

واقع استمرار التعليم المحاسبي المهني في إقليم كردستان/العراق وسبل النهوض به (دراسة ميدانية في مكاتب مراقبة الحسابات)*

م.د. باسمة فالح النعيمي /جامعة كويه

الملخص

تحتل مهنة التدقيق ومراقبة الحسابات مركزاً متميزاً في المجتمعات بشكل عام وتقدم خدماتها المتنوعة - ومن أبرزها تدقيق القوائم المالية - إلى العديد من المستفيدين الذين يعتمدون عليها في مجالات متعددة، ويضطلع بأداء هذه الخدمات مراقبو الحسابات الذين ينبغي أن يتمتعون بالأهلية العلمية والعملية كشرط أساسي 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، الاسباب 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 الاقليم في التعليم المهني المستمر وذلك بسبب وجود بعض المعوقات، وأن بالإمكان تجاوز هذه المعوقات من خلال وسائل وأساليب متعددة.

منهجية البحث

أولاً : 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:

* قدم هذا البحث في المؤتمر العلمي الدولي الثاني لجامعة التنمية البشرية/السليمانية/نيسان ٢٠١٥

- ١- هل يشارك مراقبو الحسابات في الاقليم وبشكل فاعل في أنشطة استمرار التعليم المحاسبي المهني؟
- ٢- ما المعوقات التي تواجه مراقبي الحسابات في الاقليم وتحد من مشاركتهم في التعليم المستمر؟
- ٣- ما السبل التي يمكن أن يتبعها كل من النقابة ومراقبو الحسابات للنهوض بواقع التعليم المستمر في الاقليم؟

ثانياً: أهمية البحث : تكمن أهمية البحث في الآتي :

- ١- 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.
- ٢- 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.

ثالثاً: أهداف البحث : تتمثل أهداف البحث في الآتي :

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

رابعاً: فرضيات البحث :

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

خامساً : مجتمع البحث والعينة :

- أ - **مجتمع البحث :** يتكون مجتمع البحث من مراقبي الحسابات في إقليم كردستان/ العراق، والبالغ عددهم (٤٠) مراقب وبحسب القائمة الصادرة عن نقابة المحاسبين والمدققين في الاقليم لسنة ٢٠١٥.
- ب - **عينة البحث :** بعد استبعاد مراقبي الحسابات الذين لم يكونوا متواجدين في الاقليم أثناء توزيع الاستبانة(شباط ٢٠١٥) والبالغ عددهم (٥) مراقبين، فقد تم التوزيع على(٣٥) مراقباً وتم استعادة (٣١) استمارة أي بنسبة (٨٨,٦%) وهي نسبة جيدة.

المبحث الأول: الإطار النظري للمبحث

أولاً: 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 .

أ: مفهوم استمرار التعليم المحاسبي المهني (*) ومجالاته .

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، ٢٠٠٣ : ٥٦) .

أما مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية (IAESB) (International Accounting Education Standards Board) التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) (International Federation of Accountants) 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 ويطوّرها ليتمكن المحاسبين المهنيين من الاستمرار في أداء أدوارهم بشكل مؤهل(٢١، ١٤، ٢٠١٤، IAESB) .

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، ٢٠٠٣ : ٣٠-٣١):

١. التعليم المهني المستمر الرسمي: وهو يركز على عملية التفاعل والمشاركة بين المتعلم وأفراد آخرين ويكون في العادة متضمناً عملية تقويم تقوم بها عدة أطراف ومن أمثلته 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 .

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

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

ب: أهمية استمرار التعليم المحاسبي المهني Importance of CPAE

تغطي 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، ويعتد استمرار التعليم المحاسبي المهني واحداً من أهم هذه المجالات، ولعل صدور المعيار الدولي السابع للتعليم المحاسبي بعنوان (استمر التطور المحاسبي) في سنة ٢٠٠٤ بعد الاختيارات التي حصلت في شركات كبرى وتلاها اختيار أكبر شركة تدقيق في العالم، خير دليل على حرص المهنة - ممثلة بالجمعيات والمنظمات المهنية - على الحفاظ على مكانتها وثقة الآخرين بها .

ويرى (IAESB) أنّ التغيير خاصية مهمة في البيئة التي يعمل فيها المحاسبون المهنيون، وأنّ الضغوطات نحو التغيير تأتي من عدة مصادر، تتضمن: العولمة، التطور في التكنولوجيا، التعقيد في الأعمال، التغييرات الاجتماعية الحضارية، واتساع مجموعة أصحاب المصالح، وأنّ المحاسبين المهنيين عن طريق مهنتهم يغيرون ويوسعون مجال قدراتهم، يطوّرون خبراتهم، وبشكل عام يحسنون قدراتهم، والقدرات يتم اكتسابها عن طريق التطوير المهني الأولي، يتم تجديدها وتحديثها و/أو توسيعها بشكل مستمر عن طريق استمرار التطوير المهني (IAESB, 2014 : 13 - 14) (١٣-١٤، ٢٠١٤، IAESB).

وتبرز أهمية التعليم المستمر عن طريق تحقيقه أهدافاً متعددة، أهمها (لظفي ، ٢٠٠٥ : ٣٦٩) :

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

ج: المسؤولية عن استمرار التعليم المحاسبي المهني :

يرى (آرينز ولوبك) أنّ " 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، ٢٠٠٢ : ١١٢)، 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 (٦٨، ٢٠١٤، IAESB).

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, ٢٠٠٤, ١٣)، ويبيّن الجدول رقم (١) جوانب مهمّة من عملية تنظيم التعليم المهني المستمر في كل من (AICPA و IFAC).

