

متطلبات الكفاءة المهنية لمراقبي الحسابات وفق المعيار الدولي الثامن للتعليم المحاسبي "دراسة استطلاعية لأراء عينة من مراقبي الحسابات في شركات مراقبة وتدقيق الحسابات في العراق"

باسمة فالح النعيمي

قسم الإدارة والمحاسبة-فاكلتي العلوم الإنسانية والاجتماعية-جامعة كويه-اقليم كردستان العراق-العراق

تاريخ الاستلام: 2018/10 تاريخ القبول: 2018/12 تاريخ النشر: 2018/12 <https://doi.org/10.26436/2018.6.4.437>

الملخص:

لقد شغل موضوع جودة التدقيق اهتمام الكثير من المنظمات والجمعيات المهنية المحاسبية، وحاز على الكثير من جهود البحث والكتابة من قبل الباحثين، بينما لم يحظ موضوع جودة المدقق (مراقب الحسابات) بمثل هذا الاهتمام، مع ذلك فقد قام الاتحاد الدولي للمحاسبين ممثلاً بمجلس المعايير الدولية للتعليم المحاسبي بدور مميّز ورائد حين أصدر المعيار الدولي الثامن للتعليم المحاسبي "الكفاءة المهنية لشركاء الارتباط المسؤولين عن تدقيقات القوائم المالية"، والذي تم تطبيقه بدءاً من النصف الثاني من عام 2016، وقد تناول هذا البحث موضوع التعليم المحاسبي من حيث أهميته، وأبرز المنظمات المحاسبية الدولية المعنية بالتعليم المحاسبي، والمعايير المحاسبية الدولية للتعليم المحاسبي، مع التركيز على المعيار الدولي الثامن للتعليم المحاسبي من حيث نشأته وتطوره، ومكوناته، ونطاق تطبيقه، فضلاً عن مفهوم الكفاءة المهنية، ومتطلباتها، وكيفية تقييمها، وأخيراً استكشاف امكانية تطبيق هذا المعيار على مراقبي الحسابات الذي يعملون بصفة شركاء في شركات مراقبة وتدقيق الحسابات التضامنية في العراق وذلك باختبار فرضيات البحث من خلال دراسة استطلاعية لأراء عينة من مراقبي الحسابات في شركات مراقبة وتدقيق الحسابات في العراق.

الكفاءة المهنية، المعيار الدولي الثامن للتعليم المحاسبي، مجلس المعايير الدولية للتعليم المحاسبي، متطلبات الكفاءة المهنية.

الكلمات الدالة: الكفاءة المهنية، المعيار الدولي الثامن للتعليم المحاسبي، مجلس المعايير الدولية للتعليم المحاسبي، متطلبات الكفاءة المهنية.

1. منهجية البحث والدراسات السابقة

1.1. منهجية البحث:

1.1.1. مشكلة البحث: أن تجربة تنظيم مكاتب مراقبة وتدقيق الحسابات في شكل شركات تضامنية تعد تجربة جديدة بالإهتمام، وينبغي أن يتم بذل الجهود لتشجيع هذا النوع من المكاتب وأيضاً توجيه الاهتمام وبشكل مواز للإهتمام بموضوع الكفاءة المهنية لمراقبي الحسابات الذين يعملون بصفة شركاء في هذه الشركات، وحيث أنه لا يوجد معيار محلي يعنى بموضوع الكفاءة المهنية لهؤلاء الشركاء فإنه من المفيد الاستعانة بالمعيار الدولي الثامن للتعليم المحاسبي لاستكشاف مدى ملاءمة بيئة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات في العراق لتطبيق هذا المعيار، وذلك من خلال تحديد مدى استعداد مراقبي الحسابات الشركاء لإظهار نواتج التعلم التي يحصلون عليها من برامج التعليم المهني المستمر للقيام بمتطلبات الكفاءة المهنية الواردة في المعيار، وفي محاولة للإجابة عن التساؤلات الآتية:

1. هل يستطيع مراقب الحسابات الشريك أن يحقق نواتج التعلم في مجال الكفاءة التقنية(الفنية) كما وردت في المعيار الدولي الثامن للتعليم المحاسبي.
 2. هل يستطيع مراقب الحسابات الشريك أن يحقق نواتج التعلم في مجال المهارات المهنية كما وردت في المعيار الدولي الثامن للتعليم المحاسبي.
 3. هل يستطيع مراقب الحسابات الشريك أن يحقق نواتج التعلم في مجال القيم، الأخلاق، والاتجاهات المهنية كما وردت في المعيار الدولي الثامن للتعليم المحاسبي.
- 1.1.1. أهمية البحث: تكمن أهمية البحث في الآتي:
 1. الأهمية العلمية: يساهم هذا البحث في توضيح جوانب كثيرة عن موضوع الكفاءة المهنية لمراقبي الحسابات الشركاء والتي تطرقت إليها الأدبيات المحاسبية، فضلاً عن جهود الجمعيات والمنظمات المحاسبية- تحديداً الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC)- في هذا المجال.
 2. الأهمية العملية: يأتي هذا البحث ليقدّم مساهمة متواضعة من شأنها أن تساعد الجهات المهنية في العراق في تقييم الكفاءة المهنية لمراقبي

هنالك عدد من الدراسات السابقة في موضوع التعليم المحاسبي ، ويمكن تقسيمها في فئتين رئيسيتين هي: دراسات سابقة في مجال التعليم المحاسبي لمرحلة ما قبل التأهيل (Pre-qualification)، ودراسات سابقة لمرحلة ما بعد التأهيل (Post qualification)، والأخيرة هي محل اهتمامنا لعلاقتها بنطاق البحث، ومن أبرز هذه الدراسات الآتي:

أ- دراسة النعيمة (2016): تناولت الباحثة موضوع استمرار التعليم المحاسبي المهني وبشكل أكثر تحديداً استمرار التطوير المهني، واستعرضت مفهومه، وأهميته، ومجالاته، والأسباب التي تستوجب وجوده، فضلاً عن استكشاف واقع هذا التعليم المهني المستمر من خلال دراسة ميدانية في مكاتب مراقبة وتدقيق الحسابات في إقليم كردستان/العراق، وذلك للتعرف على مدى مشاركة مراقبي الحسابات في الإقليم وبشكل فاعل في أنشطة التعليم المحاسبي المهني المستمر، والمعوقات التي تواجههم وتحدهم من مشاركتهم، وأخيراً السبل التي يمكن أن تتبناها نقابة المحاسبين والمدققين، ومراقبو الحسابات كلاً على حده للنهوض بواقع التعليم المحاسبي المهني المستمر في إقليم كردستان/العراق.

ب- دراسة الرويتع (2002): تناول الباحث أهمية التعليم المهني المستمر بوصفه ركيزة لمحافظة المحاسب القانوني على كفاءته المهنية، وذلك من خلال دراسة مقارنة لمتطلبات التعليم المهني المستمر في ثلاث من أهم المؤسسات المهنية وهي: المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، ومعهد المحاسبين القانونيين يانجلترا وويلز، والاتحاد الدولي للمحاسبين (السياسات الإرشادية للاتحاد)، كما تناول الباحث القواعد المنظمة لبرنامج التعليم المهني المستمر الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، فضلاً عن تحليل ودراسة ميدانية لأهمية برنامج التعليم المهني المستمر والزامية تطبيقه من وجهة نظر عينة البحث من المحاسبين والمدققين في مكاتب المحاسبة والتدقيق في المملكة العربية السعودية.

ونلاحظ أن الدراسة الأولى ركزت على مراقبي الحسابات الأفراد وليس الشركاء، وتناولت موضوع التطوير المهني المستمر بشكل عام ولم تركز على موضوع الكفاءة المهنية ، أما الدراسة الثانية فقد تناولت موضوع الكفاءة المهنية إلا أنها لم تستند على أي من المعايير الدولية للتعليم المحاسبي، لأنها أعدت قبل صدور هذه المعايير، فضلاً عن أن المعيار الدولي الثامن للتعليم المحاسبي قد تم البدء بتطبيقه منذ فترة وجيزة (2016/7/1) وبالتالي فإن موضوع الدراسة يعد حديثاً ولم نجد أية دراسات سابقة في هذا المعيار وبنسخته الجديدة -على حد علمنا- وهذا ما يميز هذه الدراسة عن سابقتها.

2. الإطار النظري للبحث

1.2. التعليم المحاسبي ومعايره الدولية:

الحسابات الشركاء ومن ثم تحسين هذه الكفاءة المهنية، وذلك من خلال الاستفادة من تطبيق المعيار الدولي الثامن للتعليم المحاسبي.

3.1.1. أهداف البحث: تتمثل أهداف البحث في الآتي:

1. التعرف على أهمية التعليم المحاسبي، وأبرز المنظمات المحاسبية الدولية المعنية بالتعليم المحاسبي، والمعايير المحاسبية الدولية للتعليم المحاسبي.

2. التعرف على نشأة وتطور المعيار الدولي الثامن للتعليم المحاسبي، ومكوناته، ونطاق تطبيقه.

3. التعرف على مفهوم الكفاءة المهنية، ومتطلباتها، وكيفية تقييم الكفاءة المهنية.

4. تحديد مدى إمكانية مراقبي الحسابات الشركاء في العراق في تحقيق نواتج التعلم لاستيفاء متطلبات الكفاءة المهنية كما وردت ضمن المعيار الدولي الثامن للتعليم المحاسبي.

4.1.1. فرضيات البحث: يستند هذا البحث على الفرضية الرئيسية الآتية:

"يستطيع مراقب الحسابات الشريك أن يحقق نواتج التعلم لاستيفاء متطلبات الكفاءة المهنية الواردة في المعيار الدولي الثامن للتعليم المحاسبي". ويتفرع عن هذه الفرضية ثلاث فرضيات فرعية وكالاتي:

1. يستطيع مراقب الحسابات الشريك أن يحقق نواتج التعلم في مجال الكفاءة التقنية(الفنية) وبحسب متطلبات الكفاءة المهنية الواردة في المعيار الدولي الثامن للتعليم المحاسبي.

2. يستطيع مراقب الحسابات الشريك أن يحقق نواتج التعلم في مجال المهارات المهنية وبحسب متطلبات الكفاءة المهنية الواردة في المعيار الدولي الثامن للتعليم المحاسبي.

3. يستطيع مراقب الحسابات الشريك أن يحقق نواتج التعلم في مجال القيم، الأخلاق، والاتجاهات المهنية وبحسب متطلبات الكفاءة المهنية الواردة في المعيار الدولي الثامن للتعليم المحاسبي.

5.1.1. مجتمع البحث والعينة:

1. مجتمع البحث: يتكون مجتمع البحث من مراقبي الحسابات الشركاء في شركات مراقبة وتدقيق الحسابات التضامنية في العراق -البالغ عددها (18) شركة بحسب نشرة مراقبي الحسابات لعام 2017 والصادرة عن مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات- وبلغ عددهم الإجمالي (46) مراقب حسابات شريك.

2. عينة البحث: تم توزيع الاستبانة على عينة عشوائية من مراقبي الحسابات الشركاء في شركات مراقبة وتدقيق الحسابات التضامنية (في محافظتي بغداد والبصرة وذلك خلال شهر أيلول 2017) وبلغ عدد الاستبانات التي تم توزيعها (32) استبانة وتم استعادة (28) استبانة أي بنسبة (87,5%) وهي نسبة جيدة.

2.1. الدراسات السابقة

لذلك فإن المهنة بحاجة لوضع معايير عالية في هذه المجالات الثلاثة والايفاء بها(IAESB, 2008: 22-23).

مما سبق يمكن القول أن التعليم المحاسبي أصبح أمراً ضرورياً لكل المحاسبين المهنيين، ليتواكب أداؤهم مع التطورات المتسارعة والمتنوعة التي تحصل في المجتمع بشكل عام وتنعكس على بيئة العمل المحاسبي بشكل خاص، وبما يؤشر أن الأداء المحاسبي أصبح بالكفاءة اللازمة لمواجهة هذه التطورات وماينتج عنها من تحديات.

