي تعنى بتكوين مختلف الإطارات والكفاءات وفي كل المجالات التي تسير مختلف مناحي الحياة بالنسبة للمجتمعات، ومن تلك المجالات نجد المحاسبة، ويرى زكري بأن فهم محاور إدارة الجودة الشاملة في مؤسسات التعليم العالي تعتبر أولى الخطوات الرئيسية في تحقيقها[2]، وهي كتالي:

أولا: جودة عضو هيئة التدريس: ليس هناك خلاف حول الدور الذي يقوم به عضو هيئة التدريس في إنجاز العملية التعليمية، وتحقيق أهداف الكلية التي يعمل بها، ويقصد بجودة عضو هيئة التدريس هو تأهيله العلمي والسلوكي والثقافي، وخبراته العلمية التي تتكامل بدورها مع تأهيله العلمي، الذي يسهم في إثراء العملية التعليمية وفق الفلسفة التربوية التي يرسمها المجتمع.

1علي عبد الله الحسين الزاملي، **التعليم المحاسبي ودوره في تطوير المهارات المهنية لخرجي قسم المحاسبة**، جامعة القادسية ،مجلة إدارة والاقتصاد، المجلد 3، العدد12، بدون سنة نشر ، ص 293.

2 زكري ،**محمد أبو القاسم، التحديات والمشاكل المعاصرة التي تواجه الجودة الشاملة للتعليم المحاسبي في ليبيا** ، المؤتمر الخامسللمنظمة العربية لضمان الجودة في التعليم وتطبيقاتها باستخدام أساليب تكنولوجيا المبتكرة لضمان جودة التعليم،تونس ، السنة2013، ص 7

ثانيا: جودة الطلب:

هو حجر الزاوية في العملية التعليمية التي أنشأت من أجله، ويقصد بها مدى تأهله في مراحل ما قبل الجامعة علميا وصحيا وثقافيا ونفسيا، حتى يتمكن من استيعاب دقائق المعرفة، وتكتمل متطلبات تأهيله، وبذلك تضمن أن يكون هؤلاء الطلاب من صفوة الخريجين القادرين على الابتكار والخلق، وتفهم وسائل العلم وأدواته.

ثالثا: جودة المباني التعليمية وتجهيزاتها:

يعتبر المبنى التعليمي وتجهيزاته محور هام من محاور العملية التعليمية، حيث يتم فيه التفاعل بين مجموع عناصره، وتشكل جودة المباني وتجهيزاتها إحدى علاماتها البارزة. إن الجدير بالذكر أن المباني التعليمية بمحتوياتها المادية والمعنوية مثل: القاعات، التهوية، الإضاءة، المقاعد والصوت تؤثر في جودة التعليم ومخرجاته، وكلما حسنت قاعات التعليم واكتملت أثر ذلك بدوره في قدرات أعضاء هيئة التدريس والطلاب.[1]

رابعا: جودة الإدارة الجامعية والتشريعات واللوائح:

ليس هناك خلاف على أن قيادة إدارة الجودة الشاملة تعد أمرا حتميا، وجودة الإدارة الجامعية تتوقف إلى حد كبير على القائد، فإذا فشل في إدراكه للمدخل الهيكلي نحو إدارة الجودة الشاملة فمن غير المحتمل أن يتحقق أي نجاح، ويدخل في إطار جودة الإدارة الجامعية، ومتابعة الأنشطة التي تقود إلى خلق ثقافية إدارة الجودة الشاملة. أما جودة التشريعات واللوائح الجامعية فلابد أن تكون مرنة وواضحة ومحددة، كما يجب عليها أن تواكب كافة المتغيرات من حولها، ومن ثم يجب أن يؤخذ ذلك في الاعتبارات لأن الجامعة توجد في عالم متغير تؤثر وتتأثر به.

1علي مامي، **مدى التوافق التكوين المحاسبي في الجزائر مع متطلبات المعايير الدولية للتعليم المحاسبي** ،مجلة دراسات اقتصادية جامعة الجلفة، المجلد 18 ، العدد01، 2020،ص174

المبحث الثاني: ماهية المعايير الدولية لتعليم المحاسبي

تحظى معايير التعليم الدولية بقبول واسع من قبل الأطراف المعينة بعملية التعليم، فهذه المعايير هي نتيجة لخبرات وجهود العديد من الدول المتقدم، لذا سنتناول في هذا المبحث تعريف المعاير الدولية لتعليم المحاسبي و أهمية وأهداف المعايير الدولية لتعليم المحاسبي في المطلب الأول ،و أخيرا نعالج متطلبات ومزايا الانضمام للاتحاد الدولي.

المطلب الأول: مراحل تطور مجلس المعايير الدولية للتعليم المحاسبي

في هذا المطلب نتناول فيه واقع وصول إصدارات مجلس معايير التعليم المحاسبية إضافة إلى أفاق المستقبلية لعمل المجلس كما يلي:[1]

أولا: واقع وصول إصدارات مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية: إن استجابات الجمهور بشأن المجلس من إصدارات تعد مؤشرا على مدى وصول هذه الأخيرة، ويمكن ملاحظة ضعف الاستجابات المقدمة من مختلف فئات الجمهور (هيئات مهنية، شركات محاسبية، منظمين، أفراد، منظمات) بخصوص مختلف إصدارات المجلس (استراتيجية، مشاريع معايير، أدلة، إطار مفاهيمي)، كما يمكن ملاحظة أن العدد الأكبر من الاستجابات قدم من طرف الهيئات المهنية، الأمر الذي يمكن إرجاعه إلى صلتها المباشرة بعمل المجلس وإصداراته.

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

ا- قلة المعرفة في محيط مهنة المحاسبة بأعمال المجلس الأمر الذي انعكس في نظرة البعض للمجلس على أنه أقل أهمية من مجالس إصدار المعايير الأخرى للاتحاد، وفي قلة الموارد الموجهة له.

[1] مارية علي صوشة ، **المرجع السابق ذكره**، ص ص(36-39)

ب- عدم التحديد الواضح للأطراف المستهدفة بعمل المجلس، الأمر الذي ساهم فيه اختلاف الجهات المؤثرة على قطاع التعليم المحاسبي من دولة لأخرى، فالتعليم المحاسبي يضم عددا من الأطراف الفاعلة ما بين هيئات مهنية عضوية بالاتحاد، أكاديميين ومؤسسات أكاديمية، منظمين وهيئات رقابية، وزارة مسؤولة، هيئات اعتماد مناهج، مستخدمين، محاسبين مهنيين، محاسبين مهنيين محتملين.

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

ثانيا: الاستراتيجيات المستقبلية لعمل مجلس المعايير الدولية للتعليم المحاسبي:

وضحت الورقة الاستشارية المقدمة خلال شهر ديسمبر من سنة 2015 والمتعلقة باستراتيجية المجلس للفترة من 2017-2021 نيته للتوجه نحو العمل على عدد من الأولويات، وفيما يلي توضيح لهذه أولويات ولمقترحات العمل بشأنها:[1]

ا- **الشك المهني:** وجه المجلس من خلال ورقته الاستشارية سؤالا للجمهور يتعلق بطبيعة العمل الواجب القيام به من أجل تحسين الكفاءة المهنية للمحاسبين المهنيين فيما يتعلق بالشك المهني، مقترحا العمل على مراجعة الفقرات التي تشير إلى هذا المجال ضمن معاييره حاليا.

1مارية علي صوشة ،**المرجع السابق ذكره**، ص 40

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

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

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

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

وقد تمثلت أهم مضامين الاستجابات بشأن الورقة الاستشارية السابقة في التوجيه نحو[1]: ا- إتاحة فتة زمنية تسمح بتطبيق معايير المجلس المراجعة من طرف الهيئات المهنية العضوية بالاتحاد قبل هذا المجلس لتقديم معايير جديدة، مع الإشارة إلى بعض المجالات المناسبة تطوير مهارات المحاسبين المهنيين كتكنولوجيا المعلومات والاتصال، المحاسبة العمومية، الشك المهني.

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

1مارية علي صوشة ،**المرجع السابق ذكره**، ص41

المطلب الثاني: مفهوم المعايير الدولية لتعليم المحاسبي

سوف نتناول في هذا المطلب إلى دراسة كل من تعريف المعايير التعليم المحاسبي ثم الأهمية و الأهداف المعايير التعليم المحاسبي كما يلي:

أولا: تعريف المعايير التعليم المحاسبي:

تعرف على أنها عبارة عن نماذج توفر إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه الممارسات التعليمية وترشيدها فيما يتعلق بالتعليم المحاسبي، ويقوم مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي (IAESB) بإصدار هذه المعايير وغيرها من المنشورات التي تساعد على ترشيد الممارسات في مجال التعليم المحاسبين، وهذا المجلس يتبع للاتحاد الدولي للمحاسبين وكان في السابق عبارة عن لجنة تعني بمعايير التعليم المحاسبي[1]، ويمكن معرفة مدى الحاجة لمعايير دولية في التعليم المحاسبي من خلال الدور الذي يمكن أن يلعبه المحاسب المؤهل في تحقيق رسالة الاتحاد الدولي للمحاسبين، والتي تتناول تحقيق المصلحة العامة، بالإضافة إلى حاجة الجمهور للثقة في مهنة المحاسبة، ووجود معايير دولية للتعليم المحاسبي تضمن بالضرورة مخرجات تعليمية على قدر عال من التأهيل والتي تتمتع بالكفاءة الفنية الأزمة، أضف لذلك أن غياب معايير دولية للتعليم المحاسبي يؤدي إلى الاختلاف في الأسس التعليمية والمنهجية التي تتبع من قبل المؤسسات التعليمية في مختلف الدول والذين يعدون أعضاء في الاتحاد الدولي أو يسعون للانضمام إليه، كما أن هذا الغياب سينعكس سلبا على نوعية المخرجات والذي يقود بدوره إلى انعدام الثقة في خريجي البرامج المحاسبية عموما ومن ثم في المهنة على وجه الخصوص، لهذه الأسباب وغيرها –متطلبات الانضمام للاتحاد الدولي، والتغيرات البيئية

1 رشيدة حجاج، **المرجع السابق ذكره**، ص ص (43-44).

المحيطة بعملية التعليم– سواء كان من داخلية أو من مكان آخر –سعى IAESB لوضع مبادئ عامة ومعايير خاصة بالتعليم المحاسبي.[1]

و تعرف عملية التعليم وفقا لمنظور معايير التعليم المحاسبي الدولي (IES) على أنها: "عملية مستمرة لتطوير الكفاءة المهنية والحفاظ عليها خلال المسيرة المهنية للمحاسب المهني، وهذا من خلال ثلاث عناصر أساسية:[2]

ا– التعليم:

هو عملية منظمة ومنهجية تهدف إلى تطوير المعرفة والمهارات والقدرات الأخرى، وهي عملية تجري عادة وليس حصرا في البيئات الأكاديمية (مثل الجامعة).

ب– التدريب:

يصف التدريب أنشطة التعلم والتطور التي تكمل التعليم والخبرة العلمية، ويتم التركيز على التطبيق العملي، ويجري عادة في مكان العمل (مؤسسة اقتصادية أو مكتب محاسبة...الخ).

ج– الخبرة العملية:

تشير الخبرة العلمية إلى أنشطة العمل والأنشطة الأخرى التي تعتبر ذات صلة بتطوير الكفاءة المهنية.

كما يمكن أن يشمل التعليم عددا من الأنشطة الأخرى غير الرسمية مثل: الاتصالات، التوجيه، المراقبة، التأمل واكتساب المعرفة الذاتية غير المنظمة. وبالإضافة إلى العناصر السابقة هناك ما يسمى بالتعليم العام (مختلف المعارف الأخرى غير

1 الفاتح الأمين عبد الرحيم الفكي، **تصور مقترح لتطبيق معايير التعلم المحاسبي ودورها في ضبط جودة المناهج المحاسبة في الجامعيات السعودية**، جامعة السعودية، السعودية، المجلد رقم 07، العدد 16، 2014، ص 118

2-علي مامي، **المرجع السابق ذكره، ص** ص (176–177).

محاسبية)، حيث يساعد التعليم العام المحاسبين المهنيين والمحاسبين الطامحين على دمج الكفاءة المهنية والمهارات المهنية القيم والأخلاقيات والسلوكيات المهنية التي يتم تطويرها من خلال تعليم المحاسبة المهنية. كما يدم تطوير مهارات صنع القرار وإصدار الأحكام والشك، ومن أمثلة التعليم العام فهم الأفكار والأحداث التاريخية، معرفة الثقافات المختلفة، إدراك القوى الاقتصادية والسياسية والاجتماعية في العالم...الخ[1].

ثانيا: أهمية المعايير الدولية لتعليم المحاسبي

تكمن أهمية المعايير عامة في إنها تؤدي دورا مهما في حياة الإنسان، وقد يكون من الصعب على الإنسان تخيل الحياة وانتظامها وتطويرها من دون وجود أي من هذه المعايير طبيعية كانت أو وضعية أو الهيئة، تتمثل أهمية وجود معايير للتعليم في مجال المحاسبة في كونها تعزز من موضوعية المخرجات المحاسبية، ذلك أن موضوعية القياس التي تتطلبها المحاسبة لا يمكن تحقيقها إلا بوجود إطار متكامل يحكم عملية التطبيق، وتمثل عملية تطوير المناهج المحاسبية ضرورة ملحة للتأقلم مع متطلبات الممارسة المهنية وإزاء عملية التطوير هذه لابد من وجود معايير عملية محددة متفق عليها يمكن الرجوع إليها في هذه العملية[2].

- خدمة المصلحة العامة من خلال التقدم الواسع الانتشار لتعليم المحاسبين المهنيين وتطويرهم، الأمر الذي يؤدي إلى معايير منسقة ومنسجمة،
- إصدار سلسلة من البيانات التي تعكس التطبيق والممارسة الجيدة لتعليم المحاسبة المهنية وتطويرها قبل التأهيل وبعده،
- خلق علاقات تعليمية مميزة لأغراض المطابقة مع نشاطات الاتحاد الدولي للمحاسبين،

1Lee ; D Parker ¤ Other ,**The Relationship between academic accounting research and professional practice ,Accounting ,Auditing Accountability** Journal Vol 24 N° 1,2011, p 10-11

2 الجليلي مقداد احمد، ذنون الاء عبد الواحد، المرجع **السابق ذكره**، ص ص (237،238).

- تعزيز وتقوية المنافسة والمناظرة الدولية بشأن القضايا البارزة ذات العلاقة بتعليم المحاسبين وتطويرهم،
- وضع عناصر أساسية من المتوقع أن تحتوي عليها برامج التعليم والتطوير، ومن التدريب والتطبيق الجيدين، وقد توفر النصح والإرشاد، فضلا عن توفير أمثلة أو أدلة على أفضل الممارسات أو الطرائق الأكثر فعالية للتعامل مع القضايا المختلفة.

ثالثا: أهداف المعايير المحاسبية لتعليم المحاسبية

تهدف هذه المعايير إلى:[1]

- تخفيض الخلافات الدولية بشأن التأهيل وعمل المحاسب المهني،
- تسهيل التنقل العالمي للمحاسبين المهنيين،
- توفير معايير دولية يمكن الرجوع إليها لقياس مدى التزام المؤسسات التعليمية بمتطلبات التعليم المحاسبي الدولية والتي تساعد في قياس كفاءة المخرجات.

لقد دعى الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى ضرورة تزويد طلبة علم المحاسبة والذين سيكونون محاسبي المستقبل بالجوانب المعرفية التالية:[2]

- المعرفة العامة بتقنية المعلومات.
- استخدام المعرفة ومتطلبات المهارة.
- كفاءات مدير أنظمة المعلومات أو مقيمها أو مصممها.
- التحكم في التقنيات والوسائل والتكنولوجيات الحديثة.

[1]عمار درويش، **متطلبات تحسين جودة التعليم المحاسبي في الجزائر** ،مجلة المالية والأسواق، جامعة بلحاج بوشعيب ، عين تموشنت ،الجزائر،2016، العدد 06، ص ص(279-280).

2-رشيدة حجاج، **المرجع السابق ذكره**، ص48

المطلب الثالث: متطلبات ومزايا الانضمام للاتحاد الدولي المحاسبي

في هذا المطلب سوف نتعرف إلى متطلبات الانضمام للإتحاد الدولي ومزايا الانضمام

أولا: متطلبات الانضمام للاتحاد الدولي للمحاسبين: هناك ثلاث وضعيات متاحة للمنظمات الراغبة في الانضمام للاتحاد، وفيما يلي توضيح لمتطلبات كل وضعية منها:

ا- **وضعية الهيئة العضوية (IFAC membres):** تتاح هذه الوضعية للهيئات المهنية المحاسبية (PAOs) التي تلبي المتطلبات التالية:[1]

- تحظى بالاعتراف، إما بقرار قانوني أو بإجماع عام كهيئة مهنية وطنية في وضع حسن.

- تدعم عمل الاتحاد.

- تستوفي الالتزامات المحددة ببيانات الاتحاد الدولي الخاصة بالتزامات (SMOs).

- تظهر القدرة على المساهمة الفعالة في برنامج امتثال الأعضاء بالاتحاد الدولي للمحاسبين.

- تتوفر لها القدرة المالية والتشغيلية، وهيكل مناسب للحوكمة.

- لديها هيكل تشغيلي داخليا يسمح لها بتنظيم ودعم أعضائها.

- لديها القدرة على تسديد الالتزامات المالية للعضوية.

- تلتزم بالأحكام المحددة في النظام الأساسي للاتحاد وفي لوائحه الداخلية.

1مارية علي صوشة ،**المسار التعليمي لممتهني المحاسبة والمراجعة في ظل متطلبات معايير التعليم المحاسبي الدولية**، أطروحة دكتوراه علوم، علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2017-2018، ص 10

– تلتزم بأي متطلبات إضافية يمكن أن يحددها مجلس الاتحاد لقبول عضوية الهيئات المهنية، ولقبول استمرارية عضويتها كهيئة في وضع حسن.

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

ج– وضعية الهيئة العضوية بالتبعية (IFAC AFFILIATES): تكون مفتوحة أمام المنظمات – من غير الهيئات المهنية المحاسبية– التي تظهر اهتماما بمهنة المحاسبة العالمية، ودعما لعمل الاتحاد، والتزاما بمتطلبات مجلسه وبالأحكام ذات الصلة بالنظام واللوائح الداخلية للاتحاد، مع امتلاكها القدرة على تقديم نصيبها من المساهمات المالية والمحافظة على وضعها كمنظمة عضوية بالتبعية في وضع حسن.

ثانيا: مزايا الانضمام للاتحاد الدولي للمحاسبين: إن عضوية الاتحاد تسمح للهيئات المهنية المحاسبية بالحصول على عدد من المزايا تتمثل في:[1]

– حق الحضور والمشاركة في المناقشات والمداولات، والتصويت باجتماعات الهيئة العامة.

– حق ترشيح أسماء للتواجد بمجلس الاتحاد أو أي مجلس آخر، أو فريق، لجنة، أو مجموعة يتم إنشاؤها بالاتحاد.

[1] مارية علي صوشة، المرجع **السابق ذكره**، ص 11

– حق الوصول إلى منشورات الاتحاد، إلا في الحالات التي يقتصر فيها الوصول على المنشورات المتاحة للجمهور.

