مجلة جامعة الملك عبدالعزيز : الاقتصاد والإدارة، **م١٢**، **ع٢**، ص ص ١٢٣-١٥٣ (١٤١٩هـ/١٩٩٨م)

نحو أهداف أساسية لتعليم مقررات المراجعة : الحاضر والمستقبل

صادق حامد مصطفى
أستاذ مشارك
قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد والإدارة
جامعة الملك عبد العزيز– جدة – المملكة العربية السعودية

(قدم للنشر في ١٤١٨/٨/١٦هـ وقبل للنشر في ١٤١٨/١١/٢٣هـ)

المستخلص: يسعى هذا البحث إلى مساعدة أعضاء هيئة تدريس المحاسبة ولمراجعة في تزويد الطلاب بفهم أفضل لبيئة المراجعة الخارجية عن طريق جلب الخبرات العملية من واقع الحياة المهنية إلى القاعة الدراسية . فإذا تمكنا من إيجاد وصف حقيقي واقعي لنشاط مهنة المحاسبة والمراجعة، فإن كل مستويات التعليم المحاسبي يجب أن تخضع لتطوير جاد، وأكثر من ذلك فإن هذا التطوير يجب أن يبدأ بأهداف مقررات خطة دراسة المحاسبة والمراجعة، حيث إنها بوضعها الحالي لن تعطينا خريجين متخصصين لديهم القدرة على التحليل والتفسير واتخاذ قرارات الأحكام الشخصية .

ويستمد هذا البحث أهميته من كونه يتناول الأهداف العريضة لتعليم مقررات المراجعة . فالغرض الجماعي لهذه الأهداف هو المساعدة في إعداد وتأهيل الطالب من أجل أن يحتل مكانه في المهنة، وكذلك تنمية شخصيته من خلال المعرفة والمهارات وغيرها . ولذلك يعرض هذا البحث نتائج التفكير والتحليل بشأن إعادة النظر في الأهداف الأساسية لتعليم المراجعة ضمن خطة دراسة المحاسبة بكليات الاقتصاد والإدارة، وذلك من أجل تلبية احتياجات الطلاب ومنشآت المراجعة والمهنة بمفهومها الشامل .

١ - مقدمة

١ - ١ مشكلة البحث

يلعب التعليم بجميع مراحله بصفة عامة والتعليم الجامعي بصفة خاصة دورا هاما في تنمية المجتمعات . فالمجتمعات المتقدمة تملك نظما تعليمية متطورة وقادرة على تنمية طاقاتها البشرية باعتبارها ثروة الشعوب . ومن ثم فنجاح النظم التعليمية يتوقف على مدى قدرتها على إعداد وتنمية مواردها البشرية للمساهمة في زيادة معدلات الإنتاج . ويعمل الاستثمار في التعليم علي توفير الطاقات البشرية المؤهلة والقادرة علي تنمية المجتمعات، ولهذا ينتظر المجتمع من الأفراد الذين قام بإعدادهم واستثمر في ذلك الكثير من موارده المادية والبشرية، أن تكون إنتاجيتهم مرتفعة (سليمان القدسي، ١٤٠٢ هـ، ص ١٣) .

ولاشك أن لبيئة الأعمال المتغيرة تأثيرا جوهريا على طريقة أداء عمليات المراجعة، ومن ثم على العملية التعليمية للمراجعة، لذلك يسعى البحث إلى مساعدة أعضاء هيئة تدريس المحاسبة والمراجعة في تزويد الطلاب بفهم أفضل لبيئة المراجعة من خلال جلب الخبرات العملية من واقع الحياة المهنية إلى القاعة الدراسية٠ وفى هذا الخصوص، أقرت لجنة خاصة من الجمعية الأمريكية للمحاسبةAmerican Accounting Association بحاجة هيئة تدريس المحاسبة والمراجعة إلى إدخال الأمور الواقعية للممارسة المهنية بدرجة أكبر في القاعة الدراسية . فهناك شك حول المحتوي الحالي لتعليم مهنة المراجعة –الذي ظل بدون تطوير طوال الخمسين سنة الماضية– بأنه غير كاف بصفة عامة لممتهن المراجعة في المستقبل،حيث توجد فجوة متزايدة بين ما يفعله المراجعون وما يقوم أساتذة المراجعة بتدريسه (AAA, 1986, P.172) .

ويبدو لنا مما تقدم حجم المسئولية الملقاة على عاتق أعضاء هيئة التدريس . فقد أشار تقرير الشركات الثمانية (الستة الآن) الكبرى للمراجعة بالولايات المتحدة في عام ١٩٨٩، إلى أن الشخص المناسب هو الذي تكون لديه مهارة حل المشكلات، والذي يمكنه العمل بنجاح مع المشكلات المختلفة لأحداث غير مألوفة. (Perspectives on Education,1989) ومن الواضح أن وجود هذا النوع من الظروف أو البيئة المهنية غالبا لا يتم توصيله أو التطرق إليه في مناهج مقررات المراجعة . وعليه إذا تمكنا من إيجاد وصف واقعي لنشاط مهنة المحاسبة والمراجعة، فإن كل مستويات التعليم المحاسبي يجب أن تخضع لمراجعة جادة . وأكثر من ذلك، يجب أن تبدأ هذه المراجعة تبدأ

بأهداف مقررات المحاسبة والمراجعة، حيث إنها بوضعها الحالي لن تعطينا خريجين متخصصين لديهم القدرة علي التحليل والتفسير واتخاذ الأحكام الشخصية .

١ - ٢ طبيعة وأهمية البحث

يعترف معظم أعضاء هيئة تدريس مقررات المراجعة بوجود صعوبات بالغة في تدريس هذه المقررات، نظرا لضغوط نهاية الفصل الدراسي لإكمال المحتوي الشامل Syllabus، وصراع الكم والكيف وأيضا صراع الزمن والمقرر المكثف، فضلا عن ثورة الطالب المعتادة عندما لا يعرض الأستاذ إجابة واحدة دقيقة بشكل واضح لكل مشكلة . ومن وجهة النظر التنبؤية، نسعى في هذا البحث إلى تجنب الاعتقاد بأن المراجعة لا يمكن تدريسها Cannot be taught حيث نواجه كأساتذة للمراجعة مجالا من الموضوعات المتسعة والمتنامية بصورة سريعة، والذي يتطلب استخدام الحكم الشخصي ومهارات تحديد المشكلة . وفي الغالب، لا يتم تدريب الطلاب على تلك المهارات وممارسة الحكم الشخصي في مقررات المحاسبة في المستوى الأدنى من خطة الدراسة. ويعتبر الزعم القائل بأن المراجعة لا يمكن تدريسها، أو بالأحرى يصعب تدريسها، ملاذًا وهروبا من الضغوط، وكذلك التمسك التقليدي بتغطية الكتاب الدراسي Textbook في بيئة قاعة دراسية معينة وبشكل مقبول ظاهريا . وهذا لا يقدم أملا كبيرا لدعم احتياجات الطلاب والمهنة على حد سواء .

ويرى الباحث أن المدخل الأمثل لتحسين العملية التعليمية لمقررات المراجعة في المرحلة الجامعية الأولي، هو تضافر الجهود وموارد المجتمعات الأكاديمية والمهنية . وفي هذا الصدد، أقرت إحدى اللجان المشكلة من الجمعية الأمريكية للمحاسبة، المصالح المشتركة التي يساهم فيها مزاولو المهنة والأكاديميون،وأهمية العمل المشترك بشأن القضايا التي تواجه المهنة . فهناك مصلحة مشتركة في تطوير وتقييم أداء المحاضرين، وبعض الجهود السائدة الآن في تطوير المواد التدريسية بالنسبة للتعليم المهني المستمر مع وجود تفاعلات وتبادلات محدودة بين المجتمعات الأكاديمية والمهنية (AAA, 1988, Issue No. 7). وليس من السهولة بمكان التعامل مع الضغوط الكثيرة بشأن مقررات المراجعة، حيث يتطلب الأمر أن ندرس محتوى ومفاهيم وقيم، في الوقت الذي يجب أن نطبق كل ذلك على المجتمع ونقيمه . فعلي خلاف المدخل المطبق في معظم مقررات المحاسبة في المستويات الأدنى من الدراسة، فان المدخل المؤسس علي الإجراءات بشكل كلي، لا يمكن أن يفي بالأهداف بالنسبة لمقررات المراجعة . فالمدخل الموجه للإجراءات Procedure-Oriented

Approach ليس ملائما بالنسبة لجميع مقررات المحاسبة والمراجعة، وإن كان من الملاحظ أن هذا المدخل يطبق فعلا في بعض مقررات المحاسبة بالمستويات الأولى من الدراسة الجامعية بقدر من النجاح. ويتفق الباحث مع وجهات نظر لجنة تطوير تعليم المحاسبة، حول حتمية تغيير هذا المدخل (Perspectives on Education, 1989) ولكن الغرض من هذا البحث هو التركيز فقط علي المراجعة بصفة خاصة .

ومن الملاحظ أن المصدر الأساسي للإرشاد بالنسبة لمحتوى المقرر ونمط طرق التدريس هو الكتاب الدراسي . وتفيد أيضا في هذا الخصوص ملخصات الاختبارات المهنية . وبالرغم من ذلك، هناك حاجة ماسة لإرشاد أكثر بشأن تحديد ما يعتبر هامًّا وجوهريا، وكيف يتم تغطيته بشكل أفضل في محاضرات مقرر المراجعة. ويستمد هذا البحث أهميته من كونه يتناول مفهوم الأهداف الأساسية لتعليم المراجعة، والتي يعتقد الباحث أنها علي درجة بالغة من الأهمية . فالتعليم الرسمي في المرحلة الجامعية الأولي يعتبر جزءًا جوهريا من العملية المجتمعية Socialization Process التي ينبغي أن يمارسها الطلاب،بمعنى تدريب الطلاب على ممارسة القيم الاجتماعية، كالأمانة والصدق والإخلاص والإتقان والتصميم ... الخ . كما يمثل هذا التعليم تحولا من مرحلة المراهقة والاعتماد علي الأسرة إلى مرحلة البلوغ والاعتماد علي الذات بصورة أشمل، حيث تكون سبل العيش هي العامل الغالب والمسيطر . وينبغي أن تساعد العملية التربوية في ذلك التحول، من خلال إعداد الطالب بطريقة واقعية جدا، لكي ينجح في عالم الكبار. فلا يجب أن ننظر إلى التعليم من منظور اقتصادي فحسب، علي الرغم من أهميته، وإنما من خلال عملية تنموية شاملة متكاملة، مؤدية في النهاية إلى حركة مجتمعية تدفع بالجماعة البشرية إلى التطور والتقدم من أجل رفاهية وإشباع الاحتياجات الأساسية للإنسان (إسماعيل محمد دياب،١٩٩٠، ص ٦).

