

# تطوير الاداء المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة المراجعة البيئية فى ضوء معايير التعليم المحاسبي الدولية - دراسة ميدانية

إعداد

د. أحمد عبدالله خليل عبده

مدرس المحاسبة بمعهد طيبة العالي لتكنولوجيا الادارة والمعلومات

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة بكلية العلوم والدراسات الانسانية بجامعة شقراء

## ملخص الدراسة :

استهدفت الدراسة التعرف على أهمية تطبيق معايير التعليم المحاسبي الدولية ، ودورها في تطوير جودة الاداء المهني للمراجع الخارجي لمراجعة مدي التزام الشركات بالبعد البيئي ، واثر ذلك على تحسين جودة المراجعة البيئية ، بالاعتماد على استبيان تم توزيعه على عينة من اعضاء هيئة التدريس والمراجعين الخارجيين ومستخدمي التقارير المالية ، وتوصلت الدراسة الى اتفاق اراء المستقصي منهم حول أهمية تطبيق معايير التعليم المحاسبي وبخاصة التطوير المهني المستمر والاهتمام بالقيم والقواعد الاخلاقية ، كما توصلت الدراسة الى وجود ارتباط ايجابي ذو دلالة احصائية بين تطبيق معايير التعليم المحاسبي وتحسين جودة الاداء المهني للمراجع الخارجي عن البعد البيئي ، وتوصلت الدراسة الى وجود علاقة ارتباط ايجابية بين وضع شروط للقبول فى برامج التعليم المحاسبي والاهتمام بالقيم والقواعد الاخلاقية ، وتقييم الكفاءات المهنية وتحسين جودة المراجعة البيئية ، واوصت الدراسة بضرورة الاهتمام باضافة مناهج عن البيئة داخل برامج التعليم المحاسبي، ووضع مجموعة من القواعد والقيم الاخلاقية خاصة بالبعد البيئي ، والاهتمام بانشاء تخصص للمراجعة البيئية داخل الجهات الاكاديمية فى مصر يهتم بالبحث والتطوير فى ذلك التخصص.

الكلمات المفتاحية: معايير التعليم المحاسبي ، التطوير المهني المستمر، الاداء  
المهني للمراجع ، جودة المراجعة ، المراجعة البيئية .

## **Abstract:**

The study aimed to identify the importance of applying international accounting education standards, and its role in developing the quality of the professional performance of the external auditor to review the extent of companies' commitment to the environmental dimension, and the impact of this on improving the quality of the environmental audit, by relying on a questionnaire distributed to a sample of faculty members, external auditors and users of financial reports. The study reached an agreement between the investigative opinions of them about the importance of applying accounting education standards, especially continuous professional development and attention to ethical values and rules. The study also found a positive correlation statistically significant between the application of the standards of accounting education and improving the quality of the professional performance of the external auditor on the environmental dimension. The study found a positive correlation between setting conditions for admission to accounting education programs and attention to ethical values and rules, evaluation of professional competencies and improving the quality of environmental auditing. The study recommended the need to pay attention to adding curricula on the environment within Accounting education programs, setting a set of rules and ethical values for the environmental dimension, and interest in establishing a specialization for environmental auditing within academic bodies in Egypt interested in research and development in that specialization .

**Key words:** accounting education standards, continuous professional development, auditor's professional performance, audit quality, environmental auditing.

## ١-مقدمة البحث:

تزايد الاهتمام فى الآونة الأخيرة بموضوع الاهتمام بالحفاظ على البيئة وبخاصة بعد ما فرضته بيئة الأعمال الحديثة من مجالات عديدة لتلوث البيئة ، وفى ضوء ذلك ازداد الاهتمام بالبعد البيئى فى بيئة الأعمال باعتباره احد الركائز الأساسية لتحقيق التنمية المستدامة.

وتواجه منشآت الأعمال العديد من الضغوط عليها سواء من قبل الحكومة أو المنظمات المهنية المحلية والدولية لتحقيق تنمية مستدامة شاملة ، حيث نادى المنظمات المهنية والدولية بأن على المنشآت الالتزام بالبيئة والحفاظ عليها، وبدأت الجهات الحكومية والمهنية بإلزام المنشآت بالاهتمام بمفهوم التنمية المستدامة وتوسيع الاهتمام بالوعي البيئى من خلال العديد من المعايير والاصدارات المهنية المعنية بالبيئة (الشعباني، ٢٠١٨، ص ٢٥٦)

ولقد انعكست تلك الضغوط على ضرورة مواكبة مهنة المراجعة لمواكبة هذه التحديات ، واصبح هناك دور للمراجع فى ابداء رايه لاصحاب المصالح عن مدى التزام النشاه بحماية البيئة، واصبح هناك مفهوم جديد فى علم المراجعة يعرف بالمراجعة البيئية ، وتهتم المراجعة البيئية باجراء تقييم منظم لتحديد مدى توافق نظام الادارة والبيئة للمنشأة مع البرامج المخططة وتحديد مدى فعالية وملائمة ذلك النظام لانجاز السياسة البيئية للمؤسسة(رواني ، ٢٠١٧، ص ١١)

وتواجه مهنة المراجعة فى الآونة الأخيرة العديد من التحديات التي تقف حاجزا امام تطويرها من اهمها انخفاض جودة الاداء المهني للمراجع ، ويرجع ذلك الى انخفاض مستوى التاهيل العلمي والعملي ، حيث يواجه التعليم المحاسبي فى بيئتنا العربية العديد من اوجه القصور من أهمها زيادة الفجوة بين البرامج التعليمية والممارسة العملية للمهنة ، ضعف المهارات والخبرات المهنية لدى ممارسي المهنة ،

عدم الاهتمام بالقيم والممارسات الاخلاقية في برامج التعليم المحاسبي ، عدم مواكبة التطور المهني المستمر لمهنة المحاسبة والمراجعة ، وانخفاض كفاءة المراجعة ، مما يساهم في انخفاض مستوى جودة الاداء المهني للمراجع وينعكس ذلك على جودة مهنة المراجعة.

وفي هذا السياق اصدر مجلس معايير التعليم المحاسبي التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين مجموعة من المعايير لتنظيم التعليم المحاسبي، حيث تشير هذه المعايير إلى الممارسات الجيدة والمقبولة عموماً لعمليتي التعليم والتنمية اللازمة لإعداد محاسبين مؤهلين، فهي تعبر عن المتطلبات التي يتوقع من الأفراد أن يستوفوها في عملية الاعداد والتنمية المتواصلة للمحاسبين المهنيين كما أنها تتضمن العناصر الاساسية لمحتوى عملية التعليم والتنمية على المستوى الذي يسعى إلى الحصول على اعتراف و قبول و تطبيق دولي(الفكي، ٢٠١٤، ص ١١)

وفي هذا السياق تشكل دافعا لدي الباحث لتطوير مستوى الكفاءة الفنية والمهنية لدي المراجع الخارجي لتحسين جودة المراجعة البيئية فى ضوء تبني معايير التعليم المحاسبي الدولية.

## ٢-مشكلة البحث:

فرضت بيئة الاعمال الحديثة العديد من الصناعات والمجالات التي ادت الى زيادة تلوث البيئة ، وفي هذا السياق أصبحت حماية البيئة والمحافظة عليها إحدى أولويات المنشآت في بيئة الأعمال الحديثة، حيث يحتل الإهتمام بالمعايير البيئية موقعا هاما للتمييز بين المنشآت، و أصبح مراعاة و تطبيق هذه المعايير من أهم مقومات المنشأة لتحقيق التنمية المستدامة والتي تمثل ركيزة أساسية لزيادة قدرتها التنافسية و تعظيم ربحيتها ودرجة نموها وتطورها، وذلك من خلال ما تسهم به في تطوير الأداء البيئي و القضاء على التلوث، وتحسين العلاقات مع المجتمع(سلطان ، ٢٠١٨ ، ص ٢٠٤)

وفي اطار ذلك الاهتمام بالبعد البيئي لدي مختلف العديد من الجهات اصبح على المراجع دور كبير فى ابداء راي فني محايد حول مدى التزام المنشاه بالحفاظ على البيئة ، وفي ضوء معايير التأكيد فإن مسئولية مراقب الحسابات تكمن في مدى بذل العناية المهنية الواجبة، وذلك في نطاق عملية التأكيد المسندة إليه، من خلال الفهم الجيد لنظام الرقابة البيئية الداخلية على الأداء البيئي وتقارير الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية، وتطبيق الإجراءات المناسبة وفقا لمعايير التأكيد ذات الصلة، وأعمال التقدير الشخصي والحكم المهني عند جمع الأدلة، والقيام بعملية التأكيد على مزاعم الإدارة الواردة بتقريرها بشأن التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية ( الفار ، ٢٠١٧ ، ص ٢٢٣).

وتكمن مشكلة البحث الرئيسية في انخفاض مستوى جودة الاداء المهني للمراجع وبخاصة عن البعد البيئي ، ويرجع ذلك الي انخفاض مستوى التأهيل العلمي والمهني للمحاسبين والمراجعين ، وعدم توافر المهارات والخبرات اللازمة لممارسة المهنة بشكل جيد ، ويرجع ذلك الى قصور برامج التعليم المحاسبي وزيادة الفجوة بين الجانب الاكاديمي والجانب العملي ، وكذلك ضعف البعد الأخلاقي في هذه البرامج ، وعدم مواكبة التطورات المهنية بشكل مستمر ، وغيرها من العوامل الاخرى ، مما يساهم في انخفاض جودة مهنة المراجعة بشكل عام و جودة المراجعة البيئية بشكل خاص.

وفى هذا السياق اصدار مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي معايير التعليم المحاسبي الدولية IAES لتكون بمثابة ارشادات للممارسات الجيدة المقبولة عموماً لعمليتي التعليم والتنمية اللازمة لإعداد محاسبين مؤهلين ، وتعمل على تخفيض الفجوة بين الجانب الاكاديمي والجانب العملي ، حيث تساهم هذه المعايير فى الاهتمام برفع مستوى الكفاء الفنية والمهنية للمراجعين ، وكذلك الاهتمام بالقواعد والقيم الاخلاقية اللازمة للممارسة المهنة والعمل على التطوير المهني المستمر للمراجعين باستمرار .

وفى اطار الاهتمام بتحسين جودة الاداء المهني للمراجع الخارجي عن البعد البيئي ، تسعى هذه الدراسة الي تطوير مستوى الاداء المهني للمراجع الخارجي عن البعد البيئي لتحسين جودة مراجعة البعد البيئي فى ضوء تبني معايير التعليم المحاسبي

### وفي ضوء ماسبق يمكن صياغة مشكلة البحث فى التساءلات التالية:

١- ماهي طبيعة ومحتوي معايير التعليم المحاسبي الدولية فى ضوء احدث تعديلاتها ؟

٢- ما هي طبيعة ومحدد جودة المراجعة البيئية؟

٣- هل يساهم تبني معايير التعليم المحاسبي الدولية فى تطوير الاداء المهني للمراجع الخارجي عن البعد البيئي ؟

٤- هل يساهم تبني معايير التعليم المحاسبي الدولية فى تحسين جودة المراجعة البيئية؟

### ٣- هدف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي في تحسين جودة الاداء المهني للمراجع الخارجي عن البعد البيئي وانعكاس ذلك على جودة المراجعة البيئية فى ضوء معايير التعليم المحاسبي الدولية، وذلك من خلال الاتي:

١- التعرف على طبيعة ومحتوي معايير التعليم المحاسبي الدولية فى ضوء احدث تعديلاتها

٢- الكشف عن طبيعة ومحددات جودة المراجعة البيئية.

٣- دراسة وتحليل العلاقة بين تبني معايير التعليم المحاسبي الدولية و تطوير الاداء المهني للمراجع الخارجي عن البعد البيئي.

٤- دراسة وتحليل العلاقة بين تبني معايير التعليم المحاسبي الدولية و جودة المراجعة البيئية.

#### ٤- أهمية البحث:

يمكن تناول أهمية البحث وفق التقسيم التالي:

##### (أ) الأهمية العلمية:

- تتبع الأهمية العلمية للبحث من أهمية قضية تطوير الاداء المهني للمراجع الخارجي التي اهتمت بها الدراسات الاكاديمية ، وتضيف هذه الدراسة رؤية عن تطوير الاداء المهني للمراجع عن البعد البيئي فى ضوء تطبيق معايير التعليم المحاسبي الدولية ، بالشكل الذى يساهم فى استكمال وتعزيز الجهود البحثية فى هذا المجال.
- كما تتبع الأهمية العلمية لهذا البحث من تقديم اطار فكري لمعايير التعليم المحاسبي الدولية فى ضوء احدث التعديلات الصادرة عن IFAC بالشكل الذى يثري قضية تطوير التعليم المحاسبي ، وتطوير الجهات الاكاديمية المعنية بتلك القضية.

##### (ب) الأهمية العملية:

- تنعكس نتائج هذا البحث من خلال الرؤية المقترحة لتطوير الاداء المهني للمراجع عن البعد البيئي فى ضوء معايير التعليم المحاسبي فى تعزيز جودة مهنة المراجعة البيئية ، وزيادة مستوي الحفاظ على البيئة باعتبارها احد الابعاد الاساسية لتحقيق التنمية المستدامة .
- تنعكس أهمية هذه الدراسة العملية على الجهات الاكاديمية والمهنية المنظمة لمهنة المحاسبة فى مصر لتطوير الاداء المهني للمراجع من



خلال زيادة مستوى الكفاءة الفنية والمهنية اللازمة لممارسة المهنة في ضوء معايير التعليم المحاسبي الدولية.

- تنعكس نتائج هذا البحث من خلال تعزيز جودة عملية المراجعة على رفع كفاءة سوق المال نظرا لاهتمام المستثمرين بتقييم البعد البيئي للشركات.

## ٥-فروض البحث:

في ضوء مشكلة البحث وأهدافه ،يسعى البحث إلى التحقق من صحة الفروض التالي:

١- الفرض الرئيسي الاول : " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين

أراء المستقضي منهم اهمية تطبيق معايير التعليم المحاسبي الدولية.

٢- الفرض الرئيسي الثاني : "لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق

معايير التعليم المحاسبي الدولية وتحسين جودة الاداء المهني للمراجع

الخارجي عن البعد البيئي "

٣- الفرض الرئيسي الثالث : "لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين

تطبيق معايير التعليم المحاسبي الدولية وتحسين جودة المراجعة البيئية "

## ٦- حدود البحث:

تتضمن حدود الدراسة الفئات التالية :

### (أ) حدود فنية:

- تقتصر الدراسة في قياس جودة المراجعة البيئية على جودة اداء عملية

المراجع البيئية من خلال مراحلها المختلفة في ضوء معايير العمل

الميداني.

- لا تتناول الدراسة تطوير الاداء المهني للمراجع الخارجي عن الابعاد الاخرى

وتقتصر على تطوير اداء المراجع الخارجي عن البعد البيئي فقط.

- يقتصر تطوير الاداء المهني للمراجع الخارجي عن البعد البيئي على تطويرها فى ضوء معايير التعليم المحاسبي الدولية دون التعرض لغيرها من المعايير.

#### (ب) حدود مكانية:

تحدد حدود الدراسة المكانية على البيئة المصرية من خلال توزيع استبيان على اعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة بالجامعات المصرية ، وبعض مكاتب المراجعة ، ومستخدمي التقارير المالية من مديري الائتمان والمحليلين بشركات السمسرة

#### (ج) حدود زمنية:

تم هذه الدراسة لتطوير الاداء المهني للمراجع الخارجي عن البعد البيئي وفى ضوء أحدث اصدرات لمعايير التعليم المحاسبي وتعديلاتها في ٢٠٢٠.

#### ٧- منهج البحث:

تحقيقاً لأهداف الدراسة فان البحث اعتمد على التكامل بين كلا المنهج الاستقرائي والاستنباطي ، ، حيث قام الباحث باستخدام المنهج الاستقرائي في إعداد الإطار النظري للدراسة و صياغة مشكلة البحث من خلال دراسة وتحليل ما ورد في الأدب المحاسبي والمراجعة من مصادر مختلفة و مراجع علمية ، كما استخدم المنهج الاستنباطي في الدراسة الميدانية التي تمت بهدف اشنقاق و اختبار صحة أو عدم صحة فروض الدراسة ، وقد استخدم الباحث قائمة استبيان كأداة للدراسة بجمع البيانات من الأفراد الذين يمثلون عينة الدراسة و هم أعضاء هيئة التدريس في الجامعات المصرية، والمراجعين الخارجيين ، ومستخدمي التقارير المالية.

#### ٨- الدراسات السابقة:

يتناول الباحث فى هذا الجزء ملخصاً لأهم ماورد في الفكر المحاسبي حول موضوع معايير التعليم المحاسبي الدولي IAES ، وجودة المراجعة ، ومراجعة البعد البيئي ، وعلاقة معايير التعليم المحاسبي بجودة المراجعة للجوانب البيئية ، وفى

اطار الاستفادة من الدراسات السابقة التي وردت في هذا السياق في كلا من البيئة العربية والاجنبية، يمكن تناول أهم هذه الدراسات كالتالي:

#### ١/٨ الدراسات التي تناولت معايير التعليم المحاسبي الدولية IAES:

استهدفت دراسة (عرب ، ٢٠١٤) دراسة وتحليل برامج التعليم المحاسبي المطبقة حاليا بأقسام المحاسبة بالجامعات السعودية ومدى توافقها مع متطلبات المعايير الدولية للتعليم المحاسبي التي اصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين ، وتحديد أوجه القصور التي تسود تلك البرامج المطبقة حاليا، ومحاولة تقديم إطار مقترح لتطوير برامج التعليم المحاسبي الجامعي في المملكة العربية السعودية والتي تتطلب التطوير، وكانت اهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة بأنه لا يوجد اهتمام بتدريس المعايير والقيم الاخلاقية في مجال المحاسبة والمراجعة، وقصور التدريب العملي في البرامج الدراسية، وكذلك ضعف استخدام تكنولوجيا المعلومات والبرامج المحاسبية في مناهج التعليم المحاسبي، وفي ضوء ذلك اوصت الدراسة بضرورة الالتزام بمعايير التعليم المحاسبي الدولية للتغلب على اوجه القصور وتطوير التعليم المحاسبي في ضوء المتطلبات الدولية.

كما استهدفت دراسة (Pratam,2015) التعرف على الفجوة الموجودة بين الاكاديميين والمهنيين فيما يتعلق بالكفاءات المحاسبية ، حيث تهدف الدراسة الى وصف ومقارنة تلك الكفاءات من وجهة نظر كلا من الاكاديميين في مجال المحاسبة ، والمهنيين ( الممارسين لمهنة المحاسبة) ، وكانت اهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة هي وجود فجوة بين كلا من الاكاديميين في مجال المحاسبة ، والمهنيين(ممارسي مهنة المحاسبة) فيما يتعلق بكلا من المعرفة المحاسبية ، المهارات ، السلوكيات.

