



عولمة التعليم المحاسبي المهني: من الارشادات إلى المعايير الدولية للتعليم

The Globalization of Professional Accounting Education:

From Guidelines to International Education Standards

ماريئة علي صوشت

جامعة محمد بوضياف- المسيلة (الجزائر)

Maria.alisoucha@univ-msila.dz

الملخص:

معلومات المقال

من خلال هذه الدراسة تم تسليط الضوء على جهود الاتحاد الدولي للمحاسبين في مجال عولمة التعليم المحاسبي المهني، انطلاقاً من تقديمه لإرشادات التعليم الدولية، ووصولاً إلى إصداره لمعايير التعليم الدولية المراجعة. وقد وضحت الدراسة بأن معايير التعليم الدولية قائمة على المبادئ، أي على تحديد القاعدة الأساسية من الممارسات الجيدة في مجال التعليم المحاسبي المهني، الأمر الذي يتيح لهيئات المحاسبة المهنية المرونة الكافية لتحقيق متطلباتها، كما سجلت الدراسة اتجاهها دولياً نحو تبني متطلبات معايير التعليم الدولية مع اختلاف في وضعية الدول بالنسبة لهذه العملية.

تاريخ الارسال:
2021/03/29
تاريخ القبول:
2021/05/04

الكلمات المفتاحية:

- ✓ الارشادات الدولية للتعليم
- ✓ معايير التعليم الدولية

Abstract :

Article info

This study shines a light on the efforts of the International Federation of Accountants in the field of globalizing professional accounting education, starting with its presentation of international education guidelines, and ending with its issuance of revised international education standards. The study showed that international education standards are based on principles, that is, on defining the basic rule of good practices in the field of professional accounting education, which gives professional accounting bodies' sufficient flexibility to achieve their requirements. The study also recorded an international trend towards adopting the requirements of international education standards with a difference in the status of states with regard to this process.

Received
29/03/2021
Accepted
04/05/2021

Keywords:

- ✓ International Education Guidelines
- ✓ International Education Standards

. مقدمة:

شهدت الساحة الدولية خلال العشريتين السابقتين قيام الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بالعديد من الجهود في مجال التعليم المحاسبي المهني، حيث قدم خلال السنوات (2003-2006) ثنائي معايير دولية للتعليم المحاسبي المهني (IESs)، ليقوم بمراجعة أولى هذه المعايير خلال الفترة الممتدة من 2009 إلى غاية 2014، لينفذ مراجعة ثانية للبعض من هذه المعايير خلال الفترة الممتدة من 2016 إلى غاية 2019. وجهود الاتحاد بهذا الاتجاه جاءت لتؤكد على أن جودة العمل المحاسبي لا تتوقف على وجود معايير توجه الممارسات في مجال المحاسبة من معايير للإبلاغ المالي ومعايير للمراجعة وقواعد للسلوك الأخلاقي، وإنما أيضا على وجود معايير تتناول الجوانب المرتبطة ببناء وتطوير الكفاءة المهنية للمحاسبين المهنيين. وقد وجّه الاتحاد معايير التعليم الستة الأولى (IES 1-6) نحو تغطية الجوانب المتعلقة بالتعليم و التدريب المطلوب لبناء الكفاءة المهنية للمحاسبين المهنيين، ليوجه المعيارين السابع والثامن (IES 7-8) نحو توضيح المتطلبات المتعلقة بالتطوير المستمر لهذه الكفاءة.

إن أحد متطلبات عضوية الاتحاد (IFAC) كهيئة دولية تعمل على تعزيز وتقوية مهنة المحاسبة على المستوى الدولي هو التزام هيئات المحاسبة المهنية بتحقيق متطلبات معايير التعليم الدولية، وهذا وفقا لما حدده الاتحاد من خلال بيانه للعضوية (SMO2)، والاتحاد بهذا يسعى لتقليص الفروق الدولية فيما يتعلق بالمتطلبات التعليمية المرتبطة بمهنة المحاسبة، الأمر الذي يمكن أن يساهم في تسهيل حركة وتنقل المحاسبين المهنيين دوليا. وما يمكن أن نتساءل بخصوصه هنا هو المدخل (Approach) الذي اعتمده الاتحاد في تحديده لمتطلبات معايير التعليم الدولية، خاصة في ظل التنوع العالمي من حيث النظام التعليمي، القانوني، الاجتماعي، والتنوع في أدوار المحاسبين المهنيين. أيضا يمكننا التساؤل عن وضع التطبيق الدولي لمعايير التعليم الدولية، فما هي حالة الاعتماد الدولي لهذه المعايير (اعتماد كلي، جزئي، غير معتمدة)، وما شكل هذا الاعتماد (تقارب، تبني مباشر)، وما تأثير حجم السلطات الممنوحة لهيئات المحاسبة المهنية على درجة تطبيق الدول لمعايير التعليم الدولية. وبناءً عليه فإن إشكالية هذه الدراسة ستتمحور حول التساؤلين الرئيسيين التاليين:

ما المدخل الذي اعتمده الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) عند تحديده لمتطلبات معايير التعليم الدولية (IESs)؟ وما واقع التطبيق الدولي لهاته المتطلبات؟

- فرضيات الدراسة: للإجابة عن تساؤلي الدراسة وضعنا الفرضيتين التاليتين:

- إن معايير التعليم الدولية (IESs) قائمة على المبادئ (principle based standards)، أي على تحديد القاعدة الأساسية من الممارسات الجيدة المطلوبة لتحقيق من جميع الهيئات العضوة بالاتحاد الدولي للمحاسبين في مجال التعليم المحاسبي المهني، بالشكل الذي يتيح لهذه الأخيرة المرونة الكافية لتطبيق متطلبات هاته المعايير.
- هناك اتجاه دولي نحو تبني متطلبات معايير التعليم الدولية مع اختلاف في وضعية الدول بالنسبة لهاته العملية، كما أن هناك ارتباط بين درجة مسؤولة هيئات المحاسبة المهنية عن الجوانب المرتبطة بتنظيم التعليم المحاسبي المهني وبين مستوى تبني الدول لمتطلبات معايير التعليم الدولية.

- أهداف الدراسة: في اطار سعينا للإجابة عن تساؤلي الدراسة نكون قد حققنا عددا من الأهداف يأتي في مقدمتها:

- التعريف بمختلف اصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين في مجال التعليم المحاسبي المهني من الارشادات إلى المعايير الدولية للتعليم.
- التعريف بمضامين معايير التعليم الدولية، وبأهم الفروق بين مختلف اصدارات هاته المعايير.
- اعطاء صورة عن واقع التطبيق الدولي لمعايير التعليم الدولية.

- أهمية الدراسة:

إن ما يمتلكه المحاسبون المهنيون من كفاءة مهنية يعد أحد أهم دعائم تحقيق الجودة بالمعلومات المحاسبية، والكفاءة المهنية تبنى وتطور من خلال ثلاث مراحل هي التعليم المحاسبي المهني، الخبرة العملية، التطوير المهني المستمر، ومن ثم فإن وجود معايير دولية تحكم العملية التعليمية بهذه المراحل يعد من المتطلبات الأساسية لتمكين مهنة المحاسبة وممارسيها من الوفاء باحتياجات صناع القرار، وفي هذا السياق تبرز أهمية هذه الدراسة، فهي تعمل على توضيح ما تضمنته معايير التعليم الدولية من متطلبات ذات صلة بتعليم المحاسبين المهنيين.

- منهج الدراسة:

تم الاعتماد في تحقيق أهداف الدراسة على المنهج الوصفي، حيث عملنا بشكل أساسي على وصف مختلف المراحل التي مرت بها إصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين، فمن الارشادات الدولية للتعليم (IEGs) إلى المعايير الدولية للتعليم (IESs) في إصدارها الأول، إلى الإصدارين المراجعين لهاته المعايير (REVISED IESs). لنتقل بعدها إلى عرض أهم مضمين الاطار المفاهيمي الحاكم لهذه المعايير ولمختلف إصدارات مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية (IAESB)، لنوضح بعدها متطلبات معايير التعليم الدولية والتزامات هيئات المحاسبة المهنية تجاه تلبيتها، مقدمين لعدد من المعطيات العاكسة لواقع التبنى الدولي لهذه المعايير، لنختم الدراسة بجملة من النتائج والمقترحات ذات الصلة.

2. الاتحاد الدولي للمحاسبين وتطوير التعليم المحاسبي المهني.

تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) نتيجة لمبادرات قُدمت سنة 1973، ووافق عليها المؤتمر الدولي الحادي عشر للمحاسبين الذي عُقد بميونخ بألمانيا سنة 1977. والاتحاد عبارة عن منظمة مهنية تستهدف خدمة مصلحة الجمهور من خلال تعزيز أهمية، سمعة، وقيمة مهنة المحاسبة عالمياً (IFAC, 2021a)، وهذا بدعته لتطوير معايير دولية عالية الجودة وتعزيزه لاعتمادها وتنفيذها، مع تقديمه لوسائل داعمة لإعداد مهنة المحاسبة لمواجهة تحديات المستقبل، إلى جانب تحديثه في القضايا ذات الصلة بالمهنة (IFAC, 2021b).

ويعتمد الاتحاد (IFAC) على جهود مجالسه الأربعة في وضع المعايير الدولية عالية الجودة، وفي هذا الاطار يمكننا الاشارة إلى أن الاتحاد وبعد فترة وجيزة من تأسيسه اتجه إلى إنشاء أربع لجان هي لجنة التعليم، لجنة الأخلاقيات، لجنة ممارسات التدقيق الدولية، لجنة المحاسبة الإدارية. وقد تطورت اللجان الثلاثة الأولى لتصبح مجالس مجال اهتمامها هو اصدار المعايير (Standards) الدولية إلزامية التطبيق من طرف الهيئات العضوة بالاتحاد، بعد أن كانت موجهة نحو اصدار الارشادات (Guidelines) غير الملزمة لهذه الهيئات. ولقد كانت لجنة ممارسات التدقيق الدولية أول من انتقل إلى وضعية المجلس سنة 2002، ليتم خلال شهر نوفمبر من سنة 2003 إنشاء ما يعرف بـ " مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية (IAESB) " (David, Karen, Gary, 2012, p744-745)، حيث حلّ هذا المجلس محل لجنة التعليم ابتداء من سنة 2005 (مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، 2013، ص6)، ليتخذ كهدف له خدمة مصلحة الجمهور من خلال تطوير معايير تعليم دولية عالية الجودة تعزز كفاءة المحاسبين المهنيين، بالشكل الذي يسهم في تقوية مهنة المحاسبة في جميع أنحاء العالم، وفي تعزيز ثقة الجمهور بمخرجات هاته المهنة (IFAC, 2019a, p 4). ومخرجات عمل المجلس في هذا الاتجاه يمكن أن تصنف ضمن مجموعتين هما المعايير الدولية للتعليم، وأدلة التنفيذ.

- **معايير التعليم الدولية (IESs):** توضّح الممارسات الجيدة المرتبطة بتعليم المحاسبين المهنيين، ومن ثم فإنها تُعد أساساً للمقارنة المرجعية في هذا المجال، كما أن اعتمادها على المستوى الدولي سيسهم في تقليل الفروق الدولية في المتطلبات التعليمية لدور المحاسب المهني، ومن ثم في تسهيل التنقل العالمي للمحاسبين المهنيين (IFAC, 2015a, Para 6).

- وسائل دعم مادية إضافية (أدلة التنفيذ): لا يخرج هدف هذه الوسائل عن إطار مساعدة أعضاء الاتحاد من هيئات للمحاسبة المهنية على تحقيق الممارسات المحددة بمعايير التعليم الدولية، ومن أمثلة هذه الوسائل ما قدمه المجلس من أدلة تفسيرية وشارحة و أدوات (Toolkits) أتاحها بشكل مجاني على موقع الاتحاد على شبكة الأنترنت (www.ifac.org).

إن عمل مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية توقف خلال سنة 2019 بإكمالها لمراجعة معاييرها للتعليم المحاسبي (IFAC, 2021c)، ومن أجل ضمان قدرة مهنة المحاسبة على مواجهة التحديات التي تطرحها بيئة الأعمال سريعة التغير انتهج الاتحاد (IFAC) نهجاً جديداً شاملاً ومتكاملاً للنهوض بتعليم المحاسبة قائم بشكل أساسي على التشاور مع الأطراف ذات المصلحة وعلى توفير واثابة الخبرات والأدلة الداعمة في مجال التعليم المحاسبي.

3. التطور في اصدارات مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية.

من لجنة التعليم إلى مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية (IAESB) شهدت الساحة الدولية العديد من الجهود المقدمة في مجال التعليم المحاسبي المهني، ومختصر هذه الجهود هو ما سيتم تقديمه في ما يلي مع تنظيمه ضمن أربع مراحل زمنية هي:

1.3 المرحلة الأولى (1977-1998): خلال هذه المرحلة قدمت لجنة التعليم العديد من الاصدارات في إطار ما حدّته لنفسها من مهام تمثلت أساساً في تطوير الارشادات، أوراق المناقشة، وغيرها من أوراق المعلومات. وفي مجال الارشادات أصدرت اللجنة خلال الفترة الممتدة من فيفري 1982 إلى غاية ديسمبر 1995 إحدى عشر ارشادا دوليا للتعليم (IEGs)، تناولت المواضيع التالية:

- الارشادات رقم (1، 3، 4، 6، 5، 8): دُجت هذه الارشادات خلال سنة 1991 ضمن الارشاد الدولي " IEG9: التعليم قبل التأهيل ومتطلبات الخبرة والكفاءة المهنية للمحاسبين المهنيين" (Adolf, Axel, Kai-Uwe, 1999, p370). لتوضح فقرات الارشاد توجيهات لجنة التعليم بشأن متطلبات الالتحاق ببرامج التعليم المحاسبي المهني، ومحتوى هذه البرامج والتقييم والخبرة العملية السابقة للتأهيل (Donleavy, G, 1992, p45).