ومن وجهة نظر البرامج المهنية كالمحاسبة والمراجعة، ينبغي أن تتناول العملية المجتمعية في التعليم، علي وجه الخصوص، إعداد الطالب لكي يحتل مكانه في المهنة، فالغرض الجماعي للأهداف الأساسية من تعليم المراجعة هو المساعدة في تلك المهمة، وتنمية الشخصية من خلال المعرفة والمهارات وغيرها اعتمادا علي التعليم الرسمي خلال فترة زمنية محددة . بالإضافة إلى بث المبادئ والقيم من خلال توصيل المادة العلمية لمقررات المراجعة .

١-٣ هدف البحث

على ضوء مشكلة البحث، تهدف هذه الدراسة أساسا إلى إبراز دور أعضاء هيئة التدريس القائمين بتدريس مقررات المراجعة في تقديم منهج متكامل للمراجعة ذي جودة عالية، من خلال صياغة وابتكار خبرات ممارسة عملية من واقع الحياة المهنية في المقرر الدراسي . وكذلك مساعدة الهيئة التدريسية في تحديد طرق التدريس المناسبة وتنفيذها من أجل تحسين العملية التعليمية للمراجعة . وأخيرا عرض نتائج التفكير والتحليل بشأن إعادة النظر في الأهداف الأساسية لتعليم المراجعة تلبية لاحتياجات الطلاب ومنشآت المراجعة والمهنة بمفهومها الواسع .

١-٤ خطة البحث

على ضوء العرض السابق لطبيعة وأهمية البحث وهدفه، تم تقسيم خطة الدراسة علي النحو التالي :

١- مقدمة البحث،والتي تناولت التعريف بمشكلة وطبيعة وأهمية البحث وهدفه وخطته .
٢- تحليل الاحتياجات المناسبة .
٣- الأساسيات التربوية الضرورية .
٤- الأهداف الأساسية لتعليم المراجعة .
٥- الخلاصة والتوصيات .

٢- تحليل الاحتياجات المناسبة

يمثل بناء وتكوين القيادات الفكرية ذات المهارات والكفاءات العالية في التخصصات المختلفة أهم أدوار الجامعات . كما أن أداء هذا الدور داخل الجامعات يتميز عن أدائه بالمستويات التعليمية الأدنى من حيث العمق في الإعداد عن طريق الدراسة والبحث العلمي بهدف أن يكون إعداد الدارس إعدادا متعمقا ومتخصصا في مجال دراسته (محمد حمدي النشار، ١٩٧٦، ص٢١). ونستهل التحليل في هذا القسم بتعريف ومناقشة الاحتياجات المتنوعة والعديدة التي تعتبر مناسبة للعملية المجتمعية للطلاب الذين يرغبون في أن يكونوا مراجعين في المستقبل، وبصفة خاصة من زاوية المحاسبة والمراجعة الخارجية المستقلة .ومع ذلك، من الممكن تطبيق كثير من المبادئ التي يتم تطويرها علي المراجعين الداخليين والحكوميين علي السواء .

٢ - ١ احتياج الطالب لفهم الأمور الواقعية للحياة المهنية

إن إعداد وبناء القوى البشرية داخل الجامعة لا يجب أن يقتصر علي الإعداد الأكاديمي فقط، ولكنه إعداد متكامل يتضمن بالإضافة إلى الإعداد الأكاديمي إعدادًا مهنيا ونفسيا وأخلاقيا وثقافيا ورياضيا .ولذلك ينبغي الدمج بين جوانب الإعداد المختلفة ليصبح تأهيل القوي البشرية تأهيلا سليما ومتكاملا .

ويمكن مقارنة ترك الطالب للجامعة ودخوله الحياة المهنية في مجال المحاسبة والمراجعة الخارجية، بالغوص أو الانتقال من شاطئ دافئ إلى نهر شديد البرودة، فإذا لم يُعَدّ الطالب ويتم تدريبه علي ذلك، فإنه قد يفقد نفسه، لأنه سوف يشعر بصدمة عصبية وجسدية، حيث سيتم دفعه بقوة في اتجاه مجرى النهر، ومن ثم ربما يصاب بالذعر والهلع المفاجئ . وفي هذا الموقف، لن يتمنى سوى أن يعود مرة ثانية إلى أرض جافة، هذا من ناحية . ومن ناحية أخرى، فإن السباح المتمرس والمعد جيدا قد يعتبر النهر بمثابة تحدٍّ وإثبات للذات، ويشعر بانتعاش في مياه النهر، فضلا عن أن لديه كثيرًا من المتعة . والفرق هنا بين الموقفين ينحصر في الاتجاه Attitude الناتج عن المعرفة والمهارات والتوقعات والإعداد .

فليس لدى الطلاب كل المعرفة والمهارات التي سوف يحتاجونها كي يكونوا ناجحين في ممارسة مهنة المراجعة الخارجية عند مغادرة الدراسة الجامعية . وعلى أية حال، ينبغي أن يكتسب الطلاب معلومات ومعارف ومهارات ومواقف فضلا عن القيم والاتجاهات التي تساعد على بناء شخصية مهنية متكاملة . ويستطيع الطلاب الاستحواذ على الاتجاه المناسب وتوقعات واقعية عن الحياة المهنية، فضلا عن القدرة على التكيف والتعلم من توقعاتهم . وسوف يسمح هذا للطلاب بتحاشي الصدمات العصبية أو الجسدية التي تنتظرهم، وذلك من خلال تزويدهم بالأساس لإعدادهم من أجل التعامل بشكل إيجابي وفعال مع تلك الجوانب للحياة المهنية، والتي قد تكون صعبة ومثيرة للمشكلات . وأحد الطرق للنظر إلى هذا التحول، هي بمجرد دخول الخريج المهنة، سوف يحتاج للمواجهة الفعالة لعدد من الظروف والأحداث لكي يكون ناجحا ومؤهلا مهنيا بشكل جيد . وتلخص القائمة (١) التحديات الحتمية التي لا بد وأن يواجهها المراجع في الحياة المهنية .

القائمة (١)

التحديات الحتمية التي تواجه المراجع

١- عدم الإلمام بالهيكل الشامل للمعرفة الفنية التي يكون الممتهن مسئولا عنها .

٢- التغير المستمر، مثال ذلك في :

- التكنولوجيا
- الواجبات
- المسئوليات
- المتطلبات
- الرؤساء
- المرءوسين

٣- المخاطر :

- للعميل .
- لمنشأة المراجعة (مكتب المراجعة).
- للشخص بصفة فردية .

٤- المراجعة كنشاط أعمال وأيضا كمهنة :

- تطوير أعمال جديدة .
- إدارة هيئة العاملين .
- تغطية التكلفة أو تخفيض التكلفة .
- إصدار الفواتير والتحصيل .

٥- مفهوم الخدمة .

٦- البيئة التي تتسم غالبا بعدم الاتفاق والخلاف :

- مع العميل .
- مع الآخرين في منشأة العميل .
- مع أعضاء فريق المراجعة .

٧- معوقات إنجاز العمل أو الارتباط :

- أدلة إثبات غير كافية أو غير موجودة .
- سجلات غير منتظمة .
- نتائج أو أحداث غير متوقعة .
- الفشل في التعاون .
- التعارضات مع مطالب أخرى .
- حالات القصور والضعف .
- مطالب غير معقولة .

وعندما نتناول القائمة (١) بالدراسة والتأمل، فربما ندرك أن مهنة المحاسبة والمراجعة الخارجية محفوفة بالمخاطر، ومطلوبة بصورة ملحة، فضلا عن أنها ممتعة ومجهدة في نفس الوقت . ويعتقد الباحث أن هذا وصف دقيق مختصر لمهنة المحاسبة والمراجعة الخارجية . فعندما يصف الشخص الذي ترك هذه المهنة، ما لا يحبه فيها، وأيضا الشخص الذي لا زال يمارسها، ما يحبه فيها، فإننا نجد أن المبررات غالبا ما تكون متطابقة . فالأشخاص الذين يكرهون المهنة لا يحبون مواجهة الظروف والأحداث في القائمة (١)، في حين يجد الآخرون أنفسهم في حالة تحدٍ وشغف وإثارة خلال بيئة الممارسة المهنية . وربما يكون الاختلاف في الادراكات والرغبات نتيجة للسمات الفطرية الكامنة أو خصائص الإعداد والتأهيل .

وعندما يصبح الطلاب على دراية ومعرفة بحقائق الممارسة العامة كجزء من خبرتهم التعليمية، فإنهم سيكونون قادرين على الاختيار الأفضل بشأن مسار وظيفتهم، بمعنى تلك التي تتفق مع شخصيتهم وتفضيلا تهم . كما سيتم إعدادهم بشكل أفضل للمحاسبة والمراجعة العامة التي وقع اختيارهم عليها لدخول المهنة .

وسوف يساعد أيضا إدراك ومعرفة الأمور الواقعية Realities لمهنة المحاسبة والمراجعة الخارجية في تعليم إضافي للطالب بواسطة تدعيم الفرصة بالنسبة لتطوير الالتزام Commitment ويساند الاعتراف بمستقبل مناسب وممكن بلوغه الإحساس بالانتماء للمجتمع، مما يجعل الالتزام ممكنا . وفي المقابل، يدعم الالتزام فهم تحمل المخاطر والمسئولية، حيث يعتبر كل منهما مكون ضروري لمهنة المراجعة الناجحة .