2.1.2. المنظمات المحاسبية المعنية بالتعليم المحاسبي:

هناك الكثير من المنظمات المحاسبية حول العالم تعنى بموضوع التعليم المحاسبي - سواء كانت أكاديمية أم مهنية، محلية أم دولية، أجنبية او عربية- وتصدر عنها الكثير من المنشورات والكتيبات التي تتضمن تعليمات، وسياسات ارشادية، قواعد منظمة، برامج تعليمية، أو معايير تهتم بموضوع التعليم المحاسبي، ومن أبرز هذه المنظمات وأقدمها الاتحاد الدولي للمحاسبين (International Federation of Accountants) (IFAC) والتي نبذة مختصرة عنه وبما يتوافق ويخدم موضوع وأهداف هذه الدراسة.

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين:

يذكر (القاضي وحمدان) "أن الاتحاد الدولي للمحاسبين قد انبثق عن لجنة التنسيق الدولي لمهنة المحاسبة عام 1977، حيث وقّع الاتفاق على تأسيس هذه المنظمة من قبل (63) منظمة مهنية من (49) بلد، تمثل أكثر من نصف مليون محاسب قانوني، وقد سجل الاتحاد كمنظمة مهنية وفقاً لمواد القانون المدني السويسري في محاكم جنيف، كما تم توطئ المكتب الإداري للاتحاد في نيويورك" (القاضي وحمدان، 40 : 2000)، تتمثل رسالة الاتحاد الدولي للمحاسبين في خدمة المصلحة العامة من خلال المساهمة في تطوير منظمات، أسواق، واقتصاديات قوية ومستمرة، وهو يدافع عن الشفافية، المسؤولية، وإمكانية المقارنة في الإبلاغ المالي، يساعد في تطور مهنة المحاسبة، ويوصل أهمية وقيمة المحاسبين إلى البنية التحتية المالية العالمية، ويتكون الإتحاد حالياً من أكثر من (175) عضو وشريك في أكثر من (130) بلد، يمثلون تقريباً (3) ملايين من المحاسبين في الممارسة العامة، التعليم، الخدمة الحكومية، الصناعة، والتجارة (4: 2017: IAESB).

وانطلاقاً من مهمته الأساسية وهي خدمة المصلحة العامة فقد شكّل الاتحاد الدولي للمحاسبين أربعة لجان لنشاط المصلحة العامة (Public Interest Activity Committees) (PIACs) وهي مسؤولة عن تطوير واصدار المعايير كل بحسب تخصصه وكالاتي (Carowford et al., 2014: 67):

أ- مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتوكيد (International Auditing and Assurance Standards Board) (IAASB): مسؤول عن المعايير الدولية للتدقيق (ISAs) (International Standards on Auditing).

لقد بدأ الاهتمام بموضوع التعليم المحاسبي منذ مطلع ستينيات القرن الماضي، ففي عام 1962 عقد في حرم جامعة إلينوس (University of Illinois) أول مؤتمر دولي اهتم بالتعليم والبحث المحاسبي، ونتيجة لكثرة المستجدات والتطورات في هذا المجال فضلاً عن الاهتمام الواضح والتميز الذي أصبح يوليه الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) لهذا الموضوع فقد أصبح موضوع التعليم المحاسبي موضوعاً دائماً للتجدد وهذا مؤشر على أهميته وحيويته، والفقرات الآتية ستوضح أهمية التعليم المحاسبي، وأبرز المنظمات المحاسبية الدولية المعنية بالتعليم المحاسبي، وأخيراً المعايير الدولية للتعليم المحاسبي.

1.1.2. أهمية التعليم المحاسبي: يرى (يحيى) "أن أهمية التعليم المحاسبي تنبع من أهمية المحاسبة، وما يمكن أن تقدمه من فوائد للمجتمع الذي تعمل ضمن نطاقه، وأن ممارسة العمل المحاسبي تحتاج إلى كواد مهياً وفق أسس علمية إضافة إلى ضرورة توافر القدرة الشخصية في الحكم على الكثير من الأمور التي تهتم بها المحاسبة وتقع ضمن العمل المحاسبي مع بدء الاهتمام بالمحاسبة وبضرورة توافر الأسس العلمية لتعليمها وممارستها" (يحيى، 2002: 3)، أما لجنة (Pathways Commission on Accounting Higher Education) الأمريكية فقد سلطت الضوء على الحاجة الحرجة لاصلاح التعليم المحاسبي، حيث ينقل (Behn, et al.) ما ذكرته اللجنة بأن "ممارسة المحاسبة تتغير بسرعة، فوصولها الجغرافي عالمي، والتكنولوجيا تلعب دوراً بارزاً بصورة متزايدة، بينما عدة برامج محاسبية ومتطلبات بقيت ثابتة، والمناهج المحاسبية قد تطورت بالتزام أو اتفاق محدود حول أهداف التعليم الرئيسية، إن الطرائق، الفصول، والبرامج الحيوية تتطلب اهتماماً منظماً للمنهج، أصول التعليم، والفرص للتجديد" (Behn, et al., 2012: 598).

ومن وجهة نظر مجلس المعايير الدولية للتعليم المحاسبي (International Accounting Education Standards Board) (IAEAB) فإن كل الحضارات تعيش في بيئة ذات تغير هام وملحوظ، لذا فإن محاسبي اليوم المهنيين بحاجة متزايدة إلى أن يكونوا خبراء تقنيين وبمهارات اتصال ممتازة وبحاجة أن يكونوا قادرين على الايفاء بحاجات الابلاغ والمعلومات لاقتصاد المعرفة الجديد، فضلاً عن الحصول على المعرفة المحاسبية التقنية والمهارات فإن المحاسبين المهنيين بحاجة إلى المهارات التي تمكنهم أن يكونوا - عندما يكون مناسباً- مستشاري أعمال، محللين ماليين، محاورين ممتازين، مفاوضين متمكنين، ومدراء من الدرجة الأولى، ولمواجهة التحديات، فإن المهنة بحاجة إلى التأكد من أن الأفراد الذين أصبحوا محاسبين مهنيين يحققون مستوى متفق عليه من الكفاءة، والذي عندئذ يتم المحافظة عليه، إن الوسيلة التي من خلالها يطور الأفراد الكفاءة ويحافظوا عليها هي التعليم والخبرة العملية، ويتبعها التطوير المهني،

(IAESB) هو خدمة المصلحة العامة من خلال : تطوير ووضع معايير دولية للتعليم عالية الجودة والتي تحسّن كفاءة المحاسبين المهنيين الطموحين (aspiring) والمحاسبين المهنيين، بذلك تقوي مهنة المحاسبة في كل أنحاء العالم وتساهم في تقوية ثقة الجمهور (3:IAESB,2017)، ويقوم (IAESB) بدعم من (IFAC) بإصدار كتيّب التصريحات الدولية للتعليم المحاسبي (Handbook of International Education Pronouncements) يحتوي الكتيّب على إطار تصريحات التعليم فضلاً عن معايير التعليم الدولية، علماً أن هذا الكتيّب يخضع إلى عمليات تحديث و تطوير مستمرة لمكوناته.

لذا يمكن القول أن الاتحاد الدولي للمحاسبين هو المنظمة المحاسبية الأولى التي تلعب دوراً قيادياً في عملية وضع وتطوير المعايير المحاسبية الدولية في أربعة مجالات هي : التدقيق، الأخلاق، القطاع العام، والتعليم المحاسبي وذلك من خلال اللجان الأربعة المنبثقة عنه، كما أن مجلس المعايير الدولية للتعليم المحاسبي-تحديداً- يبذل جهوداً حثيئة في مجال وضع وتطوير معايير التعليم المحاسبي ونشرها وبما يحقق أهدافه ويرقى بهذه المعايير لتكون معياراً دولية يتم تطبيقها عالمياً.

3.1.2. **المعايير الدولية للتعليم المحاسبي:** يذكر (Carowford et al.) أنه قبل استحداث (IAESB) فإن (IFAC) قد نشر التوجيهات الدولية للتعليم المحاسبي (IAEG) (International Accounting Education Guidelines) وذلك في سنة 1982، والتي حدّدت مكونات برنامج التعليم المحاسبي المهني، وقد تبين في نهاية الثمانينيات أن هناك تفاوت - وإلى حد كبير- في التزام الكيانات الأعضاء بهذه التوجيهات من توجيه إلى آخر ومن بلد إلى آخر، مما جعلها تبدو بلا معنى، وربما في اعتراف بهذه الوضع فإن (IAEGs) تم استبدالها بالمعايير الدولية للمحاسبة، حيث صدرت المعايير (1-6) في عام 2003، تبعتها المعيار رقم (7) في عام 2004 والمعيار رقم (8) في عام 2006 (70: Carowford, et al., 2014).

ومن الجدير بالذكر أن المعايير (1-6) تمت المصادقة في الأصل على نشرها في تشرين الأول(أكتوبر) عام 2003 من قبل لجنة التعليم (Education Committee) في (IFAC) -والتي هي حالياً (IAESB)- وفي سنة 2007 تولى (IAESB) مشروع تحديث إطار العمل، المقدمة، والمعايير (1-8)، تم نشره في شهر آب(أغسطس) 2008 (4: IAESB, 2008)، وقد خضعت هذه المعايير الثمانية فيما بعد إلى الكثير من المراجعة والتطوير، وفي عام 2009 صدر أول كتيّب عن (IAESB) اشتمل كل من: خلفية معلومات عن (IFAC)، إطار (IAESB) لتصريحات التعليم الدولية، مقدمة إلى المعايير الدولية للتعليم، المعايير الدولية للتعليم (1-8) ، البيانات الدولية للتعليم (1-3) (1: IAESB, 2009)، أما في طبعة عام 2010 فقد تم

ب- مجلس المعايير الدولية لأخلاق المحاسبين (International Ethics Standards Board for Accountants)(IESBA): مسؤول عن دليل الأخلاق للمحاسبين المهنيين (International Code of Ethics for Professional Accountants) (ICEPA).

ت- مجلس المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام: (International Public Sector Accounting Standards Board)(IPSAB) مسؤول عن المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام (International Public Sector Accounting Standards)(IPSAs).

ث- مجلس المعايير الدولية للتعليم المحاسبي (International Accounting Education Standards Board) (IAESB): مسؤول عن المعايير الدولية للتعليم (International Education Standards).

ويقوم مجلس اشراف المصلحة العامة (Public Interest Oversight Board) (PIOB) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين بمراقبة القانون الأساسي والأنشطة لكل مجلس من هذه المجالس الأربعة، وكل الكيانات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين يلزموا أنفسهم بالاستجابة لكل معايير (IFAC) من خلال إكمال قائمة التزام العضوية (Statements of Membership Obligation) (SMO) (Carowford, et.al., 2014: 67).

أما عن دور الاتحاد الدولي للمحاسبين في التعليم المحاسبي فإنه يعدّ ذلك جزء من التزامه بالمصلحة العامة، لذا فإنه يساهم في تطوير، تبني، وتطبيق معايير تعليم دولية عالية الجودة، وبشكل أساس من خلال دعمه لمجلس المعايير الدولية للتعليم المحاسبي (IAESB)، حيث يوفر له الموارد البشرية، إدارة الوسائل، دعم الاتصالات، التمويل ويقوم بتسهيل عملية الترشيحات والاختيار لأعضاء المجلس (IAESB) (4: 2017)، ونرى من المناسب في هذا السياق أن نتعرف أكثر عن مجلس المعايير الدولية للتعليم المحاسبي ودوره في التعليم المحاسبي في العالم.

2. مجلس المعايير الدولية للتعليم المحاسبي:

في العام 2003 قام (IFAC) باستحداث جهاز مستقل هو مجلس المعايير الدولية للتعليم المحاسبي (IAESB)، والذي يتولى وضع معايير عالمية للتعليم والتطوير المحاسبي، وقد بلغ إجمالي المعايير التي أصدرها (IAESB) إلى يومنا هذا ثمانية معايير، علماً أن عملية مراجعة وتطوير المعايير مستمرة لتكون متوافقة مع إطار عمل معايير التعليم الدولية للمحاسبين المهنيين (Framework for International Education Standards for Professional Accountants) والذي أصدره (IAESB) في عام 2009 (1: Sundem & McPeak, 2011)، إن هدف

3. توفير معايير (Benchmarks) الممارسة الجيدة للتعليم المحاسبي المهني.