- الارشاد الثاني: IEG2: التعليم المهني المستمر: تم اصداره سنة 1982، وقد وُجّه نحو توضيح المتطلبات المرتبطة بإنشاء ومتابعة عملية تعليم مستمرة موجهة نحو المحافظة على كفاءة المحاسبين المهنيين وتطويرها (IFAC, 2004, para 3).

- الارشاد السابع: IEG7: التعليم والتدريب لتقنيي المحاسبة: تم اصداره سنة 1987، وكان موجّهاً نحو توضيح أهمية الدور الذي يقوم به تقنيي المحاسبة، ومتطلبات تعليمهم وتدريبهم (IFAC, 1999, Para1).

- الارشاد العاشر: IEG10: الأخلاق المهنية للمحاسبين: التحدي التعليمي والتطبيق العملي: أُصدر سنة 1992 ليشجع الهيئات العضوة بالاتحاد على مراجعة ترتيباتها المرتبطة بتعليم الأخلاق المهنية للمحاسبين المهنيين (IFAC, 1992, Para 1, 2).

- الارشاد الحادي عشر: IEG11: تكنولوجيا المعلومات في منهج المحاسبة: أُصدر سنة 1995، وهدف إلى مساعدة الهيئات المهنية على إعداد محاسبها للعمل في بيئة تكنولوجيا المعلومات، من خلال توضيحه للمعارف والمهارات المطلوب تطويرها لديهم بهذا المجال.

إن وضع لجنة التعليم للإرشادات الدولية السابقة تم في ظل ما نفذته من دراسة متأنية لأفضل الممارسات القائمة، وللطرق الأكثر فعالية للتعامل مع القضايا المثارة، ومع ذلك فإنه يمكن اعتبار هذه الارشادات المحك أو المرجع الوحيد آنذاك المكتسب لصفة الدولية ولصفة الامام بمختلف الجوانب المرتبطة بتعليم المحاسبين المهنيين، ذلك أن:

- متطلبات الاعتماد (تعليم، تدريب عملي، تقييم) المحددة بالتوجيه الثامن للاتحاد الأوروبي الصادر سنة 1984 اختصت بفتة معينة من المحاسبين المهنيين (مراجعي الحسابات القانونيين)، كما أنها لم تشمل المتطلبات المتعلقة بالتعلم المطلوب خلال مرحلة ما بعد الاعتماد (التعليم المستمر).

- الضوابط الصادرة سنة 1998 عن منظمة التجارة العالمية (WTO) والمتعلقة باللوائح المحلية المرتبطة بمتطلبات واجراءات التأهيل (Qualification) والترخيص (Licensing) فيما يتعلق بالخدمات المحاسبية لم تقدم أي تفصيل حول طبيعة هذه المتطلبات، حيث اقتصر على اشتراط عدم تشكيلها لأي عائق غير ضروري أمام تجارة الخدمات.

إن أهمية الارشادات الدولية للتعليم - خاصة الارشاد IEG9، IEG11 - برزت أيضا من خلال تشكيلها لأحد الأسس التي اعتمد عليها من طرف مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (UNCTAD) من أجل وضع منهاج عالمي للتعليم المحاسبي للمحاسبين المهنيين، حيث أصدر هذا المنهاج لأول مرة سنة 1999، ليقدم مرة أخرى بعد تنقيحه خلال سنة 2003 (UNCTAD, 2003).

2.3 المرحلة الثانية (1999 - 2008): أظهر الاطار المفاهيمي لبيانات التعليم الدولية المعدّ خلال سنة 1999 من طرف لجنة التعليم تغيرا في توجهات العمل لهذه الأخيرة، حيث ولأول مرة يُذكر بأنه قد تم تأسيس لجنة التعليم من أجل تطوير المعايير، الارشادات، أوراق المناقشة وغيرها من أوراق المعلومات، ليتم بهذا وضع لجنة التعليم في نفس المستوى مع غيرها من مجالس وضع المعايير بالاتحاد الدولي للمحاسبين. ولقد أرجع الدافع وراء توجه لجنة التعليم نحو اصدار معايير دولية للتعليم المحاسبي المهني إلى الأزمة المالية جنوب شرق آسيا (1998)، حيث توجّهت الأنظار آنذاك نحو مهنة المحاسبة والأداء المحاسبي، لتخضع المهنة للعديد من الضغوط من طرف الهيئات والمنظمات المالية وغيرها، ليقرر وقتها الاتحاد (IFAC) والشركات الكبرى للمحاسبة وغيرهم من الأطراف إنشاء المنتدى الدولي لتطوير المحاسبة (IFAD)، ليؤدي ذلك إلى انشاء لجنة مراجعي الحسابات العابرة للحدود الوطنية (TAC) ومنتدى الشركات (FOF)، لتسجل الشركات بهذا المنتدى ملاحظة بخصوص غياب معايير منظّمة للتعليم بالنسبة للمحاسبين المهنيين، ولتلمس وترى ضرورة لوجود مثل هذه المعايير كجزء من النظام الكلي لرقابة الجودة، ليوافق في ظل هذه المعطيات مجلس الاتحاد خلال سنة 2001 على ضرورة قيام لجنة التعليم بإصدار معايير للتعليم كمكمل لما تم اصداره من معايير دولية للمراجعة (Micheal, 2004, p107-108).

وفي إطار توجه لجنة التعليم نحو إصدار المعايير الدولية قامت خلال سنة 2002 بمراجعة لإرشاداتها الدولية خاصة التاسع (IEG9) والعاشر (IEG10) منها، وهذا بهدف تحويلها إلى معايير، لتوافق في اجتماعها لشهر أوت من سنة 2003 بكيب تاون على إصدار " المعايير الستة الأولى للتعليم المحاسبي للمحاسبين المهنيين " خلال شهر أكتوبر من نفس السنة (David, Karen, Gary, 2012, p745-)، لتصبح هذه المعايير واجبة التطبيق من طرف الهيئات العضوة بالاتحاد ابتداء من 2005/01/01. وقد غطت المعايير المقدّمة عددا من المواضيع عكسها ما حدّد لها من تسميات على النحو التالي:

IES1 : متطلبات الدخول إلى برنامج للتعليم المحاسبي المهني.

IES2 : محتوى برامج التعليم المحاسبي المهني.

IES3 : المهارات المهنية والتعليم العام.

IES4 : القيم، الأخلاق، المواقف المهنية.

IES5 : متطلبات الخبرة العملية.

IES6 : تقويم القدرات المهنية والكفاءة.

وبالتزامن مع اصدارها للمعايير السابقة قامت لجنة التعليم بالتصويت على إعادة عرض مشروع مراجع (Revised Draft) لمعيار تعليم محاسبي سابع يدور حول التطوير المهني المستمر للمحاسبين المهنيين، أعتمد في اعداده بشكل أساسي على ارشاد اللجنة (IEG2). كما قامت اللجنة بإصدار إطار مفاهيمي لإصداراتها الدولية ومقدّمة لمعايير التعليم خلال شهر أكتوبر من سنة 2003، لتوافق خلال

اجتماعها لشهر مارس 2004 بنيويورك على اصدار معيار التعليم السابع خلال شهر ماي من نفس السنة، ليصبح واجب التطبيق ابتداء من 01/01/2006، ليحمل وسم " (IES7) التطوير المهني المستمر: برنامج التعليم مدى الحياة والتطوير المستمر للكفاءة المهنية ". وباجتماعها بستوكهولم خلال شهر أوت من سنة 2004 نظرت لجنة التعليم في اعداد معيار تعليم ثامن يتعلق بالمتطلبات التعليمية لمراجعي الحسابات، لتوافق في اجتماعها بنيويورك خلال شهر مارس من سنة 2005 على عرض المعيار، ليتم بعدها في الاجتماع الأول لمجلس معايير التعليم المحاسبي (IAESB) بنيويورك خلال الفترة الممتدة من 28 فيفري إلى 2 مارس من سنة 2006 الموافقة على اصدار المشروع المراجع للمعيار خلال شهر ماي لسنة 2006، بتاريخ وجوب تطبيق ابتداء من 01/07/2008، ليحمل المعيار وسم " (IES8): متطلبات الكفاءة لمخترفي التدقيق ".

وكتيجة للخطوات السابقة عرفت الساحة الدولية وجود ثماني معايير دولية تغطي المتطلبات المتعلقة بتعليم المحاسبين المهنيين بصفة عامة (IES 1-7)، ومراجعي الحسابات بصفة خاصة (IES8). وقد اكتسبت معايير التعليم الدولية الثمانية اعترافا دوليا واسعا خلال الفترة الممتدة من 2003 إلى 2011 برز من خلال الاعتماد عليها من طرف عدد من الجهات، فالبنك العالمي استخدم المعايير كجزء من متطلبات تطوير استمارة استعملت كأداة تشخيصية لبيئة المحاسبة والمراجعة ببعض الدول، كما استعملت الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية (USAID) المعايير لتطوير طريقة للقياس تساعد في تحديد فجوات التنفيذ والامتثال لهذه المعايير، الأمر الذي يسمح بتخصيص ما تقدمه هذه الوكالة من مساعدات لاحقا. كما استخدم عدد من الباحثين معايير التعليم كجزء من متطلبات تطوير أداة قياس تحليلية تُعرف بمؤشر التنمية المحاسبي (ADI)، المؤشر الذي يرتب الدول من حيث تحقيقها للشفافية والمساءلة، الأمر الذي يمكن أن يستخدم كأساس للمقارنة ولعمليات التحسين المستمرة بالتقارير المالية (David, Karen, Gary, 2012, p747). وأيضا شكّلت معايير التعليم أحد الأدوات المعتمدة من طرف مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (UNCTAD) لتطوير ما أسماه بأداة التطوير المحاسبي (ADT)، الأداة الموجهة نحو مساعدة البلدان على تقييم قدرتها الحالية على تحقيق الابلاغ العالي الجودة من قبل شركاتها (UNCTAD, 2013).

3.3 المرحلة الثالثة (2009 - 2015): خلال سنة 2009 انطلق مجلس معايير التعليم المحاسبي في مشروع لتوضيح وتحديث معاييره، حيث بدأ بتنفيذ مراجعة شاملة لمقدّمة معاييره وللإطار المفاهيمي لإصدارته الدولية للتعليم، وكانت نتيجة هذه المراجعة قيام المجلس بإصدار إطار مفاهيمي لمعايير التعليم الدولية عوض الأطار ومقدّمة المعايير السابقين. وقد هدف المجلس من خلال تنقيحه لمعايير التعليم الثمانية إلى تحسين وضوحها وضمّان اتساقها مع المفاهيم الواردة بالإطار المفاهيمي الجديد، إلى جانب توضيح المسائل الناتجة عن التغيرات في بيئة التعليم المحاسبي، وعن الخبرة المكتسبة من تنفيذ معاييره بواسطة الهيئات المهنية العضوة بالاتحاد (IFAC, 2010, p3). وفيما يلي توضيح لتسميات معايير التعليم المراجعة وترتيبها وفقا لتواريخ وجوب تطبيقها من طرف الهيئات المهنية العضوة بالاتحاد (IFAC).

- IES7: التطوير المهني المستمر، أصدر سنة 2012 بتاريخ وجوب تطبيق 2014/01/01.
- IES1: متطلبات دخول برنامج للتعليم المحاسبي المهني، صدر سنة 2013، بتاريخ وجوب تطبيق 2014/07/01.
- IES2: التطوير المهني الأولي (الكفاءة الفنية)، صدر سنة 2014، بتاريخ وجوب تطبيق 2015/07/01.
- IES3: التطوير المهني الأولي (المهارة المهنية)، صدر سنة 2014، بتاريخ وجوب تطبيق 2015/07/01.
- IES4: التطوير المهني الأولي (القيم والأخلاق والمواقف المهنية): صدر سنة 2014، بتاريخ تطبيق 2015/07/01.
- IES5: التطوير المهني الأولي (متطلبات الخبرة العملية): صدر سنة 2013، بتاريخ وجوب تطبيق 2015/07/01.
- IES6: التطوير المهني الأولي (تقييم الكفاءة المهنية): صدر سنة 2012، بتاريخ وجوب تطبيق 2015/07/01.
- IES8: الكفاءة المهنية للشركاء المسؤولين عن مراجعة القوائم المالية: صدر سنة 2014، بتاريخ تطبيق 2016/07/01.

فبنهاية سنة 2014 كان هناك ثماني معايير دولية مراجعة للتعليم المحاسبي المهني، ليشير مجلس معايير التعليم المحاسبي إلى وجود بعض التعارضات بين هذه المعايير و الإطار المفاهيمي لإصداراته، ليصدر للجمهور إطار مفاهيمي جديد خلال شهر جويلية من سنة 2015 تحت وسم "إطار معايير التعليم الدولية للمحاسبين المهنيين والمحاسبين المهنيين المحتملين".

