

تأثير التأهيل العلمي والعملية على الأداء المهني لمراجعي الحسابات دراسة تطبيقية على المراجعين في ليبيا

د. شعبان إمام أحمد سالم - قسم المحاسبة كلية الاقتصاد العجيلات، جامعة الزاوية

ملخص الدراسة :

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة التعرف على المتطلبات اللازمة لحياسة التأهيل العلمي والعملية لمراجعي الحسابات في كل من الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة (بريطانيا) وجمهورية مصر العربية وليبيا، كما تهدف هذه الدراسة إلى اختبار ما إذا كانت هذه المتطلبات تؤثر فعلاً على الأداء المهني لمراجعي الحسابات، وذلك من خلال الدراسة الميدانية، ومن أجل ذلك تم توزيع 74 قائمة استقصاء، على عينة الدراسة المكونة من المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة في مكاتب المحاسبة والمراجعة، وبعد تجميع وتحليل البيانات إحصائياً، توصلت الدراسة إلى أن غالبية المشاركين في الدراسة، متفقون حول وجود تأثير إيجابي للتأهيل العلمي والعملية لمراجعي الحسابات على أدائهم المهني، وأن درجة تأثير المؤشرات المتعلقة بالتأهيل العلمي والعملية لمراجعي الحسابات على أدائهم المهني يشير إلى درجة تأثير إيجابي قوي إلى قوي للغاية، كما أوصت الدراسة بأهمية الاهتمام بالتأهيل العلمي والعملية لمراجعي الحسابات لما له من أثر إيجابي على أدائهم المهني، وذلك من خلال، الاهتمام بمرحلة التعليم الجامعي بكليات المحاسبة، والتأكيد على مطلب سنوات الخبرة في مجال المراجعة، ووضع اشتراط التعليم المهني المستمر واختبار الزمالة، والاهتمام ببرامج تدريب المراجعين من الناحيتين العلمية والعملية، والعمل على تنظيم الندوات والمؤتمرات المهنية، وتحسين مهارة المراجعين في اللغة الإنجليزية .

كلمات مفتاحية : التأهيل العلمي، التأهيل العملية، الأداء المهني، مراجعي الحسابات.

1- الجانب العام للدراسة :

1-1- مقدمة الدراسة :

تتطلب الممارسة المهنية في المراجعة أن يقوم بها من أعد إعداداً علمياً وعملياً جيداً، ويعني ذلك أن يكون المراجع على درجة كافية من الإعداد في مجال المحاسبة والمجالات المرتبطة بالمهنة، التي يتحصل عليها بالتعليم النظامي، والممارسة العملية، وبالطبع لا يقتصر التأهيل العلمي والمهني اللازم على مجالات المحاسبة والمراجعة

فقط، وإنما يشمل - بالإضافة إلى ذلك - مجالات أخرى ذات علاقة بالمهنة؛ كالمعرفة والخبرة بالأنظمة واللوائح التي تحكم نشاط المنشآت وعملياتها التي يقوم المراجع بتقديم خدماتها لها، وتأثير الظروف البيئية على نشاط المنشآت، سواءً الاقتصادية أو الاجتماعية أو السياسية (1)، كما أن نجاح المراجع في أداء مهامه لا يتحقق من خلال التأهيل العلمي الذي حصل من خلال سنوات الدراسة السابقة على مزاولة المهنة، وإنما يتطلب الأمر استمرار الدراسة لتحديث ما لديه من معلومات ومعرفة فنية عن أصول المحاسبة والمراجعة (2).

2-1- مشكلة الدراسة :

تتزايد أهمية مشكلة التأهيل في المراجعة، لما لها من وضع فريد بين المهنيين سواءً من حيث دور المراجع في الحكم والتقدير فيما يعرض له من نواحٍ فنية، وإمضائه بالتقييم، وإبداء الرأي عما قد يسند إليه من الأمور، التي تتطلب إبداء الرأي أو من ناحية تعدد الأطراف التي تعتمد على عمله، وما يوجد من تضارب بين مصالحها المختلفة ودور المراجع في التوفيق بين متطلبات هذه الأطراف، أو من ناحية السلطة التقديرية للمراجع في كافة الأمور المتعلقة بالمراجعة، أو من ناحية اختيار ما يتخذ من إجراءات وأساليب، وتقديره لما هو ضروري نسبياً، وما هو غير ذلك، أو من حيث المشاكل التي يتعرض لها المراجع أثناء قيامه بالعمل، وما تتميز به من اتصال بالنواحي القانونية، والاقتصادية، والإدارية، والمالية، وغيرها، وهذا الوضع الفريد لمهنة المراجعة جعل من مشكلة التأهيل المشكلة الأساسية للمراجع، حيث إنه إذا انعدم التأهيل، أو ضعف بالنسبة للمراجع أو مساعديه، فلن تكون هناك أية قيمة لعملية المراجعة ككل (3)، ويمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤل التالي :

" هل يؤثر التأهيل العلمي والعملية على الأداء المهني لمراجعي الحسابات؟ "

3-1- اهداف الدراسة :

يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في محاولة وضع إطار فكري لتفسير متطلبات التأهيل العلمي والعملية لمراجعي الحسابات، واختبار ما إذا كانت هذه المتطلبات تؤثر على أدائهم المهني من خلال الدراسة الميدانية .

4-1- فرضية الدراسة :

في ضوء مشكلة الدراسة وتحقيقاً لأهدافها تم صياغة الفرضية التالية :
" يؤثر التأهيل العلمي والعملية لمراجعي الحسابات على أدائهم المهني " .

5-1- أهمية الدراسة :

تتمثل أهمية الدراسة في معرفة مدى تأثير التأهيل لمراجعي الحسابات على أدائهم المهني، وبالرغم من وجود العديد من الدراسات التي تناولت واهتمت بالتأهيل العلمي والعملي لمراجعي الحسابات، إلا أنه لم يكن هناك نفس الاهتمام من قبل الباحثين لهذا الموضوع في ليبيا، ونظراً لتوسع قطاع الأعمال وتشجيع الاستثمار في الدولة، فإن هذا الأمر يتطلب زيادة في درجة جودة خدمات المراجعة المقدمة، ولأهمية الدور الذي يلعبه المراجع في تحقيق أهداف المراجعة، والوصول إلى درجة الخدمات المطلوبة، فإن هذا يعني أن يكون المراجع مؤهلاً تأهيلاً علمياً وعملياً جيداً .

6-1- حدود الدراسة :

تقتصر الدراسة في جانبها النظري في محاولة إلقاء الضوء على المتطلبات اللازمة لحيازة التأهيل العلمي والعملي في كل من : الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة (بريطانيا) وجمهورية مصر العربية، لما تتمتع به هذه الدول من تطور كبير على صعيد مهنة المحاسبة والمراجعة، وكذلك التعرف على متطلبات التأهيل العلمي والعملي لمراجعي الحسابات في ليبيا باعتبارها موطن الدراسة، كما تقتصر العينة التي سيتم استطلاع آرائها على المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة في مكاتب المحاسبة والمراجعة .

7-1- منهجية الدراسة :

تجمع الدراسة في منهجها بين الاستقراء والاستنباط، جانب نظري يهدف إلى التعرف على المتطلبات اللازمة للتأهيل العلمي والعملي لمراجعي الحسابات، وجانب عملي يهدف إلى جمع البيانات المتعلقة بالدراسة من خلال قائمة استقصاء معدة لهذا الغرض، وبشكل يمكن معه اختبار فرضية الدراسة، واستخلاص النتائج .