إن المنظمات العضوية بالاتحاد بالانتساب وبالتبعية لا تملك حق التصويت، والحق في ترشيح أسماء لمناصب معينة. وبشكل عام يمكن القول بأن انضمام الهيئات المهنية للاتحاد – خاصة تحت مظلة العضوية– يسمح لها بأن تصبح جزءا من الصوت العالمي لمهنة المحاسبة، وبأن تنقل وتعكس الانشغالات والمواضيع ذات الصلة ببيئاتها المحلية، لتحصل على الدعم من أجل تقوية مهنة المحاسبة بنطاقها المحلي.

المبحث الثالث: تصنيف المعايير الدولية للتعليم المحاسبي

وضع مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي IAESB مجموعة من التطبيقات المعايير التي تعتبر بمثابة أطر و إرشادات عامة لتحسين عملية التعليم المحاسبي، حيث تضع تلك الإرشادات المتطلبات اللازمة للدخول في برامج التعليم المحاسبي و محتويات مناهج التعليم المحاسبي،[1]وكذلك المهارات المهنية اللازمة ومتطلبات الخبرة العملية لممارسة المهنة وغيرها من المتطلبات الأخرى التي تعتبر ضرورية لتطوير عملية التعليم المحاسبي.

من خلال هذا المبحث نتعرف على تطبيقات المعايير الدولية حسب متطلبات الدخول في البرنامج التعليم المحاسبة المهنية والكفاءة المهنية في المطلب الأول، ثم تطبيقات المعايير حسب المهارات المهنية والقيم والأخلاقيات المهنية والخبرة المهنية في المطلب الثاني، أما المطلب الثالث نتناول فيه تطبيقات المعايير التعليم المحاسبي الدولي حسب تقييم الكفاءات المهنية والتطوير المهني المستمر والكفاءة المهنية للشركاء المسئولون عن مراجعة القوائم المالية.

[1] نزار بن صالح الشويمان، دور **المعايير الدولية للتعليم المحاسبي IAES في تحسين جودة المحاسبة كمهنة**، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة القصيم، السعودية ،2020، ص19

المطلب الأول: تصنيف المعايير حسب متطلبات الدخول الأولية

في هذا المطلب نعالج التطبيقات المعايير الدولية حسب متطلبات الدخول في برنامج تعليم المحاسبة المهنية، ثم حسب الكفاءة المهنية، ويمكن تناول أهم ما ورد بتلك المعايير بشكل موجز على النحو الاتي:[1]

أولا: متطلبات القبول (الدخول) في برامج تعليم المحاسبة المهنية IES1 :

يحدد معيار التعليم الدولي (IES1) المبادئ التي يجب استخدامها عند تحديد المتطلبات التعليمية والإبلاغ عنها للالتحاق ببرامج تعليم المحاسبة المهنية، ويعتبر هذا المعيار بمثابة البوابة الأولي للوصول إلى أكبر قدر من الفعالية للمعايير الأخرى، حيث يحدد ذلك المعيار الخطوات والمتطلبات الأولى للقبول في برامج التعليم المحاسبي بحيث يضمن توافر خلفية تعليمية وبعض الإمكانيات التي تمكن الدراسة بسهولة اندماجهم وتكيفهم مع البرامج الدراسية والحصول على اكبر قدر من الكفاءة الممكنة.

وفي ضوء ذلك يركز ذلك المعيار على توفير العوامل الرئيسية للحصول على فرصة معقولة للنجاح في برامج التعليم المحاسبي في ضوء شروط ومتطلبات القبول في برامج التعليم المحاسبي، حيث تهدف تلك الشروط إلى تزويد الأفراد الذين يفكرون في ممارسة مهنة المحاسبة كمحاسب محترف بالأسس اللازمة لتمكينهم من تطوير الكفاءة المطلوبة من محاسب محترف، و في ضوء ذلك يؤكد المعيار على أن من أهم متطلبات الدخول في برامج التعليم المحاسبي ضرورة مراعاة الإلمام بالاتي:[2]

---

2 رشيدة حجاج، **المرجع السابق ذكره**، ص ص (44-45).

1- نزار بن صالح الشويمان، **المرجع السابق ذكره**، ص ص (19-20).

(أ) البيئة الاقتصادية والتجارية والتنظيمية، (ب) المعرفة المطلوبة مسبقا (ج) التعلم المتوقع الذي سيتم اكتسابه (د) دور المحاسب، و (هـ) أي عوامل أخرى ذات صلة.

وعلى ذلك قد تري الجهات التعليمية وضع متطلبات وشروط أخري كشهادات أو مؤهلات معينة، حيث أن متطلبات القبول قد تختلف من دولة للأخرى في ضوء بعض العوامل والمحددات الثقافية والتنظيمية وفي ضوء المسار التعليمي للدولة وغيرها من العوامل الأخرى.[1]

ثانيا: المعيار :IES 2 التطوير المهني الأولي–الكفاءة الفنية.

يهدف هذا المعيار إلى إنشاء الكفاءة الفنية التي يحتاجها المحاسبون المحترفون الطموحون وتطويرها باستمرار، للوصل إلى أفضل قدر من الاحترافية للمحاسبين، وفى ضوء ذلك يحدد هذا المعيار المحتويات الأساسية لبرامج التعليم المحاسبي التي تساهم في تحقيق الكفاءة الفنية المرجوة.

وفي ضوء ذلك تحدد الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين مخرجات التعلم للكفاءة الفنية التي يتعين تحقيقها من قبل المحاسبين المهنيين الطموحين في ضوء مستويات الكفاءة المطلوبة (أساسي – متوسط – متقدم) طبقا لمحتويات برامج التعليم المحاسبي، وتتمثل أهم مجالات الكفاءة الفنية لبرامج التعليم المحاسبي في الاتي:[2]

المحاسبة المالية وإعداد التقارير – المحاسبة الإدارية – المالية والإدارة المالية – المراجعة والتوكيد– الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية –قوانين ولوائح العمل – تكنولوجيا المعلومات – الاقتصاد بيئة العمل والتنظيم – استراتيجية الأعمال والإدارة.

---

[2] رشيدة حجاج، **المرجع السابق ذكره**، ص ص (44–45).

[1] نزار بن صالح الشويمان، **المرجع السابق ذكره**، ص ص (20–21).

وفي ضوء كل مجال من تلك المجالات للكفاءة الفنية حدد المعيار مخرجات التعلم المطلوبة لكل مجال من مجالات الكفاءة الفنية فعلى سبيل المثال بالنسبة لمجال المحاسبة المالية واعدد التقارير المالية تتمثل مخرجات التعلم في: تطبيق مبادئ المحاسبة على المعاملات و الأحداث أخرى، تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) أو المعايير الأخرى ذات الصلة على المعاملات والأحداث الأخرى، تقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد البيانات المالية، إعداد البيانات المالية، تفسير البيانات المالية والإفصاح عنها، وغيرها من المخرجات الأخرى التي حددها المعيار لكل مجال من مجالات الكفاءة.

المطلب الثاني: تصنيف المعايير حسب الصفات المهنية

في هذا المطلب نتناول التطبيقات المعايير الدولية حسب تطوير المهارات المهنية، ثم حسب القيم والأخلاقيات والسلوك المهني، وأخيرا حسب الخبرة العملية ويمكن تناول أهم ما ورد بتلك المعايير بشكل موجز على النحو الاتي:

أولا: المعيار :IES3 التطوير المهني الأولي –المهارات المهنية.

يحدد هذا المعيار نتائج التعلم للمهارات المهنية التي يتعين على المحاسبين المحترفين الطموحين تحقيقها بنهاية التطوير المهني الأولي، ويدخل هذا المعيار حيز التطبيق من يوليو ٢٠١٥، وتتمثل أهم تلك المهارات فيما يلي:[1]

(أ)المهارات الفكرية، (ب) مهارات العلاقات الشخصية والتواصل،(ج) المهارات الشخصية، (د)المهارات التنظيمية التي يدمجها المحاسب المحترف مع الكفاءة الفنية والقيم المهنية، والأخلاق ، والمواقف لإثبات الكفاءة المهنية.

[1] نزار بن صالح الشويمان، **المرجع السابق ذكره**، ص،21

وتعتبر المهارات السابقة بمثابة المجالات الرئيسية لتحقيق الكفاءة الفنية المطلوبة، وفى ضوء ذلك حدد المعيار نتائج التعلم التي يجب تحقيقها في ضوء كل نوع من أنواع المهارات المطلوبة، فعلى سبيل المثال أشار المعيار بالنسبة للمهارات الفكرية تتمثل أهم نتائج التعلم التي يجب الحصول عليها لتحقيق تلك المهارات في القدرة على تقييم المعلومات من مصادر متعددة، تطبيق الحكم المهني، تحديد الوقت المناسب للتشاور مع المتخصصين لحل المشكلات، وتطبيق المنطق والتحليل النقدي و التفكير الابتكاري لحل المشاكل، وغيرها من مخرجات التعلم الأخرى لكل نوع من أنواع المهارات المطلوب تحقيقها .

ثانيا: المعيار :IES4 التطوير المهني الأولي–القيم والأخلاق والسلوك المهني.

يصف معيار التعليم الدولي (IES) نتائج التعلم التي يتعين على المحاسبين المحترفين الطموحين تحقيقها بنهاية التطوير المهني الأولي (IPD) للقيم والأخلاق والسلوك المهنى، وفي ضوء ذلك يتم دمج المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة في التعليم المحاسبي، وتتمثل أهم المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بالتعليم المحاسبي في خمسة مبادئ أساسية لأخلاقيات المهنة: **النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية الواجبة ، السرية، والسلوك المهني،** وتعتبر تلك المبادئ بمثابة إطار للقيم المهنية والأخلاق والسلوكيات الطموحة للمحاسبين المحترفين والتي تؤدي إلى:[1]

(أ) ممارسة الحكم المهني. (ب) والتصرف بطريقة أخلاقية تصب في المصلحة العامة.

وفي ضوء ذلك حدد المعيار مجالات الكفاءات المطلوب تحقيق القيم والأخلاقيات والسلوك المهني واهم مخرجات التعلم اللازم تحقيقها في ضوء ذلك، ويتمثل ذلك في تعزيز مخرجات التعلم المتعلقة بالشك المهني والأحكام المهنية، المبادئ الأخلاقية ، والالتزام بالصالح العام، وعلى سبيل المثال تتمثل أهم مخرجات التعلم الخاصة بالشك

[1] نزار بن صالح الشويمان،**المرجع السابق ذكره**، ص22.

المهني والأحكام المهنية في تطبيق التساؤلات العقلية بشكل نقدي لتقييم المعلومات المالية والبيانات الأخرى ذات الصلة، وتحديد وتقيم البدائل المعقولة للوصول إلى استنتاجات منطقية تستند إلى جميع الحقائق والظروف ذات الصلة، وغيرها من مخرجات التعلم الأخرى المطلوبة لتعزيز المبادئ الأخلاقية وتحقيق الصالح العام.

ثالثا: المعيار IES5: التطوير المهني الأولي – الخبرة العملية.

يصف هذا المعيار الخبرة العملية التي يتعين على المحاسبين المحترفين الطموحين إكمالها بنهاية التطوير المهني الأولي، وتشير الخبرة العملية إلى مكان العمل والأنشطة الأخرى ذات الصلة بتطوير الكفاءة المهنية، وتعتبر الخبرة العملية أحد المكونات الأساسية لتحقيق التطوير المهني الأولى والذي من خلاله يطور المحاسبون المحترفون الطموحون الكفاءة المهنية التي تؤدي إلى أداء دور كمحاسب محترف، وتعتمد الخبرة العملية على برامج التعليم العام وتعليم المحاسبة المهنية بالشكل الذي يلبي توقعات الجمهور من المحاسبين المحترفين تطبيق خبرتهم ومعرفتهم في القيام بأدوارهم.[1]

و في ضوء ذلك تتطلب الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين وجود خبرة عملية كافية لتمكين المحاسبين المهنيين الطموحين من إثبات اكتسابهم (أ) الكفاءة التقنية، (ب) المهارات المهنية، و (ج) القيم المهنية والأخلاقيات والمواقف اللازمة لأداء دور المحاسب المحترف، و في ضوء ذلك يتم تقييم مستويات الخبرة باستمرار من خلال الاعتماد على أحد تلك الأساليب: التقييم على أساس المخرجات، التقييم علي أساس المدخلات، الأسلوب المركب المعتمد على المدخلات والمخرجات، وفي ضوء ذلك يتم قياس وتقيم مستويات الخبرة العملية المطلوبة باستمرار.

[1] نزار بن صالح الشويمان، **المرجع السابق ذكره**، ص ص (22-23).

المطلب الثالث: تصنيف المعايير حسب درجة التقييم

في هذا المطلب نتطرق التطبيقات المعايير الدولية حسب تقييم الكفاءات المهنية، ثم حسب التطوير المهني المستمر، وأخيرا حسب الكفاءة المهنية للشركاء المسئولون عن مراجعة القوائم المالية ويمكن تناول أهم ما ورد بتلك المعايير بشكل موجز على النحو الاتي:

أولا: المعيار IES 6: التطوير المهني الأولي – تقييم الكفاءات المهنية.

يحدد هذا المعيار متطلبات تقييم الكفاءة المهنية التي يتعين على المحاسبين المحترفين الطموحين إثباتها بنهاية التطوير المهني الأولي، وذلك لتحديد ما إذا كان المحاسبين المهنيين الطامحين أظهروا مستوى مناسبا من الكفاءة المهنية أم لا، و يشير ذلك إلى تقييم مستوي الكفاءة المهنية التي تم تطويرها في التطوير المهني الأولي لبرامج التعليم المحاسبي باستمرار، وذلك للحافظ على استمرارية تطوير الكفاءة المهنية والحفاظ عليها للمحاسبين المحترفين، وبمعني أخر يهدف ذلك المعيار إلى تقييم الكفاءة المهنية في ضوء المعايير الخمسة السابقة التى تم تناولها، لضمان تطبيق تلك المعايير بشكل كفء وفعال.

ثانيا: المعيار IES 7: التطوير المهني المستمر.

يؤكد هذا المعيار أهمية التطوير المهني المستمر (CPD) المطلوب للمحاسبين المحترفين التطوير والحفاظ على الكفاءة المهنية اللازمة لتقديم خدمات عالية الجودة للعملاء وأصحاب العمل وأصحاب المصلحة الآخرين، وبالتالي تعزيز ثقة الجمهور في المهنة، حيث أن التطوير المهني المستمر بمثابة استمرار للتطور المهني الأولي والذي يضمن تحقيق الاتي:[1]

[1] نزار بن صالح الشويمان، **المرجع السابق ذكره**، ص(23-24).

(أ) تعزيز الالتزام بالتعلم مدى الحياة بين المحاسبين المهنيين.

(ب)تيسير حصول المحاسبين المهنيين على فرص وموارد التطوير المهني المستمر.

(ج) اعتماد متطلبات محددة تتعلق بتطوير وتنفيذ إجراءات القياس والرصد والامتثال المناسبة، وذلك لمساعدة المحاسبين المهنيين على تطوير والحفاظ على الكفاءة المهنية اللازمة لحماية المصلحة العامة.

حيث يوفر التطوير المهني المستمر عملية تطوير كلا: الكفاءة الفنية، المهارات المهنية، القيم والأخلاق والمواقف المهنية، والكفاءة التي تحققت أثناء التطوير المهنى الأولي، الخبرة العملية، التدريب بالإضافة إلى أنشطة التعلم والتطوير على سبيل المثال:

- ❖ التدريب والتوجيه، والشبكات.
- ❖ الملاحظة والتغذية المرتدة والتفكير.
- ❖ التوجيه الذاتى لاكتساب المعرفة.

ويتم تقييم عملية التطوير المهني المستمر باستمرار اعتماد على النهج القائم على المخرجات المكتسبة من التعليم، أو النهج القائم على المدخلات عن طريق إنشاء قدر من النشاط التعليمي للمحاسبين المهنيين لتطوير الكفاءة المهنية والحفاظ عليها، أو المنهج المختلط الذي يجمع بين هذين المنهجين.

ثالثا: المعيار IES 8 :الكفاءة المهنية للشركاء المسئولون عن مراجعة القوائم المالية.

يحدد هذا المعيار الكفاءة المهنية التي يتعين على المحاسبين المحترفين تطويرها والحفاظ عليها عند أداء دور الشريك المسؤول عن عمليات مراجعة القوائم المالية، حيث يقع على عاتق الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين ضرورة تطوير والحفاظ

على الكفاءة المهنية ذات الصلة والملائمة لعملهم ومسؤولياتهم المهنية، بحيث يمكن تحقيق مستوي عالي من الجودة العلمية المراجعة، بالإضافة إلى مراقبة الجودة لمراجعة القوائم المالية.[1]

وفى ضوء ذلك حدد المعيار مجموعة من مخرجات التعلم التي تم تحديدها ففي ضوء المعايير السبعة السابقة والتي ينبغي على الممارسين للمهنة الحصول عليها في ضوء كلمستوي من مستويات الكفاءة الفنية المطلوبة بحيث يضمن قيام الشركاء المسئولون عن عملية المراجعة بمستوي عالي من الجودة وبما يلبي تطلعات مستخدمي التقارير المالية وتحقيق الصالح العام.

خلاصة الفصل الأول:

يعتبر التعليم المحاسبي محل الاهتمام الكثير من الباحثين والمهنيين وذلك لارتباطه بمهنة المحاسبة والمراجعة، كما تتضح أهمية التعليم المحاسبي من خلال الجهود الذي يبذلها الاتحاد الدولي للمحاسبيين، لتطوير العملية التعليمية، وتخريج محاسبين ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين مؤهلين وملتزمين بأصول المهنة وأخلاقيتها،وقادرين على امتلاك المهارات أكاديمية وتدريبية ، ولبيان أهمية التعليم المحاسبي في تحسين جودة التدقيق الخارجي ، سوف نتطرف في الفصل الموالي إلى دراسة جودة التدقيق الخارجي.

[1] نزار بن صالح الشويمان، **المرجع السابق ذكره**، ص ص(24-25).

الفصـــل الثانـــي

الإطار النظري لجودة

التدقيق الخارجي

تـمـــهـيد:

يعتبر مفهوم جودة التدقيق الخارجي من المفاهيم الأساسية في مجال التدقيق، لكونها ترتبط مباشرة بصحة رأي المدقق حول موثوقية المعلومات والبيانات وصحة القوائم المالية، فالجودة محدد أساسي لنوعية عمل المدقق المقدم ، ولتحقيقها على المدقق الاعتماد على العديد من المهارات والخبرات والتدريب والشهادات في المجال التعليم المحاسبي وفقا لمعايير التعليم الدولية ، التي تفسح له المجال لتقديم الأفضل وسد الثغرات أو الصعوبات التي من الممكن أن تواجهه أثناء عمله .

لفهم طبيعة جودة التدقيق الخارجي وعلاقتها بمهنة المحاسبة والمراجعة وفقا لمعايير التعليم الدولية قسمنا الفصل الثاني إلى ثلاثة مباحث رئيسية وهي:

- المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي
- المبحث الثاني: ماهية جودة التدقيق الخارجي
- المبحث الثالث: مساهمة المعايير الدولية للتعليم المحاسبي في تحسين جودة التدقيق الخارجي

المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي.

