

مدى مساهمة التعليم المحاسبي في تحسين كفاءة المدقق الخارجي على ضوء المعيار الدولي للتعليم

المحاسبي IES 08 في بيئة الأعمال الجزائرية؛

The extent of the contribution of accounting education to improving the efficiency of the external auditor in light of the International Standard for Accounting Education IES 08

مريم واكر* ومحمد مداحي**

*: جامعة حسيبة بن بو علي بالشلف، m.ouaker@univ-chlef.dz؛

** : جامعة البويرة أكلي محند أولحاج، meddahi26@gmail.com

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح أهمية مواكبة التطورات العلمية والعملية على المستوى الدولي وخاصة في مجال التعليم المحاسبي، والدور الذي يمكن أن تلعبه في تحسين كفاءة المدقق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية والارتقاء بمستوى المهنة، وذلك من خلال إجراء دراسة تحليلية للمعيار الدولي للتعليم المحاسبي IES 08 الذي يقدم مجموعة من التقنيات التي من شأنها أداء مزاوولي المهنة وكفاءتهم، ومن أهم النتائج المتوصل إليها، أن متطلبات المعيار الدولي للتعليم المحاسبي IES 08 تمثل الحد الأدنى من الكفاءة الواجبة لتحقيق الأهداف المرجوة من عملية التدقيق، وضمان الكفاءة الفنية، المهارات المهنية والقيم المهنية والأخلاقية لدى ممارسي مهنة التدقيق الخارجي، وبالتالي ضرورة الاهتمام بتحديث مناهج التعليم المحاسبي والتدقيقي في بيئة الأعمال الجزائرية وتطويرها بما يتلاءم مع متطلبات المعيار الدولي للتعليم المحاسبي IES 08.

الكلمات الدالة: تعليم محاسبي؛ الكفاءة؛ المدقق الخارجي؛ IES 08؛

ABSTRACT:

This study aims to clarify the importance of keeping up with scientific and practical developments at the international level, especially in the field of accounting education, and the role that it can play in improving the competence of the external auditor in the Algerian business environment and upgrading the level of the profession, by conducting an analytical study of the International Standard for Accounting Education IES 08 which It introduces a set of techniques that will perform the performance and competence of practitioners of the profession, and among the most important findings is that the requirements of the International Standard for Accounting Education 08 IES represent the minimum required

competency to achieve the desired objectives of the audit process, and to ensure technical competence, professional skills, professional and ethical values of practitioners. The profession of external auditing, and therefore the need to pay attention to updating the curricula of accounting and auditing education in the Algerian business environment and developing them in line with the requirements of the International Standard for Accounting Education IES 08;

Keyword: Accounting education; Competence; the external auditor; IES 08.

1. المقدمة:

فرضت المشاكل المحاسبية والانهيارات المالية العديدة التي شهدتها كبريات المؤسسات عبر العالم حالة من عدم الرضا لدى الأطراف المستفيدة من خدمات المحاسبة والتدقيق، وتعرضت على إثرها مهنتي المحاسبة والتدقيق إلى العديد من الانتقادات وتزايدت الضغوط على المشرعين لاتخاذ الإجراءات الكفيلة لحماية حقوق أصحاب المصالح في الحصول على احتياجاتهم المناسبة من المعلومات المتضمنة في القوائم المالية المصادق عليها من طرف المدقق الخارجي بوصفه خبيراً ومؤهلاً مهنياً لإبداء الرأي عن صدق وعدالة القوائم المالية في التعبير عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة محل التدقيق.

ومن هنا اقتضت الضرورة بالعمل على تحسين مهنة التدقيق الخارجي والوصول الى مستوى الجودة المقبول، وفي سبيل تحقيق ذلك، قامت العديد من الهيئات والمنظمات المهنية للمحاسبة والتدقيق بمراجعة وتقييم قواعد السلوك المهني المطبقة لدى شركات التدقيق والمؤسسات الفردية وقدمت توصيف وظيفي أو معايير مهنية وإرشادات لتحسين نوعية خدمات المحاسبة والتدقيق والتأكد من تمام هذه العملية على النحو المناسب، والتي من بينها المعايير الدولية للتعليم المحاسبي IESS الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC وذلك بوصفها أحد أهم إصداراتها والتي تمثل أنماطاً لما يجب أن تكون عليه العمل المحاسبي عبر العالم، وبالتالي إمكانية الاسترشاد بها من قبل مختلف والمنظمات المهنية لتطوير الأداء المهني في مجال المحاسبة والتدقيق وذلك للتكامل العضوي والشكلي بين المهنتين، ومن بين أهم هاته المعايير المعيار الدولي للتعليم المحاسبي IES 08 الذي يقدم مجموعة من الأدوات التي تعمل على بيئة تطوير أداء مزاولي مهنة التدقيق الخارجي من خلال توفير درجة عالية من المرونة في استيعاب التغيرات الكبيرة في مجالي المحاسبة والتدقيق بالشكل الذي يساهم في الوفاء بمتطلبات الكفاءة المهنية للمدقق.