وتناولت دراسة (حشيش ، ٢٠١٥) وضع اطار مقترح لتطبيق معايير التعليم المحاسبي الدولي في مصر ، حيث استهدفت الدراسة التعرف على واقع التعليم المحاسبي المهني في مصر، وكذلك التعرف على اوجه القصور الموجودة في التعليم المحاسبي المهني في مصر، ووضع اطار مقترح لتطبيق معايير التعليم المحاسبي

الدولي لتحسين التعليم المحاسبي في مصر، وكانت اهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة عدم التركيز على كم ومضمون المعرفة غير المهنية وإغفال دورها كقاعدة للدراسة المحاسبية المهنية في مناهج التعليم المحاسبي في البيئة المحلية.

واستهدفت دراسة (Sugahara and Watty ,2016) التعرف على التصور الشامل للاكاديمين في مجال المحاسبة في اليابان واستراليا حول مفاهيم التقارب العالمي للتعليم المحاسبي ، ومعتقداتهم نحو العوامل المؤثرة على تحقيق التقارب العالمي، بالاعتماد على استقصاء تم توزيعه على اعضاء هيئة تدريس المحاسبة في استراليا واليابان ، وتوصلت الدراسة الى ان الاختلافات الثقافية تمثل احد العقبات لتحقيق التقارب العالمي للتعليم المحاسبي ، كما توصلت الدراسة الى ان التنوع العالمي في امتحانات CPA ، CA، يمثل احد العقبات لتحقيق التقارب العالمي للتعليم المحاسبي ، وقدمت هذه الدراسة رؤي حول كيفية فهم معايير التعليم المحاسبي في اليابان واستراليا ، واوصت بضرورة تطوير استراتيجية الاتصالات التي تم تصميمها لتلبية احتياجات واهتمامات اكايمي المحاسبة.

وتناولت دراسة (Suttipun et al ,2018) البحث عن العلاقة بين مستوى الكفاءة وفقا لمعايير التعليم المحاسبي الدولية ومستوى الوعي والفهم لمعايير التقارير المالية التايلاندية وفقا لأحدث اصدار عام ٢٠١٧ للشركات الصغيرة والمتوسطة ، وكانت اهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة هي ان اكثر انواع الكفاءات التي تساهم في مستوى الوعي والادراك للمحاسبين لمعايير التقارير المالية هي كفاءة المهارات ، يليها على التوالي كفاءة : العلاقات ، التحليل ، الاخلاقيات، المعرفة، كما توصلت الدراسة الى وجود علاقة بين كلا من ( النوع والعمل وخبرة العمل ، وكفاءة التحليل) لفهم وادراك معايير التقارير المالية التايلاندية للشركات الصغيرة والمتوسطة.

كما تناولت الورقة البحثية ل (Rebele and Pierre ,2019) التعليق على الموقف الحالي للتعليم المحاسبي بشكل عام وأهداف برامج التعليم المحاسبي ، ومدى أهمية الاهتمام بالمهارات الشخصية والمعرفة الفنية لدى طلاب برامج التعليم

المحاسبي ، حيث تناولت الدراسة التعرف على أهمية تحديد أهداف برامج التعليم المحاسبي بوضوح ، والتركيز على تطوير هذه البرامج في ضوء الاهتمام بتطوير المهارات الشخصية والمتمثلة في (مهارات التفكير النقدي ، الاخلاقيات ، مهارات الاتصال) ، وكذلك تطوير المعرفة الفنية لدى طلاب برامج التعليم المحاسبي ، وتوصلت الدراسة الى أن برامج التعليم المحاسبي تحتاج أي تطوير وبخاصة أهداف هذه البرامج لضمان تقديم مجموعه من الخريجين المحترفين في العمل المحاسبي ، كما توصلت الدراسة إلى ضرورة الاهتمام بتطوير المهارات الشخصية لدى الطلاب من مهارات اتصال ، تفكير نقدي ، التحلي بأخلاقيات المهنة ، وكذلك الاهتمام بتطوير المعرفة الفنية لدى طلاب برامج التعليم المحاسبي مما يساهم في تقديم خريج متميز ومحترف للمهنة ، بالشكل الذي يساهم في تحسين جودة مهنة المحاسبة وتلبية متطلبات سوق العمل.

**و تناولت دراسة (فهيمى ، ٢٠١٩) التعرف على اثر استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في تطوير منظومة التعليم المحاسبي وخاصة وسائل التدريس والتواصل مع الطلاب فى ضوء معايير التعليم المحاسبي الدولية ومعايير ضمان جودة التعليم المصرية وخاصة التي تركز على اهمية وسائل تكنولوجيا المعلومات ، بالاعتماد على استبيان تم توزيعه على عينة من اعضاء هيئة التدريس المستخدمين لوسائل تكنولوجيا المعلومات فى التعليم المحاسبي ، وعينة من طلاب احدى الفرق الدراسية بكلية تجارة جامعة قناة السويس ، وتوصلت الدراسة الي انه يمكن تلبية متطلبات الجودة والاعتماد من خلال المساعدة فى حل مشكلة تناسب اعضاء هيئة التدريس مع اعداد الطلاب ، دمج تكنولوجيا المعلومات في طرق التدريس ، كما توصلت الدراسة الى امكانية تبني اساليب تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في تطوير التعليم المحاسبي من خلال دعم مهارات التعلم الذاتي لدى الطلاب، زيادة قدرة الطلاب على التحليل والمناقشة ، تبني معايير التعليم المحاسبي الدولية ومعايير الجودة والاعتماد المصرية ، واوصت الدراسة بضرورة توافق الجامعات مع الاتجاهات الحديثة في تكنولوجيا المعلومات ، وتطوير اساليب التدريس بين اعضاء هيئة التدريس والطلاب.**

## ٢/٨ الدراسات التي تناولت جودة المراجعة البيئية

استهدفت دراسة (الفار، ٢٠١٧) دراسة المسؤولية القانونية لمراقب الحسابات بشأن التأكيد على تقرير الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية، حيث تناولت المسؤولية القانونية لمراقب الحسابات تجاه التقرير عن الحوكمة البيئية، وقد انتهت الدراسة إلى أن مراقب الحسابات يتعرض للمسؤولية التأديبية من قبل الجهة المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة والمراجعة (وهي نقابة التجار في مصر في ضوء أحكام القانون رقم ٤٠ لسنة ١٩٧٢ الخاص بإنشاء نقابة التجار في مصر)، إذا خالف الواجب المهني وارتكب خطأ مهني يتنافى مع آداب وسلوكيات وتقاليد المهنة عند إعداده لتقرير الحوكمة البيئية، كما يتعرض للمسؤولية المدنية في حالة إهماله أو تقصيره في أداء الواجبات المطلوبة منه، وإخلاله بالتزاماته المقررة في ذمته على نحو يعرض عميله أو الغير للضرر أو الخسارة نتيجة فشله في عملية التأكيد، كما يتعرض مراقب الحسابات للمسؤولية الجنائية في حالة إضرار بمصالح المجتمع ككل، كما أن تخفيض تعرض مراقب الحسابات للمسؤولية القانونية يتطلب ضرورة تطوير التأهيل العلمي والعملية للمراقب الحسابات، والحفاظ على استقلاله، وبذل العناية المهنية الواجبة، توافر المعرفة والخبرة في خدمة التأكيد على تقرير الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية.

واستهدفت دراسة (على وآخرون ، ٢٠١٧) هذه الدراسة وضع إطار مقترح لمراجعة الأنشطة البيئية وأثره على قيمة المنشأة، ومعرفة أثر هذا الإطار على قيمة بالاعتماد على استبيان تم توزيعه على عينة من أعضاء منشآت الأعمال العراقية، هيئة التدريس بأقسام المحاسبة ، الشركات العراقية، مكاتب المحاسبة والمراجعة ، وتوصلت الدراسة إلى أن القيام ببعض الأنشطة دون البعض الآخر لا يعتبر تقصير من منشآت الأعمال بعدم الوفاء بمسئولياتها تجاه المجتمع. أما فيما يخص الإطار المقترح فقد بينت نتائج الدراسة أن مستوى آراء المستقصي منهم بشأنه مرتفعة، وهو ما يدل على إدراكهم للمؤشرات والمقاييس العديدة المستخدمة للتحضير لعملية مراجعة الأنشطة البيئية وتنفيذها، وأوصت الدراسة إلى ضرورة إلزام منشآت الأعمال العراقية

إلى اعتماد المراجعة البيئية ضمن هيكلها الرقابي وبالتالي ضرورة تطبيق الإطار المقترح للتأكد من التزام هذه المنشآت بيئي.

**واستهدفت دراسة (الجند، ٢٠١٨) التعرف على الدور المرتقب لمراجع الحسابات عن تقييم المراجعة البيئية لأغراض تقارير التنمية المستدامة ، من خلال تناول مراحل المراجعة البيئية ، بالاعتماد على استقصاء تم توزيعه على عينة من الاكاديميين والمراجعين وموظفي بعض منشآت الاسمنت في اليمن ، وتوصلت الدراسة الى وجود اتفاق على اهمية دور المراجع في جميع مراحل المراجعة البيئية حيث يظهر اهمية دور المراجع في مرحلة اتخاذ القرار مع العميل ، مرحلة تخطيط عملية المراجعة ، مرحلة تنفيذ عملية المراجعة ، مرحلة التقرير عن عملية المراجعة ، واوصت الدراسة بضرورة اهتمام الجامعات اليمنية بتدريس مقررات المحاسبة والمراجعة البيئية والتنمية المستدامة في المقررات الدراسية ، وكذلك تعيين مكاتب المراجعة للخبراء في مجال حماية البيئة لمساندة المراجعين في عملية المراجعة البيئية.**

**وتناولت دراسة ( الشعباني، ٢٠١٨ ) التعرف على واقع المراجعة البيئية في تحقيق البعد البيئي للتنمية المستدامة في منشآت الاعمال المصرية ، وكذلك التعرف على دور المراجعة البيئية في معالجة الاثار السلبية والمخلفات البيئية ، وتحليل العلاقة بين تطبيق مراجعة البعد البيئي وتحقيق أهداف التنمية المستدامة ، بالاعتماد على استقصاء تم توزيعه على عينة من شركات الاسمنت والبتروكيماويات ومكاتب المراجعة ، وتوصلت الدراسة الى أن منشآت الاعمال المصرية تطبق مراجعة البعد البيئي ولكن بشكل نسبي، كما توصلت الدراسة الى ادراك عينة الدراسة لأهمية المراجعة البيئية في تحقيق أهداف التنمية المستدامة ، وكذلك وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين واقع تطبيق مراجعة البعد البيئي ببعديه مراجعة النظم ومراجعة الالتزام وبين تحقيق أهداف التنمية المستدامة ، وأوصت الدراسة بضرورة تحسين الشركات لمستوي الافصاح البيئي لديها ، وضرورة التنسيق والتكامل بين عمل المراجع الداخلي والخارجي بالشكل الذي يساهم في تحسين كفاء وفعالية مراجعة الاداء البيئي.**

كما تناولت دراسة (weihrich ,2018) مراجعة الاداء في المانيا فيما يتعلق بالقضايا البيئية ، وبخاصة لان المعايير الدولية غير مطبقة في المانيا، حيث تتناول الدراسة اهداف وحدود اداء المراجعة من منظور بيئي ، من خلال تحليل عمليات المراجعة من قبل مؤسسات المراجعة العامة ، وتوصلت الدراسة الى ان مؤسسات المراجعة العامة تنفذ احكام الموازنة الفيدرالية الالمانية بالكامل ، كما توصلت الدراسة الى ان مؤسسات المراجعة العامة في المانيا لها وظيفة استشارية جديدة فيما يتعلق بالأداء البيئي بالإضافة الى وظيفتها التقليدية المتعلقة بالمساءلة والامتثال والتقييمات، كما توصلت الدراسة الى انه يتم التركيز على القضايا الاساسية المتعلقة بالكفاءة والفعالية في عملية المراجعة حتى في ظل عدم الاعتماد على المعايير الدولية لان تنفيذ عملية المراجعة يعتمد على تصميم محدد للمراجعة.

و تناولت دراسة (خليل ، ٢٠١٩) التعرف على الدور الذي تلعبه قواعد سلوك واداب المهنة الخاصة بالمحاسبين كأحد برامج الامتثال الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين في زيادة جودة المراجعة في مؤسسات المراجعة في مصر ، بالاعتماد على استقصاء تم توزيعه على عينة من اعضاء هيئة التدريس ، والمراجعين الخارجيين ، وتوصلت الدراسة الي ضرورة بذل المراجع الخارجي العناية المهنية اللازمة لزيادة الاداء المهني للمراجع بشكل عام ولتحقيق اهداف تطبيق برامج الامتثال الصادرة عن IFAC، كما توصلت الدراسة ، وتوصلت الدراسة الى وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين استخدام قواعد وسلوك واداب المهنة الخاصة بالمحاسبين المهنيين وبين جودة المراجعة في مؤسسات المراجعة في مصر مما يعمل على زيادة جودة الحياة الاقتصادية ، واوصت الدراسة بضرورة ادراج مقياس اخلاقيات الاعمال ضمن برامج التعليم المحاسبي في الجامعات بالدول العربية

واستهدفت دراسة ( Blandon etal ,2019) التعرف على مدى تأثير نوع جنس المراجع (رجل / سيده ) على جودة خدمات المراجعة ، وذلك بالتطبيق على عينة مكونه من ٩١ شركة مدرجة ببورصة الاوراق المالية بإسبانيا ، خلال الفترة ٢٠٠٨-٢٠١٥، واعتمدت الدراسة على جودة البيانات المالية لدى العميل كمؤشر



لجودة خدمة المراجعة ، وكانت أهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة وجود تأثير إيجابي للسيدات مقدمي خدمة المراجعة على جودة خدمة المراجعة ، على الرغم من النتائج اشارات ايضا الى ان كلا من الرجال والسيدات يراجعون أنواع مختلفة من العملاء ولكن هذه الاختلافات لا تؤثر على تلك النتيجة ، كما توصلت الدراسة إلى أن تأثير جنس المراجع على جودة خدمة المراجعة يحدث في السنة الاولى من تعيين سيدة لمراجعة الحسابات بدلا من رجل

كما استهدفت دراسة (Ruban and Ryden ,2019) وصف وتحليل مدى تطور وممارسة المراجعة البيئية في اوكرانيا ، وكيف تأثرت بعملية التكامل بين الاتحاد الأوروبي واورانيا ،بالاعتماد على مراجعة الادبيات السابقة والمقابلات الشخصية والملاحظات ، وتوصلت الدراسة الى ان المراجعة البيئية في اوكرانيا تجمع بين ميزات كل من ادوات القيادة والسيطرة القائمة على وضع العلامات ، والتي تعكس مزيجا معقدا من التأثيرات من ماضي الاتحاد السوفيتي والممارسات الدولية المتبعة كجزء من تحولها الى اقتصاد السوق ، ونتيجة لذلك يوجد نوعان من المراجعة البيئية ، المراجعة البيئية الالزامية والمراجعة البيئية الاختيارية ، وعلى الرغم من اختلاف كل منهما الا انها تعتمد على نفس الممارسين ، كما توصلت الدراسة الى انه يمكن تقسيم مراحل التطور البيئي في أوكرانيا الى ثلاث مراحل ، مرحلة تمهيدية ، مرحلة تأسيس ، مرحلة ركود ، كما توصلت الدراسة الى ان التكامل بين الاتحاد الأوروبي واورانيا سيؤثر في المستقبل على المراجعة البيئية ، وان المراجعة البيئية الالزامية والاختيارية سوف تتبع مسارات مختلفة.

### ٣/٨ الدراسات التي تناولت مراجعة البعد البيئي

استهدفت دراسة (Khan,2017) دراسة وتحليل أنشطة المجتمع المدني التي ادت الى نشأة المراجعة البيئية في الولايات المتحدة في سبعينيات القرن الماضي ، من خلال دراسة وتحليل حملة شركة جنرال موتور والتي ادت الى تغييرات مؤسسية كبيرة نحو التقرير عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية ، ويشير ذلك الى ما يعرف بالمراجعة البيئية ، ويتم تحليل دور لجنة الاوراق المالية والبورصة في ذلك من خلال

تسليط الضوء على اتجاهات الوكالة الفيدرالية في تنفيذ المراجعة البيئية ، وتوصلت الدراسة الى ان الشركات فى اوائل التسعينات قامت بدمج المسؤولية الاجتماعية كجزء رئيسي من اعمالها ، والمراجعة البيئية هى نوع من انواع المراجعة الاجتماعية ، حيث تشير فى ذلك الوقت الى الافصاح عن المسؤولية الاجتماعية متضمنة البعد البيئي ، وبسبب ضغوط المجتمع المدنى اضطرت الشركات الى اجراء مراجعة للبعد البيئي ، كما وضعت بورصة الاوراق المالية حد ادنى من الافصاح عن مراجعة البعد البيئي ، كما توصلت الدراسة الى ان مرحلة السبعينات كانت مرحلة تحول اساسية للمراجعة البيئية والتقارير البيئية فى الولايات المتحدة.

**واستهدفت دراسة (على ، ٢٠١٧) تحديد المعوقات التي تحد من قيام المراجع الخارجي المصري من مراجعة الأداء البيئي للمنشآت الصناعية ذات التأثيرات البيئية.** فالأطراف ذوو المصلحة في المنشأة في حاجة ماسة إلى المعلومات البيئية الموثقة، والتي تمكنهم من تقييم الأداء البيئي لها، كما أن المراجع الخارجي في حاجة إلى التحقق من هذا الأداء؛ مما يساعد في تضيق الفجوة بين ما تقدمه المهنة وبين توقعات واحتياجات المستخدمين، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها أن عدم القياس والإفصاح الملائم للبنود المرتبطة بالأداء البيئي يمثل أحد العقبات التي تواجه المراجع حال قيامه بعملية المراجعة البيئية، كما أن التأهيل الحالي للمراجع المالي يقتصر فقط على الجوانب التي تمكنه من القيام بوظيفة المراجعة المالية، وأن القيام بالمراجعة البيئية يتطلب بعض التأهيل الإضافي، أن تعدد وتنوع المعايير وعدم اكتمالها يؤدي إلى قيام المراجع باتخاذ أحد بديلين، أولهما هو عدم القيام بالمراجعة البيئية وثانيهما هو أداء عملية المراجعة البيئية عن طريق الاعتماد على معايير غير واضحة وغير متعارف عليها، مما قد يؤدي إلى تعرض مصداقية نتائج المراجعة للخطر، وتعرض المراجع للمساءلة المهنية.

**واستهدفت دراسة (YAO et al ,2019) التعرف على ما اذا كانت الشركات ذات المستوى المرتفع من الافصاح عن البعد البيئي يقلل من احتمالية الراى المتحفظ للمراجع وتكاليف المراجعة ، وما اذا كان الاتجاه اكثر وضوحا بعد اجراءات الكشف**

البيئي التي فرضتها وزارة البيئة في الصين ، ومن ثم تستهدف الدراسة تحليل ذلك الوضع قبل ٢٠٠٨ وبعد ٢٠٠٨ ، وتوصلت الدراسة الى ان الافصاح البيئي مرتبط بشكل عكسي مع امكانية اصدار راي متحفظ للمراجع وتكاليف المراجعة ، كما تشير النتائج الى ان تاثير مراجعة الافصاح البيئي اقوي على الشركات التي تحظى باهتمام اعلامي اقل .