٢ - ٢ احتياج منشأة المراجعة للاعتماد الذاتي

تعمل منشآت المحاسبة والمراجعة، وبصفة خاصة الكبرى منها، في إطار من الحاجات والمصالح والأهداف المتعارضة . وتلخص القائمة (٢) هذا الإطار . ونستعرض أهم الملاحظات في هذا الشأن على النحو التالي :

١ ـ يرتبط الكثير من التعارضات الواضحة بالحاجات الطبيعية وتفضيلات الأطراف المعنية وهي : العميل (الشركة محل المراجعة) ومنشأة المراجعة والفرد العامل كجزء من المنشأة سواء أكان شريكا أو عضوا بهيئة المحاسبة والمراجعة .

٢ ـ تعكس هذه التعارضات ببساطة أن المحاسبة والمراجعة الخارجية تعتبر بلا شك نشاط أعمال Business فضلا عن كونها مهنة Profession .

القائمة (٢)

الأهداف والمصالح والحاجات المتعارضة لمنشآت المراجعة

١ ـ الحاجة لتغطية التكاليف .	مقابل	الحاجة إلى إنجاز العمل بجودة معينة .
٢ ـ الحاجة لكسب عملاء جدد .	مقابل	الحاجة لكسب أتعاب معقولة .
٣ ـ استراتيجية تعيين أفضل العناصر البشرية.	مقابل	الحاجة لتغطية التكاليف .
٤ ـ الحاجة لترقية أفراد فريق المراجعة .	مقابل	الحاجة للحفاظ على مكاسب متزايدة للشريك .
٥ ـ الحاجة لمكافأة الشركاء نظير المخاطرة .	مقابل	استراتيجية إصدار فواتير المراجعة بمعدلات منخفضة للحصول على هامش أعلى من خدمات الاستشارات والضرائب .
٦ ـ الحاجة للتعهد بتوفير مزايا تقاعد كبيرة للشريك.	مقابل	الحاجة للحفاظ على مكاسب جارية مرتفعة
٧ ـ الحاجة إلى توفير تدريب على الأعمال والخبرات الهامة لأفراد المراجعة .	مقابل	الحاجة لتغطية تكاليف الارتباط وترقية الأفراد بأسرع ما يمكن .
٨ ـ الحاجة إلى صياغة حكم شخصي جيد واتخاذ القرارات السليمة .	مقابل	الحاجة إلى تنميط وتوحيد الممارسات وتشجيع الكفاءة في كل أجزاء المنشأة .
٩ ـ الحاجة لتحفيز الأفراد .	مقابل	استراتيجية المحافظة على مدخل مناسب لإدارة الأفراد .
١٠ ـ الحاجة إلى تطوير الممارسة المهنية للأفراد.	مقابل	استراتيجية تزويد العميل بخدمة جيدة، ومكافأة أفراد المراجعة الفنية بترقيتهم إلى مواقع إدارية .
١١ ـ الحاجة إلى بناء علاقات في المجتمع المحلى.	مقابل	استراتيجية نقل العناصر البشرية الرئيسية في مكاتب قوية لتقوية مكاتب أخرى ضعيفة.
١٢ ـ الحاجة للاستمرارية في النشاط وتطوير خبرة الصناعة .	مقابل	الحاجة لتزويد أفراد المراجعة بتشكيلة من الخبرات وترقيتهم بأسرع ما يمكن .

٣ ـ تنشأ بعض التعارضات الواضحة أو تتفاقم من جراء التغيير المستمر . وعلى سبيل المثال، فإن الحاجة لتغطية أو خفض التكاليف قد شجعت على تطوير أدوات مراجعة جديدة باستخدام تكنولوجيا الحاسب الإلكتروني . وفي المقابل، ترتب على ذلك اختصار الوقت اللازم للترقية إلى مرتبة شريك . وكان هذا الدمج والاختصار للوقت مفيدًا كباعث وحافز، ولكنه ضار بلغة كمية الوقت المتاح لتطوير الخبرة والمهارات .

والحقيقة أنه يمكن ملاحظة وجود تشابه واضح بين القائمة (١) والقائمة (٢) ولكن الاختلاف بينهما أن الأولى على مستوى الفرد في حين أن الثانية على مستوى منشأة المراجعة . ولا بد للمنشأة من مواجهة هذه التعارضات الواضحة عن طريق تطوير الاستراتيجيات والسياسات والإجراءات لإدارتها بشكل فعال . ونظرًا لأن المنشأة تعتبر في الواقع مجموعة من الأفراد، فإن مهمة المنشأة وهدفها لا يمكن إنجازهما بدون هؤلاء الأفراد . وبناءً على ذلك، إذا كان الأشخاص الداخلين للمنشأة على إدراك ومعرفة تامة بهذه التعارضات الواضحة، وحاجة المنشأة للتعامل معها، فإنهم سيكونون بلا شك أكثر فعالية، ولن يبتعدوا أو يتجنبوا المشاركة في عملية حل التعارض .

ولا يكفي –على أية حال–بالنسبة للشخص المبتدئ الداخل للمهنة (الخريج) أن يستبعد بشكل إيجابي من حل التعارض . وإنما يجب أن يكون لدى الشخص صورة أوسع، والتي يمكن أن توصف بشكل أفضل بالشخص المعتمد على ذاته Self - Reliant، والذي يستطيع أن يعمل بفعالية في البيئة التي سبق توصيفها . وتوضح القائمة (٣) الخصائص الرئيسية التي تشكل صورة الشخص المعتمد على الذات Self - Reliant Profile وذلك كممتهن للمحاسبة والمراجعة .

وخلاصة القول، في هذا الصدد، أنه لا بد أن يتسم تنفيذ وتحقيق رسالة الجامعة بنوع من المرونة والتجديد والبعد عن الجمود مما يسمح بإعداد مُراجع المستقبل للتكيف مع المجتمع الحالي الذي يعتبر أكثر حركية وديناميكية مما سبق .

القائمة (٣)

صورة المراجع الممتهن المعتمد على الذات

١ ـ استيعاب المفاهيم ذات الصلة بالإجراءات والقواعد الفنية : ويسمح هذا للممتهن بالاعتراف بالمواقف غير المألوفة والتعامل معها بفعالية . ومحور الاهتمام هو فهم الفرق بين المضمون والشكل .

٢ ـ اتخاذ أحكام شخصية سليمة : ويشمل هذا فهم طبيعة المخاطر المتضمنة في ظروف وملابسات خاصة، ومعرفة متى يلجأ لمساعدة واستشارة الآخرين .

٣ ـ الدافعية العالية والمبادرة الذاتية : وتسمح هذه الخاصية للممتهن بروح المبادرة في الظروف العامة، حيثما لا يكون الرئيس موجودا . ويتضمن ذلك أيضا سلوكا أخلاقيا راقيا .

٤ ـ اعتقاد أوسع بدور المهنة وغرضها في المجتمع : فالمعرفة والاعتقاد بأن العميل النهائي هو الرأي العام، يمثل خاصية أساسية للتعامل مع الأحكام والقرارات الصعبة التي لا بد من اتخاذها .

٥ ـ المثابرة وحب الفضول والبحث : وهذه الصفات ضرورية للمراجع للحفاظ على اتجاه الشك المهني الصحيح، وللحصول على أدلة إثبات مناسبة، وللتعامل بشكل صحيح مع أدلة الإثبات المتحصل عليها .

٦ ـ مهارات عالية للاتصال : فالمراجعة عملية اتصال مع العميل والمرءوسين والرؤساء، شفاهة وكتابة بين الأفراد وخلال المجموعات . وغالبا ما يذكر الشركاء في منشآت المحاسبة والمراجعة الخارجية الاتصال كأعظم مهارة للإقناع في مهنة المراجعة .

٧ ـ التوجه نحو الأعمال وليس المحاسبة فحسب : فيجب على المراجعين مراجعة الأعمال وليس فقط السجلات . ولتحقيق ذلك، فإنه من اللازم فهم طبيعة نشاط وأعمال العميل . وعلى سبيل المثال، يسمح هذا الفهم للمراجع بأن يميز غرض الشركة من العمليات، وتحديد جوهرها ومضمونها بصرف النظر عن شكلها .

٢-٣ احتياج مهنة المحاسبة والمراجعة للقادة

ليس ثمة شك أن أي تجمع مهني يقوم بتقديم خدماته إلى المجتمع، لابد أن يحوز على ثقة من يخدمهم إذا أراد النجاح والتطور، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى، يجب أن يؤكد أعضاء أي مهنة بأنهم أهل للثقة من قبل المجتمع، وذلك من خلال سلوكياتهم ونوعية الخدمات التي يقدمونها. ولجذب الطلبة المتميزين للتخصص في المحاسبة، يجب أن تتضمن مقررات المحاسبة والمراجعة، تدريس المحاسبة كمفهوم واسع بدلا من مجرد إعداد المعلومات المالية، فيجب أن تدرس كمفهوم مهني وليس كوظيفة مسك الدفاتر فقط، فالمحاسبة والمراجعة لهما غرض اجتماعي يتم أداؤه عن طريق مساعدة الوحدة الاقتصادية في خلق قيمة مضافة للمجتمع باستخدام الموارد النادرة والمتاحة بكفاءة وفعالية .

وقد كانت مهنة المحاسبة ناجحة جدا عند قياسها على أساس المستوى الكلي للنشاط الاقتصادي، والحالة الاقتصادية والاجتماعية للمشاركين فيها، كما يعلم جيدا هؤلاء المشاركين، إلا أنه لوحظ أن المهنة تتكبد بعض الضرر. وتوضح محتويات القائمة (٣) أن هناك مشكلات إدارية صعبة ينبغي التعامل معها . وحيث تنحرف الأمور عن حالة التوازن، فقد حدثت حالات فشل في المراجعة Audit Failures. وترتب على ذلك تكبد أضرار وتكاليف باهظة للدعاوى القضائية . وفي هذا الصدد، نذكر أن منشأة Arthur Andersen للمراجعة قد تحملت أكثر من مليون دولار نتيجة المقاضاة، وعلل ذلك مدير هذه المنشأة بأن هذه المقاضاة المتزايدة هي نتيجة لآرائنا المتحفظة على القوائم المالية (Benoit, 1987, p.18)، كما ذهبت ١١٪ من الإيرادات التي تحصلت عليها منشآت المراجعة الستة الكبرى في الولايات المتحدة في مشكلات المقاضاة وذلك في عام ١٩٩٣، وهذه المقاضاة أساسها المطالبات بأن هذه المنشآت لم تحذر المستثمرين والدائنين بأن الشركة تعاني من اضطراب وخلل مما ينذر بالخطر من فشلها (Abbott,1994) . وبسبب طبيعة عملية المقاضاة، فقد زعمت أمثلة أخرى كثيرة كحالات فشل المراجعة، وكانت هذه الحالات باهظة التكلفة .

