

دور البيئة التعليمية المحاسبية بقطاع التعليم العالي في تعزيز جودة بيئة القوائم والتقارير المالية العربية

- دراسة قياسية خلال الفترة 2007 م - 2018 م -

The role of the accounting educational environment in the higher education sector in enhancing the quality of the Arab environment financial statements and reports

-Econometric study during the period 2007 - 2018 -

Le rôle de la comptabilité de l'environnement éducatif du secteur de l'enseignement supérieur dans l'amélioration de la qualité de l'environnement des états et rapports financiers arabes -

Une étude économétrique durant la période 2007 - 2018 -

أحمد بكاي

جامعة غرداية: الجزائر

تاريخ النشر: 2019/12/15

تاريخ القبول: 2019/08/23

تاريخ الإرسال: 2019/02/06

ملخص: استهدفت الدراسة الكشف عن طبيعة العلاقة الإحصائية بين كفاءة البيئة التعليمية المحاسبية بقطاع التعليم العالي وجودة بيئة القوائم والتقارير المالية العربية خلال الفترة 2007 م - 2018 م، ولتبيان العلاقة تم استخدام نماذج بانل Panel models للتحقق من ثلاثة مجالات أساسية: السلوكيات الأخلاقية للشركات، فعالية مجالس إدارات الشركات، صلابة تطبيق معايير الإبلاغ المالي والتدقيق. أظهرت النتائج وجود علاقة توازنية طويلة الأجل بين كفاءة البيئة التعليمية المحاسبية بقطاع التعليم العالي وجودة بيئة القوائم والتقارير المالية العربية بمختلف المؤشرات. تعد هذه الدراسة إحدى الدراسات المهمة التي تدرس العلاقة بشكل مباشر، وعليه توصي الدراسة بإجراء المزيد من الإصلاحات الهيكلية واسعة النطاق في السياسات والمناهج التعليمية العربية إذا ما أريد تحقيق أي فعالية في جودة بيئة القوائم والتقارير المالية العربية مستقبلاً.

الكلمات المفتاحية: المعايير الدولية للإبلاغ المالي (IAS/IFRS)؛ جودة بيئة القوائم والتقارير المالية؛ قطاع التعليم العالي؛ الدول العربية؛

Abstract: The study aimed at revealing the nature of the relationship between the accounting environment in the higher education sector and the quality of the environment of Arab financial statements and reports after converging with IFRS. The approach being used is panel cointegration to investigate in three main areas: Ethical behavior of firms EBF, Efficacy of corporate boards ECB, Strength of auditing and reporting standards SARS, by using the Eviews.7 program. The results showed a long run relationship between the educational environment and the quality of accounting in all indicators. This paper provides new empirical evidence in Arab countries to increase resource allocation efficiency.

Keywords: IAS/IFRS; Financial reporting environment; Higher education sector; Arab Countries;

Résumé : Cette étude s'intéresse à la relation entre l'environnement comptable dans le secteur de l'enseignement supérieur et la qualité de l'environnement des états financiers et des rapports arabes après la convergence avec les IFRS. Le panel Cointégration a été utilisé pour étudier trois domaines principaux : le comportement éthique des entreprises EBF, l'efficacité des conseils d'administration d'entreprises BCE, La force de l'application des normes internationales SARS, en utilisant le programme Eviews.7. Les résultats montrent l'existence bilatérale d'une causalité entre les deux variables ainsi qu'une relation d'équilibre à long terme entre l'environnement éducatif et la qualité des rapports financiers dans les pays arabes. Cette étude fournit de nouvelles preuves empiriques dans les pays arabes pour accroître l'efficacité de l'allocation des ressources.

Mots clés : IAS/IFRS ; Etats financiers et des rapports ; Enseignement supérieur ; pays arabes.

مقدمة:

يتجه العالم أكثر من أي وقت مضى نحو العولمة الكونية والإقتصاد المعرفي القائم على الغزارة المعلوماتية والإبداع التكنولوجي المستدام؛ في نفس الوقت، تشهد المعايير الدولية للإبلاغ المالي إعتزافاً متزايداً في جميع أنحاء العالم بإعتبارها المعايير ذات الغرض العام موجهة صراحةً لخدمة الصالح العام الدولي، فلهيئات المحاسبية تواجه منذ صدور أول معيار محاسبي سنة 1979 م تحديات كثيرة وضغوطاً متزايدة من قبل المتعاملين الإقتصاديين وأصحاب المصلحة والأطراف الإجتماعية ذات العلاقة والمهنيين أنفسهم للوفاء بالمتطلبات والوظائف الضرورية الملقاة على عاتقهم في مجالات إدارة الأعمال وزيادة الأرباح والقيم البورصية في أسواق الأسهم وتبني معايير الحوكمة المالية والإدارية والمعايير الأخلاقية والرقابية والتنظيمية والقانونية، ولم يقتصر الأمر على هذه الجوانب بل إمتد الأمر إلى ضرورة إكتساب المحاسبين لمهارات الإتصال والإدارة، والتفاوض والتنظيم والقدرة على تطبيق هذه المهارات في مجموعة المواقف الفريدة، وهذا في خضم التغيرات المتسارعة في القواعد والطرق والسياسات المحاسبية والإصدارات الدورية المستمرة في معايير وتفسيرات IFRS ومعايير التعليم والتأهيل المهني.

يعتبر قطاع التعليم العالي الميكانيزما المؤسسية المثالية لحل المشاكل المختلفة التي تطرحها البيئة القومية والدولية بما يوفره من سياسات وهياكل وموارد بشرية ومناهج تعليمية وتدريبية تسمح بإيجاد الأفكار وأساليب العمل والحلول المناسبة والتطبيقات الجديدة وتوفير المؤهلات والمهارات التي تتطلبها الحياة المهنية المحاسبية المعاصرة، والإلتجاه الدولي نحو تبني المعايير الدولية IAS/IFRS فرض معه ضرورة تطوير إستراتيجيات التعليم التقليدية إلى إستحداث نظم تعليمية قائمة على الربط ما بين المداخل المفاهيمية والإجرائية والتحليلية والتطبيقية، وضرورة التوجه نحو إستخدام تكنولوجيا المعلومات في الفصول الدراسية والتعليم عن بعد وقواعد البيانات على شبكة الإنترنت والبريد الإلكتروني والأقراص المدججة والخدمات المكتبية بغية إضفاء مزيداً من المرونة الزمنية والفضائية للمحاضرين والطلاب لإستخدام المواد التعليمية في تعزيز الكفاءة المحاسبية وتحسين نظم الإدارة وإتخاذ المبادرات المهنية وعلاج الحالات المحاسبية الميدانية التطبيقية والتعلم المنفرد ليكونوا أكثر إبداعاً محاسبياً.

تبعاً لهذا السياق تحاول الدراسة مناقشة المساهمات الفعالة التي تلعبها البيئة التعليمية المحاسبية بقطاع التعليم العالي في تعزيز جودة بيئة التقارير المالية العربية ضمن التوجه الدولي نحو تبني المعايير الدولية للإبلاغ المالي IAS/IFRS، وذلك من خلال البحث في العلاقات طويلة وقصيرة الأجل بين مؤشرات البيئة التعليمية المحاسبية بقطاع التعليم العالي ومؤشرات جودة بيئة القوائم والتقارير المالية العربية، وعليه نحاول بإهتمام بالغ إيجاد المتطلبات الرئيسية للإجابة على الإشكالية التالية: -

إلى أي مدى يمكن الإقرار بوجود سياق عام لتحسن جودة بيئة القوائم والتقارير المالية العربية كإعكاس لتطور جودة مخرجات البيئة التعليمية المحاسبية بقطاع التعليم العالي في الدول العربية خلال الفترة 2007 م - 2018 م؟
وبعبارة إحصائية: هل هناك أي تأثير إحصائي لكفاءة مؤشرات البيئة التعليمية بقطاع التعليم العالي على جودة بيئة القوائم والتقارير المالية العربية خلال الفترة 2007 م - 2018 م؟

H0 : لا توجد أي علاقة ذات دلالة إحصائية هامة بين جودة مؤشرات البيئة التعليمية المحاسبية بقطاع التعليم العالي وجودة بيئة القوائم والتقارير المالية العربية خلال الفترة 2007 م - 2018 م؟

الفرضية البحثية الرئيسية: -

تقوم الدراسة على فرضية رئيسية مفادها: -

تساهم البيئة التعليمية المحاسبية بقطاع التعليم العالي بدور محوري وهام في تعزيز جودة بيئة القوائم والتقارير المالية العربية في سياق التوجه الدولي نحو تبني المعايير الدولية للإبلاغ المالي IAS/IFRS خلال الفترة 2007-2018 م، وبعبارة إحصائية: -

H1 : هناك علاقة ذات دلالة إحصائية هامة ما بين جودة مؤشرات البيئة التعليمية المحاسبية بقطاع التعليم العالي وجودة بيئة القوائم والتقارير المالية العربية خلال الفترة 2007 م - 2018 م.

أهمية وأهداف الدراسة: -

تظهر أهمية الدراسة من أهمية السياق الدولي الحالي نحو تبني المعايير الدولية للإبلاغ المالي كخيار إستراتيجي لتحقيق شفافية القوائم والتقارير المالية مما يساهم في تحسين كفاءة التمويل والتنمية للدول وكفاءة تعاقداتها في تجارتها الخارجية، وبالتالي تقدم الدراسة العديد من المساهمات النظرية والتطبيقية كما يلي: (1) دراسة العوامل القطرية المؤثرة كفاءة البيئة التعليمية المحاسبية بقطاع التعليم العالي وجودة بيئة القوائم والتقارير المالية العربية؛ (2) إبراز أهمية البيئة التعليمية بقطاع التعليم العالي للإقتصاديات العربية في تبني المعايير الدولية للإبلاغ المالي في الوقت التي تعد فيه الأخيرة خياراً طوعياً؛ (3) تقييم تجربة الدول العربية مع المعايير الدولية للإبلاغ المالي، حيث تعتبر تجربة البلدان العربية مع IAS/IFRS حديثة نسبياً وهي موضوع بحوث قليلة على المستوى الإقليمي والدولي؛ (4) الخروج ببعض النتائج والتوصيات التي تساهم في النهوض بالبيئة التعليمية وجودة التقارير المالية العربية و ربما توضيح ما يجب القيام به مستقبلاً.