وهنا نرى أن التطورات المتعددة التي مرت بها المعايير الدولية للتعليم المحاسبي بدءاً من صدورها بشكل توجيهات، ومن ثم صدورها بشكل معايير منذ عام 2003 واكتمالها في عام 2006، مع استمرار عملية تحديث وتطوير هذه المعايير في السنوات اللاحقة ليؤشر حجم الجهود والدور الذي يضطلع به (IAESB) في مجال معايير التعليم المحاسبي ويضفي المصداقية لهذه المعايير، أما عملية توثيق هذه المعايير فقد كان من خلال نشرها في كتيب خاص لتكون في متناول المعنيين والمهتمين بها، وقد شهد عام 2009 صدور الطبعة الأولى من هذا الكتيب تلاه إصدار طبقات جديدة بدءاً من عام 2010 ولغاية 2017 حيث تضمنت هذه الطبعة آخر ماتم التوصل إليه في هذه المعايير وقد يحمل المستقبل صدور طبقات جديدة تحمل في ثناياها تعديلات وتطويرات أخرى.

2.2. المعيار الدولي الثامن للتعليم المحاسبي:

يُعد المعيار الدولي الثامن للتعليم المحاسبي آخر معيار من المعايير الدولية الثمانية للتعليم المحاسبي التي أصدرها (IAESB)، وربما يكون الخاتمة لهذه المعايير على الرغم من أن عمليات المراجعة والتطوير للمعايير الثمانية مستمرة، ومن المفيد في هذا المجال أن نتعرف على مراحل تطور هذا المعيار ومكوناته ونطاق تطبيقه.

1.2.2. التطور التاريخي للمعيار: إن بداية (IAES8) كانت في شهر نيسان (أبريل) عام 2005 عندما أصدرت لجنة التعليم في (IFAC) مسودة لمشروع المعيار تحت عنوان "متطلبات الكفاءة لمهنيي التدقيق" (Competence Requirements For Audit Professionals)، وطلبت التعليقات في موعد أقصاه (2005/7/15)، وحددت تأريخ فاعلية المعيار للتطبيق في (2008/1/1)، وتضمن المشروع أربعة أقسام على النحو الآتي (Education Committee, 2005: 6): عام، متطلبات التأهيل لمهنيي التدقيق، المدقق، الكفاءة المطلوبة لمهنيي التدقيق في بيئات وصناعات محددة.

وقد تمت المصادقة على (IAES8) للنشر في عام 2006 وأصبح ساري المفعول اعتباراً من (2008/7/1)، وفي شهر آب (أغسطس) عام 2008 أصدر (IAESB) المعايير الثمانية معاً، وفيما يخص (IAES8) فإن المقارنة بين مكونات المعيار في هذا الإصدار² مع المكونات في الإصدار السابق³ توضح التغيرات الآتية:

القسم الأول (عام): أضيفت فقرتان هما: المحاسبين المهنيين ومهنيي التدقيق، وتطوير والحفاظ على القدرات والكفاءة.

تحديث الكتيب ليتضمن إطاراً جديداً لمعايير التعليم المحاسبي الدولية للمحاسبين المهنيين، مسرد مفردات مشروحة تمت مراجعته لتتضمن مصطلحات جديدة من الإطار، وتصحيحات التحرير الصغرى، كما تمت مراجعة المعايير الثمانية على أثر اجتماع تشرين أول (أكتوبر) 2009 ومصادقة (IAESB) على مراجعة وإعادة إعداد مسودات لتلك المعايير (IAESB, 2010: 3).

وفي عام 2014 صدرت طبعة جديدة تضمنت المعيار السابع (IES7) بعد إعادة النظر فيه، ومن أهم التغيرات في هذا الكتيب هو إضافة قسم جديد يتضمن المعايير الدولية للتعليم (1-6) التي تمت مراجعتها حديثاً والتي تمت المصادقة عليها من قبل (IAESB)، ولكن لم يتم تفعيلها في وقت إصدار الكتيب (IAESB, 2014: 3)، أما في عام 2015 فقد ركزت طبعة الكتيب على حزمة معايير التعليم الدولية، وبشكل أكثر تحديداً فقد احتوى هذا الكتيب على معايير التعليم (1-6) التي تمت مراجعتها وإعداد مسوداتها، المعيار السابع بعد إعداد مسودته، والمعيار الثامن، وتم اختتام الكتيب بقسم لعرض المعيار الثامن الذي تمت مراجعته حديثاً (IAESB, 2015: 1)، وإلى تأريخ أعداد هذه الدراسة فإن طبعة 2017 تعد آخر وأحدث طبعة من الكتيب، فخلال الفصل الأخير من عام 2015 وبداية الفصل الأول من عام 2016، أجرى (IAESB) مراجعة إدامة لاطار (2015)، خاتمة المفردات المشروحة (2015)، وحزمة معايير التعليم الدولية الثمانية، وهذه المراجعة أخذت بنظر الاعتبار تغييرات الصياغة وقد تم عرضها للاستشارة العامة لمدة (90) يوماً، وتم تحليل التعليقات المستلمة ودراستها من قبل (IAESB)، وقد تم تضمينها في نسخة 2017 للكتيب، ويعمل (IAESB) حالياً على دعم تبني وتطبيق معايير التعليم الدولية الموجودة، مشاريع التوجيه تتضمن تطوير تطبيق المواد الداعمة لطريقة نواتج التعلم فضلاً عن المعيار الدولي للتعلم والمعيار الدولي الثامن للتعلم (IAESB, 2017: 1).

وقد طوّر (IAESB) حزمة من المواد المرشدة لدعم تطبيق أسلوب نواتج التعلم من قبل أولئك المسؤولين عن برامج التعليم المحاسبي المهني الأولى (IPD)، وبرامج التطوير المهني المستمر، وتطور الكفاءة المهنية من خلال الخبرة العملية، كما طوّر (IAESB) حزمة من المواد المرشدة لدعم تطبيق (IES1)، كما جهّز منشور أسئلة واجابات وسلسلة برامج (Webcast) للاجابة عن التساؤلات والقضايا التي قد تظهر عند تطبيق (IES8)، (2): (IAESB, 2017).

وبحسب (IAESB) فإن تطوير، تبني، وتطبيق المعايير الدولية للتعليم المحاسبي يوفر مدخلاً فعالاً لتطوير الكفاءة المهنية، النواتج الأخرى المرغوبة تتضمن (IAESB, 2017: 7):

1. تقليل الاختلافات الدولية في متطلبات أداء دور المحاسب المهني.
2. تسهيل حركة التنقل العالمي للمحاسبين المهنيين.

تأريخ إعداد البحث - قد تضمن (IAES8) بالصيغة نفسها التي جاءت بها في كتيّب 2015 ومن قبل ذلك في التصريح الأخير للمجلس في كانون الأول (ديسمبر) 2014.

يتضح مما سبق أن المعيار الدولي الثامن للتعليم المحاسبي قد مر بالعديد من المراحل منذ صدوره في عام 2005 ولغاية نشره بصورته المنقحة والمعدّة للتطبيق في عام 2015، وخلال هذه المراحل تم إجراء العديد من التعديلات سواءً بالإضافة أو الحذف أو التغيير وصولاً إلى الصيغة التي أقرّها (IAESB) واعتبرها مناسبة للتطبيق ومن ثم أعاد نشرها في عام 2017، وكل ذلك يضيف الكثير من الأهمية لهذا المعيار مع الأخذ بنظر الاعتبار ما حظي به من اهتمام من المعنيين طيلة السنوات الإحدى عشر التي استغرقها تطويره.

ب- 2.2.2. مكونات المعيار:

يتكون (IAES8) - كما ورد في طبعة 2017 لكتيّب (IAESB) - من أربع فقرات رئيسية هي: المقدمة، الهدف، المتطلبات، والمادة التوضيحية، بدأت فقرة المقدمة بتحديد نطاق المعيار، من حيث وصفه للكفاءة المهنية للمحاسبين المهنيين، وإنّه موجّه إلى الكيانات الأعضاء في (IFA) الذين تقع عليهم مسؤولية التطوير المهني المستمر للمحاسبين المهنيين، وتبيّن الالتزام بالتعلم الدائم طول العمر بين المحاسبين المهنيين، وإنّ هذا المعيار يطبق متطلبات (IES7) على المراقب الشريك، وتقع على عاتق هذا المراقب مسؤولية تطوير والحفاظ على الكفاءة المهنية عن طريق التعهد بأنشطة التطوير المهني المستمر ذات العلاقة، والتي تتضمن الخبرة العملية، كما تناولت فقرة المقدمة تحديد تأريخ فعالية المعيار وهو (2016/7/1)، وقد تناولت المواد (A2-A16) ضمن المادة التوضيحية بعض التفاصيل المتعلقة بنطاق المعيار⁶.

أما فقرة الهدف التي بيّنت أنّ الهدف من المعيار هو بناء الكفاءة المهنية التي يقوم بتطويرها والحفاظ عليها المحاسبون المهنيون الذين يؤدون دور شريك الارتباط، وتم توضيح هذه الفقرة عن طريق المادتين (A17-A18) ضمن المادة التوضيحية⁷، أما عمّا تتطلبه الكيانات الأعضاء في (IFAC) من المحاسبين المهنيين الذين يقومون بدور شريك الارتباط من تطوير والمحافظة على الكفاءة المهنية وكذلك التعهد بالتطوير المهني المستمر (CPD)، فقد ورد ضمن فقرة المتطلبات، فضلاً عن جدول يبيّن نواتج التعلم (Learning Outcomes) للكفاءة المهنية لشريك الارتباط⁸، وقد تناولت المواد (A19-A31) ضمن المادة التوضيحية تفاصيل أخرى لهذه الفقرة⁹.

3.2.2. من يخضع لهذا المعيار؟

جاء في مقدمة المعيار الدولي الثامن للتعليم المحاسبي أنّ هذا المعيار يصف الكفاءة المهنية التي يطلب من المحاسبين المهنيين أن يطوروها ويحافظوا عليها عند أدائهم دور شريك الارتباط (Engagement Partner) المسؤول عن تدقيق القوائم المالية (IAESB, 2017):

القسم الثاني: تم تغيير العنوان إلى "متطلبات الكفاءة لمهنيي التدقيق"، والفقرة الأخيرة من القسم تم تغييرها إلى "التقييم" بدلاً عن "تقييم القدرات والكفاءة".

القسم الثالث: تم تغيير العنوان إلى "شريك الارتباط (Engagement Partner)"، كما تم تغيير عنوان الفقرة الأخيرة إلى "متطلبات الكفاءة للمراقب الشريك" بدلاً عن "متطلبات الكفاءة للمدقق".

القسم الرابع: تمت إضافة فقرة جديدة بعنوان "الخبرة العملية". وفي الكتيّب⁴ الذي صدر عن (IAESB) في (2009/1/1) ورد المعيار (IAES8) مع بقية المعايير السبعة الأخرى إلا أنّه لم يطرأ عليه أي تغيير فيما يخص مكوناته أو محتويات هذه المكونات، وكذا الحال بالنسبة إلى كتيّب (IAESB) الذي صدر في (2010/1/1) والكتيّب الذي صدر في (2014/4/1)، إلا إنّ كتيّب 2014 أشار إلى أنّ (IAES8) هو المعيار الوحيد الذي يحتاج مراجعة وأنّ هناك مشروع مراجعة له (IAESB, 2014a: 4).

وفي وقت لاحق من عام (2014) وتحديداً في شهر كانون الأول (ديسمبر) نشر (IAESB) التصريح الأخير (Final Pronouncement) وظهر (IAES8) تحت عنوان جديد هو "الكفاءة المهنية لشركاء الارتباط المسؤولين عن تدقيقات القوائم المالية - منقّح" (Professional Competence For Engagement Partners Responsible For Audits Of Financial Statements - Revised) (IAESB, 2014b: 1-15)، وقد تم تحديد تأريخ فاعلية المعيار للتطبيق اعتباراً من (2016/7/1)، وقد تم إجراء الكثير من التعديلات على المعيار أبرزها الآتي⁵:

1. التغيير الواضح في عنوان المعيار.
2. إلغاء تقسيم المعيار إلى أربعة أقسام.
3. تعديلات في الفقرات الآتية: المقدمة (القسم الأول)، المتطلبات (القسم الثاني).
4. حذف القسم الثالث والقسم الرابع من المعيار.
5. إضافة الآتي: جدول يتضمن نواتج التعلم للكفاءة المهنية لشريك التدقيق، وذلك ضمن فقرة المتطلبات، وكذلك جدول يتضمن تعريفات (IAESB) التي تم اعتمادها في (IAES8).