ومن هنا كان لابد من دراسة القواعد السلوكية والمهنية التي يتم الاستناد عليها في بيئة الأعمال الجزائرية لتحقيق الكفاءة في عملية التدقيق والحكم على مدى نجاعتها في ظل الغياب التام لمعيار محلي في الموضوع ذو الشأن يوضح إجراءات ومراحل تقييم العمل المؤدى من قبل

شركات التدقيق أو المؤسسات الفردية في الجزائر وعليه تتمثل إشكالية دراستنا في السؤال الرئيسي التالي: ما مدى مساهمة التعليم المحاسبي في تحسين كفاءة المدقق الخارجي على ضوء المعيار الدولي للتعليم المحاسبي IES 08 في بيئة الأعمال الجزائرية؟
الأسئلة الفرعية: ومن أجل معالجة معمقة ونوعية لهذه الإشكالية لابد من إدراج الأسئلة الفرعية التالية:

1. هل تضمن التشريعات المحلية الحالية التي تنظم مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر توفر الكفاءة المهنية لدى مزاولي المهنة؟
 2. ما مدى اعتماد المعيار الدولي للتعليم المحاسبي IES 08 "الكفاءة المهنية للشركاء المسؤولون عن عمليات تدقيق القوائم المالية" لضمان تحقيق الكفاءة المهنية لدى مزاولي مهنة التدقيق في الجزائر؟
 3. كيف يمكن أن يساهم تطبيق المعيار الدولي للتعليم المحاسبي IES 08 في تحقيق الكفاءة المهنية لدى مزاولي مهنة التدقيق في الجزائر؟
- الفرضيات: على ضوء الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية المنبثقة منها تتمحور الفرضية الرئيسية للدراسة حول ما يلي: "يؤدي عدم اعتماد دليل واضح للرقابة لتحقيق للمدقق الخارجي إلى انخفاض مستويات الخدمة التدقيقية"؛
نطرح الفرضيات التالية:

1. لا تضمن التشريعات الحالية التي تنظم مهنة المحاسبة والتدقيق توفير المستوى المطلوب من الكفاءة المهنية لدى مزاولي المهنة؛
 2. في ظل غياب معايير محلية تعمل على تحقيق كفاءة الأداء المهني للمدقق الخارجي، يستند المدقق الخارجي في الجزائر إلى المعيار الدولي للتدقيق IES 08 من أجل تحقيق ذلك.
 3. يؤدي الاسترشاد بالمعيار الدولي للتدقيق IES 08 في بيئة الأعمال الجزائرية إلى رفع من مستويات خدمات التدقيق وضمان جودتها.
- أهمية الدراسة: تأتي أهمية هذه الدراسة من أهمية تحقيق الكفاءة المهنية لدى مزاولي مهنة التدقيق في الجزائر، من خلال اكتساب المهارات والخبرات المناسبة والمطلوبة، والتي يجب تضمينها ضمن برامج التعليم المحاسبي كأحد أهم المتطلبات لضمان جودة المخرجات، وبما يتماشى مع التغيرات التي تشهدها مهنة المحاسبة في بيئة الأعمال الدولية استنادا إلى المرجعية الدولية المتعارف عليها وهي المعايير الدولية للتعليم المحاسبي IESS وخاصة المعيار IES 08 "الكفاءة المهنية للشركاء المسؤولون عن عمليات تدقيق القوائم المالية"؛

أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى توضيح متطلبات المعيار الدولي للتعليم المحاسبي IES 08 ودورها في تطوير كفاءة المدقق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية من خلال توفير المهارات والخبرات اللازمة لمزاولة المهنة التي يجب إكسابها لخريجي التعليم المحاسبي، والتعرف على مدى ملائمة التأهيل العلمي والعملي الذي يحصل عليه المدقق الخارجي في مناهج التعليم المحاسبي لبيئة العمل.

هيكل الدراسة: للإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية، تم تقسيم موضوع الدراسة إلى ثلاثة محاور؛ محور نظري يتم التطرق فيه إلى مختلف المفاهيم التي تشرح متغيرات الدراسة بشكل مفصل، ومحور الدراسات السابقة يصف ما أهم ما تناولته الدراسات ذات الصلة بموضوع البحث والنتائج المتوصل إليها، وأخيرا جانب تطبيقي يختبر أولا الفرضيات وتحليل النتائج المتوصل إليها ويعرض التوصيات التي قد تخدم الموضوع مستقبلا.

2. الجانب النظري للدراسة: يشتمل الإطار النظري للدراسة التعرض إلى التعليم المحاسبي والمعايير الدولية ذات العلاقة به، وبالأخص المعيار IES 08 لتوفير فهم أفضل حول المهارات المطلوبة من مهني المحاسبة والتدقيق في بيئة الأعمال المتغيرة وفقا لمرجعية دولية مقبولة عموما، قائمة على الكفاءة المهنية التي يفرضها ويقرها التعليم المحاسبي.