حدود الدراسة: -

تشمل حدود الدراسة الحدود المكانية والزمانية كما يلي: -

الحدود المكانية: تشمل الحدود المكانية المنطقة العربية حيث تم إختيار عينة تضم 12 دولة وهي: عُمان، قطر، الجزائر، تونس، مصر، الإمارات العربية، البحرين، الأردن، المغرب، موريتانيا، الكويت، العربية السعودية.

الحدود الزمانية: وفيما يخص الحدود الزمنية فقد شملت الدراسة الفترة الممتدة من 2007 م إلى غاية 2018 م حسب ما توفر من المصادر البيانية والمعلوماتية للهيئات الدولية والإقليمية.

محاور الدراسة: -

وللبحث في مختلف الجوانب تضمنت الدراسة المحاور التالية: -

I- الإطار النظري : المحددات والأدوار الرئيسية لقطاع التعليم العالي في تعزيز جودة بيئة القوائم والتقارير المالية؛

II- منهجية الدراسة : الإشكاليات والفرضيات الفرعية، صياغة النماذج القياسية، العينة؛

III- تحديد النماذج القياسية واختبار معنويتها الإحصائية الكلية والجزئية؛

IV- النتائج والتوصيات.

I- الإطار النظري : المحددات والأدوار الرئيسية لقطاع التعليم العالي في تعزيز جودة بيئة القوائم والتقارير المالية

لقد ظهر الإهتمام بالتعليم المحاسبي لاسيما استخدام تكنولوجيا المعلومات والإتصالات منذ سنة 1970 م كأحد الخيارات الموضوعة أمام الدول النامية لتطوير أنظمتها المحاسبية عن طريق نقل التقنية المحاسبية التي تتدرج حسب Rose في دراستها "Lesson Drawing" من النسخ Copying إلى التكيف Adaptation إلى التهجين Hybridization إلى المواءمة التقنية Synthesis، وأخيراً الإلهام التكنولوجي Inspiration (معوض، 2014 م، ص. 10)، في حين إقترح Needles 1976 م نموذج قائم على النقل التكنولوجي للتقنية المحاسبية "Transfer of Accounting Technology" كجزء من إستراتيجية الدول لتنفيذ برنامجها التنموي عبر مختلف القنوات: الأجهزة الحكومية، المؤسسات التعليمية (المحلية والأجنبية)، المنظمات الدولية، شركات المحاسبة الدولية، الشركات متعددة الجنسيات، ... إلخ، ومن جانبها عبرت جمعية المحاسبة الأمريكية AAA عن أهمية الجوانب التعليمية في المجالات المحاسبية من خلال إنشاء هيئة تغيير التعليم المحاسبي Accounting Education Change Commission-AECC التي تمثلت أهم مهامها في تطوير التأهيل والتعليم المحاسبي وإيجاد متطلبات جديدة لتأهيل العاملين في الحقل المحاسبي (AAA, 1986, pp 168/195).

في حين يتحدث Kim Nilson في مقاله "How IFRS is Affecting Accounting Education" بمجلة Journal of Accountancy 2008 م عن مشاكل إدراج IFRS ضمن المناهج والنظم التدريسية المختلفة؟، وضمن أي مستويات تعليمية؟، ومن جانبهم، يشير كلاً من Meece, Blumenfeld & Hoyle 1988 م، Pintrich, & Boyle 1993 م، Tang 1998 م، Wenger and Snyder 2000 م إلى أن أهداف إدراج IFRS في المناهج التعليمية تضم: (1) التصدي للمشاكل المعقدة لـ IFRS بإستخدام الأدوات المعرفية والتحليلية، (2) تطوير قدرات الطلبة لحل المشاكل المحاسبية عن طريق التدريب وتنفيذ المهارات وتحمل المسؤولية، (3) التعاون الدولي في مجال التعليم والذي أثبت قدرته على تحسين مخرجات النظم المحاسبية، فالتعاون والشراكة التعليمية والتكنولوجية عبر الحدود تساعد على تنفيذ إستراتيجيات التبنّي للمعايير المحاسبية الدولية عن طريق تعزيز الكفاءات المهنية وتطوير المهارات وانتشار أفضل الممارسات المهنية ومساعدة الشركات على توظيف المواهب والإحتفاظ بها (Anna-Maija, 2013, p 07)، بينما يشير Christian Leuz et al (2016، ص. 24) إلى مشاكل تصميم المناهج التعليمية القائمة على تكنولوجيا المعلومات والإتصالات ونظم الإدارة الإلكترونية في: (1) تفاوت الهياكل القاعدية والموارد المالية والبشرية للدول؛ (2) إختلاف الإحتياجات القومية وبرامجها التنموية التي تفرض صياغات محددة لشكل وأهداف السياسات والمناهج التعليمية والمواد التدريسية؛ (3) ضعف الإستثمار التعليمي والتدريبي والبحث والتطوير من قبل الشركات الإقتصادية؛ (4) تعدد وإختلاف الثقافات التنظيمية للمجتمعات والدول، في حين تُعد Catalin Albu et al (2014، ص. 494) مخاطر نظم التعليم المحاسبي الإلكتروني في: (1) مخاطر التشغيل (عدم التأمين الكافي للنظم، عدم ملائمة التصميم، ضعف الصيانة، إساءة الإستخدام)، (2) مخاطر السمعة أو الإختراق المؤثر، (3) المخاطر القانونية (الغش، ضبابية الحقوق والإلتزامات، مخالفة الإتفاقيات والقوانين)، (4) مخاطر السوق والمنافسة، ... إلخ.

في هذا الجانب، يعتقد Katherine Kinkela (2010، ص. 44) بوجود ثلاثة طرق رئيسية لإدماج IAS/IFRS ضمن المناهج الدراسية: (1) الدمج المباشر لـ IAS/IFRS في السنوات التمهيدية: بالرغم مما يتيح هذه الطريقة من بناء

أساسيات IAS/IFRS في المراحل الأولية إلا أنها لا تمكّن من إجراء التحليل المقارن لقصر نضوج الطلبة، (2) الدمج في المراحل المتوسطة: وذلك بإنشاء مادة تعليمية في كل فصل دراسي ضمن المراحل التعليمية المتوسطة حيث يكون الطلبة مجهزين بشكل أفضل لمناقشة القضايا الدولية المطروحة من IAS/IFRS بشكل يومي، (3) إنشاء ورش العمل والدورات التدريبية والمشاريع الميدانية: والتي تعتبر مفيدة في دراسة المشاكل الميدانية وتقديم الحالات والإستنتاجات، بينما جاء مقترح مؤسسة Deloitte and Touche في دراستها " Incorporating International Financial Reporting Standards into Intermediate Accounting (IFRS)" المنشورة في كلية فيرجينيا للتكنولوجيا faculty of Virginia Tech لإمكانية إدراج IAS/IFRS في المستويات التعليمية المتوسطة، حيث تبقى العقبة الرئيسية التي تواجهها المناهج التعليمية حالياً تتمثل في مواكبة التعديلات الدورية والجوهرية لـ IAS/IFRS ، وهو ما تبناه زهير الناظر بقوله: "إن تأهيل المحاسب لم يعد قاصراً على مجرد المعرفة المحاسبية أو المعرفة في مجال الأعمال إنما يجب أن يُلمّ بالتطورات المتلاحقة التي تحدث في تقنية المعلومات وفي الظروف والتحويلات الإقتصادية العالمية وما سيواكب الإتفاقية العامة للتجارة في الخدمات "GATS" وما ترتب عليها من عوامة لمهنة المحاسبة الأمر الذي يفرض بالضرورة إعادة النظر في تطور مناهج وبرامج التعليم المحاسبي في الجامعات على نطاق العالم، إن عملية تحفيز ودفع الطلاب وحثهم على البحث عن العلم والمعرفة المحاسبية ومحاولة إيجاد الحلول المنطقية للمشاكل المحاسبية التي يمكن أن تواجههم تتطلب أن يتضمن أسلوب التعليم المحاسبي في كافة فروع المعرفة المحاسبية ندوات للمناقشة مع التركيز على دراسة الحالات العملية، وكذلك تطوير وإستخدام مراكز البيانات وبرامج التدريب الميداني، كما يجب أن يتضمن أسلوب التعليم المحاسبي أيضاً ممارسة الطلاب لحالات عملية وتطبيقات ليست لها إجابات محددة مع تعويدهم على إستخدام الأجهزة الحديثة" (ناظر، 2005، ص.03).

جدول رقم 1- الفروقات الأساسية بين المدخل التقليدي والمدخل الحديث في التعليم المحاسبي.

المدخل التقليدي	المدخل الحديث
التركيز على المسائل المحاسبية الفنية	تناول قضايا عامة في التعليم المحاسبي وبيئة الأعمال والمعارف الفنية
تكامل محدود بين فروع ومعارف المحاسبة في المفردات التعليمية	تكامل كبير بين المقررات المحاسبية كالضرائب والمحاسبة الإدارية ونظم المعلومات المحاسبية والتدقيق
التأكيد على أهمية العمليات الحسابية	زيادة الإهتمام في حل المسائل المعقدة التي تتطلب عمقاً في التحليل كالحالات العملية
التأكيد على قواعد التعليم (التلقين)	الإهتمام بالتعليم والتعلم (التعلم الذاتي)
التعليم المهني من أجل إجتياز الإختبارات	الإعتراف بأهداف أكثر للتعليم المحاسبي منها التعلم للغرض مهني
عدم الإهتمام بمسائل الإتصالات والعلاقات	زيادة الإهتمام بالشخصية والمهارات والسلوكيات من خلال التقدم والعروض الجماعية
تلقي الطلاب المجرد للفنون المحاسبية	مشاركة الطلاب في التعلم من خلال الإبداع والتعلم الذاتي
عرض الوسائل التقنية نظرياً بما فيها نظم المعلومات	إدخال الوسائل التقنية ونظم المعلومات في المناهج التعليمية المحاسبية
تركيز المقررات الإبتدائية المحاسبية على الدورة المحاسبية	تناول المقررات الإبتدائية للمحاسبة التنموية ودورها في عملية إتخاذ القرارات علاوةً على تناول الجوانب المالية والدورة المحاسبية

Source: International Federation of Accounting. "Report of Accounting Education and professional Qualifications", New York, 1999, P 12-52.

