

واقع استمرار التعليم المحاسبي المهني في إقليم كردستان/العراق وسبل النهوض به

"دراسة ميدانية في مكاتب مراقبة الحسابات"

باسمة فالح النعيمي

قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كويه، إقليم كردستان - العراق.

تاريخ الاستلام: 2016/07 تاريخ القبول: 2016/11 تاريخ النشر: 2017/12 <https://doi.org/10.26436/2017.5.4.503>

الملخص:

تحتل مهنة التدقيق ومراقبة الحسابات مركزاً متميزاً في المجتمعات بشكل عام وتقدم خدماتها المتنوعة، ومن أبرزها تدقيق القوائم المالية، إلى العديد من المستخدمين الذين يعتمدون عليها في مجالات متعددة، ويضطلع بأداء هذه الخدمات مراقبو الحسابات الذين ينبغي أن يتمتعوا بالأهلية العلمية والعملية كشرط أساس لحصولهم على إجازة ممارسة المهنة.

ومع تزايد الحاجة إلى خدمات مراقبي الحسابات نجد أن هناك حاجة إلى الاهتمام بموضوع استمرار التعليم المحاسبي المهني نظراً لأهميته في عملية التنمية البشرية في المجتمع وذلك من خلال التطوير المستمر لمهارات وقدرات مراقبي الحسابات، ذلك أن الأدوار الرئيسة في هذه المهنة تقع على عاتق العنصر البشري وأن أية رغبة أو محاولة للنهوض بالمهنة وبما يعزز من مكانتها وأهميتها في المجتمع إنما تبدأ بالاهتمام بالعنصر البشري وإكسابه المهارات والقدرات اللازمة لمواجهة تحديات العصر المتزايدة والمتسارعة الوتيرة. وقد تناول هذا البحث موضوع استمرار التعليم المحاسبي المهني بهدف التعرف على مفهومه، أهميته، مجالاته، الأسباب التي تستوجب وجوده، فضلاً عن استكشاف واقع هذا التعليم المستمر في إقليم كردستان/العراق وذلك باختبار فرضيات البحث من خلال دراسة ميدانية، وقد خلص البحث إلى عدم وجود مشاركة فاعلة من مراقبي الحسابات في الإقليم في التعليم المهني المستمر وذلك بسبب وجود بعض المعوقات، وأن بالامكان تجاوز هذه المعوقات من خلال وسائل وأساليب متعددة.

مهنة التدقيق ومراقبة الحسابات، الأهلية العلمية لمراقب الحسابات، استمرار التعليم المحاسبي، التعليم المحاسبي المهني المستمر.

الكلمات الدالة: التعليم المحاسبي المهني، التدقيق، مكاتب مراقبة الحسابات، إقليم كردستان - العراق.

1. منهجية البحث

3- ما السبل التي يمكن أن يتبعها كل من النقابة ومراقبو الحسابات

للنهوض بواقع التعليم المستمر في الإقليم؟

2. أهمية البحث:

تكمُن أهمية البحث في الآتي:

1- يساهم هذا البحث في توضيح جوانب كثيرة من موضوع استمرار التعليم المحاسبي المهني والتي تطرقت إليها الأدبيات المحاسبية، فضلاً عن جهود الجمعيات والمنظمات المحاسبية في هذا المجال.

2- يأتي هذا البحث ليقدم مساهمة متواضعة من شأنها أن تساعد كل من النقابة ومراقبي الحسابات في التعرف على الوسائل التي يمكن من خلالها الارتقاء بالتعليم المستمر وصولاً إلى تحقيق تنمية بشرية لفئة مهمة من المجتمع تتمثل في مراقبي الحسابات.

3.1. أهداف البحث:

1.1. مشكلة البحث:

إن موضوع استمرار التعليم المحاسبي المهني في الإقليم - وفي العراق عموماً - لم يحظ بالاهتمام اللازم سواءً من قبل الجهات المنظمة للمهنة أو من قبل مراقبي الحسابات على الرغم من تزايد أهميته يوماً بعد يوم مما يستوجب دراسة الموضوع للوقوف على تفاصيله وصولاً إلى تحديد الصيغة التي يجب أن يكون عليها، وذلك في محاولة للإجابة عن التساؤلات الآتية:

1- هل يشارك مراقبو الحسابات في الإقليم وبشكل فاعل في أنشطة استمرار التعليم المحاسبي المهني؟

2- ما المعوقات التي تواجه مراقبي الحسابات في الإقليم وتحد من مشاركتهم في التعليم المستمر؟

يشير مصطلح التعليم المهني المستمر إلى " الأنشطة التعليمية لتطوير قدرات الأفراد لتحقيق كفاءة الأداء في نطاق البيئة المهنية الخاصة بهم، ويهدف التطوير إلى الحفاظ على الكفاءة المهنية بعد التأهيل أو تعزيزها " (هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربي، 2003 : 56) .

أما مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية (IAESB) International Accounting Education Standards) Board) التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants (IFAC) والمسؤول عن وضع المعايير الخاصة بالتعليم المحاسبي فقد أورد التعريف الآتي: "استمرار التطوير المهني (CPD) (Continuing Professional Development) هو التعلّم والتطور الذي يحافظ على ويطوّر القابليات ليتمكن المحاسبين المهنيين من أداء أدوارهم بشكل مؤهل، فاستمرار التطوير المهني يوفر تطويراً مستمراً لكل من: المعرفة المهنية، المهارات المهنية، فضلاً عن القيم، الأخلاق والمواقف المهنية، كذلك القدرات التي تم تحقيقها خلال التطوير المهني الأساسي، ويحافظ على القدرات المهنية ويطورها ليتمكن المحاسبين المهنيين من الاستمرار في أداء أدوارهم بشكل مؤهل (IAESB، 2014: 14، 21).

ومن الجدير بالذكر أنّ استمرار التعليم المحاسبي المهني يبدأ بعد حصول المهني على إجازة ممارسة المهنة أي بعد التأهيل، أما مجالات هذا التعليم فإنّه بحسب هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربي قد تمّ تقسيمها إلى مجالين وكالاتي: (هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، 2003: 30-31):

1. التعليم المهني المستمر الرسمي: وهو يرتكز على عملية التفاعل والمشاركة بين المتعلم وأفراد آخرين ويكون في العادة متضمناً عملية تقويم تقوم بها عدة أطراف ومن أمثله ما يلي: البرامج المهنية المتخصصة التي تعقدتها الهيئة والجهات الأخرى المتخصصة بشرط اعتمادها من الهيئة أو الجامعات أو المؤسسات المهنية على مستوى دول الخليج والتي تتمتع بمعايير جودة مهنية عالية، حضور أو المشاركة في المؤتمرات والندوات وحلقات النقاش ذات العلاقة بمهنة المحاسبة والمراجعة، المشاركة في أعمال اللجان الفنية ذات العلاقة بمهنة المحاسبة والمراجعة، إعداد الكتب والبحوث والمقالات وأوراق العمل ذات العلاقة بمهنة المحاسبة والمراجعة، إعداد وتقديم البرامج التدريبية ذات العلاقة بعملية التعليم المهني المستمر، وموضوعات أخرى .

2. التعليم المهني المستمر غير الرسمي: وهو لا يرتكز على عملية تفاعل ما بين المتعلم وأفراد آخرين، وإنما يعتمد على الاجتهاد الشخصي في عملية التعلم ويشترط أن يكون ذا علاقة بمهنة المحاسبة

تتمثل أهداف البحث في الآتي :

- 1- التعرف على مفهوم التعليم المحاسبي المستمر، مجالاته، أهميته، والمسؤولية عنه .
- 2- التعرف على أهم العوامل التي تستوجب من مراقبي الحسابات أن يواصلوا تعليمهم المحاسبي .
- 3- التعرف على مدى مشاركة مراقبي الحسابات في الاقليم بالتعليم المستمر .
- 4- تحديد أهم المعوقات في عملية استمرار التعليم المحاسبي وتقديم بعض الوسائل التي من الممكن أن تساهم في تطوير هذه العملية .

4.1. فرضيات البحث:

- 1- لا يشارك مراقبو الحسابات في الاقليم وبشكل فاعل في أنشطة استمرار التعليم المحاسبي المهني .
- 2- هنالك عدة عوامل تحول دون مشاركة مراقبي الحسابات في الاقليم في أنشطة استمرار التعليم المحاسبي المهني .
- 3- يمكن الارتقاء بعملية استمرار التعليم المحاسبي المهني لمراقبي الحسابات في الاقليم من خلال العديد من وسائل التطوير

5.1. مجتمع البحث والعينة:

- أ - مجتمع البحث : يتكون مجتمع البحث من مراقبي الحسابات في إقليم كردستان/ العراق، والبالغ عددهم (40) مراقب وبحسب القائمة الصادرة عن نقابة المحاسبين والمدققين في الاقليم لسنة 2015.
- ب - عينة البحث : بعد استبعاد مراقبي الحسابات الذين لم يكونوا متواجدين في الاقليم أثناء توزيع الاستبانة(شباط 2015) والبالغ عددهم (5) مراقبين، فقد تم التوزيع على(35) مراقباً وتم استعادة (31) استمارة أي بنسبة (88، 6٪) وهي نسبة جيدة.

2. الإطار النظري للبحث

1.2. استمرار التعليم المحاسبي المهني Continuing Professional Accounting Education

أصبح موضوع استمرار التعليم المهني (CPAE) من المواضيع التي تحظى باهتمام كبير من المنظمات والجمعيات المهنية، باعتباره أحد المتطلبات الأساسية للتأهيل المهني في كثير من بلدان العالم المتقدم وفي تخصصات مهنية متعددة منها مهنة مراقبة الحسابات، والفقرات الآتية ستوضح مفهوم استمرار التعليم المحاسبي المهني ومجالاته، أهميته للمهنيين والمهنة، وأخيراً المسؤولية عن هذا التعليم المستمر .

1.1.2. مفهوم استمرار التعليم المحاسبي المهني (1)

ومجالاته:

1. يحافظ ويحسن المعرفة والمهارات الفنية التي يحوزها أعضاء المهنة .
2. يساعد أعضاء المهنة في تطبيق أساليب جديدة وفهم التطورات الاقتصادية، وتقييم أثرها على زبائنهم أو أصحاب العمل وعلى عملهم، والوفاء بالمستويات والتوقعات المتغيرة .
3. توفير تأكيد معقول للمجتمع على مستوى واسع بأن أعضاء المهنة يمتلكون المعرفة والمهارات الفنية المطلوبة لأداء الخدمات التي يقدمونها
4. يساعد أعضاء المهنة في تطوير معرفتهم وترسيخها فيما يتعلق بقواعد وأخلاقيات السلوك المهني .
5. يعتبر أحد المتطلبات التي تؤكد جودة الأداء المهني في مكاتب تدقيق الحسابات.

3.1.2 المسؤولية عن استمرار التعليم المحاسبي المهني:

يرى (آرينز ولوبك) أن "التعليم المهني المستمر يعدّ من مسؤولية مراقب الحسابات، فقواعد السلوك المهني توضح أنّه يجب على مراقب الحسابات أن يتابع معايير المهنة الفنية والأخلاقية ويسعى جاهداً لتحسين كفاية وجودة الخدمة التي يقدمها مع تنفيذ المسؤولية المهنية بأقصى قدر ممكن" (آرينز ولوبك، 2002 : 112)، وفي الاتجاه نفسه فإنّ (IAESB) يعتبر أنّ تطوير القدرات المهنية والحفاظ عليها من مسؤولية المحاسب المهني وذلك عن طريق الإلتزام بأنشطة استمرار التطوير المهني المناسبة (IAESB، 2014: 68) .