الجدول رقم (١) تنظيم التعليم المهني المستمر في AICPA و IFAC

العناصر الأساسية	AICPA	IFAC
١- الغرض الأساسي.	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.
٢- عدد الساعات أو النقاط الإلزامية للأعضاء الممارسين.	١٢٠ ساعة على مدار ٣ سنوات، ٢٠ ساعة حد أدنى سنوياً (٥٠ دقيقة للساعة).	١٢٠ ساعة كل ٣ سنوات من التعليم المنتظم، ٢٠ ساعة من التعليم المنتظم سنوياً.
٣- عدد الساعات والنقاط الإلزامية للأعضاء غير الممارسين.	٩٠ ساعة على مدار ٣ سنوات. ١٥ ساعة حد أدنى سنوياً.	١٨٠ نقطة كل ٣ سنوات بحد أدنى ٥٠ نقطة تدريب سنوياً.
٤- إخطار الجمعيات والهيئات المهنية.	يجب على كل عضو أن يقوم بإخطار المعهد باستيفائه لشروط النظام.	خيار رقم ١: الطلب من الأعضاء تقديم تقرير سنوي عن أنشطة التعليم المهني، فحص عينة من التقارير للتأكد من الإلتزام بمعايير البرنامج من ناحية التوثيق أو الحضور، يفضل أن تحدد التقارير السنوية التعليم الذي حصل عليه العضو، بدلاً من قبول عرض مبسط للاذعان. خيار رقم ٢: مطالبة الأعضاء بالاحتفاظ بوثائق عن أعمال التعليم المهني المستمر، والتي يتم تدقيقها على أساس العينة الاختبارية. خيار رقم ٣: مراجعة ل خطة التعليم أو وثائق التعليم ، لتتزم الجهات المنفذة لبرامج التعليم المهني المستمر بأن تضع نظام مراقبة فعال للبرامج للتأكد من جودتها.
٥- توثيق الإلتزام.	الاحتفاظ بسجل يوضح عدد الساعات، تفاصيل التدريب، الموقع، وتاريخه.	الاحتفاظ بسجلات لمدة ٥ سنوات كحد أدنى بعد اكتمال أنشطة التعليم.
٦- الهدف من التوثيق (مراقبة الإلتزام).	تقديم السجل إلى المعهد للتحقق من استيفائه للمتطلبات، وفق	

نظام المراجعة الدورية.		
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.	البرامج التي تسهم في الكفاءة المهنية للعضو تعتبر برامج مؤهلة كونها تتعلق بمجال المحاسبة والمراجعة، الاستشارات المهنية والإدارة والضرائب.	7- موضوعات برامج التعليم المهني المستمر (الرسمي).
قراءة المجلات المتخصصة المالية، المناقشة مع الزملاء بشأن المهنة، الانترنت. (ليست بديل للتعليم الرسمي).		8- موضوعات برامج التعليم المهني المستمر (غير الرسمي).
مرونة في الالتزام بمتطلبات التعليم المهني المستمر، الأعضاء خارج الدولة، مواقع بعيدة.		9- التوقف المؤقت عن الإلتزام بالتعليم المستمر.
	العضو غير الملتمزم يحول إلى محكمة تأديبية.	10- عدم الإلتزام بمتطلبات برنامج التعليم المستمر.

المصدر: (هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، ٢٠٠٣: ٧٣-٨٠):

The Need of CPAE

ثانيا: الحاجة إلى استمرار التعليم المحاسبي المهني

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 .

Professional Standards

أ: المعايير المهنية:

Generally Accepted Auditing Standards(GAAS)

١. معايير التدقيق المتعارف عليها

يذكر (عبدالله) أنَّ المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين كان أول من عمل جاهداً على وضع معايير أداء معينة صدرت في عام (١٩٥٤) 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 (عبدالله، ٢٠٠٤: ١٦)، وتمثل معايير التدقيق إرشادات عامة لمساعدة مراقبي الحسابات في تنفيذ مسؤولياتهم المهنية عند مراجعة القوائم المالية التاريخية، وهي تشتمل على اعتبارات الجودة المهنية مثل الكفاءة والحياد، ومتطلبات التقرير، وأدلة المراجعة (أرينز ولوبوك، ٢٠٠٨: ٤٠) .

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 " (SASI, AU201)، ويرى محمود وآخرون أنَّ 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، ٢٠١١: ٢٥)، فضلاً عن ذلك فإنَّ 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 المحاسبي وتستمر بالتدريب مع العمل لتطوير وتطبيق الأحكام المهنية في الحالات الواقعية (Robertson & Louwers, 2002, 28).

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، وأن القضايا المرفوعة ضد مراقبي الحسابات في الفترة الأخيرة أوضحت ضرورة أن يتوافر في المراقب التأهيل المهني والخبرة بالأنشطة الذي يقوم بمراجعة القوائم المالية فيها، وأن الالتزام المهني بضرورة توفر المهارات والمعرفة اللازمة أدى في العديد من الحالات التي لم يكن فيها المراجع أو المساعدين مؤهلين لأي عمل إلى اقتراح شخص آخر مؤهل، أو رفض القيام بالتدقيق (أرينز ولوبك، ٢٠٠٨ : ٤٣).

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

٢. معايير التعليم المحاسبي الدولية (IAESB) International Accounting Education Standards

قام مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية (IAESB) بوضع ستة معايير ثم أضاف المعيار السابع في عام (٢٠٠٤) وبعده المعيار الثامن في عام (٢٠٠٦)، ويقوم المجلس بمراجعة هذه المعايير وتنقيحها بصورة مستمرة، كما ظهر في آخر إصدار للمجلس في عام (٢٠١٤) الذي حل محل النسخة التي صدرت في عام (٢٠١٠)، إذ تم عرض الصيغة الأخيرة للمعايير السبعة الأولى، بينما لم تتم مراجعة المعيار الثامن إلى ذلك التاريخ (IAESB, 2014, 31)، 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, 2014, 68).

وعلى الرغم من أن المعايير الدولية للتعليم المحاسبي - بضمنها المعيار السابع - تطبق على الكيانات الأعضاء في (IFAC) إلا أن إجراء دراسة مدى تطبيق هذا المعيار في أي بلد سيكون ذا فائدة، فالمعايير الست الأولى قد جرت فيها بعض الدراسات لمقارنتها مع واقع التعليم المحاسبي في الجامعات العراقية*، وبالإمكان إجراء دراسات مماثلة بالنسبة للمعيار السابع كخطوة مفيدة نحو النهوض بالمهنة .