وفي السياق الدولي قدمت العديد من المؤسسات والهيئات الدولية مساهمات لتطوير التعليم والتدريب المهني، فقد أصدرت لجنة التعليم التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC's Education Committee سنة 1994 إرشادات بخصوص التأهيل المطلوب للمحاسبين (babalola et al, 2012, p 05)، بينما أعلنت منظمة التجارة العالمية OMC عن المبادئ التوجيهية لإتفاقات الاعتراف المتبادل في قطاع المحاسبة "Guidelines for Mutual Recognition Agreements or Arrangements in the Accountancy Sector" سنة 1997 م، و بتاريخ 1998/12/14 م أقر مجلسها للتجارة ضوابط قطاع المحاسبة "Disciplines for the Accountancy Sector"، كما أصدر فريق العمل التابع للأمم المتحدة ISAR** معيار الكفاءة المهنية الذي يضم: (1) المبدأ التوجيهي للمنهج المحاسبي العالمي the Guideline for a global accounting curriculum and other qualification requirements (UNCTAD document TD/B/COM.2/ISAR/5) (2) المناهج الدراسية العالمية لتعليم المحاسبين المهنيين the Global curriculum for the professional education of professional accountants (UNCTAD document TD/B/COM.2/ISAR/6)، وأُعتمد المعيار رسمياً في الدورة السادسة عشرة في مقر الأمم المتحدة ب جنيف Geneva سنة 1999 م، كما نجد مبادرة التعليم التي أطلقها IASB والتي شملت عدد من المؤتمرات و الدورات التدريبية برعاية الهيئات الدولية كالبنك الدولي والبنوك الإنمائية الإقليمية وغيرها، وضمن هذا الإطار يعتقد IASB بأن هذه الفعاليات تساهم في بناء البنية التحتية العالمية ل IFRS بإعتبارها أحد الحلول المقترحة لمشكلة تفاوت الكفاءة المحاسبية عالمياً*** (Caroline Aggestam, 2005, p 22)، وفي سنة 2003 م أصدر الإتحاد الدولي للمحاسبين 06 معايير تعليمية دولية هي: (1) IES1 متطلبات الدخول في برنامج تعليم المحاسبة المهنية Entry Requirements to A Program Of Professional Accounting Education (2) IES2 محتوى برامج تعليم المحاسبة المهنية Content Of Professional Accounting Education Program (3) IES3 المهارات المهنية Skills (4) IES4 القيم والأخلاق والسلوك المهني Professional Values, Ethics, and Attitude (5) IES5 متطلبات الخبرة العملية Practical Experience Requirements (6) IES6 تقويم الكفاءة والقدرات المهنية Capabilities and Assessment of Professional Competence (بن صالح، 2014، ص. 26)، وفي سنة 2004 م أصدر مجلس معايير التعليم المحاسبي المعيار التعليمي رقم IES7 التطوير المهني المستمر لمتبعه المعيار IES8 متطلبات الكفاءة لمخترفي التدقيق سنة 2006 م، وتجريباً، توصل Balkau 1983 م إلى أن وجود نظام تعليم محاسبي متطور يساعد على تبني IFRS، ويؤكد Street 2002 م على العلاقة الإيجابية بين مستوى التعليم وكفاءة المحاسبين، فالتوقع أن تعاني البلدان منخفضة التعليم من صعوبات في تبني IFRS (Pacter, 2017, p 04)، ويؤكد House & McGrath 2004 م على أن قوة برامج التأهيل في إيرلندا كانت أحد العوامل الرئيسية المساعدة في تبني IFRS، وهو ما يؤكد أيضاً Choi and Meek 2008 م و Zeghal and Mhedhbi 2006 م، 2016 م بأن بلدان نظم التعليم القوية تتمتع بمستويات أعلى من التبني، بينما يشير Abdelsalam and Weetman 2007 م إلى أن هذه المواضيع هي أكثر تعقيداً وجدلية في الدول النامية نتيجة القيود المالية والتكنولوجية (Nurunnabi, 2015, p 137).

جدول رقم -2-: برنامج المهارات المطلوبة للتعليم المحاسبي العالي وفق معايير التعليم المحاسبي الدولي.

البرنامج	المحتويات
المعارف: يهدف إلى تناول الإجراءات الفنية وأساسيات المحاسبة وأخلاقيات المهنة والتعريف بالمعلومات المحاسبية وقياسها وإيصالها إلى المستخدمين.	المفاهيم المحاسبية والمبادئ الأساسية والإجراءات الفنية والبديهييات المحاسبية وأخلاقيات مزولة المهنة.
المعارف المتخصصة: بعد التعريف بالمبادئ المحاسبية تأتي مرحلة تقديم المعارف المتخصصة في الفروع المحاسبية والتي تؤهل المتعلم لفهم أعمق في المحاسبة وتمكينه من الدخول إلى المهنة.	دو نظم المعلومات المحاسبية؛ الضرائب؛ أخلاقيات المهنة وتنظيمها؛ محاسبة مالية متقدمة؛ المحاسبة الإجتماعية والمتخصصة؛
الثقافة العامة: بتوسيع مدارك المتعلمين حول الثقافة العامة والتفكير المنطقي وإثارة التساؤلات والتحليل الذهني.	تدفع المعلومات وثقافة الحضارة والمدنية؛ أساسيات الفنون والأدب؛ استخدام التقدير وتحكيم العقل في الأمور.
معلومات عن بيئة الأعمال: تأهيل المحاسب بأساسيات بيئة الأعمال التي يزاول عمله فيها.	أساسيات الإدارة العامة والتمويل والتسويق والإقتصاد؛ مداخل بيئة التنظيم الإداري والإتصالات؛
المهارات: وهي مهارات عديدة أبرزها: أولاً: مهارات التكيف والتفهم: وهي مهارات للتعامل مع البيئات المختلفة، ثانياً: مهارات الإتصالات: وهي مهارات للإتصال مع المعلومات إستقبالاً وإيضالاً للغير مع القدرة على بيان الآراء وتحليلها؛ ثالثاً: مهارات ذهنية: وهي مهارات لتنمية القدرات العقلية والتفكير المنطقي للمساعدة في عملية إتخاذ القرارات.	وهي مهارات تطبيق المعارف المحاسبية في حل المشاكل العملية والقدرات على التعايش مع البيئات المختلفة؛ التدريب على الأساسيات المناسبة في علم الإتصال؛ تخطيط عمليات التعامل مع كافة أشكال الإتصال؛ نقل المعارف في مختلف الظروف والبيئات؛ مهارات التفاوض؛ القدرة على التركيز وإيجاد الحلول المفيدة؛ التدريب على تفعيل التفكير العقلاني والترحيل؛ التأهيل على التحليل والبحث عن الحقائق؛ التفكير في المسائل الأساسية والأخلاقية والتمييز بين البديهييات والأمور القابلة للجدل؛ التعامل مع الضغوط المختلفة وتحديد الأولويات.
المهارات الذاتية: وهي مهارات لتفعيل دور المحاسب في فهم المهنة وبيئة الأعمال المتعددة.	تنمية الصفات الذاتية كالتفهم والتعاون والإحترام؛ التفاعل والإيجابية والثقة والعمل الجماعي؛ تقبل الآراء وتفهم الشخصيات.
المهارات الشخصية: وهي تنمية الجوانب الشخصية لدى ممارس مهنة المحاسبة حالياً ومستقبلاً.	التفكير الإبداعي والرؤية الإستراتيجية؛ البحث والتمحيص؛ القيادة والدافعية؛ الإصرار وتوجيه الإدارة؛ الإحساس بالمسؤولية الإجتماعية؛ الإلتزام بأهمية التعلم المستمر؛ الإلتزام بالممارسات الأخلاقية.

Source : The education committee, "Information Technology in the Accounting Curriculum", New York, 1994, P 15-17.

II- منهجية الدراسة : الإشكاليات والفرضيات الفرعية، صياغة النماذج القياسية، العينة

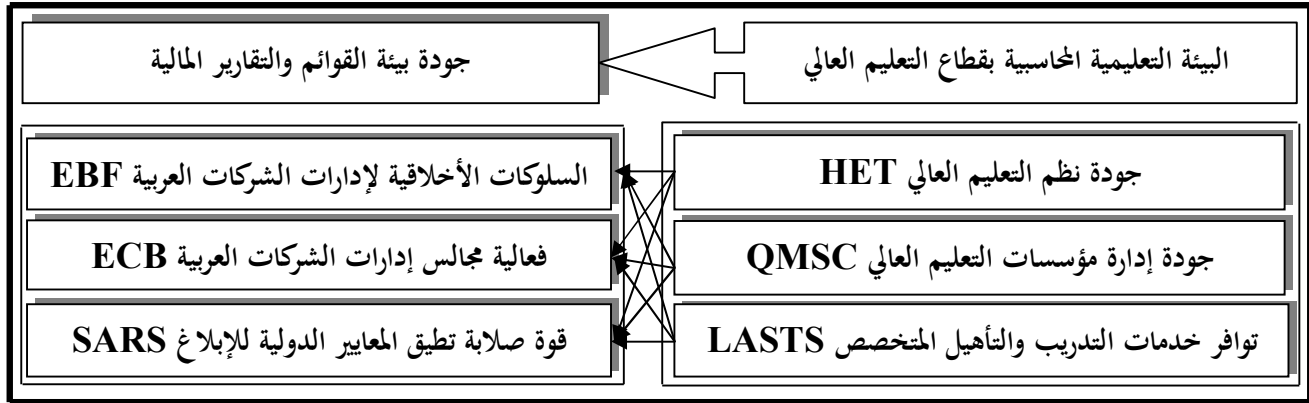
2-1 صياغة وتطوير الإشكاليات والفرضيات البحثية الفرعية

2-1-1 الإشكاليات البحثية الفرعية

تقترح الدراسة تأثير البيئة التعليمية المحاسبية بقطاع التعليم العالي على جودة بيئة القوائم والتقارير المالية العربية في

ثلاثة جوانب يوضحها الشكل التالي: -

الشكل رقم 1-: إقتراح عوامل ومتغيرات الدراسة.