8-1- الدراسات السابقة :

تناولت العديد من الدراسات السابقة أثر التأهيل العلمي والعملي على الأداء المهني لمراجعي الحسابات - بشكل مباشر أو غير مباشر -، ومن بين هذه الدراسات : دراسة علي إبراهيم طلبة 1994 (4)، حيث استهدفت الدراسة بيان أثر بعض العوامل على جودة أداء مراجع الحسابات، ومن بين هذه العوامل : التأهيل العلمي والعملي للمراجع، وأجريت الدراسة على عينة من المراجعين سواء كانوا أصحاب مكاتب، شركاء في مكاتب، مديري مكاتب، أو مراجعين، حيث تم توزيع استبيان عليهم، وخلصت الدراسة إلى أن التأهيل العلمي والعملي للمراجع يؤثر تأثيراً إيجابياً في مستوى

الجودة، وأنه عندما يكون المراجع مؤهلاً تأهيلاً جيداً فإن ذلك يؤدي إلى تعظيم جودة المراجعة .

أما دراسة أمين السيد لظفي 1995 (5)، فقد استهدفت تحديد مفهوم واضح للخبرة المهنية، ووضع إطار عام لمحدداتها ومن ثم دراسة آثار الخبرة المهنية على كفاءة وفاعلية اتخاذ المراجعين لقراراتهم، وقد أجريت الدراسة على ثلاثة مستويات مختلفة من المراجعين، وذلك حسب متوسط سنوات خبرتهم، حيث طلب من المراجعين في المستويات الثلاثة أن يفترضوا أن كلٍ منهم يشرف على عملية مراجعة مرتبطة بعمل جديد أثناء الفحص التحليلي المبدئي في مرحلة تخطيط عملية المراجعة، ثم يتم مدهم بعد ذلك بثلاث ورقات تتضمن معلومات عامة عن الشركة، والميزانية العمومية، وحسابات الأرباح والخسائر في السنة السابقة لعملية المراجعة، وقد انتهت الدراسة إلى النتائج الآتية :

1- تعرف الخبرة المهنية بأنها : المقدره على الأداء الكفاء لمهام المراجعة المعقدة غير الهيكلية بطريقة متميزة، اعتماداً على هياكل معرفة متراكمة في مجال محدد للمهمة بواسطة إجراءات خاصة بإبداء الرأي في تلك المهمة، التي يتم تحديدها عن طريق الخبرات السابقة، والممارسة والتغذية العكسية .

2- إن مفهوم الخبرة تأسيساً على الأداء يعتبر هو الأكثر ملاءمة، وإن أهم ما يقاس به أداء الخبير هي مقاييس الكفاءة والفاعلية .

3- جودة القرارات والأحكام تزيد بزيادة الخبرة، وبصفة خاصة الأحكام المعقدة وغير الهيكلية .

4- هنالك عدة أنواع من المعارف ، وأن المعرفة بمجال محدد تعتبر أحد المحددات الرئيسية للخبرة المهنية، وأن المعرفة يتم الحصول عليها عن طريق التعليم والخبرة العامة، والمقدرة أو المهارة، بالإضافة إلى هياكل المعرفة الأخرى .

5- في مجال المراجعة يتم الحصول على المعرفة الأولية من خلال التعليم، أما المعرفة بالإجراءات فعادة ما يتم الحصول عليها أثناء الممارسة المهنية اللاحقة .

في حين تناولت دراسة سعد بن صالح الرويتع 1999 (6)، أهمية التعليم المهني المستمر كركيزة للمحافظة على كفاءته المهنية، وذلك من خلال الدراسة المقارنة لمتطلبات التعليم المهني المستمر في ثلاث من أهم المؤسسات المهنية، وهي : المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، ومعهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز، والاتحاد الدولي للمحاسبين .

وأظهرت نتائج الدراسة أن هناك إجماعاً بين المعهد الأمريكي للمحاسبين، ومعهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز، والاتحاد الدولي للمحاسبين، على أن للتعليم المهني المستمر أهمية بالغة في التطورات التي تشهدها البيئة التي يعمل فيها المراجع، فالمتغيرات المتلاحقة في طبيعة الأنشطة، والتطورات المتسارعة في مجال تكنولوجيا المعلومات، والآثار المترتبة على عولمة التجارة، كل ذلك يتطلب من المراجع أن يواكب هذه المستجدات والمتغيرات، بحيث يكون قادراً على أداء مهنته بالكفاءة والفاعلية المطلوبة .

مما سبق يتضح أن هناك علاقة قوية بين التأهيل العلمي والعملي للمراجع، وبين جودة الأداء المهني لكافة مراحل عملية المراجعة، لهذا يجب على المراجع الإلمام بمعايير المحاسبة والمراجعة، وبصفة خاصة الإصدارات الحديثة من هذه المعايير، وكذلك يجب عليه مواكبة التغيرات التي تحدث في بيئة المراجعة، وذلك حتى يكون المراجع على درجة عالية من التأهيل العلمي والعملي، وبما يمكنه من القيام بعملية المراجعة بالكفاءة والفاعلية المطلوبة .

2- الإطار النظري للدراسة :

يمكن القول إن التأهيل المتكامل للمراجع يعتمد على أربعة عناصر أساسية هي:-

- 1- التأهيل العلمي .
- 2- التأهيل العملي .
- 3- التعليم المستمر .
- 4- امتحان الزمالة .

" فمن حيث التأهيل العلمي، يعني ذلك ضرورة أن يكون لدى المراجع درجة من التأهيل العلمي في مجال المواد المحاسبية والمراجعة، ويتم الحصول على هذا التأهيل من خلال الدراسة في المعاهد والكليات التي تقدم مثل هذه المواد" (7) .

كما يعني التأهيل العلمي أيضاً أن يتوفر لدى المراجع قدر كبير من المعرفة في العديد من المجالات المرتبطة بمهنة المحاسبة والمراجعة، على سبيل المثال العلوم الاقتصادية والعلوم الإدارية، والقوانين واللوائح، والمتغيرات البيئية المختلفة التي تحيط بالمنظمة محل المراجعة . الخ .

" أما فيما يتعلق بالتأهيل العملي للمراجع، فإن مهنة المحاسبة والمراجعة تتطلب من أعضائها ضرورة قضاء فترة زمنية محددة للتدريب العملي في المهنة قبل البدء في مزاومتها، ويجب على المتدرب ضرورة قضاء فترة التدريب المهني لدى أحد مزووالي

المهنة، وعلى المدرب أن يحيط المتدرب بعنايته وإشرافه وتقديم العون له خلال فترة التدريب " (8) .

أما بالنسبة للتعليم المستمر، فيعني ضرورة التحاق المراجع بصورة اختيارية أو إجبارية ببعض برامج التعليم المستمر، وذلك حتى يتمكن من تحديث معرفته المهنية والعلمية من خلال تتبع كل ما يستجد من قضايا مهنية وفكرية، فالتعليم المستمر يتيح للمراجع التعرف على أحدث الإصدارات المهنية الدولية والمحلية، والتعرف على أحدث التشريعات المؤثرة على تنظيم وممارسة المهنة، والتعرف على الطلب المستحدث على خدمات المراجعة، ومدى الحاجة لتطوير المهنة، حتى تواكب هذا الطلب المستحدث (9) . وأخيراً يعتبر اختبار الزمالة مهماً لبقاء التعليم المحاسبي، وهو الأسلوب المفضل للأكاديميين، فهو يهدف بالدرجة الأولى إلى قياس الكفاءات والمهارات الفنية الأساسية، والجدير بالذكر أن اختبار الزمالة عرف في الولايات المتحدة الأمريكية منذ صدور أول نظام للمحاسبين القانونيين في عام 1896، إلا أن إعداده وتصحيحه بصورة موحدة على مستوى الولايات المتحدة ومن قبل مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بدأ منذ عام 1947، ويتبع المجمع مجلس الممتحنين الذي يتكون من تسعة أعضاء متفرغين، مهمتهم إعداد الاختبار وطبعه وتوزيعه على مختلف مجالس المحاسبة بالولايات التي يناط بها مهمة الإشراف على الاختبار (10) .