ب : التطورات في المهنة Developments in the profession

طالما أن 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 يجد ذاته يعد مؤشراً إيجابياً 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 لايجاد 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, ٢٠٠٢, ٤) .

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 (٢٢, ٢٠١٢).
(Gramling et.al)، أمّا النطاق الأوسع من بين هذه التقارير فهو الناتج عن خدمات التوكيد، إذ يرى (Gramling) وآخرون أنّ الفقرات التي تمّ تقديمها يمكن أن تتراوح بين القوائم المالية إلى نزاهة نظام الحاسوب إلى نوعية المنتجات والخدمات التي تباع إلى الإلتزام بالمتطلبات التنظيمية، ذلك أنّ اللجنة الخاصة لخدمات التوكيد في (AICPA) قد عرفتها بأنّها خدمات مهنية مستقلة تطوّر أو (تحسّن) نوعية المعلومات أو محتواها لمتخذي القرارات (٢٢, ٢٠١٢ Gramling et.al).

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 (٢٢, ٢٠١٢ Gramling et.al)، 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 النشأة في سوق المنافسة (قياس رضی العملاء، قياس جودة المنتج)، كذلك تقديم الاستشارات لمساعدة العميل في مواجهة المخاطر المختلفة مثل مخاطر تغيير

أسعار صرف العملات - عند دخول السوق العالمية - نتيجة أحداث سياسية غير متوقعة (محمود وآخرون ، ٢٠١١ : ٤٧) .

ويلاحظ أنّ إعداد التقرير في خدمة التوكيد يكون اختياريًا، ويمكن أن يتم إعداد التقرير للطرف الذي يطلب التوكيد فقط (Gramling et.al, ٢٠١٢،٢٢) ، لذا فإنّ محمود وآخرون يرون أنّ من المتوقع أن يحدث نمواً مطرداً في الطلب على هذه الخدمات في الوقت الذي يمكن تقديمها من منافسين آخرين من غير مراقبي الحسابات، ذلك أنّ مزاوله هذه الخدمات لا يتطلب ترخيصاً رسمياً كما هي الحال في خدمة التدقيق وخدمات الشهادة، من هنا فإنّ على مراقب الحسابات أن يحقق ميزة تنافسية في سوق خدمات التوكيد المهني عن طريق السمعة المهنية لكفاءته واستقلاله (محمود وآخرون ، ٢٠١١ : ٤٦) .

أمّا المحاسبة القضائية التي ظهرت نتيجة حاجة الجهات القضائية إلى المعلومات المحاسبية فتعرف بأنّها "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., ٢٠٠٨،٣) ، 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 إمّا أن تؤدي على شكل شهادة أو استشارة (الجليلي ، ٢٠١٢ : ١٢) .

ويجب أن تتوفر في المحاسب القضائي مهارات وخصائص تعد ضرورية لنجاحه وقيامه بعمله بشكل فاعل، من أهمها (Grippe،٢٠٠٣،٤) : التعليم والتدريب، التعليم المستمر والمتقدم في التخصصات المناسبة، الخبرة المتنوعة في مجال المحاسبة والتدقيق والقانون، مهارات الاتصال - الشفوية والكتيبية، الخبرة العملية في مجال الأعمال التجارية، القدرة على العمل في بيئة الفريق، المهارات البشرية والمرونة .

إنّ 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 .

ج: التطورات في البيئة الالكترونية Developments in the Electronic Environment

لقد شهد العالم على مدى السنوات الأخيرة من القرن الماضي تطورات كثيرة ومتسارعة في البيئة الألكترونية 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 ثمّ على مهنة المحاسبة والتدقيق، وظهر نتيجة ذلك العديد من المفاهيم والأساليب الجديدة منها الذكاء الاصطناعي ونظم الخبرة، التجارة الألكترونية والتبادل الألكتروني للبيانات، أمن المعلومات، الافصاح الألكتروني وغيرها من المستجدات .

* يمكن مراجعة (الجليلي وذنون ، ٢٠١٠) وكذلك (الחדاش،٢٠١٤)

وعلى الرغم أنّ تكنولوجيا المعلومات قد أوجدت بعض المشاكل التي تمثل تحدياً للمحاسبين في المهنة إلا أنّها 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 فإنّ مراقب الحسابات غالباً يجد أنّ المفيد بل الضروري أن يستعمل التكنولوجيا في أداء العديد من اجراءات التدقيق (Whittington and pany, ٢٠٠٤, ٢٧٤)، ويذكر (جمعه) أنّ معايير التدقيق الدولية* قد تناولت مستوى المهارة والكفاءة التي يحتاجها فريق التدقيق للقيام بعملية التدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، إذ يقدم المعيار الارشاد عندما يُوكَلُ مراقب الحسابات العمل لمساعدته ذوي المهارات في تقنية المعلومات، أو عندما يستعمل العمل الذي أجراه مراقبو حسابات آخرين أو خبراء لديهم هذه المهارات (جمعه، ٢٠٠٩: ٣٥٥).

إنّ استعمال الحواسيب الألكترونية 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 التوصل عن طريقها إلى قرار بمائل قرار الإنسان " (شادلي ، ٢٠٠٤ : ١٤)، أمّا نظم الخبرة (Expert systems) فهي إحدى تطبيقات الذكاء الاصطناعي وتعرّف بأنّها " برامج للحاسوب تحتوي على مجال المعرفة المرتبطة بجقل 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 " (لطفي ، ١٩٩٨ : ٤٨)، 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 يعنينا 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 ، ٢٠٠٤ : ١٠٠) .

