

## 1 التعليم المحاسبي المهني المستمر ودوره

### في زيادة جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية

(دراسة حالة عينية من مكاتب المراجعة بولاية الخرطوم)

Continuous Professional Accounting Education and Its Role to Increase the  
Quality of the Professional

أ.رحاب خضر فضل الجليل حسين \*

د.عبدالرحمن البكري \*\*

#### المستخلص:

تناولت الدراسة التعليم المحاسبي المهني المستمر ودوره في زيادة جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية.هدفت الدراسة إلى التعرف على مفهوم وأهمية مجالات ودوافع التعليم المهني المستمر، معرفة أثر التعليم المحاسبي المهني المستمر ودوره في زيادة الأداء المهني للمراجعة الخارجية. بنيت هذه الدراسة على عدد من الفرضيات منها وجود علاقة بين التعليم المحاسبي المهني المستمر في معرفة واكتشاف المخالفات والأخطاء، وجود علاقة بين التعليم المحاسبي المهني المستمر ومخاطر المراجعة.

المنهجية المستخدمة في صياغة مشكلة وفرضيات الدراسة هي المنهج الاستنباطي بينما المنهج المستخدم في الدراسة الميدانية هو المنهج الاستقرائي.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج وهي أن التعليم المهني المستمر يساعد على التطوير والمحافظة على قدرات المراجعين بما يمكنهم من أداء مهامهم بكفاءة تتلاءم مع طبيعة العصر، جودة الأداء المهني هو الاحتمال المشترك لقيام المراجع باكتشاف الأخطاء الهامة في النظام المحاسبي للعميل والقيام بتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره.

خرجت الدراسة بعدة توصيات أهمها ضرورة الاهتمام بالتعليم المحاسبي المهني المستمر للمحاسبين والمراجعين بصورة دورية لما له من دور فعال في زيادة جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية وعقد الورش والسمنارات والدورات التدريبية لنشر الوعي التعليمي والمهني المستمر.

\* باحثة

\*\* أستاذ مشارك - كلية التجارة - جامعة النيلين.

**Abstract:**

This study examined the continuing professional accounting education and its role in increasing the quality of professional performance of external audit. This study aimed to identify the concept, importance of the field's motives and to know the impact of continuing professional accounting education, its role in increasing the professional performance of external audit and the relationship between CPA and audit risk.

The methodology used to formulate the problem and hypotheses of this study is the deductive method whereas the method used in the field study is the inductive method.

In conclusions, the continuing professional education helps to develop and maintain the capabilities of the auditors to enable them to perform their tasks efficiently in accordance with the nature of the times. The quality of professional performance is the common possibility for the auditor to discover the important mistakes in the customer's accounting system and record it in the report issued by him.

The study recommended that the most important is need to pay attention to the continuing professional accounting education for accountants and auditors periodically for its financial role in increasing the quality of professional performance of the external audit, holding workshops, seminars, training courses to spread educational and vocational awareness.

أولاً: الإطار المنهجي:

تمهيد:

يحتل التعليم المحاسبي المهني المستمر أهمية كبيرة إلى جانب العديد من الاختصاصات الأخرى وتأتي هذه الأهمية لخصوصية النظرة للمحاسبة والحاجة المستمرة والدائمة للعمل المحاسبي في أي نطاق وأي مجتمع من المجتمعات التي تطورات عديدة يجب استخدام الوسائل التقنية الحديثة والاستفادة منها في مختلف مجالات التعليم المحاسبي المهني المستمر التي تساهم في زيادة الكفاءة والفعالية. أن التعليم المحاسبي المهني المستمر بجميع أشكاله يلعب دوراً أساسياً في تطوير خبرات المحاسب القانوني بوصفه ركيزة لمحافظة المحاسب القانوني على كفاءته المهنية من خلال دراسة متطلبات التعليم المحاسبي المهني المستمر، في ثلاثة من أهم

## مجلة كلية التنمية البشرية - العدد التاسع الجزء الأول (9) و(9) إلكترونياً - سبتمبر 2020م

المؤسسات المهنية هي المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين، معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز والاتحاد الدولي للمحاسبين .

مشكلة الدراسة: تتركز في عدم وضوح دور التعليم المحاسبي المهني المستمر ودوره في تحسين الأداء المهني للمراجعين ويمكن صياغة مشكلة الدراسة في الأسئلة الآتية:

1. هل توجد علاقة بين التعليم المحاسبي المهني المستمر واكتشاف المخالفات والأخطاء ؟
2. هل توجد علاقة بين التعليم المحاسبي المهني المستمر ومخاطر المراجعة ؟

أهمية الدراسة: تتمثل في تسليط الضوء على التعليم المحاسبي المهني المستمر ودوره في زيادة جودة الأداء المهني وإثراء المكتبة العامة، يستخدم للأنشطة التعليمية التي تساعد المحاسبين المعتمدين على الأداء المهني وتحسين كفاءتهم المهنية، نجد أن البحوث التي تناولت هذا الموضوع في بيئة الأعمال السودانية قليلة.