أما ما يميّز كتيّب (IAESB) الذي صدر في تشرين الأول (أكتوبر) 2015 إنّّه بالرغم من ظهور المعيار (IAES8) بالمكونات والمحتويات نفسها التي ظهر بها في كتيّب 2014 إلا إنّ الكتيّب احتوى في الجزء الأخير منه على النسخة المنقحة من المعيار التي صدرت ونشرت في شهر كانون الأول (ديسمبر) 2014 ليبدأ العمل بالمعيار اعتباراً من (2016/7/1)، وأخيراً فإنّ كتيّب (IAESB) الذي صدر في كانون الثاني (يناير) 2017- الذي يُعد آخر كتيّب صدر عن المجلس إلى

(engagement Letter) الذي يتم توجيهه إلى الزبون، ويتمتع بالسلطات المناسبة، والتي يتحمل في مقابلها المسؤوليات المهنية المتعلقة بهذا الارتباط إلى حين انجاز وتقديم التقرير عن تدقيق القوائم المالية للزبون، وغالباً ما يكون أحد الشركاء في شركة التدقيق، وبالنظر لأهمية عامل الكفاءة المهنية في هذا الارتباط فقد قام (IAESB) بإصدار (IAES8).

3.2. الكفاءة المهنية على وفق المعيار الدولي الثامن للتعليم المحاسبي:

يُعد مصطلح الكفاءة المهنية في مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات حديثاً نسبياً، على الرغم من أهميته في المهنة وعلاقته المباشرة بالتعليم المحاسبي، وسنتناول في الفقرات الآتية مجموعة من التعريفات لمصطلح الكفاءة المهنية، متطلبات الكفاءة المهنية، وأخيراً تقييم الكفاءة المهنية.

1.3.2. تعريف الكفاءة المهنية: لقد ظهر مصطلح الكفاءة -ومن ثم الكفاءة المهنية- في الكتابات المحاسبية بشكله ومفهومه البسيط ثم تطور بعد ذلك وبتطور الحاجة إليه، لتظهر تعريفات جديدة له تبين تفاصيله وعلاقته بالتعليم المحاسبي (التطور المهني المستمر) وكذلك متطلبات تحقيقه، ويرى (Flint) أنّ كفاءة التدقيق تتطلب كل من المعرفة والمهارة وهما تنتجان عن التعليم، التدريب، والخبرة (Flint, 1988: 48)، كما تعرّف الكفاءة بأنها "المعرفة والمهارات الضرورية لانجاز مهمات تحدّد عمل شخص ما، وإنّ الالتزام بالكفاءة يتضمن اعتبارات الإدارة عن مستويات الكفاءة لأعمال معينة، وكيف تترجم هذه المستويات إلى مهارات ومعرفة مطلوبة" (Arens, et al., 2010: 295)، ويذكر (Louwers) وآخرون أنّ الكفاءة والقدرات تبدأ مع التعليم في المحاسبة، واحداً من أهم متطلبات الحفاظ على إجازة ممارسة المهنة هو قدر كاف من التعليم المهني المستمر، والتعليم أحد عناصر الكفاءة والقدرات، وهناك بُعد مهم آخر هو الخبرة التي يتم اكتسابها عن طريق الممارسة والتدريب، أحد المكونات المهمة لهذه الخبرة هو القدرة على تطوير وتطبيق الحكم المهني في حالات التدقيق في العالم الحقيقي (Louwers et al., 2013: 43).

وفي النموذج الذي اقترحه (Abbasi) في بحثه الخاص بطريقة الكفاءة في التعليم المحاسبي، يرى أنّ الكفاءات (Competencies) المتعلقة بالمحاسبة هي "مجموعة من الصفات، السلوكيات، القدرات (المؤهلات)، والتكنولوجيا المجسّدة في الكفاءة التقنية (التكنولوجية)، المهارات، والقيم الكافية وتكاملها التي تمكّن المحاسبين المهنيين من خدمة المجتمع والمصلحة العامة وذلك بأداء واجباتهم ومسؤولياتهم المهنية بفاعلية وكفاءة" (Abbasi, 2013: 6).

وبالرجوع إلى معايير التدقيق المقبولة عموماً (GAAS) وتحديداً المعايير العامة (General Standards) قد نصّ المعيار الأول منها

(99)، ونجد من المناسب أن نستعرض أنواع منشآت المحاسبة القانونية (Public Accounting Firms) التي يمارس عن طريقها مراقبو الحسابات كل من: التدقيق، خدمات الشهادة، وخدمات التوكيد، إذ يذكر (Whihington & Pany) أنّ هذه المنشآت منمّطة إما بشكل ممارسون أفراد (Sole Practitioners) أو شركات أشخاص (Partnerships)، وكذلك يمكن لمراقبي الحسابات أن يمارس عمله كعضو في شركة أموال مهنية (Professional Corporation)، وشركة الأشخاص قد تكون ذات مسؤولية محدودة (LLP) (Limited Liability Partnership)، أو شركة أموال ذات مسؤولية محدودة (LLC) (Limited Liability Company) كما في كثير من الولايات الأمريكية (Whihington & Pany, 2004: 19)، وتتميّز شركات الأشخاص ذات المسؤولية المحدودة (LLP) بأنّ مالها إما أن يكون شخصاً واحداً أو مجموعة من الشركاء، ويكون تنظيمها ومعاملتها الضريبية مشابهة لأي شركة أشخاص، إلا أنّ هناك حماية للمسؤولية الشخصية بدرجة أقل من تلك الموجودة في شركات الأموال العامة أو شركات الأموال ذات المسؤولية المحدودة، إذ تتحدد مسؤولية كل شريك عن الديون والالتزامات المتعلقة بأعماله وأعمال من هم في نطاق إشرافه، ولا يتحمل بصفته الشخصية أي مسؤولية عن إهمال الشركاء الآخرين والعاملين الذين لا يقعون ضمن نطاق إشرافه (أرينز ولوبك، 2008: 37).

ويُعد هذا التنظيم الأكثر شيوعاً في مهنة المحاسبة والتدقيق، إذ نجد الكثير من شركات المحاسبة بصيغة شركة أشخاص ذات مسؤولية محدودة، وخير مثال لذلك الأربعة الكبرى (Big 4 Firms) وهي (Ernst&Young, Deloitte&Touche, KPMG, Pricewaterhouse Coopers)، ويتضمن الكادر المهني في شركة محاسبة قانونية أنموذجية كل من: الشركاء (Partners)، المدراء (Managers)، المحاسبون الأقدمون (Senior accountants)، وأخير المساعدون (assistants)، وضمن (ISA220) فإنّ تعريف شريك الارتباط (engagement partner) هو "الشريك أو أي شخص آخر في الشركة يكون مسؤولاً عن ارتباط التدقيق وأدائه، وعن تقرير مراقبي الحسابات الذي يصدر نيابة عن الشركة، وهو الذي -حيثما يتطلب الأمر- لديه السلطة المناسبة من جهة مهنية، قانونية، أو تنظيمية" (IAASB, 2016: 137) وعلى وفق هذا التعريف فقد استعمل (IAESB) مصطلح (engagement partner) في (IAES8)، وقد ورد ضمن المعيار -تحديداً في الفقرة (A7)- أنّ الشركاء في الشركة هم من يقررون من الذي يلعب دور شريك الارتباط في تلك الشركة (IAESB, 2017: 107).

ومما عرضناه يمكن القول إنّ مصطلح شريك الارتباط يقصد به الشخص الذي لديه صلاحية التعاقد مع الزبائن وإعداد خطاب الارتباط

ومن المناسب هنا أن نتطرق إلى مصطلح القدرات (Capabilities) وعلاقته بالكفاءة المهنية، إذ يشير مصطلح القدرات كما أورده (IEASB) إلى "المعرفة المهنية، المهارات المهنية، والقيم، الأخلاق والاتجاهات المهنية المطلوبة لإظهار الكفاءة"، ولغرض تمييزه عن الكفاءة المهنية فقد وضح (IEASB) أن "القدرات هي الصفات التي يحملها الأفراد لتمكّنهم من أداء أدوارهم، بينما الكفاءة تشير إلى الاظهار (العرض) الحقيقي للأداء، وإنّ امتلاك القدرات يشير إلى أنّ الفرد لديه الامكانية للأداء بشكل كفاء في مكان عمله" (IAESB, 2015: 130, 101)، وضمن هذا الاتجاه نجد (Ignatowshi) يعرف القدرات بأنّها "الصفات التي يحملها الأفراد والتي تمكّنهم من أداء أدوارهم"، بينما ينظر إلى الكفاءة بأنّها "تشير إلى الاظهار الفعلي للأداء" (Ignatowshi, 2014: 5)، ويلاحظ أنّ مصطلح القدرات غالباً ما كان يرد في كتيب (IEASB, 2015) مقروناً بمصطلح الكفاءة مما يوحي بوجود ترابط بينهما، وقد تكرر ورود مصطلح القدرات في مواضع كثيرة من كتيب (IAESB, 2015) وبما يقارب الأربعين موضعاً، إلا أنّه في كتيب (IAESB, 2017) نجد أنّه لم يعد يذكر كثيراً - ورد في ثلاثة مواضع فقط - وكان التركيز على مصطلح الكفاءة المهنية وبشكل كبير إذ إنّ المعيار الدولي الثامن للتعليم المحاسبي قد خصص لموضوع الكفاءة المهنية لأهميتها في المهنة .

مما سبق يمكن القول إنّ مصطلح الكفاءة المهنية يشير إلى المعرفة والمهارة المهنية التي تتطلب تعليماً وتطويراً مهنيّاً مستمراً، فضلاً عن التدريب الذي يضفي الخبرة اللازمة لممارسة الأحكام المهنية، وقد شغل هذا المصطلح حيزاً كبيراً من اهتمام المهنة وبشكل خاص الجهات المنظّمة للمهنة، وأصبح يشكل تحدياً كبيراً للمهنيين والجهات المنظّمة للمهنة مما سيتوجب معه أخذه بنظر الاعتبار والاهتمام بكيفية تحقيقه عن طريق توضيح متطلباته وأبعد من ذلك التأكيد من تحقيقه وذلك عن طريق عمليات التقييم المناسبة.

2.3.2. متطلبات الكفاءة المهنية: أورد (IAESB) ضمن الجزء الثاني (مفاهيم تعليمية) من الاطار النظري لمعايير التعليم الدولية للمحاسبين المهنيين، وكذلك في الفقرة (A2) من مجال المعيار الثامن "أنّ الكفاءة المهنية تذهب إلى أبعد من معرفة المبادئ، المعايير، المفاهيم، الحقائق، والاجراءات، إنّها دمج وتطبيق لكل من: الكفاءة التقنية، المهارات المهنية، والقيم، الأخلاق والاتجاهات المهنية" (IAESB, 2017: 9, 106)، ولم يكتفِ (IEASB) بتحديد ثلاثة مجالات (areas) للكفاءة المهنية، وإنما حدّد العناصر الخاصة بكل مجال وكالاتي (IAESB, 2017: 101-102):

1. الكفاءة التقنية (Technical Competence): وتتضمن كل من: التدقيق، المحاسبة المالية والابلاغ، الحكومة وإدارة المخاطر، بيئة الأعمال، التحاسب الضريبي، تقنية المعلومات، قوانين وتعليمات الأعمال، والتمويل والإدارة المالية .

على "يجب أن يكون لدى المدقق تدريب تقني وبراعة (Proficiency) لأداء التدقيق" (AICPA, 2006: 1599)، وبينما لا نجد أي ذكر لمصطلح الكفاءة (Competence) إلا إنّ هناك من يفسر التدريب التقني والبراعة على أنّها تعني الكفاءة، إذ يرى (Robertson & louwers) أنّ هذا المعيار يتطلب الكفاءة التي تبدأ من التعليم المحاسبي، لأنّ المدققين يجهزون أنفسهم ليصبحوا خبراء في المعايير المحاسبية والابلاغ المالي، وتستمر الكفاءة مع التدريب في العمل لتطوير وتطبيق الحكم المهني في حالات التدقيق الواقعية (Robertson & louwers, 2002: 28).