وهناك من يرى أنّ المسؤولية تقع على المنظمات المهنية، إذ يذكر (Whittington and Pany) أنّ تطوير برنامج التعليم المهني المستمر هو أحد أهمّ أنشطة (AICPA)، وأنّ قوانين الولايات تتطلب من مراقبي الحسابات المشاركة في برامج التعليم المستمر كشرط لتجديد الإجازة (Whittington & Pany، 2004: 13)، ويبيّن الجدول رقم (1) جوانب مهمّة من عملية تنظيم التعليم المهني المستمر في كل من (AICPA و IFAC).

والمراجعة، ومن أمثلته: التعليم بالمراسلة، مشاهدة أشرطة الفيديو ذات العلاقة بالمهنة، تبادل المقالات والموضوعات المهنية فيما بين الأعضاء المهنيين، الاطلاع على الأبحاث والموضوعات على الانترنت، المشاركة في البرامج التعليمية المبرمجة بالحاسوب، الاطلاع على الدوريات والكتب المهنية، وموضوعات أخرى .

2.1.2 أهمية استمرار التعليم المحاسبي المهني Importance of CPAE

تحظى الخدمات التي تقدمها مهنة مراقبة الحسابات، عن طريق أعضائها، باهتمام كبير من فئات عديدة في المجتمع والذين يطلق عليهم أصحاب المصالح أو الحصص (Stakeholders) إذ تسعى المهنة بشكل مستمر إلى توفير أفضل الخدمات لهم، ومن جهة أخرى تحرص على الحصول على ثقتهم عن طريق البحث عن المجالات التي يمكن تحسينها في أداء أعضاء المهنة وإجراء التطوير عليها، ويعدّ استمرار التعليم المحاسبي المهني واحداً من أهم هذه المجالات، ولعلّ صدور المعيار الدولي السابع للتعليم المحاسبي بعنوان (استمر التطور المحاسبي) في سنة 2004 بعد الانهيارات التي حصلت في شركات كبرى وتلاها انهيار أكبر شركة تدقيق في العالم، خير دليل على حرص المهنة، ممثلة بالجمعيات والمنظمات المهنية، على الحفاظ على مكانتها وثقة الآخرين بها .

ويرى (IAESB) أنّ التغير خاصة مهمة في البيئة التي يعمل فيها المحاسبون المهنيون، وأنّ الضغوطات نحو التغيير تأتي من عدة مصادر، تتضمن: العولمة، التطور في التكنولوجيا، التعقيد في الأعمال، التغيرات الاجتماعية الحضارية، واتساع مجموعة أصحاب المصالح، وأنّ المحاسبين المهنيين عن طريق مهنتهم يغيرون ويوسعون مجال قدراتهم، يطورون خبراتهم، وبشكل عام يحسنون قدراتهم، والقدرات يتمّ اكتسابها عن طريق التطوير المهني الأولي، يتمّ تجديدها وتحديثها و/أو توسيعها بشكل مستمر عن طريق استمرار التطوير المهني (IAESB، 2014: 13-14)

وتبرز أهمية التعليم المستمر عن طريق تحقيقه أهدافاً متعددة، أهمّها (لظفي، 2005: 369)

الجدول (1): تنظيم التعليم المهني المستمر في AICPA و IFAC

العناصر الأساسية	AICPA	IFAC
1- الغرض الأساس.	أحد المتطلبات الأساسية لتجديد عضوية المعهد.	تحسين المعرفة التقنية والمهارات للأعضاء، مساعدة الأعضاء على تطبيق التقنيات الجديدة، توفير تأكيد معقول للمجتمع بأن الأعضاء يمكنهم أداء الخدمات التي تعهد لهم.
2- عدد الساعات أو النقط الإلزامية للأعضاء الممارسين.	١٢٠ ساعة على مدار ٣ سنوات، ٢٠ ساعة حد أدنى سنوياً (٥٠ دقيقة للساعة).	120 ساعة كل 3 سنوات من التعليم المنتظم، 20 ساعة من التعليم المنتظم سنوياً.
3- عدد الساعات أو النقط الإلزامية للأعضاء غير الممارسين.	٩٠ ساعة على مدار ٣ سنوات، ١٥ ساعة حد أدنى سنوياً.	180 نقطة كل 3 سنوات بحد أدنى 50 نقطة تدريب سنوياً.

4- إخطار الجمعيات والهيئات المهنية.	يجب على كل عضو أن يقوم بإخطار المعهد باستيفائه لشروط النظام.	خيار رقم 1: الطلب من الأعضاء تقديم تقرير سنوي عن أنشطة التعليم المهني؛ فحص عينة من التقارير للتأكد من الالتزام بمعايير البرنامج من ناحية التوثيق أو الحضور، يفضل أن تحدد التقارير السنوية التعليم الذي حصل عليه العضو، بدلاً من قبول عرض مبسط للإذعان.
5- توثيق الإلتزام.	الاحتفاظ بسجل يوضح عدد الساعات، تفاصيل التدريب، الموقع، وتاريخه.	خيار رقم 2: مطالبة الأعضاء بالاحتفاظ بالاحتفاظ بوثائق عن أعمال التعليم المهني المستمر، والتي يتم تدقيقها على أساس العينة الاختبارية.
6- الهدف من التوثيق (مراقبة الإلتزام).	تقديم السجل إلى المعهد للتحقق من استيفائه للمتطلبات، وفق نظام المراجعة الدورية.	خيار رقم 3: مراجعة ل خطة التعليم أو وثائق التعليم، التزام الجهات المنفذة لبرامج التعليم المهني المستمر بأن تضع نظام مراقبة فعال للبرامج للتأكد من جودتها.
7- موضوعات برامج التعليم المهني المستمر (الرسمي).	البرامج التي تسهم في الكفاءة المهنية للعضو تعتبر برامج مؤهلة كونها تتعلق بمجال المحاسبة والمراجعة، الاستشارات المهنية والإدارة والضرائب.	البرامج التي تقدمها المؤسسات التربوية، برامج الدراسة الشخصية والتي تتطلب دليل على النجاح، الاشتراك كمحاضر أو مشارك في المؤتمرات، حلقات النقاش، عضو في لجان فنية، كتابة مقالات.
8- موضوعات برامج التعليم المهني المستمر (غير الرسمي).	موضوعات برامج التعليم المهني المستمر (غير الرسمي).	قراءة المجالات المتخصصة المالية، المناقشة مع الزملاء بشأن المهنة، الانترنت (ليست بديل للتعليم الرسمي).
9- التوقف المؤقت عن الإلتزام بالتعليم المستمر.	عدم الإلتزام بمتطلبات برنامج التعليم المستمر.	مرونة في الإلتزام بمتطلبات التعليم المهني المستمر، الأعضاء خارج الدولة بمواقع بعيدة.
10- برنامج التعليم المستمر.	عدم الإلتزام بمتطلبات برنامج التعليم المستمر.	عضو غير الملتزم يحول إلى محكمة تأديبية.

المصدر: (هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، 2003: 73-80).

مثل الكفاءة والحياد، ومتطلبات التقرير، وأدلة المراجعة (أرينز ولوبك، 2008: 40) .

ولأغراض هذا البحث سيتم التركيز على المجموعة الأولى من هذه المعايير وهي المعايير العامة، ويطلق عليها بعضهم (المعايير الشخصية) لأنها تتعلق بما يجب أن يتوفر في شخصية مراقب الحسابات من نزاهة شخصية وتأهيل مهني، وتتكون هذه المجموعة من ثلاثة معايير، سنتناول منها المعيار الأول.

ينص المعيار الأول أنه " يجب أن يقوم بالتدقيق شخص أو أشخاص حصلوا على مستوى ملائم من التدريب الفني ولديه المهارة الفنية للعمل كمدقق أو مدققين " (SAS، AU201)، ويرى محمود وآخرون أن المدقق يجب أن يكون مؤهلاً كي يفهم المعايير المستعملة، ويجب أن تتوفر لديه القدرة على معرفة الأنواع المختلفة لأدلة الإثبات التي يجب الحصول عليها لتكوين رأي بعد فحص الأدلة (محمود وآخرون، 2011: 25)، فضلاً عن ذلك فإن المعايير العامة الثلاثة تتعلق بالنزاهة الشخصية والمؤهلات المهنية لمراقب الحسابات، والمعيار الأول منها يتطلب توفر القدرة (Competence) التي تتمثل في التدريب الفني والتأهيل الكافي لمراقب الحسابات، وهذه القدرة تبدأ مع التعليم

2.2. الحاجة إلى استمرار التعليم المحاسبي المهني The Need of CPAE

هنالك العديد من العوامل التي تدفع مراقبي الحسابات وتحثهم على مواصلة تعليمهم المحاسبي المهني، ولعل أبرز هذه العوامل وأهمها: المعايير المهنية، التطورات الحاصلة في المهنة، التطورات في البيئة الالكترونية، متطلبات رقابة الجودة .

1.2.2. المعايير المهنية: Professional Standards

1. معايير التدقيق المتعارف عليها Generally Accepted Auditing Standards(GAAS)

يذكر (عبدالله) أن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين كان أول من عمل جاهداً على وضع معايير أداء معينة صدرت في عام (1954) ضمن كتيب عنوانه (معايير التدقيق المتعارف عليها)، وقد تضمن هذا الكتيب معايير التدقيق المتعارف عليها مقسمة إلى ثلاث مجموعات رئيسية هي: المعايير العامة، معايير العمل الميداني، ومعايير إعداد التقرير (عبد الله، 2004: 16)، وتمثل معايير التدقيق ارشادات عامة لمساعدة مراقبي الحسابات في تنفيذ مسؤولياتهم المهنية عند مراجعة القوائم المالية التاريخية، وهي تشتمل على اعتبارات الجودة المهنية

المحاسبي في الجامعات العراقية(2)، وبالإمكان إجراء دراسات مماثلة بالنسبة للمعيار السابع كخطوة مفيدة نحو النهوض بالمهنة .

2.2.2. التطورات في المهنة Developments in the profession

طالما أنّ مهنة التدقيق ومراقبة الحسابات تعمل في بيئة متغيرة فمن الطبيعي أن تظهر بعض المستجدات والتطورات على هذه المهنة استجابة لما يحيط بها من متغيرات كثيرة، وهذا بحد ذاته يعد مؤشراً ايجابياً بالنسبة للمهنة، ولكنّ السؤال يبقى هل أنّ المهنة - بما يمثلها من جمعيات ومنظمات وأعضاء - قادرة على مواكبة هذه التطورات عن طريق تحديد المتطلبات التي تفرضها هذه التطورات ومحاولة الإيفاء بها وبشكل فاعل؟

للإجابة على هذا التساؤل سوف نركز على اثنين من أهم هذه التطورات هما: التوسع في الخدمات التي تقدمها المهنة والمحاسبة القضائية .

بالنسبة إلى التوسع الذي حصل في الخدمات التي تقدمها المهنة فإنّ خدمات مراقب الحسابات لم تعد مقصورة على تدقيق القوائم المالية لبدء الرأي فيها، بل تطورت هذه الخدمات وتوسعت إذ أصبحت خدمة تدقيق القوائم المالية تعدّ الخدمة الأضيق لإبداء الرأي من بين باقي الخدمات.

ويرى (Robertson&Louwers) أنّ التعارض المحتمل بين مجهزي ومستعملي المعلومات أصبح حقيقياً بشكل يكفي لاجاد أو خلق شك من جانب المستخدمين، لذلك فهم يعتمدون على مهنيي المعلومات ليكونوا وسطاء موضوعيين لاضفاء المصادقية على المعلومات، إنّ اضافة المصادقية على المعلومات هو الذي يعرف بالتوكيد (Assurance)، وعندما يقدم هذا التوكيد لمصادقات أو (مزاعم) خاصة قامت بها الإدارة (غالباً حول المعلومات المالية) فغالباً ما يُشار إلى هذا التوكيد أنّه شهادة (Attestation)، وعندما تكون هذه الشهادات مجسدة في القوائم المالية للشركة فإنّه يُشار إلى هذه الشهادة أنّها تدقيق (Robertson&Louwers، 4 : 2002).