ويجب ملاحظة أن حصول المراجع على التأهيل العلمي والعملية لا يعني بالضرورة أن جميع المراجعين متساوين في قدراتهم العلمية والعملية في أداء مهام المراجعة وإنما يعتبر ذلك - أي التأهيل العلمي والعملية - شرطاً من شروط موازلة مهنة المراجعة، وأن تطوير وتدعيم الجوانب العلمية والمهنية للمراجع يعتمد على شخص المراجع نفسه، ومدى التزامه بالتعليم والتدريب المستمرين من أجل مواكبة كل ما هو جديد ومفيد على مستوى المحاسبة والمراجعة .

ويجب - هنا - أن نشير إلى أن الاتجاه العالمي الحديث السائد هو توفير مبدأ الكفاية في التأهيل، حيث يذهب إلى وجوب توفير الكفاية العلمية والعملية في من يمتنون مهنة المحاسبة والمراجعة (11) .

وفي هذا الصدد يرى الباحث أنه من المناسب محاولة إلقاء الضوء على المتطلبات اللازمة لحيازة التأهيل العلمي والعملية في كل من :

- الولايات المتحدة الأمريكية .

- المملكة المتحدة (بريطانيا) .

- جمهورية مصر العربية .

- ليبيا .

1-2- متطلبات التأهيل العلمي والعملي لمراجع الحسابات في الولايات المتحدة الأمريكية . (12)

- التأهيل العلمي :

لا يوجد في الولايات المتحدة الأمريكية رخصة قومية لممارسة مهنة المراجعة، حيث تدار سلطة منح الترخيص بواسطة أربع وخمسين ولاية، وكنتيجة لهذا التشتت في السلطات فإن متطلبات التأهيل قد تتغير من ولاية إلى ولاية، وتقتضي سياسة المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين American Institute Of Certified Public Accountants (AICPA) التركيز على - 150 ساعة دراسية دفعة واحدة كمطلب لدخول اختبار الزمالة للحصول على شهادة محاسب قانوني (CPA) .

وقد خلصت اللجنة التنفيذية للتعليم التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في دراستها التي أجرتها عام 1988 إلى أن السياسة التعليمية للمجمع تعتمد على محورين (13) :

- المحور الأول : نموذج برنامج دراسي مقترح، ويتكون من ثلاثة أقسام :

أ- المتطلبات التعليمية العامة : وتتطلب من 60 إلى 80 ساعة دراسية، وتشمل المواد الدراسية التالية : الأخلاق، الاتصال، والعلوم السلوكية، وعلوم الاقتصاد، ومبادئ المحاسبة، والحاسب الآلي، والرياضيات، والإحصاء، ومواد أخرى ترتبط بالتعليم العام (مثل التاريخ، والفلسفة، والمواد الثقافية، والفنون، والعلوم الإنسانية) .

ب- متطلبات التعليم في مجال إدارة الأعمال : وتتطلب من 35 إلى 50 ساعة دراسية، وتشمل المواد الآتية: علم الاقتصاد (نظرية النقود، والنظام النقدي)، والبيئة القانونية والاجتماعية لمنشآت الأعمال، والتسويق، والتمويل، وسلوك المنظمة، والتطبيقات الكمية في مجال الأعمال، ومهارات الاتصال، والأخلاقيات في مجال الأعمال .

ج- متطلبات تعليم المحاسبة : وتتطلب من 25 إلى 40 ساعة، وتشتمل المواد الدراسية الآتية : المحاسبة المالية (نظرية المحاسبة المالية، ومشاكل تطبيقية في مجال المحاسبة المالية)، والمحاسبة الإدارية (المحاسبة لأغراض اتخاذ القرارات، وقياس وتحليل التكاليف، وأساليب الرقابة في المحاسبة الإدارية)، والضرائب (نظرية الضرائب، ومشاكل ضريبية)، والمراجعة (نظرية المراجعة وحالات دراسية)، ونظم المعلومات، والأخلاقيات والمسئوليات المهنية، وبرامج تدريب عملي، ومواد اختيارية .

- المحور الثاني : عشر توصيات تمثل ملخص السياسة التعليمية :
- أ- إن شهادة المحاسب القانوني (أو شهادة الزمالة) تدل على الكفاءة الأساسية المطلوبة للممارسة المهنية، حيث تتحقق هذه الكفاءة باكتساب الهيكل العام للمعرفة واجتياز امتحان المحاسب القانوني .
- ب- تعد دراسة آفاق المهنة هي المصدر الموثوق به، والمرخص به، بغية تحديد الهيكل العام للمعرفة التي يجب أن يكتسبها الأفراد الراغبون في العمل كمحاسبين قانونيين .
- ج- إن اكتساب الهيكل العام للمعرفة كمطلب تعليمي يستلزم على الأقل 150 ساعة دراسية جامعية، ومن يستوف هذا المطلب يصبح غير مطالب بأية خبرة عملية تأهيلية لدخول امتحان المحاسب القانوني .
- د- يجب أن يكون نطاق ومحتوى البرنامج التعليمي متمشياً مع النموذج الدراسي المقترح السابق بيانه، ويجب أن يؤدي إلى الحصول على درجة جامعية .
- هـ- يجب على الولايات أن تتبنى المطلب التعليمي المتمثل في 150 ساعة دراسية جامعية في أقرب وقت ممكن، واتخاذ كافة الإجراءات القانونية والتنظيمية اللازمة لتحقيق ذلك .
- و- يجب تشجيع المرشحين للمهنة على دخول امتحان المحاسب القانوني بمجرد إكمالهم للمتطلبات التعليمية، أو في أقرب تاريخ ممكن بعد التخرج .
- ز- من المرغوب فيه تدريب الطلاب، ويجب تشجيع هذا كجزء من البرنامج التعليمي .
- ح- يجب على المجمع أن يقوم بتشجيع تطوير برامج الجودة في المحاسبة المهنية، وأن يساهم في تحقيق الاعتراف ببرامج ومدارس المحاسبة المهنية .
- ط- من الضروري أن تتميز البرامج التعليمية بالمرونة، لإمكانية تطويعها، لكي تلائم الظروف المتغيرة، وأفضل طريقة لتحقيق ذلك هي أن يعهد للمجتمع الأكاديمي بتحديد محتوياتها، ومع ذلك فإن المعرفة الواجب اكتسابها، والقدرات الواجب تطويرها من خلال عملية تعليم المحاسبة المهنية يجب أن تحظى دائماً باهتمام المجمع .
- ي- يجب أن يقوم المجمع دورياً بفحص ومراجعة معايير دخول المهنة .
- ومن ناحية أخرى، فقد أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في عام 1988 قراراً حدد فيه القدر المطلوب من التعليم المستمر كأحد الشروط اللازمة للاحتفاظ بالعضوية، حيث بين أنه بالنسبة للأعضاء الممارسين للمهنة ممارسة عامة فإنهم يجب أن يكملوا 120 ساعة كل ثلاث سنوات بحد أدنى 120 ساعة في السنة الواحدة، وذلك بداية من السنة الميلادية 1989، أما بالنسبة للأعضاء غير الممارسين،

فيجب عليهم إكمال 60 ساعة بالنسبة لثلاث السنوات التي تبدأ من سنة 1989، وبحد أدنى 10 ساعات في السنة الواحدة، أما ثلاث السنوات التالية فيجب أن يكملوا خلالها 90 ساعة، وبحد أدنى 15 ساعة في كل سنة .