المصدر: من إعداد الباحثين.

وعليه تنتج لدينا الإشكاليات الفرعية التالية: -

H01: هل توجد علاقة دينامية طويلة الأجل بين تطور السلوكات الأخلاقية لإدارات الشركات العربية وتطور جودة

نظم التعليم العالي والتدريب و/أو تطور جودة إدارة مؤسسات التعليم العالي و/أو حجم توافر خدمات البحث والتدريب المحلية خلال الفترة 2007 م - 2018 م؟

H02: هل توجد علاقة دينامية طويلة الأجل بين تحسن كفاءة وفعالية مجالس إدارات الشركات العربية وتطور جودة

التعليم العالي والتدريب و/أو تطور جودة إدارة مؤسسات التعليم العالي و/أو حجم توافر خدمات البحث والتدريب المحلية خلال الفترة 2007 م - 2018 م؟

H03: هل توجد علاقة دينامية طويلة الأجل بين جودة صلاية تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي في المنطقة العربية

وتطور جودة التعليم العالي والتدريب و/أو تطور جودة إدارة مؤسسات التعليم العالي و/أو حجم توافر خدمات البحث والتدريب المحلية خلال الفترة 2007 م - 2018 م؟

2-1-2 فرضيات الدراسة الفرعية

وبناءً على الشكل السابق يكون شكل الفرضيات الفرعية على المنوال التالي: -

H11: هناك علاقة إحصائية دينامية طويلة الأجل بين تطور السلوكات الأخلاقية لإدارات الشركات العربية وتطور

جودة نظم التعليم العالي والتدريب و/أو تطور جودة إدارة مؤسسات التعليم العالي و/أو حجم توافر خدمات البحث والتدريب المحلية خلال الفترة 2007 م - 2018 م.

H12: هناك علاقة إحصائية ديناميكية طويلة الأجل بين تحسن كفاءة وفعالية مجالس إدارات الشركات العربية وتطور جودة التعليم العالي والتدريب و/أو تطور جودة إدارة مؤسسات التعليم العالي و/أو حجم توافر خدمات البحث والتدريب المحلية خلال الفترة 2007 م - 2018 م.

H13: هناك علاقة إحصائية ديناميكية طويلة الأجل بين جودة صلابة تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي في المنطقة العربية وتطور جودة التعليم العالي والتدريب و/أو تطور جودة إدارة مؤسسات التعليم العالي و/أو حجم توافر خدمات البحث والتدريب المحلية خلال الفترة 2007 م - 2018 م.

2-2 تقدير النماذج القياسية

يمكن كتابة شكل النموذج الإحصائي وفق نموذج الانحدار الخطي البسيط ل Robert F. Engle And C.W.J. Granger بإفتراض أن العلاقة بين جودة قطاع التعليم العالي وجودة بيئة التقارير المالية العربية علاقة خطية تؤخذ فيها بيئة التقارير المالية العربية المتغير التابع Y_i وجودة قطاع التعليم العالي المتغير المستقل X_i ، ومنه يمكن التعبير عن العلاقة كدالة خطية في مجموعة المشاهدات المفسرة كما يلي: -

جودة بيئة القوائم والتقارير المالية ونظم الإبلاغ المالي = جودة مخرجات نظم التعليم العالي والتدريب + جودة

إدارة مؤسسات التعليم العالي + نطاق توافر الخدمات المحلية للتدريب والتأهيل المتخصص ε_i

$$EBF_i \text{ or } ECB_i \text{ or } SARS_i = B_0 + B_1 HET_i + B_2 QMSC_i + B_3 LASTS_i + \varepsilon_i$$

حيث يمكن التعريف بمتغيرات الدراسة كما يلي: أولاً: المتغير المستقل: وهو متغير جودة قطاع التعليم المعبر عنه بثلاثة مؤشرات هي: (1) تطور جودة نظم التعليم العالي والتدريب HET: يعكس هذا المؤشر درجة تطور نظم التعليم العالي والتدريب في الدول العربية، (2) تطور جودة تسيير الإدارة الجامعية QMSC: يعكس المؤشر درجة تطور الممارسات الإدارية والمناجيرية في إدارات مؤسسات قطاع التعليم العالي ومراكز البحث العلمي العربية، (3) مدى توافر خدمات البحث والتدريب المحلية LASTS: يوضح هذا المؤشر مدى ونطاق توافر خدمات التكوين والتأهيل المتاحة أمام الشركات العربية، ثانياً: المتغير التابع: وهو جودة بيئة التقارير المالية العربية التي يتم قياسها عبر 03 مؤشرات هي: (1) السلوكيات الأخلاقية لإدارات الشركات EBF: يعكس هذا المؤشر تطور السلوكيات الأخلاقية لإدارات الشركات في ظل تبني IAS/IFRS، (2) فعالية مجالس إدارات الشركات ECB: يعكس المؤشر تطور فعالية مجالس إدارات الشركات في ظل تبني IAS/IFRS بإختيار الخيارات والطرق والإجراءات المحاسبية الملائمة والمتاحة، (3) جودة صلابة تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي والتدقيق SARS: يوضح هذا المؤشر التطور الحاصل في المعايير المحاسبية الوطنية العربية بعد تبني IAS/IFRS، وبناءً على النموذج المقدر تُعطى نماذج التقدير ضمن 03 نماذج هي: -

• نموذج القاطع المشترك Pooled OLS Regression Model

يقوم النموذج بدمج جميع بيانات الدول لمختلف الفترات دونما أي إعتبار للاختلافات المؤسسية لإعتباره أن جودة البيئة التعليمية هي نفسها لجميع الدول العربية، وهو ما يُعبر عنه إحصائياً بإنعدام معنوية جميع الفروقات المؤسسية للبيئات الوطنية التعليمية العربية وبعبارة أخرى: All P-value (Institutional differences) = 0، وهو ما يعني بشكل مباشر تجانس

ممارسات وهياكل التعليم في بيئات الدول العربية Heterogeneity وإنعدام الإنفرادية individuallity، ومنه يُعطى الشكل الإحصائي لـ Pooled OLS Regression Model كما يلي: -

$$Y_{it} = B_0 + B_1 HET_{it} + B_2 QMSC_{it} + B_3 LASTS_{it} + u_{it}$$

حيث: B_0 : هو الثابت C وهو موحد لجميع الدول؛ $i=1, \dots, 12$ ، $t=2007, \dots, 2018$ ؛

• نموذج التأثيرات الثابتة Fixed Effect or LSDV Model

على خلاف النموذج السابق يسمح النموذج بإدراج الاختلافات المؤسسية لممارسات وهياكل قطاع التعليم في التحليل مما يجعل الثابت B_0 يعكس الخصائص المؤسسية المحلية لقطاع التعليم لكل دولة عربية أي: $B_{0i} \neq B_{0j}$ لكن مع اشتراط ثباته عبر الزمن، فهو يختلف من دولة لأخرى لكن لا يختلف عبر الزمن، وعلى هذا الأساس يُعطى الشكل الإحصائي لـ Fixed Effect or LSDV Model على الشكل التالي: -

$$Y_{it} = B_{0i} + B_1 D_{2it} + B_2 D_{3it} + \dots + B_{i-1} D_{it} + B_i HET_{it} + B_{i+1} QMSC_{it} + B_{i+2} LASTS_{it} + u_{it}$$

حيث: B_{0i} هو الثابت C بحسب كل دولة؛ $i=1, \dots, 12$ ، $t=2007, \dots, 2018$ ؛

D_{2it} : متغيرات وهمية عددها يساوي عدد المفردات (الدول) - 1؛

• نموذج التأثيرات العشوائية Random Effect Model

في هذا النموذج يكون الثابت B_{0i} Individual Spicific Coefficient يتحرك عشوائياً بدلاً من إختلافه بين مفردات الدراسة بمعنى: $B_{0i} = B_0 + \varepsilon_i$ ، وبالتالي الفرق الجوهرى بين النموذجين Random Model و Fixed Model هو أن الثابت B_{0i} في النموذج Fixed Model يتميز بثباته عبر الزمن رغم إختلافه من دولة لأخرى بينما في النموذج Random Model فإنه يتحرك عبر الزمن، ويكون التقدير الإحصائي لنموذج Random Model على الشكل التالي: -

$$Y_{it} = B_0 + B_1 HET_{it} + B_2 QMSC_{it} + B_3 LASTS_{it} + W_{it}, \quad W_{it} = \varepsilon_i + u_{it}$$

وللتفضيل بين النماذج المقترحة يتم إستخدام إختبار هاوس مان 1978 Hausman test للمقارنة بين النموذجين

Random-effects model و Fixed-effects model تحت الفرضية الصفرية التالية: -

$$H_0 : \text{Random-effects model appropriate or } H_0 : E(\alpha_i/X_i)=0$$

$$H_1 : \text{Fixed-effects model is appropriate or } H_1 : E(\alpha_i/X_i) \neq 0$$

وفي حالة كانت المعنوية الإحصائية P-value أقل تماماً من 5 % فإن النموذج المقبول والمناسب هو Fixed-

effects model وفي حالة العكس يتم إختيار نموذج Random-effects model أي: $P\text{-value} > 5\%$ ، في حين يتم

إستخدام إختبار والد Wald test للإختيار بين النموذجين Fixed-effects model و Pooled OLS Regression Model

تحت فرضية إنعدام معاملات المتغيرات الوهمية بمعنى: $C(5)=C(6)=C(7)=C(8)=$

$C(9)=C(10)=C(11)=C(12)=C(13)=C(14)=C(15)=0$ ، ومنه يكون شكل الفرضية الصفرية كالاتي: -

$$H_0 : \text{all dummy variables} = 0 \text{ (Pooled OLS Regression Model)}$$

$$H_1 : \text{one dummy} \neq 0 \text{ (Fixed-effects model)}$$

3-2 العينة، البيانات ومصادرها

لاختبار صحة الفرضيات تم أخذ عينة تشمل 12 دولة عربية هي: الجزائر، مصر، البحرين، الأردن، الكويت،