وفي قواعد السلوك المهني الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المجازين (American Institute of Certified Public Accountants) (AICPA) فقد أشارت إلى مصطلح الكفاءة المهنية بشكل واضح وصريح، وذلك ضمن الجزء الأول - القسم (1.300) معايير عامة - قاعدة المعايير العامة - (1.300.010) الكفاءة، إذ أشارت إلى أنّ الكفاءة المهنية هي "القبول فقط بالخدمات المهنية التي يمكن للعضو أو شركة العضو التي يتوقع بشكل معقول أن يكملها بكفاءة مهنية" (AICPA, 2016: 104-106)، أما دليل السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الصادر عن مجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين (IESBA) فقد خصص الفقرة (130) من الجزء الأول لموضوع الكفاءة المهنية والعناية المهنية الواجبة، التي يرى أنّها "الحفاظ على المعرفة والمهارات المهنية عند المستوى المطلوب للتأكد من أنّ الزبون أو الموظف يحصل على الخدمات المهنية على أساس التطورات الحالية في التطبيق، التشريع، والتقنيات، وأن يتصرف بصورة جديّة ويتوافق مع التقنية القابلة للتطبيق والمعايير المهنية" (IAESB, 2016: 17).

كما ورد مصطلح الكفاءة في دليل المدققين الصادر عن مجلس الابلاغ المالي (FRC) (Financial Reporting Council) "المدققون يعملون بمهارة مهنية مشتقة من تأهيلهم، تدريبهم، وخبرتهم العملية، وهذا يتطلب فهم للابلاغ المالي ومشاكل الأعمال، مع الخبرة في تجميع وتقييم الدليل الضروري لتكوين رأي" (FRC, 2013: 8)، أما مجلس المعايير الدولية للتعليم المحاسبي (IAESB) فقد عرف الكفاءة المهنية بأنّها "القدرة على أداء دور وفقاً لمعيار محدد"، والدور هنا يقصد به "وظيفة لها مجموعة خاصة مرفقة من التوقعات" (IAESB, 2017: 9)، أما الأهداف الاجمالية (الكلية) للتعليم المحاسبي المهني فقد تم تحديدها ضمن الجزء الثاني (المفاهيم التعليمية) من اطار العمل لمعايير التعليم المحاسبي للمحاسبين المهنيين والمحاسبين المهنيين الطموحين، وهي (IAESB, 2017: 9):

1. تطوير الكفاءة المهنية للمحاسبين المهنيين الطموحين.
2. تطوير والحفاظ على الكفاءة المهنية للمحاسبين المهنيين.

Framework، نماذج الكفاءة Competency Models، خرائط الكفاءة (Competency Maps). وقد أشار (IAESB) في كتيبه الصادر عام 2014 إلى أن مقاييس المخرجات تعد صالحة بشكل مرتفع لأنها تركز بشكل مباشر على الكفاءة، ويمكن أن تطبق بدون استثمارات كبيرة في أنظمة القياس تقود إلى مخاوف حول فاعلية تكاليفها، وبسبب التسوية الطبيعية بين الصلاحية (Validity)، إمكانية الوثوق، وفاعلية التكاليف، فإن مزيجاً من مقاييس المدخلات، العمليات، والمخرجات غالباً ما يتم استعمالها، مع ذلك مقاييس المخرجات هي المقاييس المرتبطة بشكل أقرب مع هدف التعليم المحاسبي - تطوير الكفاءة (IAESB, 2014: 15).

ولتقييم مدى تلبية مراقبي الحسابات الشركاء لمتطلبات الكفاءة على وفق (IES8) فقد تم استعمال طريقة نواتج التعلم (Learning outcomes) وهي طريقة تقوم على أساس المخرجات (output based approach) وتؤسس محتوى وعمق المعرفة، الفهم، والتطبيق المطلوب لكل مجال كفاءة محدّدة (IAESB, 2017: 110)، وضمن (IES8) حدّد (IAESB) نواتج التعلم لكل عنصر من عناصر مجالات الكفاءة الثلاثة المذكورة آنفاً¹⁰.

ويرى (Banta & Palomba) أن تقييم النواتج هو "التجميع، المراجعة، والاستخدام المنظم للمعلومات حول البرامج التعليمية التي يشرع بها لغرض تحسين تعلم الطلاب وتطويرهم" (Banta & Palomba, 2015: 70)، وهناك العديد من الدراسات التي تناولت تقييم النواتج المتعلقة بالتعليم المحاسبي، وقد حدّدت المبادئ وأحسن الممارسات لتقييم النواتج¹¹، ويقترح (Abbasi) أن تكون عملية تقييم النواتج على خطوتين هما (Abbasi, 2013: 11-12):

1. قياس تعلم الطلبة باستعمال طرائق التقييم التي لها سببية أو ارتباط سببي مع هدف/غرض تعليمي.
2. إعداد تقرير عن النتائج/التغذية العكسية كمساعد في اتخاذ القرارات. ويبقى السؤال الأهم: من المسؤول عن إجراء هذا التقييم؟ ولم نجد أي توضيح من (IAESB) في كتيّب 2017 للجهة أو الجهات المسؤولة عن التقييم لكفاءة مراقبي الحسابات فيما يخص (IES8)، إلا إنه بالرجوع إلى كتيّب 2015 فقد ورد ضمن الغرض من هذا المعيار "إنّ المسؤولية عن التطوير والتقييم للكفاءة المطلوبة تتشارك فيها الكيانات الأعضاء في (IFAC)، منظمات التدقيق، السلطات التنظيمية، ومن هم الطرف الثالث" (IAESB, 2015: 101)، فضلاً عن ذلك فقد ورد ضمن فقرة التقييم في (IES8) أن تقييم القدرات والكفاءة لمهنيي التدقيق قد ينفذها (IAESB, 2015: 111):

1. الكيان العضو في (IFAC) والتي يكون فيها الفرد عضواً (بضمنها من خلال عملية مراجعة النظير للكيان العضو).
2. كيان آخر يكون عضواً في (IFAC).

2. المهارات المهنية (Professional Skills): وتتضمن كل من: الثقافية، ما بين الأشخاص والاتصال، الشخصية، والتنظيمية .
3. القيم، الأخلاق، والاتجاهات المهنية (Professional Values, Ethics, and Attitudes) وتتضمن كل من: الالتزام بالمصلحة العامة، والشك المهني والحكم المهني.
وقد ذهب (IAESB) إلى أبعد من ذلك حين سمح في الفقرة (A24) للكيانات الأعضاء في (IFA) أن تضيف مجالات كفاءة أخرى أو تطلب من مراقبي الحسابات الشركاء أن ينجزوا نواتج تعلم (Learning Outcomes) أخرى عدا المحددة في هذا المعيار، وهذا قد يحدث - على سبيل المثال - عندما يدقّق مراقب الحسابات الشريك صناعات أو معاملات متخصصة (IAESB, 2017: 110).

وبشكل عام فإن متطلبات الكفاءة المهنية لمراقبي الحسابات الشركاء تندرج في ثلاثة مجالات أساسية حدّدها المعيار كما حدّد العناصر الخاصة بكل مجال، وقد تم تحديد هذه المجالات من باب التوضيح وتسهيل عملية تقييم الكفاءة المهنية وليس من باب التقييد حيث تم فسح المجال لأية إضافات أخرى وذلك في حالات خاصة.

3.3.2. تقييم الكفاءة المهنية: التقييم (Assessment) على وفق (IES8) هو قياس الكفاءة المهنية التي تم تطويرها عن طريق التعلم والتطور، وينبغي أن يكون شاملاً بصورة تكفي للسماح بإظهار المعرفة المهنية، المهارات المهنية، والقيم، والأخلاق، والاتجاهات المهنية المطلوبة لأداء أعمال التدقيق بشكل كفء (IAESB, 2015: 111, 129)، ويستعمل التقييم لجمع الدليل على أن الأفراد الذي يتم تقييمهم قد أظهروا الكفاءة المهنية لأداء دور المحاسب المهني، فضلاً عن ذلك فإنّ التقييم يوفر معلومات قيّمة والتي ربما تستعمل لتطوير جودة برامج التعليم المحاسبي المهني (IAESB, 2017: 12)، ولتقييم فاعلية التعلم والتطور فإنّ هناك أساليب قياس مختلفة يمكن توظيفها، وتتضمن (IAESB, 2014a: 14):

1. مقاييس المدخلات (Input measures): وهي تركز على الاستثمارات في التعلم والتطور، على سبيل المثال، عدد الساعات التي يتوقع الفرد أن يحضر فصل أو مجالات موضوع يتم تغطيتها .
2. مقاييس العمليات (Process measures): وهي تركز على تصميم وتوصيل التعلم والتطور، على سبيل المثال، المنهج الفصلي الذي تتم مراجعته وتحديثه بصورة منتظمة .
3. مقاييس المخرجات (Output measures): وهي تركز على فيما إذا كان المحاسب المهني قد طوّر الكفاءة المحددة، والكفاءة يمكن تقييمها بطرائق (وسائط) متنوعة، بضمنها الأداء في مكان العمل، المحاكاة في مكان العمل، الامتحانات المكتوبة، والتقييم الشخصي، ويبدأ التقييم الذي يقوم على أساس الكفاءة من إنشاء قوائم الكفاءة Competence Statements كعلامات أو معايير (وتعرف أيضاً بالمسميات الآتية: أطر عمل الكفاءة Competency

3. الجانب العملي

1.3. شركات مراقبة وتدقيق الحسابات في العراق:

على الرغم من أن التنظيم الأكثر انتشاراً بين مكاتب مراقبة وتدقيق الحسابات في العراق هو الممارسة الفردية إلا أن هناك عدد من مراقبي الحسابات اتجهوا إلى صيغة شركات الأشخاص وتحديداً الشركات التضامنية ذات المسؤولية المحدودة وهي الأكثر انتشاراً في مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات على المستوى الدولي، وبحسب نشرة مراقبي الحسابات لعام 2017 والصادرة عن مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات بلغ عدد هذه الشركات (18) شركة- تتواجد في بغداد والبصرة- وقد تراوح عدد مراقبي الحسابات الشركاء في تلك الشركات بين(2-3) شركاء في كل شركة وبلغ عددهم الإجمالي (46) مراقب حسابات شريك، وكما في الجدول رقم (1) أدناه.

جدول رقم (1): توزيع شركات مراقبة وتدقيق الحسابات ومراقبي الحسابات الشركاء

الإجمالي	البصرة	بغداد	
18	3	15	عدد الشركات
46	7	39	عدد مراقبي الحسابات الشركاء

1999 لم ترد فيه أية تعديلات أو إضافات- تخص هذا الموضوع- عما سبقه.

أما مصطلح "الكفاءة المهنية" فلا نجد أي ذكر له وذلك نظراً لحداثة هذا المفهوم، مع ذلك نجد في نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (3) لسنة 1999 أن هناك فقرة واحدة ورد فيها مصطلح "كفاءة الأداء" وهي الفقرة (و) المادة (3) التي أشارت إلى أن من مهام مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات الذي ينظم ويشرف على المهنة "إقرار الخطط المناسبة لتطوير وتدريب المجازين بممارسة المهنة لرفع كفاءة أدائهم، وتهيئة مستلزمات تنفيذ هذه الخطط".