ويركز بعض الدارسين في التفرقة بين هذه الخدمات على نطاق الفقرات التي يشملها التقرير الذي يقوم مراقب الحسابات بإعداده إلى الطرف الثالث، إذ نجد أنّ نطاق التقرير يركز في خدمة التدقيق على تدقيق القوائم المالية والمعلومات المالية ذات العلاقة، بينما يمكن أن يتسع هذا التقرير في خدمات الشهادة - كما يراه (Gramling) وآخرون - إذ يبدي مراقب الحسابات رأيه إلى الطرف الثالث حول صحة المصادقات أو المزاعم الموجودة في القوائم المالية أو التقارير الأخرى مع وجود معايير موضوعية يتم على أساسها تقييم عدالة هذه التقارير أو المعلومات (Gramling et.al، 22 : 2012)، أمّا النطاق الأوسع من بين هذه التقارير فهو الناتج عن خدمات التوكيد، إذ يرى (Gramling) وآخرون أنّ الفقرات التي تمّ تقديمها يمكن أن تتراوح

المحاسبي وتستمر بالتدريب مع العمل لتطوير وتطبيق الأحكام المهنية في الحالات الواقعية (Robertson& Louwers، 28 : 2002).

ويفسر (أرينز ولوبك) المعيار الأول من المعايير العامة للتدقيق على أنه يتطلب أن يتوافر في مراقب الحسابات قدر ملائم من التعليم الرسمي في المحاسبة والتدقيق، قدر ملائم من الخبرة العملية بالعمل الذي يقوم به، وقدر ملائم من التعليم المستمر، وأنّ القضايا المرفوعة ضد مراقبي الحسابات في الفترة الأخيرة أوضحت ضرورة أن يتوافر في المراقب التأهيل المهني والخبرة بالأنشطة الذي يقوم بمراجعة القوائم المالية فيها، وأنّ الالتزام المهني بضرورة توفر المهارات والمعرفة اللازمة أدى في العديد من الحالات التي لم يكن فيها المراجع أو المساعدان مؤهلين لأي عمل إلى اقتراح شخص آخر مؤهل، او رفض القيام بالتدقيق (أرينز ولوبك، 43 : 2008).

إذن هذا المعيار يؤكد على ضرورة توفر المستوى الملائم من التدريب فضلاً عن المهارة الفنية، وهذه المهارة بحاجة دائمة إلى التطوير، ويتم اكتسابها عن طريق استمرار التعليم المحاسبي المهني بصوره المختلفة، بمعنى أنّنا نلمس بشكل واضح اهتماماً بموضوع استمرار التعليم على الرغم أنّه لم تتم الإشارة إليه صراحة .

2. معايير التعليم المحاسبي الدولية International Accounting Education (IAES) Standards

قام مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية (IAESB) بوضع ستة معايير ثمّ أضاف المعيار السابع في عام (2004) وبعده المعيار الثامن في عام (2006)، ويقوم المجلس بمراجعة هذه المعايير وتنقيحها بصورة مستمرة، كما ظهر في آخر اصدار للمجلس في عام (2014) الذي حل محل النسخة التي صدرت في عام (2010)، إذ تم عرض الصيغة الأخيرة للمعايير السبعة الأولى، بينما لم تتم مراجعة المعيار الثامن إلى ذلك التاريخ (IAESB، 31 : 2014)، ويتم تطبيق المعايير الستة الأولى على مرحلة ما قبل التأهيل (Pre-qualification)، بينما يتم تطبيق المعيارين السابع والثامن على مرحلة ما بعد التأهيل (Post qualification) أي بعد الحصول على إجازة ممارسة مهنة مراقبة الحسابات، ويصف المعيار السابع التطوير المهني المستمر المطلوب للمحاسبين المهنيين لتطوير والحفاظ على القدرات المهنية الضرورية لتوفير خدمات ذات جودة عالية إلى الزبائن، الموظفين، وبقية أصحاب الحصص، وبذلك تقوى ثقة الجمهور في المهنة (IAESB، 68 : 2014).

وعلى الرغم من أنّ المعايير الدولية للتعليم المحاسبي - بضمنها المعيار السابع - تطبّق على الكيانات الأعضاء في (IFAC) إلا أنّ إجراء دراسة لمدى تطبيق هذا المعيار في أي بلد سيكون ذا فائدة، فالمعايير الست الأولى قد جرت فيها بعض الدراسات لمقارنتها مع واقع التعليم

التجارية، القدرة على العمل في بيئة الفريق، المهارات البشرية والمرونة .
إن أي مراقب حسابات بإمكانه أن يصبح محاسباً قضائياً إن تمكن من استيفاء متطلبات الحصول على هذه الشهادة على أن يأخذ بنظر الاعتبار المهارات والخصائص ومن أهمها التعليم المستمر.

3.2.2. التطورات في البيئة الالكترونية Developments in the Electronic Environment

لقد شهد العالم على مدى السنوات الأخيرة من القرن الماضي تطورات كثيرة ومتسارعة في البيئة الالكترونية متمثلة بالاستعمال الواسع للحواسيب في منظمات الأعمال والثورة التي حصلت في تكنولوجيا المعلومات حتى سمي عصرنا هذا بعصر المعلوماتية، فضلاً عن ظهور الانترنت وانتشار استعماله، كل ذلك انعكس بشكل ايجابي - في الغالب - وواسع على بيئة الأعمال ومن ثم على مهنة المحاسبة والتدقيق، وظهر نتيجة ذلك العديد من المفاهيم والأساليب الجديدة منها الذكاء الاصطناعي ونظم الخبرة، التجارة الالكترونية والتبادل الالكتروني للبيانات، أمن المعلومات، الافصاح الالكتروني وغيرها من المستجدات.

وعلى الرغم أن تكنولوجيا المعلومات قد أوجدت بعض المشاكل التي تمثل تحدياً للمحاسبين في المهنة إلا إنها عملت على توسيع آفاقهم وكذلك اتساع مدى وقيمة الخدمات التي يعرضونها، فعندما يحتفظ الزبون بسجلاته المحاسبية في نظام معقد ومتطور يقوم على أساس تكنولوجيا المعلومات فإن مراقب الحسابات غالباً يجد أن المفيد بل الضروري أن يستعمل التكنولوجيا في أداء العديد من اجراءات التدقيق (Whittington and pany، 274 : 2004)، ويذكر (جمعه) أن معايير التدقيق الدولية⁽³⁾ قد تناولت مستوى المهارة والكفاءة التي يحتاجها فريق التدقيق للقيام بعملية التدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، ذيقدم المعيار الارشاد عندما يُوكّل مراقب الحسابات العمل لمساعدته ذوي المهارات في تقنية المعلومات، أو عندما يستعمل العمل الذي أجراه مراقبو حسابات آخرين أو خبراء لديهم هذه المهارات (جمعه، 2009:355).

إن استعمال الحواسيب الالكترونية في مجال تدقيق الحسابات كان له أثر كبير في تطوير المهنة عن طريق الافادة من المزايا العديدة التي تعود عليها من استعمالها، ومن جانب آخر أصبح من الضروري للمهنة - أو بالأصح العاملين في المهنة - مواكبة التطورات التي تستجد في مجال تكنولوجيا المعلومات وأيضاً تكنولوجيا الحاسبات، ويعدّ الذكاء الاصطناعي ونظم الخبرة واحدة من هذه التطورات .

يعرّف الذكاء الاصطناعي (Artificial Intelligence) بأنه "استعمال الحاسوب في محاكاة الذكاء الإنساني عن طريق برامج الحاسوب التي تعتمد على المعلومات البشرية (الخبرات) إذ يمكن

بين القوائم المالية إلى نزاهة نظام الحاسوب إلى نوعية المنتجات والخدمات التي تباع إلى الإلتزام بالمتطلبات التنظيمية، ذلك أن اللجنة الخاصة لخدمات التوكيد في (AICPA) قد عرفتتها بأنها خدمات مهنية مستقلة تطور أو (تحسن) نوعية المعلومات أو محتواها لمتخذي القرارات (Gramling et.al، 21 : 2012) .

وتحتل خدمات التوكيد المهني أهمية خاصة كونها تشمل عدداً كبيراً من الخدمات، لعلّ من أبرزها: عمليات الشركة، عمليات الرقابة، تحليل المخاطر، بيانات الأداء غير المالي، معلومات مالية (Gramling et.al، 22 : 2012)، كذلك خدمات التوكيد المهني لتكنولوجيا المعلومات التي نشأت نتيجة التطور السريع لشبكة المعلومات والتجارة الالكترونية، فضلاً عن خدمات مساعدة العميل في توفير مقاييس غير مالية لقياس مدى نجاح المنشأة في سوق المنافسة (قياس رضى العملاء، قياس جودة المنتج)، كذلك تقديم الاستشارات لمساعدة العميل في مواجهة المخاطر المختلفة مثل مخاطر تغير أسعار صرف العملات - عند دخول السوق العالمية - نتيجة أحداث سياسية غير متوقعة (محمود وآخرون، 2011 : 47) .

ويلاحظ أن إعداد التقرير في خدمة التوكيد يكون اختيارياً، ويمكن أن يتم إعداد التقرير للطرف الذي يطلب التوكيد فقط (Gramling et.al، 22 : 2012)، لذا فإن محمود وآخرون يرون أن من المتوقع أن يحدث نمواً مطرداً في الطلب على هذه الخدمات في الوقت الذي يمكن تقديمها من منافسين آخرين من غير مراقبي الحسابات، ذلك أن مزاوله هذه الخدمات لا يتطلب ترخيصاً رسمياً كما هي الحال في خدمة التدقيق وخدمات الشهادة، من هنا فإن على مراقب الحسابات أن يحقق ميزة تنافسية في سوق خدمات التوكيد المهني عن طريق السمعة المهنية لكفاءته واستقلاله (محمود وآخرون، 2011 : 46) .

أمّا المحاسبة القضائية التي ظهرت نتيجة حاجة الجهات القضائية إلى المعلومات المحاسبية فتعرف بأنها "تطبيق المهارات المحاسبية والتدقيقية والتمويلية والطرائق الكمية ومجالات معنية من القانون والبحث ومهارات التحري في جمع وتحليل وتقييم الأدلة الثبوتية وتوضيح وتوصيل النتائج" (Hopwood et.al، 3 : 2008)، وبحسب (AICPA) فإنّ المحاسبة القضائية تنطوي على تطبيق مهارات خاصة في المحاسبة وتدقيق الحسابات، الشؤون المالية، الأساليب الكمية، أجزاء من القانون والبحوث، والمهارات التحقيقية لجمع وتحليل وتقييم أدلة الاثبات وتفسير النتائج والتقرير، وهي إما أن تؤدي على شكل شهادة أو استشارة (الجليلي، 2012 : 12) .
ويجب أن تتوفر في المحاسب القضائي مهارات وخصائص تعد ضرورية لنجاحه وقيامه بعمله بشكل فاعل، من أهمها (Grippe، 2003: 4): التعليم والتدريب، التعليم المستمر والمتقدم في التخصصات المناسبة، الخبرة المتنوعة في مجال المحاسبة والتدقيق والقانون، مهارات الاتصال - الشفوية والكتابية، الخبرة العملية في مجال الأعمال

من التعامل مع نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة وما قد يرتبط بها من مخاطر تهدد أمن هذه النظم كالمخاطر التي ترتبط بالإفصاح الالكتروني - على سبيل المثال - فقد ذكر (محمود ومهدي) أن هناك مخاطر عديدة تحيط بالبيئة الالكترونية عند تحويل التقرير المالي من البيئة الورقية إلى البيئة الالكترونية لغرض توزيع هذه التقارير باستعمال شبكة الانترنت، من هذه المخاطر اختراق المواقع الالكترونية والتلاعب بمحتوى القوائم المالية، مما قد يؤثر على امكانية الاعتماد على تلك القوائم مما يتطلب اضافة صفة المصادقية على تلك القوائم المنشورة، وفي هذا الصدد يقع العبء الأكبر على المدقق الخارجي (محمود ومهدي ، بدون تأريخ : 2) .