1.1. مفهوم التعليم المحاسبي: يعرف التعليم المحاسبي على أنه اكساب طلبة المحاسبة كما من المعلومات التي تتضمن مجموعة من الأسس والمهارات والأخلاق المهنية، والتي تساهم في تحقيق الاستفادة الكاملة منها، وتخرجهم بمستوى جيد من القدرة والكفاءة والتمكن من مواجهة التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية والاجتماعية. (سلمان و مهدي ، 2020 ، صفحة 160)؛

2.2. المعايير الدولية للتعليم المحاسبي IESs: تعتبر معايير التعليم المحاسبي نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسات العملية فيما يتعلق بالتعليم المحاسبي والتي يجب توفرها لدى المحاسبين وهي موجهة أساسا للجهات التي تعتم بالتعليم المحاسبي من جامعات ومعاهد متخصصة أو هيئات مهنية، وتصدر عن المجلس الدولي لمعايير التعليم المحاسبي IAESB التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC. (محمد و محمود، 2020 ، صفحة 104)؛

وتصف هاته المعايير الممارسات الجيدة المقبولة عموما لعمليتي التعليم والتأهيل اللازمة لإعداد محاسبين مؤهلين، وذلك لما توفره هذه المعايير من عناصر أساسية لمحتوى التأهيل العلمي والعملي الضروري لدى مزاولي المهنة والتي تتمتع بالقبول الدولي لأنها تصدر عن الهيئة المهنية الأولى التي تعنى بشؤون المحاسبة والتدقيق، وقد أصدر المجلس حتى الآن

ثمانية معايير دولية للتعليم المحاسبي آخرها المعيار الدولي للتعليم المحاسبي IES 08 "الكفاءة المهنية للشركاء المسؤولون عن عمليات تدقيق القوائم المالية".

3.2. المعيار الدولي للتعليم المحاسبي IES 08 "الكفاءة المهنية للشركاء المسؤولون عن عمليات تدقيق القوائم المالية":

1.3.2. تاريخ صدور المعيار: صدر هذا المعيار من قبل المجلس الدولي لمعايير التعليم المحاسبي IAESB ليدخل حيز التطبيق الفعلي للمدققين الخارجيين وتشجيع الاعتماد عليه عام 2008، إلا أنه بقي معلق التنفيذ إلى غاية الإنتهاء من التعليق عليه من قبل المجلس في 2016/03/15 ليدخل حيز التطبيق الفعلي في 2016/07/01. (الفتلي، علي، ومالك، 2016، صفحة 06)؛

1.3.2. الهدف من المعيار: يهدف هذا المعيار إلى توضيح متطلبات الكفاءة المهنية التي تطور أداء المدقق والمحافظة على دوره الأساسي أثناء تدقيق القوائم المالية؛ (IAESB, 2019, p. 98)

4.2. كفاءة المدقق الخارجي: تعرف الكفاءة على أنها مجموعة من المعارف والقدرات الدائمة والمهارات المكتسبة عن طريق استيعاب معارف وخبرات مرتبطة فيما بينها في مجال معين؛ (أبو غيدا، 2014، صفحة 14)؛

وتعتبر الكفاءة المهنية للمدقق على المعرفة الكافية والمتخصصة في مجالات المحاسبة والتدقيق، والمهارة في تطبيق تلك المعرفة حسب اختلاف الظروف، وكذلك الأسلوب الذي يكتسبه المدقق من التعليم والتدريب الكافي؛ (أبو غيدا، 2014، صفحة 15)؛

محليا، يظهر الإهتمام بتأهيل المدقق الخارجي والاعتناء بكفاءته من خلال حرص المجلس الوطني للمحاسبة على فرض نوع من الرقابة على أعمال التدقيق من خلال المرسوم التنفيذي 11 - 24 المؤرخ في 27 - 01 - 2011 الذي يوضح الخمسة لجان التي يحتويها المجلس والمتمثلة في :لجنة تقييس الممارسات المحاسبية، لجنة الاعتماد، لجنة التكوين، لجنة الانضباط والتحكيم، بالإضافة إلى لجنة مراقبة النوعية، (حسين ويعقوب، 2019، الصفحات 66 - 67) والتي تعمل على تحقيق ما يلي (بهلولي، 2016 - 2017، صفحة 128):

- إعداد طرق العمل في مجال جودة الخدمات؛
- إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية؛
- ضمان جودة المراجعة الموكلة لمهنيي المحاسبة؛
- إعداد معايير تتضمن كيفية تسيير وتنظيم المكاتب؛
- إعداد تدابير تسمح بضمان مراقبة جودة خدمات المكاتب؛

- ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات؛
 - إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة الجودة؛
 - تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن.
- ويرى الباحثان أن كفاءة المدقق الخارجي تعني قدرته على تنفيذ مهامه بمستوى مقبول، بالإضافة إلى التخطيط للعمل وإنجاز المهام المطلوبة باستخدام المهارات والمعرفة المكتسبة على النحو الملائم؛ وتتأثر كفاءة المدقق الخارجي بمجموعة من العوامل تتعلق أساسا بالمواصفات الشخصية للمدقق؛ تأهيله العلمي والعملية استقلاليه ومدى بذله للعناية المهنية أثناء تأدية مهامه، وذلك لارتباطها بمعايير التدقيق المقبولة عموما الصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA، ويعتبر التأهيل العلمي والعملية والتدريب والتعليم المستمر أهم عامل يؤثر على كفاءة المدقق الخارجي.