إن للتدقيق الخارجي دور مهم في المؤسسات حاليا، وترجع أهميته إلى كونه الحكم العادل حول موثوقية القوائم المالية، فضمان الحصول على معلومات مالية صحيحة و موثوقة يتم من خلال التأكيدات التي يقدمها المدقق الخارجي حولها ، باعتباره شخصا مؤهلا علميا وعمليا لفحصها مع التزامه في ذلك بالخطوات والآليات اللازمة لعمله لضمان تقديم رأي صادق حولها، لذا سوف نتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم التدقيق الخارجي، ثم أنواع التدقيق الخارجي في المطلب الثاني ، وأخيرا نعالج مسؤولية مدقق الحسابات الخارجي في المطلب الثالث.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي.

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى دراسة كل من تعريف وخصائص التدقيق الخارجي ثم أهمية التدقيق الخارجي وأخيرا الأهداف التدقيق الخارجي كما يلي:

أولا: تعريف التدقيق الخارجي

رغم تعدد صيغ تعريف التدقيق الخارجي إلا أنها تتفق جميعا في مضمون الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها حيث يظهر ذلك عبر ما يلي:

التدقيق الخارجي يعرف على أنه :"عملية منظمة يقوم بها شخص مستقل بغرض إبداء رأي مهني في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام "[1].

1رحب السيد، عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر2000، ص 63

أو هو: «عملية فحص للقوائم المالية ، يشمل هذا الفحص على بحث وتقييم تحليلي للسجلات والإجراءات ونواحي الرقابة المحاسبية للشركة ، مع تحليل انتقادي للأدلة المستخدمة في تلخيص العمليات المختلفة والتقرير عنها في القوائم المالية وينتهي الفحص الذي يقوم به المدقق بتقرير مكتوب ، يوضع تحت تصرف الجهات التي تعتمد القوائم المالية التي يعطي المدقق رأيه الغني فيها[1].

ولقد عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية التدقيق علي انه " عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية بغرض التأكد من درجة مسايرة هذه المعايير الموضوعية ، ثم توصيل نتائج ذلك للأطراف المعنية ".[2]

وعرفته منظمة العمل الفرنسي علي انه " عبارة عن مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظم والإجراءات المتعلقة بالتنظيم"[3]

وعرفه كل من: Bethoux Kremper و Poisson على أنه" فحص للمعلومات من طرف شخص خارجي، شريطة أن يكون أن لا هو الذي حضرها أو استعملها، بهدف زيادة منفعة المعلومات للمستعمل".

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف التدقيق الخارجي على أنه عملية منظمة يقوم بها شخص مستقل من خلال فحصه للقوائم المالية والمستندات والدفاتر المحاسبية

1 محمد سمير الصيبان عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية،الإسكندرية مصر،2002،ص 10

2 سليمان بوفاسية ورشد سعيداني ،لجنة التحقيق كمدخل لتفعيل الحوكمة ورفع جودة التدقيق في المؤسسة، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية ، جامعة د.يحي فارس بالمدية، العدد 03، افريل 2015،ص17.

3 حسام أحمد محمد العلمي ، دور نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في كفاءة وفعالية التدقيق الخارجي، مذكرة ماجستير ، الجامعة الإسلامية بغزة فلسطين، 2015،ص37.

مـن أجـل إبـداء رأي فنـي محايـد حـول صـحة حسـابات المؤسسـة ، ومـدى مطابقتهـا للتنظيمات والتشريعات المعمول بها.

ثانيا: خصائص التدقيق الخارجي

يتصف التدقيق الخارجي بمجموعة من الخصائص تميزه عن بقية الأنواع الأخرى للتدقيق نوجزها فيما يلي:

1. التدقيق الخارجي عملية هادفة:

يهدف التدقيق الخارجي بصفة عامة إلى إبداء الرأي في القوائم المالية التي يتم تقديمها للأطراف الخارجية ذات المصلحة مع الشركة ، هذه الأطراف تتميز بخاصية محدودية السلطة فيما يخص حصولهم على احتياجاتهم من المعلومات، و هو ما يجعلهم يعتمدون بصورة شبه كاملة على القوائم المالية التي تقدمها الإدارة في تقييم أدائها. وهذا ما يؤدي في كثير من الأحيان إلى تعارض في المصالح وبالتالي سعيا لإدارة لتقديم معلومات مضللة من خلال قوائمها المالية ، ونظرا لذالك فإن مستخدمي هذه القوائم من الأطراف الخارجية يحتاجون للمدقق الخارجي بوصفه خبيرا ومؤهلا مهنيا ومحايدا لإبداء رأيه في مدى صدق القوائم المالية المقدمة لهم.[1]

2. التدقيق الخارجي عملية منظمة :

يتم ممارسة التدقيق الخارجي وفق إطار منظم من الخطوات المنطقية المترابطة والمنظمة ، حيث يبدأ المدقق الخارجي عملية التدقيق بجمع البيانات اللازمة المتعلقة

[1] صنهاجي هيبة، عوادي عبد القادر، عمارة محمد العيد، اثر تطبيق معايير الدولية في تحين جودة التدقيق الخارجي، مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، المجلد 01، العدد01، 2017،ص ص (429-430).

بالشركة لاستكشاف البيئة التي سيجري فيها الفحص ، ثم يقوم بعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية لدى العميل لتحديد نقاط القوة و الضعف فيه.

3. التدقيق الخارجي يمارسه مدقق مستقل:

و تعتبر الحاجة لاستقلال المدقق الخارجي وليدة مسؤوليتها اتجاه مستخدمي القوائم المالية لأنهم لا يملكون الوسائل الملائمة والكافية التي تمكنهم من التحقيق من صدق هذه القوائم المالية، لذلك فهم يعتمدون على ما يقوم به المدقق المستقل عن العميل، حيث لا تكون له مصالح مباشرة معه، وعليه القيام بعمله دون الخضوع لضغوط الغير، ويمكن القول أنه إذا لم يكن المدقق مستقلا فهدا يجعل القوائم المالية محل شك من وجهة نظر مستخدميها وبالتالي لا يمكن الاعتماد على رأيه.

4. التدقيق الخارجي عملية اتصال متكاملة:

بالنظر لعملية التدقيق الخارجي نجد أنها تستوفي بصفة عامة على مقومات الاتصال، حيث أن الرسالة تتمثل في الرأي المهني الذي يبديه المدقق الخارجي في تقريره ، ويحمل في طياته معلومة جديدة حول صدق وسلامة القوائم المالية ، ويتمثل المستقبل في الأطراف المستعملة للمعلومات المالية. [1]

ثالثا: أهمية التدقيق الخارجي.

يعتبر التدقيق الخارجي وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة أطراف خارجية وداخلية، يستخدم القوائم المالية المدققة يعتمدها في اتخاذ قراراته ورسم سياساته، كما تعد المصداقية بمثابة الجودة المضافة على المعلومات لجعلها أكثر صدقا واعتقادا

1 ميلودي حسنية ميرة مايسة، بكراوي صفية، دور معايير التدقيق في تحسين جودة التدقيق الخارجي، دراسة عينة من محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين، مذكرة ماستر، شعبة مالية ومحاسبة، التخصص تدقيق ومراقبة التسيير،2021، ص ص (19-20).

بصلاحياتها، بحيث يشعر المستخدم أن بإمكانه الاعتماد عليها بكل ثقة ، و تعتبر الأطراف التالية من أهم الجهات التي تهتم بالتدقيق وتقاريره: [1]

1- أصحاب المؤسسات:

سواء كان الملك فردا أو شركة أو مساهمين فان تقرير المدقق يعتبر أداة فعالة تمكنهم من الاطمئنان على سلامة استثمار أموالهم في المؤسسة.

2-المستثمرون:

يهتم المستثمرون بالتقارير المالية ويؤكدون على ضرورة دقة قائمة نتائج الأعمال والمركز المالي للمؤسسة للحكم على معدلات الربحية واحتمالات تحققها في المستقبل، وذلك بهدف تقدير حدود الاشتراك أو المساهمة في رأسمالها.

3-البنوك و دائنون:

فالبنوك مهمتها الاطمئنان على سلامة المركز المالي للمؤسسة وعلى مقدار رأس المال الثابت وكذا رأس المال العامل، وذلك تمهيدا لمنحها قروضا وتسهيلات ائتمانية أو تسييرات بنكية معينة ؛ أما الدائنون فيهمهم الاطمئنان على متانة وسلامة المركز المالي للمؤسسة، و الربحية الحالية والمحتملة للمؤسسة مستقبلا، وكذلك درجة السيولة بالنسبة لأصولها المتداولة وذلك لإمكانية استمرار منحها الائتمان الممكن والتعامل معها مستقبلا.

4-الهيئات المنظمة لتداول لأوراق المالية:

لكون تعليمات هذه الهيئات تتضح في ضرورة كون حسابات الشركات التي يتداول أسهمها وسنداتها، قد تمت مراجعتها.

1 ميلودي حسنية ميرة مايسة، بكراوي صفية، المرجع السابق، ص ص (19-20).

5-المحللون الماليون والاقتصاديون:

حيث يعتمدون على القوائم المالية وتقرير مدقق الحسابات، عند تقديم توصياتهم لعملائهم نحو أفضل أوجه الاستثمار.

6-الجهات العامة:

وذلك لأغراض عديدة منها مراقبة النشاط الاقتصادي، أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة، أو اتخاذه أساسا للربط الضريبي، أو لتحديد أسعار بعض المنتجات، أو لتقديم الإعانات المالية لجهات معينة. [1]

7-النقابات والجمعيات المهنية والعملية:

لغرض التحقق من سير أعمال المؤسسة، وقدرتها على تحقيق التوظيف والعمالة المستمرة، كما يعتمد ممثلو الموظفون والعمال على النتائج المالية المدققة عند القيام بالتفاوض مع الإدارة حول مرتباتهم ونصيبهم من الأرباح.

رابعا: أهداف التدقيق الخارجي:

يهدف التدقيق إلى مراجعة عناصر القوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية وفقا لبرنامج يوضع مسبقا من قبل المدقق، ويشير إلى أن هناك العديد من الأهداف التي يحققها وهي:

1. مساعدة جميع المستويات الإدارية في إخلاء مسؤولياتهم من خلال التقارير المتعلقة بفحص وتحليل نتائج أعمالهم بشكل واقعي بعيدا عن التحيز وفي حالة وجود نقاط ضعف أو ثغرات معينة ففي العادة يقدم توصيات لمعالجة وتصحيح هذه الأوضاع. [1]

1 محمد البشير جلول، دور المراجعة في تحسين جودة القوائم المالية، بانتة،مذكرة ماستر، العلوم التجارية ،2015/ 2016 ،ص ص (20،21).

2. إضافة قيمة للمنظمة وتحسين عملياتها ومساعدة المنظمة على تحقيق أهدافها عن طريق تقييم وتحسين عمليات الادارة والرقابة والتوجيه، وبناء يشمل التدقيق آلية ضبط وتقييم وتحسين كفاءة وفعالية نظام الرقابة، التقييم والتوجيه وتقييم مستوى الأداء في تنفيذ المسؤوليات.

3. التأكد من صحة وسلامة سير الأمور المالية في المنظمة واختبار بقية العمليات والبيانات المالية المثبتة في الدفاتر والسجلات لتقرير مدى مطابقتها للقوانين والأنظمة والتعليمات.

4. التأكد من أن القرارات الإدارية ذات الآثار المالية تنفذ بدقة ووفقا للقوانين والأنظمة المعمول بها.

5. تدقيق القرارات الإدارية ومتابعة الإجراءات الهادفة إلى حماية موجودات المنظمة من سوء الاستعمال أو التلف أو الضياع.

6. تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المنظمة وتحديد مدى قابلية الاعتماد على المعلومات.

7. الوصول إلى الأهداف والغايات وتحديد مواطن الخطر ومنع واكتشاف الغش والاحتيال

8. مراجعة العمليات أو البرامج فيما إذا كانت النتائج تنسجم مع الأهداف المرجوة وفيما إذا كانت العمليات أو البرامج قد تم تنفيذها وكما هو مخطط لها.

من خلال الأهداف يسعى المدقق الخارجي إلى تحقيق نوع من التوازن في بيئته من اجل تحقيق جودة شاملة في المجال المهني والفني.

1 زينب عميرات،اثر نظام المعلومات المحاسبي على جودة التدقيق الخارجي،مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، قسم العلوم التجارية، اختصاص محاسبة وجباية معمقة،جامعة قصدي مرباح ، ورقلة،2018/2017،ص ص (8،9)

المطلب الثاني: أنواع التدقيق الخارجي.

ينقسم التدقيق الخارجي إلى عدة مهام مختلفة، تختلف باختلاف مميزاتها وطرق اعتمادها ولكن هدفها واحد وهي متمثلة في كل من التدقيق القانوني والتعاقدي، والخبرة القضائية وهي بالتفصيل كالاتي:[1]

اولا: التدقيق القانوني:

هو مراجعة وتدقيق الحسابات إجباريا، يفرض بقوة القانون، إذا تلزم كل مؤسسة تجارية على تعيين محافظ حسابات، يقوم بأعمال المراقبة السنوية الإجبارية.

ثانيا: التدقيق التعاقدي:

يقوم به مراجع مهني محترف في إطار تعاقدي، بطلب من أحد الأطراف المتعاملة مع المؤسسة، وصولا لقوائم صحيحة.

ثالثا: الخبرة القضائية:

يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة.

من خلال أنواع التدقيق الخارجي التي تم استعراضها يمكن القول أن التدقيق بحالاته الإجبارية والاختيارية يحقق نفس الأهداف ونفس الأهمية، فبالرغم من اختلاف ظروف الحاجة إلى أعمال المدقق إلا أن الغاية تبقى نفسها و المتمثلة في تقديم رأي فني محايد حول القوائم المالية.

1 محمد بوتّن المراجعة ومراقبة الحسابات النظرية إلى التطبيق، دّيوان المطبوعات الجامعّة، الجزائر، 2008، ص 12

المطلب الثالث: مسؤولية مدقق الحسابات الخارجية.

يقوم مدقق الحسابات الخارجي بأداء خدمات مهنية لمجتمع الأعمال ومع تطور المهنة تزداد خدمات مدقق الحسابات بدرجة كبيرة وأصبح يقدم خدمات منها تدقيق القوائم المالية، وتصميم أنظمة المعلومات، وتقديم خدمات ضريبية، وعمل دراسات الجدوى الاقتصادية، ومع زيادة الوعي المالي والاستشاري ونمو حجم العمليات التي يحصل عليها المدققين تعرض مدقق الحسابات لأنواع من المساءلة القانونية وحكم عليه بالتعويض.[1]

✓ فمدقق الحسابات شخص ينتمي إلى مهنة لها معاييرها ولها أداة سلوك نهائية، و أن يؤدي عمله باستقلال وحياد حتى لا يتأثر رأيه بمواقف الآخرين ويكون مستنداً على حكمه المهني، ، أو يخالف القوانين المعمول بها فقد يحكم عليه بالغرامة أو السجن أو كليهما.

✓ أما المسؤولية القانونية تجاه العميل الذي يدقق حساباته فينجم عن العقد الموقع بين المدقق وعميله ويكون المدقق مسؤول عن أية أضرار تلحق بهذا العميل من التعويض.

✓ كما أن مدقق الحسابات يعتبر مسؤول اتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية بالرغم من عدم وجود مثل هذا العقد، فإذا لم يفصح المدقق عن الحقائق المالية في تقريره ويسبب ضررا للطرف الثالث فعليه دفع التعويض له (مسؤولية تقصيرية).

✓ كما أن مدقق الحسابات يتعرض للمسؤولية المهنية إذا خالف قواعد السلوك المهني الذي يتوجب على جميع الأعضاء الالتزام بها، والذي تتراوح بين التنبيه أو الإنذار أو تجميد العضوية أو حرمانه من الممارسة المهنية.

✓ إضافة إلى ذلك فقد يتعرض مدقق الحسابات للمسؤولية الجنائية إذا تعدى الضرر بالمجتمع ككل، ويعاقب بالسجن أو بدفع غرامة أو بالعقوبتين معاً.

1 محمد البشير جلول، المرجع السابق ذكره، ص ص (20،21).

المبحث الثاني: ماهية جودة التدقيق الخارجي.

لقد أدى ازدياد الطلب على مهنة التدقيق الخارجي إلى خلق جو من المنافسة الشديدة، الأمر الذي دفع بالهيئات و المنظمات المهنية إلى العمل على تطوير مهنة التدقيق من خلال إصدار معايير و كذا مقاييس تسمح لنا بقياس جودتها، حيث سنتطرق في هذا المبحث إلى تعريف جودة التدقيق الخارجي في المطلب الأول، ثم الأهمية وأهداف جودة التدقيق الخارجي في المطلب الثاني، أما المطلب الثالث نتناول فيه العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي، وأخيرا قياس جودة التدقيق الخارجي في المطلب الرابع. [1]

المطلب الأول: مفهوم جودة التدقيق الخارجي.

في هذا المطلب سوف نتعرف إلى تعريف جودة التدقيق الخارجي، ثم أهمية وأهداف جودة التدقيق الخارجي كما يلي :

أولا: تعريف جودة التدقيق الخارجي:

تعريف جودة التدقيق الخارجي يمكن مقارنة جودة التدقيق من ثلاث زوايا كما يلي :[2]

1- من زاوية كفاءة واستقلالية المدقق: حيث عرفت (1981) Angelo De جودة التدقيق بأنها" تقييم للاحتمال المشترك أن يقوم المدقق في نفس الوقت ب: (أ) اكتشاف الثغرات أو خروق في النظام المحاسبي للعميل و (ب) التقرير عن هذه الثغرات أو خروقا. وفي هذا السياق رأى (1992) Citron & Tattler أن " تقرير التدقيق يكون ذا جودة إذا كان نتيجة لعملية تدقيق كفؤ تقنيا ومستقلا، و بناءا على هذا فان على المدقق أن يجمع سمتين أساسيتين من أجل القيام بعمل ذي جودة هما: الكفاءة التي تحدد قدرته

1 فضيل مصطفى، ويوسف شفا عمري، مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف حالات الفساد المالي في الشركات المساهمة العامة الأردنية، المحاسبة والتمويل ، أطروحة ماجستير، الاردن ،2014/2013 ، ص ص (23-25).

2 محمد البشير جلول،المرجع السابق ذكره ،ص 22

على اكتشاف المخالفات المحتملة في القوائم المالية والاستقلالية التي تشترط قدرته على إظهار هذه المخالفات المكتشفة.

2- من زاوية جودة القوائم المالية: حيث حسب، Lee et Al (1999) فان جودة التدقيق تعني " احتمال ألا يصدر المدقق تقريرا نظيفا في القوائم مالية بها أخطاء جوهرية "، أي أن ارتفاع جودة التدقيق كما يرى schauer (2002) تزيد من احتمال أن تعكس القوائم المالية بدقة الوضعية مالية ونتائج العمليات التي قامت المؤسسة الخاضعة للتدقيق بهذا المعنى فان جودة التدقيق هي جزء من جودة المعلومات المحاسبية المفصح عنها، فهي تعبر حسب Palmnarose (1988) عن درجة الثقة التي يقدمها المدقق لمستخدمي القوائم المالية.