4.2.2 **رقابة الجودة Quality Control**: نظرا لكون شركات المحاسبة القانونية تعمل في بيئة تنافسية، فإنهم يعملون لتحقيق الأرباح، وأيضا يقدمون خدمات المحاسبة القانونية لصالح المجتمع لأنهم يعملون في المهنة، وهذه الازدواجية، دافع الربح والمسؤولية المهنية، تبعث الحافز على أداء خدمات ذات جودة مع تحقيق الأرباح، وهناك عدة منظمات من بينها بشكل خاص (AICPA&SEC) مهتمة جداً بالحفاظ على مهنة المحاسبة عند أعلى المعايير، ولذلك كل منهما يعمل على توفير دليل للشركات العاملة في مجال المحاسبة القانونية (Robertson & Louwers, 2002: 40)، ولم يحدد (AICPA) إجراءات معينة لرقابة الجودة في منشآت المحاسبة، إذ تتوقف مثل هذه الإجراءات على جوانب مثل حجم المنشأة، عدد المكاتب التي تمتلكها المنشأة، وطبيعة الممارسة بداخلها، إلا أن لجنة معايير رقابة الجودة التي أنشأها (AICPA) قد حددت ستة عناصر رقابة الجودة يجب أن تأخذها منشأة المحاسبة في الاعتبار عند وضع السياسات والإجراءات الخاصة بها (أرينز ولوبيك ، 2008 : 45).

إنّ البيان رقم (8) لمعايير رقابة الجودة (SQCS8) يحدد العناصر الستة لرقابة الجودة والتي على أساسها تتم عملية مراجعة النظير (Peer Review) أو مراجعة الجودة، إذ يدقق المراجعون السياسات والإجراءات التي تضعها شركات المحاسبة ليتأكدوا من مدى التزامهم بعناصر رقابة الجودة (Robertson&Louwers, 2002: 40)، ومن ضمن عناصر رقابة الجودة نجد عنصر الموارد البشرية (Human Resources) يتطلب وضع سياسات وإجراءات تزود شركة المحاسبة بتأكيد معقول حول عدة أمور تتعلق بالأفراد العاملين فيها، من بين هذه الأمور أن يشارك كل الأفراد في أنشطة التعليم المهني المستمر والتطوير المهني والذي يمكنهم من إنجاز المسؤوليات المناطة بهم (Elder et.al., 2010: 38).

إنّ جودة أي منظمة خدمات مهنية، كما في شركات المحاسبة، تقوم على جودة أفرادها، وأنّ السياسات وإجراءات رقابة الجودة الفاعلة يجب أن تطبق للتأكد من أنّ الشركة توظف أفراد جيدين، وتحدد لهم

التوصل عن طريقها إلى قرار يماثل قرار الإنسان" (شادلي، 2004 : 14)، أمّا نظم الخبرة (Expert systems) فهي إحدى تطبيقات الذكاء الاصطناعي وتعرّف بأنها "برامج للحاسوب تحتوي على مجال المعرفة المرتبطة بحقل معين، إذ تستعمل لأداء عدد كبير من الأعمال المعقدة، والتي يمكن أن يؤديها عدد من الخبراء المختصين، ويتم أداء هذه الأعمال عن طريق محاكاة عمل الخبير البشري الذي يستعمل المعرفة المرتبطة بمجال معين والقواعد العملية المطلوبة للوصول إلى التوصية أو الاقتراح المناسب وبالتالي اتخاذ القرار" (لطفى ، 998 : 48)، وقد ظهرت العديد من الدراسات والأبحاث التي تناولت موضوع نظم الخبرة والتدقيق وفي مجالات معينة منها: التعرف على مزايا تطبيق هذه النظم في مجال مراقبة الحسابات، أثرها على زيادة كفاءة وفاعلية التدقيق الخارجي، خصائص هذه النظم ومكوناتها وخطوات تصميمها، وعرض لأهم نظم الخبرة التي تمّ تصميمها لأغراض التدقيق.

وتتمثل العناصر الأساسية في بناء نظام الخبرة بكل من: مهندس المعرفة، الخبير في مجال المشكلة، والمستعمل النهائي الذي يحتاج إلى استعمال نظام الخبرة، وما يعيننا في بحثنا هذا هو الخبير، ويقصد به هنا مراقب الحسابات الذي يمتلك الخبرة والمهارة الكافية للمشاركة في تصميم نظام الخبرة، والخبير كما تعرّفه (شادلي) هو "الشخص الذي لديه معرفة وقدرات حصل عليها من التعليم والتدريب وسنوات الخدمة والممارسة وتظهر على أدائه" (شادلي ، 2004 : 100).

ويرى (Shanteau & Hall) أنّ إلمام الخبير بأحدث التطورات في مجال مهنته، تعدّ إحدى الخصائص التي يجب أن يمتلكها الشخص الذي يطلق عليه لفظ الخبير (Shanteau & Hall ، 1986 : 8)، وبالتالي فإنّ استمرار التعليم المهني يعدّ ضرورة لمراقبي الحسابات لغرض الإلمام بأحدث التطورات في مجال المهنة لغرض حصولهم على لقب يؤهلهم للمشاركة في بناء نظم الخبرة، ومن جانب آخر فإنّ نظم الخبرة بحد ذاتها تعدّ وسيلة من وسائل استمرار التعليم لمراقبي الحسابات الآخرين، عدا الخبير، في المكتب، إذ تشير (شادلي) " إنّ وجود نظم الخبرة سيجعل معرفة الخبرات النادرة في الشركة أو مكتب المراجعة المعين متاحة ومتوافرة لكل الفرق العاملة في الشركة أو المكتب على اختلاف مستويات خبرتهم، وبذلك يسمح وجود نظم الخبرة للعاملين في الشركة أو المكتب المعين أن يزيّدوا من إنتاجيتهم ويرفعوا مستوى جودة قراراتهم وقدرتهم على حل المشاكل عندما لا يكون المراجع الخبير متوفراً (شادلي ، 2004 : 86 - 87).

وفضلاً عما سبق ذكره فإنّ التطور الآخر في البيئة الالكترونية المتمثل باستعمال الانترنت قد ترتبت عليه تحديات جديدة لمراقبي الحسابات تتمثل في ضرورة مواكبة هذا التطور الذي يتطلب كثيراً من التدريب على استعمال الحاسوب والانترنت لاكتساب المهارات اللازمة والتمكن

المتعلقة بتقارير التدقيق (Romney&Steinbart, 2006: 193)، ويعدّ هذا المجلس جهة تنظيمية مستقلة، وتتمحور أعمال أعضائها في أربعة مجالات هي: تسجيل شركات التدقيق، وضع المعايير لشركات، تفتيش الشركات، متابعة السلوك غير الصحيح للمدققين عن طريق القسم التنفيذي في المجلس (Hanson, 2013: 31).

وتصدر عن (PCAOB) قواعد للانضباط (SDO) (Settled Disciplinary Orders)، تعرّف خروقات ومثالب التدقيق، وهذه بدورها فضلاً عن باقي اصدارات (PCAOB) يمكن أن تستعملها شركات التدقيق، مقدمي التعليم المستمر، وأساتذة التدقيق في الجامعات من أجل تطوير البرامج التعليمية والتدريبية مع هدف تجنب حدوث خروقات مشابهة في المستقبل وهذا بدوره يمكن أن يساعد في تحسين جودة التدقيق، كما أنّ من بين أهم الأمور التي يجب أن يتضمنها نظام رقابة الجودة أن يكون الأشخاص الذين يتم إسناد أعمال التدقيق لهم مدربين ويمتلكون البراعة الكافية في أعمال التدقيق ويحافظون على الشك المهني ويمارسون العناية المهنية الواجبة والحكم الشخصي بشكل فاعل، وأن تكون هناك ورش عمل دورية لتطوير مهارات المهنيين في مختلف المستويات، وأن يكون هناك تقييم دوري لنظم رقابة الجودة (Coppage&Shastri, 2013: 47، 51).

3. الجانب العملي

1.3. مهنة مراقبة الحسابات في إقليم كوردستان العراق:

تعدّ مهنة مراقبة الحسابات من المهن التي يتزايد الطلب على خدماتها في الإقليم نظراً للتطور الحاصل في الإقليم، وزيادة عدد المشاريع فيه نتيجة الانفتاح الاقتصادي والتشجيع الدائم من الجهات المختصة والنمو الواضح في البيئة الاستثمارية في الإقليم، وتعدّ نقابة المحاسبين والمدققين في أربيل الجهة المسؤولة عن تنظيم المهنة والإشراف عليها ومتابعة المهنيين في المحافظات الثلاث: أربيل، السليمانية، دهوك، ومن أهم ما ينبغي على مراقبي الحسابات مراعاته في أعمالهم المهنية فيما يخص عملهم داخل الإقليم كل من: نظام ممارسة المهنة وقواعد السلوك المهني، وفيما يلي توضيح لكل منها.

1.1.3 نظام ممارسة المهنة: بالعود إلى نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (3) لسنة 1999 - الذي ألغي بموجب نظام مزاولة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات المرقم (7) لسنة 1984 - نجد الآتي

1. المادة (3) الخاصة بمهام مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات الذي ينظم ويشرف على المهنة، في الفقرة (و) ورد ما نصّه (إقرار الخطط المناسبة لتطوير وتدريب المجازين بممارسة المهنة لرفع كفاءة أدائهم، وتهيئة مستلزمات تنفيذ هذه الخطط)، نلاحظ أنّ هذه الفقرة أكدت على أهمية استمرار التعليم المهني - على الرغم من عدم ذكره

الأعمال التي يمتلكون القدرة المناسبة لأدائها، وتوفر فرص التطوير المهني لهؤلاء الأفراد، وتقوم بتقييمهم، وتوحيدهم، وترقيتهم بشكل فاعل (Louwers et.al, 57 : 2013).

يتضح مما سبق أهمية عملية استمرار التعليم المحاسبي المهني في مكاتب مراقبة الحسابات وعلى الرغم أنّ هذه العناصر تشمل المكاتب التي تكون في هيئة شركات إلا أنّ الأمر يمكن أن يطبق على المكاتب الفردية إذا ما أخذنا بنظر الاعتبار موضوع مراجعة النظير والذي يمكن أن يكون موضوع استمرار التعليم المحاسبي المهني واحداً من المحاور الذي تشمله هذه المراجعة .