3. الدراسات السابقة: تناولت العديد من الدراسات موضوع التعليم المحاسبي ومن عدة جوانب، نقتصر في هذا البحث على ذكر الدراسات التالية:

1.3. دراسة قيصر علي عبيد الفتلي، أحمد ماهر محمد علي، ياسر صاحب مالك، (2019):
مقال حول "دور معيار التعليم المحاسبي رقم 08 -متطلبات كفايات مراقبي الحسابات- في تنمية قدرات خريجي طلبة المعهد العلي للدراسات المحاسبية؛

تدور إشكالية هاته الدراسة حول مدى مساهمة تطبيق المعيار الدولي للتعليم المحاسبي IES 08 وتطوير مهارات طلبة المعهد العالي للدراسات المحاسبية، حيث تطرق الباحثين إلى متطلبات كفايات مراقبي الحسابات حسب المعيار وواقع التعليم المحاسبي في المعهد العالي للدراسات المحاسبية، ومن أهم النتائج المتوصل إليها أن هناك ضعف واضح في مواكبة المناهج المحاسبية والتدقيقية من قبل المعهد العالي للدراسات المحاسبية، وضعف في اهتمام أعضاء هيئة التدريس في المعهد بالجوانب العلمية والتطبيقية على ضوء المعايير الدولية.

2.3. دراسة موفق عبد الحسين محمد، أحمد خالد محمود، (2020) مقال حول "تدقيق البرامج التدريبية لطلبة المحاسبة القانونية -دراسة تطبيقية في المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - : تدور إشكالية هاته الدراسة حول تأثير البرامج التدريبية لطلبة المحاسبة القانونية على مستوى كفاءة وفعالية الأداء العلمي والعملية المفروض تحقيقه من قبل المؤسسات المعنية بإعداد وتأهيل محاسبين مهنيين. حيث تطرق الباحثين إلى مدى الحاجة إلى معايير التعليم المحاسبي الدولية وكيفية تدقيق البرامج التدريبية في ظل معايير التعليم المحاسبي الدولية، ومن أهم النتائج المتوصل إليها أن البرامج التدريبية لا تشمل الأساليب الحديثة في التدقيق

كالتدقيق القائم على المخاطر وبرامج كشف الغش والاحتيايل في القوائم المالية، واقتصار أماكن التدريب على الهيئات والشركات العمومية.

3.3. دراسة 2020 Chunyan Li ،Lei Ruan مقال حول "The application of empirical study in accounting education, an example of internal control and cash

dividend: تدور إشكالية هذه الدراسة حول تأثير التعليم المحاسبي على مستوى التعليم العالي ودوره الأساسي في إثراء وتحسين طرق البحث في مجالات المحاسبة، وكيف يمكن أن يساهم هذا التكوين على سبيل الذكر لا الحصر في تطوير الجانب العملي والتجريبي في مجال الرقابة الداخلية، حيث تطرق الباحثان إلى مختلف الجوانب النظرية المتعلقة بالتعليم المحاسبي والرقابة الداخلية، وتظهر نتائج هذه الدراسة أن آلية حوكمة الجودة العالية للرقابة الداخلية يمكن أن تقلل من تضارب الوكالة بين المطلعين على الشركات المدرجة والأطراف الخارجية.

4.3. دراسة هوارية مبسوط، عمار درويش، 2016، مقال حول "واقع التعليم المحاسبي

ومدى استجابته لمتطلبات مهنة المحاسبة في الجزائر": تدور إشكالية هذه الدراسة حول واقع التعليم المحاسبي بالجامعات والمدارس المتخصصة في الجزائر، ومدى توافقه مع متطلبات سوق العمل، وتطرق الباحثان إلى الإطار التصوري والتشريعي للنظام المحاسبي في الجزائر، ومختلف الجوانب النظرية المتعلقة بالتعليم المحاسبي ومتطلبات نجاحه، وتشير نتائج الدراسة إلى أنه من أجل تنمية التعليم المحاسبي بالجزائر لا بد من انتهاج سياسة تكوين واضحة لتساير الإصلاح المتعلق بالتطبيق وبالمهنة، وبالتالي يجب تفعيل العلاقة بين الجامعة والمتعاملين الاقتصاديين لتدريب الطلاب والحصول على التكوين المناسب في الجانب الميداني.

4. الجانب التطبيقي: نظرا لتعدد الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق من مستثمرين ومقرضين

وجهاً حكومية، واعتمادهم على الرأي المعطى من قبل المدقق حول القوائم المالية بصفة مطلقة نظرا لمحدودية سلطتهم في الحصول على المعلومات، وجب توفر عنصر الكفاءة في العمل المؤدى من أجل ضمان الثقة والمصداقية في رأي المدقق، والتي تساعد على اتخاذ القرارات بكل دقة وموضوعية، وينال النقاش المتعلق بكفاءة المدقق الداخلي اهتماماً أكبر من قبل الهيئات المهنية في مجالي المحاسبة ولتدقيق، إذ توضح معايير التعليم المحاسبي أن الكفاءة تتوقف على مدى القدرة على تنفيذ المهام المطلوبة حسب المعيار المطلوب للوصول إلى الأداء المطلوب، وتركز معايير التدقيق المقبولة عموماً على مفهوم الكفاءة من خلال معيار التأهيل العلمي والعملية، ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

1.4. متطلبات كفاءة المدقق الخارجي حسب المعيار الدولي للتعليم المحاسبي IES 08:

يقدم المعيار الدولي للتعليم المحاسبي IES 08 ثلاث متطلبات رئيسية للكفاءة تتمثل في الكفاءة

الفنية؛ المهارات المهنية؛ القيم المهنية، الأخلاق والمواقف، وشروط الإيفاء بهذه المتطلبات، ويمكن توضيحها من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم 01: متطلبات كفاءة المدقق الخارجي حسب المعيار الدولي للتعليم المحاسبي IES 08