3-من زاوية الالتزام بالمعايير المهنية: إن نتائج التدقيق لا يمكن أن تظهر بصفة مباشرة وفورية، لذا يصبح من الضروري الاهتمام بالصيرورة التي تودي إلى هذه النتائج، ويصبح من الأهمية هيكلة هذه الصيرورة من الناحية المنهجية والإجرائية، ما يبرر وجود وتطوير معايير لضبطها. إن الهدف من وجود معايير التدقيق هو ضمان انسجام أعمال المدققين بطريقة تسمح بتقديم خدمة مرضية وثابتة للمهمة ككل، " كما تهدف إلى تحقيق إجماع يسمح بالحصول على الاعتراف ممارسات" تدقيق من طرف أكبر حيز من الجمهور قدر الإمكان، وهو ما يسمح بتبرير طبيعة ونطاق أعمال المدققين ويفرض عليه بالتالي التزامها بالوسائل (Obligation de moyens). إذا فوفقا لهذه المقاربة المعيارية في التفكير، فان المدقق ينجز عمله بجودة ممتازة إذا التزم تماما بالمعايير الملائمة، وبالتالي فإن مستوى الالتزام بمعايير التدقيق يعكس مستوى جودة التدقيق.[1]

1 العربي طارق تليلي، و سويسي هواري، محددات جودة التدقيق من وجهة النظر الخارجيين في الجزائر ،مجلة البحث، سنة 2019 ،ص 374

ثانيا: أهمية جودة التدقيق الخارجي:

إن مكاتب التدقيق تسعى لتحقيق مستوى عالي من جودة التدقيق لإخلاء مسؤوليتها أمام الأطراف المستفيدة من نتائج التدقيق، و تساعد المكاتب في تجنب العقوبات المهنية والقانونية جراء أية مخالفة أو تقصير في أعمال التدقيق من خلال التأكيد على الالتزام بالمعايير التدقيقية المحلية والدولية وقواعد السلوك المهني والتعليمات والقوانين ذات الصلة ومن خلال تقويم المدقق لمخاطر العمل لدى الزبون وإتباع سياسات ذات كفاءة للتعيين والترقيات والتي ستركز على استقطاب الكوادر المهنية ذات المستوى العالي في التأهيل والخبرة وفي تخصصات متعددة مع امتلاكهم الموضوعية وعلى نحو مماثل السعي لتحديث وتطوير القدرات المهنية لكوادرها من خلال التخطيط الجيد لبرامج التدريب المهني المعدة.[1]

ثالثا: أهداف جودة التدقيق الخارجي: هناك أهداف عدة لجودة التحقيق يمكن إيجازها بما يلي:[2]

- ❖ توفير إرشادات خاصة بالإجراءات التي يجب أن يلتزم بها مدققي الحسابات من أجل الالتزام بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض السلطة لمساعيه في مهنة التدقيق.
- ❖ توفير الإرشادات حول الإجراءات والسياسات التي يجب أن يلتزم بها مكتب التدقيق لتوفير القناعة المعقولة بنوعية التحقيق بصورة عامة والالتزام بإتباع المعايير المهنية.
- ❖ كسب ثقة العملاء من خلال زيادة الثقة والانتباه إلى التفاصيل أثناء العمل
- ❖ تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بعملية التحقيق وتحسين كفاءة أداء المهام.

1 سماح اسامة النعسان، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، الاقتصاد والعلوم الادارية، فلسطين ،2018، أطروحة ماجستير المحاسبة والتمويل،سنة2018، ص41

2 عماد مرجانة ، دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق الخارجي، مذكرة ماستر العلوم التجارية، ام البواقي، ،2016 سنة /2017 ، ص ص(15-16).

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي.

في هذا المطلب سوف نستعرض كلا من العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي والمرتبطة بمكتب التدقيق، وأخرى مرتبطة بأعضاء فريق التدقيق كما يلي:[1]

أولا: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي والمرتبطة بمكتب التدقيق فيما يلي :

1-حجم مكتب التدقيق: يعتبر حجم مكتب التدقيق أحد الخصائص التي يتم على أساسها التمييز بين مكاتب التدقيق، فهناك مكاتب التحقيق الصغيرة، ومكاتب التحقيق المتوسطة، ومكاتب التحقيق الكبيرة.

2-السمعة أو الشهرة الحسنة لمكتب التدقيق: أثبتت دراسة الجدعاني والعنقري , 2009 وجود علاقة طردية بين مقدار سمعة المكتب الجيدة و مستوى جودة الأداء المهني للتدقيق.

3-عدم وجود دعوى قضائية مرفوعة على مكتب التدقيق :لقد زاد عدد القضايا المرفوعة أمام المحاكم ضد المدققين خلال العقدين الماضيين بسبب إهمال وتقصير مدقق الحسابات. لذا على مدقق الحسابات الالتزام بتطبيق المعايير المهنية لتدقيق الحسابات و قواعد السلوك المهني ومراعاة القوانين والأنظمة عند القيام بالفحص.

4-أتعاب التدقيق.

5-الاحتفاظ بالعميل وقبول الجدد: يجب على كل مكتب تدقيق بتقييم كل عميل قبل التعاقد معه، كما يجب إعادة تقييم العملاء القدامى، و ذلك بهدف تقليل الارتباط بعملاء غير أمناء.

1 محمد البشير جلول، المرجع السابق ذكره ،ص ص(23-24).

ثانيا: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي والمرتبطة بأعضاء فريق التدقيق :[1]

1-استقلال مدقق الحسابات:

ترجع أهمية استقلال مدقق الحسابات لكونه أحد أهم معايير التدقيق، وأن استقلاله من أهم ما يهتم به مستخدمي القوائم المالية لإضفاء الثقة على معلومات تلك القوائم المالية.

2-درجة خبرة مدقق الحسابات:

تعتبر خبرة مدقق الحسابات من القضايا التي زاد الاهتمام بها في الآونة الأخيرة وذلك كنتيجة لارتفاع حالات فشل عملية التحقيق الناتجة عن عدم اكتشاف الغش في القوائم المالية.

3-مدى متابعة المدققين العاملين بمكتب التدقيق:

تعتبر متابعة عمل المساعدين أو أعضاء فريق العمل والإشراف عليه من أهم العوامل المؤثرة على كفاءة أداء عملية التدقيق، وبتحليل طبيعة عملية المتابعة والإشراف نجد أنها تتضمن إصدار المعلومات للمساعدين، و التعرف على المشاكل الهامة التي تعترض الإنجاز، تدقيق ما تم أداؤه من مهام، وحسم أي اختلاف في وجهات النظر بين أعضاء الفريق ، ويجب أن تتم المتابعة في توقيت ملائم لا يؤدي إلى إرباك الأداء ولا يؤدي إلى الانتقال من خطوة إلى أخرى مترتبة عليها دون تحقيق الخطوة الأولى مما قد يترتب عليه احتمال إعادة عملية التدقيق أو بعض خطواتها.

1-نور الهدى عوادي، العوامل المؤثرة على جودة التقارير التدقيق الخارجي، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، جامعة ام البواقي ، ،2016، ص ص(54-58).

المطلب الثالث: قياس جودة التدقيق المحاسبي.

في هذا المطلب نعالج جودة التدقيق وفقا معيار التدقيق الدولي وأيضا وفقا للمجلس الوطني للمحاسبة ، ثم جودة التدقيق وفقا لمراقبة الجودة و حسب المعيار ايزو كما يلي: [1]

أولا: حسب معيار التدقيق الدولي ISA 220.تعد معايير التدقيق الدولية ISAمن أبرز المعايير التي تعرضت إلى مهمة التدقيق، حيث عالج المعيار ISA 220 موضوع رقابة الجودة الخاصة بـ:

- إجراءات التدقيق بشكل عام.
- أعمال التدقيق في حالة تفويض المهام.

تنص المادة الرابعة من المعيار ISA 220 أنه على القائم بالتدقيق تنفيذ إجراءات رقابة الجودة المعمول بها للتأكد بأن كافة مراحل المهمة قد تمت حسب المعايير الدولية.

ثانيا: جودة التدقيق وفقا للمجلس الوطني لمحاسبةCNC.

من بين اللجان التي بتشكل منها المجلس الوطني للمحاسبة لجنة مراقبة النوعية وتتولى المهام الآتية:

- تحضير منهجية المهمة في مجال نوعية الخدمات.
- العمل على توفير النوعية الخاصة بالتدقيق المحاسبي.
- اقتراح معايير تتضمن طرق تنظيم المكاتب وتسيرها.
- إيجاد التدابير لمراقبة نوعية خدمات مكاتب التدقيق.

[1] صنهاجي هيبة، عوادي عبد القادر ، عمارة محمد العيد، المرجع السابق ذكره ،ص 431-432

- تحديد لجنة لمراقبة المهنيين من أجل ضمان النوعية.

- العمل على تنظيم ملتقيات حول نوعية المهمة وأخلاقيات المدققين وعلاقتهم بالزبائن.

- تقديم الاقتراحات ومشاريع النصوص التنظيمية الخاصة بالنوعية.

ثالثا: جودة التدقيق وفقا للمعيار الدولي لمراقبة الجودة ISQC1.يتناول هذا المعيار مسؤوليات المكتب بشأن نظامه لرقابة الجودة لعملية مراجعة وفحص القوائم المالية، والتأكيدات الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة، ويطبق هذا المعيار على جميع مكاتب المحاسبين القانونيين ويهدف هذا المعيار على وجه الخصوص إلى:

- ألا تخضع جميع مكاتب التدقيق (الخاصة والشركات أو المكاتب الجماعية) للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.

- أن تكون التقارير المقدمة من طرف هذه المكاتب مناسبة.

رابعا: جودة التدقيق حسب المعيار ايزو9000 .يعد المعيار ايزو 9000 من أهم معايير الجودة في جميع المجالات، ويرتكز نظم إدارة الجودة على ثمانية مبادئ أساسية، وهذه المبادئ قام بوضعها مجموعة من خبراء من كل الدول التابعة للجنة الفنية (ISO/TC 176) المكلفة بتحديد مواصفات نظم الجودة، وتبني هذه المبادئ مجتمعة يؤدي حتما إلى تحسين أداء المنظمة.[1]

وعند الاطلاع على المبادئ الثمانية استخلصنا أن المبدأ الذي له علاقة مباشرة بموضوعنا هو المبدأ الرابع "منهجية العمليات " ويتضمن المبدأ على انه تحقق النتيجة المرجوة بكفاءة أكبر عندما يتم التحكم في الموارد والأنشطة ذات العلاقة أي مجموعة من الأعمال تتطلب تخصيص موارد مثل الأفراد والموارد المادية.

[1]--صنهاجي هيبة ، عوادي عبد القادر ، عمارة محمد العيد، المرجع السابق ذكره ،ص 432.

المبحث الثالث: مساهمة المعايير الدولية للتعليم المحاسبي في تحسين جودة التدقيق الخارجي.

تساهم معايير التعليم المحاسبي بشكل كبير في تحسين جودة التدقيق الخارجي لما لها من أهمية على عمل المدقق الخارجي، وذلك لأنها تسعى دوما إلى تحسين الأداء والكفاءة المهنية وتطوير المهارات المهنية، وكذا تحسين القيم و الأخلاق والسلوك المهني للمراجع الخارجي من خلال تكثيف برامج تعليم المحاسبة المهنية، ولفهم طبيعة العلاقة التي تربط المعايير الدولية للتعليم المحاسبي مع جودة التدقيق الخارجي حيث نتناول في المطلب الأول طبيعة تحسين جودة مهمة التدقيق الخارجي ، تم نتطرق إلى العلاقة بين تبني المعايير الدولية للتعليم المحاسبي IAES وتحسين جودة التعليم المحاسبي في المطلب الثاني وأخيرا في المطلب الثالث نعالج تطبيقات المعايير التعليم المحاسبي الدولي (IES) في الجزائر.

المطلب الأول: طبيعة تحسين جودة مهمة التدقيق الخارجي.

تنبع أهمية الاهتمام بموضوع جودة مهنة المحاسبة من أهمية المعلومات التي توفرها التقارير المالية للمستخدمين، وزيادة الاعتماد على تلك المعلومات في اتخاذ العديد من القرارات، الأمر الذي يلقى مزيد من المسؤولية على مهنة المحاسبة والمراجعة لتلبية تطلعات هؤلاء المستخدمين، وفي ضوء ذلك يجب أن يتحقق مستوى عالي من الجودة في القيام بالوظائف الرئيسية للمحاسبة وإضفاء نوع من الثقة والمصداقية على مدى صحة وعدالة القوائم المالية من خلال عملية المراجعة لتلك الأحداث الاقتصادية ودقة قياسها.[1]

ويضع ذلك على عاتق مهنة المحاسبة مزيد من المسؤولية أمام الغير إلى وجود إجراءات لضمان جودة أعمال المراجعة وذلك لتوفير القناعة المعقولة لمراجع الحسابات

1 نزار بن الصالح الشويمان، المرجع السابق ذكره، ص 25.

وللأطراف المعنية بأن أعمال المراجعة قد نفذت بدرجة عالية من الكفاءة والسرعة والاقتصاد مما يخدم الأهداف العامة للمجتمع ويضفي مزيداً من الثقة والمصداقية.

وفي حقيقة الأمر تتعدد المفاهيم المختلفة لجودة مهنة المحاسبة في ضوء وجهات النظر المختلفة، فعلى سبيل المثال أشار الإطار العام لجودة المراجعة الصادر IAASB مجلس معايير المراجعة والتوكيد الدولي التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC في 2014، إلى تبني مفهوم الجودة من خلال جودة منظومة المراجعة بشكل كامل: جودة المدخلات، جودة التشغيل، جودة المخرجات ، بينما جودة مهنة المحاسبة تشير الى تلبية احتياجات و متطلبات مستخدمي القوائم المالية من المعلومات المحاسبية،[1] بالشكل الذي يتطابق مع توقعاتهم بحيث يمكن تكوين رأي مستنير يمكنهم من القرارات المناسبة مما يساهم في تحقيق التخصيص الأمثل للموارد وتحقيق الرفاهية الاقتصادية، إلا أن جودة المراجعة ترتبط بشكل أكبر بقدرتها على اكتشاف والتقرير عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية والحد من عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمساهمين، بالشكل الذي يضفي نوع من الجودة للمعلومات المحاسبية بالقوائم المالية.[2]

وتتوقف جودة مهنة المحاسبة على العديد من العوامل التي يمكن أن تؤثر على جودة خدمات تلك المهنة، فعلى سبيل المثال نجد أن الكفاءة الذاتية والتطوير المهني يؤثران بشكل إيجابي على جودة عملية المراجعة، وكذلك تؤثر فترة المراجعة على جودة عملية المراجعة، كما أشارت ذات الدراسة إلى أن المهارات والسمات والمعرفة الخاصة بالأعمال العامة مهمة للمراجع للقدرة على تقييم مخاطر الأعمال، كما نجد أن التأهيل المهني للمحاسبين يرتبط بشكل إيجابي مع كفاءة المحاسبين، إلا أن أهم محددات جودة مهنة المحاسبة تتمثل في كلا من الرقابة الداخلية ، الخصائص النوعية للمعلومات

1 وليد جيدياني ، وليد دريهم ، وياسين مؤمن، دور التعليم المحاسبي في جودة مهنة المحاسبة،دراسة استبيانيه بولاية الوادي، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، الجزائر،2018، ص42

2 الزكي، رحاب كمال محمود، قياس أثر جودة المراجعة على دراسة دقة التنبؤات المحللين الماليين بأسعار الأسهم في ظل تحول الرقمي للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة الفكر المحاسبي ن مج 42، ع2، ص 58.

المحاسبية ، والقوانين والأنظمة والتعليمات الحاكمة للنشاط ، والتأهيل العلمي والعملي للمحاسبين، كما أن وجود معايير محاسبية جيدة يساهم في تحسين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ، بالإضافة إلى ان التأهيل العلمي والعملي للمحاسبين له تأثير إيجابي على تحسين جودة الأداء المحاسبي.

حيث أن العوامل المؤثرة في جودة المراجعة يمكن تقسيمها إلى ثلاثة عوامل رئيسية: [1]

أولا : عوامل مرتبطة بخصائص المراجع ومكتبه: على سبيل المثال كفاءة المراجع ، استقلالية المراجع ، حجم مكتب المراجعة، سمعة مكتب المراجعة ، التخصص الصناعي ، **ثانيا:** العوامل المرتبطة بخصائص مهمة المراجعة: التخطيط الجيد، كفاية موازنة الوقت، دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ، بذل العناية المهنية الواجبة، كفاية أدلة الإثبات ، الإشراف والاتصال الجيد .

ثالثا: عوامل متعلقة بخصائص بيئة المراجعة مثل: مخاطر المسؤولية القانونية، الرقابة على جودة المراجعة، التغير الدوري للمراجع، المنافسة وغيرها من العوامل الأخرى.

كما أن مهنة المحاسبة والمرجعة الجيدة تستند إلى مجموعة من المقومات الأساسية تتمثل في وجود إطار فكري جيد لمهنة المحاسبة، معايير محاسبية جيدة، معايير مراجعة جيدة، قواعد سلوكيات وآداب المهنة، أعضاء مهنيون مؤهلون علميا وعمليا لممارسة المهنة، وتنظيمات مهنية تشرف على تنظيم شؤون مهنة المحاسبة للارتقاء بجودتها.

وفي ضوء ما سبق يتضح لنا الدور الكبير الذي تلعبه مهنة المحاسبة في المجتمع من خلال ما توفره من معلومات لصانعي القرار على مستوى العديد من الجهات.

[1] علي مامي، المرجع السابق ذكره، ص174.

ونظرا لأهمية تلك المعلومات في اتخاذ العديد من القرارات فان تحسين جودتها شيء هام وضروري لترشيد تلك القرارات وتحقيق التخصيص الأمثل للموارد ،

كما تستمد تلك المهنة أهميتها من الدور الذي تقوم به في اكتشاف الأخطاء والاحتيال المالي بأشكاله المختلفة ومن ثم الحد من إفلاس العديد من الشركات و الوقوع في المزيد من الأزمات.[1]

المطلب الثاني: العلاقة بين تبني المعايير الدولية للتعليم المحاسبي IAES وتحسين جودة التعليم المحاسبي.

تعتبر مهنة المحاسبة هي واحدة من المهن ذات الأهمية الكبيرة في الآونة الأخيرة وبخاصة في ظل بيئة الأعمال الحديثة والتي تتسم بأنها أكثر تعقيد وسريعة التغير، لذا سوف تتطلب معاملات أنشطة الشركات خدمات أكثر من مهنة المحاسبة وتطبيق نظام أكثر موثوقية، كما أن العدد المتزايد لأصحاب المصالح واحتياجهم للمعلومات المحاسبية التي تلبي تطلعاتهم يلقى بمزيد من المسؤولية على المحاسبين والمراجعين لتوفير احتياجاتهم بما يلبي تطلعاتهم ، من خلال تطبيق نظم أفضل لحكومة الشركات، وتعزيز مستوى الإفصاح والشفافية في ظل ممارسات جيدة لوظائف مهنة المحاسبة، وإضفاء نوع من المصداقية على المعلومات التي توفرها تلك المهنة من خلال الدور الذي تقوم به مهنة المراجعة.