ومن الجدير بالذكر إنّ مراجعة النظير للشركات التي تقوم بتدقيق الجهات غير العامة (nonpublic entities) يختص بها قسم خاص في (AICPA) عن طريق برنامج مراجع النظير لشركات التدقيق، أمّا شركات المحاسبة التي تقوم بتدقيق الشركات العامة فإنّها تخضع لأحكام قانون (Sarbanes - Oxley) (Sox)، إذ تم تعديل مراجعة نظام رقابة الجودة بواسطة زميل المهنة إلى عمليات فحص أو تفتيش يقوم بها مجلس مراقبة الشركات المتداول أسهمها في البورصة لمكاتب المحاسبة والمراجعة المرخص لها بمراجعة القوائم المالية للشركات المتداول أسهمها في البورصة (الشيشيني، 2007: 87)، وقد صدر قانون (Sox) سنة (2002) استجابة لاختلافات تعرضت لها المهنة كان من أبرزها (Gramling et.al, 10 : 2012):

1. فشل واحدة من أكبر شركات المحاسبة القانونية في العالم وهي شركة آرثر أندرسون وشركائهم.
 2. حدوث أربع حالات إفلاس بل هي الأكبر في العالم، وكل منها حدث بسبب سوء التمثيل في القوائم المالية.
 3. خسائر بيليين الدولارات في ودائع استثمار وتقاعد.
 4. ظهور شعور بأنّ المدققين لم يكونوا مستقلين عن الإدارات.
 5. بروز سؤال حول ما إذا كانت المهنة تستطيع وبشكل كاف أن تحكم نفسها لضمان عملها دوماً للصالح العام.
- ويرى (Romney&Steinbart) أنّ هذا القانون كان له تأثير ملموس على الطريقة التي يعمل بها مجلس الإدارة، الإدارة، والمحاسبين في الشركات العامة وأكثر من ذلك فإنّ الكثيرين يعتقدون أنّ هذا القانون هو التشريع الأكثر أهمية في مجال الأعمال خلال فترة السبعين عاماً الماضية وأنّ له أثر كبير على مدققي الشركات العامة وعلى عملية التدقيق فيها (Romney&Steinbart, 193 : 2006) .

وما يعيننا في بحثنا هذا هو مجلس الإشراف على محاسبة الشركات العامة (PCAOB) (Public Company Accounting Oversight Board) الذي يعدّ أحد أهم الأمور التي جاء بها قانون (Sox)، فمن أهم واجبات هذا المجلس كما ذكر (Romney&Steinbart): وضع وتطبيق التدقيق، رقابة الجودة، الأخلاقيات، الاستقلالية عند المدقق، وغيرها من المعايير

الديوان مع موظفيه من مراقبي الحسابات، وعن طريق مراجعة قانون الديوان نجد الآتي:

1. في المادة الثامنة الخاصة بمهام الديوان تنص الفقرة رابعا على (تنظيم دورات تعليمية لموظفي الديوان والمؤسسات الحكومية لرفع قابليتهم وللديوان تأمين المخصصات لهم وفقا للقوانين المرعية)، نجد هنا أنّ هذه الدورات التعليمية، المحاسبية منها، هي وسيلة لانجاز استمرار التعليم المحاسبي المهني في اتجاهين، الأول هو المشاركين في هذه الدورات بصفة محاضرين، والآخر هو المشاركين في هذه الدورات بصفة حاضرين.

2. في المادة الرابع عشرة الخاصة بصلاحيات ومهام مجلس الرقابة المالية، ورد ضمن الفقرة سادساً (تنظيم دورات دراسة تطبيقية وللمجلس منح الملتحقين بها المخصصات التي يقرها)، وهنا أيضاً نجد استمرار التعليم المحاسبي، في حالة الدورات المحاسبية، أيضاً يكون في اتجاهين كما في الحالة السابقة.

3. أما المادة التاسع عشرة التي جاءت ضمن التي وردت ضمن الأحكام الختامية فقد نصّت على (يتفرغ كل من رئيس الديوان ونائبه ورؤساء الدوائر ورئيس وأعضاء هيئات الرقابة وتخصص جهودهم لمهام وأعمال وظائفهم ولا يجوز لهم الاشتغال في أي عمل أو مهنة أخرى عدا تأليف ونشر الكتب وإلقاء المحاضرات)، نلاحظ أنّ القانون قد حظر على رئيس الديوان ونائبه ورؤساء الدوائر ورئيس وأعضاء هيئات الرقابة الارتباط بأي عمل سوى أمور حدها بشكل واضح وهي تأليف ونشر الكتب وإلقاء المحاضرات وكلها تدرج تحت موضوع استمرار التعليم.

3.1.2 قواعد السلوك المهني: نظراً لأنّ مصطلح استمرار التعليم المحاسبي المهني هو مفهوم حديث نسبياً، لذا لا وجود لهذا المصطلح في قواعد السلوك المهني العراقية خاصة أنّها صدرت في (12 / 12 / 1983) ومنذ ذلك الحين لم تطرأ عليها أيّة تعديلات أو تعديلات، ومع ذلك نجد بعض الاشارات إلى ضرورة وجود استمرار التعليم المحاسبي المهني ضمن مواد وقواعد السلوك المهني وفق النحو الآتي:

1. ورد في المادة (17) ضمن الباب الثالث "الدعاية والإعلان" النص الآتي (يحق لمراقب الحسابات عند كتابته المقالات والبحوث والرسائل في المجالات والصحف أو عند مشاركته في برامج الإذاعة والتلفزيون استعمال لقبه المهني المؤهل لحملة)، نلاحظ هنا إشارة وتوجيه - وإن كانا ضمنين - إلى وسائل استمرار التعليم المحاسبي المهني التي يمكن أن يشارك فيها مراقب الحسابات.

2. المادة (41) ضمن الباب الخامس "المسؤولية عن التقصير والإهمال" نصّت على الآتي (على مراقبي الحسابات تطوير كفاءتهم عن طريق الدورات المتخصصة والمطالعة الذاتية، ويقع على عاتقهم تطوير أدائهم ومتابعة المعايير المحاسبية والتدقيقية المتعارف عليها سواء تلك الصادرة عن النقابة أو عن الإتحاد العام للمحاسبين

صراحة - لأنّ رفع كفاءة الأداء لا تتأتى إلا عن طريق استمرار التعليم المحاسبي المهني.

2. الفقرة (ك) نصّت على أنّ من ضمن مهام مجلس المهنة (التنسيق والتعاون مع المؤسسات والمعاهد والمنظمات المهنية والعلمية داخل العراق وخارجه لرفع المهنة بكل ما هو جديد ويساعد على تطويرها)، وهنا يبدو جلياً أنّ مهمة التنسيق والتعاون مع العديد من الجهات الأكاديمية والمهنية سواء داخل العراق أو خارجه إنّما تأتي لتوفير الفرص المناسبة والمفيدة لمراقبي الحسابات ليستمر تعليمهم المهني بشكل منظم ومنفتح على تجارب الآخرين.

3. الفقرة (ع) ضمن المادة (3) أيضاً نصّت على مهمة أخرى من مهام المجلس وهي (تشكيل أيّة لجان يراها المجلس ضرورية من بين أعضائه ومزاولة المهنة لتسهيل تنفيذ مهامه)، هذه الفقرة تساهم وتسهل بشكل كبير تنفيذ الفقرة (و) والفقرة (ك) فلا يكفي قيام المجلس بإقرار الخطط المناسبة للتطوير وإنّما لا بدّ من إيجاد فرص ومجالات لهذا التطوير وبطبيعة الحال فإنّ وجود لجنة خاصة - أو قسم خاص - تقوم بالتنسيق مع الجهات الأكاديمية والمهنية التي توفر هذه الفرص سيعمل وبشكل جيد على تفعيل عملية استمرار التعليم المحاسبي المهني وبصورة تكون ممكنة بالنسبة لمراقبي الحسابات، مما يوفر عليهم الكثير من العناء في البحث عن هذه الفرص.

4. ورد في الفقرة (1-1) أولاً ضمن المادة (6) من النظام الآتي (اصدار نشرات دورية تعنى بأمور المهنة والمجازين بممارستها)، هنا نجد تشجيع لمراقبي الحسابات على نشر المقالات والبحوث المتعلقة بالمهنة، ولعلّ وجود مجلة "المحاسب" خير دليل على توجه النقابة نحو تفعيل أحد أنشطة استمرار التعليم المحاسبي، إلا أنّ هناك حاجة إلى مزيد من الاهتمام بها.

وفيما يخص النظام رقم (7) لسنة 2011 وهو التعديل الأول لنظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (3) لسنة 1999 نلاحظ أنّ التعديل اقتصر على إلغاء نص المادة (8) من النظام رقم (3) وإحلال نص جديد محله، كذلك إلغاء نص المادة (17) وإحلال نص جديد محله، أما ما يتعلق بالمواد التي أوردناها وذكرنا أنّها تتعلق باستمرار التعليم المحاسبي المهني فلم يجر عليها أيّ إلغاء أو تعديل أو إحلال، كذلك لم تتم إضافة أيّة مادة جديدة تتعلق بهذا الموضوع. مما سبق يمكن القول أنّ هناك عدد من المؤشرات ضمن مواد نظام مزاولة المهنة تتعلق باستمرار التعليم المهني بل وتوفر فرصاً لتنظيمه والإشراف عليه عن طريق النقابة.

ونجد أنّ من المناسب في هذا المجال الاستعانة بقانون ديوان الرقابة المالية لإقليم كردستان العراق الذي صدر بموجب القرار رقم (9) لسنة 2008، وذلك للإفادة من بعض المواد التي وردت في هذا القانون ولها علاقة بموضوع استمرار التعليم لتتعرف على الكيفية التي يتعامل بها

تم إجراء الدراسة الميدانية من خلال استبانة تم تصميمها للتعرف على آراء عينة البحث، وتتكون الاستبانة من ثلاثة محاور كل محور منها خصص لاختبار فرضية من فرضيات البحث، وتم اتباع الخطوات الآتية:

1.2.3. صدق الإستبانة: تم عرض الإستبانة بشكلها الأولي على مجموعة من الأساتذة المحكمين المتخصصين في مجال المحاسبة والإدارة بلغ عددهم (5)، وبالإستفادة من آرائهم تم تعديل بعض فقرات الإستبانة وذلك للتأكد من الصدق الظاهري ومما يزيد من درجة مصداقيتها، والجدول رقم (2) أدناه يوضح أسماء المحكمين.

جدول (2): أسماء الأساتذة المحكمين للاستبانة

الاسم	اللقب العلمي	جهة العمل
د.أياد محمود عبدالكريم	أستاذ	معهد الإدارة التقني/بغداد(عميد المعهد).
د.خالد ياسين القيسي	مدرس	مصرف كوردستان/أربيل (خبير).
السيدة جنان علي حمود	أستاذ مساعد	معهد الإدارة التقني/بغداد.
د.أسماء سلمان الجبوري	مدرس	الجامعة اللبنانية الفرنسية/أربيل.
الست حذام فالح جيجان	مدرس	معهد الإدارة التقني/بغداد.

المستجيبين في الاستبانة وباستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) وجاءت النتائج كالآتي:
المحور الأول : وخصص لاختبار الفرضية الأولى للبحث ومفادها "لا يشارك مراقبو الحسابات في الاقليم وبشكل فاعل في أنشطة استمرار التعليم المحاسبي المهني"، وتم استخدام النسب المئوية لتحليل نتائج المحور الأول حيث تم استقصاء آراء المستجيبين عن مدى مشاركتهم في أنشطة التعليم المحاسبي المهني المستمر خلال العامين 2013 و2014 وتحددت الإجابات بـ(نعم أو كلا)، ثم تم استخراج متوسط النسب المئوية للمحور ككل وترتيب الفقرات بحسب أهميتها وكما في الجدول رقم (3) أدناه.