وقد أوصت لجنة التعليم المستمر التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بأنه يجب على كل ولاية من الولايات المتحدة الأمريكية - كجزء من مسؤولياتها القانونية لمنح ترخيص مزاوله المهنة ومراقبة ذلك - متابعة متطلبات التعليم المستمر للمحافظة على مستوى المهنة، ويتم التحقق من شرط استمرار التعليم كأساس لمنح ترخيص مزاوله المهنة عن طريق القوانين والتعليمات المحلية لكل ولاية (14) .

ويجب على العضو فور نهاية السنة المالية أن يقدم تقريراً بمقدار التعليم المستمر الذي أكمله خلال هذه السنة، بحيث يبين فيه لكل برنامج قام بإكماله على النحو الآتي (15) :

- المنظمة الراعية للبرنامج .
- المكان الذي أدى فيه البرنامج .
- عنوان البرنامج (أو وصف لمحتوياته) .
- التاريخ التي أدى فيها البرنامج .
- عدد الساعات التي أشتمل عليها البرنامج .
- التأهيل العملي :

احتدم الجدل حول القدر المعين للتدريب أو الخبرة العملية التي يتوجب الحصول عليها كشرط مسبق لقيام المحاسب بممارسة المهنة، فالموقف الرسمي لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي هو عدم الأخذ بشرط الخبرة العملية للحصول على ترخيص لمزاوله المهنة، وإن كان ذلك لا يعكس عدم أهمية الخبرة العملية، ولكنه يظهر إدراك المجمع لصعوبة وضع معايير محددة وموحدة للخبرة العملية والتحكم في كفاءتها، وعلى الرغم من أن الجمعية القومية لمجالس المحاسبة بالولايات اقترحت متطلبات التعليم بصورة تقرب إلى حد كبير من متطلبات التعليم المقترح بواسطة المحاسبين القانونيين الأمريكي، غير أن الجمعية القومية تتطلب وجود خبرة عملية لمدة سنتين مع متطلبات البكالوريوس، ولمدة سنة واحدة مع متطلب 150 ساعة (16) .

ونتيجة لهذا الاختلاف بين المجمع والجمعية القومية، فإن المجمع لا يميز بين منح شهادة المحاسب القانوني والترخيص بمزاوله المهنة للمرشحين الذين تتوافر لديهم المتطلبات التعليمية، ويجتازون اختبار الزمالة بنجاح، بينما ترى الجمعية القومية منح

شهادة المحاسب القانوني عند استيفاء المتطلبات التعليمية، واجتياز اختبار الزمالة بنجاح، على أن لا يمنح الترخيص بمزاولة المهنة إلا بعد استيفاء شرط الخبرة العملية المناسبة (17).

وهذا الأمر ترتب عليه وجود اختلاف في مدة التدريب المطلوبة من ولاية إلى أخرى، وأن مطلب الخبرة اختياري بين الولايات المختلفة في أمريكا.

2-2- متطلبات التأهيل العلمي والعملية بمراجع الحسابات في بريطانيا. (18)
يشترط مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز The Institute Of Chartered Accountants In England and Wales (ICAEW) ضرورة حصول المحاسب القانوني الإنجليزي المرتقب إما على شهادة إتمام الدراسة الثانوية بمستوى معقول من النجاح - على أن يكون قد درس خلال هذه المرحلة اللغة الإنجليزية والرياضيات - أو على مؤهل بديل مقبول من قبل مجلس التعليم الفني والتجاري، وذلك بالإضافة إلى وجوب قيام المتقدم باختيار أحد ثلاثة اختيارات :

1- إما أن يتقدم للجامعة للحصول على درجة جامعية معترف بها في مجال المحاسبة من قبل المجلس القومي لمنح الدرجات العلمية .

2- أو أن يتقدم للجامعة للحصول على درجة جامعية معترف بها في تخصص آخر بخلاف المحاسبة، وذلك نظراً لأن النظام السائد في المملكة المتحدة يسمح لخريجي الجامعة من أي تخصص علمي آخر بالالتحاق بأحد مكاتب المحاسبة المرخص لها بالتدريب لكي يصبح محاسباً قانونياً، حيث يقتضي نظام المجمع في هذه الحالة وجوب قيام المتقدم بالحصول على دراسة معادلة من أحد المعاهد الفنية، أو المؤسسات التعليمية الخاصة. حيث تتطلب هذه الدراسة التفرغ لدراسة المحاسبة، والقانون، والإحصاء، والاقتصاد، إما لمدة ثلاثة أشهر متصلة، أو على مدار فترتين زمنيتين : الأولى لمدة ثلاثة أسابيع، والثانية لمدة خمسة أسابيع، مع استمرار الدراسة لجزء من الوقت فيما بين هاتين الفترتين .

3- أو أن يتقدم الطالب مباشرة بعد إتمام الدراسة الثانوية لحضور دراسات تأسيسية لمدة تسعة أشهر في الجامعة، أو في المعاهد الفنية أو إحدى المؤسسات التعليمية الخاصة الخاضعة لإشراف المجمع الإنجليزي، بحيث يتعين عليه بعد هذه الدراسة أن يجتاز بنجاح الامتحان التأسيسي الذي يعقده المجمع، ويشتمل على الموضوعات الآتية : المحاسبة المالية، والمحاسبة الإدارية، والاقتصاد، والقانون، والأساليب الكمية، وتشغيل البيانات .

وبعد أن ينتهي المتقدم من إتمام أحد الاختيارات الثلاثة السابقة، يصبح من الواجب على جميع المتقدمين من خريجي الجامعة التوقيع على عقد تدريب لمدة ثلاث سنوات لدى محاسب قانوني ممارس للمهنة، ومرخص له من قبل المجمع بتدريب المتقدمين، أما المتقدمين من غير خريجي الجامعة فيتعين عليهم التوقيع على عقد تدريب لمدة أربع سنوات، ويجب على جميع المتقدمين خلال فترة التدريب أن يجتازوا الامتحانات المهنية اللذين يعقدهما المجمع، وهما :

- الامتحان المهني الأول : ويعقد بعد سنة من بداية فترة عقد التدريب، ويغطي هذا الامتحان المواد التالية : المراجعة، والمحاسبة لمالية، والقانون، والضرائب، والمحاسبة الإدارية، والإدارة المالية .

- الامتحان المهني الثاني : ويعقد بعد سنة من اجتياز الامتحان السابق، ويشمل أسئلة أكثر تقدماً في موضوعات الامتحان الأول، باستثناء القانون، أي : مراجعة ومحاسبة مالية، وضرائب، ومحاسبة إدارية وإدارة مالية .