ويرى (Shanteau & Hall) أنّ إلمام الخبير بأحدث التطورات في مجال مهنته، تعدّ إحدى الخصائص التي يجب أن

* معيار التدقيق الدولي رقم (٤٠١) (ISA ٤٠١)

يملكها الشخص الذي يطلق عليه لفظ الخبير (Shanteau & Hall, ١٩٨٦, ٨)، وبالتالي فإن استمرار التعليم المهني يعد ضرورة لمراقبي الحسابات لغرض الإلمام بأحدث التطورات في مجال المهنة لغرض حصولهم على لقب يؤهلهم للمشاركة في بناء نظم الخبرة، ومن جانب آخر فإن نظم الخبرة بحد ذاتها تعد وسيلة من وسائل استمرار التعليم لمراقبي الحسابات الآخرين - عدا الخبير - في المكتب، إذ تشير (شادلي) " إن 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 يزيدوا من انتاجيتهم ويرفعوا مستوى جودة قراراتهم وقدرتهم على حل المشاكل عندما لا يكون المراجع الخبير متوفراً (شادلي، ٢٠٠٤ : ٨٦ - ٨٧) .

وفضلاً عما سبق ذكره فإن التطور الآخر في البيئة الألكترونية 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 من التعامل مع نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة وما قد يرتبط بها من مخاطر تهدد أمن هذه النظم كالمخاطر التي ترتبط بالإفصاح الألكتروني - على سبيل المثال - فقد ذكر (محمود ومهدي) أن هناك مخاطر عديدة تحيط بالبيئة الألكترونية عند تحويل التقرير المالي من البيئة الورقية إلى البيئة الألكترونية لغرض توزيع هذه التقارير باستعمال شبكة الانترنت، من هذه المخاطر اختراق المواقع الألكترونية والتلاعب بمحتوى القوائم المالية، مما قد يؤثر على امكانية الاعتماد على تلك القوائم مما يتطلب اضعاف صفة المصادقية على تلك القوائم المنشورة، وفي هذا الصدد يقع العبء الأكبر على المدقق الخارجي (محمود ومهدي، بدون تاريخ : ٢) .

د: رقابة الجودة Quality Control

نظراً لكون شركات المحاسبة القانونية تعمل في بيئة تنافسية، فإنهم يعملون لتحقيق الأرباح، وأيضاً 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, ٢٠٠٢, ٤٠)، 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 لرقابة الجودة يجب أن تأخذها منشأة المحاسبة في الاعتبار عند وضع السياسات والإجراءات الخاصة بها (آرينز ولوبك، ٢٠٠٨ : ٤٥) .

إنّ البيان رقم (٨) 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, ٢٠٠٢, ٤٠)، 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, ٢٠١٠, ٣٨) .

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 الأعمال التي يمتلكون القدرة المناسبة لأدائها، وتوفر فرص التطوير المهني لهؤلاء الأفراد، وتقوم بتقييمهم، وتعويضهم، وترقيتهم بشكل فاعل (Louwers et.al, ٢٠١٣, ٥٧) .

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 النظر والذي يمكن أن يكون موضوع استمرار التعليم المحاسبي المهني واحداً من المحاور الذي تشمله هذه المراجعة .

ومن الجدير بالذكر إنّ مراجعة النظر للشركات التي تقوم بتدقيق الجهات غير العامة (nonpublic entities) يختص بها قسم خاص في (AICPA) عن طريق برنامج مراجع النظر لشركات التدقيق، أمّا شركات المحاسبة التي تقوم بتدقيق الشركات العامة فإنّها تخضع لأحكام قانون (Sox) (Sarbanes - Oxley)، 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 ، ٢٠٠٧ : ٨٧)، وقد صدر قانون (Sox) في سنة (٢٠٠٢) استجابة لاختراقات تعرضت لها المهنة كان من أبرزها (١٠، ٢٠١٢، Gramling et.al): فشل واحدة من أكبر شركات المحاسبة القانونية في العالم وهي شركة آرثر أندرسون وشركائهم .

١. حدوث أربع حالات إفلاس بل هي الأكبر في العالم، وكل منها حدث بسبب سوء التمثيل في القوائم المالية .
٢. خسائر ببلايين الدولارات في ودائع استثمار وتقاعد .
٣. ظهور شعور بأنّ المدققين لم يكونوا مستقلين عن الإدارات .
٤. 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, ٢٠٠٦, ١٩٣) .

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 المتعلقة بتقارير التدقيق (Romney&Steinbart, ٢٠٠٦, ١٩٣)، ويعدّ هذا المجلس جهة تنظيمية مستقلة، وتمحور 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 (Settled Disciplinary Orders) (SDO)، تعرّف خروقات ومثالب التدقيق، وهذه بدورها فضلا 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 اسناد أعمال التدقيق لهم مدرّبين 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 (Hanson, 2013, 51, 47).

المبحث الثاني: الجانب العملي

أولاً: مهنة مراقبة الحسابات في إقليم كردستان 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 .

أ: نظام ممارسة المهنة:

بالعودة إلى نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (٣) لسنة ١٩٩٩ - الذي ألغي بموجبه نظام مزاوله مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات المرقم (٧) لسنة ١٩٨٤ - نجد الآتي :

١. المادة (٣) 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 صراحة - لأنّ رفع كفاءة الأداء لا تتأتى إلا عن طريق استمرار التعليم المحاسبي المهني .

٢. الفقرة (ك) نصّت على أنّ من ضمن مهام مجلس المهنة (التنسيق والتعاون مع المؤسسات والمعاهد والمنظمات المهنية والعلمية داخل العراق وخارجه لرفد 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.

٣. الفقرة (ع) ضمن المادة (٣) أيضا نصّت على مهمة أخرى من مهام المجلس وهي (تشكيل أيّة لجان يراها المجلس ضرورية من بين أعضائه ومزاوولي المهنة لتسهيل تنفيذ مهامه)، هذه الفقرة تساهم وتسهل بشكل كبير تنفيذ الفقرة (و) والفقرة (ك) فلا يكفي قيام المجلس بإقرار الخطط المناسبة للتطوير وإنما 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 .