**كما استهدفت دراسة (Appiah,2020) البحث عن ما اذا كانت شدة التغطية الاعلامية للممارسات البيئية والاجتماعية والحوكمة لها تاثير على عملية المراجعة وجودة المراجعة ، حيث ان المستثمرين في الالونة الاخيرة بداو الاهتمام بتقييم سمعة الشركة من حيث الممارسات البيئية والاجتماعية والحوكمة ، وتوصلت الدراسة الى ان المراجعين يبذلو مجهود اكبر ودرجة عالية من المراجعة للشركات التي لديها سمعة انها ملوثة للبيئة ، وان زيادة ذلك الجهد مرتبط باحتمالية الكشف عن تعديلات جوهرية ترتبط بالاطفاء المادية الملوثة للبيئة ، كما ان سمعة المنظمة للممارسات البيئية والاجتماعية والحوكمة ترتبط باخطاء اقل ، كما ان العلاقة بين سمعة المنظمة البيئية وجودة المراجعة يفسرها في المقام الاول مدي تاخر تقرير المراجعة وليس زيادة تكاليف المراجعة ، كما ترتبط سمعة المنظمة البيئية بشكل ايجابي بجهود المراجعة ووتقلل من الجودة المنخفضة للمراجعة ، كما توصلت الدراسة الى اختلاف جهود المراجعة وجودة المراجعة بين كلا من البعد البيئي والبعد الاجتماعي والبعد الحوكمي.**

#### ٤/٨ الدراسات التي تناولت العلاقة بين التعليم المحاسبي الدولي و جودة مراجعة

##### الاداء البيئي

**تناولت دراسة ( Kutluk et al ,2012 ) دراسة وتحليل توقعات خبراء المحاسبة من التعليم المحاسب في مدينة انطاليا جنوب غرب تركيا، حيث تمكن ردود الفعل المتوقعة من خبراء المحاسبة حول كفاءة المقررات الدراسية في الكليات هامة لتطوير التعليم المحاسبي، وان التناغم بين المقررات الدراسية والممارسة العملية يساهم في تحسين جودة التعليم المحاسبي في المستقبل، وتوصلت الدراسة الى ان المحاسبين يعتقدون ان الطلاب الخريجون لا يتمتعون بمستوى كافي من المعرفة**

المحاسبية ، كما ان المقررات المحاسبية غير كافية لمواجهة احتياجات الشركات وذلك لفهم الاجراءات المحاسبية والهيكل المالي لتلك الشركات، وفي ضوء تلك النتائج اوصت الدراسة بضرورة تطوير التعليم المحاسبي للتغلب على هذه الصعوبات.

**واستهدفت دراسة (آدم ومحمد ، ٢٠١٥ )** بيان أهمية التنسيق بين مقتضيات التعليم المحاسبي ومتطلبات سوق العمل في تطوير مهنة المحاسبة ودورها في تحقيق التنمية الاقتصادية بالسودان، حيث تسعى الدراسة الى اختبار الفرضية الأساسية والتالية : أن التنسيق بين مقتضيات التعليم المحاسبي في الجامعات السودانية ومتطلبات سوق العمل يسهم في تطوير مهنة المحاسبة في البيئة السودانية، بالاعتماد على استبيان تم توزيع على ١٨٠ مفردة من مفردات عينة الدراسة ،وتوصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها : أن مقررات المحاسبة في كثير من أقسام المحاسبة بالجامعات السودانية غير وافية بمتطلبات سوق العمل مما أدى لتدني الممارسة المحاسبية، وأوصت الدراسة بضرورة اشراك جهات العمل والممارسين لمهنة المحاسبة في تطوير مناهج المحاسبة بأقسام المحاسبة بالجامعات السودانية.

**كما تناولت دراسة (بن صالح، ٢٠١٦ )** أهمية تطبيق معايير التعليم المحاسبي الدولية في تحسين جودة التعليم المحاسبي في الجامعات وتطوير العلاقة بين مخرجات التعليم الأكاديمي والخبرات الميدانية من خلال دراسة حالة الدول العربية، كما تهدف الدراسة ايضا إلى اقتراح كيفية تطبيقها في تحسين جودة المقررات المحاسبية في الجامعات من خلال تحليل ودراسة محتوى معايير التعليم المحاسبي الدولية وإمكانية تطبيقها لتحسين محتوى المقررات المحاسبية الجامعية، وتوصلت الدراسة الى صياغة اطار مقترح للربط بين التعليم المحاسبي الأكاديمي والخبرات الميدانية ومتطلبات سوق العمل في الدول العربية في ضوء الالتزام بمعايير التعليم المحاسبي الدولية ، وتمثلت اهم ملامح هذا الاطار المقترح في تطوير كلا من مناهج التعليم المحاسبي المهني ، واساليب التدريس في ضوء تبنى معايير التعليم المحاسبي الدولية ، واوصت الدراسة بضرورة التأكيد على أهمية التعليم والتأهيل المحاسبي، باعتباره حجر الزاوية في إعداد المحاسبين والمراجعين الاكفاء.

**تناولت دراسة (Anis,2017)** دراسة وتحليل تصورات المراجعين واستاذاة المحاسبة لفجوة التعليم المحاسبي واثرها على جودة المراجعة فى مصر، بالاعتماد على استبيان تم توزيعه على المراجعين واستاذاة المحاسبة فى مصر ، وتوصلت الدراسة الى وجود وجود علاقة عكسية بين اوجه القصور فى المهارات وبالتحديد(صنع القرارات ، تكنولوجيا المعلومات ، التفكير النقدي ، المعرفة القانونية ، مهارات حل المشكلات ، السلوك الاخلاقى ، التسامح والغموض ، مهارات العرض ، التواصل كتابة ، التكلفة ومهارات المحاسبة الادارية) وجودة المراجعة ، حيث ان زيادة اوجه القصور فى تلك العناصر يؤدى الى انخفاض جودة المراجعة .

**واستهدفت دراسة (Zenuni,2017)** دراسة وتحليل خصائص التعليم المحاسبي فى ضوء تطور اطار معايير التعليم المحاسبي الدولي IAES، خاصة فى ظل تزايد الاهتمام فى الأونة الاخيرة بهذه المعايير، وتوصلت الدراسة الى ان تبني تطبيق معايير التعليم المحاسبي الدولي يساهم فى عرض النتائج الدولية بشكل قابل للمقارنة على المستوى الدولي مما يساهم فى عملية التحليل والتقييم، كما يمكن استخدام معايير التعليم المحاسبي الدولي كمقياس مرجعي Benchmarks لمستوى التعليم المحاسبي على المستوى الدولي ، ومن ثم تحديد مستوى التصنيف دولي لمستوى التعليم المحاسبي فى الدول المختلفة .

**وتناولت دراسة (Abdelhak et al ,2019)** التعرف على منطوق السلوك الأخلاقي للمراجعين فى الدول النامية بالتطبيق على مصر ، حيث استهدفت الدراسة التعرف على مدى تأثير السلوك الأخلاقي للمراجعين بحجم مكتب المراجعة ووضع مكتب المراجعة ، بالاعتماد على قائمة استقصاء تم توزيعه على المراجعين يعملون فى كلا من (شركتين من اكبر شركات المراجعة ، و اثنتين من شركات المراجعة المتوسطة ، وثلاث شركات مراجعه صغيره، وتوصلت الدراسة الى أن التفكير الأخلاقي للمراجعين بشكل عام يمكن تصنيفه إلى مستوى ما بعد التقليد للمراجعين فى الجهاز المركزي للمحاسبات والشركات الصغيرة ، ومستوى تقليدي للمراجعين فى الشركات الكبيرة والمتوسطة ، كما توصلت الدراسة الى وجود علاقة عكسية بين

التفكير الأخلاقي وحجم مكتب المراجعة في مصر ، كما أن مستوى التفكير الأخلاقي يقل حينما يزداد وضع المراجع باستثناء المراجعين العاملين في الجهاز المركزي للمحاسبات.

**وتناولت دراسة (Bucaro,2019) دراسة وتحليل تدعيم أهمية مهارات التفكير النقدي لمراجعي الحسابات في مراجعة التقديرات المالية المعقدة (المركبة)، حيث يؤكد ممارسي مهنة المراجعة والمنظمية باستمرار على أهمية تدعيم مهارات التفكير النقدي لمراجع الحسابات ودورها في تحسين جودة المراجعة (الحكم المهني) للتقديرات المالية المعقدة ، وتوصلت الدراسة الى ان التركيز على استخدام الاحكام المهنية غير كافي لتقليل الاليات العقلية كما هو متوقع ، ومع ذلك فان المراجعين مستعدين لاستخدام منظور التفكير النقدي بشكل افضل في تقييم المواقف المعقدة وتطبيق الحكم المهني بشكل اكثر فعالية ، كما تشير النتائج الى ان التحسن في الحكم المهني يكمن في تغيير طريقة تفكير مراجعي الحسابات.**

#### ٥/٨ الفجوة البحثية:

- تمثل هذه الدراسة استكمالاً لجهود الباحثين السابقة في دراسة وتحليل معايير التعليم المحاسبي الدولية ، وجودة المراجعة البيئية.
- في ضوء ماتم عرضه في الدراسات السابقة يتستج الباحث عدم تعرض الدراسة السابقة لتطوير الاداء المهني لمراقب الحسابات في ضوء متطلبات المعايير الدولية نحو مراجعة البعد البيئي للشركات ، وفي هذا السياق تسعى الدراسة الى استخدام معايير التعليم المحاسبي الدولية في تطوير اداء مراجع الحسابات لتحسين جودة مراجعة البعد البيئي ، حيث تقترح الدراسة بعض العوامل التي تساهم في زيادة كفاء الاداء المهني للمراجع (في ضوء معايير التعليم المحاسبي الدولي) بالشكل الذي ينعكس على تحسين جودة المراجعة البيئية للشركات بمراحلها المختلفة وجودة التقرير عنها.

٩- الاطار الفكري لمعايير التعليم المحاسبي :

تعد قضية تطوير التعليم بشكل عام والتعليم المحاسبي بشكل خاص في ضوء التغيرات التي تفرضها بيئة الاعمال الحديثة احد القضايا الرئيسية التي تهتم بها العديد من الجهات على المستوى المحلى والدولي باعتبارها هي المحرك الاساسي لبيئة العمل من خلال ما يوفره لنا نظام التعليم من مخرجات قادرة على الممارسة العملية لعملها بكفاءة وجودة عالية في ضوء متطلبات سوق العمل .

وفي هذا السياق أصدر مجلس معايير التعليم المحاسبي والتابع للاتحاد الدولي للمحاسبين مجموعة من المعايير والارشادات المنظمة لعملية التعليم المحاسبي ، حيث اصدر عام ٢٠٠٣ ستة معايير تعليم محاسبي دولية وذلك بالإضافة إلى المقدمة، وفي عام ٢٠٠٤ اصدر المجلس المعيار السابع، وفي عام ٢٠٠٦ أصدر معيار التعليم الدولي رقم ٨، وتجدر الاشارة الى انه قد تم تعديل /معايير التعليم المحاسبي السابقة في ٢٠٠٨/٠٨ و تم نشرها في ٢٠٠٩/٠١.

وفي هذا السياق يمكن تناول هذا الاطار الفكري للتعليم المحاسبي على النحو التالي:

#### ١/٩ مفهوم وأهمية معايير التعليم المحاسبي الدولية IAES

تعرف معايير التعليم المحاسبي الدولية بأنها الممارسات الجيدة المقبولة عموماً لعملية التعليم والتنمية اللازمة لإعداد محاسبين مؤهلين، فهي تعبر عن المتطلبات التي يتوقع من الأفراد أن يستوفوها في عملية الاعداد والتنمية المتواصلة للمحاسبين المهنيين، كما أنها تتضمن العناصر الاساسية لمحتوى عملية التعليم والتنمية على المستوى الذي يسعى إلى الحصول على اعتراف و قبول و تطبيق دولي. (الفكي، ٢٠١٤، ص ١١ )

وعرف (الجيلي، دنون، 2010، ص 4) معايير التعليم المحاسبي بأنها عبارة عن نماذج توفر إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه الممارسات التعليمية وترشيدها فيما

يتعلق بالتعليم المحاسبي، ويقوم مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي بإصدار هذه المعايير وغيرها من المنشورات التي تساعد على ترشيد الممارسات في مجال التعليم المحاسبي، ويمكن تحديد أهمية المعايير الدولية في التعليم المحاسبي من خلال ما يلي

وتأتي 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 الجهات التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالوحدة الاقتصادية، وعليه ان ممارسة العمل المحاسبي تحتاج إلى كوادر مهياً وفق أسس علمية إضافة إلى ضرورة توافر القدرة الشخصية في الحكم على الكثير من الأمور التي تتم بما المحاسبة وتقع ضمن العمل المحاسبي مع بدء الاهتمام بالمحاسبة و بضرورة توافر الأسس العلمية لتعليمها وممارستها(ابن صالح ، ٢٠١٦، ص ١١).

ويساهم تبني معايير التعليم المحاسبي الدولية في توفير معلومات جديدة باستمرار لتطوير التعليم المحاسبي ، كما انها تساعد في سهولة تبني الهيئات المحاسبية المعايير الدولية في ظل معايير موحدة للتعليم المحاسبي، كما تساعد في التعرف على نقاط القوة والضعف التي تواجه المهنة وكذلك تلبية متطلبات سوق العمل باستمرار ، كما انها تساهم في زيادة المهارات المهنية لدي الممارسين وتسهيل امكانية نقلها عبر الحدود (Zenuni and Miti ,2017,p 93).

كما أن تطبيق معايير التعليم المحاسبي الدولية و الإهتمام بتنفيذها من قبل الدول سيؤدي إلى ( IFAC, 2010, p. 10):

❖ 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 معايير التعليم المحاسبي الدولية، والتي تساعد بالضرورة في قياس كفاءة المخرجات.

وفى ضوء ما سبق اتضح لنا أهمية تبني معايير التعليم المحاسبي الدولية في ظل التغيرات الحديثة التي تتطلبها بيئات الاعمال وفى ظل الثورة التكنولوجية الحديثة والتي جعلت العالم كله قرية صغيرة ، ومن ثم فكان لا بد من وجود لغة مشتركة (معايير التعليم المحاسبي) تسمح بتوحيد ممارسات المهنة بشكل جيد بما يعزز جودة مخرجات مهنة المحاسبة بما يلبي احتياجات سوق العمل ، وبخاصة فى ظل التوجه نحو تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS، وتحقيق التوافق التام بين المعايير المحلية والدولية ، ويساهم تطبيق معايير التعليم المحاسبي فى تحقيق ذلك.

#### ٢/٩ محتوى معايير التعليم المحاسبي الدولية:

لكل مهنة مجموعة من التحديات التي تواجهها ، وحتى يمكن مواجهة تلك التحديات لا بد من العمل باستمرار على تطويرها ، ويتم ذلك فى اطار مجموعة من القواعد والمعايير الحاكمة والمنظمة للمهنة ، ومهنة المحاسبة شأنها شأن أي مهنة تسعى لتعزيز جودة مخرجاتها بما يلبي متطلبات سوق العمل ، وفى هذا السياق أصدر مجلس معايير التعليم المحاسبي التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين مجموعة معايير لتنظيم التعليم المحاسبي بالشكل الذى يساهم فى تقليل الفجوة بين الجانب الاكاديمي والجانب العملي ، من خلال وضع مجموع من المتطلبات للقبول فى برامج التعليم المحاسبي ، وتوفير برامج تعليم محاسبية متطورة ، والعمل على توفير المهارات اللازمة والخبرات العملية و التي تساهم فى الارتقاء بالأداء المهني لممارسي المهنة ، ويمكن القاء نظرة موجزة على أهم ما جاء فى هذه المعايير على النحو التالي:

١-المعيار IES 1 : متطلبات القبول (الدخول) في برامج تعليم المحاسبة المهنية  
:(IFAC,IES Edition,2019 ,P25-31)

## "ENTRY REQUIREMENTS TO PROFESSIONAL ACCOUNTING EDUCATION PROGRAMS"

يصف هذا المبادئ الواجب اتباعها تستخدم عند إعداد وتوصيل المتطلبات التعليمية للدخول إلى برامج تعليم المحاسبة المهنية ، كما يهدف الي تحديد متطلبات الالتحاق التعليمية ببرامج تعليم المحاسبة المهنية التي تكون عادلة ومنتاسبة و حماية المصلحة العامة.

ويساهم وضع هذه المتطلبات في تطوير الكفاءة المهنية للمحاسبين بالشكل الذي يلبي طموحهم، ويعتبر هذا المعيار هو المظلة والاساس الذي اذا تم تطبيقه بشكل جيد سوف يساهم في تحقيق التكامل مع متطلبات معايير التعليم المحاسبي الأخرى بالشكل الذي يحقق الكفاءة المطلوبة .