4.3 المرحلة الرابعة (2016-2019): كشفت العديد من جهود مجلس معايير التعليم المحاسبي خلال سنة 2016 (IFAC, 2016a ; IFAC, 2016e ; IFAC, 2016d ; IFAC, 2016c ; IFAC, 2016b) بأن مبادئ ومتطلبات معيار التعليم IES7 غير مفهومة بشكل واضح من طرف الهيئات المهنية، الأمر الذي ارتبط بتطبيقها لهذه المتطلبات بشكل غير متسق لا يخدم مصلحة الجمهور، وفي هذا الإطار قدم المجلس للجمهور مشروع عرض متعلق بالمعيار شهر جوان من سنة 2017 (IFAC, 2017, Para 3)، ليقدم المعيار في شكله النهائي المراجع شهر ديسمبر من سنة 2018 (IFAC, 2018a). كما أن المجلس وبناء على العديد من المعطيات قرر عدم كفاية مخارج التعلم المحددة بمعايير التعليم (IES2-4, IES8) لتعكس احتياجات التعلم والتطوير الضرورية لتمكين المحاسبين المهنيين من أداء أدوارهم بما يتلاءم مع المتطلبات الحالية والمستقبلية لبيئة الأعمال في مجال تكنولوجيا المعلومات والاتصال والشك المهني، ليقوم خلال شهر ديسمبر من سنة 2018 بتقديم مشروع عرض متعلق بهذه المعايير (IFAC, 2018b)، ليصدر المعايير في شكلها المراجع خلال شهر أكتوبر من سنة 2019. ولقد حُدّد تاريخ الأول من جانفي من سنة 2020 كتاريخ وجوب تطبيق بالنسبة للمعيار IES7 في صيغته المراجعة، كما حُدّد تاريخ الأول من جانفي من سنة 2021 كتاريخ وجوب تطبيق للمعايير المراجعة (IES2-4, IES8).

4. الاطار المفاهيمي لمعايير التعليم المحاسبي الدولية.

يستند مجلس معايير التعليم المحاسبي في اعداد معايير (IESs) على عدد من المفاهيم الأساسية التي تشكل مجتمعة ما يُطلق عليه تسمية الإطار المفاهيمي لمعايير التعليم الدولية، كما يوضح الاطار حدود بعض المصطلحات المستخدمة ضمن معايير التعليم بما في ذلك مصطلح مهنة المحاسبة، والمحاسب المهني والمحاسب المهني المحتمل. وكلها مفاهيم يحتاج أصحاب المصالح - القائمون على اعداد وتقديم برامج التعليم المحاسبي المهنية من جامعات وهيئات محاسبة مهنية وغيرهم - إلى ادراك أبعادها لتحقيق الفهم الصحيح لمضامين معايير التعليم الدولية، وفيما يلي عرض لأهم هذه المفاهيم.

- **المحاسب المهني (Professional Accountant):** هو "الفرد الذي يحقق، يظهر، ويواصل تطوير الكفاءة المهنية لأداء دور في مهنة المحاسبة والمطالب بالامتثال لقانون أخلاقيات المهنة حسب توجيهات المنظمة المهنية للمحاسبة أو السلطة القانونية المانحة لحق ممارسة مهنة المحاسبة" (IFAC, 2015a, Para12). فالمحاسب المهني هو الفرد الذي يلي متطلبات الهيئات المنظمة لمهنة المحاسبة فيما يتعلق بالكفاءة المطلوبة للدور الذي اختار تأديته بالمهنة، وهذا خلال المرحلة السابقة لتأهيله كمحاسب مهني وخلال المرحلة الموالية لها، ويُطلق على هذا الفرد خلال المرحلة الأولى تسمية المحاسب المهني المحتمل، وخلال المرحلة الموالية تسمية "المحاسب المهني".

- **الكفاءة المهنية (Professional Competence):** تُعرّف على أنها "القدرة على القيام بالأدوار وأداء الأعمال وفقا لمعايير محدّدة" (IFAC, 2015a, Para18). وقدرة المحاسب المهني على أداء متطلبات دوره وفقا للمعايير الموضوعية تتطلّب منه دمج وتطبيق مكونات ثلاث هي: (أ) الكفاءة الفنية، (ب) المهارات المهنية، (ج) القيم، الأخلاق والمواقف المهنية.

- **التعلم والتطوير:** يشير هذا المصطلح إلى عملية البناء والتطوير المستمرة للكفاءة المهنية للمحاسبين المهنيين، وهذا من خلال تنفيذ أنشطة أساسية (نظامية) تشمل التعليم، التدريب، الخبرة العملية، إلى جانب أنشطة أخرى (غير نظامية) مثل أنشطة التعلم الموجه ذاتيا، الاكتساب غير المنظم للمعلومات، الحوار التفاعلي، العمل من خلال الأنترنت، المراقبة، الملاحظة والتأمل.

- **التطوير المهني الأولي (IPD):** هو التعلم والتطوير الذي يُطوّر من خلاله المحاسب المهني المحتمل للمرة الأولى الكفاءة المهنية المطلوبة للوفاء بمتطلبات دوره المستقبلي كمحاسب مهني، وهذا من خلال مروره بثلاث مراحل هي التعليم المحاسبي المهني، الخبرة العملية، التقييم.

- **التعليم المحاسبي المهني:** هو التعليم والتدريب الذي يبني على التعليم العام، والذي يُطوّر: (أ) الكفاءة الفنية، (ب) المهارات المهنية، (ج) القيم، الأخلاق والمواقف المهنية. ومن خلال هذا التعريف للتعليم المحاسبي يمكننا ملاحظة إشارة المجلس إلى أن التعليم المحاسبي المهني يبني على التعليم العام (General Education)، والذي يعرفه على أنه التعليم الذي يتم خلال المرحلة السابقة لدخول الفرد لبرنامج تعليم محاسبي مهني، والذي يمكن أن يستمر خلال مرحلة التعليم المحاسبي المهني وخلال مراحل التعلم والتطوير الموالية، والذي يمكن أن يتناول عددا من المواضيع تشمل فهم الثقافات المختلفة، المعرفة بالقوى الاقتصادية والسياسية والاجتماعية في العالم، بهدف تطوير المعارف، المهارات، القيم الأساسية للفرد، ودعم تطويره لمهارات اتخاذ القرار، الحكم والشك المهني، ومهارة التعلم المستمر.

- **الخبرة العملية:** تشير إلى أنشطة العمل ذات الصلة بتطوير الكفاءة المهنية.

- **التقييم:** يقصد به قياس الكفاءة المهنية المطوّرة من خلال التعلم والتطوير.

- **التطوير المهني المستمر (CPD):** هو التعلم الذي يحافظ على الكفاءة المهنية للمحاسبين المهنيين ويطورها بهدف تمكينهم من مواصلة أداء أدوارهم بكفاءة، وهو يتحقق من خلال التطوير المستمر لمخرجات التعلم المحققة خلال مرحلة التطوير الأولي (IPD). والتطوير المهني المستمر يُعدّ ضرورة بالنظر إلى التغير المستمر في البيئة التي يعمل بها المحاسبون المهنيون، والتغير في متطلبات الكفاءة المهنية لهؤلاء المحاسبين نتيجةً لاتجاههم نحو تأدية أدوار جديدة ومختلفة خلال مسيرتهم المهنية (IFAC, 2015a, Para 35, 36).

5. متطلبات معايير التعليم الدولية.

وجّه مجلس معايير التعليم المحاسبي المعايير (IES 1-6) نحو تغطية الجوانب المرتبطة بالتطوير المهني الأولي للكفاءة المهنية للمحاسبين المهنيين، ليوّجه المعيارين الآخرين (IES 7-8) نحو تغطية الجوانب المرتبطة بعملية التطوير المهني المستمر لهذه الكفاءة.

1.5 متطلبات معيار التعليم الدولي IES1.

خصّص مجلس معايير التعليم المحاسبي معيار التعليم المراجع (IES1, 2013) لتحديد التزامات الهيئات المهنية فيما يتعلق بتحديد متطلبات دخول برامجها للتعليم المحاسبي المهني، حيث ألزمتها ابتداء بالحرص على أن تكون فرصة الالتحاق ببرامجها متاحة فقط للأفراد ذوي الحظوظ المعقولة لإكمالها بنجاح، مع الحرص على تحقيق المرونة في ذلك (IFAC, 2013a, Para8)، والمرونة تعني عدم المبالغة في التشدد أو التساهل بالنسبة لهذه المتطلبات، كما تشير إلى عدم مناسبة ثبات متطلبات دخول برامج الهيئات المهنية في ظل التغير المستمر في هذه البرامج والبيئة التي تُقدّم فيها، وفي الظروف التي يعمل بها المحاسب المهني المحتمل، فالهيئات المهنية يجب أن تضع آلية تمكّنها من المراجعة الدورية لمتطلبات دخول برامجها التعليمية (IFAC, 2016f, Para 2).

والهيئات المهنية ملزمة وفقا للمعيار بشرح وتوضيح الأساس وراء ما حدّدته من متطلبات لدخول برامجها، بحيث يُوجّه هذا الشرح لمختلف الأطراف ذات العلاقة، بما في ذلك الأفراد الراغبين في احتراف مهنة المحاسبة، كما أنها ملزمة بإتاحة هذه المتطلبات وغيرها من المعلومات ذات الصلة للجمهور (IFAC, 2013a, Para 10)، سواء كان ذلك من خلال موقعها الإلكتروني أو ما تقدّمه من منشورات مطبوعة (IFAC, 2016f, Para 5). وما يتم تقديمه من معلومات يجب أن يتسم بالوضوح، الصدق، الدقة، وهو قد يشمل التالي:

(IFAC, 2016g, Para 8)

- **معلومات أساسية:** يدخل ضمن هذا قيام الهيئة المهنية بالتالي:
- اعطاء لمحة عامة عن برنامجها التعليمي، وتحديد مخرجات التعلم المطلوب إظهارها من المحاسب المهني المحتمل بإكماله لهذا البرنامج مقدّمةً في شكل خريطة للكفاءة.
- تحديد المؤهلات العلمية المطلوبة من أجل دخول برنامجها التعليمي، وتحديد مسارات التعلم البديلة والمقبولة من أجل دخول هذا البرنامج، ومثال ذلك تحديد عدد سنوات الخبرة العملية المطلوبة لغير حاملي الشهادات الأكاديمية.
- تحديد المتطلبات التكنولوجية للتعلم، ومثال ذلك قدرة الفرد على استخدام عدد من برامج الكمبيوتر.
- **معلومات إضافية:** ويدخل ضمن هذا:
- تقديم معلومات حول طريقة تقديم البرنامج التعليمي: دوام كلي أو جزئي، من خلال الشبكة (On-line)، عن بعد (Distance) أو من خلال الدمج (Blended model).
- تقديم إحصائيات حول معدلات النجاح بالبرنامج في صورة كلية، وفي صورة تفصيلية مرتبطة بعدد من العوامل ذات الصلة من قبيل مسارات دخول البرنامج التعليمي وطرق تنفيذه، فتقدم الإحصائيات في ارتباطها بالطلبة الداخلين للبرنامج على أساس الشهادة الثانوية، الشهادة الجامعية بتخصص محاسبي، الشهادة الجامعية العامة (تخصص غير محاسبي)، الخبرات العملية، وفي ارتباطها بطلبة التعليم عن بعد، وطلبة التعليم التقليدي (وجها لوجه) (IFAC, 2016f, Para 5).
- تحديد الالتزامات المالية للبرنامج، مع قيام الهيئات المهنية بتضمين موقعها على شبكة الأنترنت بروابط اتصال خاصة بالهيئات المقدّمة للمنح الدراسية (Bursaries)، وغيرها من الجهات الراغبة (مستخدمين وغيرهم) في تقديم التمويل والدعم المالي للمحاسبين المهنيين المحتملين.
- تحديد الالتزامات الزمنية للبرنامج، مع إمكانية قيام الهيئات المهنية بتقديم أداة تشخيصية (On-line diagnostic tool) من خلال موقعها على الشبكة تسمح للفرد بتنفيذ مقارنة بين ما هو متاح له من وقت وبين ذلك المطلوب للبرنامج.
- معلومات حول منهجية التقييم بالبرنامج، مع تقديم أدوات للتقييم الذاتي (Self-assessment) تكون موجّهة لمساعدة الأفراد على تحديد مدى اتجاههم نحو المهنة (المحاسبة والمراجعة).
- توضيح فرص العمل المتاحة للفرد بنجاحه في إكمال البرنامج التعليمي، مع تقديم الإحصائيات الداعمة لذلك.
- إن الاطلاع على مضمون المعيار IES1 في إصداره لسنة 2003 ومقارنته بإصداره لسنة 2013 يسمح لنا بملاحظة أن الإصدار الحالي للمعيار لم يضع شروطاً بذاتها يجب على الهيئات المهنية وضعها كمتطلبات لدخول برامجها للتعليم المحاسبي المهني، وإنما ترك الأمر منوطاً بالتزامها الأخلاقي بتحقيق العدالة في ذلك، وهو بهذا يخالف الإصدار السابق له الذي أوجب أن يكون ما تضعه الهيئات المهنية من متطلبات لدخول برامجها معادلاً على الأقل لشروط القبول بدراسة مرتبطة بالحصول على شهادة جامعية معترف بها أو ما يعادلها (IFAC, 2008, p 28-30)، والتغيير بالمعيار جاء ليتفق مع ممارسات العديد من الهيئات المهنية التي لا تشترط الشهادة الجامعية بمجال محاسبي كمطلب لدخول برامجها، فهناك من الهيئات من يتيح دخول برنامجها للفئة المحققة لخبرة عملية مناسبة دون تحقيقها للشهادة الجامعية مثل هيئة المحاسبين المهنيين المعتمدين في كندا (CPA Canada, 2021).

2.5 متطلبات معايير التعليم الدولية IES 2-4.

- الكفاءة الفنية (Technical Competence) للمحاسب المهني هي " قدرته على تطبيق المعارف المهنية لأداء دوره وفقاً لما حدّدته المعايير " (IFAC, 2019b, Para 1)، والمعارف المهنية هي " تلك المواضيع التي تتعلق بالمحاسبة وغيرها من المواضيع التجارية، والتي تشكل

معا هيكل المعارف الأساسية للمحاسب المهني" (IFAC, 2015b, p 137). وقد صنّف مجلس معايير التعليم المحاسبي هذه المواضيع من خلال معياره المراجع (IES2، 2019) الموسوم بـ: التطوير المهني الأولي (الكفاءة الفنية) ضمن إحدى عشرًا مجالًا للكفاءة (المحاسبة المالية واعداد التقارير، المحاسبة الادارية، التمويل والادارة المالية، الضرائب، المراجعة وخدمات التأكيد، الحوكمة والرقابة الداخلية، قانون الأعمال، تكنولوجيا المعلومات، الأعمال والبيئة التنظيمية، الاقتصاد، الادارة واستراتيجية الأعمال)، حيث حدّد بالنسبة لكل مجال من هذه المجالات مستوى الكفاءة ومخرجات التعلم مطلوبة الاظهار من المحاسب المهني المحتمل بنهاية مرحلة التطوير الأولي.