موريتانيا، المغرب، عُمان، قطر، العربية السعودية، تونس، الإمارات العربية، وقد تم اختيار هذه الدول للأسباب: (1) تعتبر

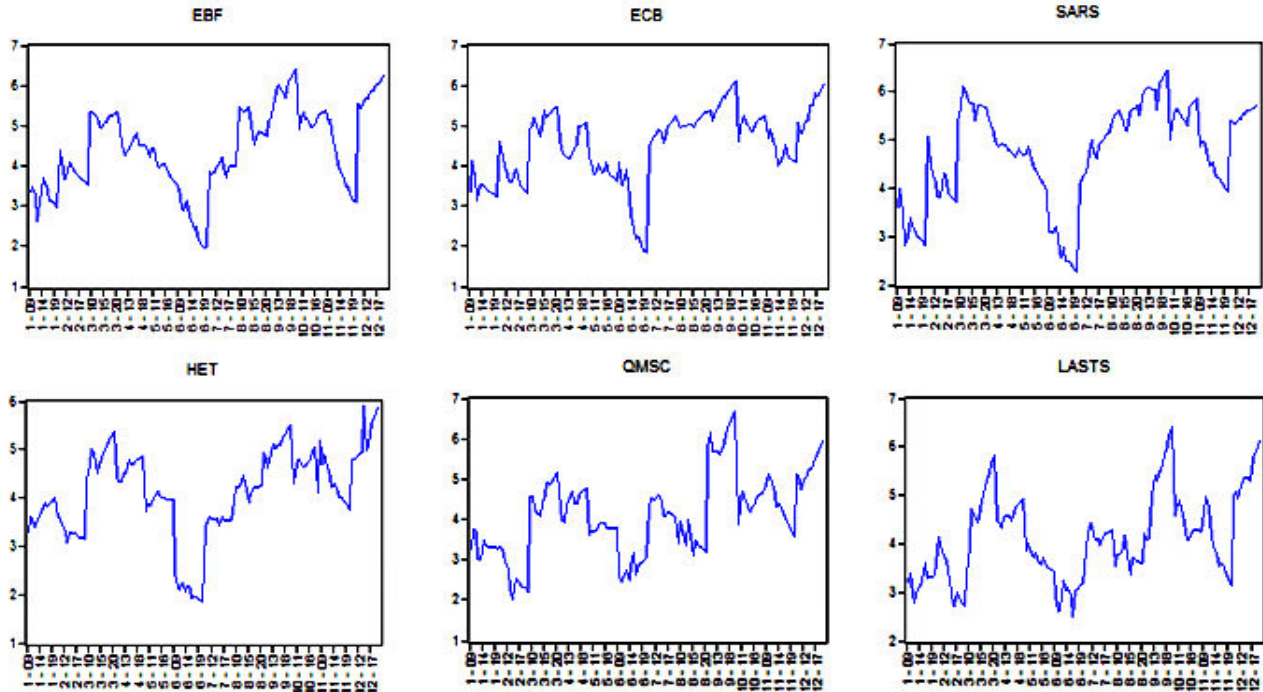
هذه الدول حالياً أكثر الدول العربية استقراراً في بيئتها التعليمية والمحاسبية؛ (2) التوجه الحالي لعينة الدراسة نحو تبني المعايير الدولية للإبلاغ المالي IAS/IFRS بدايةً من سنة 2005 م؛ (3) توفر البيانات الدولية والإقليمية الخاصة بالبيئات التعليمية وقطاعات التعليم العالي والبيئة المحاسبية لعينة الدراسة مقارنةً بالدول العربية الأخرى كاليمن، سوريا، فلسطين، العراق، ليصل حجم البيانات إلى 144 معطية للفترة 2007 م إلى 2018 م (12 سنة)، اعتماداً على تقارير المنتدى الاقتصادي العالمي the World Economic Forum للسنوات ابتداءً من: 2007، 2008، 2018... م المصدر: <http://reports.weforum.org/global-competitiveness-index-2017-2018/downloads>، حيث بعد الاطلاع على التقارير السنوية تم تجميع البيانات ونقلها إلى البرنامج الإحصائي Eviews.7 للمعالجة.

III- تحديد النماذج القياسية واختبار معنويتها الإحصائية الكلية والجزئية

يمكن تناول نتائج الدراسة بالترتيب التالي: -

3-1 التمثيل البياني للسلاسل الزمنية

الشكل رقم 2-: السلاسل الزمنية بيانياً.



المصدر: اعتماداً على مخرجات Eviews.7.

من الأشكال البيانية يلاحظ وجود اتجاهات عامة تصاعدية وتنازلية لمختلف السلاسل الزمنية التي تشتمل حول متوسط القيمة [3-4] كما تبلغ نهايتها العظمى الأدنى سنة 2012 م، وعلى العموم يمكن القول بإحتمالية وجود علاقات إحصائية معنوية بين مؤشرات البيئة التعليمية ومؤشرات جودة بيئة التقارير المالية العربية خلال الفترة 2007 - 2018 م.

3-2 تقدير النماذج القياسية باستخدام مؤشر السلوكيات الأخلاقية لإدارات الشركات العربية

من خلال الجدول (03) يؤكد اختبار التكامل المشترك Cointegration test على وجود علاقة تكامل مشترك وحيدة على الأقل بين مؤشر السلوكيات الأخلاقية لإدارات الشركات العربية EBF_t ومؤشرات قطاع التعليم العربي HET_t ،

QMSC_t، LASTS_t بما أن قيمة المعنوية الإحصائية Prob أقل تماماً من 5%: Prob=(0.0052) < 5%، وبالتالي رفض الفرضية الصفرية H₀ وقبول الفرض البديل H₁ الذي ينص على وجود علاقة سببية طويلة الأجل بين تطور السلوكيات الأخلاقية لإدارات الشركات العربية ومؤشرات البيئة التعليمية، وفي قرار إختيار النموذج التفضيلي نلاحظ من نفس الجدول أن قيمة المعنوية الإحصائية لكل من الإختبارين Wald test و Hausman Test أقل تماماً من 5%: P-value (0.000, 0.0497) < 5%، ومنه نرفض الفرضية الصفرية H₀ لكلا الإختبارين والتي تنص على (H₀: Random Effect Model And Fixed-effects model)، ونقبل الفرض البديل H₁ القائل بأفضلية نموذج Fixed-effects model في تمثيل العلاقة بين جودة السلوكيات الأخلاقية في الشركات العربية وجودة البيئة التعليمية، حيث يُعطى النموذج حسب الجدول (04) بالشكل الآتي:

$$EBF_t = 0.5735 + 0.3717 HET_t + 0.1792 QMSC_t + 0.2118 LASTS_t$$

Prob (0.1233) (0.0086) (0.0942) (0.0098)

وعلى العموم يذهب النموذج في تفسيره للتغيرات الفترية في جودة السلوكيات الأخلاقية في الشركات العربية إلى التغيرات الفترية طويلة الأجل في مؤشر جودة نظم التعليم العالي HET ومتغير مدى توافر خدمات البحث والتدريب المحلية LASTS < 5% Sig=(0.0086,0.0098)، مع وجود تأثير نسبي للمتغير جودة كفاءة إدارة مؤسسات التعليم العالي QMSC بما أن معنويته الإحصائية تقترب من 5% > 5% Sig= (0.0942)، وهو نموذج ذو قوة تفسيرية قوية حيث تبلغ R² 93.75 %.

3-3 تقدير النماذج القياسية باستخدام مؤشر فعالية مجالس إدارات الشركات العربية

وبنفس المنهجية، يتجه إختبار التكامل المشترك Cointegration test حسب الجدول (03) إلى قبول وجود علاقة تكامل مشترك وحيدة على الأقل بين مؤشر فعالية مجالس إدارات الشركات العربية ECB_t ومؤشرات قطاع التعليم العالي HET_t، QMSC_t، LASTS_t بما أن قيمة المعنوية الإحصائية Prob تقترب من 5%: Prob=(0.0462) < 5%، وبالتالي رفض الفرضية الصفرية H₀ وقبول الفرض البديل H₁ الذي ينص على وجود علاقة سببية طويلة الأجل بين فعالية مجالس إدارات الشركات العربية ومؤشرات البيئة التعليمية، وفي قرار التفضيل النموذجي نلاحظ من نفس الجدول أن قيمة المعنوية الإحصائية P-value في إختبار Wald test أقل تماماً من 5%: P-value (0.000) < 5%، بينما هي أكبر تماماً من 5% في إختبار Hausman Test: P-value(0.6226) < 5% ومنه النموذج المفضل حسب الإختبارين هو نموذج Random Effect Model كأحسن نموذج لتمثيل العلاقة بين فعالية مجالس إدارات الشركات العربية ومؤشرات البيئة التعليمية، إلا أن قوة التفسيرية هي لصالح نموذج Fixed-effects model بـ 90%، مقارنةً بـ 42.01% فقط في نموذج Random Effect، ومنه تُعطى الصيغة النهائية لهذا الأخير حسب الجدول (04) كما يلي:-

$$ECB_t = 1.1307 + 0.6568 HET_t + 0.0288 QMSC_t + 0.133 LASTS_t$$

Prob (0.0028) (0.000) (0.7884) (0.1223)

عموماً، يذهب النموذج في تفسيره للتغيرات الفترية في فعالية مجالس إدارات الشركات العربية إلى التغيرات الفترية طويلة الأجل في مؤشر جودة نظم التعليم العالي HET < 5% Sig=(0.000)، مع عدم وجود أي تأثير هام للمتغيرين جودة

كفاءة إدارة مؤسسات التعليم QMSC ومتغير مدى توافر خدمات البحث والتدريب المحلية LASTS بما أن معنويتهم الإحصائية أكبر تماماً من 5% Sig=>(0.7884, 0.1223).