أهداف الدراسة: من أهم الأهداف الآتى :-

1. التعرف علي مفهوم وأهمية ومجالات ودوافع التعليم المهني المستمر .

2. دراسة دور التعليم المحاسبي المهني المستمر في معرفة اكتشاف المخالفات والأخطاء.

3. دراسة دور التعليم المحاسبي المهني المستمر في معرفة مخاطر المراجعة .

فرضيات الدراسة: تتمثل في:-

الفرضية الأولى: توجد علاقة بين التعليم المحاسبي المهني المستمر في معرفة واكتشاف المخالفات والأخطاء.

الفرضية الثانية: توجد علاقة بين التعليم المحاسبي المهني المستمر ومخاطر المراجعة.

منهجية الدراسة:

اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي في صياغة مشكلة وفرضيات الدراسة ، المنهج الاستقرائي في

الدراسة الميدانية ، المنهج التاريخي في تتبع الدراسات السابقة ذات الصلة.

حدود الدراسة:

تم جمع البيانات الأولية باستخدام الاستبانة علي عينة من مكاتب المراجعة الخارجية بولاية

الخرطوم في عام 2019م.

ثانياً: الدراسات السابقة:

دراسة (أمين على إبراهيم، 1997م)<sup>(1)</sup>: برامج التعليم المحاسبي في الجامعات السعودية هدفت الدراسة لتحليل وتقييم برامج المحاسبة في الجامعات السعودية، فرضيات الدراسة منها توجد علاقة بين التعليم المحاسبي المهني المستمر في معرفة واكتشاف المخالفات والأخطاء، توجد علاقة بين التعليم المحاسبي المهني المستمر ومخاطر المراجعة. منهجية الدراسة أتبعته الدراسة المنهج الاستنباطي في صياغة مشكلة وفرضيات الدراسة، المنهج الاستقرائي في الدراسة الميدانية، المنهج التاريخي في تتبع الدراسات السابقة ذات الصلة. توصلت الدراسة لمجموعة من النتائج منها أن مهنة المحاسبة يجب ان تتوفر لديها مجموعة من المعارف العامة بجانب المعارف المحاسبية، أيضاً ضرورة اكتساب العديد من المهارات في مجالات الاتصال ونظم المعلومات واتخاذ القرارات والتعامل المهني.

دراسة: (Coenenberg وآخرون 1999 م)<sup>(2)</sup>: "Accounting for professional In Germany" هدفت الدراسة لتوصيف النظام الحالي لمهنة المراجعة في ألمانيا ومناقشة التحديات المستقبلية لتعليم المحاسبين، كما أوضحت الدراسة بأن هنالك مجالات تمثيلها ضعيف في التعليم المهني المستمر هي الرياضيات، الأحصاء والعلوم السلوكية التي تحتل أهمية كبرى نتيجة للتحديات التي تواجهها مهنة المحاسبة التي أصبحت معقدة بالتالي يكون لها أثر على عملية ومحتوي التعليم المحاسبي، فرضيات الدراسة منها توجد علاقة بين التعليم المحاسبي المهني المستمر في معرفة واكتشاف المخالفات والأخطاء، توجد علاقة بين التعليم المحاسبي المهني المستمر ومخاطر المراجعة، منهجية الدراسة أتبعته الدراسة المنهج الاستنباطي في صياغة مشكلة وفرضيات الدراسة، المنهج الاستقرائي في الدراسة الميدانية، المنهج التاريخي في تتبع الدراسات السابقة ذات الصلة. توصلت الدراسة لمجموعة من النتائج منها ضرورة توفير المعرفة في مختلف المجالات بجانب الحاجة للأشخاص ذوي الأخلاقيات المهنية.

(1) (أمين على إبراهيم، وابل بن علي، وجمعة إسماعيل إبراهيم، (1997)) "برامج التعليم المحاسبي في الجامعات السعودية"، المحاسبة، السنة الثالثة، العدد الثاني عشر ص 20-25.

(2) Conenenberg (1999), "Accounting education for professional in Germany: Current & new challenges" position statement number one. Issues in accounting education pp.307-312.

دراسة (مصقع، 2009م)<sup>(1)</sup>: أثر التعليم المهني المستمر في تحسين الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية

هدفت الدراسة للتعرف علي أهمية وأثر التعليم المهني المستمر بصفته أساساً للمحافظة والتطوير للكفاءة المهنية للمحاسبين القانونيين والمرجعيين الخارجيين. فرضيات الدراسة منها توجد علاقة بين التعليم المحاسبي المهني المستمر في معرفة واكتشاف المخالفات والأخطاء، توجد علاقة بين التعليم المحاسبي المهني المستمر ومخاطر المراجعة. منهجية الدراسة اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي في صياغة مشكلة وفرضيات الدراسة، المنهج الاستقرائي في الدراسة الميدانية، المنهج التاريخي في تتبع الدراسات السابقة ذات الصلة. توصلت الدراسة لمجموعة من النتائج منها التعليم المهني المستمر يساهم في المحافظة وتحسين الكفاءة المهنية لممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة، كما يعد وسيلة مهمة تسهم في مواجهة الصعوبات التي تفرضها المتغيرات والمستجدات التي تواجه المهنة.