أما من خلال معياره المراجع IES4: التطوير المهني الأولي (القيم والأخلاق والمواقف المهنية) فإن مجلس معايير التعليم المحاسبي عرف الأخلاق، القيم، المواقف المهنية على أنها " السلوك المهني والخصائص التي تُعرّف المحاسبين المهنيين كأعضاء بالمهنة " (IFAC, 2019c, Para A3)، ليوضح بأنها تتضمن التزامًا من طرف المحاسبين المهنيين بالكفاءة الفنية، المهارات المهنية، السلوك الأخلاقي، والأداء بطريقة مهنية مع السعي لتحقيق التميز بما في ذلك الالتزام بتحسين والتعلم المستمر، والالتزام بالمسؤولية الاجتماعية بما في ذلك الوعي بمصلحة الجمهور ومراعاتها. والمجلس يؤكد من خلال المعيار IES4 تأييده للاتجاه القائل بإمكانية تعليم الأخلاق، حيث وضّح من خلاله مخرجات التعلم المرتبطة بهذه العملية في علاقتها بثلاث مجالات للكفاءة هي: الشك والحكم المهني، المبادئ الأخلاقية، الالتزام بمصلحة الجمهور.

كما وضّح المجلس من خلال المعيار IES4 بأن المضامين المرتبطة بالأخلاق و المواقف المهنية يمكن أن تُقدّم في بداية برنامج التعليم المحاسبي المهني كموضوع أو كمقياس منفصل، على أن يتم دمجها في المقررات الأخرى للبرنامج بتطور المحاسب المهني المحتمل في مساره التعليمي، وهذا بهدف تمكينه من إدراك الآثار والارتباطات المتسعة للأخلاق (IFAC, 2019c, Para A15)، والمجلس يتطلب هنا أن يحتوي ما تصمّمه الهيئات المهنية من أنشطة للتعليم الأخلاقي على أنشطة للتأمل أو الانعكاس (Reflective Activity) تكون مسجلة وموثّقة (IFAC, 2019c, Para 13)، وهذا بإعداد المحاسب المهني المحتمل لأحد العناصر التالية: (IFAC, 2019c, Para A36)

- سجلات تعكس تعلمه وأنشطته للتأمل.
 - بورتفوليو يتضمن تطورات الشخصية.
 - يومية يسجل بها الحوادث المهمة التي تعرض لها.
- وهنا يوضّح المجلس إمكانية قيام الهيئات المهنية بتوفير العناصر التالية: (IFAC, 2019c, Para A37-A38)
- دليل للمحاسبين المهنيين المحتملين والمحاسبين المهنيين يوضّح من خلاله طبيعة، شكل، محتوى التوثيق والتسجيل الذي يجب تحقيقه في إطار أنشطة التأمل، وطبيعة الحالات الأخلاقية الممكنة التسجيل في إطار القوانين المعمول بها.
 - دليل للمشرفين على الخبرات العملية للمحاسبين المحتملين، يستهدف تمكينهم من تقديم الدعم المناسب للمحاسبين المهنيين المحتملين من أجل تنفيذ أنشطة التأمل المطلوبة.

ومن خلال معياره المراجع IES3: التطوير المهني الأولي (المهارة المهنية) عرّف مجلس معايير التعليم المحاسبي المهارات المطلوبة للمحاسبين المهنيين على أنها " المهارات الذهنية، الاجتماعية والاتصالية، الشخصية، والتنظيمية التي يقوم المحاسب المهني بدمجها مع الكفاءة الفنية، والقيم، الأخلاق، والمواقف المهنية من أجل اظهار الكفاءة المهنية" (IFAC, 2019d, Para 1). فالمهارات المهنية المطلوبة للمحاسبين المهنيين جاءت مصنّفة بالمعيار ضمن أربع مجالات للكفاءة حدّد هدف كل منها على النحو التالي:

- المهارات الذهنية: اكتساب المحاسب المهني المحتمل للمهارات الذهنية يرتبط ببناء قدرته على حل ما يواجهه من مشاكل، وعلى اتخاذ القرارات، وممارسة الحكم الجيد في الحالات التنظيمية المعقدة.
- المهارات الاجتماعية والاتصالية: تمكّن هذه المهارات المحاسب المهني من العمل مع غيره لتحقيق المصلحة العامة للمنظمة.

- المهارات الشخصية: تساعد هذه المهارات المحاسب المهني المحتمل على تحسين شخصيته، وعلى تحقيق متطلبات تعلمه الفردي المستمر.

- المهارات التنظيمية: من خلال اكتسابه لهذه المهارات سيكون المحاسب المهني المحتمل قادرا على العمل بفعالية في المنظمة، وعلى تحقيق أفضل النتائج أو المخرجات من خلال استخدام ما هو متاح من موارد مادية وطاقات بشرية.
إن الجدول رقم (1) يعطي صورة عن كيفية عرض مخرجات التعلم الواردة بالمعايير (IES 2-4). وهذا في صلتها بأحد مجالات الكفاءة المحددة ضمن المعيار (IES4).

الجدول 1: مخرجات التعلم المرتبطة بالقيم، الأخلاق، المواقف المهنية ضمن معيار التعليم الدولي IES4 .

| مخرجات التعلم | مجالات الكفاءة (مستوى الكفاءة) |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> - يشرح دور وأهمية الأخلاق في علاقتها مع مهنة المحاسبة، ومفهوم المسؤولية الاجتماعية. - يشرح دور الأخلاق في علاقتها مع الأعمال، ومع الحوكمة الرشيدة. - يحلل العلاقة المتبادلة بين الأخلاق والقانون، بما في ذلك العلاقة بين القانون، اللوائح، ومصصلحة الجمهور. - يحلل نتائج السلوك غير الأخلاقي على الفرد، المهنة، المجتمع. | <p>3. الالتزام بمصلحة الجمهور (متوسط)</p> |

Source: (IFAC, 2019c, Para 11).

ويرفق المجلس بكل مجال كفاءة محدد ضمن المعايير المراجعة (IES 2-4, 2019) تحديدا مستوى الكفاءة المطلوب اظهاره من المحاسب المهني المحتمل، مع توضيحه بأن هذا المستوى يحدد في ظل مجموعة من العوامل ذات الصلة بالمحاسب المهني، منها درجة تعقد البيئة التي سيعمل بها، درجة تعقد وتنوع المهام المكونة للدور المطلوب منه، درجة حاجته لمعارف متخصصة، درجة تأثيره على أعمال الآخرين وعلاقة عمله بعمل الآخرين، مستوى الحكم الذاتي للمحاسب المهني، ومستوى الحكم المهني المطلوب منه. وفيما يلي وصف لمخرجات التعلم المرتبطة بكل مستوى من مستويات الكفاءة المحددة ضمن معايير التعليم الدولية (أساس، متوسط، متقدم).

- المستوى الأساس (Foundation): مخرجات التعلم بالمستوى الأساس ترتبط بحالات العمل التي تتصف بدرجة غموض، تعقد، وعدم تأكد منخفضة، وهي تركز عادة على تطلب أن يكون المحاسب المهني المحتمل قادرا على القيام بالتالي:

- يُعرّف، يشرح، يلخص، يفسر المبادئ والنظريات ذات العلاقة مع مجال الكفاءة بالشكل الذي يمكنه من أداء مهامه تحت إشراف مناسب.

- يؤدي المهام الموكلة إليه باستخدام المهارات المهنية المناسبة.

- يدرك أهمية القيم المهنية، الأخلاق، الاتجاهات أثناء تأديته للمهام الموكلة إليه.

- يحل المشاكل البسيطة، ويحل المشاكل المعقدة للمشرفين عليه أو لذوي الخبرات المتخصصة.

- يوفر المعلومات ويشرح الأفكار بطريقة واضحة مستخدما الاتصال الشفهي والكتابي.

- المستوى المتوسط (Intermediate): مخرجات التعلم بالمستوى المتوسط ترتبط بمجالات العمل التي تتصف بدرجة غموض، تعقّد، وعدم تأكّد متوسطة، وتتركز عادة على أن يكون المحاسب المهني المحتمل قادرا على القيام بالآتي:
 - التطبيق المستقل، المقارنة، تحليل المبادئ والنظريات ذات العلاقة مع مجال الكفاءة الفنية، بالشكل الذي يمكنه من أداء المهام الموكّلة إليه واتخاذ القرارات.
 - الجمع بين الكفاءة الفنية والمهارات المهنية لتنفيذ مهام العمل.
 - يطبق القيم المهنية، الأخلاق، الاتجاهات أثناء تأديته لعمله.
 - يعرض المعلومات ويشرح الأفكار بطريقة واضحة مستخدم المعلومات المالية وغير المالية باستخدام الاتصال الشفهي والكتابي.
- المستوى المتقدّم (Advanced): مخرجات التعلم بالمستوى المتقدّم ترتبط بمجالات العمل التي تتصف بمستويات عالية من الغموض، التعقّد، وعدم التأكد، وهي تتركز عادة على تطلّب أن يكون المحاسب المهني المحتمل قادرا على القيام بالآتي:
 - اختيار ودمج المبادئ والنظريات من مجالات مختلفة للكفاءة الفنية من أجل قيادة وإدارة المشاريع والأعمال الموكّلة إليه، ومن أجل تقديم التوصيات المناسبة لاحتياجات أصحاب المصالح.
 - دمج الكفاءة الفنية والمهارات المهنية من أجل إدارة وقيادة المشاريع والعمل الموكّل إليه.
 - إصدار أحكام حول سبل العمل المناسبة بالاعتماد على القيم المهنية، الأخلاق، الاتجاهات.
 - القيام بالتقييم، البحث، الحل للمشاكل المعقّدة، مع وجود اشراف محدود عليه، وتقديم الاستشارات المناسبة، وتطوير الحلول للمشاكل والمواضيع المعقّدة.
 - العرض والشرح المستمر والمقنع للمعلومات ذات الصلة بمجموعة واسعة من أصحاب المصالح.
- إن الوصف السابق لمستويات الكفاءة يمكن أن يشكل مع مخرجات التعلم المحدّدة بمعايير التعليم (IES 2-4) معلومات يمكن الاعتماد عليها من قبل الهيئات العضوة بالاتحاد وغيرها أثناء تصميم برامج التعليم المحاسبي الموجهة نحو تلبية احتياجات أدوار وتخصصات متعدّدة للمحاسبين المهنيين، مع الأخذ بعين الاعتبار ما أشار إليه مجلس معايير التعليم المحاسبي ضمن معايير (IES 2-4) من حيث أن:
 - مخرجات التعلم المحدّدة بالنسبة لمجالات الكفاءة بالمعايير تشكل القاعدة الأساسية التي تمكن المحاسبين المهنيين من التخصص مستقبلا بمختلف الأدوار المحاسبية، كما أن مستوى الكفاءة المحدّد لها يمثل الحد الأدنى الذي لا يمكن الانخفاض عنه، والمطلوب اظهاره من كل المحاسبين المهنيين المحتملين بغض النظر عن تخصصاتهم وأدوارهم المستقبلية.
 - يمكن للهيئات المهنية المقدّمة لبرامج تعليم محاسبي مهني تُعدّ المحاسبين المهنيين المحتملين للعمل بقطاعات صناعية خاصة، أو لممارسة أدوار خاصة (محاسبين إداريين، مراجعين) القيام ب:
 - رفع مستوى الكفاءة المطلوب لبعض مجالات الكفاءة (مثلا مجال الكفاءة المتعلق بالحاسبة الادارية بالنسبة للبرامج الموجهة نحو إعداد محاسبين إداريين).
 - إضافة مجالات جديدة للكفاءة.
 - تحديد مخرجات تعلم إضافية بالنسبة لمجالات الكفاءة المحدّدة بمعايير التعليم.
 - يمكن تحقيق مخرجات التعلم المرتبطة بمجال محدّد للكفاءة من خلال أكثر من مقرر تعليمي واحد ذو صلة مباشرة بهذا المجال، فمثلا يمكن تحقيق مخرجات التعلم لمجال المحاسبة المالية والتقارير بالنسبة لمكون الكفاءة الفنية للمحاسب المهني المحتمل من خلال مقررين أو أكثر موجهين لتناول الجوانب المرتبطة بالحاسبة المالية وإعداد التقارير، كما يمكن تحقيق مخرجات التعلم المرتبطة بمجال محدّد للكفاءة

من خلال مقررات مختلفة ومتعددة لا تكون موجهة أساسا لتناول هذا المجال، وهذا الأمر يكون الهدف منه مساعدة المحاسبين المهنيين المحتملين على فهم كيفية ترابط المقررات التعليمية أو المكونات الفردية للمعرفة، فيمكن مثلا تحقيق مخرجات التعلم المرتبطة بمجال تكنولوجيا المعلومات من خلال دمج المواد ذات الصلة بها ضمن مقررات تركز أساسا على المحاسبة الإدارية أو المراجعة وخدمات التأكيد، كما يمكن تحقيق مخرجات التعلم المرتبطة بمجال الشك والحكم المهني من خلال مقررات مختلفة لا تكون موجهة أساسا لتناول المواضيع المرتبطة بهذا المجال.