٤. ورد في الفقرة (١ - أولاً) ضمن المادة (٦) من النظام الآتي (اصدار نشرات دورية تعنى بأمر 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 (٧) لسنة ٢٠١١ وهو التعديل الأول لنظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (٣) لسنة ١٩٩٩ نلاحظ أنّ التعديل اقتصر على إلغاء نص المادة (٨) من النظام رقم (٣) واحلال نص جديد محله، كذلك إلغاء نص المادة (١٧) واحلال نص جديد محله، أما ما يتعلق بالمواد التي أوردناها وذكرنا أنّها تتعلق باستمرار التعليم المحاسبي المهني فلم يجر عليها أيّ إلغاء أو تعديل أو احلال، كذلك لم تتم إضافة أيّة مادة جديدة تتعلق بهذا الموضوع .

كما سبق يمكن القول أنّ هناك عدد من المؤشرات ضمن مواد نظام مزاول مهنة 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 (٩) لسنة ٢٠٠٨، وذلك للإفادة من بعض المواد التي وردت في هذا القانون ولها علاقة بموضوع استمرار التعليم لتتعرف على الكيفية التي يتعامل بها الديوان مع موظفيه من مراقبي الحسابات، وعن طريق مراجعة قانون الديوان نجد الآتي:

١. في المادة الثامنة الخاصة بمهام الديوان تنص الفقرة رابعا على (تنظيم دورات تعليمية لموظفي الديوان والمؤسسات الحكومية لرفع قابلياتهم 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 .

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

٣. 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 حددها بشكل واضح وهي تأليف ونشر الكتب وإلقاء المحاضرات وكلها تندرج تحت موضوع استمرار التعليم.

ب: 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 (١٢ / ١٢ / ١٩٨٣) ومنذ ذلك الحين لم تطرأ عليه أيّة تحديثات أو تعديلات، ومع ذلك نجد بعض الاشارات إلى ضرورة وجود استمرار التعليم المحاسبي المهني ضمن مواد وقواعد السلوك المهني وفق النحو الآتي :

١. ورد في المادة (١٧) ضمن الباب الثالث " الدعاية والإعلان " النص الآتي (يحق لمراقب الحسابات عند كتابته المقالات والبحوث والرسائل في المجلات والصحف أو عند مشاركته في برامج الإذاعة والتلفزيون استعمال لقبه المهني المؤهل لحمله)، نلاحظ هنا اشارة وتوجيه - وإن كانا ضمنين - إلى وسائل استمرار التعليم المحاسبي المهني التي يمكن أن يشارك فيها مراقب الحسابات .

٢. المادة (٤١) 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 والمراجعين العرب^١)، نجد في هذه المادة دعوة واضحة وصريحة إلى مراقبي الحسابات لتطوير كفاءتهم مع تحديد المجالات التي يمكن أن يشاركوا فيها لاجراء هذا التطوير، إلا أنّه من ناحية أخرى نجد أنّ 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 أنّ هذه الجهات هي المسؤولة عن تنظيم المهنة ومتابعة المهنيين لذا لا بد من أن يكون لها دور في عملية التعليم المستمر .

ثانياً الدراسة الميدانية:

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:

أ- صدق الإستبانة:

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

تم عرض الاستبانة بشكلها الأولي على مجموعة من الأساتذة المحكمين المتخصصين في مجال المحاسبة والإدارة بلغ عددهم (٥)، وبلاستفادة من آرائهم تم تعديل بعض فقرات الاستبانة وذلك للتأكد من الصدق الظاهري ومما يزيد من درجة مصداقيتها، والجدول رقم (٢) أدناه يوضح أسماء المحكمين.

جدول رقم (٢)

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 كردستان/أربيل (خبير).
السيدة جنان علي حمود	أستاذ مساعد	معهد الإدارة التقني/بغداد.
د.أسماء سلمان الجبوري	مدرس	الجامعة اللبنانية الفرنسية/أربيل.
الست حزام فالح جيحان	مدرس	معهد الإدارة التقني/بغداد.

ب- ثبات الاستبانة:

بعد توزيع الاستبانة على عينة البحث واستعادتها تم التحقق من ثبات الاستبانة من خلال معامل ألفا كرونباخ (Cronbachs Alpha) الذي بلغ (٥٧٥%) وتعتبر القيمة المقبولة لمعامل ألفا (٦٠%) فأكثر وهذا يعني أن معامل ألفا كرونباخ للإستبانة مقبول، كما تم استخراج نسبة الصدق الذاتي للاستبانة والمسمى بجذر المحك الذي بلغ (٨٦,٦%) وهي أيضا نسبة مقبولة وبذلك تكون الباحثة قد تأكدت من ثبات وصدق الإستبانة وصلاحياتها لتحليل النتائج وإختبار الفرضيات .

ج- 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:

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 ٢٠١٣ و ٢٠١٤ وتحددت الإجابات ب(نعم أو كلا)، ثم تم استخراج متوسط النسب المئوية للمحور ككل وترتيب الفقرات بحسب أهميتها وكما في الجدول رقم (٣) أدناه.

جدول رقم (٣)