وكذا الحال بالنسبة إلى قواعد السلوك المهني العراقية الصادرة في (1983/12/12)، نجد أن هناك تأكيد على كل من "المهارة"، "الخبرة"، "الكفاءة" وذلك ضمن الباب الخامس "المسؤولية عن التقصير والإهمال" وكالاتي:

1. نصت المادة (36) على: "يعرّف تقصير مراقب الحسابات الذي يمارس المهنة ضمن الإطار العام التالي: فعل أو إغفال فعل من قبل مراقب الحسابات أو العاملين لديه أو مشاركيه نتيجة عدم أدائه لمهمته المهنية بتلك المهارة والخبرة والعناية المتوقعة اعتيادياً من مراقب حسابات مؤهل مهنيًا وعملياً في تلك الظروف وتنتج عن ذلك خسارة مادية أو معنوية للجهة التي يكون من واجب مراقب الحسابات مهنيًا الاعتناء تجاهها، إن المهارة والخبرة المشار إليها هنا ليست مطلقة وإنما يمكن قياسها بالمستوى العام المتوقع من ممارس المهنة من قبل زملائه إضافة إلى المعايير المتعارف عليها سواء كانت مدونة أو عرفية".

3. طرف ثالث (على سبيل المثال، منظمة تعليمية أو تدريبية، سلطة حكومية أو تنظيمية، أو مقيم في مقر العمل تحت سلطة الكيان العضو).
4. منظمة تدقيق (بضمنها من خلال أنظمة رقابة الجودة للمنظمة).
5. مجموعة من تلك.
يلاحظ أنه على الرغم من تعدد أساليب القياس المتاحة لتقييم الكفاءة المهنية إلا أن أسلوب مقاييس المخرجات يعد الأصل والأكثر ملاءمة لطبيعة هذا التقييم، وبشكل أكثر تحديداً تم اختيار طريقة نواتج التعلم لتقييم الكفاءة المهنية، حيث يمكن بسهولة مقارنة نواتج التعلم المتحققة من مراقب الحسابات الشريك مع نواتج التعلم الواردة في المعيار- وذلك لكل عنصر في المجالات الثلاثة المشار إليها سابقاً- وصولاً إلى الحكم على الكفاءة المهنية، هذا مع توفر عدة بدائل لاختيار من يقوم بعملية التقييم وعدم حصرها في جهة واحدة بعينها وذلك بحسب مقتضى الحال.

وقد ورد في الفقرة (3) من النشرة أن أحد الأهداف التي يسعى إليها مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات من خلال أسس توزيع الأعمال بين مراقبي الحسابات هو "تشجيع تكوين شركات تضامنية بين مراقبي الحسابات انسجاماً مع أحكام نظام ممارسة المهنة لما يتحقق من فائدة من خلال تفاعل الخبرات وزيادة إمكانيات العمل والمسؤولية الجماعية"، هنا نلمس توجه مجلس المهنة نحو زيادة عدد هذه الشركات وتشجيع هذه الصيغة من التنظيم لمكاتب مراقبة وتدقيق الحسابات، وبالعودة إلى نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (3) لسنة 1999- الذي ألغي بموجب نظام موازلة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات المرقم (7) لسنة 1984- نجد أن الفقرة (ب) ضمن المادة (8) نصت على "تمنح إجازة ممارسة المهنة للشركات التضامنية والشركات المحدودة المؤسسة لهذا الغرض على أن يكون جميع مؤسسيها من المؤهلين لممارسة المهنة وفقاً لأحكام هذا النظام".

أما النظام رقم (7) لسنة 2011 وهو التعديل الأول لنظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (3) لسنة 1999 نلاحظ أنه تم إضافة الفقرة (هـ) ضمن المادة (8) التي أجازت منح إجازة ممارسة المهنة لشركة تدقيق محدودة عراقية مؤسسة وفقاً لقانون الشركات رقم (7) لسنة 1997 إذا كان أحد المساهمين فيها شركة تدقيق محدودة غير عراقية وذلك ضمن شروط محددة واستثناءً من أحكام المادة (7) من هذا النظام، وأخيراً فإن النظام رقم (3) لسنة 2013 وهو التعديل الثاني لنظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (3) لسنة

والنظر في إمكانية تطبيقه على مراقبي الحسابات الشركاء وكما سنرى في الفقرة القادمة.

2.3. الدراسة الاستطلاعية:

تم إجراء الدراسة الاستطلاعية 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: أ- 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 الاستبانة وذلك للتأكد من الصدق الظاهري ومما يزيد من درجة مصداقيتها، والجدول رقم (2) أدناه يوضح أسماء المحكمين.

جدول رقم (2): أسماء الأساتذة المحكمين للاستبانة

الاسم	اللقب العلمي	جهة العمل
د. خالد ياسين القيسي	مدرس ومراقب حسابات	مصرف كردستان/ أربيل (خبير).
د. لقمان محمد سعيد	مدرس	جامعة جيهان/ أربيل (رئيس القسم)
السيدة جنان علي حمود	أستاذ مساعد ومراقب حسابات	معهد الإدارة التقني/ بغداد.
د. أسماء سلمان الجبوري	مدرس	الجامعة اللبنانية الفرنسية/ أربيل.
الست حزام فالح جيجان	مدرس	معهد الإدارة التقني/ بغداد.

المحور الأول : وخصص لاختبار الفرضية الأولى للبحث ومقادها " يستطيع مراقب الحسابات الشريك أن يحقق نواتج التعلم في مجال الكفاءة التقنية(الفنية) وبحسب متطلبات الكفاءة المهنية الواردة في المعيار الدولي الثامن للتعليم المحاسبي"، وقد تم استخدام الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف لاختبار هذه الفرضية وترتيب فقراتها، حيث تحددت إجابات عينة البحث على أساس مقياس ليكرت الثلاثي وكالاتي (أتفق - محايد - لا أتفق)، وبموجب هذا المقياس فإن طول الفترة يتم حسابها كالاتي: 2(عدد المسافات) /3(خيارات المقياس)= 0,67 وتكون النسب لإجمالي المحور كما في الجدول رقم(3) أدناه:

جدول رقم (3): تصنيف الوسط الحسابي لإجمالي المحور

1- 1,66	لا أتفق
1,67 - 2,32	محايد
2,33 - 3	أتفق

ويتم قبول الفرضية إذا كان الوسط الحسابي العام للمحور أكبر من (2,32)، ويتم رفضها إذا كان الوسط الحسابي العام للمحور أقل من (2,33)، وكما في الجدول رقم (4) أدناه.

2. ورد في الفقرة (أ) المادة (40) " يجب أن ينجز التدقيق والتقارير المتعلقة به بالعناية المهنية اللازمة ومن قبل مراقب الحسابات شخصياً أو من قبل أشخاص عندهم الخبرة والكفاءة في مجال التدقيق ويعملون تحت إشرافه المباشر".

3. المادة (41) نصت 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 والمراجعين العرب^{xii} ".

مما سبق نجد أن الشركات التضامنية لمراقبة وتدقيق الحسابات في العراق تعامل شأنها شأن مكاتب مراقبة الحسابات الفردية، وبالتالي لا نجد أي تعليمات أو ضوابط خاصة تحكم عمل هذه الشركات، لذا نعتقد أنه من المفيد الاستعانة بالمعيار الدولي الثامن للتعليم المحاسبي

ب- ثبات الاستبانة: بعد توزيع الاستبانة على عينة البحث واستعادتها تم التحقق من ثبات الاستبانة من خلال معامل ألفا كرونباخ (Cronbachs Alpha) الذي بلغ (0,70) وتعتبر القيمة المقبولة لمعامل ألفا (0,60) فأكثر وهذا يعني أن معامل ألفا كرونباخ للإستبانة مقبول، كما تم استخراج نسبة الصدق الذاتي للاستبانة والمسمى بجذر الملح الذي بلغ (0,866) وهي أيضا نسبة مقبولة وبذلك تكون الباحثة قد تأكدت من ثبات وصدق الإستبانة وصلاحيتها لتحليل النتائج وإختبار الفرضيات .

ت- عرض وتحليل آراء عينة البحث وإختبار الفرضيات: تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال تحليل بيانات المستجيبين في الاستبانة وباستخدام برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) وجاءت النتائج كالاتي:

جدول رقم (4): الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف وترتيب إجابات لفقرات المحور الأول

ت	الأسئلة	وسط حسابي	انحراف معياري	معامل اختلاف %	ترتيبي
1	يجب على مراقب الحسابات الشريك (فيما يخص التدقيق) أن: أ- يقود تحديد وتقييم مخاطر الاكتشاف (الأخطاء الجوهرية) كجزء من استراتيجية شاملة لتدقيق الحسابات. ب- يقيم الاستجابات لمخاطر الاكتشاف (الأخطاء الجوهرية).	2,75	0,441	16,04	7
	ت- يقيم فيما إذا كان التدقيق قد تم تنفيذه وتوثيقه وفقا لمعايير التدقيق المعمول بها (على سبيل المثال، المعايير الدولية للتدقيق) والقوانين واللوائح ذات الصلة.	3,00	0,000	00,00	1
	ث- يطور رأي تدقيق ملائم وتقرير التدقيق ذي الصلة، بما في ذلك وصف لمسائل التدقيق الرئيسية حسب مقتضى الحال.	2,86	0,356	12,45	4
2	يجب على مراقب الحسابات الشريك (فيما يخص المحاسبة المالية و الإبلاغ) مايلي: أ- يقيم ما إذا كانت المنشأة قد أعدت - من جميع النواحي الجوهرية- القوائم المالية وفقا لإطار الإبلاغ المالي المعمول بها والمتطلبات التنظيمية. ب- يقيم الاعتراف، القياس، العرض، والإفصاح عن المعاملات والأحداث ضمن القوائم المالية وفقا لإطار الإبلاغ المالي المعمول به والمتطلبات التنظيمية.	2,96	0,189	6,39	2
	ت- يقيم الأحكام والتقدير المحاسبية، بما في ذلك تقديرات القيمة العادلة، التي قامت بها الإدارة.	2,79	0,418	14,98	6
	ث- يقيم العرض العادل للقوائم المالية المناسبة لطبيعة الأعمال التجارية، بيئة العمل، وقدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة.	2,82	0,390	13,83	5
3	ينبغي أن يقيم مراقب الحسابات الشريك هياكل حوكمة الشركات وعمليات تقييم المخاطر التي تؤثر على القوائم المالية للمنشأة كجزء من الاستراتيجية الشاملة للتدقيق.	2,11	0,629	29,81	13
4	ينبغي أن يحلل مراقب الحسابات الشريك العوامل ذات العلاقة، النشاط، التنظيمية، وغيرها من العوامل الخارجية الأخرى التي تستخدم لإبلاغ تقييم مخاطر التدقيق بما في ذلك - ولكن ليس على سبيل الحصر - السوق، المنافسة، تكنولوجيا المنتج، والمتطلبات البيئية.	2,39	0,629	26,32	12
5	ينبغي أن يقيم مراقب الحسابات الشريك الإجراءات التي يتم تنفيذها لتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية فيما يتعلق بالحاسب الضريبي، وتأثير نتائج هذه الإجراءات على الاستراتيجية الشاملة للتدقيق.	2,71	0,460	16,97	8
6	ينبغي أن يقيم مراقب الحسابات الشريك بيئة تكنولوجيا المعلومات لتحديد الضوابط التي تتعلق بالقوائم المالية لتحديد تأثير ذلك على الاستراتيجية الشاملة للتدقيق.	2,46	0,637	25,89	11
7	ينبغي أن يقيم مراقب الحسابات الشريك عدم الامتثال- أو المشكوك فيه- للقوانين واللوائح، لتحديد التأثير على الاستراتيجية الشاملة للتدقيق ورأي التدقيق.	2,68	0,476	17,76	9
8	يجب على مراقب الحسابات الشريك (فيما يخص التمويل والإدارة المالية) أن: أ- يقيم مختلف مصادر التمويل المتاحة للمنشأة، والأدوات المالية التي تستخدمها المنشأة، وذلك لتحديد التأثير على الاستراتيجية الشاملة للتدقيق. ب- يقيم التدفقات النقدية للمنشأة، الموازنات، والتنبؤات، وكذلك متطلبات رأس المال العامل لتحديد تأثير ذلك على الاستراتيجية الشاملة للتدقيق.	2,75	0,585	21,27	10
		2,46	0,637	25,89	11
	الإجمالي	2,69	0,196	7,29	

على إمكانية تحقيق نواتج التعلم في مجال الكفاءة التقنية(الفنية) وبحسب متطلبات الكفاءة المهنية الواردة في المعيار الدولي الثامن للتعليم المحاسبي، كما يتضح من الجدول أعلاه أن معامل إختلاف الفترات تراوحت بين (00,00% - 29,81%) وبمتوسط عام بلغ (7,29%) مما يدل على قبول جيد للفرضية.