هذا، وتجدر الإشارة إلى أنه طوال فترة عقد التدريب تخضع الخبرة العملية التي اكتسبها كل طالب لفحص دقيق ومستمر، ويتم تجميع مختلف أنواع التدريب العملي الذي قام به الطالب في سجل رسمي لدى مكتب التدريب كل ستة أشهر، على أن يتم تجميع هذه السجلات في نهاية عقد التدريب، وإرسالها إلى المجمع الذي يجب أن يتأكد من أن الخبرة التي اكتسبها الطالب ذات مدى واسع ومتنوع، لكي يمنح الطالب عضوية المجمع، حيث يتعين على عضو المجمع قضاء سنتين من الخبرة العملية في مكتب محاسبة مرخص له من قبل المجمع، وذلك للحصول على ترخيص بمزاولة المحاسبة والمراجعة، والذي يطلق عليه (شهادة الممارسة المهنية) ويحصل عضو المجمع على لقب زميل بعد مرور عشر سنوات من حصوله على شهادة الممارسة المهنية، وذلك شريطة التزامه بأداب وسلوك المهنة، وبمتطلبات التعليم المهني المستمر التي يحددها المجمع .

ومن ناحية أخرى، فإن قانون الشركات الإنجليزي يقصر عمليات المراجعة على المحاسبين القانونيين المقيدون بالسجل الذي تعده وزارة التجارة لهذا الغرض، كما تقتصر مراجعة شركات المساهمة على هؤلاء المحاسبين القانونيين الذين إما أن يكونوا أعضاء بمجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز، أو بجمعية المحاسبين القانونيين بإيرلندا، أو بجمعية المحاسبين القانونيين بإسكتلندا التي تشترط جميعها لمنح العضوية ضرورة توافر قسط كافٍ من التأهيل العلمي والعملي الذي يتضمن درجة علمية، وخبرة مناسبة .

هذا، وتجدر الإشارة إلى أن نظام التأهيل العلمي والعملية القائم في بريطانيا يخضع لتغيرات مستمرة من وقت إلى آخر، ومن أهم التغيرات المقترحة في هذا النظام إضفاء قدر أكبر من المرونة على مختلف أشكال المعرفة والخبرة العملية، والإقلاع عن التركيز على المقررات الدراسية التي تغطيها الامتحانات للسماح بدرجة أكبر من الفهم للممارسة المهنية، وإدخال نظام الحالات الدراسية وأسئلة الاختيار المتعدد عند إعداد الامتحانات، والسماح بقدر أكبر من الإعفاءات لخريجي الجامعة ذوي الدرجات العلمية المعترف بها، وزيادة المنح الدراسية لمعظم الطلاب مع زيادة الفترة المخصصة للخبرة العملية لجميع الطلاب .

2-3- متطلبات التأهيل العلمي والعملية لمراجع الحسابات في جمهورية مصر العربية .
هناك طريقتان للدخول في مهنة المحاسبة والمراجعة في جمهورية مصر العربية
(19) :

الأولى : قانون 133 لسنة 1951 .

الثانية : جمعية المحاسبين والمراجعين .

ويختلف الاعتماد على التعليم باختلاف طريقة الدخول إلى المهنة، فيعد التعليم الدراسي داخل كليات التجارة المصرية هو أساس التعليم لدى المرشحين لدخول المهنة عن طريق قانون 133 لسنة 1951، وهذا هو المطلب الوحيد للقانون، فلا يشترط أي امتحانات، أو أي دراسات أخرى غير المدروسة في كليات التجارة، وحدد التدريب بثلاث سنوات للانتقال من محاسب تحت التمرين، إلى محاسب ومراجع، أي من الجدول (أ) إلى الجدول (ب) .

وإذا اختار المرشح لدخول المهنة طريقة جمعية المحاسبين والمراجعين، فإن عليه بعد سنوات الدراسة التدريب لمدة 3 سنوات عند أحد أعضاء الجمعية. هذا بالإضافة لاجتيازه بنجاح الامتحانين المتوسط والنهائي، للحصول على عضوية الجمعية .

هذا، ولا يوجد في مصر أي مطلب للتعليم المستمر، سواءً عن طريق قانون 133 لسنة 1951، أو جمعية المحاسبين والمراجعين، مما يجعل المحاسبين يعتمدون ذاتياً على تنمية قدراتهم لمواكبة الأحداث المحيطة بهم، كما أن القانون 133 لسنة 1951، ونظام جمعية المحاسبين والمراجعين لا يشترطان متطلبات التعليم المستمر، للحفاظ على الترخيص بمزاولة المهنة في مصر .

2-4- متطلبات التأهيل العلمي والعملية في ليبيا .

ظلت المراجعة في ليبيا في الحقبة الزمنية السابقة لصدور القانون 116 لسنة 1973، بشأن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة مرتعاً خصباً، يزاولها من يشاء، دون قيد أو شرط، باستثناء بعض الحالات، دون أن تكون قاعدة عامة، ومنها على سبيل المثال : نصت المادة 7 من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 131 لسنة 1970، الخاص بالإشراف على شركات التأمين على ضرورة توفر مؤهلات علمية وعملية فيمن يكلف بمراجعة حسابات شركات التأمين، فبينت أنه يشترط حصول المراجع على بكالوريوس كلية الاقتصاد، ومدة خبرة لا تقل عن خمس سنوات، أو أن يكون عضواً في جمعية المحاسبين والمراجعين القانونيين في إحدى الدول العربية، أو حاصلاً على شهادة من أحد المعاهد، أو جمعيات المحاسبة الأجنبية تؤهله للقيام بمراجعة حسابات التأمين في البلد الأصلي للمعهد أو الجمعية (20) .

كما نص قانون ضرائب الدخل رقم 64 لسنة 1973، في المادة 14 منه على ضرورة اشتراك عضو من أعضاء ديوان المحاسبة - لا تقل درجته على الثالثة يرشحه رئيس ديوان المحاسبة - في اللجنة الاستئنافية التي تتولى الفصل في الطعون المقدمة في قرارات اللجنة الابتدائية، واشترط قانون ديوان المحاسبة رقم 79 لسنة 1975، توفر درجات محددة من التأهيل العلمي والعملية فيمن يكلفون من المراجعين الخارجيين بمراجعة حسابات وميزانيات الشركات والمنشآت العامة (21) .

وبصدور القانون 116 لسنة 1973، بشأن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة (القانون)، وحسب المادة 23 منه، أصبح محظوراً مزاوله مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا، إلا لمن كان مقيداً في جدول المحاسبين والمراجعين المشتغلين، حيث بينت المادة 26 من القانون أنه يكون للمحاسبين والمراجعين سجل عام يلحق به الجدولان الآتيان (22) :

1- جدول المحاسبين والمراجعين والمساعدين، ويقسم إلى :

أ- جدول المحاسبين والمراجعين .

ب- جدول مساعدي المحاسبين والمراجعين.

2- جدول المحاسبين والمراجعين ومساعديهم غير المشتغلين، ويقسم إلى :

أ- جدول المحاسبين والمراجعين غير المشتغلين .

ب- جدول مساعدي المحاسبين والمراجعين غير المشتغلين .

واشترطت المادة 24 من القانون فيمن يقيد اسمه في جدول المحاسبين والمراجعين أن يكون :

أولاً : من مواطني ليبيا .

ثانياً : حاصلاً على بكالوريوس التجارة شعبة المحاسبة، من كلية الاقتصاد والتجارة بالجامعة الليبية، أو على شهادة معادلة من أي جامعة، أو معهد عال، معترف بهما، وتحدد اللائحة التنفيذية قواعد المعادلة، والجهة المختصة بإجرائها .
ثالثاً : متمتعاً بالأهلية الكاملة .