وتتمثل أهم المتطلبات التي يجب اخذها في الاعتبار مراعاة الالمام بالاتي:

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

وكذلك قد تضع الجهات المنظمة مجموعة من الشروط او اختبارات القبول في برامج التعليم المحاسبي بالشكل الذي يضمن دخول افراد لديهم قدر من المعرفة المعقولة التي تمكنهم من الدخول في برامج التعليم المحاسبي والقدرة على استيعابها بشكل جيد مما يضمن تعزيز كفاءة مخرجات التعليم المحاسبي

٢-المعيار IES 2 : التطوير المهني الاولي-الكفاءة الفنية- ( IFAC,IES )  
:(Edition,2019 ,P31-42)

## INITIAL PROFESSIONAL DEVELOPMENT TECHNICAL COMPETENCE

يطلق على هذه المعيار قبل تعديله (محتوي برامج التعليم المحاسبي ) ، وفي ضوء التعديلات الحديثة اصبح التطوير المهني الاولي ، و يصف هذا المعيار نتائج التعلم للحصول على الكفاءة التقنية المطلوبة للمحاسبين المحترفين ، لا داء المهنة بشكل افضل ، ويحدد هذا المعيار نتائج التعلم المطلوبة (برامج التعليم المحاسبي) لتحقيق الكفاء التقنية ، وتتمثل اهم المجالات لذلك فى الاتي:

م	مجالات الكفاء المطلوبة	م	مجالات الكفاء المطلوبة
١	المحاسبة المالية والتقارير	٧	قوانين العمل واللوائح
٢	المحاسبة الادارية	٨	تكنولوجيا المعلومات
٣	التمويل والادارة المالية	٩	الاعمال والبيئة التنظيمية
٤	الضرائب	١٠	الاقتصاد
٥	المراجعة والتوكيد	١١	استراتيجية العمل والادارة
٦	الحوكمة وادارة المخاطر والرقابة الداخلية		

المصدر: (IFAC, IES Edition,2019,P34-37)

كما يضع هذا المعيار ٣ مستويات للكفاء المطلوبة لتدعيم استخدام مخرجات التعلم :

- المستوى الاساسي
- المستوى المتوسط
- المستوى المتقدم

٣-المعيار 3 IES : التطوير المهني الاولي-المهارات المهنية- ( IFAC,IES )

:(Edition,2019 ,P42-51)

## INITIAL PROFESSIONAL DEVELOPMENT PROFESSIONAL SKILLS

الهدف من هذا المعيار هو تأسيس المهارات المهنية التي تلبى طموحات المحاسبين المحترفين من اجل اداء دوره باحتراف ، وتتمثل أهم هذه المهارات فى الاتى:

م	مجالات الكفاء المطلوبة	مخرجات التعلم
١	مهارات فكرية	<p>١-تقييم المعلومات من مجموعة متنوعة من المصادر ووجهات النظر من خلال البحث والتحليل</p> <p>٢-تطبيق الحكم المهني ، بما في ذلك تحديد وتقييم البدائل ، للتوصل إلى استنتاجات منطقية تستند إلى كل الحقائق والظروف ذات الصلة.</p> <p>٣-تحديد الوقت المناسب للتشاور مع المتخصصين في حل المشاكل والوصول إليها لاستنتاجات.</p> <p>٤- تطبيق المنطق ، والتحليل النقدي ، و التفكير الابتكاري لحل المشاكل.</p> <p>٥- التوصية بالحلول للمشاكل غير المنظمة ، ومتعددة الأوجه.</p>
٢	مهارات الاتصالات والعلاقات الشخصية	<p>١-عرض التعاون والعمل الجماعي لتحقيق اهداف المنظمة</p> <p>٢-التواصل بوضوح ودقة عندما تقديم ومناقشة وتقديم التقارير بشكل رسمي والمواقف غير الرسمية ، سواء في الكتابة و شفويا.</p> <p>٣-إظهار الوعي بالثقافة واختلافات اللغة في كل الاتصالات</p> <p>٤- تطبيق الاستماع الفعال والمقابلات الفعالة</p> <p>٥- تطبيق مهارات التفاوض للوصول إلى حلول و الاتفاقات.</p> <p>٦-تطبيق المهارات الاستشارية لتقليل أو حل الصراع ، حل المشاكل ، وتعظيم الفرص.</p> <p>٧- تقديم الأفكار والتأثير على الآخرين للدعم والالتزام.</p>
٣	المهارات الشخصية (الذاتية)	<p>١-إظهار التزام بالتعلم مدى الحياة.</p> <p>٢-تطبيق الشك المهني من خلال استجواب وتقييم نقدي لجميع المعلومات.</p> <p>٣-وضع معايير شخصية عالية للتسليم و مراقبة الأداء الشخصي، من خلال ردود الفعل من الآخرين ومن خلال التفكير.</p> <p>٤- إدارة الوقت والموارد لتحقيق الالتزامات المهنية.</p>

<p>٥- توقع التحديات والتخطيط للحلول ٦- التفكير بعقل منفتح للفرص الجديدة.</p>		
<p>١- القيام بالمهام وفقا للممارسات المعمول بها فى المواعيد المحددة ٢-مراجعة العمل الخاص وعمل الآخرين تحديد ما إذا كان يتوافق مع معايير الجودة للمنظمة. ٣-تطبيق مهارات إدارة الأفراد لتحفيزهم وتطوير الآخرين. ٤- تطبيق مهارات التفويض لتقديم المهام. ٥- تطبيق المهارات القيادية للتأثير على الآخرين للعمل نحو الأهداف التنظيمية. ٦-تطبيق الأدوات والتكنولوجيا المناسبة لزيادة الكفاءة والفعالية و تحسين صنع القرار</p>	<p>المهارات التنظيمية</p>	<p>٤</p>

المصدر: (IFAC, IES Edition,2019,P45-46)

كما اكد المعيار على ضرورة تقييم تلك المهارات المهنية باستمرار ، كما يضع هذا المعيار ٣ مستويات للكفاء المطلوبة لتدعيم استخدام مخرجات التعلم : (المستوي الاساسي -المستوي المتوسط- المستوي المتقدم)

٤- المعيار IES 4 : التطوير المهني الاولي-القيم والاخلاق والسلوك المهني - (IFAC,IES Edition,2019 ,P53-66):

### INITIAL PROFESSIONAL DEVELOPMENT PROFESSIONAL VALUES, ETHICS, AND ATTITUDES

الهدف من هذا المعيار هو تحديد القيم والاخلاق والسلوكيات المهنية التي تلبى طموحات المحاسبين المحترفين من اجل اداء دوره باحتراف ، ويحث هذا المعيار على ضرورة وضع اطار للقيم والاخلاقيات والسلوك المهني ، ودمج هذه المتطلبات فى برامج التعليم المحاسبي وتتمثل أهم مخرجات التعلم لهذا المعيار فى الاتى:

م	مجالات الكفاء المطلوبة	مخرجات التعلم
١	الشك المهني والاحكام المهنية	١-تطبيق التساؤلات العقلية النقدية لتقييم المعلومات المالية وغيرها من البيانات ذات الصلة. ٢- تحديد وتقييم البدائل المعقولة التي توصل إلى استنتاجات منطقية تستند إلى الكل الحقائق والظروف ذات الصلة
٢	المبادئ الأخلاقية	١-شرح طبيعة الاخلاق ٢-توضح مزايا وعيوب للقواعد والمبادئ القائمة للأخلاقيات ٣-تحديد القضايا الأخلاقية وتحديد متى تطبق المبادئ الأخلاقية. ٤-تحليل مسارات العمل البديلة و تحديد العواقب الأخلاقية لهذه ٥- تطبيق المبادئ الأخلاقية الأساسية النزاهة والموضوعية والمهنية الكفاءة والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني الأخلاقي ٦- تطبيق المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة على السلوك المهني في الامتثال للمعايير
٣	الالتزام بتحقيق المصلحة العامة	١-شرح دور الاخلاق داخل المهنة وعلاقتها بمفهوم المسؤولية الاجتماعية. ٢-توضيح دور الاخلاق في العلاقة الأعمال والحكم الرشيد. ٣-تحليل العلاقة المتبادلة بين الاخلاق و القانون ، بما في ذلك العلاقة بين القوانين واللوائح والمصلحة العامة. ٤-تحليل عواقب السلوك غير الاخلاقي للفرد والمهنة والجمهور

المصدر:(IFAC, IES Edition,2019,P55-56)

٥-المعيار IES 5 : التطوير المهني الاولي-الخبرة العملية - ( IFAC,IES )  
:(Edition,2019 ,P67-76)

**INITIAL PROFESSIONAL DEVELOPMENT-PRACTICAL  
EXPERIENCE**

الهدف من هذا المعيار هو توفير الخبرة العملية الكافية التي تلبى طموحات المحاسبين المحترفين من اجل اداء دوره باحتراف ، وان تكون هذه الخبرة العملية كافية لاثبات انهم قد حصلو على الكفاءة الفنية ، المهارات المهنية ، والقيم والاخلاق والسلوك المهني ، وان يتم تقييم مستويات الخبرة باستمرار ، ويتم قياس هذه الخبرة استنادا الى احد المداخل التالية :

- الاعتماد على المخرجات
- الاعتماد على المدخلات
- الربط بينهم

وفى ضوء ذلك يتم مراجعة وتقييم مستويات الخبرة باستمرار ، وان تكون هذه الخبرة كافية بالشكل الذي يحقق جودة العمل ويحقق المصلحة العامة. ان الخبرة العملية توفر البيئة المهنية التي تُمكن المتدربين المحاسبين من تنمية قدراتهم من خلال ما يلي:

- تحسين فهم المتدربين لطريقة عمل منظمات الأعمال وعلاقات العمل.
  - جعلهم قادرين على ربط العمل المحاسبي بالوظائف والانشطة الإدارية الأخرى.
  - اطلاعهم على البيئة التي تقدم بها الخدمات.
  - تنمية القيم والاخلاق والسلوكيات المهنية المناسبة عملياً في مواقف حقيقية فعلية.
  - حصولهم على فرصة للعمل في مستويات مسئولية متقدمة.
- وعليه تتمثل الخبرة المهنية بالمهارات والقدرات التي يتم اكتسابها أثناء الممارسة، والتي تؤدي إلى إنجاز المحنة المحاسبية بجودة عالية، وتتمثل في المعرفة المتعلقة بمشاكل محاسبية معينة، مع القدرة على حل هذه المشاكل بطريقة متميزة ناتجة عن

التنظيم الجيد للمعرفة داخل هيكل الذاكرة بما يسمح باستدعاء المعرفة وقت الحاجة إليها.

٦-المعيار 6 IES : التطوير المهني الاولي-تقييم الكفاءات المهنية -  
(IFAC,IES Edition,2019 ,P76-84):

### INITIAL PROFESSIONAL DEVELOPMENT – ASSESSMENT OF PROFESSIONAL COMPETENCE

الهدف من هذا المعيار هو تحديد ماذا كان المحاسبون المحترفون اظهروا مستوى عالي من الكفاءة المهنية في نهاية مرحلة التكوير المهني الاولي ، بالشكل الذي طموحات المحاسبين المحترفين من اجل اداء دوره باحتراف، ويتم ذلك من خلال تصميم أنشطة التقييم ذات المستويات العالية من الموثوقية والصلاحية والإنصاف والشفافية والكفاية لبرامج التعليم المحاسبي التي يتم اكتسابها خلال برنامج التعليم المهني ، والحصول على ادلة للتحقق من مستويات الكفاءة المهنية .

٧-المعيار 7 IES : التطوير المهني المستمر - ( IFAC,IES Edition,2019 )  
(,P76-84-95):

### CONTINUING PROFESSIONAL DEVELOPMENT

يهدف هذا المعيار الى ضمان توفير محاسبين محترفين يحافظون على التطوير المهني المستمر بما يواكب تغيرات بيئة العمل باستمرار ، ويلبي متطلبات سوق العمل بجودة عالية ويحقق المصلحة العامة ، من خلال تعزيز ثقافة التطوير المهني المستمر في برامج التعليم المهنية.



وتبرز أهمية التطوير المهني المستمر من خلال إبقاء المحاسبين المهنيين على علم بتحديثات المهنة والتدريب المناسب والمعلومات والمهارات والمعرفة لتظل هذه العناصر تتسم بالكفاءة في جميع مراحل حياتهم المهنية ،وبالتالي تتحقق جودة المهنة المحاسبية، كما إن التعليم المستمر يساعد أيضاً على تحسين المهنة بشكل عام. و ينص المعيار التعليمي الدولي السابع على إنه يتوجب على المهنيين المحاسبين القيام بالآتي:

- ١- تعزيز الالتزام بالتعليم مدى الحياة بين المحاسبين المهنيين.
  - ٢- تيسير الوصول إلى فرص وموارد التنمية المهنية المستمرة لأعضاء المهنة.
  - ٣- إنشاء معايير مراجعة للأعضاء في المنظمات المهنية لتطوير والحفاظ على الكفاءة المهنية اللازمة لحماية المصلحة العامة.
  - ٤- مراقبة ومتابعة التطوير المستمر وتقييم الكفاءة المهنية للمحاسبين المهنيين.
- ووفق معيار التعليم المحاسبي السابع فإن الأنشطة التي يمكن ان يطور بها الأفراد قدراتهم ومهاراتهم، يمكن تلخيصها فيما يلي :
١. المشاركة في الندوات الدراسية والمؤتمرات ومناقشة الأفكار ضمن حلقات نقاش وغيرها.
  ٢. الاعتماد على التعلم الذاتي كالخبرة، والملاحظة، والاطلاع وغيرها، بالإضافة إلى التدريب المنظم أثناء العمل، وخارج العمل (برامج جديدة، أنظمة جديدة ، تقنيات جديدة) تُستخدم لأداء الدور المهني. وإجراء الابحاث المحاسبية المهنية.
  ٣. الدراسة الرسمية المرتبطة بالمسؤولية المهنية، وإجراء امتحانات التأهيل المحاسبي.

٨-المعيار 8 IES : الكفاءة المهنية للشركاء المسئولون عن مراجعة القوائم المالية - (95-96-97,P,2019 ,IES Edition,IFAC):

## PROFESSIONAL COMPETENCE FOR ENGAGEMENT PARTNERS RESPONSIBLE FOR AUDITS OF FINANCIAL STATEMENTS

الهدف من هذا المعيار هو إثبات الكفاءة المهنية التي يطورها المحاسبون المحترفون ويحافظون عليها عند أداء دور شريك لمراجعة القوائم المالية، حيث يضع هذا المعيار متطلبات التأهيل للمدققين (للمراجعين) المهنيين بما فيها متطلبات خاصة لبيئات وصناعات معينة، و يبين المعيار التعليمي الثامن في مقدمته المفهوم العام لعملية المراجعة موضعاً ان المراجعة عملية منظمة والتي:

١- تتضمن تطبيق مهارات تحليلية وإصدار أحكام مهنية.

٢-وتؤدى من قبل فريق من المهنيين موجهين بمهارات إدارية.

٣-وتستخدم صيغ مناسبة من التكنولوجيا وتتقيد بمنهجية (طريقة ، نهج) معينة.

٤-وتلتزم بكل المعايير التخصصية الملائمة، (معايير المراجعة الدولية، ومعايير رقابة الجودة الدولية، ومعايير إعداد التقارير المالية الدولية، ومعايير المحاسبة الحكومية الدولية)، وأية معايير مطبقة أخرى محلية كانت أم دولية ذات العلاقة.

٥-وايضا تلتزم بالمعايير المطلوبة للأخلاق المهنية.

إن هذا المعيار ينص على تحديد معايير للممارسات الجيدة المقبولة عموماً في برنامج التعليم والتنمية للمراجعين المهنيين، فهو يؤسس العناصر الأساسية لمحتوى

عملية التعليم والتطوير للمراجعين المهنيين، وتتمثل أهم مخرجات التعلم للكفاءة المهنية للمشاركة في مراجعة القوائم المالية:

م	مجالات الكفاءة	العناصر
١	الكفاءة الفنية:	المراجعة - المحاسبة المالية والتقارير - الحوكمة وإدارة المخاطر - بيئة الاعمال - الضرائب - تكنولوجيا المعلومات - قوانين العمل واللوائح التمويل والاجارة المالية
٢	المهارات المهنية	المهارات الفكرية مهارات الاتصالات والعلاقات الشخصية المهارات الشخصية المهارات التنظيمية
٣	القيم والاخلاقيات والسلوك المهني	الالتزام بالمصلحة العامة الشك المهني والاحكام المهنية المبادئ الاخلاقية

المصدر: (IFAC, IES Edition, 2019, P98-101)

#### ١٠- جودة المراجعة البيئية (مراجعة البعد البيئي):

في ظل التغيرات والتطورات في بيئة الاعمال الحديثة على الصعيد المحلي والعالمي ، لم يعد الاهتمام ينصب على تقييم الجوانب المالية فقط للمنشأة ، وانما هناك اهتمام بتقييم الاداء الاقتصادي والاداء البيئي والاداء الاجتماعي للمنشأة ، ومدى مراعاة الشركات لقواعد الحكومة بالشكل الذي يساهم في تلبية متطلبات اصحاب المصالح ، ومن ثم فان التنمية الحقيقية تنطوي على تحقيق اداء متوازن يراعى كافة الابعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية دون المساس بحقوق الاجيال القادمة.

ويعتبر البعد البيئي أحد أهم الأبعاد التي ازداد الاهتمام بها في الآونة الأخيرة خاصة بعد ما شهدته العالم من زيادة معدلات التدهور البيئي ، كما ان الشركات تستمد شرعيتها من المجتمع الذي تعمل فيه ، ومن أهم المحاور التي تزيد من رضا المجتمع على أداء الشركة هي الحفاظ على البيئة التي تعمل فيها ، ومن هذا المنطلق أصبح الاهتمام بالبعد البيئي محور عمل أساسي للشركات واحد أهم أبعاد التنمية المستدامة التي تسعى الشركات لتحقيقه، وتهتم بإظهار ذلك البعد في التقارير المالية لها .

ومن هذا المنطلق أصبح هناك دور رئيسي لمهنة المراجعة لفحص ومراجعة البعد البيئي للشركات باعتباره أحد الأبعاد الرئيسية التي يحتاجها مستخدمو التقارير المالية ، وفي ضوء ذلك أصبح على المراجع إجراء عملية مراجعة بيئية شاملة للمؤسسة الاقتصادية ، حيث تعتبر أداة ووسيلة عملية وفعالة لتقييم السياسات البيئية للمؤسسات الاقتصادية و إدخال البعد البيئي ليس فقط في الخطط والسياسات ولكن أيضا في السلوك الإداري والثقافة التنظيمية للمؤسسات(رواني ، ٢٠١٤ ، ص ١٨٥ )  
وفي ضوء تزايد الاهتمام بالمراجعة البيئية ، يمكن تناول الأطار الفكري لها على النحو التالي:

#### ١/١٠ مفهوم وأهمية المراجعة البيئية:

تعرف المراجعة البيئية بأنها تقييم منظم لتحديد مدى توافق نظام الإدارة والبيئة للمنشأة مع البرامج المخططة وتحديد مدى فعالية وملائمة ذلك النظام لانجاز السياسة البيئية للمؤسسة(رواني ، ٢٠١٧ ، ص ١١ )

كما تعرف المراجعة البيئية بانها عملية فحص وتحليل وتقييم اقتصادي وبناء عالي المستوي للمشروع كله أو جزء منه بالنسبة للاهداف والخطط والسياسات

والاجراءات والنظم البيئية باستخدام اساليب حديث بهدف ترشيد الادارة بمدى الالتزام البيئي ( احمد و العكام ، ٢٠١٦ ، ص ١٥٤ )

كما عرفت المراجعة البيئية على أنها أداة ادارية تتضمن نظاما اداريا وموضوعيا يهدف الى تقييم ادارة المنشاه بهدف حماية البيئة ، حيث انه تقوم بتسهيل سيطرة الادارة على الاداء البيئي وتحقيق التزامها تجاه البيئة (الجند ، ٢٠١٨ ، ص ٣٣)

وعرف الجهاز المركزي للمحاسبات المصري المراجعة البيئية بأنها المنهج الخاص بمراجعة السياسات والبرامج والأنشطة البيئية الذي يشمل المراجعة المالية ومراجعة كفاءة وفعالية هذه السياسات والبرامج والأنشطة لفحص مدى الالتزام الفعلي بتطبيق القوانين واللوائح التي تحكم الأنشطة والبرامج البيئية بالجهة محل المراجعة، والتأكد من سلامة التصرفات المالية وإبداء الرأي في صحة ودقة البيانات الخاصة بها ومدى الكفاءة والفاعلية في تحقيق السياسات والبرامج والأنشطة البيئية وإعداد تقرير بذلك (رواني، ٢٠١٤ ص: ١٩٠).