مخرجات التعلم	مجال الاختصاص
الكفاءة الفنية	
<ul style="list-style-type: none"> - تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية كجزء من استراتيجية التحقق الشاملة؛ - تقييم الاستجابات لمخاطر الأخطاء الجوهرية؛ - تقييم مدى توثيق إجراءات التدقيق وفقا للتشريع المعمول به؛ - إبداء رأي تدقيق مناسب في تقرير التدقيق. 	التدقيق
<ul style="list-style-type: none"> - تقييم مدى إعداد المؤسسة لقوائمها المالية وفقا للمعايير والأطر المحلية والدولية؛ - تقييم الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح عن الأحداث ضمن القوائم المالية وفقا لمعايير إعداد التقارير المالية المعمول بها؛ - تقييم الأحكام والتقديرات المحاسبية؛ بما في ذلك تقديرات القيمة العادلة، التي قدمتها الإدارة؛ - تقييم مدى كفاية العرض العادل للقوائم المالية خاصة فيما يتعلق بفرض الاستمرارية؛ 	المحاسبة المالية وإعداد التقارير
<ul style="list-style-type: none"> تقييم هيكل الحوكمة وإجراءات تقييم المخاطر التي تؤثر على القوائم المالية؛ 	الحوكمة والمخاطر
<ul style="list-style-type: none"> تحليل القطاعات التي تعمل ضمنها المؤسسة محل التدقيق وغيرها من العوامل الخارجية (السوق، المنافسة، التكنولوجيا...) التي لها تأثير على تقييم مخاطر التدقيق؛ 	بيئة الأعمال
<ul style="list-style-type: none"> تقييم الإجراءات المتبعة لمعالجة مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم لمالية فيما يتعلق باحتمال الوعاء الضريبي؛ 	فرض الضرائب
<ul style="list-style-type: none"> تقييم بيئة تكنولوجيا المعلومات لتحديد الضوابط والإجراءات التي تتعلق بعرض وإعداد القوائم المالية؛ 	تكنولوجيا المعلومات
<ul style="list-style-type: none"> تقييم عدم الامتثال للقوانين لتحديد أثر ذلك على استراتيجية التدقيق الشاملة؛ 	قوانين الأعمال
<ul style="list-style-type: none"> تقييم مصادر التمويل المتاحة، والأدوات المالية المستخدمة لتقييم التدفقات النقدية؛ 	الإدارة المالية والتمويل
المهارات المهنية	
<ul style="list-style-type: none"> العمل على حل مشاكل التدقيق باستخدام التحليل النقدي؛ 	التثقف
<ul style="list-style-type: none"> التواصل بشكل فعال مع فريق التدقيق والمساهمة في حل المشاكل من خلال التشاور الفعال؛ 	العلاقات البيئية والاتصال
<ul style="list-style-type: none"> العمل كنموذج يحتذى به لفريق المشاركة، وإرشاد وتوجيه فريق التدقيق؛ 	الشخصية
<ul style="list-style-type: none"> - تقييم مدى احتواء فريق التدقيق على خبراء موضوعين وكفاء لتنفيذ عملية التدقيق؛ - إدارة ارتباطات التدقيق من خلال توفير القيادة وإدارة المشاريع؛ 	التنظيمية
القيم المهنية، الأخلاق والمواقف	
<ul style="list-style-type: none"> تعزيز جودة التدقيق في جميع الأنشطة مع التركيز على حماية المصلحة العامة؛ 	الالتزام بالصالح العام
<ul style="list-style-type: none"> تطبيق الحكم والشك المهني في تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق لاستخلاص النتائج؛ 	الحكم والشك المهني
<ul style="list-style-type: none"> تطبيق المبادئ الأخلاقية كالاستقامة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية اللازمة والسرية والسلوك المهني في إجراءات التدقيق وتحديد القرار الأخلاقي للمأزق الأخلاقي؛ 	المبادئ الأخلاقية

يوضح الجدول أعلاه المتطلبات الرئيسية لتحقيق الكفاءة المهنية للشريك المسؤول عن تدقيق القوائم المالية والتي تتمثل في الكفاءة الفنية؛ المهارات المهنية؛ القيم المهنية، الأخلاق، والمواقف، وشروط الإيفاء بهذه المتطلبات عن طريق مجموعة من الأدوات الواجب القيام بها، والمهارات التي يكتسبها المدقق من استعمال هاته الأدوات.