إن متطلبات مجلس معايير التعليم المحاسبي من خلال المعايير (IES 2-4)، جاءت واحدة وتمثلت في ضرورة قيام الهيئات المهنية بتنفيذ

العمليات التالية: (IFAC, 2019b, Para 7-9, IFAC, 2019d, Para 7-9, IFAC, 2019c, Para 11, 12, 14)

- وصف وتحديد مخرجات التعلم المطلوب إظهارها من المحاسبين المهنيين المحتملين بنهاية مرحلة التطوير الأولى فيما يتعلق بالمكونات الثلاث للكفاءة المهنية - كفاءة فنية، مهارات مهنية، قيم وأخلاق مهنية - مع مراعاة تغطية ما يتم وصفه وتحديدته من مخرجات لتلك المحددة ضمن المعايير الثلاثة للمجلس.

- انشاء أنشطة تقييم مناسبة لقياس تحقيق المحاسب المهني المحتمل لمخرجات التعلم المحددة بالنسبة لكل مكون من المكونات الثلاث للكفاءة المهنية.

- المراجعة والتحديث الدوري لبرامج التعليم المحاسبي المهني، وهذا بهدف ضمان تمثيلها لمتطلبات بيئة عمل المحاسبين المهنيين المعقدة وسريعة التغيير، والفترة المناسبة لإجراء مثل هذه العملية هي كل ثلاث أو خمس سنوات، مع تفضيل أن يتم ذلك بشكل أكثر تقاربا من أجل الأخذ بعين الاعتبار لأي تغيرات بالقوانين، اللوائح والمعايير ذات العلاقة بأدوار المحاسبين المهنيين.

إن الاصدار الأول لمعايير التعليم (IES2-4, 2003) اقتصر على تحديد مواضيع المعرفة مطلوبة التقديم ضمن برامج التعليم المحاسبي المهني، على خلاف الاصدار المراجع لهذه المعايير (IES2, 2014a; IES3, 2014b; IES4, 2014c) والذي حدّد إلى جانب مجالات الكفاءة المطلوبة للمحاسبين المهنيين مخرجات التعلم بالنسبة لكل مجال من هذه المجالات. كما أن الاصدار المراجع للمعايير لم يحدّد مدة معينة لبرامج التعليم المحاسبي المهني على عكس سابقه الذي حدّدتها في عامين دراسيين بدوام كامل (على الأقل) أو ما يكافئها في حالة الدوام الجزئي. والاصدار الحالي للمعايير (IES2-4, 2019) يتميز عن سابقه بمخرجات التعلم المضافة في مجال تكنولوجيا المعلومات والاتصال والشك المهني.

3.5 متطلبات معيار التعليم الدولي IES5.

أزم المعيار المراجع (IES5): التطوير المهني الأولي متطلبات الخبرة العملية) الهيئات المهنية بمطالبة المحاسبين المهنيين المحتملين بإكمال فترة محددة للخبرة العملية قبل انتهاء مرحلة التطوير الأولي (IFAC, 2013b, Para 11)، وهذا بالنظر إلى أهمية هذه الفترة، فهي تسمح بتزويد المحاسب المهني المحتمل بالمعرفة والفهم المرتبط ببيئة عمله، كما تمكنه من ربط العمل المحاسبي بغيره من الوظائف بالمنظمة، ومن تطوير القيم، والأخلاق المهنية المطلوبة من خلال ما يواجهه من مواقف حقيقية للعمل. والجانب فارق الأهمية بالنسبة لفترة الخبرة العملية بالإضافة إلى مساهمتها المباشرة في تطوير الكفاءة المهنية للمحاسب المهني المحتمل هو تمكينها لهذا الأخير من اظهار الكفاءة المحققة، على خلاف دراسته للتأهيل الأكاديمي أو المهني والتي وإن كانت مناسبة لاكتسابه وإظهاره للمعرفة المهنية المحاسبية إلا أنها لا تظهر في حدّ ذاتها تحقيقه الفعلي للكفاءة المطلوبة لدوره (IFAC, 2013b, Para A4).

المطلب الثاني للمعيار IES5 تمثل في وجوب حرص هيئات المحاسبة المهنية على أن يكون ما تتطلبه من خبرة عملية كافيًا (Sufficient) لتمكين المحاسبين المهنيين المحتملين من إظهار اكتسابهم للكفاءة الفنية، المهارات المهنية، القيم، الأخلاق والمواقف المهنية

الضرورية لأداء دورهم كمحاسبين مهنيين (IFAC, 2013b, Para 12). والمقصود بالكفاية هو اتصاف الخبرة العملية بأنها مزيج من المعرفة والتطبيق، العمق والاتساع، والدمج لمواد من مجالات مختلفة تُطبَّق على مجموعة من الحالات أو السياقات. ويتحدد اتساع الخبرة العملية في اطار عدد من العوامل كطبيعة دور المحاسب المهني، مستوى المهنة المطلوب منه، القوانين المحلية أو الوطنية، متطلبات السلطات التنظيمية وتوقعات الجمهور فيما يتعلق بالكفاءة المهنية للمحاسب المهني. كما يتحدد عمق الخبرة العملية في اطار عدد من العوامل كدرجة تنوع أو تعقد مهام المحاسب المهني ومستوى حكمه الذاتي، ومستوى الدعم الاشرافي والرقابي الموقَّر له (IFAC, 2013b, Para A5). وهذا يعني بأن ما يتم تحديده بالنسبة لمكون الخبرة العملية قد يختلف من هيئة مهنية إلى أخرى، كما قد يختلف بالنسبة للهيئة الواحدة باختلاف أدوار المحاسبين المهنيين التي تغطيها من خلال ما تقدمه من برامج تعليمية.

ويدخل أيضا في اطار عمل الهيئات المهنية على تحقيق الكفاية في متطلباتها للخبرة العملية قيامها بالربط بين الخبرة العملية والتعليم المحاسبي المهني كشكلين للتعلم ضمن مرحلة التطوير الأولي، وفي هذا السياق قد تقوم الهيئات المهنية بإنشاء إطار للخبرة العملية يكون مناسباً لبيئتها ومُوجَّهاً للأطراف ذات الصلة بتحقيق هذه الفترة نحو المجالات التي يجب تحقيق الخبرة العملية فيها.

وبالإضافة إلى ما سبق يتطلب المعيار IES5 أن تكون الخبرة العملية للمحاسب المهني المحتمل مسجلة وموثقة بالتوافق مع الشكل المحدد من قبل الهيئات المهنية، مع ضرورة تأكيد هذه الخبرة بأدلة قابلة للتحقق منها (IFAC, 2013b, Para 18)، والدليل القابل للتحقق منه هو الدليل الموضوعي القابل للإثبات والمحتفظ به في شكل كتابي أو إلكتروني. وفترة الخبرة العملية يجب أن تنفذ تحت إشراف مشرف يتمثل دوره في توجيه المحاسب المهني المحتمل نحو تحقيق متطلبات الهيئات المهنية (IFAC, 2013b, Para A15)، مع ضرورة الزام هذا المشرف بالمراجعة الدورية لتسجيلات الخبرة العملية للمحاسب المهني المحتمل (IFAC, 2013b, Para 19).

وفي اطار تسهيل تنفيذ فترة الخبرة العملية قد يكون من الضروري تقديم ارشاد كتابي للأطراف ذات الصلة بهاته الفترة بما في ذلك المستخدم، المشرف على الخبرة العملية، المحاسب المهني المحتمل (IFAC, 2013b, Para A19(b))، بحيث يوجه هذا الارشاد نحو توضيح مسؤوليات كل طرف من هذه الأطراف وواجباتهم تجاه تنفيذ هذه الخبرة.

إن المطلب الأخير بالمعيار IES5 يرتبط بوجود قيام الهيئات المهنية بإنشاء أنشطة تقييمية مناسبة للتأكد من تحقيق المحاسب المهني المحتمل لخبرة عملية كافية، ومن اكماله للفترة المطلوبة لها (IFAC, 2013b, Para 20). وقد يدخل ضمن هذه الأنشطة التقييمي يمكن العمل، التقييم بالاعتماد على العروض الكتابية (قد يصاحبها عروض شفوية) المقدمة من المحاسبين المهنيين المحتملين، وغيرها من الأنشطة التقييمية المحددة ضمن معايير المجلس IES 2-4.

4.5 متطلبات معيار التعليم الدولي IES6.

تضمن معيار التعليم المراجع IES6: التطوير المهني الأولي (تقييم الكفاءة المهنية) ثلاث متطلبات تمثلت أولا في ضرورة قيام الهيئات المهنية بتقييم ما إذا كان المحاسب المهني المحتمل قد حقق بنهاية مرحلة التطوير الأولي (تعليم محاسبي، خبرة عملية) الكفاءة المهنية المطلوبة لتأدية دوره المستقبلي كمحاسب مهني (IFAC, 2012a, Para 8). وبتحقيقها لهذا الالتزام تكون الهيئات المهنية قد ساهمت في حماية مصلحة الجمهور وتعزيز مصداقية مهنة المحاسبة، ففقط من يظهر استفاءه لمتطلبات المهنة من كفاءة سيكون مسموحاً له بمزاولةها (IFAC, 2012a, Para A4).

ويرتبط المطلب الثاني للمعيار IES6 بضرورة حرص الهيئات المهنية على تحقيق مستويات عالية من الثبات، الصدق، العدالة، الشفافية، الكفاية في ما تصممه وتنقذه من أنشطة تقييمية (IFAC, 2012a, Para 9)، وهناك العديد من الاجراءات التي يمكن من خلالها تحقيق هذه الخصائص بالمصمم من أنشطة تقييمية، فيمكن زيادة ثبات الاختبارات الكتابية من خلال تجنب المصطلحات

الغامضة في صياغة أسئلتها وتعليماتها، وزيادة ثبات الاختبارات الموضوعية من خلال المراجعة الداخلية والخارجية لمحتواها قبل اعتمادها في شكلها النهائي، وزيادة ثبات التقييمات التي تتم بأماكن العمل من خلال إسنادها إلى مُقيِّمين ذوي كفاءة، ومن خلال تزويد هؤلاء المُقيِّمين بالتدريب المناسب لتمكينهم من تنفيذ عملية التقييم.

كما يمكن زيادة الصدق الظاهري لاختبار موجّه نحو تقييم كفاءة محاسب مهني محتمل على تطبيق معيار محاسبي معين إذا كان هذا الاختبار يتضمّن حالة شاملة ذات علاقة بدلا من حالة بسيطة قائمة على بيانات غير مكتملة، كما يمكن زيادة صدق التنبؤ لنشاط تقييمي موجّه نحو تقييم مهارة القيادة لمحاسب مهني محتمل من خلال الاعتماد على التقييم الذي يتم بمكان العمل بدلا من الاعتماد على مخرجات الاختبارات الكتابية، كما أن صدق المحتوى لامتحان موجّه لتقييم مجال محدّد للكفاءة المهنية يزيد كلما كان هذا الامتحان يغطي جوانب أكثر من هذا المجال (Cover more, rather than a few).

ويكون نشاط التقييم عادلا إذا كان نزيها وغير متحيز، وقد يتحقق هذا من خلال اعتماد أنشطة التقييم فقط على تكنولوجيا الكمبيوتر المتوفرة لدى جميع المحاسبين المهنيين المحتملين، ومن خلال مراجعة الامتحانات المعدّة من أجل إزالة أي جوانب ذات صلة بالمعرفة الثقافية غير المشتركة بين جميع المحاسبين المهنيين المحتملين.

وتحقق خاصية الشفافية بنشاط التقييم عندما يتم الافصاح العلني عن التفاصيل المرتبطة به، الأمر الذي يمكن تحقيقه من خلال إتاحة المعلومات المتعلقة بتطوير، تنقيط، إدارة الاختبارات للجمهور، بما في ذلك توضيح مجالات الكفاءة المهنية التي سيتم تقييمها، أنواع الأنشطة التقييمية التي سيتم استخدامها، البرمجة الزمنية للأنشطة التقييمية المخطط تنفيذها خلال مرحلة التطوير الأولي، أيضا يدخل في إطار تحقيق الشفافية بأنشطة التقييم حرص المستخدم على التواصل بشكل واضح مع مستخدمه - المحاسب المهني المحتمل - بما في ذلك إعلامه بمجالات الكفاءة التي سيُقيّم فيها، وهذا فيما يتعلق بالتقييم الخاص بفترة الخبرة العملية.

وتتحقق خاصية الكفاية بنشاط التقييم إذا كان يحقق توازنا بين الاتساع والعمق، وبين المعرفة والتطبيق، وإذا كان يجمع مواد من مجالات مختلفة يمكن تطبيقها على مجموعة من الحالات والسياقات. وهناك العديد من الطرق لتحقيق هذه الخاصية منها تصميم أنشطة تقييمية تناول الكفاءة الفنية، المهارات المهنية، القيم، الأخلاق، المواقف المطلوبة من المحاسب المهني المحتمل (تحقيق مطلب الاتساع)، بالمستوى المناسب من التفصيل (العمق)، إلى جانب مطالبة المحاسب المهني المحتمل بإظهار الكفاءة المهنية بمكان العمل - خلال فترة الخبرة العملية - من خلال مجموعة واسعة من المهارات المهنية، القيم، الأخلاق والمواقف القابلة للتطبيق في حالات مختلفة.