**وفى ضوء ماسبق يستنج الباحث عدم وجود تعريف محدد للمراجعة البيئية الا ان معظم التعريفات اجمعت على دورها فى التاكد من الامتثال للقوانين والتشريعات البيئية فى ضوء خطط وسياسات المنشاة ، وان الحفاظ على البيئة هى مسئولية مشتركة بين كافة الاطراف ويقع على الادارة دور كبير فى ذلك ، اما المراجع للجوانب البيئية يقوم بابداء راي فني محايد عن مدى التزام المنشاة للقوانين والتشريعات البيئية ومدى مراعاة البعد البيئى فى كافة خطط وسياسات المنشاه .**

وترجع أهمية ظهور المراجعة البيئية والاهتمام بها الى العديد من الاسباب منها (شبو و محمد ، ٢٠١٥ ، ص ١٤٢):

▪ الضغوط من الاطراف ذوى المصلحة والقوي المنافسة

- صدور العديد من التشريعات والمواصفات الدولية
- مخاطر التعرض لجزءات ووعقوبات قوانين حماية البيئة
- الضغوط المتزايدة من جماعات حماية البيئة
- زيادة الوعي البيئي لدى مستخدمي التقارير المالية
- زيادة مشاكل التلوث البيئي واثاره
- اصدار ايضاحات ومعايير جديدة للمراجعة البيئية

وفى ضوء ذلك اصبح هناك اهتمام كبير بالمراجعة البيئية نظر للاهتمام بالبعد البيئي فى جميع مجالات العمل ، وخاصة بعد مافرزته من بيئة الاعمال الحديثة من العديد من الصناعات والادوات التى تزيد من تلوث البيئة ، وفى ضوء ذلك ازداد الاهتمام بوجود احد الاساليب او الادوات التى تراقب ذلك الاداء وهى مايعرف بالمراجعة البيئية ، كما تتبع أهمية المراجعة البيئية من الاتي(الجند ، ٢٠١٨ ، ص ٣٤):

- تقدم للمستهلكين تقارير عن الاداء البيئي للمنشات
- تساعد المستثمرين فى ترشيد قراراتهم الاستثمارية واختيار الاستثمار فى المنشات الملتزمة بيئيا
- تساعد المنشات فى الامتثال للقوانين والتشريعات البيئية ، ومدي قدرتها على استغلال مواردها المتاحة افضل استغلال

٢/١٠ مسؤولية المراجع عن البعد البيئي:

يقع على المراجع مجموعة من المسؤوليات لمراجعة البعد البيئي طبقا للمعايير البيئية ، وتتمثل فى الاتي(موسي، ٢٠١٣ ، ص ٦٩-٧٠):

- ١- تطبيقا للمعيار الدولي رقم (٢٠٠) بعنوان الاهداف والمباديء العامة التى تحكم اداء عملية مراجعة القوائم المالية ، فان الهدف من مراجعة القوائم

المالية قد تم اعدادها في كافة النواحي الجوهرية طبقا للإطار عمل محدد لإعداد التقارير المالية. ورأي المراجع هذا يرتبط بالقوائم المالية المأخوذة كوحدة واحدة وليس على جانب محدد منها.

٢- تطبيقا للمعيار الدولي رقم (٢٥٠) بعنوان مراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة القوائم طبقا لهذا المعيار يتعين على المراجع أن يعترف بأن عدم التزام المنشآت بالقوانين واللوائح البيئية قد يؤثر جوهريا على القوائم المالية.

٣- تطبيقا للمعيار الدولي للمراجعة رقم (٤٠٠) بعنوان تقييم المخاطر ونظم الرقابة الداخلية (Risk Assessments and Internal controls) يتعين على المراجع استخدام حكمه المهني في تقييم المخاطر الحتمية عند مستوى القوائم المالية وتحديد العوامل الملائمة لذلك التقييم والتي قد تتضمن مخاطر تحريف القوائم المالية جوهريا نتيجة الأمور بيئية.

٤- وفر إيضاح التطبيقات الدولية للمراجعة رقم (١٠١٠) إرشادات تساعد المراجعين على تحديد الاعتبارات الأساسية للأمور البيئية التي يجب أخذها في حساباتهم عند مراجعة القوائم المالية .

٥- المعرفة بالأعمال في ضوء معيار المراجعة الدولي رقم (٣١٠) وتقييمات المخاطر ونظم الرقابة الداخلية تطبيقا لمعيار المراجعة الدولي رقم (٢٥٠) إجراءات التحقق الأساسية الأخرى طبقا للمعايير المراجعة الدولية أرقام ٥٨٠ ، ٦٢٠ ، ٦١٠

٣/١٠ جودة المراجعة البيئية والعوامل المؤثرة فيها:

تعتبر المعلومات المحاسبية هي المخرج النهائي للنظام المحاسبي ، وحتى تحقق هذه المعلومات الهدف منها وتلبي احتياجات مستخدمي التقارير المالية لابد ان تتسم بالجودة ، وتتسم المعلومات المحاسبية بالجودة حينما يتوافر بها مجموعة من

الخصائص الأساسية ( الملائم - المصدقية - الأهمية النسبية)، ومجموعة من الخصائص الداعمة ( القابلية للمقارنة ، التوقيت المناسب ، القابلية للفهم )، حيث يساهم توافر تلك الخصائص في تحسين منفعة مستخدمي المعلومات المحاسبية .

ومهنة المراجعة يكون لها الدور الأكبر في التأكيد على مدى صحة ودقة تلك المعلومات ، ويقصد بعملية المراجعة ابداء رأى فنى محايد عند مدى صحة وعدالة ماورد فى القوائم المالية ، وحيث ان التقارير المالية تحتوى على معلومات وبيانات عديدة مالية وغير مالية ، وكذلك تحتوى على المعلومات المتعلقة بالبعد البيئى للمنشاه ، فان المراجع الخارجى يبدي رايه ايضا عن المعلومات المتعلقة بالبعد البيئى . وفى ضوء ماسبق يتضح لنا ان عملية مراجعة البعد البيئى جزء من عملية المراجعة بشكل عام ، كما ان تحقيق الجودة لمهنة المراجعة بشكل عام ينطبق كذلك على تحقيق الجودة فى مراجعة البعد البيئى .

ويحظى موضوع جودة المراجعة باهتمام كبير من قبل الباحثين في مجال المراجعة، ويرجع السبب في ذلك إلى أن جودة المراجعة العالية تعد السند الأساسي لثقة المستثمرين في المعلومات المالية وغير المالية، كما أنها تلعب دوراً فعالاً للمساهمة في النمو الاقتصادي للمجتمع واستقراره المالي:-

وتتعدد المفاهيم المختلفة لجودة المراجعة باختلاف وجهات النظر المعينة بعملية المراجعة ، ويمكن توضيح مفهوم عملية المراجعة فى ضوء وجهات النظر المختلفة كالتالي(سمره و الموازيني ، ص ٤٠٥):

- من وجهة نظر المستخدمين للتقارير المالية: "عدم وجود أخطاء في التقارير المالية".



- من وجهة نظر المراجعين: "إكمال جميع المهام المطلوبة من منشأة المراجعة بطريقة مرضية".
- من وجهة نظر المنظمات المهنية: "قيام المراجع بعملية المراجعة وفقاً للمعايير المهنية"
- من وجهة نظر المجتمع: "إحدى وسائل تجنب المشاكل الاقتصادية للمنشأة أو السوق".
- كما تعرف جودة المراجعة بأنها احتمال قيام المراجع باكتشاف خرق في النظام المحاسبي أو تحريف في نظام إعداد التقارير المالية للعميل، والتقرير عن هذا الخرق أو التحريف، كما عرفت استقلال المراجع باحتمال أن يقوم المراجع بالتقرير عن الأخطاء والتحريفات بالقوائم المالية للعميل (رحماني و سردوك ، ٢٠١٤ ، ص ١٨٨).
- ومهنة المحاسبة شأنها شأن أي مهنة تسعى إلى تحقيق الجودة لمهنتها ، ويمكن تحديد المقومات الرئيسية لكي تتحقق جودة مهنة المحاسبة كما يلي (بن اسماعيل، ٢٠١١، ص 60):
- ١- أعضاء مهنيون لديهم قدر كافٍ من التأهيل العلمي والعملية والاستعداد الذهني والخبرة الكافية.
  - ٢-تنظيمات مهنية تشرف على تنظيم شؤون العمل المهني المحاسبي، تسعى جاهدة لرفع المستوى المهني للخدمات المحاسبية التي يؤديها أعضاؤها للغير .
  - ٣-معايير للأداء المهني متعارف عليها بين أعضاء المهنة، بحيث يكون مرشداً لكل مزاولي المهنة وحكماً صادقاً على دقة العمل المهني.

٤- مجموعة من قواعد وأداب وسلوك المهنة، والتي تحكم السلوك المهني لأعضاء المهنة والمحافظة على كرامتهم، كما تدعو لبث الثقة في نفوس الجمهور العام المتعاملين مع أعضاء المهنة والمتطلعين لخدماتهم.

كما تتأثر مهنة المراجعة بمجموعة من العوامل التي تؤثر على جودة عملية المراجعة ، والتي تعتبر المراجعة البيئية جزء منها ، ومن أهم هذه العوامل المؤثرة في جودة مهنة المراجعة الاتي(الجهودي ، ٢٠١٩ ، ص ٥٠٥):

**أ-عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة :** تتأثر جودة مهنة المراجعة بمجموعة من العوامل المرتبطة بالمكتب القائم بعملية المراجعة ، وتتمثل أهم تلك العوامل في حجم مكتب المراجعة ، سمعة مكتب المراجعة ، والقضايا المرفوعة ضد المكتب ، وتخصص مكتب المراجعة ، اتعاب المراجعة ، هيكل مكتب المراجعة ، مدي الالتزام بتطبيق المباديء والمعايير المحاسبية حيث تساهم كل هذه العوامل في التأثير على جودة عملية المراجعة

**ب-عوامل مرتبطة بفريق المراجعة :** تتأثر جودة مهنة المراجعة بمجموعة من العوامل المرتبطة بالفريق القائم بالمراجعة ، ومن أهم هذه العوامل مدي استقلال المراجع ، خبرة فريق عمل المراجعة ، الاشراف على فريق المراجعة ، والاتصالات بين فريق المراجعة والعميل ، حيث تساهم كل هذه العوامل في التأثير على جودة عملية المراجعة.

**ج-عوامل مرتبطة بالمنشأة محل المراجعة :** تتأثر جودة مهنة المراجعة بمجموعة من العوامل المرتبطة بالمنشأة محل المراجعة ، ومن اهم هذه العوامل حجم المنشاه محل المراجعة ، هيكل الرقابة الداخلية للمنشاه ، تعقد العمليات المحاسبية للمنشاه ومدي

ممارسة الشركة لاساليب المحاسبة الابداعية ، حيث تساهم كل هذه العوامل في التأثير على جودة عملية المراجعة.

وفي ضوء ماسبق يمكن القول أن المراجعة البيئية هي جزء من مهنة المراجعة بشكل عام ، حيث انها تختص بشكل اكبر بمراجعة البعد البيئي ، ونستنتج من ذلك ان جودة المراجعة البيئية تتوقف ايضا العوامل المؤثرة في جودة المراجعة بشكل عام.

### ١١- جودة الاداء المهني للمراجع الخارجي:

يحظى جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات باهتمام الباحثين والأكاديميين والممارسين لمهنة المراجعة، نتيجة للدور الهام في دعم الثقة والمصداقية للقوائم المالية، وتوفير تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية، والعمل على تخفيف مشاكل الوكالة، والمساهمة في تدنية عدم تماثل المعلومات.

ويعبر جودة الأداء المهني عن قدرة مراقب الحسابات على اكتشاف والتقرير عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، وتخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم في ظل انفصال الملكية عن الإدارة، ومن ثم حماية مصالح المساهمين(سعودي ، ٢٠١٦، ص ١١٥١)

وتعتبر معايير المراجعة من اهم العوامل الحاكم والمحددة للاداء المهني ، حيث انها تحدد للمراجع كيفية القيام بوظائفه ، وتعد بمثابة مقياس لمستوي الاداء المهني للمراجع الخارجي ، ولقد قسمت لجنة اجراءات المراجعة التابعة للمجمع الامريكي للمحاسبين القانونيين هذه المعايير الى ثلاثة اقسام (النعامي ، ٢٠١٦ ، ص ٢٥٨):

• **المجموعة الأولى:** وتسمى المعايير العامة أو الشخصية، وذلك لأنها تتعلق بشخص المراجع الخارجي من ناحية تأهيله علميا وعمليا وهي ثلاثة معايير حسب الآتي:

١. التعليم، التدريب، واكتساب الخبرة. ٢. استقلال المراجع الخارجي في ممارسة عمله.

٣. بذل العناية المهنية الواجبة من قبل المراجع الخارجي المستقل من أجل إنجاز عملية المراجعة بحيث تحوز الثقة بين جميع الأطراف وكتابة تقرير المراجعة

• **المجموعة الثانية:** وتسمى معايير العمل الميداني وهي أيضا ثلاثة معايير حسب الآتي:

١- تخطيط عملية المراجعة والإشراف التام على المساعدين. ٢. دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقويمه. ٣. الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة

• **المجموعة الثالثة:** وتسمى معايير إعداد تقرير المراجعة، وهي أربعة معايير:

١. يجب أن يوضح التقرير فيما إذا كانت القوائم المالية معدة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

٢. يجب أن يبين التقرير بأن تلك المبادئ مطبقة بثبات وتجانس من فترة إلى أخرى

٣. يجب أن يبين التقرير إفصاحاً كاملاً عن الحقائق المالية أو الإثارة إلى غير ذلك.

٤. يجب أن يبين التقرير رأي المراجع الخارجي على القوائم المالية كوحدة واحدة وعندما لا يستطيع المراجع أن يبين رأيه على القوائم المالية، يجب عليه أن يوضح الأسباب التي أدت إلى ذلك

كما اشارت دراسة (النيهوم ، ٢٠١٦ ، ص ٦٠٨) الى تاثر الاداء المهني لمراقب الحسابات بمجموعة من العوامل ، تتمثل فى الاتي:

١- حجم مكتب المراجعة. ٥- طول فترة ارتباط مراقب الحسابات

٢. سمعة مكتب المراجعة. ٦- التخصص الصناعي

٣. اخدمات بخلاف المراجعة. ٧-الدعاوي القضائية

٤. أتعاب المراجعة. ٨-خبرة مراقب الحسابات

وفى ضوء ماسبق يتضح لنا اهمية الاهتمام بالاداء المهني للمراجع الخارجي باعتباره العنصر الاساسي فى عملية المراجعة ، ويتاثر الاداء المهني للمراجع بالعديد من العوامل ، لذا فان رقابة وتطوير الاداء المهني للمراجع الخارجى باستمرار يعتبر عنصر اساسي فى تحسين جودة عملية المراجعة

## ١٢-العلاقة بين جودة الاداء المهني للمراجع الخارجي وجودة المراجعة البيئية فى ضوء معايير التعليم المحاسبي الدولية :

ازداد الاهتمام بموضوع الاهتمام والحفاظ على البيئة فى الالونة الاخيرة وبخاصة بعد ما فرضته بيئة الاعمال الحديثة من مجالات عديدة لتلوث البيئة ، وفى ضوء ذلك ازداد الاهتمام بالبعد البيئى فى بيئة الاعمال باعتباره احد الركائز الاساسية لتحقيق التنمية المستدامة .

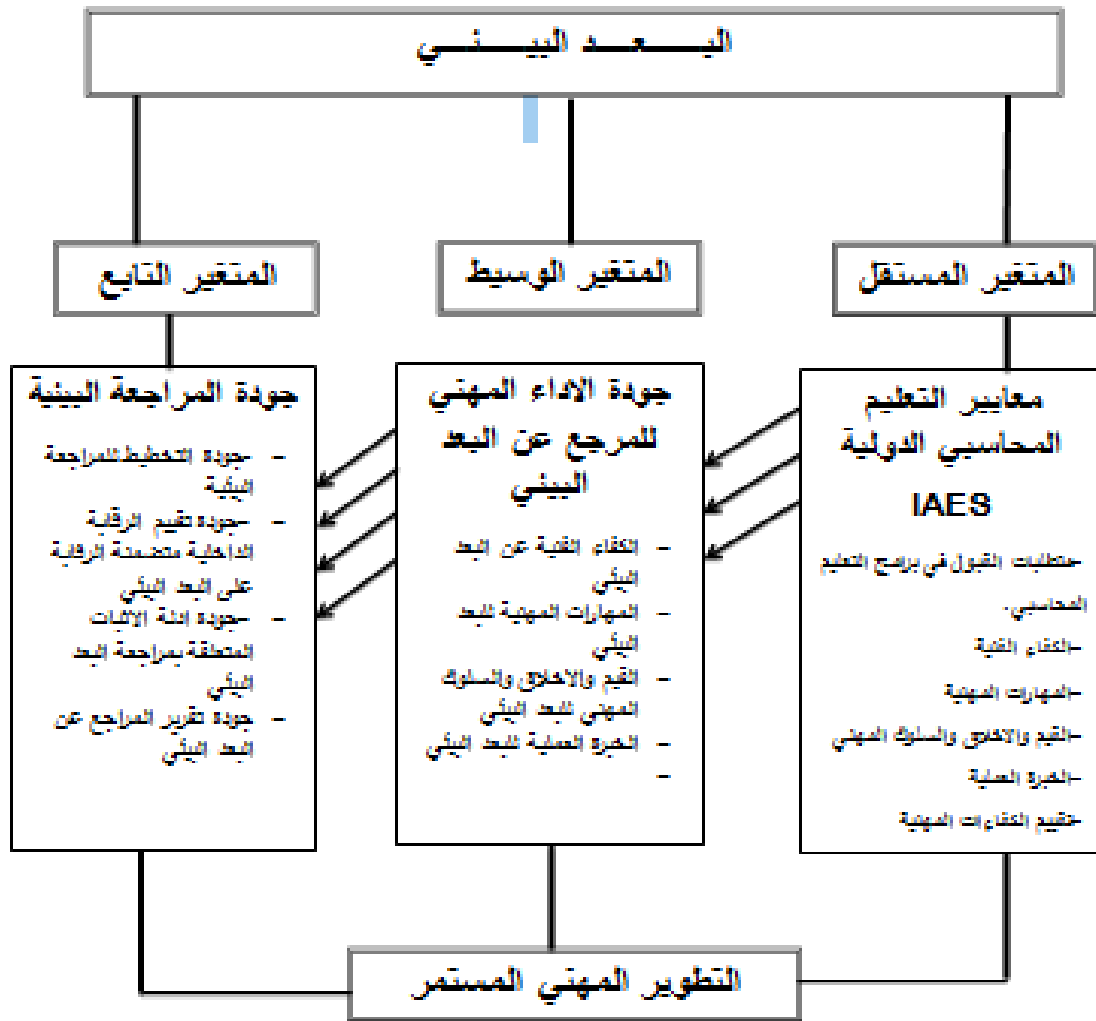
ومهنة المراجعة شأنها مثل اى مهنة شهدت تطورات عديدة من اهمها ظهور ما يعرف بالمراجعة البيئية لمواكبة ذلك الاهتمام ، حيث اصبح على المراجع دور فى فحص مدي التزام منشآت الاعمال بالحفاظ على البعد البيئى والتقرير عن ذلك ، حيث لم يعتد نظرة المستثمرين وغيرهم من مستخدمي التقارير المالية مقتصرة على تقييم الاداء المالي فقط ، وانما تعتمد قرارات المستثمرين وغيرهم من مستخدمي التقارير المالية على تقييم الشركات من عدة ابعاد ، البعد الاقتصادي ، والبعد البيئى ، والبعد الاجتماعي ، والبعد الحوكمي ، حيث ينعكس ذلك على تحقيق استراتيجية الدولة فى تحقيق التنمية المستدامة.