2.4. متطلبات كفاءة المدقق الخارجي حسب معايير التدقيق المقبولة عموماً GAAS: تعرف المعايير على أنها نماذج أو مقاييس للأداء يتم وضعها من طرف السلطات المهنية أو عن طريق الاتفاق العام لتكون مرشداً عاماً يوضح طريقة العمل. (شريقي ، 2013 ، صفحة 19)، ولأغراض التدقيق تعبر المعايير عن درجة الجودة المقبولة والمطلوبة من المدقق عند تنفيذه لإجراءات التدقيق التي يطبقها والأهداف التي يخطط للوصول إليها، وقد كانت محل اهتمام العديد من المنظمات المهنية وعلى رأسها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين). عثمان، 1999، صفحة 22)؛

وتمثل معايير التدقيق المقبولة عموماً مجموعة من المعايير التي تحظى بالقبول العام، توضح مختلف الجوانب الشخصية المتعلقة بالمدقق، إجراءات العمل الميداني بهدف الوصول إلى رأي محايد عن سلامة القوائم المالية، وإبراز هذا الرأي في شكل تقرير لغرض إيصاله للأطراف المعنية). الصباغ، أحمد، و العثماوي، 2008 ، صفحة 48)؛

وتعتمد كفاءة المدقق الخارجي حسب هذه المعايير على مدى توفر الجودة والتنوعية في الأداء المطلوب تقديمه من قبل المدقق والتي تشترط حصوله على التأهيل العلمي والعملية المناسب، والتعليم والتدريب المستمر، في مختلف المجالات خصوصاً فيما تعلق بالمجال المحاسبي باعتباره أساس عملية التدقيق، إذ لا يمكن أن يكون المدقق ماهراً قبل أن يكون محاسباً ماهراً، وتمثل كفاءة المدقق الخارجي حسب معايير التدقيق المقبولة عموماً بما يلي:

3.4. التأهيل العلمي: يشترط هذا الجزء من المعيار أن يحصل المدقق على الدرجة العملية المناسبة التي توفر له قدراً من المعرفة يتم الحصول عليه من خلال الدراسة في المعاهد والكليات التي تقدم له مجموعة من المقاييس في المحاسبة والتدقيق، ولا يعتبر هذين المجالين كافيين عند التأهيل العلمي للمدقق، بل يجب أن يحصل على مجموعة من المعارف في الجانب السلوكي، الإدارة، الاتصال وفي الحاسبات الآلية، بحوث العمليات، الإحصاء وغيرها من العلوم الأخرى التي تمكنه من تنفيذ المهام على نحو غير تقليدي. (شريم و بركات، 2011، صفحة 47)؛

وفي ذات السياق يرى الباحثان أن برامج التعليم المحاسبي التي يتلقاها طلبة المحاسبة كجزء من برامج التعليم العالي أو التكوين على مستوى المعاهد المتخصصة، قد تكون إحدى

الأدوات التي تسهم في تأهيل وتكوين مدققين تتوفر لهم القدرة والكفاءة على أداء واجباتهم على أكمل وجه ووفق أسس علمية، والمساهمة في حل المشاكل المتعرض لها من خلال امتلاكه لقاعدة واسعة من المعارف المتعددة وإحاطته بالجانب النظري والمفاهيمي للمهنة، وهو ما يركز عليه عنصر الكفاءة الفنية ضمن متطلبات المعيار الدولي للتعليم المحاسبي IES 08.

ولأن إجراءات التدقيق تتطلب قدرا من الحكم الشخصي بغض النظر عن مستوى التعلم الرسمي الذي يحص عليه المدقق، لا بد من حصول هذا الأخير على الخبرة الكافية وقدرا معيناً من التدريب لضمان تنفيذ مهمة التدقيق بالشكل المطلوب، ويرتفع مستوى التدريب مع ارتفاع المستوى الذي يعمل عنده المدقق، (المغربي، 2016، صفحة 32) وتقع على مكاتب التدقيق مسؤولية تدريب المدققين العاملين بها من أجل الارتقاء بكفاءاتهم ومهاراتهم المهنية؛ (شريم و بركات، 2011، صفحة 48)؛

وفي ذات السياق يرى الباحثان أن تحقيق الكفاءة في الأداء المهني للمدقق يستمر باستيفاء مجموعة من المتطلبات الإضافية واكتساب الخبرة والحصول على التدريب المناسب، والتوجه نحو الجانب التقني والميداني للمهنة، وذلك لأن غياب معايير ملزمة وواجبة التطبيق على تدريب أو تكوين ميداني للمدقق في مجال المحاسبة والتدقيق -باعتبارهما متكاملان- يعطل جزءا كبيرا من خريجي طلبة المحاسبة والتدقيق، وبالتالي ضرورة إقامة دورات تدريبية أو تكوينية لدى الطلبة في مجال المحاسبة والتدقيق لضمان المستوى الأدنى من الخبرة في المجال، وقد تميل معايير التعليم المحاسبي ومتطلبات المعيار الدولي للتعليم المحاسبي IES 08 إلى دعم فكرة تأهيل المدقق عند تنفيذ مهامه، وذلك من خلال متطلبات الكفاءة المهنية.

4.4. التعليم والتدريب المستمر: تعرف مهنة التدقيق تطورا مستمرا وديناميكية فرضتها عليها التطورات والتغيرات في جميع المجالات المتعلقة بها كالجانب الاقتصادي، السياسي، التشريعي والتكنولوجي، وهو ما يتطلب من المدقق مواكبة هذه التطورات والمستجدات التي تطرأ على المهنة دوريا وبشكل مستمر، وذلك للتمكن من تلبية متطلبات الأطراف المستفيدة من عمليات التدقيق، ويكون ذلك من خلال القيام بشكل دوري ومستمر بما يلي: (عبد الصمد، 2018، صفحة 40):

- تتبع التطورات والبحوث الحديثة في مختلف العلوم المتعلقة بمجال عمل المدقق؛
- استمرار الإطلاع على الحالات التطبيقية، وما تنشره الهيئات والجمعيات العلمية والأكاديمية والمحلية الدولية، من تقارير ودراسات عن تطبيقات للممارسات الفعلية في ميدان المحاسبة والتدقيق؛