دراسة: (أحمد، 2017م)<sup>(4)</sup>: تأثير المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني في اليمن

هدفت الدراسة لمناقشة الإطار النظري لجودة المراجعة ودراسة المتغيرات على جودة الأداء المهني في الجمهورية اليمنية، كما تضمنت الدراسة مناقشة واقع مهنة المراجعة في الجمهورية اليمنية، فرضيات الدراسة منها توجد علاقة بين التعليم المحاسبي المهني المستمر في معرفة واكتشاف المخالفات والأخطاء، توجد علاقة بين التعليم المحاسبي المهني المستمر ومخاطر المراجعة. منهجية الدراسة: اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي في صياغة مشكلة وفرضيات الدراسة، المنهج الاستقرائي في الدراسة الميدانية، المنهج التاريخي في تتبع الدراسات السابقة ذات الصلة توصلت الدراسة لمجموعة من النتائج منها أن مختلف الأطراف ذات الصلة بعملية المراجعة تسعى للوصول لتحقيق مستويات مرتفعة من جودة المراجعة، حيث تسعى المنشآت محل المراجعة للحصول علي خدمات مراجعة بمستوي مرتفع من جودة الأداء المهني.<sup>2</sup>

(1) (محمد أحمد أحمد محمد، مصقع 2009)، أثر التعليم المهني المستمر في تحسين الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية، (جامعة علوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، صنعاء، اليمن، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة)

2 (أحمد، الجلال 2017)، ت أثر المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني في اليمن، رسالة دكتوراه، جامعة عدن، اليمن، ص

### ثالثاً: الإطار النظري:

التعليم المهني المستمر: عبارة عن نشاط تعليمي محدد يتميز بإصدار شهادة أو وجود وحدة تتولى نشاط التعليم المهني المستمر الذي يهدف لتشجيع المهنيين لتوسيع قاعدة المعارف لديهم بما يتلاءم مع التطورات الجديدة .

كما عرف بأنه عملية مستمرة ذات قيمة لحياة الفرد والمجتمع لغرض التطوير المهني وتحسين الكفاءات، هناك أنواع للتعليم منها المنهجي، شبه المنهجي وغير المنهجي لتطوير متطلبات الفرد وهو مرتبط بتطوير الفرد وتقديم المجتمع<sup>1</sup>.

أيضاً عبارة عن مصطلح يستخدم للأنشطة التعليمية التي تساعد المحاسبين المعتمدين في التحقيق والمحافظة على وجود الأداء المهني وهو جزء لا يتجزأ من التعليم مدى الحياة والذي يحقق عند تقديم الخدمات للجمهور وتحسين لكفاءتهم المهنية<sup>2</sup>.

كما أنه تعليم مستمر يعمل على تأهيل المتدربين لوظائف أو مهن بمختلف المستويات من التجارة الحرفية أو وظيفة في الهندسة، المحاسبة، الإدارة ويتم تصنيف التعليم المهني كتدريس مختلف من الخبرات التطبيقية ويمكن أن يشمل مجالاً علمياً أكثر اتساعاً يقوم بالتركيز على الجانب النظري بالتوازي مع التركيز على الخبرات والمعارف التطبيقية<sup>3</sup>.

يعد التعليم المهني المستمر ضرورة حتمية لجميع المهنيين والهيئات المهنية على الصعيد المحلي والدولي استكمالاً لاحتياجات التدريب والتطوير المهني، فالتعليم المهني المستمر يكتسب أهمية كبيرة في التغيرات والتطورات التي تستهدف البيئة التي يعمل فيها المحاسب القانوني والتي تتسم بالتغير في الجوانب الفنية والمهنية بما يفرض على المحاسب القانوني تطوير معلوماته ومهاراته لكي يحافظ على كفاءته المهنية، لا يمكن تحقيق ذلك من خلال الاعتماد على الخبرة العملية وحدها لا بد من برنامج للتعليم المهني المستمر لتطويرا لخبرات المهنية والفنية للمنتمين للمهنة<sup>4</sup>.

1 (العبيدي، محمد جاسم 2009)، تقرير التعليم المحاسبي المستمر، دار الثقافة والنشر، عمان، ص 58.

2 [WWW.abahe.co.uk/Professional.education.definitaion.html](http://WWW.abahe.co.uk/Professional.education.definitaion.html)

3 (الدويتع، سعد صالح 2002)، أهمية التعليم المهني المستمر للمحاسب القانوني، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، السعودية، ص 65

4 (أحمد، بدر محمد 2008)، أصول التعليم المهني المستمر، بيروت المحروسة للطباعة والنشر، بيروت، ص 76

#### أولاً: أهداف التعليم المحاسبي المهني المستمر

تنشأ من الأهمية التي تنعكس آثارها على المهنة حيث أن عضو المهنة لا يقوم بالحفاظ على أداءه المهني وقدراته فحسب ولكن ينبغي أن يتمثل الهدف من التعليم المستمر في التحسين المستمر لقدرات أعضاء المهنة في مجالات المعرفة المختلفة بما تتلاءم مع طبيعة العصر الهدف من التعليم المهني المستمر وفقاً لمعياراً لصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين هو التطوير والمحافظة على القدرات بما يمكن المحاسبين المهنيين من أداء مهامهم بكفاءة والتكيف مع التطورات التقنية والمتغيرات الاقتصادية المحيطة بالمهنة<sup>1</sup>.