لتحقيق أعلى مستويات الجودة في مهنة المحاسبة ، لابد أن يتمتع ممارسي تلك المهنة بمستوى عالي من التأهيل العلمي و المهني لممارسة تلك المهنة ، حيث أن التغيرات في بيئة الأعمال تفرض العديد من التغيرات باستمرار والتي تلقي بظلالها على

[1]- نزار بن صالح الشويمان ،ا لمرجع السابق ذكره، ص ص(26،27)

ضرورة التطوير المهني لممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة بشكل مستمر لمواكبة تلك التغيرات وبما يلبي تطلعات مستخدمي التقارير المالية، فضلا عن توفير بيئة تطبيق جيدة لممارسات تلك المهنة تحكمها معايير وقوانين ملائمة لممارسة المهنة ، وتوفير معايير مهنية لمهنة المحاسبة تلبي تطلعات مستخدمي التقارير المالية وتحد من الممارسات الخاطئة بأشكالها المختلفة ، في ظل مجموعة من القواعد والآداب التي ترتقي وتسمو بسلوكيات ممارسي مهنة المحاسبة .[1]

ومن هنا كان الاهتمام بتحسين وتطوير التعليم المحاسبي أحد المرتكزات الرئيسية التي يمكن من خلالها تحسين جودة مهنة المحاسبة، وفي ضوء ذلك أصدر مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي IAESB التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC مجموعة من المعايير (ثمانية معايير) التي تساهم في الارتقاء بمستوى التأهيل العلمي والمهني لممارسي مهنة المحاسبة ، حيث تساهم تلك المعايير في تقليص الفجوة بين الجانب الاكاديمي ومتطلبات سوق العمل لممارسي المهنة، بالشكل الذي ينعكس على تحسين جودة خدمات مهنة المحاسبة.

حيث توفر محتويات تلك المعايير IAES مجموعة من المتطلبات التي تضمن رفع مستوى الكفاءة الفنية و المهنية للممارسين مهنة المحاسبة بشكل مستمر.

حيث تضع تلك المعايير مجموعة من الشروط والمتطلبات للقبول في برامج التعليم المحاسبي في ضوء(1IES) مثل ضرورة الإلمام بمستوى معين من المعرفة بالبيئة المحيطة

1 نزار بن صالح الشويمان ،ا لمرجع السابق ذكره، ص ص(27-28).

والتعليم المتوقع اكتسابه وغيرها من المعارف الأخرى التي تضمن سهولة اندماج المتعلمين وتكيفهم مع البرامج الدراسية والحصول على اكبر قدر من الكفاءة الممكنة ، كما تهتم تلك المعايير بضرورة تطوير المناهج الخاصة بعملية التعليم المحاسبي (2IES) وتحديد مجموعة من مخرجات التعلم التي يتعين على الدراسيين اكتسابها في ضوء تلك المناهج بما يلبي التغيرات والتطورات في بيئة الأعمال ، فضلا عن توفير مجموعة من المهارات المهنية (3IES)اللازمة لممارسة لتك المهنة بما يواكب التغيرات في بيئة الأعمال مثل المهارات الفكرية والتكنولوجية ، مهارات الاتصال والعلاقات الشخصية وغيرها من المهارات التي تساهم رفع الكفاءة الفنية لممارسي مهنة المحاسبة ، في ظل توافر مجموعة من آداب وسلوكيات المهنية (4IES) التي ترتقي بأداء ممارسة المهنة على اكمل أوجه مع ضمان توفير مستوى ملائم من الخبرة العملية (5IES) التي تلائم ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة في ضوء متطلبات سوق العمل، مع ضرورة التعليم الدوري لمستوى الكفاء المهنية (6IES) لهؤلاء المحاسبين باستمرار لضمان الحفاظ على أكبر قدر من الاحترافية لهؤلاء المحاسبين.

كما تؤكد تلك المعايير على ضرورة الاهتمام بموضوع التعليم المهني المستمر 7 IES لتعزيز ثقة الجمهور في خدمات تلك المهنة ، حيث يساهم التعليم المهني المستمر في مواكبة التطورات التي تحدث في المهنة باستمرار وتعزز روح التعلم الذاتي لدي ممارسي المهنة، كما تؤكد معايير التعليم المحاسبي الدولي على ضرورة توفير مستوى عالي من الكفاءة المهنية للشركاء المسؤولين عن مراجعة القوائم المالية 8 IES لضمان تحقيق مستوى عالي من الجودة لخدمات مهنة المحاسبة. [1]

[1] علي مامي، المرجع السابق ذكره، ص182.

المطلب الثالث: تطبيقات معايير التعليم المحاسبي الدولي (IES) في الجزائر

لدراسة مدى تطبيق متطلبات معايير التعليم الدولي (IES) ارتأينا وضع جدول لتحديد ما إذا كان هناك توافق بين المسار التعليمي لممتهني المحاسبة وما تضمنته معايير (IES)عموما، حيث سنقوم بعرض أهم ما جاءت به هاته المعايير ومن ثم تحديد مدى تطبيقها في الجزائر كما يلي: [1]

أولا: حيثيات تطبيق المعيار(IES1): متطلبات دخول برنامج للتعليم المحاسبي المهني

يرى الباحثون أن متطلبات الالتحاق الأولية ببرامج تعليم المحاسبة المهنية في هذا المعيار موجودة ويتم العمل بها في الجزائر سواء في الجامعة أو خلال التربص المهني مع تحديد شروط الالتحاق ومعدلات النجاح وكذا تحديد المهارات والمعارف التي يتم اكتسابها بعد نهاية التربص، إلا أنه ليس هناك تحديد لتكاليف هاته البرامج باعتبار أن الدراسة في الجامعة تتم بشكل مجاني كما أن التربص الميداني أيضا يكون بشكل مجاني.

ثانيا: حيثيات تطبيق المعيار(IES2): التطوير المهني الأولي (الكفاءة المهنية)

يرى الباحث أن هناك توافق شبه كلي فيما يخص بالمقاييس والمعارف التي نص عليها هذا المعيار وكذا متطلبات التكوين في الجزائر، سواء على مستوى الجامعة أو خلال التربص المهني، حيث سبق وإن تعرضنا للمقاييس والمعارف والمجالات التي يدرسها الطالب أو المتربص ويمتحن فيها سواء في الجامعة أو خلال التربص الميداني، حيث تتضمن مجموعة من المقاييس في التخصص إضافة إلى المعارف العامة المرتبطة بها على غرار الاقتصاد والقانون...الخ

[1] علي مامي، المرجع السابق ذكره، ص182.

ثالثا: حيثيات تطبيق المعيار(IES3): التطور المهني الأولي (المهارة المهنية)

يرى الباحث أنه لا توجد هناك برامج خاصة سواء على مستوى الجامعة أو خلال التربص تساعد المتربصين في مجال المحاسبة والتدقيق على اكتساب المهارات التي نص عليها هذا المعيار (IES) سواء المهارات الفكرية أو الاتصالية والتواصل أو الهيئات الشخصية أو التنظيمية، وبالتالي ضرورة تكوين المتربصين وتدريبهم على هاته المهارات من خلال العديد من الأنشطة والتكوينات والدورات. [1]

رابعا: حيثيات تطبيق المعيار(IES4): التطوير المهني الأولي (القيم والمواقف المهنية)

يرى الباحث أنه لا يوجد هناك مقياس أو برنامج يتناول السلوك المهني والأخلاقيات موجه للمتربصين في مجال المحاسبة والتدقيق ولا حتى الإشارة إليه من خلال أحد المقاييس رغم وجود مرسوم أخلاقيات مهن المحاسبة والتدقيق، وبالتالي وجب إضافة مقياس يتناول أخلاقيات مهنتي التدقيق والمحاسبة وأهميته في تحقيق جودة العمل المحاسبي.

خامسا: حيثيات تطبيق المعيار(IES5): التطوير المهني الأولي (متطلبات الخبرة العملية)

يرى الباحث أن نقص التربصات العملية التي يقوم بها طلاب تخصص المحاسبة والتدقيق في الجامعة، حيث تلزم الطلبة فقط بتقرير التربص العملي خلال السنة الأخيرة من مرحلة الليسانس وهي ليست كافية لاكتساب الخبرة والتجربة العملية التي تؤهل المتخرجين الجدد إلى ممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق، أما خلال التكوين المهني بالقانون يلزم المتربصين بالقيام بتربص ميداني لدى أحد المهنيين مع إلزامهم بوضع تقارير سداسية عن العمل المنجز والخبرات المكتسبة، ما يعني توافق مع متطلبات هذا المعيار.

[1] علي مامي، المرجع السابق ذكره، ص182.

سادسا: حيثيات تطبيق المعيار(IES6): التطوير المهني الاولي (تقييم الكفاءة المهنية)

يرى الباحث أنه لا يوجد هناك تقييم شامل وموضوعي لمتطلبات الكفاءة المهنية الذي يتضمنها هذا المعيار والتي يكتسبها المتربص، حيث يجتاز المتربص امتحانات كتابية والتي تتعلق بالتكوين النظري الذي قام به ويتم تقييمه من خلالها دون القيام بالطرق الأخرى للتقييم على غرار الامتحانات الشفوية أو التقييم بمراجعة مجموعة من الأدلة في مكان العمل...الخ، وبالتالي وجب عدم الاكتفاء بالامتحانات الكتابية في تقييم المتربصين. [1]

سابعا: حيثيات تطبيق المعيار(IES7): التطوير المهني المستمر

يرى الباحث أن هناك نقلة كبير في برامج التطوير المهني المستمر الذي ينبغي أن يقوم بها المحاسبون المهنيين القدامى أو المحاسبون المتربصون، حيث ليس هناك قانون ينظم هذه البرامج أو يلزمهم بالقيام بها والمشاركة في مختلف المؤتمرات والدورات والتكوينات، أو القيام ببحوث ودراسات والتي تبقى حسب اختيار وإرادة المحاسبين الراغبين في تطوير مهاراتهم دون إلزامهم بها.

ثامنا: حيثيات تطبيق المعيار(IES8): الكفاءة المهنية للشركاء المسئولين عن مراجعة القوائم المالية

يرى الباحث أنه هناك توافق لمتطلبات هذا المعيار حيث يمر المتربص لممارسة مهنة تدقيق الحسابات عبر مسار أكاديمي ومهني وامتحانات لتقييم المستوى كما سبق

[1] علي مامي، المرجع السابق ذكره، ص ص(182-183).

ذكره[1] ليتمكن من الحصول على وصف مدقق (محافظ حسابات أو خبير محاسبي) حيث يتلقى خلال فترة التربص مجمل ما تضمنه المعيار IES8). [1]

وبالرجوع إلى هيكل المجلس الوطني للمحاسبة نجد واقع تطبيق المعايير الدولية للتعليم المحاسبي في إنشاء اللجان منها: لجنة الإدارة والعضوية التي تتكفل بشكل عام بمتطلبات العضوية والترخيص، و الجنة الفنية التي تتكفل بشكل أساسي بوضع المعايير ذات الصلة بالمهنة بما في ذلك معايير المحاسبة والمراجعة، وقواعد سلوك وآداب المهنة، إلى جانب لجنة التحري والتأديب التي تتكفل بالمسائل المرتبطة بالتحري بالخصوص نشاطات الأعضاء ، وبخصوص تنفيذ هم للمعايير المهنية وقواعد سلوك وآداب المهنة، بالإضافة إلى لجنة التعليم، التدريب، الشهادات، والتي تكون مسؤولة عن الجوانب المتعلقة ببرامج التأهيل ، وبالخبرة العملية المطلوبة، واختبارات المحاسبين المهنيين المحتملين، والتطوير المهني المستمر للمحاسبين المهنيين.[2]

وما يمكن الإشارة إليه الآن إيجاد وإنشاء اللجان السابقة والمحققة لمقترح الاتحاد لا يعد كافيا في حد ذاته ، و إنما يجب الحرص على عدم بقاء هذه اللجان كهياكل غير فعالة بل انتقالها إلى مرحلة التنفيذ الفعلي للمهام المحددة لها وفقا لخطط العمل وبرمجتها الزمنية.

[1] علي مامي،المرجع السابق ذكره، ص184.

2 مارية على صوشة، المرجع السابق ذكره، ص 236

خلاصة الفصل:

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل، تبرز أهمية التدقيق الخارجي في ضمان التقييم السليم لصدق القوائم المالية وصحة المعلومات المالية المقدمة، ولتحقيق ذلك على المدقق الخارجي تطبيق المعايير الدولية للتعليم المحاسبي للوصول إلى جودة التدقيق المحاسبي من خلال العمل على التدريب والتكوين والحصول على المهارات والخبرات في مجال التعليم المحاسبي مع التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة والسلوك المهني وتحسين المهارات و الحصول على الكفاءة المهنية .

لذلك يتضح لنا الدور الكبير الذي تلعبه معايير التعليم المحاسبي الدوليIAES في تحسين منظومة التعليم المحاسبي، ومن ثم الارتقاء بمستوى التأهيل العلمي والعملي لممارسي المهنة بالشكل الذي يضفي مزيد من الجودة على خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة.

بعد انتهائنا من دراسة النظرية سنقوم في الفصل الثالث والأخير بإسقاط هذه الدراسة على ارض الواقع من خلال محاولة معرفة مساهمة المعايير الدولية للتعليم المحاسبي في تحسين جودة التدقيق الخارجي.

الفصـل الثالث:

الإطار التطبيقي لدراسة الحالة بمهني المحاسبة والمراجعة في الجزائر

تمهيد :

تعتمد الدراسة بشكل أساسي على واقع تطبيق معايير التعليم المحاسبي الدولي في تحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر ممارسي لمهنة المحاسبة و التدقيق المحاسبي والأساتذة الجامعيين، و لهذا الغرض تمت دراسة عينة من الموظفين و المهنيين و الأساتذة الجامعيين لولاية المدية من خلال تصميم الاستبانة ثم توزيعها و الإجابة عليها و من ثم الحصول عليها من عينة الدراسة باستخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية و الذي يسمى باختصار برنامجSPSS لذا خصص هذا الفصل على تحليل و اختبار مدى صحة فرضيات الدراسة و ذلك من خلال المباحث التالية:

*المبحث الأول: بطاقة تعريفية عن مؤسسة نفطال

*المبحث الثاني: التحليل والمعالجة الإحصائية لبيانات الدراسة الميدانية

*المبحث الثالث: عرض نتائج عينة الدراسة وتحليله

المبحث الأول: بطاقة تعريفية عن مؤسسة نفطال

وهي شركة عمومية جزائرية أسست لاستغلال الثروات الباطنية في ارض الوطن تشمل جوانب من إنتاج و نقل و التكرار و تحتل المركز 12 في 100 شركة نفطية في العالم حسب بيان صادر عن وزارة الطاقة و المناجم سنة 2004.[1]

المطلب الأول: نشأة المؤسسة و هيكلها التنظيمي

تأسست المؤسسة الوطنية لتكرير و توزيع المواد البترولية نفطال بموجب المرسوم 101/80 الصادر بتاريخ 1980/01/01 بعد هيكلة مؤسسة سونطراك و بدأت نشاطها في 1982/01/01 حيث أصبحت مؤسسة مستقلة تماما و لها كل الصلاحيات في تسيير شؤونها و هذا في الفترة الممتدة بين 1982 و 1987 و ابتداء من سنة 1988 غيرت المؤسسة قانونها و أصبحت فرع تابع لمؤسسة سونطراك و مشتقاتها 100.

حيث انقسمت إلى مؤسستين مؤسسة التكرار: مؤسسة التكرار ومؤسسة المواد البترولية.

و تماشيا مع المتطلبات و الظروف التي فرضتها التحولات الاقتصادية و العالمية خضعت مؤسسة نفطال سنة 2001 إلى إعادة هيكلة اين تحولت من مؤسسة إلى شركة ذات أسهم تابعة لمجموعة سونطراك برأس مال يقدر 156500000 مهامها الرئيسي التسويق و التوزيع للمواد البترولية المختلفة داخل سوق الوطن تقع مديريتها بالشراقة ولاية الجزائر أما بخصوص التسمية فهي تنقسم إلى قسمين :[2]

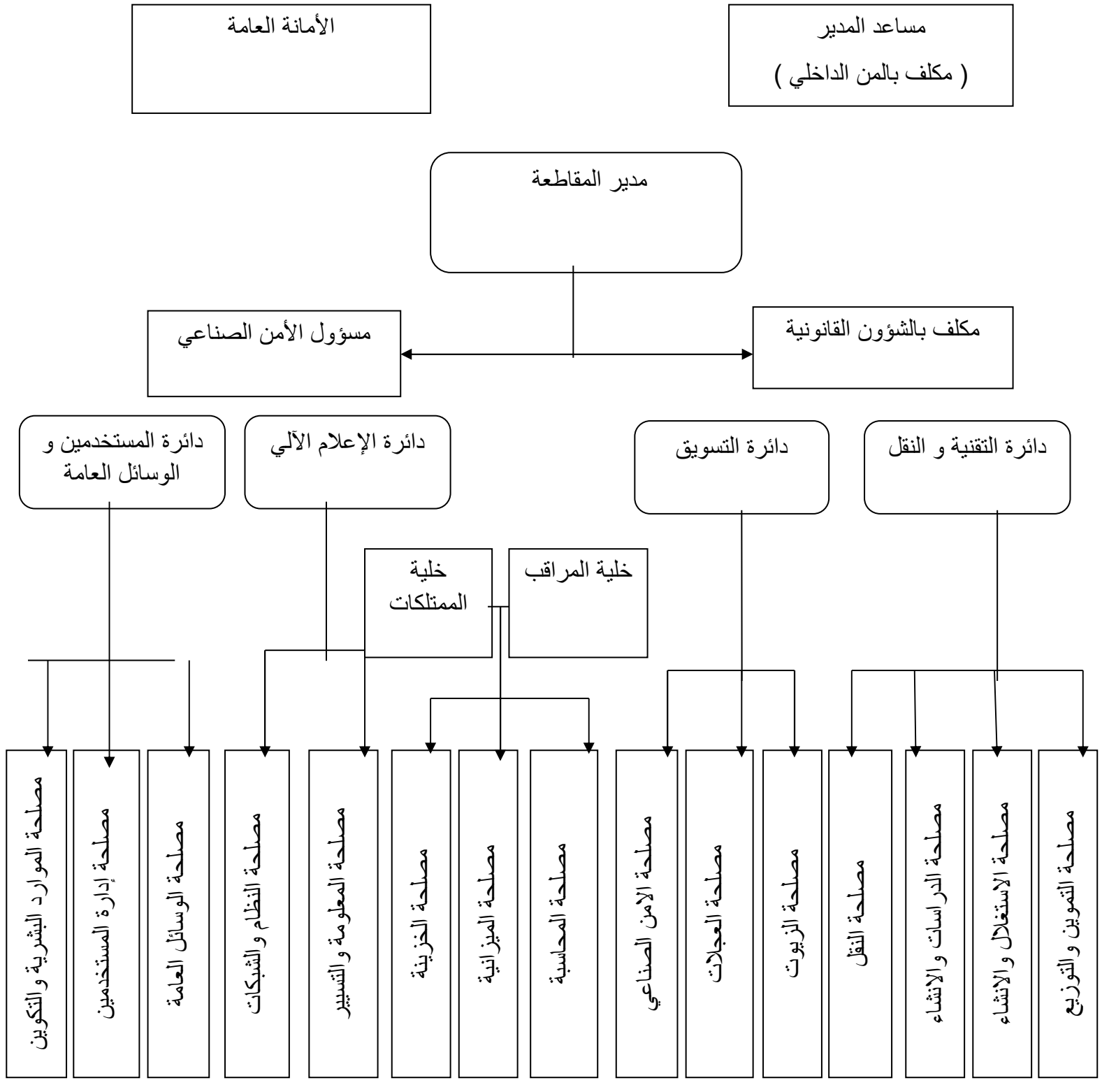
NAFT تعني بترول.