- الإطلاع على التعديلات في مختلف القوانين ذات الصلة (قانون الضرائب، القانون التجاري، قانون الصفقات ...)
 - التكوين المستمر في التكنولوجيات الحديثة وكل ما يتعلق بها من برامج الحاسب المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق والتعامل الإلكتروني مع مختلف البيانات والمعلومات المالية.
- وفي ذات السياق يرى الباحثان أن اكتساب الإطار المفاهيمي لمزاولة المهنة والحصول على التدريب المناسب قد لا يعتبر مؤشرا كافيا للحكم على كفاءة العمل المنجز من قبل المدقق، إنما يتعدى ذلك إلى ضرورة تطوير العناصر المحاسبية للإطار المفاهيمي لدى كل من الطلبة ومهنيي المحاسبة والتدقيق والمجتمع ككل، وذلك من خلال الإطلاع على الأبحاث والتعديلات الحديثة في مختلف القوانين والأنظمة وتوسيع النظر إلى المستجدات الدولية في المجال، وذلك لأن هذه المهنة تعتمد على مخرجات التعليم المحاسبي (الطلبة) والبناء الصحيح لها.**
- وبالتالي إمكانية سد الفجوة بين مخرجات أقسام المحاسبة وبيئة العمل عن طريق برامج التعليم المحاسبي والمساهمة في تكوين مهنيين ذوي شهادات مؤهلة لممارسة المهنة. الأمر الذي يحتم على الجهات المسؤولة أحداث تغييرات مستمرة لمواكبة هذه التطورات وتبني برامج التعليم المحاسبي على أعلى مستوياتها.

5. الجانب التحليلي:

1.5. الطريقة والأدوات: في إطار معالجتنا لموضوع مدى مساهمة التعليم المحاسبي في تحسين كفاءة المدقق الخارجي على ضوء المعيار الدولي للتعليم المحاسبي IES 08 اعتمدنا على الأسلوب التحليلي من خلال استقراء المتطلبات التي يقدمها المعيار الدولي للتعليم المحاسبي IES 08 ومعايير التدقيق المقبولة عموما GAAS وعلاقتها بكفاءة المدقق الخارجي، وذلك بالاعتماد على مختلف النشرات والتقارير الصادرة عن الهيئات الدولية على غرار الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ومجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية IEASB، والتي تشجع على تطبيق معايير التعليم المحاسبي الدولية، مع التركيز على دورها في مجالي المحاسبة والتدقيق في ضبط إطار مرجعي مستقبلي يضمن الممارسة السليمة والحديثة لمهنة التدقيق الخارجي.

2.5. النتائج ومناقشتها: في ظل مناقشتنا لمختلف جوانب هذه الدراسة توصلنا إلى الإجابة على الإشكالية الرئيسية المطروحة: **ما مدى مساهمة التعليم المحاسبي في تحسين كفاءة المدقق الخارجي على ضوء المعيار الدولي للتعليم المحاسبي IES 08 في بيئة الأعمال الجزائرية؟، حيث يمثل التعليم المحاسبي أحد المرتكزات الأساسية التي تقوم عليها البيئة الدولية لتحقيق مستوى مقبول من الكفاءة لدى المهتمين بمجال المحاسبة والتدقيق، نظرا لدوره الرئيسي في حقل التعليم الأكاديمي وتطوير الكوادر المهنية للممارسة الميدانية للمهنة، إذ تمثل متطلبات**

المعيار الدولي للتعليم المحاسبي IES 08 الحد الأدنى من الكفاءة الواجبة لتحقيق الأهداف المرجوة من عملية التدقيق والتي تفتقر إلى وجود منهج محاسبي تدقيقي معتمد على مستوى التعليم العالي أو المعاهد المتخصصة بالتعليم المحاسبي، وبالتالي قد يعكس عدم اعتماد المناهج التي يقدمها التعليم المحاسبي على مستوى التعليم العالي أو المعاهد المتخصصة في الجزائر مستوى منخفض من الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي، ما يستدعي ضرورة الاهتمام بتحديث مناهج التعليم المحاسبي والتدقيقي على مستوى الجامعات الجزائرية وتطويرها بما يتلائم مع متطلبات المعيار الدولي للتعليم المحاسبي IES 08؛

فقد ركزت متطلبات المعيار الدولي للتعليم المحاسبي IES 08 ومعايير التدقيق المتعارف عليها ضمن عنصر التأهيل العلمي والعملي (والمعتمدة في بيئة الأعمال الجزائرية على خلاف معايير التعليم المحاسبي الدولية) على ضرورة تأهيل المدقق الخارجي في الجانب الأكاديمي والميداني، وهو ما ينفي صحة الفرضية الأولى والثانية على حد سواء، إذ تعمل معايير التدقيق المتعارف عليها على ضمان نوع من جودة العمل المؤدى من قبل المدقق باعتبارها معمول بها في بيئة الأعمال الجزائرية في ظل غياب وعدم تبني المعايير الدولية للتعليم المحاسبي IESs، غير أن اعتماد هذه الأخيرة وبالأخص المعيار الدولي للتعليم المحاسبي IES 08 من شأنه توفير مهارات وكفاءات المدقق الخارجي من خلال الاعتراف بالجانب النظري والمفاهيمي للمهنة، والاهتمام أكثر بمهارات الفنية والكفاءات المهنية والجانب الأخلاقي.