جدول (3) : النسب المئوية وترتيب الإجابات لفقرات المحور الأول

ت	الأسئلة	نسبة مؤ ترتیب
1	هل شاركت في الحلقات النقاشية التي أقامتها النقابة - تقديم دراسة.	12 23, 3
	- حضور.	2 42, 77
2	هل شاركت في الحلقات النقاشية التي أقامتها جهات أخرى (جامعات، معاهد) - تقديم دراسة.	9 13, 16
	- حضور.	5 61, 51
3	هل قمت بإلقاء المحاضرات في مجال الاختصاص في: - الجامعات.	7 26, 32
	- المعاهد.	7 26, 32
4	هل شاركت في الدورات التدريبية ذات العلاقة بتخصصك والتي أقامتها النقابة: - تقديم محاضرة.	11 68, 9
	- مشاركة كمتدرب.	9 13, 16
5	هل شاركت بالدورات التدريبية ذات العلاقة بتخصصك والتي أقامتها الجهة التي تعمل لديها : - تقديم محاضرة.	26, 32 7
	- مشاركة كمتدرب.	4 84, 54

والمراجعين العرب(4)، نجد في هذه المادة دعوة واضحة وصريحة إلى مراقبي الحسابات لتطوير كفاءتهم مع تحديد المجالات التي يمكن أن يشاركوا فيها لاجراء هذا التطوير، إلا أنه من ناحية أخرى نجد أن مسؤولية التطوير في هذه المادة تقع على عاتق المراقب دون اشراك الجهات الأخرى كالنقابة أو مجلس مهنة مراقبة الحسابات أو الجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين، بينما نرى أن هذه الجهات هي المسؤولة عن تنظيم المهنة ومتابعة المهنيين لذا لا بد من أن يكون لها دور في عملية التعليم المستمر.
2.3. الدراسة الميدانية:

2.2.3. ثبات الاستبانة: بعد توزيع الاستبانة على عينة البحث واستعادتها تم التحقق من ثبات الاستبانة من خلال معامل ألفا كرونباخ (Cronbachs Alpha) الذي بلغ (75%) وتعتبر القيمة المقبولة لمعامل ألفا (60%) فأكثر وهذا يعني أن معامل ألفا كرونباخ للإستبانة مقبول، كما تم استخراج نسبة الصدق الذاتي للاستبانة والمسمى بجذر المحك الذي بلغ (86، 6%) وهي أيضا نسبة مقبولة وبذلك تكون الباحثة قد تأكدت من ثبات وصدق الإستبانة وصلاحيتها لتحليل النتائج وإختبار الفرضيات.

3.2.3. عرض وتحليل آراء عينة البحث وإختبار الفرضيات:
تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال تحليل بيانات

9	13، 16	هل شاركت بالدورات التدريبية ذات العلاقة بتخصصك والتي أقامتها جهات أخرى:- تقديم محاضرة.	6
6	39، 48	- مشاركة كمتدرب.	
1	87، 83	هل تابعت المستجدات في مجال:- معايير المحاسبة الدولية.	7
1	87، 83	- معايير التدقيق الدولية.	
1	87، 83	- معايير المحاسبة والتدقيق العراقية.	
10	09، 12	- معايير المحاسبة والتدقيق التي تصدرها الأمم المتحدة.	
10	09، 12	- معايير المحاسبة والتدقيق في الدول الأجنبية المتقدمة.	
8	03، 29	- معايير المحاسبة في القطاع العام الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.	
4	84، 54	- التعليمات الصادرة عن البنك المركزي العراقي (مصارف، شركات التأمين).	
12	23، 3	هل قمت (في مجال تخصصك) بالآتي(واحد على الأقل):- إعداد البحوث.	8
11	68، 9	- التقييم العلمي لبحوث مؤلفة.	
11	68، 9	- تأليف كتب.	
12	23، 3	- ترجمة الكتب.	
11	68، 9	- كتابة المقالات لمجلة النقابة.	
9	13، 16	- كتابة مقالات لمجلات جهات أخرى.	
10	90، 12	- كتابة مقالات في الصحف اليومية.	
12	23، 3	- كتابة مقالة على موقع الكتروني مختص بالمهنة.	
4	84، 54	هل تابعت المستجدات في المهنة من خلال الاطلاع على:- مجلات مهنية محلية.	9
7	26، 32	- مجلات مهنية عالمية.	
3	52، 64	- مجلات أكاديمية محلية.	
9	13، 16	- مجلات أكاديمية عالمية.	
5	61، 51	- منشورات من جمعيات مهنية.	
6	39، 48	- منشورات الاتحاد الدولي للمحاسبين.	
7	32، 26	هل شاركت في المؤتمرات ذات العلاقة بتخصصك (تقديم ورقة أو حضور):- المحلية.	10
9	16، 13	- الدولية.	
3	64، 52	هل شاركت في أعمال لجان فنية ذات علاقة بالمهنة.	11
8	29، 03	هل تابعت مواضع مهنية تم نشرها على مواقع مهنية على الانترنت.	12
	33، 14	متوسط النسب المئوية	

الكثروني مختص بالمهنة، أما متوسط النسب المئوية للمحو ككل فقد بلغت (33، 14٪) وهي نسبة ضعيفة وكونها أقل من 50٪ إذا يمكن بموجبها اثبات الفرضية الأولى للبحث.

المحور الثاني : وخصص لاختبار الفرضية الثانية للبحث ومفادها "هنالك عدة عوامل تحول دون مشاركة مراقبي الحسابات في الاقليم في أنشطة استمرار التعليم المحاسبي المهني"، وقد تم استخدام الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف لاختبار هذه الفرضية وترتيب فقراتها، حيث تحددت إجابات عينة البحث على أساس مقياس

نلاحظ من الجدول أعلاه أن النسب المئوية لفقرات المحور والتي تمثل مدى مشاركة مراقبي الحسابات لأنشطة التعليم المستمر خلال العامين الماضيين (2013 و2014) قد تراوحت بين (3، 23 - 83، 87٪) مما يدل على وجود مشاركة جيدة جداً من أمثلتها متابعة معايير المحاسبة الدولية، متابعة معايير التدقيق الدولية، متابعة معايير المحاسبة والتدقيق العراقية، بينما هناك أنشطة أخرى كانت المشاركة فيها ضعيفة جداً من أمثلتها المشاركة في تقديم الحلقات النقاشية التي أقامتها النقابة، إعداد البحوث، ترجمة كتب، كتابة مقالة على موقع

ليكرت الخماسي وكالاتي (أتفق تماما، أتفق، محايد ، لا أتفق، لا أتفق أبداً)، وبموجب هذا المقياس يتم قبول الفرضية إذا كان الوسط الحسابي العام للمحور أكبر من (3) ، ويتم رفضها إذا كان الوسط الحسابي العام للمحور أقل من (3)، ويبين الجدول رقم (4) نتائج التحليل.

جدول رقم (4): الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف وترتيب الإجابات لفقرات المحور الثاني

ت	الأسئلة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	ترتيب الفقرة
1	يعتقد مراقبو الحسابات أن هذه الأنشطة لن تضيف لهم الكثير في مجال عملهم في المهنة.	48 ، 2	724 ، 0	19 ، 29	-
2	ليس لدى مراقبو الحسابات الوقت الكافي للمشاركة في هذه الأنشطة.	61 ، 2	615 ، 0	56 ، 23	-
3	بعض أنشطة استمرار التعليم المحاسبي هي أصلاً غير متوفرة حالياً لذا يستحيل المشاركة بها.	32 ، 4	653 ، 0	12 ، 15	5
4	بعض أنشطة استمرار التعليم المحاسبي متوفرة حالياً ولكن شروط المشاركة بها لا تنطبق على مراقبي الحسابات.	23 ، 4	762 ، 0	01 ، 18	9
5	لا يوجد إلزام من النقابة بالمشاركة في أنشطة استمرار التعليم المحاسبي المهني المتاحة حالياً.	32 ، 4	791 ، 0	31 ، 18	10
6	لا يوجد تشجيع أو تحفيز من النقابة للمشاركة في أنشطة استمرار التعليم المحاسبي المهني المتاحة حالياً.	52 ، 4	506 ، 0	19 ، 11	1
7	يواجه مراقبو الحسابات صعوبة في التعرف على: - طبيعة الأنشطة المطلوبة ومجالاتها. - الأهمية النسبية لكل نشاط. - معلومات تتعلق بمكان وزمان انعقادها. - كيفية توثيق انجاز هذه الأنشطة. - التعامل مع الأنشطة التي تتم عبر الإنترنت. - التواصل مع الجهات التي تقيم أو تتبنى هذه الأنشطة.	29 ، 4	739 ، 0	23 ، 17	7
		16 ، 4	688 ، 0	54 ، 16	6
		26 ، 4	762 ، 0	89 ، 17	8
		35 ، 4	0.550	64 ، 12	4
		23 ، 4	497 ، 0	75 ، 11	2
		52 ، 4	569 ، 0	59 ، 12	3
	الإجمالي	02 ، 4	654 ، 0	27 ، 16	

نلاحظ من الجدول أعلاه أن الوسط الحسابي للمحور (4، 02) وهو أكبر من (3) ويقع بين (4 - 5) مما يدل على إتفاق آراء عينة البحث وبشكل كبير على وجود العديد من العوامل التي تحول دون مشاركة مراقبي الحسابات في الاقليم في أنشطة التعليم المستمر، كما يتضح من الجدول أعلاه أن معامل إختلاف الفقرات تراوحت بين (11، 19% - 29، 19%) وبمتوسط عام بلغ (16، 27%) مما يدل على قبول جيد للفرضية، وللتأكد من معنوية الوسط الحسابي نختبر قيمة t وكما في الجدول رقم (5) أدناه.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن الوسط الحسابي للفقرتين الأولى والثانية كان أقل من (3) وبالتالي فإن عينة البحث لا تواجه أية مشكلة من حيث قناعتها بأهمية وفائدة التعليم المستمر، كما أن الوقت لا يعد معوقاً أمام عملية استمرار التعليم، وفيما عدا الفقرتين المذكورتين فإن الوسط الحسابي لجميع الفقرات المتبقية كان أكبر من (3)، ويبين الجدول أعلاه ترتيب هذه الفقرات حسب أهميتها بدءاً من عدم وجود تشجيع أو تحفيز من النقابة للمشاركة في أنشطة التعليم المستمر، وانتهاءً بعدم وجود إلزام من النقابة بالمشاركة في أنشطة التعليم

جدول رقم (5): اختبار T-Test للمحور الثاني

المحور	t	df	Sig.(2-tailed)	Mean	Confidence Interval 95% of The Difference	
					Lower	upper
					07 ، 5	30

يبين الجدول رقم (5) قيمة t المحسوبه حيث بلغت (5، 07) وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي بلغت (1، 697) عند درجة حريه (30) ومستوى معنويه (0.00)، ومن ثم فإن هذا يؤدي الى قبول الفرضية الثانية.

المحور الثالث: وخصص لاختبار الفرضية الثالثة للبحث ومفادها "يمكن الارتقاء بعملية استمرار التعليم المحاسبي المهني لمراقبي الحسابات في الاقليم من خلال العديد من وسائل التطوير"، وقد تم تحليله بالطريقة نفسها التي تم بها تحليل المحور الثاني، ويبين الجدول رقم (6) نتائج التحليل.