مناقشة النتائج: يرى الباحثان أن أهداف التعليم المحاسبي المستمر تنعكس آثاره علي المهنة بالتحسين المستمر لقدرات أعضاء المهنة في مجالات المعرفة المختلفة بما تتلاءم مع طبيعة العصر.

#### ثانياً: دوافع التعليم المحاسبي المهني المستمر

أن ما يتم تعلمه من مهارات وتقنيات في المدارس والجامعات لم يعد كافياً يرجع ذلك للتغيرات الاقتصادية والتطورات التكنولوجية التي يشهدها العالم التي لها أكبر الأثر في تغيير المعارف بشكل سريع مما يتطلب قدرات ومهارات جديدة للتكيف مع تلك التغيرات والتطورات مع كل ما هو جديد عليه التعليم المستمر أصبح مطلباً اجتماعياً، بجانب السياسات التي هدفت إلي تشجيع وتيسير التعليم المهني المستمر<sup>2</sup>:

#### ثالثاً: خصائص التعليم المحاسبي المهني المستمر

حتى يعتمد برنامجاً تعليمياً رسمياً يجب أن تتوافر الخصائص التالية:

- 1- أن يكون في الأساس نشاطاً تعليمياً أي مصمماً لهذا الغرض.
- 2- أن يتم تطوير البرنامج بواسطة فرد أو أفراد مؤهلين ولهم إلماماً بتصميم الخطط التعليمية
- 3- أن يكون البرنامج دقيقاً وحديثاً من الناحية الفنية لتحقيق الأهداف التعليمية .

<sup>1</sup> (محمد، عبدالله احمد 2016)، أهمية التعليم المحاسبي للمراجع الخارجي، رسالة ماجستير، جامعة بيروت، ص54

<sup>2</sup> (محمد، عطية مطر، 2007م)، التعليم المحاسبي المهني المستمر وتحديات المستقبل، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، السعودية، ص 69

4- أن يكون البرنامج مبنياً للأهداف التعليمية ومستوى المعلومات.<sup>11</sup>

رابعاً: أنواع التعليم المحاسبي المهني المستمر

وفقاً لمعهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز هنالك نوعين من التعليم المهني:

النوع الأول: التعليم المهني المستمر النظامي: هذا النوع الذي يتم تحقيقه من خلال التفاعل مع الآخرين، يشتمل على أنشطة مختلفة منها حضور الاجتماعات، المحاضرات وكذلك حضور الدورات الفنية، النوع الثاني: التعليم المهني غير المستمر: يشتمل على الأنشطة المتعلقة بالقراءة والدراسة الخاصة من أمثلة ذلك الدراسة الفردية بالمنزل والمشاهدة العامة بالفيديو وبرامج التلفاز وأيضا القراءة العامة المتخصصة للصحافة.<sup>12</sup>

مفهوم جودة الأداء المهني: برغم الاتفاق على الدور الذي تلعبه جودة الأداء المهني للمراجع في الكثير من أعمال المراجعة، إلا أنه لم تبلور تعريف على شمول ومحدد من جانب المنظمات المهنية. حيث تناولها كلا منها حسب منظور معين كما يأتي:<sup>13</sup>

أ- مفهوم جودة الأداء المهني للمراجعة من حيث علاقته باكتشاف المخالفات والأخطاء: يشير هذا المفهوم لاحتمالية قيام المراجع باكتشاف الأخطاء والانحرافات الجوهرية في القوائم المالية والإبلاغ عنها. يتم تعريفها على أنها الاحتمال المشترك لقيام المراجع باكتشاف الأخطاء الهامة في النظام المحاسبي للعميل والقيام بتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره.<sup>14</sup>

ب- مفهوم جودة الأداء المهني للمراجعة وفقا لمستوي الضمان: أن الهدف من عملية المراجعة هو تقديم ضمان عن القوائم المالية وجودة الأداء المهني للمراجع واحتمال أن القوائم المالية لا تتضمن أنحرافات مادية. يعتمد هذا التعريف على نتائج عملية المراجعة، حيث أن موثوقية القوائم المالية التي تمت مراجعتها تعكس جودة الأداء المهني.<sup>15</sup>

11 (احمد، ابوالعز، 1999)، التعليم المستمر آلية للتواصل بين الممارسة المهنية للمحاسبة والابحاث العلمية في مجال جودة الأداء المهني، مجلة جامعة الامارات العربية، الامارات العربية، ص 66

12 (ابويذيد، الجيلالي محمد 2002) متطلبات التعليم المهني، مجلة الإدارة العامة، الرياض، السعودية، ص 87

13 (مرتضى، مجاهد سمير، 2015م) العلاقة بين تطبيق إطار الشركات وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية، غزة، ص ص 13-15، فلسطين

14 (أحمد، أمال محمد 2008)، أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد رقم (2) المجلد (15).