3-4 تقدير النماذج القياسية باستخدام مؤشر قوة صلابة تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي

وبنفس الطريقة، يؤكد اختبار التكامل المشترك Cointegration test حسب الجدول (03) على وجود علاقة تكامل مشترك وحيدة على الأقل بين مؤشر قوة صلابة تطبيق معايير الإبلاغ المالي والتدقيق العربية SARS_t ومؤشرات البيئة التعليمية HET_t، QMSC_t، LASTS_t بما أن قيمة المعنوية الإحصائية Prob أقل تماماً من 5%: Prob=(0.0046)، وبالتالي رفض الفرضية الصفريّة H₀ وقبول الفرض البديل H₁ الذي ينص على وجود علاقة سببية طويلة الأجل بين قوة صلابة تطبيق معايير الإبلاغ المالي والتدقيق العربية ومؤشرات البيئة التعليمية، وفي قرار الاختيار النموذجي نلاحظ من نفس الجدول أسفله أن المعنوية الإحصائية حسب الاختبارين Hausman test وWald test أقل تماماً من 5%: P-value: 5% < (0.0000, 0.0181)، ومنه نرفض الفرضية H₀ في كلا الاختبارين والتي تنص على (H₀: Random Effect Model)، ونقبل الفرض البديل H₁ القائل بأفضلية النموذج Fixed-effects model في تمثيل العلاقة بين قوة صلابة تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي والتدقيق وجودة البيئة التعليمية العربية، حيث يُعطى النموذج القياسي حسب الجدول (04) وفق الشكل التالي:-

$$SARS_t = 1.7513 + 0.18 HET_t + 0.0865 QMSC_t + 0.15 LASTS_t$$

Prob (0.000) (0.0097) (0.0284) (0.0727)

على العموم، يذهب النموذج تفسيره للتغيرات الفترية في قوة صلابة تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي والتدقيق العربية إلى التغيرات الفترية طويلة الأجل في جميع المتغيرات التفسيرية بأنها تقترب لأن تكون أقل تماماً من 5%: Sig=(0.0097, 0.0284, 0.0727) ≤ 5%، وهو نموذج ذو قوة تفسيرية قوية حيث تبلغ R² 93.32 %، في حين يوضح الشكل البياني رقم (03) مدى إستقرارية العلاقة الديناميكية لسلاسل البواقي المقدرة للنماذج القياسية، وكما يتضح من الشكل البياني فالنماذج مُستقرة ديناميكياً عند 5% بما أن سلسلة البواقي تشتتت حول القيمة 0.

في حين يعرض الشكل (04) تصنيف جودة بيئة القوائم والتقارير المالية العربية باستخدام التحليل العنقودي الهرمي في برنامج SPSS 24، ومن خلال الشكل البياني تُقسّم الدول العربية إلى مجموعتين متباينتين تأكيداً على الفروقات ما بين المنطقة الخليجية والمغاربية، حيث شمل التصنيف حسب مؤشر السلوكيات الأخلاقية لإدارات الشركات العربية EBF المجموعتين التاليتين: المجموعة (01): الكويت، موريتانيا، تونس، مصر، الجزائر، الأردن، عُمان، المجموعة (02): البحرين، العربية السعودية، قطر، الإمارات العربية، المغرب، وهذا التصنيف هو أكثر تجانساً مع التصنيف حسب مؤشر قوة صلابة تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي SARS الذي يقسم الدول العربية إلى المجموعتين التاليتين: المجموعة (01): والتي تضم كلاً من: عُمان، العربية السعودية، المغرب، الإمارات العربية، قطر، والمجموعة (02): الأردن، تونس، الكويت، موريتانيا، الجزائر، مصر، البحرين، في حين جاء التصنيف حسب مؤشر فعالية مجالس إدارات الشركات العربية ECB متضمناً ما يلي:

المجموعة (01): قطر، الإمارات العربية، الأردن، عُمان، المغرب، البحرين، العربية السعودية، والمجموعة (02) التي تضم: مصر، تونس، الكويت، موريتانيا، الجزائر.

IV- النتائج والتوصيات

4-1 نتائج الدراسة: -

يمكن تحليل العلاقة القياسية بين البيئة التعليمية المحاسبية بقطاع التعليم العالي وجودة بيئة القوائم والتقارير المالية العربية كما يلي: -

أولاً: حسب مؤشر السلوكيات الأخلاقية لإدارات الشركات العربية: بتأكيد وجود علاقة التكامل المشترك وإختيار نموذج Fixed Effect Model كأحسن تمثيل للعلاقة التي تجمع بين السلوكيات الأخلاقية لإدارات الشركات العربية ومؤشرات البيئة التعليمية المحاسبية بقطاع التعليم العالي، فإنه يتم قبول الفرضية الجزئية H11 القائلة بوجود علاقة دينامية توازنية طويلة الأجل بين تطور السلوكيات الأخلاقية لإدارات الشركات العربية وجودة البيئة التعليمية المحاسبية بقطاع التعليم العالي العربي خلال الفترة 2007 م - 2018 م؛

ثانياً: حسب مؤشر فعالية مجالس إدارات الشركات العربية: بتأكيد وجود علاقة التكامل المشترك وتفضيل النموذج Random Effect Model كأحسن تمثيل للعلاقة التي تجمع بين فعالية مجالس إدارات الشركات العربية ومؤشرات البيئة التعليمية المحاسبية فإنه يمكن القبول بصحة الفرضية الجزئية H12 جزئياً فقط على إعتبار وجود مؤشر وحيد يشرح العلاقة بالإضافة إلى ضعف القدرة التفسيرية للنموذج، وعموماً يمكن القول بوجود علاقة دينامية طويلة الأجل بين جودة البيئة التعليمية المحاسبية بقطاع التعليم العالي وفعالية مجالس إدارات الشركات العربية في الفترة 2007-2018 م؛

ثالثاً: حسب مؤشر قوة صلابة تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي: بتأكيد علاقة التكامل المشترك وتقدير النموذج القياسي بإختيار نموذج Fixed-effects model فإنه يمكن القبول بصحة الفرضية الجزئية H13 القائلة بوجود علاقة إحصائية دينامية طويلة الأجل بين جودة صلابة تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي في المنطقة العربية وجودة البيئة التعليمية المحاسبية بقطاع التعليم العالي العربي خلال الفترة 2007 م - 2018 م؛

رابعاً: من هذه النتائج يمكن تأكيد الفرضية البحثية الرئيسية التي تنص على أن " البيئة التعليمية المحاسبية بقطاع التعليم العالي تساهم بدور محوري و هام في تعزيز جودة بيئة القوائم والتقارير المالية العربية في سياق التوجه الدولي نحو تبني المعايير الدولية للإبلاغ المالي IAS/IFRS، لاسيما في مجالات السلوكيات الأخلاقية للشركات وفعالية مجالس إدارات الشركات وجودة صلابة تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي في المنطقة العربية خلال الفترة 2007 م - 2018م"، ولكن هذا الدور الهام يختلف ما بين المنطقة الخليجية والمغربية كما يوضحه التصنيف العنقودي الهرمي مما قد يؤثر على نوعية إستراتيجيات تطوير البيئة التعليمية المحاسبية بقطاع التعليم العالي وجودة بيئة القوائم والتقارير المالية التي قد تأخذ مقاربات وإستراتيجيات مؤسسية وطنية وإقليمية مختلفة فيما بينها وعن بقية الأقطار العالمية الأخرى في محاولة منها لتحسين جودة بيئة قوائمها وتقاريرها المالية.

4-2 توصيات الدراسة: -

- التأكيد على أهمية التعليم والتأهيل المحاسبي باعتباره حجر الزاوية في إعداد المحاسبين والمدقق الأكفاء وتمكينهم من القيام بدورهم في المجتمع ومقابلة مسؤولياتهم، وبالتالي لابد من السعي نحو تطوير برامج ومناهج وأساليب التعليم والتأهيل المحاسبي في أقسام المحاسبة بالجامعات العربية وتطويرها بحيث تواكب التطورات الإقتصادية والمهنية والتكنولوجية، وأهمية تشجيع أقسام المحاسبة على وضع الأطر الملائمة لتقوم التعليم المحاسبي بأبعاده المختلفة مع ضرورة التنسيق بين هذه الأقسام وإنشاء لجنة علمية دائمة للتنسيق بين أقسام المحاسبة في الجامعات العربية والمراكز البحثية والتعليمية والتكوينية الأخرى؛
- أهمية تبني تطوير التعليم المحاسبي بمفهومه الواسع الذي يشتمل على تطوير الجوانب البحثية وتطوير العملية التعليمية والمساهمة في تطوير المهنة مع ضرورة وضع إطار إستراتيجي لهذا التطوير يأخذ في الاعتبار الضوابط التالية: (1) تحديد أهداف التعليم المحاسبي بقطاع التعليم العالي وربط تلك الأهداف بالإحتياجات التنموية ومتطلبات ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة في الدول العربية، (2) تطوير فلسفة التعليم العالي بحيث توفر للمجتمع المهنيين الذين يتميزون بالمهارات والمعارف المحاسبية الواسعة القائمة على تنمية التفكير التحليلي والإبتكاري، (3) التركيز في الفصول الدراسية على مقررات تنمية المهارات والمعارف العامة واللغات، (4) تحقيق التوازن بين الجانب العلمي النظري والجوانب العملية والتطبيقية، (5) الأخذ في الاعتبار الظروف البيئية والمتغيرات السائدة بالحيث المهني العربي في الإستراتيجيات التعليمية بقطاع التعليم العالي بحيث تتسق مع المعايير المهنية الدولية، (6) الإهتمام بالجانب الأخلاقي والقيم الإسلامية في برامج التعليم المحاسبي العربية؛
- إجراء المزيد من الإصلاحات الهيكلية للقطاعات التعليمية العربية في مجالات دعم الميزانيات وسياسات البحث العلمي والبنية التحتية للهيكل والمؤسسات والمخابر بهدف خلق مناخ ملائم للبحث العلمي ونتائجه التطبيقية وفتح مجالات الإستثمار للهيئات المحاسبية المهنية والمكاتب المحاسبية والقطاع الخاص والشركات الإقتصادية العربية في مجال التعليم المحاسبي والتكوين ووضع مناهج والمواد الدراسية لـ IAS/IFRS لتشمل كافة أطوار التعليم العالي العربي؛
- معالجة أوجه القصور في التسيير المالي والإداري بالقطاع التعليمي بإجراء المزيد من الإصلاحات القانونية والإدارية والتيسيرية لتسهيل النقل المعرفي والتكنولوجي من القطاع التعليمي إلى القطاع الإقتصادي والمؤسسي المهني بضمان الحد الأدنى من الجودة المعرفية والتكنولوجية المحاسبية في الواقع العملي؛
- تعزيز التعاون والعمل المشترك بين مختلف وزارات التعليم والهيئات المهنية العربية والتنسيق بين المؤسسات الرسمية وغير الرسمية مع نظيرتها الإقليمية والدولية IFAC، IASB، OMC... إلخ، مع ضرورة تفعيل المشاركة العربية عن طريق إقامة المؤتمرات لتقييم وضعية السياسات التعليمية والتقارية العربية ومباشرة الإصلاحات المؤسسية القانونية والتعليمية والتكنولوجية المطلوبة وفق خطط عمل وطنية شاملة لضمان إستدامة فاعلية نظم التعليم العالي العربية على المدى الطويل بما يخدم السياسات المحاسبية العربية؛
- ضرورة الإستفادة من الإمكانيات والتسهيلات التي تتيحها هيكل الدعم العربية والدولية في تحسين مخرجات البيئة التعليمية في مجالات البحث والتطوير والتدريب المحاسبي في الشركات العربية، وضرورة الإستفادة من خبرات وتجارب مراكز البحث الدولية في حث الدول العربية على وضع إستراتيجية تقارية بعيدة المدى لمشاريع قطاع التعليم المحاسبي والمهني؛