النسب المئوية وترتيب الإجابات لفقرات المحور الأول

الترتيب	النسبة المئوية %	الأسئلة	ت
١٢	٣,٢٣	هل شاركت في الحلقات النقاشية التي أقامتها النقابة: - تقديم دراسة.	١
٢	٧٧,٤٢	- حضور.	
٩	١٦,١٣	هل شاركت في الحلقات النقاشية التي أقامتها جهات أخرى (جامعات، معاهد): - تقديم دراسة.	٢
٥	٥١,٦١	- حضور.	
٧	٣٢,٢٦	هل قمت بإلقاء المحاضرات في مجال الاختصاص في: - الجامعات.	٣
٧	٣٢,٢٦	- المعاهد.	
١١	٩,٦٨	هل شاركت في الدورات التدريبية ذات العلاقة بتخصصك والتي أقامتها النقابة: - تقديم محاضرة.	٤
٩	١٦,١٣	- مشاركة كمتدرب.	
٧	٣٢,٢٦	هل شاركت بالدورات التدريبية ذات العلاقة بتخصصك والتي أقامتها الجهة التي تعمل لديها: - تقديم محاضرة.	٥
٤	٥٤,٨٤	- مشاركة كمتدرب.	
٩	١٦,١٣	هل شاركت بالدورات التدريبية ذات العلاقة بتخصصك والتي أقامتها جهات أخرى: - تقديم محاضرة.	٦
٦	٤٨,٣٩	- مشاركة كمتدرب.	
١	٨٣,٨٧	هل تابعت المستجدات في مجال: - معايير المحاسبة الدولية.	٧
١	٨٣,٨٧	- معايير التدقيق الدولية.	
١	٨٣,٨٧	- معايير المحاسبة والتدقيق العراقية.	
١٠	١٢,٠٩	- معايير المحاسبة والتدقيق التي تصدرها الأمم المتحدة.	
١٠	١٢,٠٩	- معايير المحاسبة والتدقيق في الدول الأجنبية المتقدمة.	
٨	٢٩,٠٣	- معايير المحاسبة في القطاع العام الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.	
٤	٥٤,٨٤	- التعليمات الصادرة عن البنك المركزي العراقي (مصارف، شركات التأمين).	
١٢	٣,٢٣	هل قمت (في مجال تخصصك) بالآتي (واحد على الأقل): - إعداد البحوث.	٨

١١	٩,٦٨	- التقييم العلمي لبحوث مؤلفة.	
١١	٩,٦٨	- تأليف كتب.	
١٢	٣,٢٣	- ترجمة الكتب.	
١١	٩,٦٨	- كتابة المقالات لمجلة النقابة.	
٩	١٦,١٣	- كتابة مقالات لمجلات جهات أخرى.	
١٠	١٢,٩٠	- كتابة مقالات في الصحف اليومية.	
١٢	٣,٢٣	- كتابة مقالة على موقع الكتروني مختص بالمهنة.	
٩	٥٤,٨٤	هل تابعت المستحدثات في المهنة من خلال الاطلاع على: - مجلات مهنية محلية.	
٧	٣٢,٢٦	- مجلات مهنية عالمية.	
٣	٦٤,٥٢	- مجلات أكاديمية محلية.	
٩	١٦,١٣	- مجلات أكاديمية عالمية.	
٥	٥١,٦١	- منشورات من جمعيات مهنية.	
٦	٤٨,٣٩	- منشورات الاتحاد الدولي للمحاسبين.	
١٠	٣٢,٢٦	هل شاركت في المؤتمرات ذات العلاقة بتخصصك (تقديم ورقة أو حضور): - المحلية.	
٩	١٦,١٣	- الدولية.	
١١	٦٤,٥٢	هل شاركت في أعمال لجان فنية ذات علاقة بالمهنة.	
١٢	٢٩,٠٣	هل تابعت مواضيع مهنية تم نشرها على مواقع مهنية على الانترنت.	
٨	٣٣,١٤		متوسط النسب المئوية

نلاحظ من الجدول أعلاه أن النسب المئوية لفقرات المحور والتي تمثل مدى مشاركة مراقبي الحسابات لأنشطة التعليم المستمر خلال العامين الماضيين (٢٠١٣ و ٢٠١٤) قد تراوحت بين (٣,٢٣% - ٨٣,٨٧%) 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 الكتروني مختص بالمهنة، أما متوسط النسب المئوية للمحو ككل فقد بلغت (٣٣,١٤%) وهي نسبة ضعيفة وكونها أقل من ٥٠% إذا يمكن بموجبها إثبات 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 ليكرت الخماسي وكالاتي (أتفق تماماً- أتفق - محايد - لا أتفق- لا أتفق أبداً)، وموجب هذا المقياس يتم قبول الفرضية إذا كان الوسط الحسابي العام للمحور أكبر من (٣) ، ويتم رفضها إذا كان الوسط الحسابي العام للمحور أقل من (٣)، ويبين الجدول رقم (٤) نتائج التحليل.

جدول رقم (٤) الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف وترتيب الإجابات لفقرات المحور الثاني

ت	الأسئلة	الوسط الحسابي	الأنحراف المعياري	معامل الاختلاف %	ترتيب الفقرة
١	يعتقد مراقبو الحسابات أن هذه الأنشطة لن تضيف لهم الكثير في مجال عملهم في المهنة.	٢,٤٨	٠,٧٢٤	٢٩,١٩	-
٢	ليس لدى مراقبو الحسابات الوقت الكافي للمشاركة في هذه الأنشطة.	٢,٦١	٠,٦١٥	٢٣,٥٦	-
٣	بعض أنشطة استمرار التعليم المحاسبي هي أصلاً غير متوفرة حالياً لذا يستحيل المشاركة بها.	٤,٣٢	٠,٦٥٣	١٥,١٢	٥
٤	بعض أنشطة استمرار التعليم المحاسبي متوفرة حالياً ولكن شروط المشاركة بها لا تنطبق على مراقبي الحسابات.	٤,٢٣	٠,٧٦٢	١٨,٠١	٩
٥	لا يوجد إلزام من النقابة بالمشاركة في أنشطة استمرار التعليم المحاسبي المهني المتاحة حالياً.	٤,٣٢	٠,٧٩١	١٨,٣١	١٠
٦	لا يوجد تشجيع أو تحفيز من النقابة للمشاركة في أنشطة استمرار التعليم المحاسبي المهني المتاحة حالياً.	٤,٥٢	٠,٥٠٦	١١,١٩	١
٧	يواجه مراقبو الحسابات صعوبة في التعرف على:	٤,٢٩	٠,٧٣٩	١٧,٢٣	٧
	- طبيعة الأنشطة المطلوبة ومجالاتها.	٤,١٦	٠,٦٨٨	١٦,٥٤	٦
	- الأهمية النسبية لكل نشاط.	٤,٢٦	٠,٧٦٢	١٧,٨٩	٨
	- معلومات تتعلق بمكان وزمان انعقادها.	٤,٣٥	٠,٥٥٠	١٢,٦٤	٤
	- كيفية توثيق إنجاز هذه الأنشطة.	٤,٢٣	٠,٤٩٧	١١,٧٥	٢
	- التعامل مع الأنشطة التي تتم عبر الإنترنت.	٤,٥٢	٠,٥٦٩	١٢,٥٩	٣
	- التواصل مع الجهات التي تقيم أو تتبنى هذه الأنشطة.	٤,٠٢	٠,٦٥٤	١٦,٢٧	
الإجمالي					

نلاحظ من الجدول أعلاه أن الوسط الحسابي للفقرتين الأولى والثانية كان أقل من (٣) 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 (٣)، 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 المستمر المتاحة حالياً.