جدول رقم (6): الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف وترتيب الإجابات لفقرات المحور الثالث

ت	الأسئلة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	ترتيب الفقرة
1	قيام نقابة المحاسبين والمدققين في الاقليم (باعتبارها الجهة المنظمة للمهنة والمشرفة عليها) ممثلة بمجلسها بالآتي:	17,4	0,461	10,06	1
	- استحداث قسم أو وحدة في النقابة تقوم بتنظيم عملية استمرار التعليم المحاسبي المهني وتشرف عليها.				
15	- إضافة بند جديد ضمن شروط تجديد إجازة ممارسة المهنة يتضمن استيفاء مراقب الحسابات لعدد من النقاط (وحسب الصنف) ضمن عملية استمرار التعليم المحاسبي المهني خلال السنة السابقة (أو عدد من السنوات).	3,68	0,946	25,71	15
14	- المراجعة الدورية لأنشطة استمرار التعليم المحاسبي المهني من قبل وحدة ضمان رقابة (الجودة في النقابة - إن تم استحداثها - أو مجلس النقابة.	3,35	0,661	19,73	14
12	- تفعيل المجلة الخاصة بالنقابة وتخصيص قسم منها لمقالات مراقبي الحسابات وآخر لبحوثهم.	4,37	0,718	16,43	12
10	- التواصل مع الجمعيات المحاسبية المهنية والأكاديمية في دول أخرى والاتفاق على تبادل الخبرات والتعاون في مجال برامج استمرار التعليم المحاسبي المهني من خلال تبادل الزيارات، الدعوات إلى اللقاءات التشاورية، المؤتمرات (سواء في تلك البلدان أو عبر الفيديو، الندوات... وغيرها).	4,32	0,599	13,87	10
11	- تفعيل الموقع الإلكتروني للنقابة من خلال نشر الأخبار المتعلقة بمشاركة مراقبي الحسابات في أنشطة استمرار التعليم المحاسبي المهني سواء داخل الإقليم أو خارجه.	4,43	0,626	14,13	11
8	- استحداث مجلة إلكترونية للنقابة لنشر المقالات والبحوث سواء لمراقبي الحسابات أو المعنيين بالمهنة.	4,68	0,541	11,56	8
2	قيام وحدة استمرار التعليم المحاسبي المهني (المقترحة) في النقابة بالآتي:	4,63	0,490	10,58	2
4	- وضع خطة سنوية توضح مجالات استمرار التعليم التي تقوم النقابة بتوفيرها للمراقبي الحسابات المسجلين لديها.				4
7	- وضع جدول يبين فرص (أنشطة) استمرار التعليم المحاسبي المهني لمراقبي الحسابات سواء التي توفرها النقابة أو الجهات الأخرى وتحديد عدد النقاط التي يحصل عليها مراقب الحسابات في حال مشاركته في أي من هذه الأنشطة.	4,70	0,535	11,38	7
3	- التواصل مع الجهات الأخرى داخل الإقليم (التي من الممكن أن تكون بعض الأنشطة التي تقوم بها تعد من ضمن أنشطة استمرار التعليم المحاسبي المهني) لغرض اعلام مراقبي الحسابات بهذه الأنشطة لمساعدتهم في المشاركة فيها.	4,60	0,498	10,83	3
6	- استحداث حقيبة التعليم المستمر السنوية لكل مراقب حسابات مسجل في النقابة يتم فيها تجميع أنشطة استمرار التعليم المحاسبي المهني لغرض توثيقها ويتم الاحتفاظ بالحقيبة في وحدة استمرار التعليم في النقابة بشكل دائم.	4,48	0,508	11,34	6

13	31، 19	817، 0	23، 4	- تحديد الكيفية التي يقوم بها مراقب الحسابات بتوثيق النشاط الذي قام به لغرض تسجيله ضمن حقبة التعليم المستمر وضمن الوقت المناسب.
5	24، 11	508، 0	52، 4	- تخصيص مكتبة لنتاج مراقبي الحسابات من خلال الاحتفاظ بنسخ ورقية من الكتب، البحوث، والمقالات التي أنجزها مراقبو الحسابات لغرض توثيقها ووضعها في متناول من يحتاج إليها من بقية أعضاء النقابة.
3	83، 10	498، 0	60، 4	3 قيام مراقبي الحسابات بالتواصل مع الجمعيات المهنية (العربية أو الأجنبية) لأغراض: الحصول على إصداراتهم من منشورات ومجلات، نشر البحوث التي ينجزها مراقبو الحسابات، المشاركة في الأنشطة التي تقيّمها هذه الجمعيات والتي تعد من أنشطة استمرار التعليم المحاسبي المهني(ندوات، مؤتمرات، لقاءات تشاورية، مؤتمرات عبر الفيديو... وغيرها).
4	31، 12	564، 0	58، 4	4 قيام مراقبي الحسابات بالاشتراك بالمواقع الإلكترونية المختصة بالمهنة ونشر المقالات فيها.
5	45، 10	486، 0	65، 4	5 قيام مراقبي الحسابات بنشر المقالات والبحوث المختصة بالمهنة في مجلة النقابة (الحالية) أو المجلة الإلكترونية(في حال استحداثها).
	83، 5	259، 0	44، 4	الإجمالي

كما نلاحظ من الجدول أعلاه أن الوسط الحسابي للمحور (4، 44) وهو أكبر من (3) ويقع بين (4 - 5) مما يدل على إتفاق آراء عينة البحث وبشكل كبير على وجود العديد من الوسائل الكفيلة بالنهوض بواقع التعليم المستمر لمراقبي الحسابات في الاقليم، كما يتضح من الجدول أعلاه أن معامل إختلاف الفقرات تراوحت بين (10، 06% - 25، 71%) وبمتوسط عام بلغ (5، 83%) مما يدل على قبول جيد للفرضية، وللتأكد من معنوية الوسط الحسابي نختبر قيمة t وكما في الجدول رقم (7) أدناه.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن الوسط الحسابي لجميع الفقرات كان أكبر من (3)، عليه يمكن القول أن جميع الوسائل أعلاه يمكن الاستفادة منها في تطوير عملية التعليم المستمر وتتحدد أهميتها بحسب الترتيب الوارد في الجدول بدءاً من قيام نقابة المحاسبين والمدققين في الاقليم باستحداث قسم أو وحدة في النقابة تقوم بتنظيم عملية التعليم المستمر والاشراف عليه ، وانتهاءً بإضافة بند جديد ضمن شروط تجديد إجازة ممارسة المهنة يتضمن استيفاء مراقب الحسابات لعدد من النقاط (وحسب الصنف) ضمن عملية استمرار التعليم المحاسبي المهني خلال السنة السابقة (أو عدد من السنوات).

جدول رقم (7): اختبار T-Test للمحور الثالث

المحور	t	df	Sig.(2-tailed)	Mean	Confidence Interval 95% of The Difference	
					Lower	upper
					الثالث	192، 22

4. الاستنتاجات والتوصيات

1.4. الإستنتاجات:

تتمثل أهم نتائج البحث في الآتي :

1. تواجه مهنة التدقيق ومراقبة الحسابات في المجتمع بشكل عام وفي الاقليم بشكل خاص تحديات وتطورات من أبرزها: تنامي الاستثمارات المحلية والأجنبية، الانفتاح على العالم من خلال التجارة الالكترونية،

يبين الجدول رقم (7) قيمة t المحسوبه حيث بلغت (22، 192) وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي بلغت (1، 697) عند درجة حريه (30) ومستوى معنويه (0.00)، ومن ثم فإن هذا يؤدي الى قبول الفرضية الثالثة.

3. ضرورة قيام مراقبي الحسابات في الاقليم بالمشاركة في الفرص والبرامج التي توفرها النقابة، فضلاً عن آية فرص أو برامج أخرى ذات علاقة بالمهنة أو المجالات الأخرى ذات العلاقة بالمهنة، وبما يساهم في تحسين أدائهم في عملية رقابة الجودة.

4. تتمثل أهم الأدوار التي تقع على عاتق نقابة المحاسبين والمدققين/أربيل في عملية التعليم المستمر بالآتي:

أ. استحداث قسم أو وحدة في النقابة تقوم بتنظيم عملية استمرار التعليم المحاسبي المهني وتشرف عليها، مع وضع خطة سنوية توضح مجالات استمرار التعليم التي تقوم النقابة بتوفيرها للمراقبي الحسابات المسجلين لديها.

ب. التواصل مع الجهات الأخرى داخل الإقليم (التي من الممكن أن تكون بعض الأنشطة التي تقوم بها تعد من ضمن أنشطة استمرار التعليم المحاسبي المهني) لغرض اعلام مراقبي الحسابات بهذه الأنشطة لمساعدتهم في المشاركة فيها.

ت. تخصيص مكتبة لنتاج مراقبي الحسابات من خلال الاحتفاظ بنسخ ورقية من الكتب، البحوث، والمقالات التي أنجزها مراقبو الحسابات لغرض توثيقها ووضعها في متناول من يحتاج إليها من بقية أعضاء النقابة.

ث. استحداث حقيبة التعليم المستمر السنوية لكل مراقب حسابات مسجل في النقابة يتم فيها تجميع أنشطة استمرار التعليم المحاسبي المهني لغرض توثيقها ويتم الاحتفاظ بالحقيبة في وحدة استمرار التعليم في النقابة بشكل دائم.

5. تتمثل أهم الأدوار التي تقع على عاتق مراقبي الحسابات في الاقليم في عملية التعليم المستمر بالآتي:

أ. قيام مراقبي الحسابات بنشر المقالات والبحوث المختصة بالمهنة في مجلة النقابة (الحالية) أو المجلة الإلكترونية (في حال استحداثها).

ب. قيام مراقبي الحسابات بالتواصل مع الجمعيات المهنية (العربية أو الأجنبية) لأغراض: الحصول على إصداراتهم من منشورات ومجلات، نشر البحوث التي ينجزها مراقبو الحسابات، المشاركة في الأنشطة التي تقيمها هذه الجمعيات والتي تعد من أنشطة استمرار التعليم المحاسبي المهني (ندوات، مؤتمرات، لقاءات تشاورية، مؤتمرات عبر الفيديو... وغيرها).

5. الهوامش

(1) بموجب المعيار الدولي السابع للتعليم المحاسبي يطلق عليه (استمرار التطوير المحاسبي) .

(2) يمكن مراجعة (الجليلي وذنون ، 2010) وكذلك (الخدش، 2014).

(3) معيار التدقيق الدولي رقم (401) (ISA 401).

التطورات في المهنة والتطورات التكنولوجية، والافتتاح المؤمل لسوق الأوراق المالية، كل ذلك أظهر وجود حاجة ملحة لأن يستعد مراقبو الحسابات لمواجهة هذه التحديات والتطورات.

2. استمرار التعليم المحاسبي المهني هو مسؤولية مشتركة بين كل من المنظمات المهنية والمهنيين.

3. هنالك العديد من العوامل التي تدفع مراقبي الحسابات وتحثهم على مواصلة تعليمهم المحاسبي المهني، ولعل أبرز هذه العوامل وأهمها: المعايير المهنية، التطورات الحاصلة في المهنة، التطورات في البيئة الالكترونية، متطلبات رقابة الجودة .

4. هناك تأكيدات في كل من: نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (3) لسنة 1999، نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (7) لسنة 2011، وقواعد السلوك المهني العراقية على أهمية استمرار التعليم المهني، على الرغم أن معظم هذه التأكيدات وردت بشكل ضمني وليس صراحة.

5. إن مشاركة مراقبي الحسابات في الاقليم خلال العامين الماضيين (2013، 2014) كانت دون المستوى المطلوب، على الرغم من أن بعض الأنشطة كانت المشاركة فيها جيدة جداً كما في متابعة معايير المحاسبة الدولية، متابعة معايير التدقيق الدولية، متابعة معايير المحاسبة والتدقيق العراقية، إلا أن هناك أنشطة أخرى كانت المشاركة فيها ضعيفة جداً من أمثلتها المشاركة في تقديم الحلقات النقاشية التي أقامتها النقابة، إعداد البحوث، ترجمة كتب، وكتابة مقالة على موقع الكتروني مختص بالمهنة.