رابعاً : محمود السيرة، حسن السمعة، أهلاً للاحترام الواجب للمهنة، وألا يكون قد حكم عليه في جنائية، أو جنحة مخلة بالشرف، ما لم يكن قد رد إليه اعتباره، ولا يكون قد صدر ضده قرار تأديبي بالعزل، أو الحرمان من الاشتغال بمهنة المحاسبة والمراجعة، ما لم يكن قد مضى على صدور القرار التأديبي خمس سنوات، أو مضت مدة الحرمان .
خامساً : مستوفياً للشروط الأخرى التي تتطلبها اللائحة التنفيذية .

كما اشترطت المادة 28 من القانون 116 لسنة 1973 مع مراعاة حكم المادة 24 من هذا القانون لقيود اسم المحاسب أو المراجع في جدول المحاسبين والمراجعين توفر أحد الشروط الآتية :

1- أن يكون طالب القيد حاصلاً - فضلاً عن المؤهل الجامعي المنصوص عليه في المادة 24 - على مؤهل علمي أعلى، من إحدى الجامعات، أو الهيئات، أو المعاهد العليا المتخصصة في المحاسبة أو المراجعة، بشرط أن لا تقل مدة الدراسة للحصول على المؤهل عن أربع سنوات، وتحدد اللائحة التنفيذية المؤهلات الأعلى المشار إليها .

2- أن يكون طالب القيد قد أمضى - بعد حصوله على المؤهل الجامعي المنصوص عليه في المادة 24 - مدة خمس سنوات، مشغلاً بأعمال المحاسبة والمراجعة بمكتب أحد المحاسبين أو المراجعين المشغولين، أو أن يكون قد أمضى هذه المدة في إحدى وظائف المحاسبة أو المراجعة، وفقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية .

وتحسب - ضمن المدة المشار إليها في البند 2 من هذه المادة - المدة التي يقضيها طالب القيد في الدراسة بإحدى الجامعات، أو الهيئات، أو المعاهد العليا المتخصصة في أعمال المحاسبة أو المراجعة، متى انتهى بحصوله على شهادة أعلى، وكانت المدة اللازمة لنيلها أقل من أربع سنوات .

وقد أوضحت اللائحة التنفيذية لقانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في المادة 3 من اللائحة المؤهلات العليا، أو خبرة الأعمال التي يعتد بها للقيد في جدول المحاسبين والمراجعين المشغولين، وهي (23) :

- 1- شهادة الدكتوراه في المحاسبة أو المراجعة، أو الضرائب، أو التكاليف من إحدى الجامعات العربية أو الدولية المعترف بها .
 - 2- شهادة عضوية جمعية المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز .
 - 3- شهادة عضوية جمعية المحاسبين المعتمدين بالولايات المتحدة الأمريكية .
 - 4- أية شهادة معادلة للشهادات السابقة من إحدى الجامعات، والهيئات، أو المعاهد العليا المتخصصة في المحاسبة والمراجعة، التي لا تقل مدة الدراسة بها - للحصول على مؤهل منها - عن أربع سنوات .
 - 5- الاشتغال لمدة خمس سنوات بعد الحصول على المؤهل الجامعي بمهنة المحاسبة والمراجعة بمكتب أحد الحاسبين والمراجعين المشتغلين، أو أحد الأعمال الآتية :
 - أ- مدراء الإدارات، ورؤساء أقسام المحاسبة والمراجعة بوزارة الخزانة .
 - ب- أعمال الفحص والتدقيق والمراجعة بديوان المحاسبين .
 - ب- أعمال الفحص والتدقيق والمراجعة بمصلحة الضرائب .
 - د- مدير ورؤساء إدارات المحاسبة والمراجعة بالمصارف والهيئات والمؤسسات العامة، وشركات القطاع العام .
 - هـ- تدريس مواد المحاسبة، أو المراجعة في إحدى الكليات الجامعية، أو أحد المعاهد التجارية الحكومية .
 - و- أية أعمال أخرى تعتبر نظيرة للوظائف السابقة، يصدر بها قرار من وزير الخزانة، بناءً على عرض مجلس النقابة .
 - 6- خبرة الاشتغال لمدة ثلاث سنوات بالأعمال المشار إليها في البند السابق، بالإضافة إلى إحدى المؤهلات الدراسية الآتية :
 - أ- شهادة عضوية جمعية التكاليف ببريطانيا، أو أي شهادة معادلة لها .
 - ب- شهادة عضوية جمعية المحاسبين المعتمدين ببريطانيا، أو أي شهادة معادلة لها .
 - ج- شهادة عضوية جمعية الضرائب ببريطانيا، أو أي شهادة معادلة لها .
 وتختص لجنة معادلة الشهادات بوزارة التعليم والتربية باعتماد الشهادات المعادلة المنصوص عليها في هذه المادة .
- كما أصدر أمين الخزانة قراراً رقم 25 لسنة 1978، بإضافة أعمال إلى الخبرات التي يعتد بها للقيود في جدول المحاسبين والمراجعين المشتغلين : يعتبر القيام بأعمال الفحص والتدقيق والمراجعة بإدارة مراجعة شركات النفط نظيراً للوظائف المشار إليها في البند 5 من المادة 3 من اللائحة التنفيذية لقانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة .

ويمكن استخدام المعايير الآتية للحكم على درجة كفاية التأهيل العلمي والعملية للمراجع (24) :

- 1- درجة المؤهلات العلمية في المحاسبة والمراجعة .
- 2- وجود تعليم مهني مستمر .
- 3- وجود دورات تدريبية .
- 4- الالتحاق بعضوية الجمعيات المهنية .
- 5- حضور الندوات والمؤتمرات المهنية .
- 6- الاشتراك في النشرات والدوريات المتخصصة .
- 7- الاطلاع على المعلومات المتعلقة بالتطورات في المعايير المهنية .

ومن المؤشرات الفرعية التي تعكس أثر المعرفة والخبرة على جودة الأداء المهني للمراجعة ما يلي : (91)

- 1- المعرفة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .
 - 2- المعرفة بمعايير المراجعة .
 - 3- المعرفة المتخصصة في صناعات العميل .
 - 4- المعرفة بنقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية للعميل .
 - 5- مدة الخبرة بالسنوات .
 - 6- زيادة درجة التأهيل العلمي والمهني للمراجع .
 - 7- الدورات التدريبية .
 - 8- القدرات العلمية .
 - 9- وجود حد أدنى من ساعات التعليم المهني المستمر .
- ويرى الباحث أن جميع المعايير والمؤشرات السابقة يمكن استخدامها لقياس أثر التأهيل العلمي والعملية على الأداء المهني لمراجعي الحسابات .

3- الاطار العملي للدراسة :

يهدف الجانب العملي للدراسة إلى اختبار ما إذا كانت متطلبات التأهيل العلمي والعملية لمراجعي الحسابات تؤثر على أدائهم المهني، وذلك عبر استطلاع آراء المراجعين الخارجيين المزاولين لمهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا، بواسطة قائمة استقصاء أعدت لهذا الغرض، وقد تمت صياغة الفرض الصفري للدراسة على النحو التالي :

" لا يؤثر التأهيل العلمي والعملية لمراجعي الحسابات على أدائهم المهني " .