كما نلاحظ من الجدول أعلاه أن الوسط الحسابي للمحور (٤،٠٢) وهو أكبر من (٣) ويقع بين (٤ - ٥) مما

جدول رقم (٥) اختبار T-Test للمحور الثاني						
Test value						
٣=						
المحور	t	df	Sig.(2-tailed)	Mean	Confidence Interval 95% of The Difference	
					Lower	upper
الثاني	٥,٠٧	٣٠	٠,٠٠٠	٤,٠٢	٠,٥٧٩	١,٤٦

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 (١١,١٩% - ٢٩,١٩%) وبمتوسط عام بلغ (١٦,٢٧%) مما يدل على قبول جيد للفرضية، وللتأكد من معنوية الوسط الحسابي نختبر قيمة t وكما في الجدول رقم (٥) أدناه.

يبين الجدول رقم (٥) قيمة t المحسوبة حيث بلغت (٥,٠٧) وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي بلغت (١,٦٩٧) عند درجة حريه (٣٠) ومستوى معنويه (٠,٠٠٠)، 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 (٦) نتائج التحليل.

جدول رقم (٦) الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف وترتيب الإجابات لفقرات المحور الثالث

ت	الأسئلة	الوسط الحسابي	الأنحراف المعياري	معامل الاختلاف %	ترتيب الفقرة
١	قيام نقابة المحاسبين والمدققين في الاقليم(باعتبارها الجهة المنظمة للمهنة والمشرفة عليها) ممثلة بمجلسها بالآتي: - استحداث قسم أو وحدة في النقابة تقوم بتنظيم عملية استمرار التعليم المحاسبي المهني وتشرف عليها.	٤,١٧	٠,٤٦١	١٠,٠٦	١

١٥	٢٥,٧١	٠,٩٤٦	٣,٦٨	- 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).
١٤	١٩,٧٣	٠,٦٦١	٣,٣٥	- المراجعة الدورية لأنشطة استمرار التعليم المحاسبي المهني من قبل وحدة ضمان (رقابة) الجودة في النقابة - إن تم استحداثها - أو مجلس النقابة.
١٢	١٦,٤٣	٠,٧١٨	٤,٣٧	- تفعيل المجلة الخاصة بالنقابة وتخصيص قسم منها لمقالات مراقبي الحسابات وآخر لبحوثهم.
١٠	١٣,٨٧	٠,٥٩٩	٤,٣٢	- 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).
١١	١٤,١٣	٠,٦٢٦	٤,٤٣	- تفعيل الموقع الإلكتروني للنقابة من خلال نشر الأخبار المتعلقة بمشاركة مراقبي الحسابات في أنشطة استمرار التعليم المحاسبي المهني سواء داخل الإقليم أو خارجه.
٨	١١,٥٦	٠,٥٤١	٤,٦٨	- استحداث مجلة الكترونية للنقابة لنشر المقالات والبحوث سواء لمراقبي الحسابات أو المعنيين بالمهنة.
٤	١٠,٥٨	٠,٤٩٠	٤,٦٣	قيام وحدة استمرار التعليم المحاسبي المهني (المقترحة) في النقابة بالآتي: - وضع خطة سنوية توضح مجالات استمرار التعليم التي تقوم النقابة بتوفيرها للمراقبي الحسابات المسجلين لديها.
٧	١١,٣٨	٠,٥٣٥	٤,٧٠	- 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.
٣	١٠,٨٣	٠,٤٩٨	٤,٦٠	- 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.
٦	١١,٣٤	٠,٥٠٨	٤,٤٨	- 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.
١٣	١٩,٣١	٠,٨١٧	٤,٢٣	- تحديد الكيفية التي يقوم بها مراقب الحسابات بتوثيق النشاط الذي قام به لغرض تسجيله ضمن حقيبة التعليم المستمر وضمن الوقت المناسب.

٥	١١,٢٤	٠,٥٠٨	٤,٥٢	- 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.
٣	١٠,٨٣	٠,٤٩٨	٤,٦٠	قيام مراقبي الحسابات بالتواصل مع الجمعيات المهنية (العربية أو الأجنبية) لأغراض: الحصول على إصدارات 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).
٩	١٢,٣١	٠,٥٦٤	٤,٥٨	قيام مراقبي الحسابات بالاشتراك بالمواقع الإلكترونية المختصة بالمهنة ونشر المقالات فيها.
٢	١٠,٤٥	٠,٤٨٦	٤,٦٥	قيام مراقبي الحسابات بنشر المقالات والبحوث المختصة بالمهنة في مجلة النقابة (الحالية) أو المجلة الإلكترونية (في حال استحداثها).
	٥,٨٣	٠,٢٥٩	٤,٤٤	الإجمالي

نلاحظ من الجدول أعلاه أن الوسط الحسابي لجميع الفقرات كان أكبر من (٣)، عليه يمكن القول أن جميع الوسائل أعلاه يمكن الاستفادة منها في تطوير عملية التعليم المستمر وتحدد 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).