AL تعني الجزائر.

[1] sonatrach–société national de recherche, la production. Le transport .la transformait la commercialisation des hydrocabures.

[2] معلومات مقدمة من مؤسسة نفطال

شكل رقم 1 : **هيكل مقاطعة المدية**



المصدر : **وثائق مؤسسة نفطال**

يتضح من الهيكل التنظيمي ما يلي :[1]

1- مدير المقاطعة: يمثل المؤسسات في الولايات التالية (المدية . البليدة. الجلفة. تيبازة . عين الدفلى) وفي المجالات التي لها علاقة بميدان العمل كما يسهر على السير الحسن لكل مصالح المؤسسة وعلى تطبيق القوانين.

2-الأمانة: وهي مكلفة بمكتب السكرتارية لمدير المقاطعة.

3- مصلحة الأمن الصناعي: مكلف بأمن كل مصالح المقاطعة.

4- المصلحة القانونية: تهتم بكل الاستفسارات القانونية بين المؤسسة والزبون وبين العمال والمؤسسة وكذلك متابعة المهمات أمام المحاكم وإصدار العقود والاتفاقيات.

5- الدائرة التجارية: مكلفة بتموين المراكز والمحطات تسيير ملفات الزبائن توقيع المبيعات والسهر على تنظيم الشبكة التجارية.

6- دائرة الموارد البشرية: مكلفة بتسيير إدارة العمال والوسائل العامة.

7- الدائرة التقنية: تسهر على حسن سير كل منتجات المقاطعة وإصلاحها.

8- مراكز توزيع مختلف المنتجات: توزيع الزيوت والمطاط وأدوات النظافة.

9- محطة الخدمات ذات السير المباشر: تقوم ببيع الوقود – الزيوت – المطاط – التشحيم وأيضا غسل السيارات و كل هياكلها و عمالها مسيرين من طرف نفطال.

10- التسيير الحر:هياكله تابعة لنفطال و التسيير و العمال و تابعة للخاص .

11- نقطة البيع المعتمدة :PVAالهياكل و التسيير و العمال تابعة للخاص .

12- بائع عادي.

[1]- معلومات مقدمة من مؤسسة نفطال

المطلب الثاني : نشاط المؤسسة و منتجاتها.

سنتطرق في هذا المطلب إلى نشاط المؤسسة و منتجاتها كما يلي :[1]

أولا : نشاط المؤسسة

- تنظيم وتطوير النشاط التجاري وتوزيع الموارد لبترولية ومشتقاتها.
- تخزين ونقل المنتجات البترولية للتسويق على مستوى التراب الوطني.
- الحرص على الاستغلال العقلاني للموارد البترولية.
- اللجوء لاستعمال الزيوت المستعملة لغرض معالجتها وإعادة استعمالها.
- تامين وصيانة العتاد والتجهيزات.
- المساهمة في تكوين وإعادة العمال.
- السهر على تنفيذ واحترام قوانين الحماية الداخلية للمؤسسة.

ثانيا: منتجات المؤسسة

تتنوع المنتجات البترولية على حسب طبيعتها ومجال استعمالها وشركة نفطال تسوق مختلف المنتوجات البترولية المتمثلة فيما يلي:

- **الوقود:** ويضم الوقود الخاص للطائرات والسفن البحرية بالإضافة إلى وقود السيارات لمختلف أنواعها مثل: المازوت البنزين العادي والممتاز وبدون رصاص.
- **الزيوت:** زيوت المحركات بأنواعها: الزيوت الصناعية والشحوم بأنواعها مثل: الزيوت الصناعية والشحوم بأنواعها الممتازة والعادية وزيوت الطائرات والسفن البحرية.
- **GPL غاز البترولية المميع:** ويضم مادتي البوتان و البروبان.
- الزفت: وهي المادة المتعلمة في إنجاز الطرقات وتغطية السطوح.
- العجالات المطاطية: الخاصة بالسيارات والشاحنات والدرجات والدرجات النارية والعادية، جميع هذه المواد تضم مشتقات أخرى حسب طبيعتها الفيزيوكيميائية .

1 معلومات مقدمة من مؤسسة نفطال

المبحث الثاني: التحليل والمعالجة الإحصائية لبيانات الدراسة الميدانية

يتضمن هذا المبحث توضيح كيفية إنجاز الدراسة، مع تبيان المجتمع الدراسة وتحديد العينة الملائمة، بإضافة إلى تحديد المتغيرات وكيفية قياسها، وتحليل ومعالجة البيانات التي تحصلنا عليها باستخدام الأدوات في التحليل واختبار صحة الفروض.

المطلب الأول: طريقة وأدوات الدراسة

يتناول هذا المطلب الطرق المتبعة في هذه الدراسة من خلال تحديد المجتمع الدراسة، ثم تحديد عينة الدراسة، وكذا المتغيرات وطريقة قياسها وجمعها.

اولا: مجتمع الدراسة وعينتها:

1-مجتمع الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من مستعملي المحاسبة والتدقيق على اختلاف وظائفهم، وتتمثل عينة الدراسة الأساتذة الجامعيين، عمال مؤسسة نفطال، عمال مؤسسة بريد الجزائر، ومحافظي الحسابات بولاية المدية.

2-عينة الدراسة: بلغ عدد الاستمارات الموزعة 50 استمارة، وبعد عملية التجميع الكلي للاستبيانات والقيام بالفرز، تم استرجاع 48 نسخة استبعدنا 02 منها فبقيت 46 نسخة تم اعتماد عليها كعينة صالحة لدراسة، والجدول التالي يبين عدد الاستبيانات الموزعة

الجدول رقم (1) يبين عدد الاستبيانات الموزعة

البيان	التكرار	النسبة
عدد الاستبيانات غير الصالحة	2	%4
عدد الاستبيانات الصالحة	46	%92
عدد الاستبيانات المسترجعة	48	%96
عدد الاستبيانات غير المسترجعة	02	%4
المجموع الاستبيانات الموزعة	50	%100

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على مخرجات spss

ثانيا: دراسة الاستبيان:

استخدمنا في هذه الدراسة أسلوب العينة لصعوبة إجراء الحصر الشامل لبعض مهني والأساتذة الجامعيين، فضلا عن أن هذا الأسلوب يعد أكثر عمليا لواقعية نتائجه وتوفير المزيد من الوقت والجهد، واستخدمنا المقابلة الشخصية لجمع المعلومات في مؤسسة نفطال، لكن اتضح لنا أن هذه المعلومات المالية من التقارير الخاصة بالمحافظ الحسابات التي تحظى بسرية تامة متواجدة في المديرية العامة لمؤسسة نفطال، لذا استعملنا الاستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات اللازمة لأغراض الدراسة، حيث تتكون هذه الأخيرة من أربعة أقسام: **القسم الأول** يتضمن معلومات عامة تتعلق بالبيانات الشخصية لعينة الدراسة.

القسم الثاني فيتضمن بيانات حول معايير التعليم المحاسبي الدولي في الجزائر.

القسم الثالث فيتعلق بجودة التدقيق المحاسبي في الجزائر.

القسم الرابع فيتعلق بمساهمة المعايير الدولية للتعليم المحاسبي في تحسين جودة التدقيق.

ثالثا: اختبار صدق وثبات الاستبيان

يقصد بثبات الاستبيان أن يعطي الاستبيان نفس النتائج في حالة ما إذا تم توزيعه أكثر من مرة تحت نفس الشروط والظروف، أي ان تكون النتائج التي يعطيها الاستبيان متقاربة إذا تم تكرار توزيعه على نفس عينة الدراسة.

يأخذ معامل الثبات قيما تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يوجد ثبات في البيانات المكونة للاستمارة فإن قيمة المعامل تكون متساوية للصفر على العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح، بالتالي أي زيادة في قيمة معامل الفاكرونباخ تعني في مصداقية البيانات، وبالتالي إمكانية تعميم النتائج على مجتمع الدراسة، ومن أجل اختبار ثبات استبيان المعد لهذه الدراسة قام الطالبان باختيار أداة القياس باستخدام اختبار الفاكرونباخ من خلال برنامج spss ،و الجدول التالي يبين ذلك:

جدول رقم (02): معامل ثبات لعبارات الاستبيان

Statistiques de fiabilité

معامل الفاكرونباخ	عدد المتغيرات
,753	27

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على مخرجات spss

من خلال الجدول نلاحظ أن قيمة معامل الفاكرونباخ (Alpha Cronbach) تقدر بـ 0.753 وهي قيمة ذات دلالة إحصائية مقبولة والتي تزيد عن قيمة 0.60 وهو ما يعبر على ثبات الاستبانة، وبالتالي فهي تفي بأغراض البحث العلمي.

المطلب الثاني: الأساليب والبرامج الإحصائية المستخدمة

بعد عملية جمع البيانات والمعلومات المتعلقة بمتغيرات الدراسة، تم تفريغها ببرامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية spss قصد معالجتها احصائيا باستخدام العديد الأساليب والمقاييس الإحصائية التالية:

أولا: التكرارات والنسب الإحصائية

وهذا من أجل التعرف على البيانات الأولية لمفردات الدراسة لتحديد إجابات افرادها اتجاه المحاور التي تضمنتها أداة الدراسة.

ثانيا: المتوسط الحسابي

نهدف من استخدامه معرفة مدى ارتفاع او انخفاض استجابات افراد عينة الدراسة عن كل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة، كما تهدف من استخدامه ترتيب العبارات حسب اعلى متوسط الحسابي.

ثالثا: الانحراف المعياري

وهذا من اجل معرفة مدى انحراف إجابات افراد عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات الدراسة، حيث يوضع الانحراف المعياري التشتت في إجابات افراد عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات المحور التي تضمنه الاستبيان، فكلما اقتربت من الصفر كلما دل ذلك على تركز الإجابات وانخفاض تشتتها بين المقياس، كما انه يفيد في ترتيب العبارات عند تساوي المتوسطات الحسابية، وذلك لصالح العبارة الأقل تشتتا.

رابعا: معامل الارتباط

نختار معامل ارتباط لقياس اختبار الفرضيات بحيث يجب أن تكون نسبة تفوق 0.6 حتي يكمن تأكيدها والعكس يتم نفيها .

المبحث الثالث: عرض نتائج عينة الدراسة وتحليلها

سنقوم في هذا المطلب باستعراض أهم النتائج التي توصلت إليها دراستنا من خلال عرض إجابات أفراد عينة الدراسات كما جاءت في شكل تكرارات ونسب، وتحقق من صحة الفرضيات بعد اختبارها باستعمال الأساليب الإحصائية التي تثبت أو تنفي هذه الأخيرة.

المطلب الأول: الخصائص الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة

تعتبر الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة دور كبير وهام في تحديد مستوى إدراك أفراد العينة لأسئلة وطبيعة الدراسة المنفذة ، حيث تساهم في تفسير نتائج الدراسة وتحديد مدى إمكانية الاعتماد على إجابات أفراد هذه العينة، وبالتالي تزيد من فعالية النتائج التي يتم التوصل إليها، ونستعرض في هذا الجزء الخصائص الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة استنادا إلى إجاباتهم عن الأسئلة الواردة في الاستبانة ضمن القسم المتعلق بالمعلومات الشخصية كما هو مبين في الجدول رقم 03 وذلك على نحو التالي:

أولا: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب درجة مؤهل العلمي

الجدول الموالي يلخص توزيع أفراد عينة الدراسة حسب درجة مؤهل العلمي كالتالي:

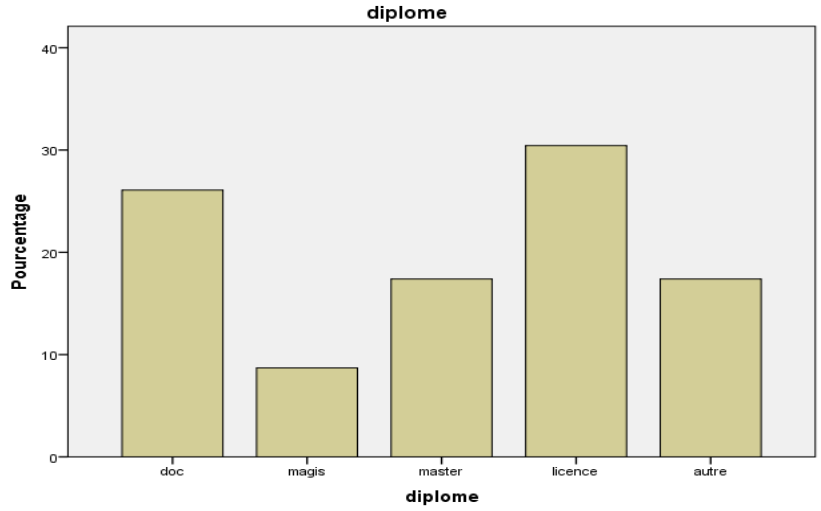
جدول رقم (03): توزيع افراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

البيان	التكرار	النسبة
دكتوراه	12	%26,1
ماجستير	4	%8,7
ماستر	8	%17,4
ليسانس	14	%30,4
أخرى	8	%17,4
المجموع	46	%100

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على مخرجات spss

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن أغلب أفراد العينة هم حملة ليسانس بنسبة 30,4%، تليها فئة حملة الدكتوراه بنسبة 30,4%، بعدها فئة حملة الماستر وشهادة أخرى بنسبة 17.4% وأخيرا فئة حملة الماجستير بنسبة 8.7%، والشكل الموالي رقم (02) يوضح توزيع أفراد العينة حسب الشهادة.

شكل رقم (02): توزيع افراد عينة حسبة درجة مؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبان بناء على مخرجات spss

ثانيا:توزيع أفراد عينة الدراسات حسب الوظيفة

يمكن إظهار مختلف خصائص العينة من حيث المؤسسة التي تم توزيع الاستبيانات على عمالها فيما يلي.

جدول رقم (04): توزيع أفراد عينة من حيث المؤسسة

البيان	التكرار	النسبة
الأساتذة الجامعة	13	%28,3
خبير ومحافظي الحسابات	9	%19,6
مؤسسة نفطال	14	%30,4
بريد الجزائر	10	%21,7
المجموع	46	%100

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على مخرجات spss

.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن أغلب أفراد العينة هم عمال نفطال بنسبة 30,4%، تليها فئة الأساتذة الجامعيون بنسبة 28,3%، ثم عمال بريد الجزائر وأخيرا محافظي الحسابات وهذا راجع للطبيعة المحافظة للمدينة محل الدراسة، والشكل الموالي رقم (03)، يوضح توزيع أفراد العينة حسب المؤسسة.

شكل رقم (03): توزيع أفراد العينة حسب المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبان بناء على مخرجات spss

ثالثا توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

الجدول الموالي يلخص توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية كالتالي:

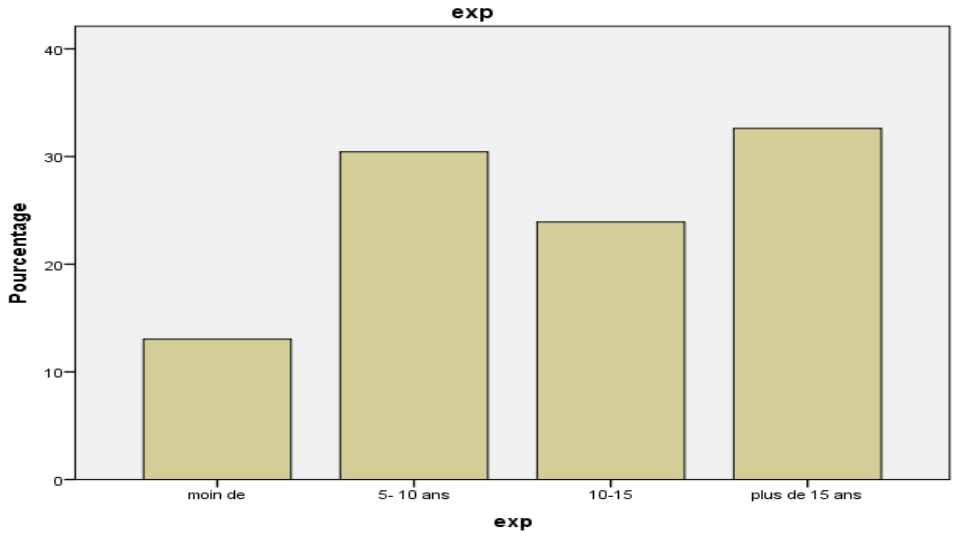
جدول رقم (05): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة

البيان	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	6	%13
من 5 سنة إلى 10 سنة	14	%30,4
من 10 إلى 15 سنة	11	%23,9
أكثر من 15 سنة	15	%32,6
المجموع	46	%100

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على مخرجات spss

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن أغلب أفاد العينة حسب الخبرة هم فئة الأكثر من 15 سنة خبرة بنسبة 32,6% تليها فئة من 5 إلى 10 سنوات خبرة بنسبة 30,4%، ثم فئة من 10 على 15 سنة بنسبة 23,9%، وأخيرا فئة الأقل من 5 سنوات، والجدول الموالي رقم (04) يوضح توزيع أفراد العينة حسب الخبرة.

شكل رقم (04): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبان بناء على مخرجات spss

المطلب الثاني: التحليل الإحصائي لنتائج إجابات أفراد على محاور الدراسة

يعتمد التحليل الإحصائي لعرض نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة على المحاور الثلاثة الرئيسة والمتمثلة في واقع تطبيق معايير التعليم المحاسبي الدولي في الجزائر ثم واقع جودة التعليم المحاسبي في الجزائر، وأخيرا مدى مساهمة المعايير الدولية للتعليم المحاسبي في تحسين جودة التدقيق المحاسبي استنادا إلى مقياس المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وأيضا درجات مقياس ليكارت الذي تم اعتماده في بناء استبيان.