وفي إطار سعي الهيئات المهنية لتحقيق المطلبين السابقين (الأول والثاني) للمعيار IES6 من تصميم لأنشطة التقييم، ومن حرص على تحقيق مبادئ التقييم بها، يجب أن تنتبه إلى أنه قد يكون من الصعب تحقيق مستويات عالية من المبادئ السابقة - ثبات، صدق، كفاية، شفافية، عدالة - بالنسبة لكل نشاط فردي من أنشطة التقييم (IFAC, 2012a, Para A10)، ذلك أن كل نشاط تقييمي يحقق مستويات معينة من هذه الخصائص، فنجد مثلا بأن العروض الشفوية والملاحظة كطرق للتقييم تتصف بتحقيقها لدرجة عالية من الصدق، في حين أن اختبارات الأسئلة القصيرة تتصف بتحقيقها لدرجة متوسطة من الصدق، وهكذا بالنسبة لمختلف طرق التقييم المتاحة. أيضا يجب الانتباه إلى أنه ليس هناك طريقة للتقييم تمكّن من قياس كل جوانب الكفاءة المهنية للمحاسب المهني المحتمل بشكل يمكن معه للهيئات المهنية الاقتصار على تطبيقها، فهناك طرق تعد أكثر مناسبة لتقييم المهارات المهنية، وأخرى لتقييم القيم، الأخلاق والمواقف المهنية، وغيرها لتقييم الكفاءة الفنية، وفي هذا الجانب يمكن للهيئات المهنية الاسترشاد بما حدّته المعايير (Revised IES 2-4) من أنشطة تقييمية مناسبة لكل مكون من هذه المكونات، الأمر الذي يمكن توضيحه على النحو التالي:

- أنشطة التقييم بالنسبة لمكون الكفاءة الفنية: قد تشمل هذه الأنشطة الامتحانات الكتابية المكوّنة من أسئلة تتطلب إجابات قصيرة، دراسات الحالة، الاختبارات المقالية، التقييم بمكان العمل، تقييم التعلم السابق بشكل يسمح بالإعفاء من بعض الجوانب المطلوبة بمرحلة التطوير الأولى (IFAC, 2019b, Para A16) .

- أنشطة التقييم بالنسبة لمكون المهارات المهنية: إن محاكاة أنشطة العمل والتمارين الجماعية تشكل أدوات للتعلم وللتقييم في آن واحد بالنسبة للمهارات المهنية، ويمكن أيضا الاعتماد على الاختبارات الكتابية لتقييم اكتساب المهارات المهنية خلال برنامج التعليم المحاسبي أما خلال فترة الخبرة العملية فإن تقييم المهارات المهنية يتطلب استخدام طرق مختلفة قد تشمل الاحتفاظ بسجل لإنجازات المحاسب المهني المحتمل، إعداد بورتفوليو يتضمن أدلة عن تحقيق واكتساب المحاسب المهني المحتمل للمهارات المهنية المطلوبة، الاشتراك في تقييم 360 درجة، خضوع المحاسب المهني المحتمل للمراقبة من طرف مراقب للخبرات المهنية (IFAC, 2019d, Para A18) .

- أنشطة التقييم بالنسبة لمكون القيم، الأخلاق، المواقف المهنية: تقييم هذا المكون في بيئة العمل قد يشمل تقييم مناقشة ومساهمة المحاسب المهني المحتمل في حل المعضلات الأخلاقية التي تنشأ بمكان العمل، واتخاذ القرارات الأخلاقية (IFAC, 2019c, Para A42) ، أما بالنسبة للتقييم الرسمي في بيئة التعليم فإنه قد يشمل الامتحانات الكتابية التي تتكوّن من أسئلة تتطلب إجابات قصيرة، دراسات الحالة، الاختبارات المقالية، إلى جانب أنشطة تقييم أخرى مثل: (IFAC, 2019c, Para A40-A41)

- انشاء بنك معلومات لدراسات الحالة يُطلب من المحاسب المحتمل اكمال الاختبارات المعتمدة على هذه الدراسات.

- استخدام نظام تحليل الحالة الذي يتطلّب من المحاسبين المهنيين المحتملين الاحتفاظ بالجرائد وتسجيل الملاحظات حول الحالات ذات الصلة.

- استخدام ورش العمل لتقييم التحليل الأخلاقي واتخاذ القرارات.

وبالإضافة إلى مطلبه الأول والثاني فإن المعيار IES6 يلزم الهيئات المهنية بالاعتماد في تقييمها للكفاءة المهنية للمحاسبين المهنيين المحتملين على أدلة قابلة للتحقق منها (IFAC, 2012b, Para1)، ومن الأمثلة عن هذه الأدلة نجد المخرجات المسجّلة المرتبطة بالنجاح المحقّق بالاختبارات المنقّدة، تسجيل الانجاز المحقّق خلال فترة الخبرة العملية للمحاسبين المهنيين المحتملين (المتدربين). وبشكل عام فإن المعيار يوجه نحو: (IFAC, 2012a, Para A7) .

- تحقيق تناسب أنشطة التقييم المختارة مع ما حدّته الهيئات المهنية من مخرجات للتعلم بالنسبة لكل مجال من مجالات الكفاءة المهنية لدور المحاسب المهني الذي يغطيه برنامجها التعليمي.

- مراعاة تحقيق مجموع الأنشطة التقييمية المختارة لمبادئ التقييم - صدق، شفافية، ثبات، كفاية -

- تحقيق تناسب أنشطة التقييم المختارة مع الظروف الخاصة للهيئات المهنية، بما في ذلك عدد المحاسبين المهنيين المحتملين الملتحقين ببرنامجها التعليمي والبعد والانتشار لمواقع تواجدهم الجغرافية، والموارد والامكانيات المتاحة لها.

5.5 متطلبات معياري التعليم الدوليين IES7-8.

ألزم المعيار (IES7, 2018) الهيئات المهنية بمطالبة أعضائها من المحاسبين المهنيين بتنفيذ وتسجيل الملائم من أنشطة للمحافظة على كفاءتهم المهنية وتطويرها، مع قيامها بالترويج لأهمية هذه الأنشطة وأهمية الالتزام بها. كما ألزمها المعيار بتسهيل وصول المحاسبين المهنيين إلى الفرص والموارد المتاحة للتطوير المهني المستمر من خلال تنفيذها لجهود قد تشمل التقديم المباشر لبرامج التطوير المهني الملائمة، أو تسهيل وصول المحاسبين المهنيين إلى البرامج المقدّمة من طرف غيرها من الجهات (IFAC, 2018a, Para 9-11). والهيئات مطالبة بمتابعة

التزام أعضائها بما تضعه من متطلبات للتطوير المستمر، وهي مطالبة في هذا بتحديد سياستها فيما يتعلق بثلاث أنشطة هي القياس، الرقابة، الامتثال (IFAC, 2018a, Para 12-16).

ولا تخرج متطلبات المعيار المراجع (IES8: الكفاءة المهنية للشركاء المسؤولين عن مراجعة القوائم المالية) عن متطلبات المعيار IES7، حيث ألزم الهيئات المهنية بمطالبة أعضائها من الشركاء المسؤولين عن مراجعة القوائم المالية بالمحافظة على كفاءتهم المهنية من خلال تنفيذ أنشطة التطوير المناسبة لتمكينهم من تحقيق مخرجات التعلم المحددة بالمعيار-دون الاقتصار عليها- (IFAC, 2019e, Para 8, 9)، فالمعيار تضمن 36 مخرجة تعلم ذات صلة بالكفاءة الفنية، المهارات المهنية، القيم، الأخلاق، والمواقف المهنية المطلوب تطويرها من طرف الشركاء المسؤول عن مراجعة القوائم المالية، مع توضيح المعيار بأن معظم هذه المخرجات ملائمة للشركاء المسؤولين عن عمليات التأكيد ذات الصلة بالبيانات غير المالية مثل القياسات البيئية والاجتماعية (IFAC, 2019e, Para A 16).

إن من بين الاختلافات بين المعيار السابع المراجع (IES7, 2018) واصداده لسنة 2012 هو المتطلبات الخاصة بمدخل المدخلات في قياس أنشطة التطوير المستمر، فالمعيار لم يحدد عددا معينا لساعات التطوير يجب على الهيئات المهنية الالتزام بمطالبة أعضائها بتحقيقه، على خلاف سابقه الذي ألزم الهيئات بعدد من المتطلبات من بينها ضرورة تحقيق المحاسبين المهنيين لـ 120 ساعة - أو ما يكافؤها من وحدات تعلم- كل ثلاث سنوات (IES7, 2012b). كما تضمن المعيار IES7 في اصداره المراجع توجيهها للهيئات المهنية نحو وضع اطار للتطوير المهني المستمر (CPD Framework)، يكون الهدف منه مساعدة المحاسبين المهنيين على تحديد وتنفيذ وتسجيل الملائم من أنشطة التطوير، وهذا من خلال توضيحه للخطوات التي يجب على كل محاسب مهني تحقيقها في هذا الاطار، بما في ذلك التقييم الذاتي لاحتياجاته التطويرية، والتخطيط للمناسبات من أنشطة لسد هذه الاحتياجات، فتنفيذ الأنشطة الملائمة للتطوير، إلى التأمل وتقييم مخرجات التعلم المحققة للدخول مرة أخرى في دائرة التقييم والتخطيط للتطوير المهني المستمر.

والاختلاف بين المعيار (IES8, 2006) واصداده المراجع لسنة 2014 يعد جوهريا، فالمعيار في اصداره الأول كان موجها نحو تحديد متطلبات بناء الكفاءة المهنية للمراجعين الخارجيين للحسابات (IES8, 2014d)، في حين وجه في اصداره المراجع نحو تحديد متطلبات التطوير المهني المستمر بالنسبة للمحاسبين المهنيين المؤدين لدور الشركاء المسؤول عن مراجعة القوائم المالية. ويكمن الاختلاف بين المعيار (IES8, 2014) وصيغته المراجعة لسنة 2019 في مخرجات التعلم التي تم إضافتها للمعيار لتعكس حاجة المحاسبين للمهارات في مجال تكنولوجيا المعلومات والاتصال والشك المهني.

6. التزامات أعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين تجاه متطلبات معايير التعليم الدولية (IES_s)

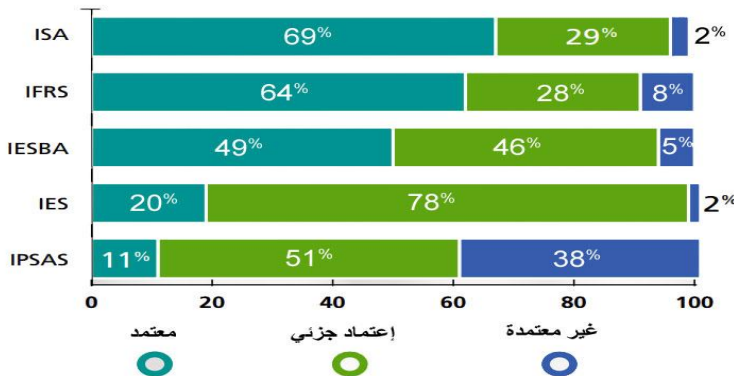
بدأ الاتحاد الدولي للمحاسبين نشاطه بـ 63 عضو من 51 دولة، ليضم حاليا أكثر من 180 هيئة عضوة ومنتسبة تمثل 135 دولة (IFAC, 2021a). وقد وضع الاتحاد من خلال بيان التزامات العضوية الثاني (SMO2) التزامات أعضائه من هيئات المحاسبة المهنية فيما يتعلق بمعايير التعليم الدولية. حيث وضع بأن مسؤولية هذه الهيئات تختلف باختلاف الأطر القانونية والتنظيمية التي تعمل بها، فالهيئات المهنية المسؤولة بشكل مباشر عن وضع متطلبات التعليم المحاسبي المهني بدول تواجدتها تكون مسؤولة بشكل كامل عن تطبيق معايير التعليم الدولية، وهذا من خلال تنفيذها للمساعي والخطط المؤدية إلى ذلك سواء من ناحية اعتماد أو تنفيذ هذه المعايير. حيث يتعلق الاعتماد بالقرارات المرتبطة بمدى ملاءمة تطبيق المعايير في البيئات الوطنية وبالجهد الضرورية للتأثير بهذه القرارات، بما في ذلك دمج معايير التعليم ضمن المتطلبات الوطنية، أو فرض تطبيقها من خلال القانون. كما أن الاعتماد قد يشمل القيام بمراجعة معايير التعليم وترجمتها حين لا تكون اللغة الإنجليزية لغة وطنية أو لغة ذات استعمال واسع، ثم التوجه نحو اعداد معايير محققة لمعايير التعليم وعرضها للجمهور للموافقة عليها ومن ثم اصدار المعايير في شكلها النهائي. ليشمل تنفيذ معايير التعليم الدولية على قيام الهيئات المهنية ببناء

المعرفة بهذه المعايير، وتوفير التعليم والتدريب المناسبين بخصوصها، مع نشر وتطوير دليل يوضح كيفية تطبيقها، وغيرها من الأنشطة التي من شأنها تعزيز الفهم والاستخدام الصحيح لها. ويدخل أيضا ضمن مسؤوليات الهيئات المهنية في هذا الاطار القيام بإعلام أعضائها من المحاسبين المهنيين بأي جديد مرتبط بهذه المعايير. وبصدد الوفاء بالتزاماتها تجاه متطلبات (SMO2) يتوجب على الهيئات المهنية بهذه الفئة - المسؤولية المباشرة- تقديم خطة عمل للاتحاد تبين من خلالها الخطوات الموضوعية للتوجه نحو اعتماد وتنفيذ معايير التعليم الدولية (IESs)، والجدولة الزمنية لذلك، مع تقديمها للمبررات المؤتقة في حال عدم قيامها بهذه الخطوات وإلا تم سحب عضويتها من الاتحاد. إن الهيئات المهنية غير المسؤولة عن وضع متطلبات التعليم المحاسبي المهني بدول تواجدتها تكون مطالبة فقط ببذل أقصى الجهود لدفع الأطراف المسؤولة بهذا الاطار نحو اعتماد وتنفيذ معايير التعليم الدولية، ويعتبر الاتحاد بأن هذه الهيئات قد بذلت أفضل المساعي إذا كانت لا تستطيع تقديم أكثر مما قدمته بهذا الخصوص. وتعامل الهيئات المهنية المسؤولة بشكل مشترك مع غيرها من الأطراف عن برامج التعليم المحاسبي المهني بدول تواجدتها معاملة الحالتين السابقتين في شقيها للمسؤولية (لا مسؤولة، مسؤولة) (IFAC, 2012c, p23-25).