هذا، وقد دفعت حالات فشل الأعمال الهامة والمزاعم المتعلقة بفشل المراجعة والمتضمنة عددا كبيرا من الدعاوى القضائية المرفوعة من قبل المؤسسات المالية بأمريكا، جمهور الرأي العام إلى التساؤل حول مستوى الجودة المكتسبة من أداء وظيفة إبداء الرأي . وكنتيجة لهذه القضايا، بدأت لجنة التفتيش والإشراف على التجارة والطاقة، ولجنة التحقيق المشكلة من الكونجرس والوكالات الحكومية الأخرى، في عقد جلسات استماع وتحقيق عن حالة مهنة المحاسبة والمراجعة الخارجية .

كما عقدت أيضا لجنتا Metcalf & Moss ومجلس الشيوخ الأمريكي، جلسات استماع في السبعينيات من هذا القرن لهذا الغرض (Financial National Commission on Fraudulent Reporting, AICPA,1987) وكانت أحد النتائج الضغط على المهنة لتحسين وصيانة جودة أدائها، وتولدت جهود السعي نحو ذلك خلال منشآت المراجعة، كوسيلة للحماية والوقاية الذاتية، وكذلك داخل المهنة من خلال المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين .

وكما أسلفنا أن المنشآت تعتبر في الحقيقة تجمعات من الأفراد، لذلك فان المهنة أيضا جماعة أو تجمع من الأفراد . وتحتاج كل من المنشآت والمهنة لأفراد على مستوى أخلاقي رفيع (Sack, 1987, p15) فالمهنة في حاجة إلى أفراد يتمتعون بحسن الفهم والتقدير والسلوك الأخلاقي والمقدرة على تدبر الأمور فيما يتعلق بالخسائر الممكنة وآثارها . وبالإضافة إلى ذلك، تحتاج المهنة إلى أفراد في مستوى القيادة العليا، والذين سوف يقبلون نيابة عن زملائهم، مسئولية التعامل مع القضايا والمشكلات الصعبة الجارية .

وفي هذا الصدد، يثار التساؤل حول نمط الأفراد الذين سيكونون قادة في مجال مهنة المحاسبة والمراجعة الخارجية، ومن أين سيأتون ؟ ولا يدعي الباحث أن لديه إجابات محددة عن هذه التساؤلات، التي تعتبر في حقيقة الأمر أسئلة أكثر عمومية وتتطلب تضافر الكثير من الجهود الأكاديمية والمهنية للإجابة عليها. وعلى أية حال، سوف يمر علينا كثير من قادة المهنة، خلال قاعات دراسة مقررات المراجعة، وهم عرضة لتأثيرنا لفترة قصيرة ولكنها حساسة من حياتهم. وينبغي أن يكون جزء من الحياة المجتمعية لطلابنا، هو أن نجعلهم يعترفون بأن المهنة في حاجة ماسة إلى القادة . وسيكون لجودة قادة المهنة الكثير للقيام به من أجل نجاحها . وينبغي أن يبدأ القادة التفكير بخصوص درجة المسئولية التي يفترضها كل منهم، في هذا الجانب الأوسع والأطول مدى من حياتهم المهنية .

٣- الأساسيات التربوية الضرورية

توفر البحوث والدراسات المتعلقة بالعملية التعليمية الأفكار والتطلعات والأسس التي تربط الاحتياجات المناسبة بالنواتج التعليمية الممكنة . وتمدنا هذه الأساسيات بإرشادات عملية من أجل بلوغ النواتج أو المخرجات المنشودة، وتفيد أيضا في بناء خبرات القاعة الدراسية، وكذلك تلفت نظر أعضاء هيئة التدريس للمكونات والمعاني Constructs النظرية والبحثية التي قد تساعد على

تعريف وإيضاح دور الخبرة في تدريس المراجعة . وسنتناول في هذا الصدد بإيجاز موضوعين تربويين هما: الالتزام والتفكير الانتقادي، حيث يمثلان مادة لكثير من البحوث التربوية، كما أنهما مفيدان في تصميم البرامج لتلبية احتياجات مهنة المراجعة .

فبالنسبة للمفهوم التربوي الأول وهو الالتزام Commitment، فيعرفه "Perry" بأنه تأكيد واثبات القيم والاختيار الشخصي في العملية النسبية Relativism، أو توكيد القيم الشخصية والاختيار في العملية النسبية، والتعرف الواعي وتحقيق الذات والمسئولية، فالالتزام تأصيل Orientation الذات في عالم نسبي (Perry, 1970, p.165) .

وعلى ذلك فمن أهم أساسيات القيادة، الالتزام والاعتماد على الذات وفهم الأمور الواقعية للمهنة . وهنا توفر دراسة "Perry" الإرشاد بخصوص الظروف اللازمة لتنمية الالتزام في سنوات الدراسة الجامعية .

أما المفهوم التربوي الثاني والذي يعتبر مفيدا للمناقشة والتحليل هو التفكير الانتقادي Critical Thinking . فقد تحول في الآونة الأخيرة تأصيل كثير من البحوث التربوية من المدخل السلوكي إلى المدخل الفكري أو الادراكي Cognitive Approach . ويتركز محور الاهتمام الآن على طرق التعرف وبناء المعرفة وخاصة على التحولات في كليهما (Vosniadou & Brewer, 1987).

هذا وتؤكد أدبيات البحوث الفكرية والمناقشات الشائعة ذات العلاقة (Myers.1986, Sheull, 1986) على الحاجة الماسة إلى دراسة ومراعاة التفكير الانتقادي في تصميم خبرات الفصل الدراسي . وتتطلب الطبيعة الحركية والمتغيرة لمهنة المراجعة مهارات فكرية قوية، فلا بد أن يتوافر لدى الطلاب مهارات الفهم والتكيف والنمو، وفي نفس الوقت الابتعاد عن الحفظ والتلقين والتجنب والركود . وكذلك مهارة التمييز بين ما هو أساسي وما هو غير أساسي، وبين ما له صلة وما ليس له صلة بالموضوع . وربما تكون هذه المهارات صعبة التدريس من ناحية الإعداد، ولكنها سهلة ومباشرة إذا أخذناها من وجهة نظر الاستخدام، وهذا يؤدي إلى الاقتراح بالتقليل من كيف؟ والتركيز على لماذا ؟ ومن ثم يتم تدريب الطلاب على حرية إبداء الرأي، فضلا عن تحسين التفكير الإبداعي من خلال العملية التعليمية .

٤ - الأهداف الأساسية لتعليم المراجعة

لاشك أن العصر الحديث يتطلب أن تتسم طريقة الإعداد بشكل متسع ومرن بحيث تشمل العديد من المهارات والخبرات والأفكار التي تتطلبها المجتمعات العصرية مثل : الحاسب الإلكتروني ونظم المعلومات وغيرها . فالمجتمعات الحديثة أصبحت تتصف بأنها أكثر حركية وديناميكية مما يتطلب الاستعداد لمستقبل التغير في الوظيفة . ولأهمية مقررات المراجعة في خطة دراسة المحاسبة بكليات الاقتصاد والإدارة، فإن الأهداف الأساسية لهذه المقررات يجب أن تركز على احتياجات الطلاب والمنشآت والمهنة كما سبق الإيضاح . ونقدم في هذا القسم أربعة أهداف عريضة وأساسية لتعليم المراجعة، والتي يتصور الباحث أنها تغطي وتعالج الاحتياجات المطروحة بالقسم (٢) من هذا البحث . ونناقش فيما يلي كلا من هذه الأهداف بالإضافة إلى الأهداف الفرعية ذات العلاقة، وتتضمن هذه المناقشة طبيعة هذه الأهداف وكيفية ارتباطها وتكاملها في منهج المرجعة .

٤ - ١ الالتزام المهني القوى

يستخدم اصطلاح المهنة Profession لوصف مجموعة من الأفراد يزاولون عملاً فنياً بهدف خدمة مصالح الجمهور في الوقت الذي يسعون فيه كذلك إلى تحقيق مصالحهم الذاتية، وهي كسب احتياجاتهم المعيشية . وعلى ضوء ذلك يكون مزاولو عمل المحاسبة والمراجعة الخارجية ممتهنين . وينبغي أن يكون –هدفنا كأعضاء هيئة تدريس لمقررات المراجعة هو تنمية شخصية الطلاب من خلال تزويدهم بالمعرفة والمهارات ذات العلاقة، مع الرغبة لديهم في أن يصبحوا ممتهنين حقيقيين . فلا بد أن يكون المبتدئون قادرين على تقدير قيمة النزاهة والاستقامة ورقي الخلق والسلوك الأخلاقي والدور الانتقادي للمراجعة في الاقتصاد، فضلاً عن مسئوليتهم الشخصية في التدفق الأوسع للأحداث . وعلى ذلك، سوف يوفر عدد من الموضوعات النظامية في منهج المراجعة حجر الأساس لإنجاز هذا الهدف مثل : معايير المراجعة وآداب وقواعد السلوك المهني ومهنة المراجعة . كما يرتبط كل ذلك بموضوع قيمة المراجعة، والتي سوف تتداخل وتتوافق مع الالتزام المهني القوي بلغة تغطية الموضوعات، وأيضاً وضعها موضع التنفيذ .

ولكي تتحقق رسالة عضو هيئة التدريس على أفضل وجه ممكن، يرى الباحث أنه يجب الأخذ في الاعتبار عدة أمور سوف تساعد على فهم واستيعاب نقاط المحاضرة بشكل جيد وفعال. وتتمثل تلك الأمور فيما يلي :

١ ـ ينبغي أن يؤدي المحاضر نموذج الـدور الجيـد، مـن خـلال تزويـد الطـلاب بمثـال حقيقـي لشخص ما لديه النزاهـة والاسـتقامة والالـتزام المـهني . وأشـار"Perry" في هـذا الصـدد إلى حاجـة الطلاب في أن يكون لديهم الصراحـة والوضـوح في تفكـيرهم الخـاص، ونفـاذ البصـيرة والشـكوك وأنماط الالتزام (Perry, 1970, p.213). ولابد أن يبين المحاضر للدارسين ويثير فيهم الحماسة للمهنـة وأهميتها ومستقبلها .