أولا: بالنسبة لواقع تطبيق معايير التعليم المحاسبي الدولي في الجزائر

الدرجة	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة متوسطة	غير موافق	غير موافق بشدة
القيمة	1.8-1	2.6-1.8	3.4-2.6	4.2-3.4	1-4.2

تظهر خصائص هذا المتغير في الجدول الموالي، حيث تم اعتماده بناء على إجابات أفراد

جدول رقم (06): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
تدني متطلبات الالتحاق ببرامج التعليم المحاسبي في الجزائر	2,3043	0,75629
عدم مواكبة محتوى برامج التعليم لبيئة العمل في الجزائر	2,3696	0,99685
انخفاض مستوى المهارات المهنية	3,4667	4,60533
تدني مستوى الأخلاقيات والسلوك المهني	2,8478	1,11490
انخفاض مستوى الخبرة المطلوبة	2,7391	0,90516
عدم الاهتمام بتقييم القدرات	1,9130	0,81175
عدم الاهتمام بالتطوير المهني	2,0870	0,91472
عدم الاهتمام بوضع متطلبات الكفاءة للمراجعين المهنيين	2,1304	0,68666
معايير التعليم المحاسبي الدولي في الجزائر	**2,4798**	**0,73388**

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على مخرجات spss

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن معظم اتجاهات العينة إجابات أفراد بالموافقة نحو جميع العبارات المتعلقة بمحور الدراسة ماعدا العبارات 3و4 و5 في الجدول، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي **2.4798** وهو أصغر من **3.4**، **كما** أن المتوسط الحسابي يقع ضمن الثانية من الفئات ليكارت الخماسية، وهي الفئة التي تشير إلى درجة الموافقة، وكذلك الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة تقارب في الأجوبة حيث بلغ الانحراف المعياري الكلي **0.73388** وهي نسبة عالية، وفيما يلي تحليل كل عبارة على حدة:

1-**العبارة رقم (1): تدني متطلبات الالتحاق ببرامج التعليم المحاسبي في الجزائر**

بلغ المتوسط الحسابي **(2.3043)** ضمن الفئة الثانية حسب مقياس ليكارت الخماسي وهذا يدل على أن أغلبية أفراد العينة يوافقون على ضعف وتدني متطلبات الالتحاق ببرامج التعليم المحاسبي في الجزائر.

2-**العبارة رقم (2): عدم مواكبة محتوى برامج التعليم لبيئة العمل في الجزائر**

بلغ المتوسط الحسابي **(2.3696)** ضمن الفئة الثانية حسب مقياس ليكارت الخماسي وهذا يدل على أن أغلبية أفراد العينة يوافقون على ضعف عدم مواكبة محتوى برامج التعليم لبيئة العمل في الجزائر.

-**العبارة رقم (3): انخفاض مستوى المهارات المهنية**

بلغ المتوسط الحسابي **(3.4667)** ضمن الفئة الرابعة حسب مقياس ليكارت الخماسي وهذا يدل على أن أغلبية أفراد العينة لا يوافقون على انخفاض المهارات المهنية

-العبارة رقم (4): تدني مستوى الأخلاقيات والسلوك المهني

بلـغ المتوسـط الحسـابي **(2.8478)** ضـمن الفئـة الثالثـة حسـب مقيـاس ليكـارت الخماسـي وهذا يـدل علـى أن أغلبيـة أفراد العينـة يوافقون بدرجـة متوسطة علـى انخفاض وتدني مستوى الأخلاقيات والسلوك المهني في الجزائر.

-العبارة رقم (5): انخفاض مستوى الخبرة المطلوبة

بلـغ المتوسـط الحسـابي **(2.7391)** ضـمن الفئـة الثالثـة حسـب مقيـاس ليكـارت الخماسـي وهذا يـدل علـى أن أغلبيـة أفراد العينـة يوافقون بدرجـة متوسطة علـى انخفاض مستوى الخبرة المطلوبة بدرجة متحفظة.

-العبارة رقم (6): عدم الاهتمام بتقييم القدرات

بلـغ المتوسـط الحسـابي **(1.9130)** ضـمن الفئـة الثانيـة حسـب مقيـاس ليكـارت الخماسي وهذا يدل على أن أغلبية أفراد العينة يوافقون على عدم الاهتمام بتقييم القدرات.

-العبارة رقم (7): عدم الاهتمام بالتطوير المهني

بلـغ المتوسـط الحسـابي **(2.0870)** ضـمن الفئـة الثانيـة حسـب مقيـاس ليكـارت الخماسي وهذا يدل على أن أغلبية أفراد العينة يوافقون على عدم اهتمام بالتطوير المهني المستمر.

-العبارة رقم (8): عدم الاهتمام بوضع متطلبات الكفاءة للمراجعين المهنيين

بلـغ المتوسـط الحسـابي **(2.1304)** ضـمن الفئـة الثانيـة حسـب مقيـاس ليكـارت الخماسـي وهـذا يـدل علـى أن أغلبيـة أفـراد العينـة يوافقـون علـى عـدم الاهتمـام بوضـع متطلبات الكفاءة للمراجعين المهنيين في الجزائر

ثانيا: بالنسبة لواقع تطبيق المعايير التعليم المحاسبي الدولي في الجزائر

الدرجة	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة متوسطة	غير موافق	غير موافق بشدة
القيمة	1.8-1	2.6-1.8	3.4-2.6	4.2-3.4	1-4.2

مقياس ليكارت الخماسي

تظهر خصائص هذا المتغير في الجدول التالي:

جدول رقم (07): جودة التعليم المحاسبي

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
يساهم التأهيل العلمي في إثراء العملية التعليمية	2,2092	,54522
تتكامل خبرة عضو هيئة التدريس مع تأهيله العلمي	1,8043	,68701
تطبيق برنامج يساعد على إثراء عملية التعلم	1,8696	,77771
يحدد مستوى تأهيل الطالب في مراحل ما قبل الجامعة	2,3043	,89118
اختيار الطلاب المتحصلين على أعلى المعدلات	2,4130	1,10707
المباني والتجهيزات مهمة في عملية التعليمية	1,7609	,87394
تهتم الجامعة بمتابعة الأنشطة التربوية	2,3913	1,08481
التشريعات واللوائح تتكيف مع التغيرات الدولية	2,4348	,93457
معايير التدقيق المحاسبي الدولي في الجزائر	**2,1484**	**1,07227**

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على مخرجات spss

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن معظم اتجاهات العينة إجابات أفراد بالموافقة نحو جميع العبارات المتعلقة بمحور الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي **2.1484** وهو اصغر من **3.4** ،كما أن المتوسط الحسابي يقع ضمن الثانية من الفئات ليكارت الخماسية ، وهي الفئة التي تشير إلى درجة الموافقة ،وكذلك الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة تقارب في الأجوبة تماما حيث بلغ الانحراف المعياري الكلي

1.07227وهي نسبة تطابق،كما أن قيمة المتوسط منخفضة وتتجه نحو موافقة بالنسبة لكل عبارة على حدة.

المطلب الثالث: اختبار الفرضيات

نتناول في هذا المطلب اختبار التوزيع الطبيعي أولا حتى نتمكن من دراسة اختبار الفرضيات كما يلي:

1-اختبار التوزيع الطبيعي: بعد القيام باختبار التوزيع الطبيعي بالنسبة للأسئلة المتعلقة معايير التعليم المحاسبي الدولي وجودة التدقيق المحاسبي في الجزائر وكذا العلاقة بينهما، تبين أن قيمة المعنوية الإحصائية لـ *Z de Kolmogorov-Smirnov* هي أكبر من 5 % بالنسبة للثلاث متغيرات وبالتالي فالبيانات تتبع التوزيع الطبيعي ومنه نعتمد على الاختبارات المعلمية في اختبار الفرضيات، والجدول الموالي رقم (08) يوضح قيمة *Kolmogorov-Smirnov à un échantillon*

جدول رقم (08): قيمة *Kolmogorov-Smirnov à un échantillon*

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		A	B	AB
N		46	46	46
Paramètres normaux[a,b]	Moyenne	2,4049	2,1739	1,9212
	Ecart-type	,54275	,51940	,38402
Différences les plus extrêmes	Absolue	,110	,110	,106
	Positive	,110	,110	,106
	Négative	-,076	-,099	-,103
Z de Kolmogorov-Smirnov		,748	,747	,718
Signification asymptotique (bilatérale)		,631	,632	,682

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على مخرجات spss

أولا: اختبار الفرضية الرئيسية:

تنص الفرضية الرئيسية على ما يلي:

H_0: لا توجد معنوية إحصائية حول مساهمة معايير التعليم المحاسبي الدولي في تحسين جودة التدقيق المحاسبي.

H_1: توجد معنوية إحصائية حول مساهمة معايير التعليم المحاسبي الدولي في تحسين جودة التدقيق المحاسبي.

تظهر نتيجة هذا الاختبار في الجدول التالي:

جدول رقم (09): اختبار *ANOVA à 1 facteur* لتأثر معايير التعليم المحاسبي الدولي على تحسين جودة التدقيق

ANOVA à 1 facteur

B

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	3,173	16	,198	,641	,824
Intra-groupes	8,967	29	,309		
Total	12,140	45			

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على مخرجات spss

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن قيمة المعنوية الإحصائية لاختبار ***ANOVA à 1 facteur*** هي أكبر من 5%وبالتالي لا توجد تأثير كافي معايير التعليم المحاسبي الدولي على تحسين جودة التدقيق، ونؤكد ذلك بحساب معامل الارتباط ومعامل التحديد فيما يلي

جدول رقم (10): المعنوية الإحصائية للعلاقة بين متغيري الدراسة

العبارة	معامـــــــــل الارتباط	معامل التحديد
مساهمة معايير التعليم المحاسبي الدولي في تحسين جودة التدقيق المحاسبي	0.061	0.04

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على مخرجات spss

من خلال الجدول السابق نلاحظ ان قيمة معامل الارتباط بين متغيري الدراسة هي 0.061 أي وجود علاقة ارتباطية ضعيفة بين متغيري الدراسة، كما نجد أن معامل التحديد يقدر بـ 0.04 أي ما نسبته 4% من التغيرات التي تحدث في جودة التدقيق المحاسبي سببها التغيرات في المعايير الدولية للتدقيق المحاسبي، ومنه نقبل الفرضية **H_0: لاتوجد** معنوية إحصائية حول مساهمة معايير التعليم المحاسبي الدولي في تحسين جودة التدقيق المحاسبي.

نتيجة: لا تساهم معايير التعليم المحاسبي الدولي في تحسين جودة التدقيق المحاسبي بالنسبة لعينة الدراسة

ثانيا: اختبار الفرضية الفرعية الأولى

تنص الفرضية الفرعية الأولى على ما يلي:

H_0:لا توجد معنوية إحصائية حول تطبيق معايير التعليم المحاسبي الدولي في الجزائر.

H_1:توجد معنوية إحصائية حول تطبيق معايير التعليم المحاسبي الدولي في الجزائر.

تظهر نتائج هذا الاختبار في الجدول التالي:

جدول رقم (11): ***t-Test sur échantillon unique***

العبارة	T	sig
معايير التعليم المحاسبي الدولي في الجزائر	22,918	0.000

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على مخرجات spss

من خلال الجدول السابق نلاحظ ان قيمة المعنوية الإحصائية لاختبار t لعينة فردية هي أقل من 5 %وهو ما يدل على اهتمام ممارسي مهنة المحاسبة بمعايير التعليم المحاسبي الدولي وبالتالي نقبل الفرضية **H_1:** توجد معنوية إحصائية حول تطبيق معايير التعليم المحاسبي الدولي في الجزائر.

نتيجة: يهتم ممارسي مهنة المحاسبة بمعايير التعليم المحاسبي الدولي.

ثالثا: الفرضية الفرعية الثانية

تنص الفرضية الفرعية الثانية على ما يلي:

H_0: لا توجد معنوية إحصائية حول جودة التدقيق المحاسبي في الجزائر.

H_1: توجد معنوية إحصائية حول جودة التدقيق المحاسبي في الجزائر.

تظهر نتائج هذا الاختبار في الجدول التالي:

جدول رقم (12): ***t-Test sur échantillon unique***

العبارة	T	sig
جودة التدقيق المحاسبي	27,482	0.000

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على مخرجات spss

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن قيمة المعنوية الإحصائية لاختبار ***t-Test sur échantillon unique*** هي أقل من 5%اهتمام ممارسي مهنة المحاسبة بجودة التدقيق المحاسبي وبالتالي نقبل الفرضية **H_1:** توجد معنوية إحصائية حول جودة التدقيق المحاسبي في الجزائر.

نتيجة: يهتم ممارسي مهنة المحاسبة بجودة التدقيق المحاسبي

رابعا: اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

H_0: لا توجد معنوية إحصائية حول أثر معايير التعليم المحاسبي الدولي على جودة التدقيق المحاسبي في الجزائر، ترجع للمتغيرات الشخصية.

H_1: توجد معنوية إحصائية حول أثر معايير التعليم المحاسبي الدولي على جودة التدقيق المحاسبي في الجزائر، ترجع للمتغيرات الشخصية.

1- متغير الوظيفة:

H_0: لا توجد معنوية إحصائية حول أثر معايير التعليم المحاسبي الدولي على جودة التدقيق المحاسبي في الجزائر، ترجع للمتغيرات الشخصية.

H_1: توجد معنوية إحصائية حول أثر معايير التعليم المحاسبي الدولي على جودة التدقيق المحاسبي في الجزائر، ترجع للمتغيرات الشخصية.

تظهر نتيجة هذا الاختبار في الجدول الموالي:

جدول رقم (13): ***t-Test sur échantillon unique***

العبارة	F	sig
تأثر الوظيفة على متغيرات الدراسة	2,017	0,126

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على مخرجات spss

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن قيمة المعنوية الإحصائية لهذا الاختبار هي أكبر من 5% وبالتالي لا يؤثر متغير الوظيفة على مساهمة معايير التعليم المحاسبي الدولي على جودة التدقيق المحاسبي وبالتالي نقبل الفرض العدمي **H_0**:لا توجد معنوية إحصائية حول أثر معايير التعليم المحاسبي الدولي على جودة التدقيق المحاسبي في الجزائر، ترجع للمتغيرات الشخصية.

2- متغير الخبرة:

H_0: لا توجد معنوية إحصائية حول أثر معايير التعليم المحاسبي الدولي على جودة التدقيق المحاسبي في الجزائر، ترجع لمتغير الخبرة.

H_1: توجد معنوية إحصائية حول أثر معايير التعليم المحاسبي الدولي على جودة التدقيق المحاسبي في الجزائر، ترجع لمتغير الخبرة.

تظهر نتيجة هذا الاختبار في الجدول الموالي:

جدول رقم (14): ***t-Test sur échantillon unique***

العبارة	F	sig
تأثر الخبرة على متغيرات الدراسة	0,227	0,922

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على مخرجات spss

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن قيمة المعنوية الإحصائية لهذا الاختبار هي أكبر من 5% وبالتالي لا يؤثر متغير الخبرة على مساهمة معايير التعليم المحاسبي الدولي على

جودة التدقيق المحاسبي وبالتالي نقبل الفرض العدمي **H_0**:لا توجد معنوية إحصائية حول أثر معايير التعليم المحاسبي الدولي على جودة التدقيق المحاسبي في الجزائر، ترجع لمتغير الخبرة.

3- متغير الدراسة:

H_0: لا توجد معنوية إحصائية حول أثر معايير التعليم المحاسبي الدولي على جودة التدقيق المحاسبي في الجزائر، ترجع لمتغير المؤسسة.

H_1: توجد معنوية إحصائية حول أثر معايير التعليم المحاسبي الدولي على جودة التدقيق المحاسبي في الجزائر، ترجع لمتغير المؤسسة.

تظهر نتيجة هذا الاختبار في الجدول الموالي:

جدول رقم (15): ***t-Test sur échantillon unique***

العبارة	F	sig
تأثر ممارسي المهنة حسب المؤسسة على متغيرات الدراسة	0,227	0,922

المصدر: تم إعداده اعتماد على البرنامج الإحصائي .spss

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن قيمة المعنوية الإحصائية لهذا الاختبار هي أكبر من 5% وبالتالي لا يؤثر متغير ممارسي المهنة حسب المؤسسة على مساهمة معايير التعليم المحاسبي الدولي على جودة التدقيق المحاسبي وبالتالي نقبل الفرض العدمي **H_0**:لا توجد معنوية إحصائية حول أثر معايير التعليم المحاسبي الدولي على جودة التدقيق المحاسبي في الجزائر، ترجع لمتغير ممارسي المهنة حسب المؤسسة.

نتيجة: يتفق ممارسي مهنة المحاسبة في مدينة المدية على أنه لا يوجد تأثير لمعايير التعليم المحاسبي الدولي على جودة التدقيق.

خلاصة الفصل:

يعتبر هذا الفصل محاولة تجسيد أهم ما تطرقنا إليه في الفصول النظرية على ارض الواقع، حيث قمنا بدراسة وتحليل الإحصائي للاستبيان ونشره واختبار صدقه وثباتهن ثم قمنا بعد ذلك بعرض ومعالجة البيانات المتحصل عليها وتحليلها باستخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss) وذلك من اجل تقييم مدى مساهمة المعايير الدولية للتعليم المحاسبي في جودة التدقيق الخارجي ،وفيما يلي سندرج أهم النتائج التي تحصلنا عليها في هذه الدراسة التطبيقية في النقاط التالية:

- ✓ تتبع البيانات التوزيع الطبيعي
- ✓ لا تساهم معايير التعليم المحاسبي الدولي في تحسين جودة التدقيق المحاسبي بالنسبة لعينة الدراسة
- ✓ يهتم ممارسي مهنة المحاسبة بمعايير التعليم المحاسبي الدولي .
- ✓ يهتم ممارسي مهنة المحاسبة بجودة التدقيق المحاسبي
- ✓ يتفق ممارسي مهنة المحاسبة في مدينة المدية على أنه لا يوجد تأثير لمعايير التعليم المحاسبي الدولي على جودة التدقيق.

الخاتمة

الـــخاتمة:

نستخلص مما سبق انه لضمان جودة مخرجات عملية التعليم المحاسبي ينبغي أولا الاهتمام بمتطلبات تحقيق هذه الجودة لما تنص عليها معايير التعليم الدولي المحاسبي، في سبيل تكوين وتأهيل مهنيين جزائريين قادرين على الاستجابة لمتطلبات مهنة التدقيق والمحاسبة، ومواكبة غيرهم من المهنيين على المستوى الدولي، كما أن مهنة التدقيق الخارجي لها أهمية كبيرة حيث تقع عليها مسؤولية التحقيق والتدقيق لتعطي رأيا عن صحة وعدالة القوائم المالية.

وقد استهدفت هذه الدراسة إلى واقع تطبيق ومساهمة المعايير الدولية للتعليم المحاسبي في تحسين جودة التدقيق المحاسبي من وجهة نظر المهنيين والأساتذة الجامعيين لولاية المدية.

على ضوء ما تم تقديمه نظريا وتطبيقيا خلصت الدراسة إلى اختبار فرضيات الدراسة وكذلك مجموعة من النتائج والتوصيات يمكن إيجازها فيما يلي:

أولا: نتائج اختبار فرضيات الدراسة

الفرضية الأولى: تم تأكيدها من خلال الفصل الأول، حيث يهتم ممارسي المهنة حول تطبيق معايير التعليم المحاسبي في الجزائر.

الفرضية الثانية: تم تأكيدها من خلال الفصل الثاني، حيث يهتم ممارسي المهنة بجودة التدقيق الخارجي.

الفرضية الثالثة: تم نفيها من خلال الفصل التطبيقي، حيث انه لا تساهم المعايير الدولية للتعليم المحاسبي في تحسين جودة التدقيق الخارجي وهذا حسب أراء المهنيين والأساتذة الجامعيين لولاية المدية بدلالة الإحصائيات الناتجة عن معدل الارتباط ومعامل التحديد.

ثانيا: نتائج الدراسة

خلال دراستنا لكل من الجانب النظري والتطبيقي، توصلنا إلى النتائج التالية:

– عدم تطبيق المعايير التعليم الدولي (IAES) كليا أو جزئيا رغم أهميتها بالنسبة لممارسي المهنة ، مما يؤدي إلى عدم تأهيل ومواكبة برامج التعليم المحاسبي الدولية.