المحور الثاني : وخصص لاختبار الفرضية الثانية للبحث ومفادها " يستطيع مراقب الحسابات الشريك أن يحقق نواتج التعلم في مجال المهارات المهنية وبحسب متطلبات الكفاءة المهنية الواردة في المعيار الدولي الثامن للتعليم المحاسبي"، وقد تم تحليله بالطريقة نفسها التي تم بها تحليل المحور الأول، ويبين الجدول رقم (5) نتائج التحليل.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن الوسط الحسابي لجميع الفقرات كان أكبر من (2,32)، عليه يمكن القول أن مراقبي الحسابات الشركاء بإمكانهم تحقيق نواتج التعلم في مجال الكفاءة التقنية(الفنية) وبحسب متطلبات الكفاءة المهنية الواردة في المعيار الدولي الثامن للتعليم المحاسبي، وتتحدد أهميتها بحسب الترتيب الوارد في الجدول بدءاً من إمكانية تقييم فيما إذا كان التدقيق قد تم تنفيذه وتوثيقه وفقاً لمعايير التدقيق المعمول بها (على سبيل المثال، المعايير الدولية للتدقيق) والقوانين واللوائح ذات الصلة، وانتهاً بإمكانية تقييم هيكل حوكمة الشركات وعمليات تقييم المخاطر التي تؤثر على القوائم المالية للمنشأة كجزء من الاستراتيجية الشاملة للتدقيق.

كما نلاحظ من الجدول أعلاه أن الوسط الحسابي للمحور (2,69) وهو أكبر من (2,32) مما يدل على إتفاق آراء عينة البحث وبشكل كبير

جدول رقم (5): الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف وترتيب إجابات لفقرات المحور الثاني

ت	الأسئلة	وسط حسابي	انحراف معياري	معامل اختلاف %	ترتيب
1	يجب على مراقب الحسابات الشريك أن يحل مسائل التدقيق باستخدام الاستفسار، بطريقة مجردة ومنطقية، وبالتحليل النقدي للنظر في البدائل وتحليل النواتج.	2,79	0,568	20,36	4
2	يجب على مراقب الحسابات الشريك (فيما يخص العلاقات الشخصية والاتصالات) أن: أ- يتواصل بشكل فعال ومناسب مع فريق المشاركة، الإدارة، والقائمين على حوكمة الشركة. ب- يحل مسائل التدقيق من خلال التشاور الفعال عند الضرورة.	2,64	0,731	27,69	5
3	يجب على مراقب الحسابات الشريك (فيما يخص المهارات الشخصية) أن: أ- يطوّر ويشجع بالتعلم مدى الحياة. ب- يعمل كقدوة للفريق المشارك. ت- يعمل بإمكانية (قدرة على) التوجيه أو التدريب لأفراد الفريق.	2,93	0,262	8,94	1
4	يجب مراقب الحسابات الشريك (فيما يخص المهارات التنظيمية) أن: أ- يقيم ما إذا كان الفريق المشارك - بما في ذلك خبراء المدقق- وبشكل جماعي لديهم الموضوعية والكفاءة المناسبة لإجراء التدقيق. ب- يدير عمليات التدقيق من خلال توفير القيادة وإدارة المشروع لفريق التدقيق.	2,86	0,356	12,45	2
	الإجمالي	2,83	0,257	9,08	

تحقيق نواتج التعلم في مجال المهارات المهنية وبحسب متطلبات الكفاءة المهنية الواردة في المعيار الدولي الثامن للتعليم المحاسبي، وتتحدد

نلاحظ من الجدول أعلاه أن الوسط الحسابي لجميع الفقرات كان أكبر من (2,32)، عليه يمكن القول أن مراقبي الحسابات الشركاء بإمكانهم

تراوحت بين (8,94% - 27,69%) ويمتوسط عام بلغ (9,08%) مما يدل على قبول جيد للفرضية.

المحور الثالث: وخصص لاختبار الفرضية الثالثة للبحث ومفادها "يستطيع مراقب الحسابات الشريك أن يحقق نواتج التعلم في مجال القيم، الأخلاق، والاتجاهات المهنية وبحسب متطلبات الكفاءة المهنية الواردة في المعيار الدولي الثامن للتعليم المحاسبي"، وقد تم تحليله بالطريقة نفسها التي تم بها تحليل المحورين السابقين، ويبين الجدول رقم (6) نتائج التحليل.

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

ت	الأسئلة	وسط حسابي	انحراف معياري	معامل اختلاف %	ترتيب
1	يجب على مراقب الحسابات الشريك أن يعزز جودة التدقيق في جميع الأنشطة مع التركيز على حماية المصلحة العامة.	2,79	0,568	20,36	4
2	ينبغي أن يطبق مراقب الحسابات الشريك مبدأ الشك والحكم المهني في تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق والتوصل إلى استنتاجات يتم على أساسها رأي التدقيق.	2,93	0,262	8,94	2
3	يجب على مراقب الحسابات الشريك (فيما يخص المبادئ الأخلاقية) أن: أ- يطبق المبادئ الأخلاقية للنزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية الواجبة، السرية، والسلوك المهني في سياق التدقيق وتحديد القرار المناسب للمعضلات الأخلاقية. ب- يقيم ويستجيب للتهديدات المحدقة بالموضوعية والاستقلالية التي يمكن أن تحدث أثناء عملية التدقيق. ت- يحمي المعلومات السرية للمنشأة وفقا لمسؤولياتها الأخلاقية والمتطلبات القانونية ذات الصلة.	3,00	0,000	0,00	1
		2,79	0,568	20,36	4
		2,89	0,315	10,90	3
	الإجمالي	2,88	0,183	6,35	

(0,00% - 20,36%) ويمتوسط عام بلغ (6,35%) مما يدل على قبول جيد للفرضية.

4. النتائج والتوصيات

تتمثل أهم نتائج البحث والتوصيات المترتبة عليها في الآتي :

1. تواجه مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات الكثير من التحديات التي تفرزها الطبيعة المتغيرة للمجتمع والظروف المحيطة بالمهنة، الأمر الذي يستوجب تطوير الجانب التعليمي والمعرفي والمهاري لأعضاء المهنة وبما يمكنهم من الارتقاء بأدائهم إلى أعلى المستويات، وهنا تتجلى أهمية التعليم المحاسبي ودوره في رفد المجتمع بالكوادر المحاسبية الكفاء، وقد قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بتوجيه الكثير من جهوده نحو موضوع التعليم المحاسبي حيث أنشأ لجنة خاصة مسؤولة عن المعايير الدولية للتعليم المحاسبي هي (IAESB).

2. يعد (IAESB) آخر وأحدث معايير التعليم المحاسبي الدولية التي صدرت عن (IAESB)، وعلى الرغم من حداثة تطبيق هذا المعيار- منتصف عام 2016- إلا أنه قد مرّ بالعديد من التعديلات والتطوير منذ صدوره بصيغته الأولى في عام 2005 ولغاية نشره بصيغته

أهميتها بحسب الترتيب الوارد في الجدول بدءاً من الجوانب الثلاثة المتعلقة بالمهارات الشخصية وانتهاءً بإمكانية التواصل بشكل فعال ومناسب مع فريق المشاركة، الإدارة، والقائمين على حوكمة الشركة.

كما نلاحظ من الجدول أعلاه أن الوسط الحسابي للمحور (2,83) وهو أكبر من (2,32) مما يدل على إتفاق آراء عينة البحث وبشكل كبير على إمكانية تحقيق نواتج التعلم في مجال المهارات المهنية وبحسب متطلبات الكفاءة المهنية الواردة في المعيار الدولي الثامن للتعليم المحاسبي كما يتضح من الجدول أعلاه أن معامل إختلاف الفقرات

نلاحظ من الجدول أعلاه أن الوسط الحسابي لجميع الفقرات كان أكبر من (2,32)، عليه يمكن القول أن مراقبي الحسابات الشركاء بإمكانهم تحقيق نواتج التعلم في مجال القيم، الأخلاق، والاتجاهات المهنية وبحسب متطلبات الكفاءة المهنية الواردة في المعيار الدولي الثامن للتعليم المحاسبي، وتتحدد أهميتها بحسب الترتيب الوارد في الجدول بدءاً من تطبيق المبادئ الأخلاقية للنزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية الواجبة، السرية، والسلوك المهني في سياق التدقيق وتحديد القرار المناسب للمعضلات الأخلاقية، وانتهاءً بتعزيز جودة التدقيق في جميع الأنشطة مع التركيز على حماية المصلحة العامة، فضلاً عن تقييم والاستجابة للتهديدات المحدقة بالموضوعية والاستقلالية التي يمكن أن تحدث أثناء عملية التدقيق.

كما نلاحظ من الجدول أعلاه أن الوسط الحسابي للمحور (2,88) وهو أكبر من (2,32) مما يدل على إتفاق آراء عينة البحث وبشكل كبير على إمكانية تحقيق نواتج التعلم في مجال القيم، الأخلاق، والاتجاهات المهنية وبحسب متطلبات الكفاءة المهنية الواردة في المعيار الدولي الثامن للتعليم المحاسبي كما أن معامل إختلاف الفقرات تراوحت بين

8. فيما يخص الكفاءة المهنية لمراقبي الحسابات في العراق تبين الآتي:
أ- لم نجد الاهتمام المناسب بموضوع الكفاءة المهنية لهؤلاء الشركاء في أي من نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (3) لسنة 1999 والتعديلات التاليين لهذا النظام في سنة 2011 وسنة 2013، وكذا الحال بالنسبة إلى قواعد السلوك المهني العراقية، على الرغم من أن بعض الفقرات فيها قد أتت ببعض المصطلحات الأخرى كالمهارة، الخبرة، الكفاءة، وكفاءة الأداء.

ب- وجدنا اتفاقاً واسعاً بين أفراد عينة البحث من حيث إمكانية تحقيق نواتج التعلم في المجالات الثلاثة للكفاءة المهنية وبحسب متطلبات الكفاءة المهنية الواردة في المعيار الدولي الثامن للتعليم المحاسبي، حيث كان الوسط الحسابي لكل محور من محاور الاستبانة أكبر من (2,32) مما يدل على إتفاق آراء العينة وبشكل كبير على إمكانية تحقيق نواتج التعلم للكفاءة المهنية في كل مجال من المجالات الثلاثة على حده، ففي مجال الكفاءة التقنية بلغ المتوسط الحسابي للمحور (2,69)، وفي مجال المهارات المهنية بلغ (2,83)، وأخيراً في مجال القيم، الأخلاق، والاتجاهات المهنية بلغ (2,88).

عليه يمكن القول أنه بالامكان تطبيق هذا المعيار على الشركات التضامنية لمراقبة وتدقيق الحسابات في العراق وذلك لتقييم الكفاءة المهنية لمراقبي الحسابات الشركاء، مع الأخذ بنظر الاعتبار الدور الذي يمكن أن تقوم به نقابة المحاسبين والمدققين في هذا المجال من حيث القيام بعملية التقييم باعتبارها الجهة المنظمة للمهنة والمشرفة عليها، وبالإمكان الاستفادة من نواتج التقييم في اتجاهين، الأول البحث عن السبل الكفائية بزيادة هذه الكفاءة المهنية، والآخر هو إمكانية تطوير أو تعديل مجالات الكفاءة، العناصر، أو نواتج التعلم الواردة في (IAES8) وبما يجعله ملائماً للتطبيق في بيئة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات في العراق.

5. المصادر

1.5. المصادر باللغة العربية:

- أرينز، أفين، ولوبك، جيمس، (2008)، المراجعة: مدخل متكامل، ترجمة د.محمد الديسبي، دار المريخ للنشر، الرياض.
- الرويتع، سعد بن صالح، (2002)، "أهمية التعليم المهني المستمر للمحاسب القانوني"، مجلة الإدارة العامة، المجلد 41، العدد 4، الرياض.
- القاضي، حسين، وحمدان، مأمون، (2000)، المحاسبة الدولية، الدار العلمية الدولية، عمان.
- النعمي، باسمه فالح، (2016)، "واقع استمرار التعليم المحاسبي المهني في إقليم كردستان/ العراق وسبل النهوض به - دراسة ميدانية في مكاتب مراقبة وتدقيق الحسابات"، مجلة جامعة التنمية البشرية، المجلد 2، العدد 2 (حزيران)، السليمانية.
- جريدة الوقائع العراقية، العدد 4290 في 2013/9/16، نظام رقم (3) لسنة 2013 - التعديل الثاني لنظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (3) لسنة 1999.