٢ ـ الاهتمام بالربط بين الجوانب النظرية والتطبيقية من أجل تكوين الخبرة التربويـة المتكاملـة وتشجيع الطلاب على حب الإطلاع والبحـث للكشـف عـن كـل مـا هـو جديـد ومسـتحدث في مجالات المراجعة .

٣ ـ تكوين الاتجاهات الإيجابية لدى الطلاب لتقبـل التغـير والإصـلاح والتجديـد في مجـالات وميادين المهنة المختلفة وعدم مقاومتها من أجل تقدم المجتمع وتطوره، ولهذا فمن الضروري أن يقوم المحاضر بتهيئة أذهان الطلاب لتقبل التغير المتوقع في جميع المجالات ومجـال تخصصـهم بصفـة خاصـة، وتقبل ما يصاحب ذلك من تغير في أساليب المراجعة والمسئوليات والواجبات المطلوبة من الفرد .

٤ ـ ينبغي تزويد الطلاب بأمثلة حقيقية في القاعة الدراسية، لإيضاح قيمة المراجعـة والقضايـا المهنية المناسبة . وأحد الطرق التي تلعب دوراً هاماً في هذا الصدد، هـي اسـتعراض الصحافـة الماليـة Press Financial وتحديد البنـود محـور الاهتمـام لمناقشـتها بإيجـاز في بدايـة كـل محـاضرة . ويمكـن الحصول على أمثلة أخرى في مواد دراسة الحالات Materials Case عن طريق التفاعل مـع مـزاولي المهنة والخبراء في هذا المجال . ويحدث غالباً الثراء الطبيعي للأمثلة الواقعية الجدل والمناظرات العلمية، ولذلك يمكن أن تكون مساعدة جداً في بناء وإعداد الدارسين مـن أجـل تشـجيع الفكـر الانتقـادي . (Myers,1986,P.61)

٥ ـ ينبغي أن يتبنى المحاضر رؤية معينة يحاول أن ينقلها للطلاب، وهي أن المهنـة تتكـون مـن أفراد مثلهم، وأن لكل فرد دوراً هاما ومسئولية في العملية. كما ينبغي اقتنـاص الفـرص لبـث القيـم والمبادئ والاتجاهات السليمة فضلاً عن تحسين دافعية الطلاب نحو التعلم . ويمكن إعطاء أمثلة سلبية في هذا الشأن ولكن قد يكون التركيز على الأمثلة الإيجابية أفضل، على الرغم من عدم وجود كثـير منها في الصحافة العامة . وأحد مصادر تلك الأمثلة هو الخبرات المتاحة للمحاضر أو للخريج الـذي ترقى في مجال مهنة المحاسبة والمراجعة إلى مسـتوى مرمـوق في المسـئولية الوطنيـة . وسـوف تسـاعد

البيئة السليمة للتنمية الفكرية الطلاب على فهم "أن الفرد يواجه المسئولية بالنسبة للاختيار والإثبات في الحياة" (Perry, 1970, P.153).

٦ ـ من الممكن أن يكون للتعاون قيمة عظيمة في خلق اتجاه إيجابي نحو المهنة . وينبغي للمحاضر المشاركة في تأهيل الطلاب من خلال دعوة مزاولي المهنة لإلقاء المحاضرات ذات العلاقة بمجال مهنة المراجعة والمحاسبة الخارجية، حيث سيكونوا بمثابة نماذج للدور الجيد في الاتصال مع الطلاب . كما ينبغي أيضاً تشجيع الطلاب على المشاركة في الأنشطة والنوادي والجمعيات الشرفية من خلال المجموعات ذات الاهتمام الخاص .

وأخيراً نخلص إلى أن النقطة المحورية هي مراعاة أن قوة الالتزام المهني ضرورية ولا غنى عنها، من أجل بلوغ فعالية المهنة ونجاح أعضائها .

٤ - ٢ القدرة على تطبيق التفكير الانتقادي

لقد أجاب رئيس لجنة البورصة وتداول الأوراق المالية الأمريكية في حديثه مع قسم المراجعة المنبثق عن الجمعية الأمريكية للمحاسبة في اجتماعها عام١٩٨٦، عن التساؤل حول السبب العام لحالات فشل المراجعة، بالقول "أن هذه الحالات تقريباً بدون استثناء كانت حالات فشل أفراد Failures People . فبعض هذه الحالات كان بمثابة مسألة اتجاه Matter of Attitude ولكن الكثير منها يمثل غياب التفكير الانتقادي " (Sack, 1987, p.20) .

فالمشكلة الجوهرية أن الأفراد يعتقدون أن الغاية هي إنجاز قائمة التحقق Checklist في حين أن المشكلة في الحقيقة هي تحليل المزاعم الواردة بالقوائم المالية وأيضا العرض والإفصاح بواسطة العميل. ويتفق الباحث مع توصية لجنة بيد فورد Bedford في أنه يجب على أعضاء هيئة تدريس المحاسبة أن يدرسوا للطلاب كيفية التفكير الانتقادي الفعال، وتنمية مهارة التفكير الإبداعي فضلا عن التحول من الجوانب الملموسة إلى المجردة (AAA, 1986) ويعتقد الباحث أن هذه التوصية في غاية الأهمية، وبصفة خاصة في مجال المراجعة . وفيما يلي نناقش هذا الهدف العريض من خلال تغطية الأهداف الفرعية التالية :

٤ - ٢ - ١ المفاهيم إزاء القواعد والإجراءات

إن تقييم القضايا الفنية المحاسبية يجب أن يتأتى بعد أن يصبح الطالب على إلمام تام بالاصطلاحات والمفاهيم والعمليات المتعلقة بنشاط الوحدات المحاسبية . وينص العنصر الأول بالقائمة (٣) على أن استيعاب المفاهيم يسمح للممتهن بأن يتعرف على المواقف غير المألوفة (الشاذة) وان يتعامل معها بصورة فعالة، مع مراعاة أن الجزء الهام في هذا الصدد، هو فهم الفرق بين المضمون والشكل . ومن وجهة النظر التربوية، أن قرار تدريس المفاهيم مدعماً بواسطة تطبيقها في مواقف مراقبة Situations Controlled يكون متسقاً مع فكرة تدريس الطلاب التعرف على المشكلات وتحليلها، ومن ثم تطوير الحلول المناسبة من خلال عملية التفكير الانتقادي . ويصف أحد الكتاب بشكل ملائم معلمات المحتوى إزاء توتر العملية Tension Process بالقول "أن توليفة الطلب المتزايد على تدريس مهارات التفكير الانتقادي وفيضان المعلومات الجديدة في معظم الأنظمة، يجعل التوتر بين المحتوى والعملية حاداً وبصفة خاصة في الوقت الحاضر . وهذا التوتر ليس كبيراً جداً، إنما هو يمثل قضية الأولوية والتوازن، فيمكن تدريس كل من المحتوى والعملية، حتى في الزمن المحدد للمحاضرة، إذا ما تم الحفاظ على أولويات مناسبة مع التوازن . ولكن لتحقيق ذلك التوازن بين مختلف العناصر والاعتبارات، لابد أن يصبح المحاضرون على درجة اكبر من الانتقاء لكل من المحتوى الذي يختارون تقديمه، والطرق التي يقدمونه بها" (Myers, 1986, P.55).

ويعتقد الباحث أن العناية والاهتمام بالقضايا الفكرية ذات العلاقة بالمفاهيم ضرورية وهامة، فبمجرد دخول الطالب الممارسة العامة، سوف يدرس مجموعة محددة من القواعد والإجراءات ممثلة مدخل المنشأة للمراجعة . وكما أكد "Sack" على انه يجب على أعضاء هيئة التدريس القائمين بتدريس مقررات المراجعة مراعاة الاختلاف بين تدريس المراجعة وتدريس الإنتاجية . فمن الواضح أن الأخيرة تعنى بمسئولية توظيف المنشأة بشكل مناسب ؛ وأن آليات الممارسة والحاجة إلى البراعة والإتقان في تنفيذها، سوف يتم تدعيمها أثناء السنوات المبكرة للخبرة (Sack, 1987, p .21). وربما بعد السنتين الأولى والثانية، يتحمل المراجعون التحول إلى دور ذو مسئولية أكبر، حيث يتم إدارة الآخرين، واتخاذ أحكام شخصية، وكذلك عمل المفاوضات . وفي هذا الدور يصبح الاستنتاج المنطقي مهارة ضرورية، فلم يعد ممكنا التعامل مع عملية المراجعة كلغز الكلمات المتقاطعة Puzzle Crossword (Sack,1987, p.22). ونتيجة لذلك، أن الأساس بالنسبة لتطبيق المدخل الفكري أو المفاهيمي Conceptual Approach في تعليم المراجعة، هو أنه يدعم مقدرة المراجع على

فهم مدخل المراجعة للمنشأة، فيما هو أبعد من آليات الظاهر، كما يوفر مصدر المهارة والمعرفة الذي يمكن للمراجع الإلمام به كلما انتقل إلى مستوى أعلى من المسئولية . ويرى أحد الكتاب أنه "لا يمكن تنمية قدرات التفكير الانتقادى بشكل غير مساعد أثناء منهج الدراسة" (Myers, 1986, p. 115) فلابد أن تأخذ هيئة تدريس مقررات المراجعة في الحسبان توفير خبرات القاعة الدراسية التي تدعم تنمية المهارات الفكرية .

٤ - ٢ - ٢ مفهوم العملية Notion of Process

تعرف العملية Process بأنها سلسلة من الإجراءات لها نهاية محددة، وكذلك تعرف العملية بأنها سلسلة من الأعمال المنسقة موجهة لتحقيق الهدف (أنظر: رولاند، ١٩٩٤، ص ٤٣، السلمي، ١٩٩٥، ص٥٧) فالعملية إذن عبارة عن سلسلة من الخطوات يؤدى تنفيذها إلى إنجاز هدف محدد . وتعكس المداخل الفكرية الحالية فكرة المراجعة كعملية منطقية، وقد تم تدعيم هذا المفهوم في السنوات الأخيرة بواسطة معايير وإرشادات المراجعة الصادرة عن المنظمات المهنية، وبصفة خاصة نشرة معايير المراجعة رقم (٤٧) بعنوان : "خطر المراجعة والأهمية النسبية في أداء عملية المراجعة"، والصادرة في عام ١٩٨٣ عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA, SAS, No. 47).