– عدم مساهمة التعليم المحاسبي الدولي(IAES) في تحسين جودة التدقيق الخارجي في الجزائر، وهذا نظرا لعدم وجود متطلبات دخول برامج خاصة تعنى بجودة التدقيق الخارجي إضافة إلى عدم وجود الاهتمام والتركيز الخاص بالتطوير المهني في مجال المحاسبة والمراجعة.

– انخفاض مستوى التأهيل العلمي والمهني لممارسي مهنة التدقيق الخارجي وفقا لمتطلبات المعايير التعليم المحاسبي الدولي.

– يحظى ممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق الخارجي بالأخلاقيات والسلوك المهني في الجزائر وفقا لمعايير التعليم المحاسبي الدولي.

– عدم الاهتمام بوضع متطلبات الكفاءة للمراجعين المهنيين في الجزائر وفقا لمعايير التعليم المحاسبي.

– يساهم التأهيل العلمي لعضو التدريس واختيار الطلاب وتأهيلهم في زيادة جودة التعليم المحاسبي في الجزائر مع مطابقة برامج التعليم الدولي المحاسبي.

ثالثا: التوصيات

– تنظيم عدد من المؤتمرات والندوات وورش العمل لنشر الوعي بأهمية التوجه نحو تطبيق معايير التعليم المحاسبي الدولية(IAES).

– إضافة معايير التعليم الدولية (IES) كمقياس يتم تدريسه لطلبة المحاسبة في الجامعة.

– وضع مجموعة من المتطلبات للالتحاق ببرامج التعليم المحاسبي قبل الدخول الى التعليم الجامعي مما يساهم في رفع الكفاءة الفنية والمهنية للعاملين بالمهنة.

– تحديث برامج لتقييم وتقويم الكفاءات المهنية باستمرار بما يتناسب مع متطلبات سوق العمل المحلي والدولي.

– إعداد مؤشر لقياس جودة التعليم المحاسبي في الجزائر بما يتناسب مع مهنة التدقيق الخارجي.

– خلق وتكثيف برامج التعليم و التأهيل المحاسبي بما يتناسب مع التدقيق الخارجي.

– سن القوانين والتشريعات في الجزائر لمهنة المحاسبة في ضوء المعايير والمتطلبات الدولية للتعليم المحاسبي (IES).

رابعا: آفاق الدراسة

في الأخير يبقى جانب البحث مفتوحا في موضوع الدراسة، حيث بقيت الكثير من النقاط تستحق التوضيح والدراسة بشكل أعمق، باعتبار أن الأبحاث في هذا المجال لا تزال حديثة وقليلة. لذا نقترح البحث في المواضيع التالية:

– أثر تطبيق المعايير الدولية للتعليم المحاسبي على تحسين جودة الرقابة الداخلية.

– دور المعايير الدولية للتعليم المحاسبي في تحسين جودة المعلومات المالية.

– دور المعايير الدولية للتعليم المحاسبي قي تحسين جودة تبنى معايير التقارير الداخلية.

– اثر تطبيق معايير التعليم المحاسبي الدولية على تطوير الأداء المهني للمراجع الداخلي والخارجي

قائمة المصادر والمراجع

المراجع باللغة العربية

1-الكـــتب

1- السيد رجب ، محمد الصحن عبد الفتاح وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2000.

2- الصيبان محمد سمير ، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية،الإسكندرية، مصر،2002.

3- الحيلة محمد محمود ، تكنولوجيا التعليم بين النظرية والتطبيق، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، ط 05، سنة 2007.

4- بوتّن محمد ، المراجعة ومراقبة الحسابات النظرية إلى التطبيق، دُيوان المطبوعات الجامعّة، الجزائر، 2008 .

5- عبيد وليم ، استراتيجيات التعليم والتعلم ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، عمان، الأردن، ط01 ، سنة 2009.

6- محمد الصائغ بلال امجد ،دور التعليم المحاسبي الجامعي في التأهيل الخريجين على استخدام الحاسوب في العمل المحاسبي، الواقع وإمكانية التطوير بالتطبيق على محافظة نينوى ،جامعة تكريت ، المجلد 06 ن العدد 20،السنة 2010.

7- الفكي الفاتح الأمين عبد الرحيم ، تصور مقترح لتطبيق معايير التعلم المحاسبي ودورها في ضبط جودة المناهج المحاسبة في الجامعيات السعودية، جامعة السعودية، السعودية ،المجلد رقم 07، العدد16، 2014.

8- كحيط امل عبد الحسين ، احمد ميري احمد، مدى ملائمة مناهج التعليم المحاسبي المهني في العراق لمعيار التعليم المحاسبي الدوالين مجلة الغرب للعلوم الاقتصادية والإدارية، الكلية التقنية الإدارية الكوفة، العراق،2016،المجلد 13، العدد 20

9- نزار بن صالح الشويمان ، دور المعايير الدولية للتعليم المحاسبي IAES في تحسين جودة المحاسبة كمهنة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة القصيم، السعودية ،2020.

المذكرات:

1- فضيل مصطفى، ويوسف شفا عمري، مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف حالات الفساد المالي في الشركات المساهمة العامة الأردنية، المحاسبة والتمويل ، أطروحة ماجستير، الاردن ،2014/2013 .

2- حسام أحمد محمد العلمي ، دور نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في كفاءة وفعالية التدقيق الخارجي، مذكرة ماجستير ، الجامعة الإسلامية بغزة فلسطين، 2015.

3- محمد البشير جلول، دور المراجعة في تحسين جودة القوائم المالية، باتنة ،مذكرة ماستر، العلوم التجارية ،2015/ 2016 .

4- مرجانة عماد ،دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق الخارجي، مذكرة ماستر العلوم التجارية، ام البواقي، ،2016 سنة /2017 .

5- عوادي نور الهدى ، العوامل المؤثرة على جودة التقارير التدقيق الخارجي، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، جامعة ام البواقي ، ،2016.

6- عميرات زينب ،اثر نظام المعلومات المحاسبي على جودة التدقيق الخارجي، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، قسم العلوم التجارية، اختصاص محاسبة وجباية معمقة ،جامعة قصدي مرباح ، ورقلة،2018/2017.

7- علي صوشة مارية ، المسار التعليمي لممتهني المحاسبة والمراجعة في ظل متطلبات معايير التعليم المحاسبي الدولية، أطروحة دكتوراه علوم ، علوم تجارية ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة، سنة 2017-2018.

8- حجاج رشيدة ، تعليم المحاسبة في الجامعات الجزائرية ففي ظل توافق المحاسبي الدولي ، مذكرة ماستر أكاديمي تخصص محاسبة، جامعة العربي بن المهيدي ، أم البواقي ،السنة 2018- 2019 .

9- سماح اسامة النعسان، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، الاقتصاد والعلوم الادارية، فلسطين ،2018 ، أطروحة ماجستير المحاسبة والتمويل،سنة2018.

10- وليد جيدياني ، وليد دريهم ، وياسين مؤمن، دور التعليم المحاسبي في جودة مهنة المحاسبة، دراسة استبيانيه بولاية الوادي، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، الجزائر،2018.

11- ميلودي حسنية ميرة مايسة، بكراوي صفية، دور معايير التدقيق في تحسين جودة التدقيق الخارجي، دراسة عينة من محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين، مذكرة ماستر ، شعبة مالية ومحاسبة، التخصص تدقيق ومراقبة التسيير،2021.

المجلات :

1- حسن عبد الفتاح وعبد الوهاب بشرى، التعليم المحاسبي ، الفرص والتحديات ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، العدد49، المجلد 14، سنة 2008.

2- مطر محمد ، التعليم المحاسبي وتحديات القرن العشرين، مجلة المدقق ، العدد :38 عمان ، سنة 2009.

3- الجليلي احمد مقداد وعبد الواحد دنون آلاء ، استخدام معايير التعليم الدولية للمحاسبين المهنيين في تطوير مناهج المحاسبية، بغداد، مجلة التنمية الرافدين ،مجلد32، العدد 99، جامعة الموصل،العراق، سنة 2010.

4- بوفاسية سليمان ورشد سعيداني ،لجنة التحقيق كمدخل لتفعيل الحوكمة ورفع جودة التدقيق في المؤسسة، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية ، جامعة د.يحي فارس بالمدية، العدد 03، افريل 2015.

5- جبار ناظم شعلان ، واقع التعليم المحاسبي في العراق ومدى انسجامه مع معايير التعليم المحاسبي الدولية، جامعة المثنى العراق، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية ، ،مجلد 5 ، العدد 1، جامعة القادسية، العراق،2015 .

6- الزكي رحاب كمال محمود ،، قياس أثر جودة المراجعة على دراسة دقة التنبؤات المحللين الماليين بأسعار الأسهم في ظل تحول الرقمي للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة الفكر المحاسبي ن مج 42، ع2.

7- الزاملي علي عبد الله الحسين ، التعليم المحاسبي ودوره في تطوير المهارات المهنية لخرجي قسم المحاسبة، جامعة القادسية ،مجلة إدارة والاقتصاد، المجلد 3، العدد12 ،بدون السنة .

8- درويش عمار ، متطلبات تحسين جودة التعليم المحاسبي في الجزائر ،مجلة المالية والأسواق، جامعة بلحاج بوشعيب ، عين تموشنت ،الجزائر ،2016، العدد 06.

9- صنهاجي هيبة، عوادي عبد القادر، عمارة محمد العيد، اثر تطبيق معايير الدولية في تحين جودة التدقيق الخارجي، مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، المجلد 01، العدد01، 2017.

10- تليلي العربي طارق ،وسويسي هواري، محددات جودة التدقيق من وجهة النظر الخارجيين في الجزائر ،مجلة البحث، سنة 2019

11- مامي علي ،مدى التوافق التكوين المحاسبي في الجزائر مع متطلبات المعايير الدولية للتعليم المحاسبي ،مجلة دراسات اقتصادية جامعة الجلفة، المجلد 18 ، العدد01،السنة 2020.

المؤتمرات:

محمد أبو القاسم زكري، التحديات والمشاكل المعاصرة التي تواجه الجودة الشاملة للتعليم المحاسبي في ليبيا، المؤتمر الخامس للمنظمة العربية لضمان الجودة في التعليم وتطبيقاتها باستخدام أساليب تكنولوجيا المبتكرة لضمان جودة التعليم،تونس،السنة2013

المراجع باللغة الأجنبية

–Lee ; D Parker ¤ Other, The Relation ship between academic accounting researchand professional practice ,Accounting ,Auditing ¤Accountability Journal Vol 24N° 1,2011

قائمة

الملا ق

الملحق رقم 01





وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة يحي فارس بالمدية
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة

استمارة استبيان في إطار التحضير لإعداد مذكرة الماستر

بعد التحية والسلام:

في إطار تحضير مذكرة التخرج المندرجة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر تخصص محاسبة، والموسومة بعنوان: "**دور المعايير الدولية للتعليم المحاسبي في تحسين جودة التدقيق الخارجي**".

يشرفنا أن نضع بين أيديكم كمهنيين وأساتذة جامعيين هذا الاستبيان من أجل المساهمة في انجاز وإنجاح هذه الدراسة الميدانية الهادفة، من خلال أراءكم ومقترحاتكم، كما نعلمكم بان هذا الاستبيان موجه خصيصا لأغراض بحثية بحتة، ولا يشار فيه إلى أية معلومات شخصية، وأنه محاط بالسرية التامة.

نشكركم على تعاونكم ومجهوداتكم المبذولة من أجل إنجاح هذا العمل.

من إعداد الطلبة:

- فيصل بن صاري
- شعبان وناس

إشراف الأستاذ:

د. أحمد يوسف السعيدي

أولا: معلومات عامة عن عينة الدراسة

1- المؤهل العلمي: دكتوراه ☐ ماجستير ☐ ماستر ☐ ليسانس ☐ أخرى ☐

2- **الوظيفة:** أستاذ جامعي ☐ خبير محاسبي ☐ محافظ حسابات ☐ أخرى ☐

3- **الخبرة المهنية:** أقل من5 سنوات ☐ مابين بين 5 و10 سنة ☐ بين 10 و15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة ☐

ثانيا:واقع تطبيق معايير التعليم المحاسبي الدولي في الجزائر

رقم	العـــــبـــــارات	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة متوسطة	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تدني متطلبات الالتحاق ببرامج التعليم المحاسبي في الجزائر وفقا للمعايير التعليم المحاسبي الدولي.					
2	عدم مواكبة محتوى برامج التعليم المحاسبي لبيئة العمل في الجزائر وفقا للمعايير التعليم المحاسبي الدولي.					
3	انخفاض مستوى المهارات المهنية المحاسبية في الجزائر وفقا للمعايير التعليم المحاسبي الدولي.					
4	تدني مستوى الأخلاقيات والسلوك المهني لممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر وفقا للمعايير التعليم المحاسبي الدولي.					
5	انخفاض مستوى الخبرة المطلوبة لممارسي مهنة المراجعة والمحاسبة في الجزائر وفقا للمعايير التعليم المحاسبي الدولي.					
6	عدم الاهتمام بتقييم القدرات والكفاءات المهنية في الجزائر وفقا للمعايير التعليم المحاسبي الدولي.					
7	عدم الاهتمام بالتطوير المهني المستمر في الجزائر وفقا للمعايير					

	التعليم المحاسبي الدولي.					
8	عدم الاهتمام بوضع متطلبات الكفاءة للمراجعين المهنيين في الجزائر وفقا للمعايير التعليم المحاسبي الدولي.					

ثالثا: واقع جودة التعليم المحاسبي في الجزائر

رقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة متوسطة	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يساهم التأهيل العلمي لعضو التدريس في إثراء العملية التعليمية وبالتالي في تحقيق جودة التعليم المحاسبي في الجزائر.					
2	تتكامل خبرة عضو هيئة التدريس مع تأهيله العلمي في زيادة جودة التعليم المحاسبي في الجزائر.					
3	يسعى عضو هيئة التدريس إلى تطبيق برنامج يساعد في إثراء التعليم المحاسبي يتناسب مع أهداف الكلية ويؤثر على تحسين جودة التعليم المحاسبي في الجزائر.					
4	يحدد مستوى تأهيل الطالب في مراحل ما قبل الجامعة علميا وثقافيا ونفسيا في تلقي المعرفة المحاسبية وبالتالي تحقيق جودة التعليم المحاسبي في الجزائر.					
5	اختيار الطلاب المتحصلين على أعلى معدلات في المجال المحاسبة يزيد من جودة التعليم المحاسبي في الجزائر.					
6	تعتبر المباني التعليمية وتجهيزاتها محور هام من محاور العملية التعليمية تساهم في تحسين جودة التعليم المحاسبي في الجزائر.					
7	تساهم الثقافة والإدارة الجامعية، ومتابعة الأنشطة التربوية، إلى تحقيق الجودة الشاملة للتعليم المحاسبي في الجزائر.					

8	تتكيف التشريعات واللوائح الجامعية مع كافة المتغيرات والتحولات الدولية، مما يساهم في تحسين جودة التعليم المحاسبي في الجزائر.					

رابعا: مساهمة المعايير الدولية للتعليم المحاسبي في تحسين جودة التدقيق المحاسبي

رقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة متوسطة	غير موافق	غير موافق بشدة
1	إصدار المعايير التعليم المحاسبي يساهم في تحسين جودة التدقيق الخارجي.					
2	تطوير متطلبات الالتحاق ببرنامج التعليم المحاسبي في ضوء IAESايزيد في إثراء وتحسين مهنة المحاسبة والتدقيق الخارجي.					
3	مواكبة محتوى برامج التعليم المحاسبي لبيئة العمل كافي لتحسين جودة التدقيق الخارجي.					
4	توفير الخيارات والمهارات المهنية للتعليم المحاسبي يزيد من جودة التدقيق الخارجي					
5	التزام بمستوى القيم والأخلاق والسلوك المهني وفقا للمعايير التعليم المحاسبي تؤثر على جودة التدقيق الخارجي ومهنة المحاسبة					
6	إلزام القانون الجزائري ممارسي المهنة المحاسبة والمراجعة باعتماد على معايير التعليم المحاسبي يزيد من جودة التدقيق الخارجي.					
7	الزيادة في تقييم القدرات والكفاءات المهنية وتطوير المهني المستمر في ظل المعايير التعليم المحاسبي يزيد من جودة التدقيق الخارجي.					
8	وضع متطلبات برنامج الكفاءات للمراجعين الخارجين يزيد من جودة التدقيق الخارجي.					

ملحق رقم (02): توزيع أفراد العينة حسب المؤسسة

quiٍ

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Prof	13	28,3	28,3	28,3
	Coptable	9	19,6	19,6	47,8
	Naftal	14	30,4	30,4	78,3
	ALGpost	10	21,7	21,7	100,0
	Total	46	100,0	100,0	

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي spss.

ملحق رقم (03): توزيع أفراد العينة حسب المؤسسة

Diplôme

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Doc	12	26,1	26,1	26,1
	Magis	4	8,7	8,7	34,8
	Master	8	17,4	17,4	52,2
	Licence	14	30,4	30,4	82,6
	Autre	8	17,4	17,4	100,0
	Total	46	100,0	100,0	

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي spss.

ملحق رقم (04): توزيع أفراد العينة حسب المؤسسة

Exp

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	moin de	6	13,0	13,0	13,0
	5- 10 ans	14	30,4	30,4	43,5
	10-15	11	23,9	23,9	67,4
	plus de 15 ans	15	32,6	32,6	100,0
	Total	46	100,0	100,0	

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي spss.

ملحق رقم (04): معامل الارتباط وعامل التحديد

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,061[a]	,004	-,019	,54785

a. Valeurs prédites : (constantes), B

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي spss.

ملحق رقم (05): *t-Test sur échantillon unique*

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 0					
	t	Ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
A	22,918	45	,000	2,47981	2,2619	2,6978

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي spss.

ملحق رقم (06): *t-Test sur échantillon unique*

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 0					
	t	Ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
B	27,482	45	,000	2,20924	2,0473	2,3711

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي spss.

ملحق رقم (07): تأثير الوظيفة على متغيرات الدراسة

ANOVA à 1 facteur

AB

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,757	3	,252	2,017	,126
Intra-groupes	5,254	42	,125		
Total	6,011	45			

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي spss.

ملحق رقم (08): تأثير متغير الخبرة على متغيرات الدراسة

ANOVA à 1 facteur

AB

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,130	4	,033	,227	,922
Intra-groupes	5,881	41	,143		
Total	6,011	45			

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي spss.

ملحق رقم (09): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمتغيرات الدراسة

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
B	46	2,2092	,54522
b1	46	1,8043	,68701
b2	46	1,8696	,77771
b3	46	2,3043	,89118
b4	46	2,4130	1,10707
b5	46	1,7609	,87394
b6	46	2,3913	1,08481
b7	46	2,4348	,93457
b8	46	2,6957	1,07227
N valide (listwise)	46		

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي spss.

ملحق رقم (10): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمتغيرات الدراسة

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
a1	46	2,3043	,75629
a2	46	2,3696	,99685
a3	45	3,4667	4,60533
a4	46	2,8478	1,11490
a5	46	2,7391	,90516
a6	46	1,9130	,81175
a7	46	2,0870	,91472
a8	46	2,1304	,68666
A	46	2,4798	,73388
N valide (listwise)	45		

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي spss.