15 (أمين، عمر محمد، 2009م) محددات جودة الأداء المهني في إطار ممارسات المراجعة، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، ص 57، مصر

ج- مفهوم جودة الأداء المهني للمراجعة من حيث علاقته بمخاطر المراجعة: أورد بعض الباحثين أن هنالك علاقة عكسية بين كل من جودة المراجعة ومخاطر المراجعة، أي أن المراجع يسعى لتخفيض مخاطر المراجعة للحد الأدنى لتحقيق أعلى مستوى من الجودة في الأداء المهني للمراجعة. أن أفضل وسيلة لتعريف جودة الأداء المهني للمراجعة هي ربطها بمخاطر المراجعة أن الجودة تتوفر عندما يقل خطر المراجعة المقبول إلى أقصى درجة ممكنة. فتم تعريفها على أنها تخفيض المراجع لخطر الاكتشاف الذي يؤدي لتخفيض خطر المراجعة النهائي وعليه فإن المراجع سوف يسعى للإفصاح والتقارير عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية<sup>1</sup>.

د- مفهوم جودة الأداء المهني من حيث علاقته باهتمام المشاركين في بيئة المراجعة: مفهوم جودة الأداء المهني ذو أوجه متعددة محل اهتمام كل المشاركين في بيئة المراجعة هنالك خمس مجموعات أساسية تهتم بمفهوم جودة الأداء المهني للمراجعة، معدو القوائم المالية، المستخدمون الخارجيون، المنظمات المهنية، أعضاء مهنة المحاسبة والمراجعة، أعضاء مكاتب المحاسبة<sup>2</sup>.

أهداف جودة الأداء المهني: توجد أهداف عديدة أهمها، توفير الإرشادات الخاصة بالإجراءات التي يجب أن يلتزم بها المراجع من أجل الالتزام لكسب ثقة العملاء من خلال زيادة المبادئ الأساسية للمساعدة في مهمة المراجعة، المساهمة في الجهد الوطني بمستوى المهنة، الدقة والانتباه للتفاصيل أثناء العمل، تساهم في الحد من تعرض المراجع وتجنبه الاتهام بالتقصير في أداء الواجب المهني<sup>3</sup>.

أهمية جودة الأداء المهني: بالرغم من الأنفاق على أهمية جودة الأداء المهني تعتبر من الركائز الأساسية التي تهتم بها مكاتب المراجعة، حيث أنها تلعب دوراً رئيسياً في مختلف خطوات ومراحل عملية المراجعة التي يقوم بها المراجع، أحد العناصر الهامة في عملية المراجعة والتي تنعكس من خلال التأهيل العلمي والخبرات المهنية للمراجع واستخدامه للأساليب الكمية. أن

<sup>1</sup> (عمر، الطويل 2012م)، تأثير متغيرات البيئة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، ص 25، فلسطين

<sup>2</sup> (قاسم، الهدل عبدالسلام 2008م)، العوامل المؤثرة على جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية في اليمن، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عدن، اليمن

<sup>3</sup> (أحمد، عوض محمد 2008م)، أثر ممارسة المراجعة على جودة الأداء المهني للمراجعة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد (2) المجلد 45، مصر

ممارسة مهنة المراجعة تحتاج لقيام المراجع ببذل العناية المهنية المطلوبة في كافة مراحل عملية المراجعة بداية من مرحلة التخطيط ثم تنفيذ هذه الأعمال، ونهاية بمرحلة التقرير الذي يوضح فيه المراجع نتيجة أعمال المراجعة.

ترتبط أهمية جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي من خلال أو مخرجات عملية المراجعة والمتمثلة في تقرير المراجع الذي يعتمد الكثير من المستخدمين الخارجيين عليه في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم، وبالتالي فإن جودة الأداء المهني تمثل مطلباً ضرورياً ومصلحة مشتركة لجميع أطراف عملية المراجعة وتنبع أهمية جودة الأداء المهني من خلال المجالات الآتية:<sup>19</sup>

1- تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية: اهتمت العديد من المنظمات والجمعيات المهنية بموضوع جودة الأداء المهني في مكاتب المحاسبة والمراجعة، العمل على تحسين مستوى الأداء المهني للمراجع بما يخدم الصالح العام. هنالك علاقة بين جودة الأداء المهني للمراجع والالتزام بالمعايير المهنية، حيث يؤدي الالتزام بالمعايير المهنية إلى القيام بعملية المراجعة بجودة عالية، أيضاً الأداء بمستوى جودة ملائم يؤكد تمسك المراجع بالمعايير المهنية.

2- تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية : يؤدي اتباع المراجع لأساليب الجودة في الأداء المهني لاكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية بشكل أفضل.