هذا، وتلخص القائمة (٤) نموذج عملية المراجعة حسب تتابعها الزمني والمنطقي حيث تمهد كل خطوة لما بعدها . وكلما تم فهم واستيعاب فكرة العملية، يبدأ الطلاب في التحقق من الإطار المتوفر والذي يمكن أن يستخدم في تطوير الإجراءات والقواعد المنطقية بالنسبة للتعامل مع مواقف محددة .

وإذا تم تدريس وتطبيق عملية المراجعة على أحد المجالات مثل دورة المبيعات والمتحصلات، ودورة تكلفة المبيعات، ودورة الإنتاج والنفقات وكذلك دورة الاستثمار والتمويل، فإنه من السهولة بمكان تطبيقها على المجالات الأخرى .

القائمة (٤)

نموذج عملية المراجعة

١ ـ الخطوات التمهيدية : وتشمل استفسارات بشأن الوحدة محل المراجعة، وهيكل الرقابة الداخلية، ونظام المعلومات المحاسبية وتطبيقات التشغيل الإلكتروني للبيانات – وتحديد ما إذا كان سيتم قبول عميل جديد أو الاستمرار مع عميل حالي – والاستفادة من العاملين بمنشأة العميل – وإجراءات ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون .

٢ ـ خطاب الارتباط بأداء عملية المراجعة .

٣ ـ تحليل خطر المراجعة :

- دراسة طبيعة نشاط العميل والصناعة التي ينتمي إليها .
- دراسة إجراءات وسياسات هيكل الرقابة الداخلية .
- تقييم خطر المراجعة .

٤ ـ تخطيط العمل الميداني للمراجعة :

- برامج المراجعة المبدئية .
- الموازنة الزمنية .
- جدولة وتخصيص أعضاء فريق المراجعة .
- اجتماع أعضاء فريق المراجعة قبل البدء في العمل الميداني .

٥ ـ المراجعة الدورية :

- اختبارات إضافية لإجراءات هيكل الرقابة الداخلية .

٦ ـ ملاحظة المخزون (الجرد الفعلي).

٧ ـ المراجعة النهائية :

- إجراءات الفحص التحليلي .
- اختبارات تفصيلية للعمليات والأرصدة .

٨ ـ تقرير المراجعة :

- فقرة المسؤولية .
- فقرة النطاق .
- فقرة الرأي .

٤ - ٢ - ٣ صياغة الحكم الشخصي

يعتبر الحكم الشخصي المهني أحد المقومات والدعائم الأساسية التي تميز المهن عن الحرف التي تعتمد على مهارات حركية وعضلية معينة، ويلعب الحكم الشخصي دوراً رئيسيا في جميع المهن كالطب والمحاماة والمحاسبة والمراجعة الخارجية . ويعرف الحكم الشخصي Judgment في المراجعة بأنه "اجتهاد من جانب المراجع – اعتماداً على معرفته وخبرته، في حالة غياب النصوص المهنية – بهدف اتخاذ القرارات التي تساعد في تكوين رأى فني محايد" (الصباغ،١٩٨٨، ص٢٥).

هذا ويحقق الحكم الشخصي في المراجعة العديد من المزايا مثل المرونة، وإتاحة الفرصة أمام أعضاء المهنة لإبراز طاقاتهم وقدراتهم، وسرعة البديهة للتصرف في المواقف التي لم يرد بشأنها توصية من المنظمات المهنية أو رأى في المراجع العلمية .

كما أن سلامة ودقة هذا الحكم أساس لرقابة خطر المراجعة، حيث من الملاحظ في هذا الصدد، أن نموذج خطر المراجعة يتطلب ممارسة قدراً كبيراً من الحكم المهني في تطبيق النموذج على أية حالة من حالات المراجعة (صادق حامد مصطفى، ١٩٩٦، ص١٠ .Waller, 1993, p.783 .(and Davis, 1996, p. 16.

ويعتمد الحكم الشخصي أساسا على تأهيل وخبرة المراجع، فهو بلا شك مهارة تتأتى مع الخبرة في مزاولة المهنة . وبالإضافة لذلك، هناك كم كبير من البحوث والدراسات بشأن الحكم الشخصي في المراجعة، مما يساعد في تنمية تلك المهارة . ويرى الباحث أنه ينبغي توجيه عناية خاصة لصياغة الحكم الشخصي كموضوع محدد . وينبغي أن تشمل تغطية هذا الموضوع الأمور والقضايا التالية :

١ ـ أنواع الأحكام الشخصية التي يؤديها المراجعون .

٢ ـ القواعد العملية المعتادة للحكم والتفكير والاستنتاج Heuristics التي يستخدمها المراجعون عند اتخاذهم أحكام شخصية .

٣ ـ الانحرافات والتحيزات التي يمكن أن تؤثر في سلامة وكمال الأحكام الشخصية . ويمكن أن تستخدم التدريبات والحالات التي تم تطويرها في أدبيات المراجعة من أجل تقوية الأفكار المطروحة وتدعيمها (.Ashton,1984, pp. 87-97. And Alan, 1980, p.112-24).

٤ - ٢ - ٤ مفهوم الخطر Risk Concept

يمثل مفهوم الخطر أحد الموضوعات التي طرحها قسم المراجعة المنبثق عن الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA, 1986, PP. 168-195.) وهذا المفهوم سائد في عملية المراجعة وصياغة الحكم الشخصي وبيئة المحاسبة والمراجعة الخارجية . ويتضمن الخطر بالتعريف (Risk, by definition) إمكانية الخسارة أو الضرر . ومن تصنيفات الخطر ذات العلاقة، مفهوم خطر الأعمال ومفهوم خطر المراجعة، حيث يختلف الأول عن الثاني فكريا، فيقصد بخطر المراجعة إبداء المراجع لرأى غير سليم عن قوائم مالية محرفة تحريفاً جوهرياً، بينما يعنى خطر الأعمال ما يترتب على أداء عملية المراجعة من نتائج ممثلة في تعرض منشأة المراجعة لدعاوى قضائية أو انتقادات بشأن عمل المراجع وإبداء الرأي عن القوائم المالية محل الفحص . أي أن خطر الأعمال يعرف بأنه احتمال حدوث أضرار تلحق بالممارسة المهنية للمراجع :

(Brumfield, et al., 1983, P.60, Arens & Loebbecke, 1994, P.242 Colbert, 1995, P. 36, Colbert et al., 1996, P. 54, and Thornhill, 1996, P. 40.)

ويلاحظ أن هذا التعريف يفصل بين خطر المراجعة ونتائج فشل المراجعة . وفي هذا الصدد، تقتضي إرشادات ومعايير المراجعة الصادرة عن المنظمات المهنية ضرورة مراعاة إمكانية الخسارة أو الضرر الناجم عن الممارسة المهنية . فالمراجع معرض لخطر الأعمال بصرف النظر عما إذا عرضت القوائم المالية متسقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أو أنه قد التزم بمعايير المراجعة المتعارف عليها .

ويرى الباحث أن العنصر الجوهري في تعريف وتقييم الأخطار الخاصة بالمراجعة هو الحكم والتقدير المهني، بناء على فهم طبيعة أعمال العميل والصناعة التي ينتمي إليها، وأية قضايا تتعلق بالمحاسبة والمراجعة . وفي ممارسة الحكم المهني في هذا الصدد، نجد أن من المفيد توجيه عناية خاصة لأربعة مجالات من الأخطار الخاصة بالمراجعة وهي : بيئة الأعمال، وبيئة الإدارة، وبيئة المراجعة، وأية أمور محاسبية خاصة .

وبناء على ما تقدم، من الممكن أن يخدم منهج المراجعة بشكل أساسي كوسيلة لتهيئة وتعريف الطلاب بماهية الخطر ومجالاته، ومثال ذلك تقدير مستويات الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، وتحديد أحجام العينات موضع الفحص، وتقييم أدلة الإثبات .. وأخيرا سيدرك الطلاب بأن الخطر بالإضافة لكونه جزء من الحياة بصفة عامة، فإنه يمثل جزء من مهنة

المراجعة بصفة خاصة، وانه يمكن التعامل مع الخطر على نحو فعال ورشيد من خلال القيم الشخصية والسلوك وسياسات المنشأة وعملية المراجعة (Huss, et al., 1993, PP.51-60 & Barrett, 1996, PP.49-50).

٤-٣ إعداد الطلاب لبيئة المحاسبة والمراجعة الخارجية

يجب أن تعكس المحتويات طبيعة البيئة المحيطة – اقتصادية واجتماعية وسياسية وتشريعية – التي تعمل فيها مهنة المراجعة، كما يجب أن يتم تعليم الطلاب الاستخدامات المختلفة للمعلومات المحاسبية بطريقة تكاملية، وذلك من أجل تهيئة الطلاب للتكيف مع بيئة المحاسبة والمراجعة الخارجية. ونتصور انه لتحقيق ذلك ينبغي التعرف على مهنة المراجعة كنشاط أعمال، بالإضافة إلى بيئة المحاسبة والمراجعة الخارجية واستراتيجيات النجاح، وهذا ما نناقشه بإيجاز فيما يلي :

٤-٣-١ المراجعة كنشاط أعمال

يعتقد الباحث أنه ينبغي أن يكون هناك تغطية منفصلة لموضوع مهنة المراجعة كنشاط أعمال Auditing of The Business . وإذا تم الاعتراف بالمراجعة كنشاط أعمال، فإنه لا بد من وجود عنصر الخطر مثلما هو الحال مع أي مشروع أعمال. فعند إبداء الرأي عن القوائم المالية، يوجد دائما خطر أن يكون الرأي الصادر غير مناسب، فلو أصدر المراجع تقريرا غير سليم، فإن هناك خطر العقوبات بواسطة الدعاوى القضائية (Perkins, 1996, P. 66) وفي هذا الصدد، يمكن عرض نموذج لممارسة المراجعة من منظور نشاطات الأعمال. ويلخص الشكل (١) مقترحاً لذلك النموذج، حيث يوضح بصفة أساسية مكونات ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة الخارجية، كما يصلح كأساس لمناقشة وتحليل النقطة الرابعة بالقائمة (١) وكذلك الكثير من الأهداف والمصالح والحاجات المتعارضة في القائمة (٢). ونقترح أن هذا المحتوى يمكن دمجه مع ما سنناقشه أدناه بالقسم (٤-٣-٢) مع المساعدة من أحد الخريجين أو المزاولين لمهنة المحاسبة والمراجعة الخارجية. والخبرات من هذا النوع تساعد على تخفيف المخاوف العادية الناجمة عن التوتر خلال فترة التحول من الدراسة الجامعية إلى ممارسة المهنة . وهذا يجعل من الممكن بالنسبة للطلاب تركيز عنايتهم واهتمامهم على قضايا المحتوى والمفاهيم .