6. يواجه مراقبو الحسابات في الاقليم عدداً من الصعوبات والمعوقات التي تحول دون مشاركتهم الفاعلة في أنشطة التعليم المستمر، ولعل من أبرزها عدم وجود تشجيع أو تحفيز من النقابة للمشاركة في أنشطة التعليم المستمر ومواجهة صعوبة في التعامل مع الأنشطة التي تتم عبر الإنترنت.

7. هناك عدة وسائل يمكن الاستفادة منها في تطوير عملية التعليم المستمر ذلك أنّ أيّ تطور يحصل عليه المهني من عملية التعليم المستمر سينعكس بشكل إيجابي على المهنة ككل.

2.4 التوصيات

بعد التوصل إلى النتائج المذكورة آنفاً نوصي بالآتي :

1. من الضروري أن يهتم مراقبو الحسابات في الاقليم بالتعليم المحاسبي المهني لتطوير وتحسين قدراتهم ومهاراتهم وخبراتهم ليتمكنوا من مواكبة التطورات التي تحصل في المجتمع ولها تأثيرات مباشرة أو غير مباشرة على عملهم.

2. ممارسة المنظمات المهنية، ممثلة في نقابة المحاسبين والمدققين في أربيل، مسؤوليتها في عملية استمرار التعليم من خلال تنظيمها ووضع القواعد الأساسية والارشادات لها ومحاولة توفير بعض الفرص أو البرامج وذلك لغرض الارتقاء بمستوى الأداء المهني.

2- جريدة الوقائع العراقية، العدد 4223 في 2011/12/19، (نظام رقم 7) لسنة 2011 - التعديل الأول لنظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (3) لسنة 1999.

3- ديوان الرقابة المالية في إقليم كردستان/ العراق (قانون ديوان الرقابة المالية لإقليم كردستان/ العراق - قرار رقم (9) لسنة 2008).

4- نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين، قواعد السلوك المهني، بغداد، 1983.

2.6 المصادر باللغة الّجنيبيه:

1.2.6 الكتب:

- 1- Elder ,Randal J. ,Beasley ,Mark S. , and Arens ,Alvin A. , Auditing and Assurance Services-An Integrated Approach , 13th. ed. , Pearson Prentice Hall ,U.S.A. ,2010.
- 2- Gramling , Audrey A. , Rittenberg , Larry E. , and Johnstone , Karla M. , Auditing , 8th. ed. , South-Western , Cengage Learning ,Canada ,2012.
- 3- Hopwood ,William S. ,Leiner ,Jay J. , and Young , George , Forensic Accounting , McGraw-Hill/Irwin ,N.Y. , 2008.
- 4- Louwers , Timothy J. ,Ramsay , Robert J. , Sinason , David H. ,Strawser , Jerry ,R. , and Thibodeau , Jay C. , Auditing and Assurance Services , 5th. ed. , McGraw-Hill/Irwin ,N.Y. , 2013.
- 5- Robertson ,Jack C. , and Louwers , , Timothy J. , Auditing and Assurance Services , 10th.ed. , McGraw-Hill/Irwin ,N.Y. , 2002.
- 6- Romney , Marshall and Steinbart ,Paul , Accounting Information Systems ,10th.ed. , Pearson Education Inc. , New Jersey ,2006.
- 7- Whittington ,O.Ray and Pany , Kurt , Principles of Auditing and other Assurance Services , 14th.ed. , McGraw-Hill/Irwin ,N.Y. , 2004.

2.2.6 الابحاث والمنشورات:

- 1- Coppage , Richard and Shastri ,Trimbak , "Using PCAOB Settled Disciplinary Orders to Improve Audit Quality Education " , The CPA Journal , Vol. LXXXIII , no.7 , N.Y. , July 2013.
- 2- Grippo ,Frank , " Introduction to Forensic Accounting " , The National Public Accountant , June ,2003.
- 3- Hanson , Jay D. , " Looking to the PCAOB , Its Past and Its Future " , The CPA Journal , Vol. LXXXIII , no.7 , N.Y. , July 2013.
- 4- (IAESB) International Accounting Education Standards Board , Handbook of International Education Pronouncements , 2014 ed. , IFAC , June 2014.
- 5- Shanteau , James and Hall , Bluemount , Psychological Characteristics of Expert Decision Makers , University of Kansas ,Los Angeles ,(Working Paper) , 1986.

(4) حلّ مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق محل النقابة والإتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب .

6. المصادر

1.6 المصادر باللغة العربية:

1.1.6 الكتب:

- 1- الشيشيني، د.حاتم محمد، أساسيات المراجعة ، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، ج.م.ع.، 2007.
- 2- جمعة، د.أحمد حلمي، التدقيق والتأكيد الحديث، دار صفار للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- 3- عبدالله، د.خالد أمين، علم تدقيق الحسابات ، ط2، دار وائل للنشر، عمان، 2004.
- 4- محمود، د.أرفت سلامة، كلبونه، د.أحمد يوسف، وزريقات، د.عمر محمد، علم تدقيق الحسابات - العملي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2011.
- 5- لطفی، أمين السيد أحمد، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، القاهرة، 2005.
- 6- لطفی، أمين السيد أحمد، المراجعة باستخدام التحليل الكمي ونظم دعم القرار، دار النهضة العربية، القاهرة، 1998.
- 7- أرينز، الفين، ولوبك، جيمس، المراجعة - مدخل متكامل، ترجمة د.محمد الديسطي، دار المريخ للنشر، الرياض، 2002.
- 8- أرينز، الفين، ولوبك، جيمس، المراجعة - مدخل متكامل، ترجمة د.محمد الديسطي، دار المريخ للنشر، الرياض، 2008.

2.1.6 الابحاث والمنشورات:

- 1- الجليلي، مقداد أحمد، وذنون، آلاء عبدالواحد، "استخدام معايير التعليم الدولية للمحاسبين المهندسين في تطوير المناهج الدراسية لمرحلة البكالوريوس في العراق"، مجلة تنمية الراقدين، العدد 99، المجلد 32، الموصل، 2010.
- 2- الجليلي، مقداد أحمد، "المحاسبة القضائية وإمكانية تطبيقها في العراق"، مجلة تنمية الراقدين، العدد 107 ، المجلد 34، الموصل، 2012.
- 3- الخدّاش، د.حسام الدين، " تعزيز مناهج مؤسسات التعليم العالي في مجال المحاسبة وقدرات الجامعات في العراق"، (ورشة عمل عبر الفيديو/ البنك الدولي)، أربيل، 2014.
- 4- شادلي، سوسن بنت سلمان، "أثر نظم الخبرة على زيادة كفاءة وفعالية المراجعة الخارجية"، جامعة الملك عبدالعزيز، السعودية، 2004.
- 5- محمود، د.بكر إبراهيم، ومهدي، نضال عزيز، "دور ومسؤولية مراقبي الحسابات في العراق تجاه الافصاح الإلكتروني للقوائم المالية"، (www.iasj.net/iasj).
- 6- هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربي، القواعد العامة للتعليم والتدريب المستمر، 2003. (www.gccaao.org).

3.1.6 التقارير والمنشورات:

- 1- جريدة الوقائع العراقية، العدد 3807 في 2000/1/3، (نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (3) لسنة 1999.

بەردەوام بوونی فێرکردنی پیشەیی ژمیریاری لە هەریمی کوردستان/عێراق وە پێشکەوتنی

پۆختە:

پیشەیی ووردبینی و چاودێری ژمیریاری پێشکەوتنی گرینگی هەیه لە ناو کۆمەلگە بەشێوەیەکی گشتی وە کۆمەلەیک خزمەت گوزاری پێشکەوتنی دەکات گرینگترینیان ووردبینی لیستی دارایی-بۆ ئەو سودمەندانەیی کە پشت دەبەستن بەو لیستانەووە لە زۆر بواردا، ئەو کەسەیی پیشەیی ووردبینی دەکات پێویستە کە سایەتییەکی تەواوی هەبێت و زانیاری تەواوی هەبێت لە سەر کارو زانستی ژمیریاری بە ئەمەش مەرجە بۆ پێشکەوتنی کارێ پیشەیی چاودێری ژمیریاری. لەگەر زۆربوونی پێویستی کاری چاودێری ژمیریاری بە هەمان شێوە دەبێت گرینگی بەردەوام بە فێرکردنی پیشەیی ژمیریاری بەدەین بە لە بەرچاوی گرتنی گرینگی گەشەیی مۆیی لە کۆمەلگەدا ئەمەش لە پێشکەوتنی پێشکەوتنی بەردەوام لە تواناو لێهاتوویی چاودێری ژمیریاری، لە بەر ئەوەی پۆلی سەرەکی لەو پیشە دەکەوێتە سەر شانی پێک هاتەیی مۆیی وە هەر هەڵدانیکیان ئارەزووی بەرەو پێشچوونی پیشەیی بۆ ئەوەی شوێنی خۆی بکاتە وەو گرینگیەکی بە دەربەگەوتی ئەو پێویستە گرینگی بە لایەنی مۆیی بدرێت لە پوانگەیی تواناو لێهاتوویی بۆ ئەوەی کێبڕکێی ئەو پێشکەوتنی خێرایە بێت وە لە گەڵ گوزارنکاری سەر دەم بگۆنچێت. وە ئەم توێژینەووەیە بابەتی بەردەوام بوونی فێرکردنی پیشەیی ژمیریاری لە خۆ دەگرێت بی ئامانجی ناسین و تیکە یشتنی، گرینگیەکی، بوارەکانی، وە ئەو هۆکارانەیی وای کردیە هەبێت، جگە لە دۆزینەووەی پاستی ئەم جۆرە فێرکردنی هەریمی کوردستان/عێراق ئەویش لە پێشکەوتنی توێژینەووەکە لە پێشکەوتنی لیکۆلینەووەیەکی مەیدانی، وە لە پوختەکەیی دا توێژینەووەکە گەشت بەوەی کە هیچ هاو بەشێکی چالاک لە چاودێری ژمیریاری لە هەریمی کوردستان/عێراق نیە لە فێرکردنی بەردەوام ئەویش بەهۆی بوونی کۆمەلەیک پێشکەوتنی، وە دەکرێت ئەم پێشکەوتنی لایەنی لە پێشکەوتنی کۆمەلەیک ئامرازو شێواز.

پەیفێین سەرەکی: فێرکردنی پیشەیی ژمیریاری، ووردبینی، نوسینگەیی چاودێری ژمیریاری، هەریمی کوردستان/عێراق.

Continuing Professional Accounting Education in The Kurdistan Region - Iraq And Ways to Improve it

Abstract:

The auditing profession occupies an excellent center in the communities in general; its services diverse - notably the auditing of financial statements - to many beneficiaries who rely on them in various fields, and the performance of these services are carried out by certified public accountants who should have the scientific and practical capacity as a prerequisite for obtaining a license to practice the profession. With the increasing need for professional accountants' services, we find that there is a need to pay greater attention to the continuing professional accounting education because of its importance in human development in the community, through the continuous development of the skills and abilities of the professional accountants; this is due to the fact that the main roles in this profession rest on the human element, and that any desire or attempt to promote the profession, thus reinforcing its position and its importance in the community, starts through paying attention to the human element, by improving their skills to meet the challenges of increasing and accelerating pace of the modern time. This research has addressed the subject of continuing professional accounting education in order to identify the concept, its importance, its scope, the reasons that require its presence, as well as explore the reality of this continuous education in Kurdistan Region / Iraq, by testing hypotheses through a field study; the research has concluded that there is a lack of the participation factor of professional accountants in the Region in continuing professional education, because there are some obstacles, and that these obstacles can be overcome through multiple means and methods.

Keywords: Professional Accounting Education, Auditing, Monitoring accountants' office, Kurdistan Region – Iraq.