3- اداة تنافسية جيدة : يعد تقديم خدمات مراجعة بمستوى مرتفع من الجودة من الشروط الأساسية لمحافظة مكاتب المراجعة في البلدان النامية على حصتها في السوق المحلية لمهنة المراجعة والتوسع نحو السوق الدولية ، من خلال تحسين مقدرتها التنافسية في مواجهة مكاتب المراجعة الخارجي.<sup>2</sup>

مناقشة النتائج: مما سبق يري الباحثان أن أهمية جودة الأداء المهني تشمل تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية، وتعزيز إمكانية اكتشاف الأخطاء الموجودة في القوائم المالية والتي تؤدي إلى اتباع المراجع جودة الأداء المهني.

رابعاً: الدراسة الميدانية:

<sup>1</sup> (ناظم، محمد شعلان، 2010). واقع التعليم المحاسبي في العراق ومدى انسجامه مع معايير التعليم المحاسبي الدولية، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة القادسية، العراق

<sup>2</sup> (أحمد، يوسف حماد، 2015) دور الجودة على المراجعة الخارجية في تحسين جودة الأداء المهني للمراجعين الخارجيين، كلية الدراسات العليا، قسم محاسبة، جامعة النيلين، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة

مجلة كلية التنمية البشرية - العدد التاسع الجزء الأول (9) و(9) إلكترونياً - سبتمبر 2020م

مجتمع الدراسة: يتكون من العاملين بمكاتب المراجعة الخارجية الذين تربطهم صلة بموضوع الدراسة من الإدارات العليا والوسطى والتنفيذية والبالغ عددهم (180) مفردة. تم اختيار مفردات عينة البحث من مجتمع الدراسة عن طريق العينة القصدية وهي انتقاء الباحث أفراد عينته بما يخدم أهداف دراسته. حيث تم اخذ عينة مكونة من (110) مفردة بنسبة (61%) من مجتمع الدراسة وتم استرجاع (106) استمارة بنسبة استرجاع بلغت (96%). المنهجية المتبعة في تحليل الفرضيات للدراسة المنهج الاستنباطي والمنهج المستخدم في الدراسة الميدانية الاستقرائي.

المتغير المستقل:

(x): التعليم المهني المستمر

المتغيرات التابعة:

(x1): اكتشاف المخالفات والمخاطر

(x2): مخاطر المراجعة

تحليل الفرضيات:

الفرضية الأولى: توجد علاقة بين التعليم المحاسبي المهني المستمر وامتثاق المخالفات والمخاطر

جدول رقم (1) نموذج الانحدار الخطي البسيط للفرضية الأولى (توجد علاقة بين التعليم المحاسبي المهني المستمر واكتشاف المخالفات والمخاطر)

النموذج	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل
3	.582	.338	.332

المصدر: من الدراسة الميدانية، 2018م

أعداد الباحثان

يتضح من الجدول (1) أن قيمة معامل الارتباط بلغت 0.582. وهذا يعني وجود ارتباط طردي قوي بين المتغير التابع (اكتشاف المخالفات والمخاطر) والمتغير المستقل (التعليم المحاسبي المهني المستمر). نجد أن قيمة معامل التحديد 0.338 وهذه يعني أن 58% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (اكتشاف المخالفات والمخاطر) يكون بسبب تأثير المتغير المستقل (التعليم المهني المستمر) بينما 42% يعود إلي عوامل أخرى غير متضمنة في النموذج.

مجلة كلية التنمية البشرية - العدد التاسع الجزء الأول (9) و(9) إلكترونياً - سبتمبر 2020م

جدول رقم (2) تحليل التباين للفرضية الأولى (توجد علاقة بين التعليم المحاسبي المهني المستمر واكتشاف المخالفات والمخاطر)

مصدر الاختلاف	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F)	مستوي المعنوية
الانحدار	8.446	1	8.446	53.199	.000
الأخطاء	16.511	104	.159		
المجموع	24.957	105			

المصدر: من الدراسة الميدانية، 2018م.

أعداد الباحثان

يتضح من الجدول (2) أن مستوي المعنوية .000 وهو أقل من (5%) أي قبول الفرض البديل ومعنوية نموذج الانحدار، مما يعني وجود فروق معنوية بين المتغير المستقل (التعليم المحاسبي المهني المستمر) علي المتغير التابع (اكتشاف المخالفات والمخاطر).

جدول رقم (3) معاملات الانحدار للفرضية الأولى (توجد علاقة بين التعليم المحاسبي المهني المستمر واكتشاف المخالفات والمخاطر)

المعاملات الانحدار	قيمة المعاملات	قيمة (T)	مستوي المعنوية
B <sub>0</sub>	1.940	6.041	.000
B <sub>1</sub>	.549	7.294	.000

المصدر: من الدراسة الميدانية، 2018م.

أعداد الباحثان

يتضح من الجدول (3) أن قيمة الحد الثابت للنموذج بلغت (1.940)، هي قيمة المتغير التابع (اكتشاف المخالفات والمخاطر) المقدر عندما تكون قيم المتغير المستقل مساوية للصفر، أن ميل المتغير المستقل (التعليم المحاسبي المهني المستمر) يساوي 0.549 هذا يعني زيادة المتغير المستقل (التعليم المحاسبي المهني المستمر) تؤدي لزيادة المتغير التابع (اكتشاف المخالفات والمخاطر) بمعدل 0.549، أن مستوي المعنوية أقل من 0.05 وعليه يقبل الفرض البديل، أي أن هذه القيمة لها تأثير معنوي ويعني أن (التعليم المحاسبي المهني المستمر) له تأثير علي (اكتشاف الآليات والمخاطر).