ومن الملاحظ أن معظم محتويات مقررات المراجعة الحالية تركز على كيف ؟ بينما ينبغي أن يتم التركيز على لماذا ؟ نحن نسعى إلى تعليم الأدوات والطرق قبل أن يفهم الطالب أهميتها، ولماذا

نحتاج إليها . وعلى سبيل المثال نقوم بتعليم طرق تسعير المخزون للطالب الذي لم يفهم بعد مشاكل إدارة المخزون في الشركات الصناعية . ولتحقيق الإجابة على السؤال لماذا، ينبغي أن يفهم الطالب أولاً أهداف الوحدة الاقتصادية الرئيسية، وكيف تمارس نشاطاتها، وأي أنواع القرارات تتخذ، ولماذا تتخذ هذه القرارات، ودور مهنة المراجعة الخارجية في هذا الشأن .

الشكل (١)

نموذج ممارسة مهنة المراجعة كنشاط أعمال

(١) منشأة المراجعة			(٢) ارتباطات مراجعة محددة (العملاء محل المراجعة)
أ- الوظائف	ب - الموارد		
١- الأفراد	١- العناصر البشرية		أ- فريق المراجعة
١/١ التوظيف	١/١ الشركاء		أ/١ إدارة الارتباط
٢/١ التدريب	٢/١ أفراد المراجعة		- تخطيط
٣/١ التخصيص	- مراجع تحت التمرين	العلاقات	- إشراف
٤/١ المكافأة	- مراجع ثاني	الرئيسية	- تنفيذ
٥/١ الترقية	- مراجع أول	⟷	-إعداد تقارير
٢- تطوير الممارسة	- المدير المسئول		-رقابة التكلفة
٣- الفواتير والتحصيل	٢- رأس المال		-إدارة النقدية
٤- رقابة الجودة			
العلاقات الرئيسية ⟷			

إيضاح العلاقات الرئيسية داخل منشأة المراجعة (١)

أ١/١ > ب٢/١ يوفر التوظيف موارد بشرية جديدة (أفراد المراجعة)

أ٢/١، أ٣/١، أ٥/١ > ب١/١ ينمي التدريب وتخصيص المراجعين على أعمال المراجعة خبرة أفراد المراجعة، وأيضا ترقيتهم إلى مرتبة شريك .

ب١/١ > ب٢ يوفر الشركاء رأس المال للمنشأة

أ٤ > ب٢ تحمى رقابة الجودة رأس المال وتحافظ عليه

ب٢ > أ١/٤ يسمح رأس المال بمكافأة عادلة ومناسبة

إيضاح العلاقات الرئيسية بين منشأة المراجعة (١) وخدمة العميل (٢)

(١) أ٢ > (٢) تساعد تنمية وتطوير الممارسة المهنية على كسب عملاء جدد

(١) أ٢/١ > (٢)أ يساعد التدريب والتخصيص على التوزيع المناسب لأفراد فريق المراجعة على الوظائف والواجبات .

(١) أ٣/١ > (٢)أ

(١) أ٣ > (٢) أ١/ توفر إجراءات الفواتير والتحصيل رقابة التكلفة ومقاييس إدارة النقدية

(١) أ٤ > (٢) أ١/ تضمن رقابة الجودة تنفيذ ارتباط المراجعة بشكل دقيق

(٢) > (١) ب٢/ تساهم خدمة العميل في تنمية رأس المال واستثماره

* يدل الرمز > على أن المتغير الأول يؤثر في الثاني .

٤-٣-٢ بيئة المحاسبة والمراجعة الخارجية واستراتيجيات النجاح

كما سبقت الإشارة، إلى انه ينبغي تغطية بيئة المحاسبة والمراجعة الخارجية واستراتيجيات النجاح بشكل منفصل، أو أن يرتبط ذلك بموضوع المراجعة كنشاط أعمال . وتشمل تغطية هذا الموضوع أنواع الظروف والأحداث والتحديات الحتمية التي يواجهها المراجع والموضحة في القائمة (١)، بجانب تقديم مفهوم وخصائص الاعتماد على الذات والمعروضة بالقائمة (٣) .

ومن أهم المجالات التي ينبغي مناقشتها كجزء من هذا الموضوع، هو الحاجة إلى تحمل عال للغموض for Ambiguity Tolerance لكي ينجح المراجع في مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة الخارجية . فمن الواضح – كما ناقشنا التحديات الملخصة في القائمة (١) – أن المراجع سوف يعمل تقريبا وبصفة دائمة في بيئة تتصف بحالة عدم التأكد التام، ويرتبط ذلك بلا شك بمفهوم خطر المراجعة . وإذا احتاج الشخص إلى معلومات كاملة كي يتقدم مع القرارات والتصرفات، فانه كمراجع سوف يصاب بالإحباط بدرجة كبيرة . ومن أجل السعي للتوافق مع هذه البيئة والتي تتسم دائما بحالة عدم التأكد التام، فقد يكون من الملائم أيضا مناقشة درجة الضغط Stress التي تمثل جزء من بيئة المحاسبة والمراجعة الخارجية، وكيف يمكن للمراجع إدارة الضغط بصفة عامة .

وكما هو الحال مع المراجعة كنشاط أعمال، فمن الممكن أن يكون مفيداً جداً دعوة محاسب قانوني ذو خبرة في هذه المحاضرة . وعلى أية حال، يكون التحذير ضرورياً بخصوص الطلاب سريعي الحساسية بالنسبة للأمور الواقعية للمراجعة الخارجية، ويجب ألا تصبح هذه المحاضرة سلبية أكثر مما ينبغي . وفي محاولة لكي تصبح واقعية، فإن من السهولة بمكان التأكيد على الجانب السلبي على حساب النواحي الإيجابية، وإبعاد أولئك الذين لديهم بالأحرى خبرة جيدة في الممارسة العامة.

٤ - ٤ مهارات الاتصال الفعال

يعنى الاتصال Communication توصيل البيانات والمعلومات والرسائل المحاسبية عبر التقارير للغير بعد إثبات صلاحيتها وإيضاحها . والاتصال يعتبر من وظائف المراجعة الأساسية، حيث أنه بدون الاتصال يصبح التقييم والحكم غير ذي جدوى . فالاتصال هو عملية تغيير مؤثر في الفهم بين اثنين أو اكثر، وبمعنى آخر هو عمل إنساني للحصول على البيانات وتحويلها إلى معلومات وتذكرها وإمكانية توليد معلومات أخرى عنها .

ويجب أن تلعب مقررات المراجعة دوراً فعالاً في توصيل محتويات التقارير المالية والعلاقة بينها، ودورها كأساس لاتخاذ القرارات، حيث يجب أن يفهم الطلاب المعلومات التي تحتويها هذه التقارير، والطريقة التي تستخدم بها هذه المعلومات في اتخاذ قرارات حالية ووضع استراتيجيات لقرارات مستقبلية . فالطالب يجب أن يفهم أن المحاسبة والمراجعة ليست أداة جامدة، بل وظيفة تخدم احتياجات المستخدمين المختلفين من مديرين ومستثمرين وغيرهم في فهم العمليات الرئيسية التي حدثت خلال الفترة التي يغطيها التقرير .

وبناء على ما تقدم، فقد تم التأكيد على أهمية مهارات الاتصال الفعال في القائمة (٣). وهناك مقررات معينة في معظم المناهج الدراسية، تحاول تزويد الطلاب بهذه المهارات . ومع ذلك، يعتقد الباحث أن في مقرر المراجعة الأساسي، ينبغي التركيز على أهمية مهارات الاتصال الفعال للمراجع الناجح في الممارسة العامة . وأيضا ينبغي توجيه اهتمام الطلاب نحو ممارسة هذه المهارات والتدريب عليها في القاعة الدراسية . وفي هذا الصدد، تجدر الإشارة إلى أن التقويم التربوي الحقيقي لا يجب أن يرتكز على الاختبارات فحسب، وإنما أيضا التأكيد على المشاركة العملية والميدانية والشفوية . وسوف تساعد الأساليب التالية في إنجاز هذا الهدف :

١ ـ تخصيص درجة لفعالية الاتصال في كل الواجبات التحريرية المسلمة، وليكن مثلا ٢٠-٢٥٪ من الدرجة الكلية .

٢ ـ مناشدة وتشجيع الطلاب في عمل إجابات مرتجلة للأسئلة الصعبة، وذلك كمحاكاة لما سوف يحدث لهم في مكتب المراجعة أو منشأة العميل محل المراجعة .

٣ ـ تخصيص نسبة هامة من درجة الطالب للمشاركة في الأعمال والمناقشات بالقاعة الدراسية، مثلا ١٠-١٥٪ .

٥ - الخلاصة والتوصيات

مما لاشك فيه، أن نقطة البداية في تعليم مقررات المراجعة هي تعريف الأهداف الأساسية والموضوعة لتعليم المراجعة، كي تعمل كأساس للتفكير اللاحق بشأن محتويات هذه المقررات. وتحقيقا لذلك، يتناول البحث احتياجات الطلاب ومنشآت المراجعة والمهنة بمفهومها الواسع . كما يناقش البحث الأساسيات التعليمية اللازمة بالنسبة لهذه الاحتياجات، وبناء على ذلك، يقدم البحث مجموعة من الأهداف الأساسية التي يتم اشتقاقها (استنباطها) من تلك الاحتياجات، بالإضافة إلى دراسة كيفية تكامل هذه الأهداف في المنهج الأساسي للمراجعة . ولتلبية هذه الاحتياجات المختلفة، تم تطوير أربعة أهداف أساسية لتعليم المراجعة، يوصي بها الباحث لتحسين العملية التعليمية للمراجعة، وهي :

١ ـ تنمية الرغبة لدى الطلاب في ممارسة مهنة المراجعة، وتعميق إحساسهم بقيمة النزاهة والاستقامة والإخلاص والسلوك الأخلاقي، فضلا عن الدور الإنتقادي البناء لمهنة المراجعة في الاقتصاد، ومسئوليتهم الشخصية في هذا الخصوص .