7. معايير التعليم الدولية (IESs) - الوضع العالمي -

تناول تقرير الاتحاد (IFAC) المعنون بـ "International Standards: 2019 Global Status Report" وضعية أعضاء الاتحاد من هيئات مهنية تجاه تلبية متطلباته بخصوص اعتماد معايير المحاسبة الدولية ذات الصلة بالتدقيق والتأكيد، الأخلاق والتعليم، وقد غطى هذا التقرير وضعية 173 هيئة عضوة، و130 دولة تتواجد بها هذه الهيئات. وفيما يتعلق بالتطبيق الدولي لمعايير التعليم الدولية (IESs) أشار التقرير إلى أن النسبة الأكبر من الدول العضوة بالاتحاد (78%) تتبنى هذه المعايير بشكل جزئي، فقط 20% من هاته الدول تطبق متطلبات هذه المعايير بشكل كلي، في حين أن 2% من هاته الدول لا تطبق متطلبات هذه المعايير. و الاعتماد الكلي لمعايير التعليم الدولية يعني تلبية متطلبات المعايير الثمانية للتعليم (IES1-8)، أما الاعتماد الجزئي فهو يعني عدم الالتزام بمتطلبات أحد هذه المعايير أو أن المعايير طبقت فقط بالنسبة لفئة معينة من المحاسبين المهنيين. والشكل رقم (01) يعكس هذه المعطيات.

الشكل 01: التطبيق العالمي للمعايير والأدلة الدولية في مجال المحاسبة.

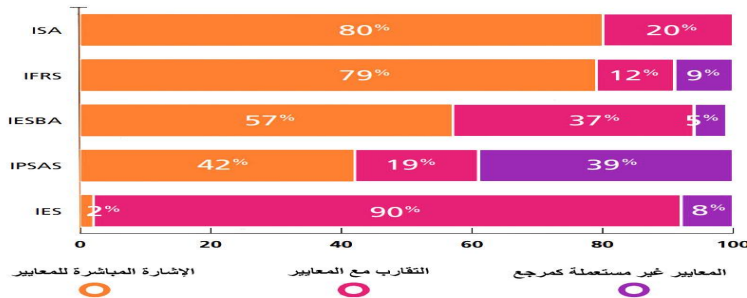


Source: (IFAC, 2019f, p14)

وكما هو واضح من الشكل رقم (01) فإن معايير التعليم الدولية تحظى بأقل نسبة تطبيق كلي (20%) إذا ما قورنت مع معايير المراجعة الدولية (IAS)، معايير التقرير المالي الدولية (IFRS)، دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين (IESBA) حيث حظيت هذه المعايير بنسبة تطبيق كلي مساوية لـ 69%، 64%، 49% على التوالي.

إن السلطات الوطنية المسؤولة عن وضع المعايير المنظمة لمهنة المحاسبة يمكن أن تتبنى المعايير الدولية ذات الصلة من خلال الإشارة المباشرة لتبنيها لهذه المعايير (Directly Refer)، كما يمكنها أن تنتهج التقارب (convergence) كألية لتحقيق هذه العملية، وهذا من خلال العمل على إلغاء أي فروقات بين متطلبات هذه المعايير ومتطلباتها الوطنية. وقد أشار تقرير الاتحاد إلى أن 90% من الدول العضوة بالاتحاد تنتهج منهج التقارب في تبنيها لمتطلبات معايير التعليم الدولية، وهو الأمر الذي يمكن تفسيره بارتباط هذه المعايير بشكل كبير بالبيئة المحلية لكل دولة خاصة من ناحية تنظيم وهيكل العملية التعليمية. وهذا الشكل في تبني معايير التعليم جاء مخالفا لواقع الحال بالنسبة لمعايير المراجعة الدولية، معايير التقرير المالي الدولية، دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، حيث أن الشكل الأكثر اعتمادا لتبنيها هو الاعتماد المباشر وهذا وفقا للنسب التالية على التوالي (80%، 79%، 57%، 42%، 20%) والشكل رقم (02) يعكس هذه النسب.

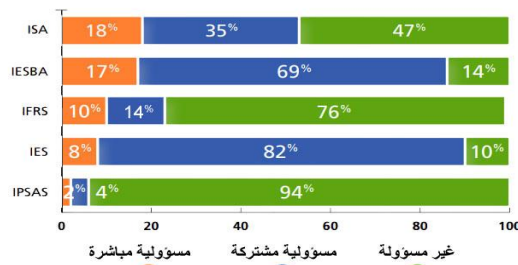
الشكل 02: أشكال اعتماد المعايير والأدلة الدولية في مجال المحاسبة.



Source: (IFAC, 2019f, p14)

إن حوالي (82%) من الهيئات العضوة بالاتحاد تتشارك مسؤولية تحقيق التقارب مع معايير التعليم الدولية مع غيرها من الأطراف بما في ذلك الجامعات وغيرها من مقدمي برامج التعليم المحاسبي المهني، وهذه الحقيقة تجعل من تحقيق هذه الهيئات لمتطلبات معايير التعليم عملية مستهلكة للكثير من الوقت والموارد، وهذا الأمر قد يشكل أحد عوامل انخفاض نسبة الدولة المطبقة لمتطلبات هذه المعايير بشكل كلي (20%). إن الشكل رقم 03 يعكس طبيعة مسؤولية الهيئات المهنية العضوة بالاتحاد عن تطبيق متطلبات IESs في مقارنة لها مع معايير التقرير المالي، معايير المراجعة الدولية، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين.

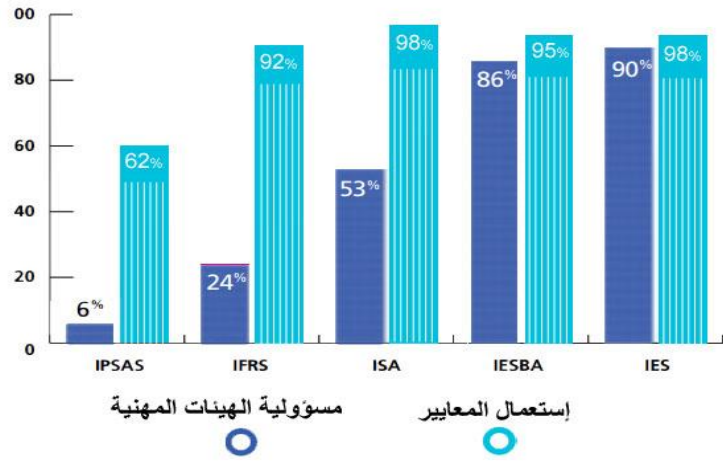
الشكل 03: مسؤولية الهيئات المهنية العضوة بالاتحاد عن تطبيق المعايير والأدلة الدولية للمحاسبة.



Source: (IFAC, 2019f, p15)

إن من النتائج التي أشار إليها تقرير الاتحاد هي العلاقة بين مستويات مسؤولية الهيئات المهنية عن تطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية ودرجة اعتماد هذه المعايير، فأينما يكون للسلطات المهنية نوع من السلطة (مسؤولية مباشرة ومسؤولية مشتركة) بخصوص اعتماد المعايير يكون هناك اتجاه إيجابي لتبني هذه المعايير، والشكل رقم 04 يعكس هذه العلاقة.

الشكل 04: اندماج الهيئات المهنية في اعتماد و استعمال المعايير والأدلة الدولية في مجال المحاسبة.



Source: (IFAC, 2019f, p15)

ولقد أشار تقرير الاتحاد "International Standards: 2019 Global Status Report" إلى أن الهيئات المهنية تتواجد في وضعيات مختلفة فيما يتعلق بتطبيقها لمعايير التعليم الدولية، فهناك من الهيئات من هي في وضع متقدم بالنسبة لهذه العملية، حيث وضعت نظاما قويا لتحقيق متطلبات هذه المعايير بما في ذلك عمليات التخطيط والتنفيذ والتحسين والمراجعة المستمرة، وهذه الهيئات تمثل 25% من الهيئات العضوة بالاتحاد، كما أن هناك من الهيئات من حققت حديثا مطالب معايير التعليم وهي الآن في مرحلة المراجعة لخطتها لتنفيذها لهذه المعايير بهدف تحديد أي تحسينات مطلوبة، وهذه الهيئات تمثل حوالي 30% من الهيئات العضوة بالاتحاد، وهناك من الهيئات من تعمل حاليا على تنفيذ متطلبات معايير التعليم وهي تشكل 29% من الهيئات العضوة بالاتحاد، بينما وضعت حوالي 9% من الهيئات العضوة بالاتحاد خطة لتنفيذ متطلبات هذه المعايير، لتدرس 6% من الهيئات كيف يمكنها تحقيق هذه المتطلبات (IFAC, 2019f, p16).

إن من بين المعلومات العاكسة للجهود الدولية باتجاه تبني معايير التعليم الدولية نجد الجهود المقدمة بخصوص ترجمة هاته المعايير، وهنا يمكن أن نشير إلى أن الاتحاد الدولي يضم أكثر من 120 هيئة تتواجد بدول لا تمثل الإنجليزية فيها لغة رسمية أو لغة للأعمال، وفي مثل هذه الدول يعد توفير ترجمات محلية لهذه المعايير من أهم التحديات التي تواجه تبني وتنفيذ هاته المعايير، وفي هذا الاطار يشجع الاتحاد الهيئات المهنية على بذل الجهود المناسبة من خلال العمل على توفير مثل هذه الترجمات باستخدام خبراتها الفنية أو من خلال دعمها للترجمات والجهود المقدمة من غيرها من الهيئات، فهناك فقط 4% من الهيئات العضوة بالاتحاد مندججة حاليا في هذه العملية، وهي النسبة الأقل إذا ما قورنت مع نسبة الهيئات المندججة في توفير الترجمات المتعلقة بمعايير المراجعة الدولية (58%)، دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين (45%) ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (37%) (IFAC, 2019f, p10).

8. خاتمة:

- من خلال هذه الدراسة عملنا على توضيح جهود الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في مجال التعليم المحاسبي المهني، محاولين الاجابة عن تساؤل رئيسي ارتبط بتحديد المدخل الذي انتهجه عند تحديده لمتطلبات معايير التعليم الدولية (IESs)، وقد خلصنا من خلال عرضنا لمتطلبات هذه المعايير إلى عدد من النتائج أهمها:
- معايير التعليم الدولية قائمة على المبادئ، أي على تحديد القاعدة الأساسية من الممارسات الجيدة مطلوبة لتحقيق من جميع هيئات المحاسبة المهنية عند تصميمها لبرامجها للتعليم المحاسبي المهني، وهذا الأمر سجلناه بالنسبة لكل معيار من معايير التعليم على النحو التالي:
 - معيار التعليم (IES1, 2013) لم يحدد شروطا بذاتها يجب على الهيئات المهنية وضعها كمتطلبات لدخول برامجها للتعليم المحاسبي المهني، وإنما ترك الأمر منوطا بالتزامها الأخلاقي بتحقيق العدالة في ذلك، وفي هذا مراعاة للاختلاف العالمي من حيث هيكله برامج التعليم المحاسبي، فهناك من هيئات المحاسبة المهنية من تقصر دخول برامجها على حاملي الشهادات الجامعية في التخصص المحاسبي، لتتيح أخرى هذا الدخول لحملة الشهادات الجامعية من غير التخصص، ولل فئة غير المحققة للتعليم الجامعي مع تحقيقها لخبرات عملية مناسبة، فالإتحاد ومن خلال المعيار IES1 أقر بالاختلافات الموجودة بين متطلبات دخول برامج التعليم المحاسبي للهيئات المهنية طالما أن نقطة الخروج من هذه البرامج واحدة وهي محاسبين مهنيين محققين لمستوى الكفاءة المهنية المطلوب.
 - معايير التعليم (IES2-4, 2019) حددت القاعدة الأساسية من مخرجات التعلم مطلوبة لتحقيق من كل المحاسبين المهنيين على اختلاف أدوارهم، مع إتاحة هذه المعايير لإمكانية إضافة مجالات كفاءة أو مخرجات تعلم أخرى تحقق متطلبات الكفاءة للأدوار الخاصة للمحاسبين المهنيين (محاسب اداري، مراجع خارجي... إلخ).
 - مطالب معيار التعليم (IES5, 2013) جاءت عامة، حيث وجهت الهيئات نحو مطالبة المحاسبين المهنيين بتحقيق فترة للخبرة العملية واشترطت أن تكون هذه الخبرة بالعمق والانتساع الكافي دون أن تقيد الهيئات المهنية بفترة محددة لها.
 - وجّه المعيار (IES6, 2012) الهيئات المهنية نحو تقييم تحقيق المحاسبين المهنيين المحتملين للكفاءة المهنية المطلوبة بنهاية مرحلة التطوير المهني الأولى، موضحا للخصائص التي يجب أن تتوفر بالأنشطة التقييمية المنفذة دون أن يفرض أنشطة تقييم بذاتها على الهيئات المهنية، حتى أن فقرات المعيار وضحت بأن أحد العوامل المؤثرة على اختيار طريقة التقييم المناسبة هو الموارد والامكانيات المادية المتاحة للهيئات المهنية.
 - من خلال المعيار (IES7, 2018) وُجّهت الهيئات المهنية نحو الزام المحاسبين المهنيين بأنشطة التطوير المهني المستمر، ونحو تحديد المدخل الذي ستتبعه لقياس مدى التزام هؤلاء المحاسبين بمتطلباتها، وفي هذا اقترح المعيار ثلاث مداخل (مدخل المدخلات، المخرجات، الاثنين معا)، ومما تميز به هذا المعيار مقارنة بإصداره السابق هو تجاوزه للشرط المتعلق بمطالبة المحاسبين المهنيين ضمن مدخل المدخلات بتحقيق 120 ساعة تعلم كل ثلاث سنوات، وفي هذا ابتعاد عن تقييد الهيئات المهنية بقواعد محددة، فالمعيار قائم على المبادئ وليس القواعد. وكل النتائج السابقة تمكنا من القول بتحقيق فرضية الدراسة الأولى والقائمة على أن معايير التعليم الدولية قائمة على المبادئ.
 - هناك اتجاه دولي نحو تبني متطلبات معايير التعليم الدولية، مع اختلاف في وضع الدول بالنسبة لهذه العملية، حيث أن النسبة الأكبر من الدول العضوة بالاتحاد الدولي (78%) تعتمد هذه المعايير بشكل جزئي، كما أن هناك من الهيئات من أصبح لديها نظام شامل لمتابعة وتقييم وتحسين تطبيقها لمتطلبات هذه المعايير، ليكون غيرها من الهيئات المهنية في مرحلة التخطيط لتبني هذه المعايير وهكذا...