نستنتج أن الفرضية الأولى التي تنص علي "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التعليم المحاسبي المهني المستمر واكتشاف المخالفات والمخاطر" قد تحققت.

مجلة كلية التنمية البشرية - العدد التاسع الجزء الأول (9) و(9) إلكترونياً - سبتمبر 2020م

الفرضية الثانية: توجد علاقة بين التعليم المحاسبي المهني المستمر ومخاطر المراجعة جدول رقم (4) نموذج الانحدار الخطي البسيط للفرضية الثانية (توجد علاقة بين التعليم المحاسبي المهني المستمر ومخاطر المراجعة)

النموذج	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل
4	.548	.300	.294

المصدر: من الدراسة الميدانية، 2018م

أعداد الباحثان

يتضح من الجدول (4) أن قيمة معامل الارتباط بلغت 548. هذا يعني وجود ارتباط طردي قوي بين المتغير التابع (مخاطر المراجعة) والمتغير المستقل (التعليم المحاسبي المهني المستمر) كما نجد أن قيمة معامل التحديد 300. يعني 30% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (مخاطر المراجعة) يكون بسبب تأثير قوى للمتغير المستقل (التعليم المحاسبي المهني المستمر) بينما 70% يعود إلى عوامل أخرى غير متضمنة في النموذج.

جدول رقم (5) تحليل التباين للفرضية الثانية (توجد علاقة بين التعليم المحاسبي المهني المستمر ومخاطر المراجعة)

مصدر الاختلاف	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F)	مستوى المعنوية
الانحدار	7.380	1	7.380	44.628	.000
الأخطاء	17.198	104	.165		
المجموع	24.578	105			

المصدر: من الدراسة الميدانية، 2018م.

أعداد الباحثان

يتضح من الجدول (5) أن مستوى المعنوية 000. وهو أقل من (5%) أي قبول الفرض البديل ومعنوية نموذج الانحدار، مما يعني وجود فروق معنوية بين المتغير المستقل (التعليم المحاسبي المهني المستمر) علي المتغير التابع (مخاطر المراجعة).

جدول رقم (6) معاملات الانحدار للفرضية الثانية (توجد علاقة بين التعليم المحاسبي المهني المستمر ومخاطر المراجعة)

المعاملات الانحدار	قيمة المعاملات	قيمة (T)	مستوى المعنوية
B <sub>0</sub>	2.155	6.575	.000

.000	6.680	.513	B <sub>1</sub>
------	-------	------	----------------

المصدر: من الدراسة الميدانية، 2018م

أعداد الباحثان

يتضح من الجدول (6) أن قيمة الحد الثابت للنموذج بلغت (2.155)، هي قيمة المتغير التابع (مخاطر المراجعة) المقدر عندما تكون قيم المتغير المستقل مساوية للصفر، ونجد أن ميل المتغير المستقل (التعليم المحاسبي المهني المستمر) يساوي 0.513، هذا يعني زيادة المتغير المستقل (التعليم المحاسبي المهني المستمر) تؤدي إلى زيادة المتغير التابع (مخاطر المراجعة) بمعدل 0.513، أن مستوى المعنوية أقل من 0.05، عليه يقبل الفرض البديل أي أن هذه القيمة لها تأثير معنوي، أن (التعليم المحاسبي المهني المستمر) تؤثر على (مخاطر المراجعة). نستنتج أن الفرضية الثانية "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التعليم المحاسبي المهني المستمر ومخاطر المراجعة" قد تحققت.

مناقشة النتائج: نجد أن علاقة نتائج الدراسات السابقة (أمين على، وابل وجمعة)، أن مهنة المحاسبة يجب أن تتوفر لديها مجموعة من المعارف العامة بجانب المعارف المحاسبية، أيضاً ضرورة اكتساب العديد من المهارات في مجالات الاتصال ونظم المعلومات واتخاذ القرارات والتعامل المهني، الدراسة الحالية عملت على تغطية الثغرات بالدراسة السابقة بأن التعليم المحاسبي المهني المستمر يساعد على التطوير والمحافظة على قدرات المراجعين، أيضاً علاقة نتائج الدراسة السابقة (مصقع)، التعليم المهني المستمر يساهم في المحافظة وتحسين الكفاءة المهنية لممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة، أيضاً أن التعليم المحاسبي المهني المستمر يعد وسيلة مهمة تساهم في مواجهة الصعوبات التي تفرضها المتغيرات والمستجدات التي تواجه المهنة، الدراسة الحالية عملت على تغطية الثغرات بالدراسة السابقة بأن التعليم المحاسبي المهني المستمر يساعد في زيادة جودة الأداء المهني وذلك باكتشاف المخالفات والأخطاء.