كما نلاحظ من الجدول أعلاه أن الوسط الحسابي للمحور (٤,٤٤) وهو أكبر من (٣) ويقع بين (٤ - ٥) 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 (١٠,٠٦) % - (٢٥,٧١) %) وبمتوسط عام بلغ (٥,٨٣) %) مما يدل على قبول جيد للفرضية، وللتأكد من معنوية الوسط الحسابي نختبر قيمة t وكما في الجدول رقم (٧) أدناه.

جدول رقم (٧) اختبار T-Test للمحور الثالث

T=Test value						
المحور	t	df	Sig.(2-tailed)	Mean	Confidence Interval 95% of The Difference	
					Lower	upper
الثالث	٢٢,١٩٢	٣٠	٠,٠٠٠	٤,٤٤	١,٢٩٨	١,٥٧٤

يبين الجدول رقم (٧) قيمة t المحسوبه حيث بلغت (٢٢,١٩٢) وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي بلغت (١,٦٩٧) عند درجة حريه (٣٠) ومستوى معنويه (٠,٠٠)، ومن ثم فإن هذا يؤدي الى قبول الفرضية الثالثة.

المبحث الثالث: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الإستنتاجات: تتمثل أهم نتائج البحث في الآتي :

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

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

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

٤. هناك تأكيدات في كل من: نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (٣) لسنة ١٩٩٩، نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (٧) لسنة ٢٠١١، وقواعد السلوك المهني العراقية على أهمية استمرار التعليم المهني، على الرغم أن معظم هذه التأكيدات وردت بشكل ضمني وليس صراحة.

٥. إن مشاركة مراقبي الحسابات في الاقليم خلال العامين الماضيين (٢٠١٣،٢٠١٤) 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.

٦. 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.
٧. 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.

ثانياً: التوصيات: بعد التوصل إلى النتائج المذكورة آنفاً نوصي بالآتي :

١. 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.
٢. 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.
٣. ضرورة قيام مراقبي الحسابات في الاقليم بالمشاركة في الفرص والبرامج التي توفرها النقابة، فضلاً عن أيّة فرص أو برامج أخرى ذات علاقة بالمهنة أو المجالات الأخرى ذات العلاقة بالمهنة، وبما يساهم في تحسين أدائهم في عملية رقابة الجودة.
٤. 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.
 ٥. 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).

المصادر

أولاً: المصادر باللغة العربية

أ- الكتب :

- ١- الشيشيني، د.حاتم محمد، أساسيات المراجعة ، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، ج.م.ع، ٢٠٠٧.
- ٢- جمعة، د.أحمد حلمي، التدقيق والتأكيد الحديث، دار صفار للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٩.
- ٣- عبدالله، د.خالد أمين، علم تدقيق الحسابات ، ط٢، دار وائل للنشر، عمان، ٢٠٠٤.
- ٤- محمود، د.رأفت سلامه، كلبونه، د.أحمد يوسف، وزريقات، د.عمر محمد، علم تدقيق الحسابات - العملي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ٢٠١١.
- ٥- لطفی، أمين السيد أحمد، المراجعة الدولية وعملة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، القاهرة، ٢٠٠٥.
- ٦- لطفی، أمين السيد أحمد، المراجعة باستخدام التحليل الكمي ونظم دعم القرار، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٨.
- ٧- أرينز، الفين، ولوبك، جيمس، المراجعة - مدخل متكامل، ترجمة د.محمد الديسطي، دار المريخ للنشر، الرياض، ٢٠٠٢.
- ٨- أرينز، الفين، ولوبك، جيمس، المراجعة - مدخل متكامل، ترجمة د.محمد الديسطي، دار المريخ للنشر، الرياض، ٢٠٠٨.

ب- الابحاث والمنشورات:

- ١- الجليلي، مقداد أحمد، وذنون، آلاء عبدالواحد، "استخدام معايير التعليم الدولية للمحاسبين المهنيين في تطوير المناهج الدراسية لمرحلة البكالوريوس في العراق"، مجلة تنمية الرافدين، العدد ٩٩، المجلد ٣٢، الموصل، ٢٠١٠.
- ٢- الجليلي، مقداد أحمد، "المحاسبة القضائية وإمكانية تطبيقها في العراق"، مجلة تنمية الرافدين، العدد ١٠٧، المجلد ٣٤، الموصل، ٢٠١٢.
- ٣- الخداش، د.حسام الدين، " تعزيز مناهج مؤسسات التعليم العالي في مجال المحاسبة وقدرات الجامعات في العراق"، (ورشة عمل عبر الفيديو/ البنك الدولي)، أربيل، ٢٠١٤.
- ٤- شادلي، سوسن بنت سلمان، "أثر نظم الخبرة على زيادة كفاءة وفعالية المراجعة الخارجية"، جامعة الملك عبدالعزيز، السعودية، ٢٠٠٤.

٥- محمود، د. بكر إبراهيم، ومهدي، نضال عزيز، " دور ومسؤولية مراقبي الحسابات في العراق تجاه الافصاح الإلكتروني للقوائم المالية"، (www.iasj.net/iasj).

٦- هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربي، القواعد العامة للتعليم والتدريب المستمر، ٢٠٠٣ . (www.gccaa.org).

ج- التقارير والنشرات :

١- جريدة الوقائع العراقية، العدد ٣٨٠٧ في ٣/١/٢٠٠٠، (نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (٣) لسنة ١٩٩٩ .

٢- جريدة الوقائع العراقية، العدد ٤٢٢٣ في ١٩/١٢/٢٠١١، (نظام رقم (٧) لسنة ٢٠١١ - التعديل الأول لنظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (٣) لسنة ١٩٩٩ .

٣- ديوان الرقابة المالية في إقليم كردستان/ العراق (قانون ديوان الرقابة المالية لإقليم كردستان/ العراق - قرار رقم (٩) لسنة ٢٠٠٨).

٤- نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين، قواعد السلوك المهني، بغداد، ١٩٨٣ .

ثانياً: المصادر باللغة الأجنبية:

أ- 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.

ب- الأبحاث 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.