3.5. الخلاصة:

تمثل متطلبات المعيار الدولي للتعليم المحاسبي الحد الأدنى المطلوب الذي من شأنه ضمان حصول المدقق الخارجي على التأهيل المهني والميداني أثناء مرحلة التكوين، والتي تمكنه من استيعاب التغيرات في البيئة المحاسبية والتدقيقية والوفاء بمتطلبات الكفاءة الفنية، المهارات المهنية والقيم المهنية، الأخلاق والمواقف وفقا لمتطلبات المعيار الدولي للتعليم المحاسبي IES 08 بما ينعكس على مخرجات التعليم المحاسبي من جهة وعلى كفاءة المدقق الخارجي الجزائري أثناء تأدية مهامه من جهة أخرى؛

وبناء على النتائج المتوصل إليها، يمكن تقديم التوصيات التالية:

- ضرورة الاهتمام بتحديث مناهج التعليم المحاسبي والتدقيقي في بيئة الأعمال الجزائرية وتطويرها بما يتلاءم مع متطلبات المعيار الدولي للتعليم المحاسبي IES 08؛
- الاهتمام أكثر بتدريب خريجي طلبة المحاسبة والتدقيق وتكثيف البرامج والدورات التكوينية لاكتساب الخبرة وتعزيز مهاراتهم في مجال المهنة؛

- العمل على سد الفجوة بين التعليم المحاسبي وما هو مطلوب من المخرجات في مهنتهم مستقبلا وذلك عن طريق إيجاد استراتيجيات للتعليم المحاسبي؛
- العمل على صقل كفاءة خريجي قسم المحاسبة والتدقيق والاهتمام بمهارات الاتصال، المهارات الذهنية، والمهارات الشخصية؛
- المساهمة في تنمية مهارات الخريجين، والرفع من قدراتهم ومعارفهم في البرامج والاستفادة من آخر المستجدات العلمية المعرفية؛
- السعي لتقوية أداء الطلبة وتقييم تحصيلهم الأكاديمي بما يحقق مخرجات كفؤة وقادرة على مواجهة متطلبات البيئة المهنية؛
- التأكيد في برامج التعليم المحاسبي على المهارات المهنية والقيم والأخلاقيات المهنية؛
- تغيير أساليب التدريس والتعليم المحاسبي بما يتلاءم مع احتياجات المهنة، منها ما هو سلوكي كأخلاقيات المهنة، ومنها ما هو فني كالقدرة المحاسبية وأخرى شخصية كالاتصال والتعلم الذاتي؛
- تطوير مناهج التعليم المحاسبي وإدخال الأجهزة والتقنيات الحديثة وذلك لإعداد محاسب كفاء ومؤهل للممارسة المهنة؛

6. الهوامش والمراجع:

IAESB .(2019). handbook of international education pronouncements.

أحمد عبد المولى الصباغ، عادل عبد الرحمن أحمد، و كامل أحمد السيد العشماوي. (2008). أساسيات

المراجعة ومعاييرها (الإصدار 01). القاهرة، مصر.

أمل محمد سلمان، و حسام محمد علي مهدي . (2020). برنامج التعليم المحاسبي واحتياج سوق العمل - دراسة ميدانية- . المجلة العراقية للعلوم الإدارية، 16 (63).

سهام طالب حسين، و محمد يعقوب. (2019). الآفاق المختلفة لتفعيل جودة التدقيق الخارجي في الجزائر. مجلة التكامل الإقتصادي،، 07 (03).

عبد الرزاق محمد عثمان. (1999). ، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، 2 (الإصدار 01). العراق، العراق.

عبيد سعد شريم ، و لطف حمود بركات. (2011). أصول مراجعة الحسابات (الإصدار 03). صنعاء: الأمين للنشر والتوزيع.

عبيد محمود أبو غيدا. (2014). العوامل المؤثرة في كفاءة المدقق للكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة. دمشق، سوريا.

عمر شريقي . (2013). التنظيم المهني للمراجعة،. سطييف، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.

عمر علي عبد الصمد. (2018). محاضرات في التدقيق المحاسبي .

يوم 5 أكتوبر 2021، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، ISBN 978-9931-9547-0-5

قيصر علي عبيد الفتلي، أحمد ماهر محمد علي ، و ياسر صاحب مالك. (2016). ور معيار التعليم المحاسبي الدولي رقم 08 "متطلبات كفاية مراقبي الحسابات " في تنمية قدرات خريجي طلبة المعهد العالي للدراسات المحاسبية.

محمد فاتح محمود البشير المغربي. (2016). *المراجعة والتدقيق الشرعي* (الإصدار 01). عمان، الأردن: دار الجنان للنشر والتوزيع.

موفق عبد الحسين محمد، و أحمد خالد محمود. (2020). تدقيق البرامج التدريبية لطلبة المحاسبة القانونية على وفق معيار التعليم المحاسبي الدولي IES 05 -دراسة تطبيقية في المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية /جامعة بغداد. مجلة كلية مدينة العلم، 12(01).

نور الهدى بهلولي. (2016-2017). *أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر -دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين*. سطيف، الجزائر.