النتائج: . التعليم المحاسبي المهني المستمر:

- 1- يساعد على تطوير والمحافظة على قدرات المراجعين.
- 2- يساهم في مقدرة المراجعين على أداء مهامهم بكفاءة تتلاءم وطبيعة العصر.
- 3- يساهم في زيادة جودة الأداء المهني وذلك باكتشاف المخالفات والأخطاء.
- 4- يساعد المراجع الخارجي في زيادة جودة الأداء المهني بمعرفة مخاطر المراجعة.

التوصيات :

1. ضرورة الاهتمام بالتعليم المهني المستمر للمحاسبين والمراجعين بصورة دورية لما له من دور فعال في زيادة جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية .
2. عقد الورش والسمنارات والدورات التدريبية لنشر الوعي التعليمي والمهني المستمر.
3. ضرورة الاهتمام بجودة الأداء المهني لأنها تمثل مطلباً ضرورياً ومصصلحة مشتركة لجميع أطراف عملية المراجعة.
4. ضرورة الالتزام بالمعايير المهنية لزيادة جودة الأداء المهني لاكتشاف الأخطاء في القوائم المالية.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

- <sup>1</sup> أمين على إبراهيم ، وابل بن علي، وجمعة إسماعيل إبراهيم ،(1997) "برامج التعليم المحاسبي في الجامعات السعودية"، المحاسبة ، السنة الثالثة ، العدد الثاني عشر ص 20-25
- 3 (مصقع، محمد أحمد أحمد محمد محمد 2009)، أثر التعليم المهني المستمر في تحسين الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية،(كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة علوان، صنعاء، اليمن ،رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة).
- 4 (أحمد،الجلال 2017)، تأثير المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني في اليمن،رسالة دكتوراه ،جامعة عدن ،اليمن ،ص 55.
- <sup>5</sup> (العبيدي ،محمد جاسم 2009)،تقرير التعليم المحاسبي المستمر ،دار الثقافة والنشر ،عمان ،ص 58.
- <sup>7</sup> (الدويتع ، سعد صالح 2002)،أهمية التعليم المهني المستمر للمحاسب القانوني ،مجلة الإدارة العامة ،معهد الإدارة العامة،الرياض، السعودية ،ص 65
- <sup>8</sup> (أحمد ،بدر محمد 2008)،أصول التعليم المهني المستمر ،بيروت المحروسة للطباعة والنشر ،بيروت ،ص 76
- <sup>9</sup> (محمد،عبدالله احمد 2016)، أهمية التعليم المحاسبي للمراجع الخارجي ،رسالة ماجستير ،جامعة بيروت ،ص 54
- <sup>10</sup> (محمد،عطية مطر،2007)،التعليم المحاسبي المهني المستمر وتحديات المستقبل ،مجلة الإدارة العامة ،معهد الإدارة العامة ،الرياض،السعودية ، ص 69

مجلة كلية التنمية البشرية - العدد التاسع الجزء الأول (9) و(9) إلكترونياً - سبتمبر 2020م

- <sup>11</sup> (احمد، أبو العز 1999)، التعليم المستمر آلية للتواصل بين الممارسة المهنية للمحاسبة والأبحاث العلمية في مجال جودة الأداء المهني، مجلة جامعة الإمارات العربية، الإمارات العربية، ص 66
- <sup>12</sup> (أبو يزيد، الجليلي محمد 2002) متطلبات التعليم المهني، مجلة الإدارة العامة، الرياض، السعودية، ص 87
- <sup>13</sup> (مرتضى، مجاهد سمير 2015م)، العلاقة بين إطار الشركات وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، ص 31-13
- <sup>14</sup> (أحمد، أمال محمد 2008)، أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة علي جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد رقم (2) المجلد (15).
- <sup>15</sup> (أمين، عمر محمد 2009م)، محددات جودة الأداء المهني في إطار ممارسات المراجعة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ص 57، مصر
- <sup>16</sup> (عمر، الطويل 2012م)، تأثير متغيرات البيئة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، ص 25، فلسطين
- <sup>17</sup> (قاسم، الهدل عبد السلام 2008م)، العوامل المؤثرة على جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية في اليمن، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عدن، اليمن
- <sup>18</sup> (أحمد، عوض محمد 2008م)، أثر ممارسة المراجعة على جودة الأداء المهني للمراجعة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد (2) المجلد 45، مصر
- <sup>19</sup> (ناظم، محمد شعلان، 2010)، واقع التعليم المحاسبي في العراق ومدى انسجامه مع معايير التعليم المحاسبي الدولية، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة القادسية، العراق
- <sup>20</sup> (أحمد، يوسف حماد، 2015) دور الجودة على المراجعة الخارجية في تحسين جودة الأداء المهني للمراجعين الخارجيين، كلية الدراسات العليا، قسم محاسبة، جامعة النيلين، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة

ثانياً: المراجع باللغة الانجليزية :

2 Conenenberg (1999), "Accounting education for professional in Germany: Current & new challenges" position statement number one. Issues in accounting education pp.307-312.

6 WWW.abahe.co.uk/Professional.education.definitaion.html