ويعانى الاداء المهني للمراجع الخارجى من العديد من اوجه القصور التى تشكل عنصر اساسي فى انخفاض الكفاءة المهنية للمراجع فى اداء مهنة المراجعة بالجودة العالية ، وتتمثل اهم اوجه هذه القصور فى انخفاض مستوى التاهيل العلمى والعملى للمراجع بالشكل الذى يساعده فى اداء عمله بمستوى عالى من الجودة ، حيث تعاني برامج التعليم المحاسبى من عدم وجود شروط جيدة للالتحاق ببرامج التعليم المحاسبى ، وكذلك عدم تضمن البرامج التعليمية لمناهج خاصة بالبعد البيئى فى برامج التعليم المحاسبى ، وكذلك انخفاض مستوى المهارات المهنية والخبرات العملية لدى المراجع ، و عدم مواكبة متطلبات التطوير المهني المستمر لاداء المراجع للبعد البيئى للشركات ، وينعكس ذلك على انخفاض مستوي جودة المراجعة للبعد البيئى.

ويساهم تبني معايير التعليم المحاسبى الدولية IAES فى تحسين الكفاءة المهنية للمراجع الخارجى بشكل عام ، حيث تهتم هذه المعايير بوضع متطلبات للقبول فى برامج التعليم المحاسبى ، وكذلك تبني مجموعة من البرامج التعليمية الجيدة ، والاهتمام برفع مستوي المهارات المهنية وتقييمها ، وكذلك الاهتمام برفع مستوي الخبرة العملية للمراجع ، والاهتمام بالبعد السلوكي والاخلاقي باعتباره احد الابعاد الرئيسية فى رفع الكفاءة المهنية للمراجع.

كما تهتم هذه المعايير بمواكبة التطوير المهني المستمر لمهنة المراجع ، ووضع مجموعة من المتطلبات والشروط لممارسة مهنة المراجعة بالشكل الذى يساهم فى الارتقاء بجودة مخرجات مهنة المحاسبة والمراجعة

وفى هذا السياق يتبنى هذا البحث رؤية للارتقاء بجودة الاداء المهني لمراقب الحسابات لتحسين جودة مراجعة البعد البيئى فى ضوء معايير التعليم المحاسبى الدولية ، والشكل التالى يلخص هذه الرؤية :



المصدر : اعداد الباحث

ومن خلال النموذج السابق يوضح الباحث رؤيته للارتقاء بجودة الاداء المهني للمراجع الخارجى عن مراجعة البيعت البيئي فى ضوء معايير التعليم المحاسبي الدولية من خلال الاتي:

- ان الاهتمام بشروط القبول فى برامج التعليم المحاسبي وبخاصة المعرفة بالبيئة المحيطة يساهم فى تحسين جودة الاداء المهني للمراجع عن البعد البيئي ومن ثم تحسن جودة المراجعة البيئية
- وضع مناهج علمية متعلقة بالبيئة فى برامج التعليم المحاسبي يساهم فى تحسين جودة الاداء المهني للمراجع عن البعد البيئي ومن ثم تحسن جودة المراجعة البيئية.
- تنمية المهارات الفكرية والتنظيمية و العلاقات وخاصة مع الجهات البيئية وكذلك المهارات الشخصية يساهم فى تحسين جودة الاداء المهني للمراجع عن البعد البيئي ومن ثم تحسن جودة المراجعة البيئية
- توافر قدر من الخبرة بمراجعة البعد البيئي للشركات المحاسبي يساهم فى تحسين جودة الاداء المهني للمراجع عن البعد البيئي ومن ثم تحسن جودة المراجعة البيئية
- الاهتمام بالقيم والاخلاقيات والسلوك المهني وبخاصة تجاه البيئة والمجتمع المحاسبي يساهم فى تحسين جودة الاداء المهني للمراجع عن البعد البيئي ومن ثم تحسن جودة المراجعة البيئية
- تقييم مستوى الكفاء المهنية عن البعد البيئي باستمرار المحاسبي يساهم فى تحسين جودة الاداء المهني للمراجع عن البعد البيئي ومن ثم تحسن جودة المراجعة البيئية
- التطوير المهني المستمر وبخاصة عن البعد البيئي وتطورات المحاسبي يساهم فى تحسين جودة الاداء المهني للمراجع عن البعد البيئي ومن ثم تحسن جودة المراجعة البيئية.



وفى ضوء هذه الرؤية يري الباحث ان معايير التعليم المحاسبي الدولية تساهم فى الارتقاء بجودة الاداء المهني للمراجع عن البعد البيئي وينعكس ذلك على جودة عملية المراجعة البيئية بمراحلها المختلفة

### ١٣- الدراسة الميدانية

يتناول الباحث في هذا القسم الاسس المنهجية للدراسة الميدانية ، وتحليل البيانات واختبار فروض الدراسة ، والنتائج التي توصلت اليها الدراسة الميدانية والتي في ضوئها نخرج بمجموعه من التوصيات العملية .

### ١/١٣ : منهجية الدراسة الميدانية

يتناول هذا الجزء الخطوات المنهجية المتبعة لإجراء تلك الدراسة الميدانية، حيث توضح لنا ، دوافع الاهتمام بالعلاقة بين متغيرات البحث، مجتمع البحث والعينة المستخدمة ، مصادر الحصول على البيانات ، ، الأساليب الاحصائية المستخدمة ، ويمكن تناول ذلك على النحو التالي:

### ١/١/١٣ دوافع الاهتمام بالعلاقة بين متغيرات البحث

يتمثل الدافع الرئيسي لهذه الدراسة في تزيدها الاهتمام بالحفاظ على البيئة واعتبار البعد البيئي احد الابعاد الرئيسية لتحقيق التنمية المستدامة ، وفى هذا السياق ازدادت الحاجة الى ضرورة تأكيد المراجع الخارجي عند قيامه بعملية المراجعة بالتاكيد على مدى التزام المنشاه محل المراجعة بالحفاظ على البيئة ولذلك ظهر ما يعرف بالمراجعة البيئية ، وفى اطار انخفاض مستوي التاهيل العلمي والمهني للمراجع الخارجي عن مراجعة الاداء البيئي خاصة في ظل التغييرات البيئية الحديثة ، ظهرت لنا الحاجة لاي ضرورة رفع مستوي الاداء المهني للمراجع عن مراجعة البعد البيئي، ويساعد تطبيق معايير التعليم المحاسبي الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين في

تطوير هذا الدور ، لذا يتوقع الباحث وجود دور كبير لهذه المعايير في تحسين جودة الاداء المهني للمراجع عن البعد البيئي ومن ثم تحسين جودة المراجعة البيئية في كافة مراحلها.

#### ٢/١/١٣ منهج الدراسة الميدانية:

اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي لتحقيق أهداف البحث الرئيسية والمتمثلة في تطوير الاداء المهني للمراجع الخارجي عن مراجعة البعد البيئي في ضوء معايير التعليم المحاسبي الدولية، بالاعتماد تعتمد على قائمة الاستبيان في جمع البيانات الأولية اللازمة لموضوع الدراسة.

#### ٣/١/١٣ مجتمع وعينة البحث:

يتمثل مجتمع البحث في أعضاء هيئة التدريس العاملين في أقسام المحاسبة في الجامعات المصرية ، وكذلك المراجعين المهنيين ممارسي المهنة ، ومستخدمي التقارير المالية ، واعتمد الباحث على عينة عشوائية مكونة من ١٥٠ مفردة من كلا من أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة في الجامعات المصرية ، والمراجعين الممارسين للمهنة في جمهورية مصر العربية ، ومستخدمي التقارير المالية .

#### ٤/١/١٣ أداة جمع البيانات:

اعتمد الباحث على الاستبيان كأداة اساسيه لجمع البيانات المتعلقة بموضوع الدراسة ، وقد تم الاستفادة من الدراسات السابقة في بناء وتكوين الاستبيان ، وكذلك عرضها على مجموع من الخبراء والمتخصصين من الأساتذة لبناء قائمة استقصاء محكمه تحقق أهداف البحث.

٥/١/١٣ مستوى صدق قائمة الاستبيان :

تم إخضاع قائمة الاستبيان لنوعين من الاختبارات لتقييم مستوى الصدق الظاهري ومستوى الترابط بين عناصر القائمة وتفصيلاتها على النحو التالي : -

١/٥/١/١٣ : الصدق الظاهري :

تم تحكيم قائمة الاستبيان من خلال مجموعة من أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بالجامعات في مصر ( فئة الأساتذة ) ، وتم تصويب العديد من التساؤلات دون التطرق للمحاور الرئيسية .

٢/٥/١/١٣ : مستوى الاتساق :

تم توزيع ٢٠ قائمة استبيان بصورة مبدئية موزعة على الفئات للمستقضي منهم ، تم إخضاع البيانات المجمع لاختبار ألفا لتحديد مستوى الاتساق ، وقد بلغت قيمة معامل الاختبار ٠,٩٥٣ ، وهي درجة جيدة إحصائياً بالشكل الذي لم يتطلب معه إجراء أية تعديلات على البناء الهيكلي لقائمة الاستبيان .

٦/١/١٣ : آليات توزيع وتجميع قائمة الاستبيان :

اعتمد الباحث على التسليم المباشر باليد لقائمة الاستبيان مع توضيح أية استفسارات يرغب في بيانها من خلال المستقضي منهم .

وقد تم توزيع عدد ١٥٠ قائمة استبيان تم توزيعها على أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بالجامعات السعودية، والمراجعين الخارجيين ممارسي المهنة ، ومستخدمي القوائم المالية ، ويوضح الجدول توزيع قوائم الاستقصاء والاستجابات الواردة و المستبعدة والنسبة المئوية لكل فئة من مفردات العينة رقم (١-١٣) .

جدول رقم (١٣-١) ملخص قائمة الاستبيان موضوع البحث

النسبة المئوية لكل فئة في العينة	الاستجابات الصحيحة	الاستجابات المستبعدة	الاستجابات الواردة	الحجم المبدئي للعينة	فئة العينة
٤٢.١٥%	٤٣	٣	٤٦	٥٠	أعضاء هيئة التدريس
٣٢.٣٥%	٣٣	١٠	٤٣	٥٠	المراجعين الخارجيين
٢٥.٥٠%	٢٦	١٦	٤٢	٥٠	مستخدمي التقارير المالية
١٠٠	١٠٢	٢٩	١٣١	١٥٠	الإجمالي

المصدر : إعداد الباحث

٧/١/١٣ : آليات الإدخال :

تم إدخال قائمة الاستبيان من خلال إعطاء الرقم ١ للإجابة غير موافق تماماً ، وتدرج إلى ٥ والمعبرة عن موافق تماماً، حيث تم الإدخال على حزمة البرامج المكتبية Excel كبرنامج وسيط قبل نقل البيانات لحزمة برامج التحليل الإحصائي الإصدار ٢٣ والمعروفة اختصاراً بـ SPSS .

٨/١/١٣ : الأساليب الإحصائية :

اعتمد البحث على الأساليب التالية :

١/٨/١/١٣ : الأساليب الإحصائية الوصفية Descriptive Statistics

: Techniques

مجموعة من الأساليب المعتمد عليها لبيان المعلمات الإحصائية الرئيسية المتمثلة في المتوسط ، أقل قيمة ، أكبر قيمة ، التكرارات ، وتبعية المتغير للتوزيع الطبيعي ، حيث تعطي تلك الأساليب فكرة عامة عن خصائص التوزيع .

٢/٨/١/١٣ : إختبار ألفا Apha-cronbach :

يستخدم اختبار ألفا لتقدير مستوى الصدق قبل توزيع قائمة الاستبيان ، ثم اختبار مستوى الثبات بعد التوزيع ، ويعكس الاختبار بصفة عامة مستوى الاتساق بين مجموعة التساؤلات المكونة لقائمة الاستبيان .

**٣/٨/١/١٣ : اختبار كروسكال ولاس KRuskal -Walis:**

وهو اختبار لا معلمي يستخدم فى اختبار الفروق بين المتوسطات بين اكثر من عينتين مستقلتين ، ويستخدم فى حالة عدم توافر شروط الاختبار اللامعلمي ، وهو بديل لتحليل التباين .

**٤/٨/١/١٣ : معامل الارتباط سبيرمان :**

وهو اختبار لا معلمي يستخدم فى دراسة العلاقة بين المتغيرات لتحديد نوع وطبيعة العلاقة بين المتغيرات ، ويستخدم فى حالة عدم توافر شروط الاختبار اللامعلمي .

**٢/١٣ : تحليل البيانات واختبار فروض البحث**

**١/٢/١٣ اختبار الصدق (ألفا كرونباخ)**

تم اختبار صدق وثبات قائمة الاستبيان على جميع محاور الدراسة وبلغت قيمة معامل الفا كرونباخ ٠.٧٥ . وهى نسبة اكبر من ٠.٦٠ . وهو ما يؤكد صدق وثبات قائمة الاستبيان وصلاحيتها للتحليل .

**٢/٢/١٣ الخصائص الإحصائية الوصفية للمتغيرات الديموغرافية و تساؤلات قائمة الاستقصاء :**

**١/٢/٢/١٣ الخصائص الإحصائية الوصفية للمتغيرات الديموغرافية**

يبين الجدول التالي (١٣-٢) الخصائص الإحصائية الوصفية للمتغيرات الديموغرافية

تكرارات عناصر المتغيرات			الانحراف المعياري	أعلى قيمة	أدنى قيمة	المتوسط الحسابي	المتغير
مستخدم	مراجع	عضو تدريس	.٨	٣	١	١.٨٣	فئة المستقضي منهم
٢٦	٣٣	٤٣					
بكالوريوس	ماجستير	دكتوراه	.٧٩	٣	١	١.٧٤	المؤهل
٤٩	٣١	٢٢					
اخرى	تمويل	اقتصاد	.٩٩	٣	١	١.٤٧	التخصص
١	٨	٣					
١٠ من	من ٥ سنوات الى	اقل من ٥ سنوات	.٧	٣	١	١.٩٨	سنوات الخبرة
٣١	٣٨	٣٣					

المصدر: من إعداد الباحث وفق مخرجات التحليل الإحصائي

ومن الجدول السابق يتضح الآتي:

- مشاركة نسب كبيرة من أعضاء هيئة التدريس في الاستبيان وعددهم ٤٣ يليهم المراجعين ٣٣ وعدد ٢٦ مستخدم للقوائم المالية.
- اكبر تكرارات للمؤهلات العلمية المشاركة ٤٩ بكالوريوس وعدد ٣١ ماجستير و ٢٢ دكتوراه ، وكانت اغلبية التخصصات المشاركة في الاستبيان تخصص محاسبه
- سنوات الخبرة للمشاركين غالبيتها في المستوى المتوسط من ٥ الى ١٠ سنوات وكذلك وجد عدد كبير من ذوى الخبرات الكبيرة اكبر من ١٠ سنوات بلغ عددهم ٣٣ مشارك وينعكس ذلك زيادة القوة التحليلية للاستبيان.

١/٢/٢/١٣ الخصائص الإحصائية الوصفية لمحاوَر أسئلة الدراسة

- قبل توضيح الخصائص الوصفية للقسم الاول للأسئلة ، نوضح قيم المتوسطات الحسابية لمقياس ليكرت الخماسي والتي في ضوءها يتم الحصول

على النتيجة الخاصة بكل محور ، وتتمثل المتوسطات الحسابية لمقياس ليكرت الخماسي في الاتي :

جدول (١٣-٣) المتوسطات الحسابية لليكرت الخماسي

المستوى	المتوسط المرجح
غير موافق على الاطلاق	من ١ الى ١.٨٠
غير موافق	من ١.٨١ الى ٢.٦
محايد	من ٢.٦١ الى ٣.٤٠
موافق	من ٣.٤١ الى ٤.٢٠
موافق بشده	من ٤.٢١ الى ٥

- المصدر: من إعداد الباحث

وفى ضوء الجدول السابق يتم تحديد نتيجة كل محور من أقسام قائمة الاستقصاء

### ١/١/٢/٢/١٣ الخصائص الإحصائية الوصفية لمحاور أسئلة الدراسة- القسم

#### الأول

- يبين الجدول التالي (١٣-٤) الخصائص الإحصائية الوصفية لمحاور أسئلة الاستبيان- القسم الأول أهمية معايير التعليم المحاسبي الدولية:

جدول (١٣-٤) الخصائص الإحصائية الوصفية لمحاور أسئلة الاستبيان- القسم

#### الأول

القسم الاول	اسم المتغير	ترميز المتغير	الوسط الحسابي	أدنى قيمة	أعلى قيمة	الانحراف المعياري	النتيجة
أهمية معايير	تساهم معايير التعليم المحاسبي الدولية في وضع مجموع من الشروط والمتطلبات للقبول ببرامج التعليم المحاسبي	X1_1	٤.٩٤	١	٥	٠.٢٣	موافق بشده
	توصي برامج التعليم المحاسبي بضرورة الاهتمام بمناهج المحاسبة والمعرفة التنظيمية وتكنولوجيا المعلومات	X1_2	٤.٩٢	١	٥	٠.٢٧	موافق بشده

التعليم المحاسبي	X1_3	٤.٩٤	١	٥	.٢٣	موافق بشده
	X1_4	٤.٩٧	١	٥	.١٦	موافق بشده
	X1_5	٤.٩٤	١	٥	.٢٣	موافق بشده
	X1_6	٤.٩٥	١	٥	.٢١	موافق بشده
	X1_7	٤.٩٨	١	٥	.١٣	موافق بشده
	X1_8	٤.٩٤	١	٥	.٢٣	موافق بشده

- المصدر : من إعداد الباحث وفق نتائج التحليل الإحصائي

ومن الجدول السابق يتضح الاتي:

- أظهرت قيم المتوسط الحسابي لمتغيرات معايير التعليم المحاسبي وجود اتفاق حول الموافقة بشدة على جميع معايير التعليم المحاسبي وبخاصة دورها في دعم التطوير المهني المستمر حيث كانت اكبر متوسط حسابي شوهده ٤.٩٨ ، وكذلك الاهتمام بالقيم والقواعد الاهلاقية بلغ متوسطها ٤.٩٧ ، وترواحت باقي متوسطات متغيرات التعليم المحاسبي حول متوسط ٤.٩٤ ، وكلها تشير الى اتفاق معظم عينة الدراسة على اهمية معايير التعليم المحاسبي

٢/١/٢/٢/١٣ الخصائص الإحصائية الوصفية لمحاوَر أسئلة الدراسة- القسم

**الثاني**

- الجدول التالي (١٣-٥) الخصائص الإحصائية الوصفية لمحاوَر أسئلة

الاستبيان- القسم الثاني جودة الاداء المهني عن البعد البيئي:



جدول (١٣-٥) الخصائص الإحصائية الوصفية لمحاور أسئلة الاستبيان - القسم

الثاني

القسم الاول	اسم المتغير	ترميز المتغير	الوسط الحسابي	أدنى قيمة	أعلى قيمة	الانحراف المعياري	النتيجة
جودة الاداء المهني عن البعد البيئي	يساهم توافر متطلبات القبول في برامج التعليم المحاسبي عن البيئة المحيطة في تحسين الكفاءة الفنية للمراجع عن البعد البيئي	Y1_1	٤.٨٧	١	٥	.٣٣	موافق بشده
	يساهم الاهتمام بمناهج البيئة في برامج التعليم المحاسبي في تحسين الكفاءة الفنية للمراجع عن البعد البيئي	Y1_2	٤.٩٢	١	٥	.٢٧	موافق بشده
	يساهم توافر مجموعة من المهارات الفكرية والشخصية والتنظيمية والعلاقات وبخاصة عن البعد البيئي في رفع مستوى المهارات المهنية اللازمة لمراجعة البعد البيئي	Y1_3	٤.٩٢	١	٥	.٢٧	موافق بشده
	يساهم توافر مجموعة من القيم والاخلاقيات والسلوكيات المتعلقة بالبيئة في تحسين اداء المراجع عن البعد البيئي	Y1_4	٤.٩٠	١	٥	.٢٩	موافق بشده
	يساهم توافر مجموعة من متطلبات الخبرة العملية عن البيئة في تحسين اداء المراجع عن البعد البيئي	Y1_5	٤.٩٣	١	٥	.٢٥	موافق بشده
	يساهم توافر تقييم مستوي الكفاء المهنية للمراجع عن البعد البيئي في تحسين اداء المراجع عن البعد البيئي	Y1_6	٤.٨٨	١	٥	.٣٣	موافق بشده
	يساهم التطوير المهني المستمر للمراجع عن البعد البيئي في تحسين اداء المراجع عن البعد البيئي	Y1_7	٤.٩٥	١	٥	.٢١	موافق بشده
	يساهم وضع مجموعة من متطلبات الكفاءة المهنية عن البعد البيئي اللازمة للشركاء المسئولون عند مراجعة البعد البيئي في القوائم في تحسين اداء المراجع عن البعد البيئي	Y1_8	٤.٩١	١	٥	.٢٨	موافق بشده

- المصدر : من إعداد الباحث وفق نتائج التحليل الإحصائي

ومن الجدول السابق يتضح الاتي:

- اظهرت قيم المتوسط الحسابي لمتغيرات جودة الاداء المهني عن البعد البيئي وجود اتفاق حول الموافقة بشدة على جميع مؤشرات جودة الاداء المهني عن البعد البيئي وكان اكثر المؤشرات لها دور اكبر في جودة الاداء المهني البيئي هو التطوير المهني المستمر للبعد البيئي للمراجع حيث شوهد اكبر متوسط حسابي شوهد ٤.٩٥ ، يلي ذلك الخبرة العملية لمراجعة البعد البيئي ٤.٩٣ وكذلك المهارات المهنية لمراجعة ٤.٩٢ البعد البيئي ، وترواحت باقى

متوسطات متغيرات التعليم المحاسبي بين متوسط ٤.٨٧ ، ٤.٩٢ وكلها تشير الى اتفاق معظم عينة الدراسة مؤشرات جودة الاداء المهني عن البعد البيئي

### ٢/١/٢/٢/١٣ الخصائص الإحصائية الوصفية لمحاور أسئلة الدراسة - القسم

الثالث الجدول التالي (٦-١٣) الخصائص الإحصائية الوصفية لمحاور أسئلة

الاستبيان - القسم الثالث جودة المراجعة البيئية:

جدول (٦-١٣) الخصائص الإحصائية الوصفية لمحاور أسئلة الاستبيان -

القسم الثالث

القسم الاول	اسم المتغير	ترميز المتغير	الوسط الحسابي	أدنى قيمة	أعلى قيمة	الانحراف المعياري	النتيجة
جودة الاداء المهني عن البعد البيئي	تساهم جودة عملية التخطيط لمراجعة البعد البيئي في تحسين جودة المراجعة البيئية	Y2_1	٤.٩٣	١	٥	١.٠١	موافق بشده
	يساهم تقييم الرقابة الداخلية متضمنة الرقابة على البعد البيئي في تحسين جودة المراجعة البيئية	Y2_2	٤.٩٧	١	٥	١.٠٥	موافق بشده
	تساهم جودة ادلة الاثبات المتعلقة بمراجعة البعد البيئي في تحسين جودة المراجعة البيئية	Y2_3	٤.٩٤	١	٥	١.١٢	موافق بشده
	يساهم جودة تقرير المراجع عن البعد البيئي في تحسين جودة المراجعة البيئية	Y2_4	٤.٩٤	١	٥	١.١٦	موافق بشده

- المصدر : من إعداد الباحث وفق نتائج التحليل الإحصائي

ومن الجدول السابق يتضح الاتي:

- اظهرت قيم المتوسط الحسابي لمتغيرات جودة المراجعة البيئية وجود اتفاق حول الموافقة بشدة على جميع مؤشرات جودة المراجعة البيئية وكان اكثر المؤشرات لها دور اكبر في جودة المراجعة البيئية هو تقييم الرقابة الداخلية المتعلقة بالبعد البيئي حيث شوهد اكبر متوسط حسابي شوهد ٤.٩٥ ، يلي ذلك الخبرة العملية لمراجعة البعد البيئي ٤.٩٧ ، وتراوحت باقى متوسطات

متغيرات جودة المراجعة البيئية بين متوسط ٤.٩٣ ، ٤.٩٤ وكلها تشير الى اتفاق معظم عينة الدراسة مؤشرات جودة المراجعة البيئية.

### ٣/١٣ اختبار فروض البحث وتحليل النتائج:

- يسعى الباحث في هذا القسم الى اختبار فروض البحث التالية :

١/٣/١٣ الفرض الرئيسي الأول : لا توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين اراء المستقصى منهم حول أهمية معايير التعليم المحاسبي.

ولتحديد الاسلوب الاحصائي المناسب لاجراء هذا الاختبار تم استخدام اختبار Shapiro-wilk لتحديد مدي تبعية البيانات للتوزيع الطبيعي ، وباجراء الاختبار تم التوصل الى ان بيانات المتغيرات لا تتبع التوزيع الطبيعي ، ولا لاختبار الفروق بين متوسطات اكثر من عينتين مستقلتين في هذه الحالة ، يكون الاختبار المناسب هو Kruskal-Walis ، وباجراء الاختبار تم التوصل الى الاتي:

جدول (١٣-٧) نتائج اختبار كروسكال ولاس لاختبار الفرض الاول

تقييم المعنوية	مستوى المعنوية	٢١٣	متوسط الرتب			متغيرات معايير التعليم المحاسبي
			مستخدم التقارير	مراجعين	اعضاء التدريس	
غير معنوي	.٢١٣	٣.٠٩٤	٥٠.٥٨	٥٤.٥	٤٩.٧	تساهم معايير التعليم المحاسبي الدولية في وضع مجموع من الشروط والمتطلبات للقبول ببرامج التعليم المحاسبي
غير معنوي	.٠٨٥	٤.٩٣	٤٧.٦٥	٥٥.٥	٥٠.٧٦	توصي برامج التعليم المحاسبي بضرورة الاهتمام بمناهج المحاسبة والمعرفة التنظيمية وتكنولوجيا المعلومات
غير معنوي	.٢١٣	٣.٠٩	٥٠.٥٨	٥٤.٥	٤٩.٧٦	تساهم برامج التعليم المحاسبي في زيادة الاهتمام بالمهارات المهنية مثل المهارات الفكرية ومهارات الاتصالات والمهارات التنظيمية والعلاقات الشخصية وغيرها

غير معنوي	.١٢٢	٤.١٩	٥٣	٥٣	٤٩.٤٤	تؤكد معايير التعليم المحاسبي الدولية على ضرورة الاهتمام بالقيم والقواعد الاخلاقية والسلوكية وتحقيق المصلحة العامة
غير معنوي	.٠٩٢	٤.٧٧	٥٢.٥	٥٤.٥	٤٨.٥	تعمل برامج التعليم المحاسبي على دعم الخبرة العملية للمراجع بالشكل الذي يساهم في رفع الكفاءة الفنية لعملية المراجعة
غير معنوي	.٢٨٥	٢.٥٠	٥٠	٥٤	٥٠.٤٤	تهتم برامج التعليم المحاسبي بتقييم مستويات الكفاءة المهنية لدى المراجع لضمان تمتعه بمستوي ملائم لممارسة المهنة
غير معنوي	.٢٥٠	٢.٧٧	٥٢.٥	٥٢.٥	٥٠.١٣	تساهم برامج التعليم المحاسبي الدولية في دعم الاهتمام بالتطوير المهني المستمر للمراجعين
غير معنوي	.٤٥٦	١.٥٧	٥٢.٥٤	٥٢.٩٥	٤٩.٧٦	تضمن معايير التعليم الحاسبي الدولية ضرورة توافر متطلبات الكفاءة المهنية اللازمة للشركاء المسؤولين عند مراجعة القوائم المالية من خلال رفع مستوي الكفاءة الفنية ، و المهارات المهنية ، وقيم واخلاقيات المهنة

- المصدر : من إعداد الباحث وفق نتائج التحليل الإحصائي

### ومن الجدول السابق يتضح الاتي:

عدم وجود فروق ذات دلالة احصائية حول اهمية متغيرات معايير التعليم المحاسبي الدولية ، حيث ان قيمة مستوي المعنوية لجميع المتغيرات اكبر من .٠٥ ، وهو ما يشير الى عدم وجود اختلافات ذات دلالة احصائية بين افراد عينة الدراسة من كلا من اعضاء هيئة التدريس والمراجعين ومستخدمي القوائم المالية حول أهمية معايير التعليم المحاسبي ، وفي ضوء ذلك يتم قبول الفرض الاتي:

"لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين اراء المستقضي منهم حول اهمية معايير التعليم المحاسبي "

ويشير ذلك الى اتفاق غالبية عينة الدراسة من كل الفئات حول الموافقة على أهمية معايير التعليم المحاسبي الدولية

٢/٣/١٣ الفرض الرئيسي الثاني : لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين

معايير التعليم المحاسبي الدولية و تحسين جودة الاداء المهني للمراجع

الخارجي عن البعد البيئي "

وحيث ان بيانات متغيرات الدراسة لا تتبع التوزيع الطبيعي لذا سوف يعتمد الباحث في اختبار هذه العلاقة على الاختبار اللامعلمي معامل ارتباط سبيرمان ، وباجراء الاختبار كانت النتائج كالتالي:

جدول (١٣-٨) نتائج اختبار سبيرمان للفرض الثاني

رمز المتغير	X متغيرات معايير التعليم المحاسبي	المتوسط العام لمؤشرات جودة	مستوى	تقييم المعنوية
		الاداء المهني البيئي Total Y1	المعنوية	
		قيمة معامل الارتباط		
X1_1	تساهم معايير التعليم المحاسبي الدولية في وضع مجموع من الشروط والمتطلبات للقبول ببرامج التعليم المحاسبي	.٣٠	.٠٠٢	معنوي
X1_2	توصي برامج التعليم المحاسبي بضرورة الاهتمام بمناهج المحاسبة والمعرفة التنظيمية وتكنولوجيا المعلومات	.١٠	.٢٨٤	غير معنوي
X1_3	تساهم برامج التعليم المحاسبي في زيادة الاهتمام بالمهارات المهنية مثل المهارات الفكرية ومهارات الاتصالات والمهارات التنظيمية والعلاقات الشخصية وغيرها	.١٨٥	.٠٥	معنوي
X1_4	تؤكد معايير التعليم المحاسبي الدولية على ضرورة الاهتمام بالقيم والقواعد الاخلاقية والسلوكية وتحقيق المصلحة العامة	.٢٦	.٠٠٩	معنوي
X1_5	تعمل برامج التعليم المحاسبي على دعم الخبرة العملية للمراجع بالشكل الذي يساهم في رفع الكفاءة الفنية لعملية المراجعة	.١٩٢	.٠٥	معنوي
X1_6	تهتم برامج التعليم المحاسبي بتقييم مستويات الكفاءة المهنية لدى المراجع لضمان تمتعه بمستوي ملائم لممارسة المهنة	.٢٣	.٠٢	معنوي
X1_7	تساهم برامج التعليم المحاسبي الدولية في دعم الاهتمام بالتطوير المهني المستمر للمراجعين	.٢١١	.٠٣٤	معنوي

معنوي	.٠٠١	.٣١٩	تضمن معايير التعليم الحاسبي الدولية ضرورة توافر متطلبات الكفاءة المهنية اللازمة للشركاء المسئولون عند مراجعة القوائم المالية من خلال رفع مستوى الكفاءة الفنية ، و المهارات المهنية ، وقيم واخلاقيات المهنة	X1_8
-------	------	------	--	------

المصدر : اعداد الباحث وفق نتائج التحليل الاحصائي

### ومن الجدول السابق يتضح الاتي:

-وجود علاقة ارتباط ايجابي ذات دلالة احصائية بنسبة ٣٠% تقريبا بين وضع متطلبات للقبول ببرامج التعليم المحاسبي وتحسين جودة الاداء المهني للمراجع الخارجي عن البعد البيئي، مما يشير لاهمية رفع الكفاءة الفنية فى وتحسين جودة الاداء المهني للمراجع الخارجي عن البعد البيئي، فى حين اظهر معامل الارتباط عدم وجود ارتباط معنوي بين محتوى برامج التعليم المحاسبي وجودة الاداء المهني عن البعد البيئي وقد يشير ذلك الى ان تاثير مؤشرات الكفاءة المهنية تطغي فى تاثيرها بشكل اكبر على جودة الاداء المهني عن البعد البيئي ، ولكن قد يظهر تاثيرها على المدى الطويل.

-وجود علاقة ارتباط ايجابي ذات دلالة احصائية بين معظم عناصر التعليم المحاسبي وتحسين جودة الاداء المهني للمراجع الخارجي عن البعد البيئي، حيث بلغ معامل الارتباط لوضع متطلبات الكفاءة المهنية عن مراجعة القوائم المالية ٣٢% يليها الاهتمام بالقيم الاخلاقية ٢٦% يليها تقييم الكفاءات المهنية ٢٣% ، وبلغ معامل الارتباط للتطوير المهني المستمر ٢١% ، والخبرة المهنية للمراجع ١٩% ، وتشير كل هذه المتغيرات الى اهمية رفع الكفاءة الفنية والمهنية والتطوير المهني المستمر للمراجع فى تحسين جودة الاداء المهني للمراجع الخارجي عن البعد البيئي.

وفى ضوء ماسبق تشير غالبية مؤشرات معايير التعليم المحاسبي الى ارتباطها بشكل ايجابي مع تحسين جودة الاداء المهني للمراجع الخارجي عن البعد البيئي ، وفى ضوء ذلك يمكن رفض الفرض الاتي:

"لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين معايير التعليم المحاسبي الدولية و تحسين جودة الاداء المهني للمراجع الخارجي عن البعد البيئي "

وقبول الفرض التالي :

"توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين معايير التعليم المحاسبي الدولية و تحسين جودة الاداء المهني للمراجع الخارجي عن البعد البيئي "

**٣/٣/١٣ الفرض الرئيسي الثالث : لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين معايير التعليم المحاسبي الدولية و تحسين جودة المراجعة البيئية "**

وحيث ان بيانات متغيرات الدراسة لا تتبع التوزيع الطبيعي لذا سوف يعتمد الباحث فى اختبار هذه العلاقة على الاختبار اللامعلمي معامل ارتباط سبيرمان ، وباجراء الاختبار كانت النتائج كالتالي:

رمز المتغير	X متغيرات معايير التعليم المحاسبي	جودة المراجعة البيئية Total Y2	
		مستوى المعنوية	تقييم المعنوية
		قيمة معامل الارتباط	
X1_1	تساهم معايير التعليم المحاسبي الدولية في وضع مجموع من الشروط والمتطلبات للقبول ببرامج التعليم المحاسبي	.٠٠٧	.٢٦٤
X1_2	توصي برامج التعليم المحاسبي بضرورة الاهتمام بمناهج المحاسبة والمعرفة التنظيمية وتكنولوجيا المعلومات	.٣٢	.٠٩

X1_3	تساهم برامج التعليم المحاسبي في زيادة الاهتمام بالمهارات المهنية مثل المهارات الفكرية ومهارات الاتصالات والمهارات التنظيمية والعلاقات الشخصية وغيرها	. ١٤٤	. ١٤٨	غير معنوي
X1_4	تؤكد معايير التعليم المحاسبي الدولية على ضرورة الاهتمام بالقيم والقواعد الاخلاقية والسلوكية وتحقيق المصلحة العامة	. ٢٦٧	. ٠٠٧	معنوي
X1_5	تعمل برامج التعليم المحاسبي على دعم الخبرة العملية للمراجع بالشكل الذي يساهم في رفع الكفاءة الفنية لعملية المراجعة	. ٠٢٤	. ٨٠	غير معنوي
X1_6	تهتم برامج التعليم المحاسبي بتقييم مستويات الكفاءة المهنية لدى المراجع لضمان تمتعه بمستوى ملائم لممارسة المهنة	. ٣٠٥	. ٠٠٢	معنوي
X1_7	تساهم برامج التعليم المحاسبي الدولية في دعم الاهتمام بالتطوير المهني المستمر للمراجعين	. ١٤٩	. ١٣٤	غير معنوي
X1_8	تضمن معايير التعليم الحاسبي الدولية ضرورة توافر متطلبات الكفاءة المهنية اللازمة للشركاء المسؤولين عند مراجعة القوائم المالية من خلال رفع مستوى الكفاءة الفنية ، و المهارات المهنية ، وقيم واخلاقيات المهنة	. ٠٢٤	. ٨٠	غير معنوي

جدول (١٣-٩) نتائج اختبار سبيرمان للفرض الثالث

المصدر : اعداد الباحث وفق مخرجات التحليل الاحصائي

#### ومن الجدول السابق يتضح الاتي:

-وجود علاقة ارتباط ايجابي ذات دلالة احصائية بين كلامن (وضع شروط للقبل وفى برامج التعليم المحاسبي ،والاهتمام بالقيم الاخلاقية ، الاهتمام بتقييم الكفاءات المهنية ) وتحسين جودة المراجعة البيئية حيث بلغ معامل الارتباط لتلك المتغيرات على التوالي (٠.٢٦ ، ٠.٢٧ ، ٠.٣٠) وتشير هذه المتغيرات الى انها هى الاكثر ارتباطا بجودة المراجعة البيئية بجميع مراحلها .

- بينما لاتوجد علاقة ارتباط معنوية بين كلا من ( محتوى برامج التعليم المحاسبي، المهارات المهنية ، الخبرة العملية، التطوير المهني المستمر ، وضع متطلبات للكفاءة المهنية) وتحسين جودة المراجعة البيئية .



## وفى ضوء ما سبق

يمكن قبول الفرض العدمي " بعدم وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين معايير التعليم المحاسبي وجودة المراجعة البيئية" لكلا من :

-محتوي برامج التعليم المحاسبي، المهارات المهنية ، الخبرة العملية، التطوير المهني المستمر ، وضع متطلبات للكفاءة المهنية.