3-1- عينة الدراسة :

تقتصر عينة الدراسة التي سيتم استطلاع آرائها على المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة في مكاتب المحاسبة والمراجعة على مدينة طرابلس والمدن المجاور لها، وقد بلغ عدد قوائم الاستقصاء الموزعة 74 قائمة، وبعد تجميع إجابات المشاركين في الدراسة وتحليل البيانات إحصائياً بواسطة برنامج SPSS، كانت النتائج التي تم التوصل إليها بخصوص قبول أو رفض فرض الدارسة كما يلي :

تمثل الأرقام 1، 2، 3،، 11 في عمود تسلسل (ت) المؤشرات أو الأسئلة الفرعية التي تساعد في جمع البيانات اللازمة عن موقف المراجعين تجاه التأهيل العلمي والعملية، وعلاقته بالأداء المهني لمراجعي الحسابات، حيث عن :

1= درجة المؤهلات العلمية في المحاسبة والمراجعة .

2= زيادة عدد سنوات الخبرة في ممارسة مهنة المراجعة .

3= وجود تعليم مهني مستمر .

4= وجود اختبار الاجتياز لمن أراد مزاولة مهنة المراجعة .

5= المعرفة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

6= المعرفة بمعايير المراجعة .

7= وجود دورات تدريبية .

8= حضور الندوات والمؤتمرات المهنية .

9= الاشراف في النشرات والدوريات المتخصصة .

10= الاطلاع على المعلومات المتعلقة بالتطورات في المعايير المهنية .

11= المعرفة باللغة الإنجليزية .

وسوف تعبر الأرقام 1، 2، 3،، 11 عن المعاني المقابلة لها أينما وردت في الجداول .
التوزيع التكراري لإجابات المشاركين في الدراسة حول اتجاه ودرجة تأثير المؤشرات المتعلقة بالتأهيل العلمي والعملية لمراجعي الحسابات على أدائهم المهني .

ت	العوامل	تأثير سلبي					لا يؤثر	تأثير ايجابي			
		محدود للغاية	متوسط	قوي	قوي للغاية	محدود للغاية		محدود	متوسط	قوي	قوي للغاية
1	العدد	1	1	0	0	0	0	1	6	40	22
	النسبة %	1	1	0	0	0	0	1	8	54	30
2	العدد	0	0	1	0	0	0	2	3	36	32
	النسبة %	0	0	1	0	0	0	3	4	49	43
3	العدد	0	0	1	0	2	0	3	15	38	14
	النسبة %	0	0	1	0	3	0	4	20	53	19
4	العدد	0	0	0	1	6	0	6	17	28	15
	النسبة %	0	0	0	1	8	0	8	23	38	20
5	العدد	0	0	0	0	1	0	1	5	30	33
	النسبة %	0	0	0	0	1	0	1	7	40	45
6	العدد	0	0	0	0	2	0	2	7	26	36
	النسبة %	0	0	0	0	3	0	3	9	35	49
7	العدد	0	0	0	0	4	0	4	19	28	16
	النسبة %	0	0	0	0	6	0	6	26	38	21
8	العدد	0	0	1	0	5	1	5	10	21	10
	النسبة %	0	0	1	0	7	1	7	14	28	14
9	العدد	0	0	1	0	8	1	8	18	22	10
	النسبة %	0	0	1	0	11	1	11	24	30	14
10	العدد	0	0	0	0	1	0	1	19	30	17
	النسبة %	0	0	0	0	1	0	1	26	41	23
11	العدد	0	0	0	0	5	0	5	19	27	14
	النسبة %	0	0	0	0	7	0	7	25	36	19

ومن الجدول نلاحظ أن التوزيع التكراري للإجابات حول المؤشرين :
 المعرفة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والمعرفة بمعايير المراجعة، مرتفع في
 فئة تأثير إيجابي قوي للغاية، وينخفض تدريجياً في فئات التأثير المتوسطة والمحدودة،

مما يشير إلى درجة تأثير إيجابي قوي للغاية لهذين المؤشرين المتعلقين بالتأهيل العلمي والعملية لمراجعي الحسابات على أدائهم المهني .

ونلاحظ أن التوزيع التكراري للإجابات حول المؤشرات : درجة المؤهلات العلمية في المحاسبة والمراجعة، زيادة عدد سنوات الخبرة في ممارسة مهنة المراجعة، وجود تعليم مهني مستمر، وجود اختبار الاجتياز لمن أراد مواولة مهنة المراجعة، وجود دورات تدريبية، الاشتراك في النشرات والدوريات المتخصصة، الاطلاع على المعلومات المتعلقة بالتطورات في المعايير المهنية، المعرفة باللغة الإنجليزية، مرتفع في فئة تأثير إيجابي قوي، وينخفض تدريجياً في فئات التأثير المتوسطة والمحدودة، وكذلك ينخفض في فئة تأثير إيجابي قوي جداً، مما يشير إلى درجة تأثير إيجابي قوي لهذه المؤشرات المتعلقة بالتأهيل العلمي والعملية لمراجعي الحسابات على أدائهم المهني .

كما نلاحظ أن التوزيع التكراري للإجابات حول المؤشر : حضور الندوات والمؤتمرات المهنية مرتفع في فئة تأثير إيجابي متوسط، وينخفض تدريجياً في فئات التأثير المحدودة، وكذلك ينخفض تدريجياً في فئات التأثير القوية، مما يشير إلى درجة تأثير إيجابي متوسط لهذا المؤشر المتعلق بالتأهيل العلمي والعملية لمراجعي الحسابات على أدائهم المهني .

القرار	اختبار z	الفرضية البديلة	الفرضية الصفرية	95% فترة ثقة للمتوسط		الانحراف المعياري	المتوسط
				الحد الأدنى	الحد الأعلى		
تأثير التأهيل العلمي والعملية على الأداء المهني تأثير إيجابي قوي	10.52	المتوسط	المتوسط = 3.0	3.8	3.5	0.79	3.6

وفيما يلي نبين نتائج الدراسة الميدانية (المتوسط الحسابي واختبار Z) حول أثر "التأهيل العلمي والعملية لمراجعي الحسابات" على أدائهم المهني بشكل عام . يبين الجدول أن متوسط إجابة المشاركين في الدراسة حول اتجاه ودرجة تأثير التأهيل العلمي والعملية لمراجعي الحسابات على أدائهم المهني يساوي 3.6 (بين تأثير إيجابي متوسط وتأثير إيجابي قوي)، بانحراف معياري 0.79، وأن 95% فترة ثقة لمتوسط إجابة عينة الدراسة حول اتجاه ودرجة تأثير التأهيل العلمي والعملية لمراجعي الحسابات على أدائهم المهني يتراوح بين (3.5 - 3.8) .

ولاختبار الفرضية الصفرية التي تنص على أن متوسط درجة التأثير يساوي 3.0 (تأثير إيجابي متوسط) تم إجراء اختبار Z ، وحيث إن قيمة Z المحسوبة تساوي 10.52، وهي أكبر من قيمة Z الجدولية عند مستوى معنوية 0.025 وتساوي 1.96،

مما يشير إلى أن متوسط إجابة عينة الدراسة حول اتجاه ودرجة تأثير التأهيل العلمي والعملية لمراجعي الحسابات على أدائهم المهني أكبر من 3.0 (أكبر من تأثير إيجابي متوسط - تأثير إيجابي قوي تقريباً -)، وهذا يشير أيضاً - إلى ارتفاع إجابة أفراد مجتمع الدراسة حول درجة التأثير الإيجابي المتوسط للمؤشرات المتعلقة بالتأهيل العلمي والعملية لمراجعي الحسابات .