٢ ـ تدريس الطلاب كيف يفكرون بشكل فعال، وكيف يطبقون التفكير الانتقادي على مشكلات الواقع العملي متضمنة مفاهيم الخطر ذات العلاقة بعملية المراجعة .

٣ ـ إعداد الطلاب لبيئة المحاسبة والمراجعة الخارجية من خلال تقديم أنواع الظروف والأحداث والقضايا والتحديات المستجدة التي فرضت نفسها على مزاولي المهنة، والتعامل مع المواقف بأسلوب واقعي، وفهم العمليات المعقدة، والنظر إليها بمفهوم واسع .

٤ ـ مساعدة الطلاب في تطوير واكتساب مهارات الاتصال الفعال، بالإضافة إلى القدرة على التعبير عن آرائهم وأفكارهم شفاهة وكتابة وباللغة المحددة للاستخدام .

وتحقيقا للأهداف الأساسية لتعليم المراجعة وأي مجموعة أهـداف فرعيـة منـها، فـإن البـاحث يوصي بما يلي :

١ ـ يجب على المحاضر تهيئة البيئة المناسبة للمقرر . فسوف يشعر الطلاب كل محاضرة بأنـهم في قاعة دراسية، وستحيط هذه البيئة المحتوى الفني للمقرر، فضـلا عـن أنـها سـتعكس مجموعـة مـن المبادئ التي يتبناها المحاضر، ويعتقد أنه لابد أن يضفي الطلاب الذاتية على المقـرر لبلـوغ النجـاح. وسوف تعكس البيئة نمط المحاضر ونوعية شخصيته، ودرجة التزامه تجاه المهنة والطلاب.

٢ ـ لخلق بيئة تدريسية فعالة، فيجب على المحاضر – في تخطيط المقرر – مراعاة البيئة التي يود تحقيقها، وبذل الجهد والعناية في البحث عن المبادئ التي يتصورهـا فعـلا في الواقـع . ومـن ثـم يتـم صياغة هذه المبادئ حول الموضوعات التفصيلية المطلـوب تدريسـها، وطـرق التدريـس المسـتخدمة. ويمكن الحصول على الإرشادات بشأن طرق ومناهج التدريس من مقررات علم التربية، ومثال ذلك تلك المراجع المذكورة في هذا البحث .

٣ ـ يمكن للمحاضر تجميع صور فلميـة موجـزة تصـف مواقـف معينـة ذات علاقـة بموضـوع المحاضرة، بحيث تكون في المتناول بالنسبة لتلك الفرص التي تطرح نفسـها أثنـاء المحـاضرة . كمـا أن ابتكار الأعمال العفوية أو التلقائية يمكن أن يؤدى غالبا إلى خبرة تعليمية وتدريسية ناجحة .

٤ ـ لا يوافق الباحث على القول بأن المراجعة صعبة التدريس، بل يرى أنـها مقـرر تدريسـي على درجة عظيمة من الأهمية، فمن الممكـن أن يكـون هـذا المقـرر محفـزا ومشـبعا وممتعـا بالنسـبة للمحاضر والطلاب على السواء .

وأخيراً، يأمل الباحث أن تكون الأفكار والرؤى والتطلعات المطروحـة في مـتن هـذا البحـث مفيدة ومساعدة في العملية التعليمية لمقررات المراجعة . وكذلك ينبغي إجراء تغيـيرات في محتويـات هذه المقررات كي تتمشى مع الأهداف الأساسية المقترحة . وهذا ما سوف نتناولـه– إن شـاء الله– في دراسة لاحقة .

المراجع

أولاً : المراجع العربية

دياب، إسماعيل محمد (١٩٩٠) *العائد الاقتصادي المتوقع من التعليم الجامعي*، عالم الكتب، القاهرة .

السلمي، علي (١٩٩٥) *إدارة الجودة الشاملة ومتطلبات التأهيل للأيزو ٩٠٠٠*، القاهرة، دار غريب للطباعة والنشر والتوزيع .

الصباغ، أحمد عبد المولى (١٩٨٨) *استخدام أساليب التحليل الإحصائي في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع*، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة – جامعة القاهرة .

القدسي، سليمان (١٤٠٢) اقتصاديات الاستثمار في العنصر البشري في الكويت، *دراسات الخليج والجزيرة العربية*، العدد **٣٠**، السنة الثانية .

كوتمان، رولاند (١٩٩٤) *إدارة الجودة الهندسية الشاملة*، تعريب : عادل بلبل، القاهرة، المكتبة الأكاديمية .

مصطفى، صادق حامد (١٩٩٧) الإطار الفكري لقياس ورقابة خطر المراجعة في الممارسة العملية، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد **الأول** .

النشار، محمد حمدي (١٩٧٦) *الإدارة الجامعية : التطوير والتوقعات*. القاهرة : اتحاد الجامعات العربية، الجهاز المركزي للكتب الجامعية .

ثانيا : المراجع الأجنبية

Abbott, J., (1994) Accountant's Precarious Perch, *The Practical Accountant*, pp. 36-42.

Alan, P. J., (1980) Auditing Judgment-A Book of Cases, Homewood, Illinois: Richard D. Irwin.

American Accounting Association, (1986) Committee on the Future Structure, Content, and Scope of Accounting Education (Bedford Committee) "Future Accounting Education: Preparing for the Expanding Profession", *Issues in Accounting Education*. pp. 168-195.

American Accounting Association, (1988) Committee on the Relationship Between Practitioner and Academic Communities, *Key Issues Meriting Attention*, Report, Issue No. **7**.

American Institute of Certified Public Accountants, (1987) National Commission on Fraudulent Financial Reporting, *Report of the NCFFR*, New York, AICPA.

American Institute of Certified Public Accountants, (1983) *Statement on Auditing Standards* No. **47**: "Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit", New York, AICPA.

American Institute of Certified Public Accountants, (1996) *Code of Professional Conduct, Bylaws of the AICPA*, New York.

Arens, A. and **Loebbecke, J.,** (1994) *Auditing: An Integrated Approach*, Englewood Cliffs, Prentice Hall, N. Y.

Ashton, R. H., (1984) "Integrating Research and Teaching in Auditing: Fifteen Cases on Judgment and Decision Making, *The Accounting Review*, No. **1**, pp. 78-97.

Barrett, P., (1996) "Risk Management in the APS" *Australian Accountant*, vol. **66**, PP. 49-50.

Benoit, E., (1987) A Gentleman's Game, *Financial World*, vol. **156** (**19**), pp. 18-19.

Brumfield, G. A., and **R. K. Elliott,** and **P. D. Jackson**, (1983) "Business Risk and The Audit Process", *Journal of Accountancy*, vol. **95**, April.

Colbert, J. L ., (1995) "Risk" *Internal Auditor*, vol. **52,** PP. 36-40.

Colbert, J. L., et al., (1996) "Engagement Risk", *CPA Journal*, vol. **66**, pp. 54-56.

Davis, J. T., (1996) "Experience and auditors 'selection of relevant information for preliminary control risk assessments", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. **21**, pp. 16-37.

Huss, H. F., and **Jacobs, F. A.,** and **Patterson, D. M.,** (1993) "Managing risk in public accounting firms", *Risk Management*, vol. **40**, pp. 51-60.

Myers, C., (1986) *Teaching Students How to Think Critically*, San Francisco: Jossey-Bass .

Perkins, A., (1996) "Desperately seeking limited liability", *Accountancy*, vol. **118**, PP. 66-68.

Perry, W., G., (1970*) Forms of Intellectual and Ethical Development in the College Years: A Scheme*, New York, Holt Rinehart, Winston.

Perspectives on Education: Capabilities for Success in the Accounting Profession (White Paper) Arthur Andersen & Co., Arthur Young, Coopers & Lybrand, Deloitte Haskins & Sells, Ernst & Whinney, Peat Marwick Main & Co., Price Waterhouse, and Touche Ross, New York, April 1989.

Sack, R. J., (1987) "*The Anatomy of a Fraud*", American Accounting Association, Annual Meeting, August 21, AAA. Sarasota, FL.

Sheull, T. J., (1986) "Cognitive Conceptions of Learning", *Review of Educational Research*, vol. **56**, N., **4**, pp. 411-436.

Smith, J. M., (1986) "Audit Education Learning Objectives", American Accounting Association, Annual Meeting, August 23, AAA. Sarasota, FL.

Thornhill, W. T., (1996) "Working on a Risk - Based Approach", *Internal Auditing*, vol. **11**, pp. 40 -44.

Vosniadou, S. and **W. F. Brewer**, (1987) "Theories of Knowledge Restructuring in Development", *Review of Educational Research*, vol. **57**, No. 1, pp. 51-67.

Waller, W. S., (1993). "Auditors' Assessments of Inherent and Control Risk in Field Settings", *The Accounting Review*, vol. **68**, pp. 783 -803.

Towards Broad Objectives of Auditing Courses Education: Present and Future

SADEQ HAMID MUSTAFA

Associate Professor

Accounting Department, Faculty of Economics & Administration
King Abdul-Aziz University, Jeddah, Saudi Arabia

ABSTRACT. The purpose of this study is to define the broad and specific objectives of audit education to act as a foundation for subsequent thinking on teaching materials. The research discussed the needs of the students, CPA firms, and the broader profession as well as the educational foundations for these needs, and discussed how these foundations might be integrated into the basic audit curriculum. To meet these needs, four broad objectives were developed and recommended:

1- To instill in students a desire to become true professionals, able to appreciate the value of integrity, ethical behavior and the critical role of auditing in the national economy.

2- To teach students how to think effectively and apply critical thinking to real-world problems involving risk.

3- To prepare students for the public accounting environment by presenting the types of conditions, events and confrontations they will encounter.

4- To help students develop effective communication skills.