ورفض الفرض العدمي " بعدم وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين معايير التعليم المحاسبي وجودة المراجعة البيئية" ، وقبول الفرض البديل " وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين معايير التعليم المحاسبي وجودة المراجعة البيئية" لكلا من :

-وضع شروط للقبل وفى برامج التعليم المحاسبي ،والاهتمام بالقيم الاخلاقية ، الاهتمام بتقييم الكفاءات المهنية.

## ١٤-النتائج:

فى ضوء الدراسة الميدانية للبحث توصلت الدراسة الى:

- ١- وجود اتفاق بين اراء المستقضي منهم حول أهمية تطبيق معايير التعليم المحاسبي الدولية بكافة محاورها
- ٢- كانت اكثر محاور التعليم المحاسبي أهمية والتي حققت اعلى متوسط حسابي للموافقة بشدة على اهمية هذه المعايير هى كلا من أهمية التطوير المهني المستمر للمراجع الخارجي ، وكذلك الاهتمام بالقيم الاخلاقية وقواعد السلوك المهني .
- ٣- وجود علاقة ارتباط ايجابية بين كلا من ( وضع شروط للقبول فى برامج التعليم المحاسبي ، الاهتمام بالمهارات المهنية ،القيم الاخلاقية والسلوكية ،

الخبرة العلمية للمراجع ، تقييم مستويات الكفاءة المهنية ، التطوير المهني المستمر ، ووضع متطلبات لكفاءة المراجعين ) وتحسين الاداء المهني للمراجع عن البعد البيئي ، بينما لا يوجد ارتباط بين محتوى برامج التعليم المحاسبي وتحسين الاداء المهني للمراجع عن البعد البيئي.

٤- اكثر متغيرات التعليم المحاسبي لها ارتباط ايجابي مع تحسين جودة الاداء المهني للمراجع عن البعد البيئي هي الاهتمام بوضع متطلبات الكفاءة للمراجع فى ضوء المعايير ٨ للتعليم المحاسبي ووضع شروط للقبول فى التعليم المحاسبي فى ضوء المعيار الاول للتعليم المحاسبي ، حيث تساهم تلك المعايير بشكل اكبر فى تحسين جودة الاداء المهني عن البعد البيئي للمراجع.

٥- وجود علاقة ارتباط ايجابية بين كلا من وضع شروط للقبول فى برامج التعليم المحاسبي والاهتمام بالقيم الاخلاقية ، وتقييم مستوى الكفاءة المهنية وتحسين جودة المراجعة البيئية فى ضوء معايير التعليم المحاسبي.

٦- لم تتوصل الدراسة لاي ارتباط معنوي بين باقي متغيرات التعليم المحاسبي ( محتوى التعليم المحاسبي ، المهارات المهنية، والخبرة العملية ، التطوير المستمر، ومتطلبات الكفاءة للمراجع) وجودة المراجعة البيئية.

٧- تعتبر عملية التخطيط لمراجعة البعد البيئي وتقييم الرقابة الداخلية والحصول على ادلة اثبات كافية عن البعد البيئي وجودة التقرير عن مراجعة البعد البيئي لها دور كبير في تحسين جودة المراجعة البيئية.

٨- ان معايير التعليم المحاسبي الدولية تساهم فى تحسين جودة الاداء المهني للمراجعي عن البعد البيئي ، وينعكس ذلك على جودة مراجعة البعد البيئي للشركات.

## ١٥-التوصيات :

فى ضوء نتائج البحث التى تم التوصل إليها يمكن الخروج بالتوصيات التالية:

- ١- تبني رؤية الاتحاد الدولي للمحاسبين فى تطبيق محتويات معايير التعليم المحاسبي الدولية فى ضوء احدث تعديلات لها ، وعقد الندوات والمؤتمرات للتعريف باهمية تطبيق هذه المعايير
- ٢- وضع شروط للقبول فى برامج التعليم المحاسبي عن البعد البيئى من خلال المعرفة بالبيئة المحيطة ، نظرا لمساهمته فى تحسين جودة الاداء المهني للمراجع عن البعد البيئى .
- ٣- اضافة مناهج متخصصة عن البيئة والبعد البيئى فى برامج التعليم المحاسبي بالشكل الذي يساهم فى رفع مستوى الكفاء الفنية عن البعد البيئى لدى مراجع الحسابات.
- ٤- الاهتمام بتنمية المهارات الفكرية والتنظيمية والشخصية وتطوير العلاقات مع الجهات المعنية بالحفاظ على البيئة بالشكل الذي يساهم فى رفع مستوى الكفاء الفنية عن البعد البيئى لدى مراجع الحسابات.
- ٥- الاهتمام بوضع منظومة قيم وسلوكيات خاصة بالبعد البيئى تساهم فى رفع الكفاءة المهنية للمراجع لدى البيئة وزيادة حرصه على تحقيق المصلحة العامة.
- ٦- وضع برامج متخصصة لتقييم كفاءة المراجعين عن البعدي البيئى ، بحيث يكون هناك كفاءات متخصصة بكفاءة عالية فى مراجعة البعد البيئى.
- ٧- انشاء مراكز متخصصة للتطوير المهني المستمر للمراجعين عن البعد البيئى ، مع تقديم هذه المراكز شهادات تخصصية تفيد تمتعه بالقدر الكافي من الكفاء الفنية والمهنية عن مراجعة البعد البيئى.

٨- قيام المرجعين بتبني البعد البيئي في كافة مراحل عملية المراجعة ويمكن تقسيم المهام في ضوء ذلك البعد ، حيث يتم اخذ البعد البيئي في التخطيط للمراجعة ، تقييم الرقابة الداخلية ، الحصول على ادلة اثبات مستقلة وذات جودة عالية عن البعد البيئي ، ومراعاة معايير الجودة في التقرير عن البعد البيئي.

٩- وضع تخصص المراجعة البيئية محل اهتمام الجهات الاكاديمية والعمل على تطويره ، وانشاء قسم متخصص في المراجعة البيئية ، ويتولى ذلك مهمة وضع خطة بحثية لطلاب الدراسات العليا والاساتذة للبحث في مجال المراجعة البيئية ، بالشكل الذي ينعكس على تحسين جودة المراجعة البيئية ، والمساهمة في تحقيق التنمية المستدامة.

## ١٦- الدراسات المستقبلية المقترحة:

في ضوء ما تم تناوله في موضوع الباحث ونتائج وتوصياته، تفتح الدراسة الافاق المستقبلية نحو الدراسات التالية:

١- دور معايير التعليم المحاسبي الدولية في تحسين جودة تبني معايير التقارير

المالية الدولية IFRS

٢- اثر تطبيق معايير التعليم المحاسبي الدولية على تحسين جودة التقارير المالية

٣- تدويل خدمة المراجعة المهنية في ضوء معايير التعليم المحاسبي واثره على جودة المراجعة.

٤- اثر جودة المراجعة البيئية على تكلفة التمويل

٥- دور معايير التعليم المحاسبي في تحسين جودة المراجعة الداخلية واثرها على جودة المراجعة الخارجية.

## ١٧-المراجع :

### أولاً: المراجع العربية:

- ١- احمد، تهانى ابوالقاسم ، والعكام ، عماد الدين عوض .(٢٠١٦). "تقييم فاعلية إداء المراجعة البيئية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن (BSC) : بحث ميداني على عينة من المنشآت الصناعية بولاية الخرطوم"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، مجلد ٧ ، عدد ٢ ، ص ص ١٤٧-١٩٠.
- ٢- آدم ، احمد ، و محمد ، موسى .(٢٠١٥). " تطوير مهنة المحاسبة بين مقتضيات التعليم المحاسبي ومتطلبات سوق العمل في السودان"، مجلة جامعة غرب كردفان للعلوم والإنسانيات - جامعة غرب كردفان – السودان ، عدد ١٠ ، ص ص ٣١٥-٣٥٠.
- ٣- بن صالح ، عبدالله سليمان.(٢٠١٦). " أهمية تطوير العلاقة بين مخرجات التعليم الأكاديمي والخبرات الميدانية في برامج التعليم المحاسبي"، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية –مخبر التنمية الاقتصادية والبشرية –جامعة سعد دحلب البليدة- الجزائر، عدد ١٣، ص ص ٧-١٦.
- ٤- الجمهودي، ايمان عبدالفتاح.(٢٠١٩). " دور العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في تحسين حوكمة الشركات المصرية: دراسة ميدانية"، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة ، ع٦٤ ، ص ٤٩٩-٥٢٥.
- ٥- الجند، عاطف يحيى.(٢٠١٨). " الدور المرتقب لمراجع الحسابات عند تقييم المراجعة البيئية لأغراض تقارير التنمية المستدامة : دراسة ميدانية"، المجلة العمية للدراسات التجارية والبيئية ، كلية التجارة بالاسماعلية ، جامعة قناة السويس ، مجلد ٩ ، عدد ٤ ، ص ص ١-٢٩.
- ٦- حشيش ، اكرم محمد .(٢٠١٥). "إطار مقترح لتطبيق معايير التعليم المحاسبي"، المؤتمر الضريبي الثاني والعشرين بعنوان : تطوير النظام الضريبي المصري في ضوء متطلبات الاستثمار والتنمية - الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب – مصر ، مجلد ٤ ، ص ص ١-٣٢.
- ٧- خليل ، راند عثمان.(٢٠١٩). " دور قواعد سلوك وآداب المهنة الخاصة بالمحاسبين المهنيين الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين ( دليل اخلاقيات ) فى جودة المراجعة" ، المجلة العمية للدراسات التجارية والبيئية ، كلية التجارة بالاسماعلية ، جامعة قناة السويس ، مجلد ١٠ ، عدد ١ ، ص ص ٤٤٧-٤٦٣.

- ٨- رحمانى ، موسى ، و سردوك ، فاتح (٢٠١٤) "مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الاكاديمية والهيئات المهنية للمراجعة"، مجلة العلوم الانسانية - جامعة محمد خضير بسكرة، العدد ٣٥/٣٤، ص ص ١٨١-١٩٨
- ٩- روانى، ابوحفص .(٢٠١٤). "المراجعة البيئية للمؤسسات كأداة لتحقيق التنمية المستدامة"، مجلة رؤى اقتصادية ، جامعة الوادي - كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ٦٤، ص ص ١٨٥-٢٠٠
- ١٠- روانى، ابوحفص .(٢٠١٧). "المراجعة البيئية وسبل تطبيقها فى الجزائر فى ضوء التجارب الدولية"، رسالة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية ، جامعة ابي بكر بلقايد.
- ١١- سعودي، إبراهيم سعد إبراهيم.(٢٠١٦). "قياس وتفسير أثر جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات على مخاطر التقارير المالية: دراسة ميدانية"، الفكر المحاسبي ، مج ٢٠، ١٤، ص ص ١١٤١-١١٦٨
- ١٢- سلطان، حاتم غانم.(٢٠١٨). "دراسة أثر الضغوط الخارجية والثقافة التنظيمية للمنشأة على تبنى ممارسات المحاسبة الإدارية البيئية ودورها فى تحسين الأداء البيئى والمزايا التنافسية: دراسة ميدانية"، الفكر المحاسبي ، مجلد ٢٢ ، عدد ٤ ، ص ص ٢٠١-٢٦٥
- ١٣- سمره ، ياسر محمد ، و الموازينى ، رياض عبده. "أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن على قياس جودة عملية المراجعة : دراسة ميدانية فى الجمهورية اليمنية"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية ، مج ١٠، ١٤، ص ص ٣٩٨-٤٢٨
- ١٤- شيو، اسماعيل محمد ، و محمد ، همر السر .(٢٠١٥). "مدى التزام منظمات الأعمال السودانية بمتطلبات المراجعة البيئية: دراسة ميدانية"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، مجلد ٢٩ ، عدد ١ ، ص ص ١٣٣-١٦٩
- ١٥- الشعبانى ، منى محمد علي.(٢٠١٨). " دور مراجعة البعد البيئى فى دعم تقارير التنمية المستدامة: دراسة استكشافية فى منشآت الأعمال فى البيئة المصرية"، الفكر المحاسبي ، مج ٢٢، ٣٤، ص ص ٢٥٤-٣١٦.
- ١٦- عرب، محمد عبدالعزيز.(٢٠١٤). "١١ طار مقترح لتطوير برامج التعليم المحاسبي الجامعي فى المملكة العربية السعودية فى ضوء الاتجاهات الحديثة لمتطلبات المعايير الدولية للتعليم المحاسبي"، مجلة البحوث المالية والتجارية ( كلية التجارة جامعة بور سعيد - مصر)، عدد ١ ، ص ص ١٦٦-٢٢١.

- ١٧- علي ، باسم رشيد ، السجيني ، صبري عبد الحميد ، و حافظ ، سماح طارق .(٢٠١٧). " إطار مقترح لمراجعة الأنشطة البيئية وأثره على قيمة المنشأة: دراسة تطبيقية" ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة.
- ١٨- الفار ، محمد محمد سليمان.(٢٠١٧). " المسئولية القانونية لمراقب الحسابات في ظل التأكيد على تقرير الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية" ، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية ، مجلد ٨ ، ملحق ، ص ص ٢٢١-٢٥٣
- ١٩- فهمي ، عبير محمد رياض .(٢٠١٩). " أثر إستخدام تكنولوجيا المعلومات والإتصالات في تطوير منظومة التعليم المحاسبي لتلبية متطلبات الجودة والاعتماد : دراسة ميدانية" ، مجلة الفكر المحاسبي ، مجلد ٢٣ ، عدد ١ ، ص ص ٣٣٥-٣٩٤ .
- ٢٠- الفكي ، الفاتح الأمين عبد الرحيم ، (٢٠١٤) ، "تصور مقترح لتطبيق معايير التعلم المحاسبي ودورها في ضبط جودة مناهج المحاسبة في الجامعات السعودية" ، المجلة العربية لضمان جودة التعليم الجامعي-السعودية ، المجلد السابع العدد ١٦ ، ص ص ١٠٩-١٣٨ .
- ٢١- موسى ، الطيب حامد إدريس .(٢٠١٣). " معايير المراجعة البيئية و مسؤوليات المراجع طبقا للمعايير البيئية" ، مجلة كلية العلوم الإدارية للبحوث العلمية ، جامعة أم درمان الإسلامية - كلية العلوم الإدارية ، عدد ١ ، ٥٠-١٠٤
- ٢٢- النعامي ، على سليمان.(٢٠١٦). " مجالات مساهمة المعايير المهنية العامة للمراجعة على جودة وتحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي : دراسة ميدانية على المراجعين بمحافظات غزة - فلسطين" ، مجلة جامعة القدس المفتوحة للبحوث الإدارية والاقتصادية ، جامعة القدس المفتوحة ، مجلد ٢ ، عدد ٦ ، ص ص ٢٥٥-٢٨٦ .
- ٢٣- النيهوم ، مصطفى سالم .(٢٠١٦). " إطار مقترح لدراسة العلاقة بين فعالية لجنة المراجعة وجودة الأداء المهني لمراقب الحسابات: دراسة ميدانية على الشركات المساهمة الليبية" ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، عدد ١ ، ص ص ٥٩٣-٦١٦

## ثانياً: المراجع الأجنبية:

- 1- Abdelhak,E.El Amer,A.,Alhares,A., and Mclaughlin,C.(2019)." Auditors' ethical reasoning in developing countries: the case of Egypt", **International Journal of Ethics and Systems**, Vol. 35 No. 4, 2019 pp. 558-583 .
- 2- Ali.S.(2017)." Obstacles of Auditing the Environmental Performance of Industrial Corporations: An Analytical Field Study",**Journal of Empirical Research in Accounting & Auditing: An International Journal** Vol. 4 Issue 1, p88-130.
- 3- Anis, A. (2017), "Auditors' and accounting educators' perceptions of accounting education gaps and audit quality in Egypt", **Journal of Accounting in Emerging Economies**, Vol. 7 No. 3, pp. 337-351. <https://doi.org/10.1108/JAEE-08-2016-0070>
- 4- Appiah,B.(2020). "Does the severity of a client's negative environmental, social and governance reputation affect audit effort and audit quality?", **Journal of Accounting and Public Policy**, In press, corrected proof, Available online 15 January 2020, Article 106713
- 5- Blandon,J.,Bosch,J. and Ravenda,D.(2019)." Is there a gender effect on the quality of audit services?", **Journal of Business Research** ,Vol.96 ,PP 238–249
- 6- Bucaro,A.(2019)." Enhancing auditors' critical thinking in audits of complex estimates", **Accounting, Organizations and Society**, Volume 73, Pages 35-49
- 7- IFAC,(2019)."Hand book of International Education Pronouncement s-International Education Standards"
- 8- Khan, T. (2017), "The initiation of environmental auditing in the United States", **Managerial Auditing Journal** , Vol. 32 No. 8, pp. 810-826. <https://doi.org/10.1108/MAJ-06-2016-1393>
- 10- Kutluk,F., Donmez,A., Utku,B. ,and Erdogan,M.(2012). " Expectation of accounting professionals from accounting education: An Antalya



research", **Procedia - Social and Behavioral Sciences**,vol 62, PP 418 – 423

- 11- Pratam ,A.(2015), " Bridging the Gap between Academicians and Practitioners on Accountant Competencies: An Analysis of International Education Standards (IES) Implementation on Indonesia's Accounting Education", **Procedia - Social and Behavioral Sciences**, Volume 211, , pp 19-26.
- 12- Rebele,J. and Pierre,E.(2019)." A commentary on learning objectives for accounting education programs: The importance of soft skills and technical knowledge", **Journal of Accounting Education** ,Vol.48 ,PP 71–79
- 13- Ruban,R and Ryden ,L.(2019)." Introducing environmental auditing as a tool of environmental governance in Ukraine", **Journal of Cleaner Production**, Volume 212, , Pages 505-514
- 14- Sugahara,S. and Watty,K.(2016)." Global convergence of accounting education: An exploratory study of the perceptions of accounting academics in Australia and Japan", **Asian Review of Accounting**, Vol. 24 No. 3, pp. 254-273
- 15- Suttipun,M., Sattayarak,O., Duangpanya,P. , and Runglertkengkrai,S.(2018)." Relationship between competency as per the international education standards for accounting professionals and the awareness and understanding of the Thai financial reporting standards for small and medium sized enterprises: A case study of accounting professionals in Thailand's southern region", **Kasetsart Journal of Social Sciences**,PP 1-7.
- 16- Weihrich, D. (2018), "Performance auditing in Germany concerning environmental issues", **Sustainability Accounting, Management and Policy Journal**, Vol. 9 No. 1, pp. 29-42
- 17- Yao, S., Pan, L. and Zhang, Z. (2019), "Does environmental disclosure have an auditing effect?",

**Managerial Auditing Journal**, Vol. 35 No. 1, pp. 43-66.  
<https://doi.org/10.1108/MAJ-10-2018>

- 18- Zenuni,B, and Miti,M .(2017)." Compliance with International Education Standards of Accounting in European Union Countries, the Case of Albania as An Official Candidate for Accession to The EU", **European Journal of Social Sciences Education and Research** ,Vol 11,No.2,pp 92-99
- 19- Zenuni ,B.(2017). " Characteristics of Accountancy Education", **European Journal of Social Sciences Education and Research**, Vol.10 Nr. 2,pp 34-42.