- حيثما يكون للسلطات المهنية نوع من السلطة (مسؤولية مباشرة ومسؤولية مشتركة) بخصوص اعتماد معايير التعليم يكون هناك اتجاه إيجابي لتبني هذه المعايير، وكل هذه النتائج تثبت صحة فرضية الدراسة الثانية القائمة على وجود اتجاه دولي نحو تبني متطلبات معايير التعليم الدولية، و وجود ارتباط بين درجة مسؤولية هيئات المحاسبة المهنية عن الجوانب المرتبطة بتنظيم التعليم المحاسبي المهني وبين مستوى تبني الدول لمتطلبات معايير التعليم الدولية.

وفي إطار ما سبق يمكننا التأكيد على أهمية معايير التعليم الدولية وأهمية تحقيق متطلباتها لتحسين جودة برامج التعليم المحاسبي المهني، ومن ثم تدعيم مكانة شهادات المحاسبة المهنية الوطنية، ومكانة حامليها من محاسبين مهنيين على المستوى الدولي، وهذا يتطلب من هيئات المحاسبة الوطنية الحرص على الامتثال بمضامين هذه المعايير وتوفير الترجمات المناسبة لها، مع العمل في إطار السلطات الممنوحة لها على دعم تحقيق متطلبات هذه المعايير، ويدخل ضمن هذا :

- توفير بنك معلومات يتضمن معايير التعليم الدولية والأدلة الداعمة لها، مع متابعة أي تحديثات يتم تقديمها في هذا الإطار.
- تنظيم مؤتمرات يكون الهدف منها تعريف الأطراف ذات الصلة - جامعات، مقدمي برامج تعليم محاسبي مهني، محاسبين مهنيين وغيرهم - بمعايير التعليم الدولية ومتطلباتها.
- العمل على عقد اتفاقيات ثنائية مع الهيئات المهنية ذات السمعة الجيدة في مجال التعليم المحاسبي المهني، في إطار دعم برامج التعليم المحلية، والاستفادة من خبرات هذه الهيئات في مجال تطبيق معايير التعليم الدولية.
- وضع خرائط كفاءة بالنسبة لكل دور من أدوار المحاسبين المهنيين تكون مبنيه على الاحتياجات الوطنية وعلى مراعات متطلبات معايير التعليم الدولية، مع إتاحة المنجز من خرائط للأطراف ذات الصلة بتنظيم وتقديم برامج التعليم المحاسبي المهني، فهذه الخرائط يجب أن تكون نقطة الانطلاق في تحقيق مختلف الخطوات المرتبطة بهذه البرامج، فبناءً عليها يجب أن تصمم المواد التعليمية، وتقييم البرامج التعليمية ويقرر منحها الاعتماد من عدمه، كما يحدد في إطار مخرجات التعلم الظاهرة بماته الخرائط أنشطة التقييم المناسبة، ويتم الحكم على مدى ملائمة مكاتب المحاسبة لتحقيق فترة الخبرة العملية للمحاسب المهني المحتمل، ليقيم هذا الأخير في إطار مدى اظهاره لهذه المخرجات.

9. قائمة المراجع:

- Adolf Gerhard Coenberg, Axel Haller, Kai-Uwe Marten (1999), Accounting Education for Professionals in Germany-current State and New Challenges, Journal of Accounting Education, V.17, N.4, 367-390.
- David McPeak, Karen V. Pincus, Gary L. Sundem (2012), The International Accounting Education Standards Board: Influencing Global Accounting Education, Issues in Accounting Education, Vol. 27, No. 3, 743-750.
- Donleavy, G (1992), Bleak Disjuncture: Accounting Education Needs and the IFAC Guidelines, Asian Review of Accounting, Vol. 1, N. 1, 43-56.
- Micheal Walch (2004), Proposed International Education standards for Professional Accountants and trends in Global Education, in: UNCTAD, United Nations conference on trade and Development, International Accounting and Reporting Issues: 2002 Review, United Nations, Geneva.
- Chartered Professional Accountants Canada (CPA Canada) (2018), CPA PEP admission requirements for workforce applicants without an undergraduate degree, <https://www.cpacanada.ca/en/become-a-cpa/pathways-to-becoming-a-cpa/cpa-pep-admission-requirements-workforce> (consulté le 12/03/2021).

- IFAC (1992), IEG10: Professional Ethics of Accountants: The Educational Challenge and Practical Application, <http://www.icjce.es/images/pdfs/TECNICA/C01%20-%20IFAC/C.01.052%20-%20Education%20-%20IEG/EDC-IEG10.pdf> (consulté le 12/03/2021).
- IFAC (1999), Study 2: An Advisory on Education and Training of Technical Accounting Staff, <https://www.iaesb.org/system/files/meetings/files/1354.pdf> (consulté le 12/03/2021).
- IFAC (2004), Continuing Professional Education, Agenda Item 8-B, IFAC Education Committee Meeting, Stockholm, August, <https://www.ifac.org/system/files/meetings/files/0724.pdf> (consulté le 12/03/2021).
- IFAC (2008), International Education Standards for Professional Accountants IES 1-8, <http://www.fiscontexpert.ro/static/documents/fiscontexpertPapoXh.pdf> (consulté le 12/03/2021).
- IFAC (2010), Handbook of International Education Pronouncements, <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/handbook-of-international-e-2.pdf> (consulté le 12/03/2021).
- IFAC (2012a), International Education Standard (IES) 6, Initial Professional Development-Assessment of Professional Competence (Revised), <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAESB-IES-6.pdf> (consulté le 12/03/2021).
- IFAC (2012b), International Education Standard (IES) 7, Continuing Professional Development (Redrafted), <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IES%207%20FINAL%20July%2019%202012.pdf> (consulté le 12/03/2021).
- IFAC (2012c), Statements of Membership Obligations (SMOs) 1-7 (Revised), <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/Statements-of-Membership-Obligations-1-7-Revised.pdf> (consulté le 12/03/2021).
- IFAC (2013a), International Education Standard (IES1), Entry Requirements to Professional Accounting Education Programs (Revised), http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IES%201%20Final%20February%201%202013_0.pdf (consulté le 12/03/2021).
- IFAC (2013b), International Education Standard (IES) 5, Initial Professional Development-Practical Experience (Revised), <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IES-5-Initial-Professional-Experience.pdf> (consulté le 12/03/2021).
- IFAC (2014a), International Education Standard (IES2), Initial Professional Development-Technical Competence (Revised), http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAESB-IES-2-%28Revised%29_0.pdf (consulté le 12/03/2021).
- IFAC (2014b), International Education Standard (IES) 3, Initial Professional Development-Professional Skills, (Revised), http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAESB-IES-3-%28Revised%29_0.pdf (consulté le 12/03/2021).
- IFAC (2014c), International Education Standard (IES) 4, Initial Professional Development-Professional Values, Ethics and Attitude (Revised), http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAESB-IES-4-%28Revised%29_0.pdf (consulté le 12/03/2021).
- IFAC (2014d), International Education Standard (IES) 8, Professional Competence for Engagement Partners Responsible for Audits of Financial Statements (Revised),

<http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAESB-IES-8.pdf> (consulté le 12/03/2021).

- IFAC (2015a), Framework for International Education Standards for Professional accountants and Aspiring Professional Accountants (2015), www.ifac.org/system/files/publications/files/IAESB-Framework-for_IES-for-Professional-Accountants-and-Aspiring-Professional-Accountants.pdf, (Consulté le 12/03/2021).
- IFAC (2015b), Handbook of International Education Pronouncements, https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAESB-2015-Handbook_0.pdf (consulté le 12/03/2021).
- IFAC (2016a), Report on the International Education Standards (IES) Usage Study, Agenda 2-1, IAESB Meeting, Johannesburg, South Africa, 13-15 April, <http://www.iaesb.org/system/files/meetings/files/2-1-20160411-Agenda-2-1-April-2016-IAESB-mtg-IES-usage-report.pdf> (consulté le 12/03/2021).
- IFAC (2016b), 2017-2021 IAESB Strategy & Work Plan-Issues Paper, Agenda Item 6-1, IAESB Meeting, Johannesburg, South Africa, 13-15 April, http://www.iaesb.org/system/files/meetings/files/6-1-20160323-Agenda-6-1-IAESB-2017-2021-Strategy-and-Work-Plan-Issues-paper_0.pdf (consulté le 12/03/2021).
- IFAC (2016c), IES7 Survey Analysis, Agenda Item 5 -2, IAESB Meeting, April 13-15, Johannesburg, South Africa, <https://www.iaesb.org/system/files/meetings/files/5-2-20160411-Agenda-5-2-IAESB-April-2016-mtg-IES-7-Survey-Result-1.pdf> (consulté le 12/03/2021).
- IFAC (2016d), IES 7, Continuing Professional Development, Agenda 5-3, IAESB Meeting, April 13-15, Johannesburg, South Africa, <https://www.iaesb.org/system/files/meetings/files/5-3-20160411-Agenda-5-3-IAESB-April-2016-mtg-IES-7-Focus-Groups-FoF.pdf> (consulté le 12/03/2021).
- IFAC (2016e), Review of IES7, Continuing Professional Development-Issue Paper, Agenda Item 1-5, IAESB Meeting, April 13-15, Johannesburg, South Africa, https://www.iaesb.org/system/files/meetings/files/5-1-20160413-Agenda-5-1-IAESB-April-2016-mtg-IES-7-Issues-Paper-V_FINAL.pdf (consulté le 12/03/2021).
- IFAC (2016f), Guidance Paper on IES1, Entry Requirements to Professional Accounting Education Programs, Implementation Support Materials, <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Guidance-Paper-IES-1-Sept-2016.pdf> (consulté le 12/03/2021).
- IFAC (2016g), Frequently Asked Questions on IES1, Entry Requirement to Professional Accounting Education Programs, Implementation Support Materials, <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/FAQ-on-IES-1-Sept-2016.pdf> (consulté le 12/03/2021).
- IFAC (2017), IES7, Continuing Professional Development (Revised), Basis for Conclusions <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAESB-International-Education-Standard-7-Basis-of-conclusions.pdf> (consulté le 12/03/2021).
- IFAC (2018a), International Education Standard 7: Continuing Professional Development (Revised), https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAESB-International-Education-Standard-7_0.pdf (consulté le 12/03/2021).
- IFAC (2018b), Proposed Revisions to IESS 2, 3, 4 and 8 – information and communication technologies and professional skepticism,

<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAESB-Exposure-Draft-Proposed-Revisions-IES-2-3-4-8.pdf> (consulté le 12/03/2021).

- IFAC (2019a), Handbook of International Education Pronouncements, <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Handbook-of-International-Education-Standards-2019.pdf>, (Consulté le 12/03/2021).
- IFAC (2019b), International Education Standard 2, Initial Professional Development- Technical Competence (Revised), <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAESB-IES-2-Technical-Competence.pdf> (consulté le 12/03/2021).
- IFAC (2019c), International Education Standard 4, Initial Professional Development- Professional Values, Ethics and Attitude (Revised), <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAESB-IES-4-Professional-values-ethics-attitudes.pdf> (consulté le 12/03/2021).
- IFAC (2019d), International Education Standard 3, Initial Professional Development- Professional Skills (Revised), <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAESB-IES-3-Professional-skills.pdf> (consulté le 12/03/2021).
- IFAC (2019e), International Education Standard 8, Professional Competence for Engagement Partners Responsible for Audits of Financial Statements (Revised) , <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAESB-IES-8-Professional-competence-for-engagement-partners.pdf> (consulté le 12/03/2021).
- IFAC (2019f), International Standards: 2019 Global Status Report, <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-International-standards-2019-global-status-report.pdf> (consulté le 12/03/2021).
- IFAC (2021a), Our Purpose, <https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose> (consulté le 12/03/2021).
- IFAC (2021b), What We Do, <https://www.ifac.org/what-we-do> (consulté le 12/03/2021).
- IFAC (2021c), ABOUT IAESB, <https://www.iaesb.org/about-iaesb>, (Consulté le 12/03/2021).
- The United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD), 2003, Revised Model and Accounting Curriculum, http://unctad.org/en/Docs/c2isar21_en.pdf (Consulté le 12/03/2021).
- The United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD), 2013, Accounting Development Tool: Assessment Questionnaire on a country's capacity for high-quality corporate reporting, <http://adt.unctad.org/wp-content/uploads/2014/01/ADT-18-March2013-final.pdf> (Consulté le 12/03/2021).

• مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، (2013)، الأسس الجوهرية للإبلاغ المالي عالي الجودة من قبل الشركات: تحديات تنمية الموارد البشرية، متاح على http://unctad.org/meetings/en/SessionalDocuments/ciisard66_ar.pdf ، تاريخ المشاهدة

.2021/03/12