- ضرورة تكوين أساتذة التعليم العالي حول التقنيات المحاسبية الحديثة والنظم الإلكترونية والتحليل الإحصائي والشبكات المعلوماتية بهدف تحسين جودة بيئة القوائم والتقارير المالية العربية وتبني المفاهيم الإدارية والمالية الحديثة في قطاع الأعمال كلغة الإفصاح المالي الموسع XBRL والحوكمة المحاسبية الإلكترونية الشبكية والمقاربة بالكفاءات وغيرها؛
- الاستفادة من خبرات الدول النامية الأكثر تجربةً في مجال البحث العلمي والتدريب وتكنولوجيا المعلومات المحاسبية والإتصال كدول جنوب شرق آسيا وتكييف هذه التجارب لتناسب مع الواقع الإقتصادي والتعليمي العربي؛
- ملحق الجداول والأشكال البيانية: -

جدول رقم 3- ملخص نتائج الاختبارات Cointegration Test و Wald test و Hausman Test

Cointegration Test				
Test Summary	Reisidual variance	HAC vrianace	t- statistic	Prob
ADF (EBF)	0.030057	0.036958	-2.561172	0.0052
ADF (ECB)	0.031353	0.046007	-1.587091	0.0462
ADF (SARS)	0.03209	0.03509	-2.603599	0.0046
H0 : No Cointegration				
H1 : It is Cointegration				
Wald test				
Test Summary	F- statistic	Chi-Sq. statistic	Prob	
Value (EBF)	24.22136	266.435	0.000	
Value (ECB)	19.29192	212.2111	0.000	
Value (SARS)	37.92145	417.1359	0.000	
H0 : Pooled Regression Model				
H1 : Fixed-effects model				
Hausman Test				
Test Summary	Chi-Sq. statistic	Chi-Sq. d.f	Prob	
Cross-section random (EBF)	6.500097	3	0.0497	
Cross-section random (ECB)	1.764977	3	0.6226	
Cross-section random (SARS)	10.061	3	0.0181	
H0 : Random effects model				
H1 : Fixed effects model				

المصدر: إعتماًداً على مخرجات Eviews.7.

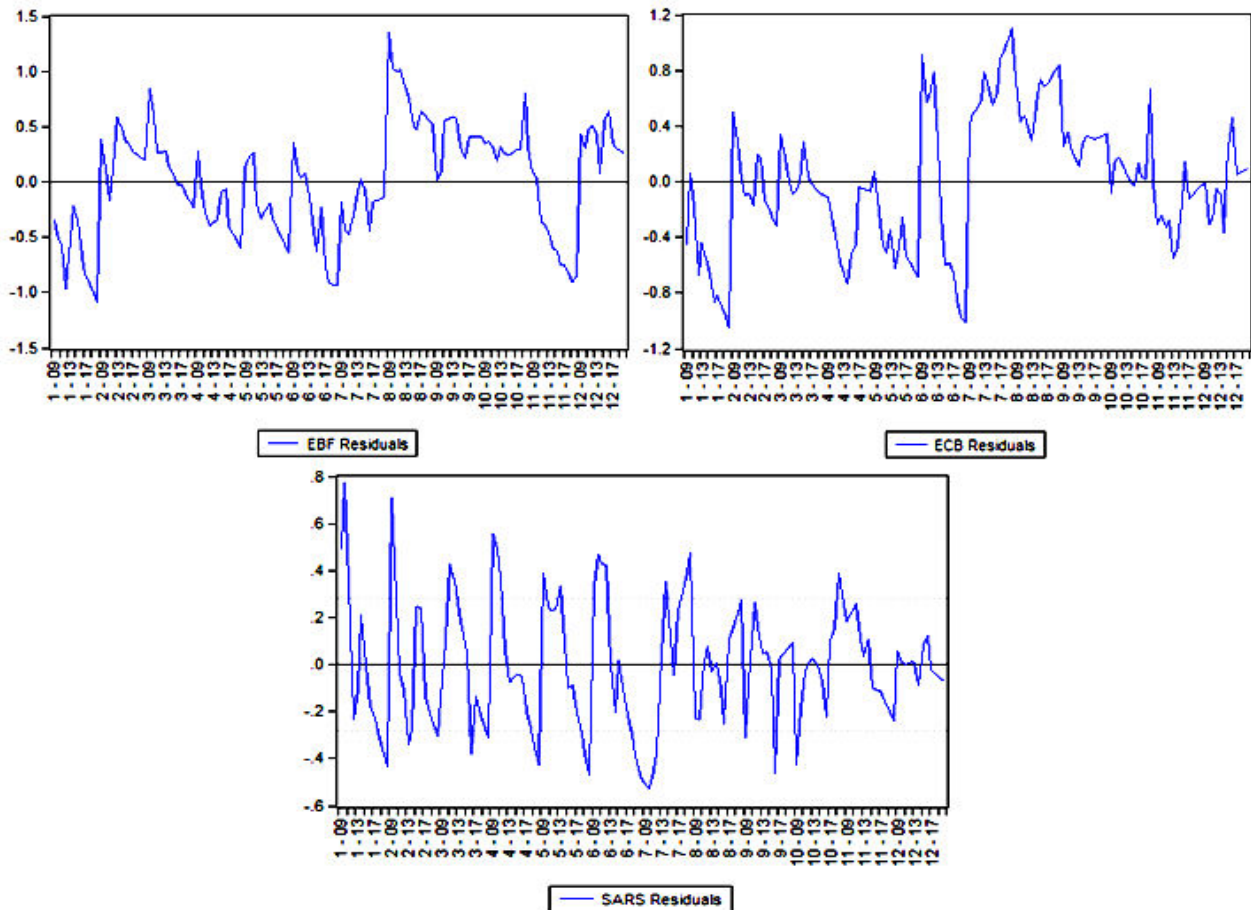
جدول رقم 4- تقدير النماذج القياسية التفضيلية.

	Coefficient	Std. Error	t- statistic	Prob (t)	R-squared	F- statistic	Prob (F)
EBF Model							
C	0.573468	0.3697	1.5512	0.1233	93.75	138.134	0.0000
HET	0.371704	0.1394	2.6669	0.0086			
QMSC	0.179249	0.1063	1.686	0.0942			
LASTS	0.211764	0.0807	2.6225	0.0098			
ECB Model							
C	1.130681	0.3716	3.0424	0.0028	42.01	33.809	0.0000
HET	0.656835	0.1306	5.0301	0.0000			
QMSC	0.02881	0.1071	0.2689	0.7884			
LASTS	0.13301	0.0856	1.5544	0.1223			
SARS Model							
C	1.751335	0.3784	4.6284	0.0000			

HET	0.179855	0.1427	1.2607	0.0097	93.32	128.80	0.0000
QMSC	0.086461	0.1088	0.7945	0.0284			
LASTS	0.149553	0.0826	1.8095	0.0727			