مما سبق يتم رفض الفرض الصفري ويتم قبول الفرض البديل الذي ينص على :
" يؤثر التأهيل العلمي والعملية لمراجعي الحسابات على أدائهم المهني " .

2-3- النتائج والتوصيات :

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية :

- 1- غالبية المشاركين في الدراسة متفقون حول وجود تأثير إيجابي للتأهيل العلمي والعملية لمراجعي الحسابات على أدائهم المهني .
 - 2- إن درجة تأثير مؤشري المعرفة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والمعرفة بمعايير المراجعة المتعلقين بالتأهيل العلمي والعملية لمراجعي الحسابات على أدائهم المهني يشير إلى درجة تأثير إيجابي قوي للغاية .
 - 3- إن درجة تأثير المؤشرات : درجة المؤهلات العلمية في المحاسبة والمراجعة، زيادة عدد سنوات الخبرة في ممارسة مهنة المراجعة، وجود تعليم مهني مستمر، وجود اختبار الاجتياز لمن أراد مزاولة مهنة المراجعة، وجود دورات تدريبية، الاشتراك في المنشورات والدوريات المتخصصة، الاطلاع على المعلومات المتعلقة بالتطورات في المعايير المهنية، المعرفة باللغة الإنجليزية والمتعلقة بالتأهيل العلمي والعملية لمراجعي الحسابات على أدائهم المهني يشير إلى درجة تأثير إيجابي قوى .
 - 4- إن درجة تأثير مؤشر حضور الندوات والمؤتمرات المهنية والمتعلق بالتأهيل العلمي والعملية لمراجعي الحسابات على أدائهم المهني يشير إلى درجة تأثير إيجابي .
- وعلى ضوء هذه النتائج فإن الباحث يوصي بالاهتمام بالتأهيل العلمي والعملية لمراجعي الحسابات لما له من أثر إيجابي على أدائهم المهني وذلك من خلال :
- 1- الاهتمام بمرحلة التعليم الجامعي بكليات المحاسبة، من خلال تحديث وتعديل المناهج المقررة بما يتلاءم والتطورات العلمية والمهنية في مجال المحاسبة والمراجعة، وخاصة تلك التطورات المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات .
 - 2- التأكيد والتركيز على مطلب سنوات الخبرة في مجال المراجعة قبل منح الأذن لكل من أراد مزاولة مهنة المراجعة .

- 3- وضع اشتراط التعليم المهني المستمر، لمنح تراخيص مزاوله مهنة محاسب قانوني، وذلك لضمان التنمية المستمرة للقدرات العلمية والمهنية للمراجع .
- 4- وضع اشتراط اختبار الزمالة (الاجتياز) لمن أراد مزاوله مهنة المحاسبة والمراجعة
- 5- الاهتمام ببرامج تدريب المراجعين من الناحيتين العلمية والمهنية، مع مراعاة تطوير هذه البرامج، وإلزام المراجعين بحضورها .
- 6- تنظيم الندوات والمؤتمرات المهنية بصورة دورية منتظمة؛ لعرض ودراسة التطورات المهنية، ومشاكل الواقع العلمي، ومقترحات العلاج المناسبة .
- 7- العمل على تحسين مهارة المراجعين في اللغة الإنجليزية، عن طريق زيادة الموضوعات التي يتم تدريسها باللغة الإنجليزية بالنسبة للخريجين مستقبلاً، وعقد دورات في هذا المجال بالنسبة للممارسين الحاليين .
- 8- العمل على تنظيم بعثات خارجية للمحاسبين والمراجعين، بهدف تشجيعهم للحصول على الشهادات المهنية الدولية (الزمالة المهنية)، وذلك لزيادة كفاءتهم وقدراتهم على ممارسة المهنة .

الهوامش :

- 1- سلطان بن محمد سلطان، " التأهيل العلمي و المهني لمراجع الحسابات الخارجي - دراسة مقارنة بين المملكة العربية السعودية والولايات المتحدة الأمريكية "، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني 1996، ص 409.
- 2- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، "المراجعة مدخل فلسفي تطبيقي"، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 1986، ص 49.
- 3- حسن محمد أبوزيد، " دراسات في جامعة المراجعة "، دار الثقافة العربية للنشر، القاهرة، الجزء الأول، الطبعة الثالثة، 1988، ص 85.
- 4- علي إبراهيم طلبية، " قياس أثر بعض العوامل على جودة أداء مراقب الحسابات - دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بسلطنة عُمان "، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، ملحق العدد الأول، يناير 1994، ص 1285-1313.
- 5- أمين السيد لطفي، " آثار الخبرة المهنية على كفاءة وفاعلية قرارات وأحكام المراجعين - دراسة تحليلية وتطبيقية "، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ملحق العدد الأول 1995، ص 1491-1549.
- 6- سعد بن صالح الرويتع، " أهمية التعليم المهني المستمر للمحاسب القانوني - دراسة مقارنة لمتطلبات التعليم المهني المستمر وفقاً للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ومعهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز والاتحاد الدولي للمحاسبين "، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، مجلد العدد الرابع 1999، ص 275-297.

- 7- محمد سمير الصبان، " المراجعة مدخل علمي تطبيقي "، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 1993، ص 57.
- 8- محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص 58.
- 9- عبد الفتاح محمد الحصن وآخرون، " أصول المراجعة "، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2000، ص 30.
- 10- أحمد نور، " مراجعة الحسابات "، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1992، ص 29.
- 11- عبد المنعم محمود وآخرون، " المراجعة أصولها العلمية والعملية "، دار النهضة العربية، القاهرة، 1986، ص 73.
- 12- سلطان محمد سلطان، مرجع سبق ذكره، ص 428.
- 13- خالد محمد لبيب، " الإطار العملي لمعايير التكوين الذاتي ومسؤولية مراقب الحسابات بين النظم الوضعية والفكر الإسلامي "، رسالة دكتوراه (غير منشورة)، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 1996، ص 29.
- 14- أحمد نور، مرجع سبق ذكره، ص 35.
- 15- خالد محمد لبيب، مرجع سبق ذكره، ص 31.
- 16- سلطان محمد سلطان، مرجع سبق ذكره، ص 434.
- 17- سلطان محمد سلطان، مرجع سبق ذكره، ص 435.
- 18- خالد محمد لبيب، مرجع سبق ذكره، ص 33.
- 19- أحمد فوزي برعي، " دراسة لأثر الميثاق العام لمهنة المحاسبة على تحقيق أهداف المراجعة "، رسالة ماجستير (غير منشورة)، كلية التجارة، جامعة المنصورة، 2001، ص 79.
- 20- نصر صالح محمد، " نحو إطار نظري عام للمراجعة وأثره على معاييرها "، منشورات أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، 2006، ص 318.
- 21- عبد الحفيظ محمد كريم، " المعايير الدولية للمراجعة ومدى ملائمتها للواقع المهني في ليبيا "، رسالة ماجستير (غير منشورة)، كلية المحاسبة غريان، جامعة الجبل الغربي، 1997، ص 80.
- 22- مجاس قيادة الثورة، قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة رقم (116) لسنة 1973، ص 14.
- 23- وزارة الخزانة، اللائحة التنفيذية لقانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، ص 31.
- 24- سامي حسن محمد، " نموذج مقترح لقياس وضبط جودة الأداء المهني في المراجعة - دراسة ميدانية "، رسالة دكتوراه (غير منشورة)، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، القاهرة، 2003، ص 90.
- 25- سامي حسن محمد، مرجع سبق ذكره، ص 91.