النهائية في عام 2015 ومن ثم في عام 2017، وإن عشرة أعوام من جهود مراجعة وتطوير هذا المعيار لتؤشر على أهمية هذا المعيار والحاجة إلى تطبيقه، مع ذلك فإن إمكانية إجراء المزيد من المراجعة والتنقيح عليه أمر وارد وذلك وفق ماينتج من مؤشرات بعد تطبيقه بصوره فعلية.

3. يعد موضوع جودة المدقق من المواضيع الحديثة والحيوية التي تستحق الاهتمام وأن يتم التركيز عليها بدرجة لا تقل عن الاهتمام بوضوح جودة التدقيق، وقد كانت الريادة في هذا المجال للاتحاد الدولي للمحاسبين مما يستوجب أن تهتم الجمعيات والمنظمات المحاسبية الأخرى بهذا الموضوع وتولييه الاهتمام الذي يستحقه، والاستفادة من الإصدارات والكتيبات والمنشورات التي صدرت عن هذا الاتحاد.

4. نظراً لأهمية الكفاءة المهنية في مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات فقد حظي هذا الموضوع في السنوات الأخيرة بالكثير من اهتمام المعنيين بالمهنة، وللوصول إلى المستوى المطلوب من الكفاءة المهنية لابد من توفر المعرفة المتأتمية من التعليم والتطوير المهني المستمر، فضلاً عن المهارة التي هي نتاج الخبرة التي يحصل عليها المهني عن طريق التدريب المستمر وبما يمكنه من تطوير أدائه المهني، وأكثر من ذلك التعامل مع الحالات التي تتطلب ممارسة الأحكام المهنية.

5. حدّد (IAESB) متطلبات الكفاءة المهنية-ضمن (IAES8)- في مجالات ثلاثة وبما يتلاءم مع طبيعة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات، كما تم تحديد العناصر الخاصة بكل مجال من هذه المجالات ونواتج التعلم المرتبطة بكل عنصر من هذه العناصر وبما يساعد المعنيين بموضوع الكفاءة المهنية من تطبيق المعيار، مع افساح المجال لإضافة مجالات كفاءة أخرى أو نواتج تعلم إضافية وبما يضيفي المرونة على هذا المعيار.

6. لقد حازت مكاتب مراقبة وتدقيق الحسابات الفردية في العراق - مقارنة بمكاتب التدقيق المؤسّسة في شكل شركات تضامنية ذات مسؤولية محدودة- على اهتمام المعنيين بالمهنة من حيث إصدار التعليمات والضوابط التي تحكم عملها، عليه فإن هناك حاجة لإصدار المزيد من التعليمات والضوابط التي تنظّم عمل هذه الشركات بشكل خاص.

7. إن صيغة شركات مراقبة وتدقيق الحسابات التضامنية غير منتشرة بشكل واسع في العراق على الرغم من أهمية هذه الصيغة من حيث توافر الخبرات المتنوعة في مكان واحد وهو الشركة، فضلاً عن أن هناك عدد جيد من مراقبي الحسابات الذين يزاوون المهنة حيث بلغ عددهم (181)^{xiii} مراقب حسابات بحسب نشرة مراقبي الحسابات لعام 2017 والصادرة عن مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات، لذا نرى من المناسب أن يتم تشجيع مراقبي الحسابات على تكوين شركات تضامنية لمراقبة وتدقيق الحسابات من خلال تقديم المزيد من المزايا والدعم لها.

- Flint, D., (1988), *Philosophy and Principles of Auditing: An Introduction*, MacMillan Education Ltd.
- FRC, (2013), *Scope and Authority of Audit and Assurance Pronouncements*, FRC Ltd., U.K.
- IAASB, (2016-2017), *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, Part 1*, IFAC, N.Y.
- IAESB, (2017), *Handbook of International Education Pronouncements*, IFAC, N.Y.
- IAESB, (2015), *Handbook of International Education Pronouncements*, IFAC, N.Y.
- IAESB, (2014a), *Handbook of International Education Pronouncements*, IFAC, N.Y.
- IAESB, (2014b), *Professional Competence for Engagement Partners Responsible for Audits of Financial Statements (Revised)*, Final Pronouncements, IFAC, N.Y.
- IAESB, (2010), *Handbook of International Education Pronouncements*, IFAC, N.Y.
- IAESB, (2009), *Handbook of International Education Pronouncements*, IFAC, N.Y.
- IAESB, (2008), *International Education Standards 1-8*, IFAC, N.Y.
- IESBA, (2016), *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants*, IFAC, N.Y.
- Ignatowski, R., (2014), "International Education Standards-Establishing the Proficiency of Accounting Professionals", Presentation prepared for STAREP Accounting and Auditing Education Community of Practice Workshop, Kishiney.
- Louwers, Timothy J., Ramsay, Robert J., Sinason, David H., Strawser, Jerry, R., & Thibodeau, Jay C., (2013), *Auditing & Assurance Services*, 5th. ed., McGraw-Hill/Irwin, N.Y.
- Robertson, Jack C., & Louwers, Timothy J., (2002), *Auditing and Assurance Services*, 10th. ed., McGraw-Hill/Irwin, N.Y.
- Sundem, Gray L., & McPeak, David, (2011), "Informing the International Accounting Education Standards Board: A Summary of IAAER/ACCA Research Projects"; Available at: www.iaaer.org/research/summary-of-IAAER/ACCA-Research-to-inform-the-IAESB-March-2011-1-pdf.
- Whittington, O.Ray & Pany, Kurt, (2004), *Principles of Auditing and other Assurance Services*, 14th. ed., McGraw-Hill/Irwin, N.Y.
- جريدة الوقائع العراقية، العدد 4223 في 2011/12/19، نظام رقم (3) لسنة 2013 – التعديل الأول لنظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (3) لسنة 1999.
- جريدة الوقائع العراقية، العدد 3807 في 2000/1/3، نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (3) لسنة 1999.
- نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين، (1983)، قواعد السلوك المهني، بغداد.
- يحيى، زياد هاشم، (2002)، " واقع التعليم المحاسبي في العراق ومتطلبات تطويره"، المؤتمر القطري للمحاسبة والعلوم المالية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
- 2.5. المصادر باللغة الأجنبية:**
- Abbasi, Nishat, (2013), "Competency Approach to Accounting Education: A Global View", *Journal of Finance and Accountancy*, July, Vol. 13.
- AICPA, (2016), *Code of Professional Conduct*, AICPA, Inc., N.Y.
- AICPA, (2006), *Generally Accepted Auditing Standards*, Available at: www.aicpa.org/Research/Standards/Auditest/AU-00150.pdf.
- Arens, Alvin A., Elder, Randal J., & Beasley, Mark, (2010), *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*, 13th. ed., Pearson Education, Inc., N.J.
- Banta, Trudy W., & Palomba, Catherine A., (2015), *Assessment Essentials: Planning, Implementing, and Improving Assessment in Higher Education*, 2nd. ed., John Wiley & Sons, Inc.
- Behn, B., Ezzell, W.F., Murphy, L.A., Rayburn, J.D., Stith, M.T., & Strawser, J.R., (2012), " The Pathways Commission on Accounting Higher Education: Charting a National Strategy for the Next Generation of Accountants", *Issues in Accounting Education*, August, Vol.27, No.3.
- Carwford, L., Helliard, C., Monk, E., & Veneziani, M., " International Accounting Education Standards Board: Organisational legitimacy within the field of professional accountancy education", *Accounting Forum* 38; Available at: www.elsevier.com/locate/accfor
- Education Committee, (2005), *Competence Requirements for Audit Professionals: Exposure Draft*, IFAC, N.Y.

پیداویسته کانی لیهاتوه پیشهیه کانی چاودییری ژمیریاری په گویره ی پیوه ری ژماره هه شتی تاییهت به فیرونی ژمیریاری "ئه ویش له ریگای تاقیکردنه وی گرمانه کانی توژیینه وه که به لیکولینه وه و بیرو بۆچون وه رگرتن له سه ره هندیگ له چاودییرانی ژمیریاری له کۆمپانیای چاودییری و ووردیینی ژمیریاری له عیراق"

پۆخته:

بابه تی جه وده ی ووردیینی بۆته جیگای گرینگی پیدانی ریخراوه کان و کۆمه لگه پیشه یه کانی ژمیریاری، ههروه ها جیگای گرینگی پیدانه له لایه ن توژیروه نوسه ره کان، به لأم بابته جه وده ی ووردیین (چاودییری ژمیریاری) ئه م گرینگیه ی پینه دراوه، له گه ل ئه مه ش یه کیتی نیوده وه له تی ژمیریاریان به نوینه رایه تی کۆمه له ی پیوه ران و فیترکاری ژمیریاری هه لساوه به پۆلی خۆی به ده رکردنی پیوه ری نیوده وه له تی ژماره هه شت بۆ فیرونی ژمیریاری "لیهاتوی پیشه یی بۆ هاوبه شه کان و پیکبه ستراوه کانی ووردیینی لیستی دارایی"، ئه وه ی که جیبه جی کرا له نیوه ی دووه می سالی 2016، وه ئه م توژیینه وه یه بابته تی فیرونی ژمیریاری گرینگیه ی و ئه و ریخراوه نیوده وه له تیانه ی ژمیریاری و گرینگی به فیرونی ژمیریاری ده دن، له گه ل گرینگی دان به پیوه ری ژماره هه شت تاییهت به فیرونی ژمیریاری له پوی سه ره لدان و پیشکه وتن، وه پیکهاته کانی و چوارچیوه ی جیبه جی کردنی له گه ل واتای لیهاتوی پیشه یی، وه داوه کراوه کانی و وه چۆنیته ی هه لسه نگانندی، وه له کۆتای دا ئاشکرکردنی تچه ند ده توانین ئه م پیوه ره جی به جی بکه ین به سه ر چاودییرانی ژمیریاری ئه وانیه ی به هاوبه ش کارده کن له کۆمپانیای چاودییری و ووردیینی ژمیریاری له خۆگره کانی عیراق ئه ویش له ریگای تاقیکردنه وی گرمانه کانی توژیینه وه که به لیکولینه وه و بیرو بۆچون وه رگرتن له سه ره هندیگ له چاودییرانی ژمیریاری له کۆمپانیای چاودییری و ووردیینی ژمیریاری له عیراق.

په یقیئن سه ره کی: لیهاتوی پیشه یی، پیوه ری ژماره هه شتی تاییهت به فیرونی ژمیریاری، کۆمه له ی پیوه ران و فیترکاری ژمیریاری، پیداویسته کانی لیهاتوی پیشه یی.

Professional Efficiency Requirements for Auditors in Accordance with the Eighth International Accounting Education Standard

"A field Study at Auditing Companies in Iraq"

Abstract:

The subject of audit quality has been taking inconsideration from many organizations and professional accounting associations, along with seeking research and writing efforts by researchers. The subject of quality of external auditor while has not received such interest. However, the International Federation of Accountants representing by the International Standards Board for Accounting Education activates a special and pioneer role when they issued the eighth international standard for accounting education "Professional Competence for Engagement Partners Responsible for Audits of Financial Statements" that was implemented starting from the second half of 2016. This study dealt with the subject of accounting education in terms of its importance, the most prominent international accounting organizations concerned with accounting education and the International Accounting Standards for Accounting Education along with an emphasis on the eighth international standard of accounting education in terms of its origins, development, its components, and the scope of its application as well as the concept of professional efficiency, its requirements, the way to evaluate, and finally explore the possibility of applying this standard to the auditors who work as partners in the accounting firms (Limited Liability Partnership) in Iraq by testing the hypothesis of this study through a field study.

Keywords: Professionalism, the Eighth International Standard for Accounting Education, the International Accounting Education Standards Board, Requirements of Professionalism.