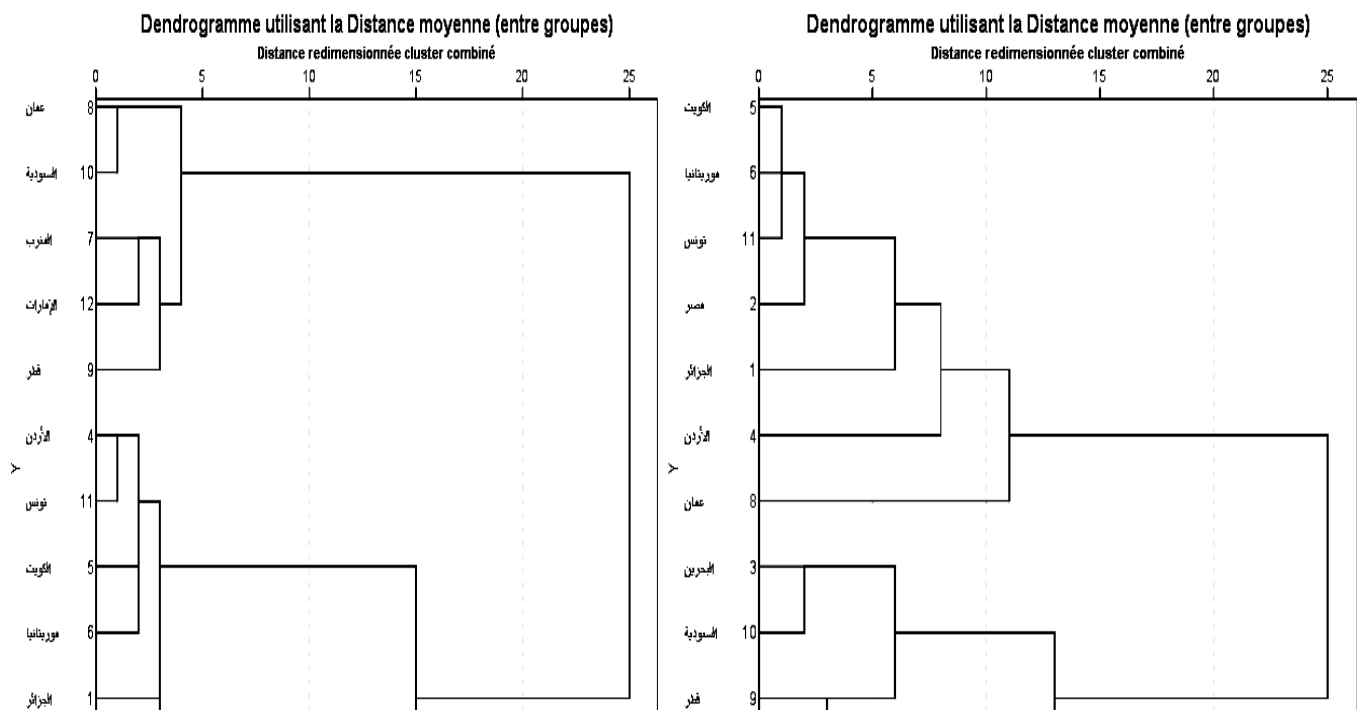
المصدر: إعتماًداً على مخرجات Eviews.7.

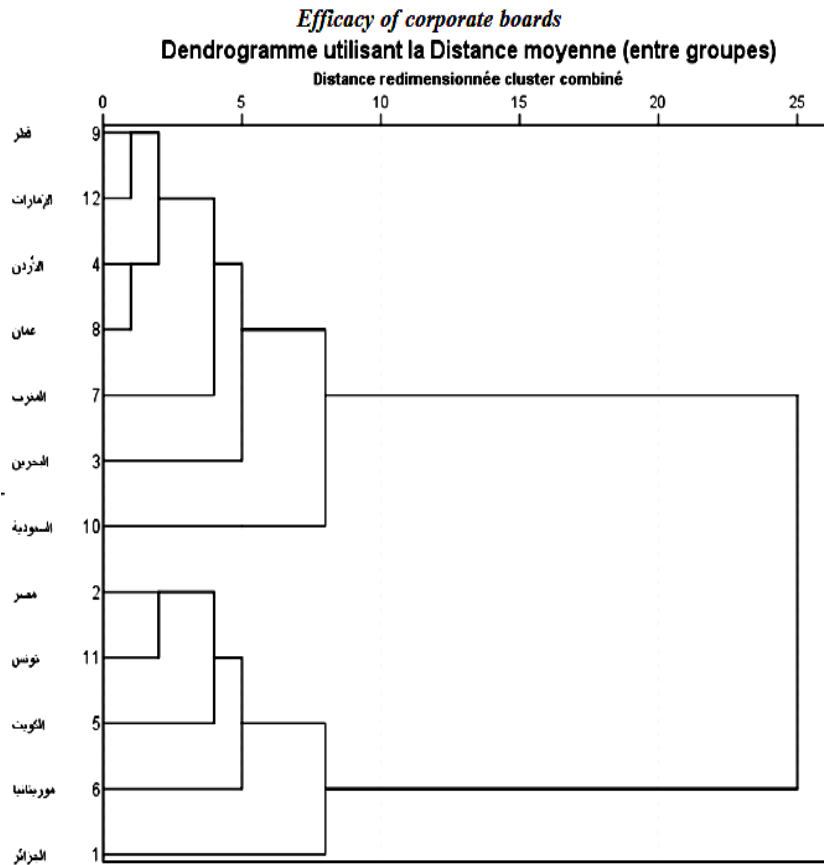
الشكل رقم -03-: التمثيل البياني لسلاسل البواقي Residuals.



المصدر: إعتماًداً على مخرجات Eviews.7.

الشكل رقم -04-: تصنيف الدول العربية





المصدر: اعتماداً على مخرجات SPSS24.

قائمة المراجع:

أولاً: باللغة العربية

1- بن صالح عبد الله سليمان (16 و 2014/04/17 م)، تفاعل الاتجاهات الحديثة للتعليم والتأهيل المحاسبي بين جودة المخرجات المحاسبية ومتطلبات سوق العمل بالدول العربية في ضوء التوجه نحو تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية، المؤتمر العربي السنوي العام الأول حول واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح، بغداد - جمهورية العراق، ص.ص. 26/01.

2- معوض علي جلال، انتشار السياسات: تحليل إنتقال الممارسات والنماذج التنموية بين الدول، مجلة آفاق التنمية، العدد 09، 2014، ص.ص. 11/01.

3- ناظر زهير (8-10 مايو 2005 م)، دور المحاسب في التنمية الاقتصادية، المؤتمر العلمي الأول حول الإستثمار

والتمويل في فلسطين بين آفاق التنمية والتحديات المعاصرة، كلية التجارة في الجامعة الإسلامية، ص.ص. 06/01.

ثانياً: باللغة الأجنبية

1- American Accounting Association (AAA), committee on The Future Structure, Content, and Scope of Accounting Education (1986), Future Accounting Education : Preparing for The Expanded Profession, Issues in Accounting Education, spring, pp 168-195.

2- Anna-Maija Lantto (2013), Business involvement in accounting: A Case Study of International Financial Reporting Standards Adoption and the Work of Accountants, European Accounting Review, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2277766>, (Date: 07.12.2018), pp 01/42.

3- Babalola Y.A. and Tiamiyu .R (2012), The Use of ICT in Teaching and Learning of Accounting Education in Nigeria, Paper presented at 33rd Annual Convention and International Conference of Nigeria Association for Educational Medial and Technology [NAEMT] at Emmanuel Alayande College of Education, Oyo State, Nigeria, 8th -12th October 2012, pp 01/10.

4- Caroline Aggestam-Pontoppidan (2005), From an Idea to a Standard: The UN and the Global Gouvernance of Accountants Competence, Available at: <https://www.researchgate.net/publication/228541804>, (Date: 28.12.2018), p 01/44.

5- Catalin Nicolae Albu, Nadia Albu, David Alexander (2014), When global accounting standards meet the local context-Insights from an emerging economy, Critical Perspectives on Accounting, Vol 25, p 489/510.

6- Christian Leuz, Peter Wysocki (2016), The Economics of Disclosure and Financial Reporting Regulation: Evidence and Suggestions for Future Research, European Corporate Governance Institute (ECGI) - Law Working Paper No. 306/2016, Chicago Booth Research Paper n° 16-03, Available at: <http://ssrn.com/abstract=2733831>, (Date: 03.01.2019), pp 01/143.

7- Education Committee of IFAC (May 2004), IES 5: Practical Experience Requirements, and IES 7: Continuing professional development: A program of lifelong Learning and continuing development of professional competence, Available at: www.IFAC.org, October 2003, or www.IFAC.org, (Date: 05.01.2019), pp 01/13.

8- Katherine Kinkela, Peter Harris, John Malindredos (2010), Introducing IFRS in Introductory Financial Accounting Courses, Business Education & Administration, Vol 02, N° 01, P 40/50.

9- Kim Nilson (2008), How IFRS is Affecting Accounting Education, Journal of Accountancy, Vol, 15, n° 02, pp 01-35.

10- Mohammad Nurunnabi (2015), The impact of cultural factors on the implementation of global accounting standards (IFRS) in a developing country, Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting, Vol 31, pp 136/149.

11- Paul Pacter (2017), Pocket Guide to IFRS® Standards—the global financial reporting language, United Kingdom, P 04, Available at: <http://archive.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Jurisdiction-profiles.aspx>, (Date de consultation 01/01/2019), pp 01/216.

بعض المختصرات الهامة:-

IASB: مجلس معايير المحاسبة الدولية هو هيئة إصدار المعايير الدولية للإبلاغ المالي تشكلت نتيجة إعادة هيكلة لجنة

معايير المحاسبة الدولية في أبريل 2001 م؛

IAS/IFRS: تشمل جميع المعايير الدولية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB وسلفه السابق لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC، للتبسيط تستخدم الدراسات الحالية مصطلح IFRS للدلالة عن كلا المعايير؛

Accounting Quality: مؤشر يراد به قياس التغير في جودة القوائم والتقارير المالية ونظم الإبلاغ المالي على إثر تغير أحد العوامل التفسيرية الجزئية أو الكلية، وفي حالتنا هذه مؤشرات البيئة التعليمية المحاسبية بقطاع التعليم العالي؛

IES: معايير التعليم المحاسبي الدولية الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين 2003، 2004، 2006 م؛

الهوامش والإحالات: -

*- أهم ما جاء في المادتان 06 و 07 حول تحرير الخدمات المحاسبية والتدقيق: ألا تشكل إجراءات التأهيل المهني ومنح الإجازات المهنية عائقاً أمام تجارة الخدمات، كفاءة المهنيين في إطار الحدود القانونية، طرق الإعتراف بالمؤهلات الأجنبية، تعاون الدول على وضع وتطبيق معايير دولية توافقية، مبادئ تنظيم سوق المهنة: مبدأ الشفافية، مبدأ السوق العادلة، ... هاتين المادتين تشيران بصفة رسمية إلى إزالة القوة الإحتكارية للجمعيات المهنية بغرض الإعتراف بالتعليم وإجازات العمل الممنوحة في الدول الأخرى، وهو ما أسماه Orzack 1998 م بـ "التسويق المقارن comparative shopping".

** - The United Nations Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting.

*** - "since world-wide standardization of accounting practices was leading to a standardization of accounting education, it would be advisable to avoid creating a national system that would later have to be harmonised. It might be best to adopt international educational guidelines from the beginning" (UN, 1993 a, p. 120).