

## قياس مدى تطبيق متطلبات المعيار الدولي للتعليم المحاسبي رقم (7) و(8) ودورهما في تحسين كفاءة وفاعلية أداء المراجعين بديوان المراجعة العامة بالسودان

الاستلام: 3 فبراير/ 2024  
التحكيم: 25 فبراير/ 2024  
القبول: 3 مارس/ 2024

د. الفاتح الأمين عبد الرحيم الفكي<sup>(1)</sup>  
أ. محجوب الطيب محمد الحسن  
د. منيرة عبد الله يوسف

© 2024 University of Science and Technology, Aden, Yemen. This article can be distributed under the terms of the [Creative Commons Attribution License](#), which permits unrestricted use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original author and source are credited.

© 2024 جامعة العلوم والتكنولوجيا، المركز الرئيس عدن، اليمن. يمكن إعادة استخدام المادة المنشورة حسب رخصة مؤسسة المشاع الإبداعي شريطة الاستشهاد بالمؤلف والمجلة.

<sup>1</sup> أستاذ مشارك بقسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية - جامعة كسلا

<sup>2</sup> المحاضر بقسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية - جامعة كسلا - إيميل: [Mahelhassan809@gmail.com](mailto:Mahelhassan809@gmail.com)

<sup>3</sup> أستاذ مساعد بقسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية - جامعة كسلا

\* عنوان المراسلة: [drfatohey@yahoo.com](mailto:drfatohey@yahoo.com)

## قياس مدى تطبيق متطلبات المعيار الدولي للتعليم المحاسبي رقم (7) و(8) ودورهما في تحسين كفاءة وفاعلية أداء المراجعين بديوان المراجعة العامة بالسودان

### الملخص:

هدفت الدراسة إلى التعرف على المهارات اللازمة التي يكتسبها المراجعين العاملين بديوان المراجعة العامة في ظل تطبيقه لمتطلبات معياري التعليم المحاسبي رقم (7 و8) لرفع كفاءة وفاعلية أدائه المهني، وكذلك تحديد والتعرف على أهمية متطلبات معياري التعليم المحاسبي الدولي رقم (7 و8) في تحسين الكفاءة المهنية. واستخدم الباحثون الوصفي التحليلي واعتمد على استبانة تم تطبيقها على العاملين بمكاتب المراجعين بديوان المراجعة العامة بالسودان. وجرى التوصل للعديد من النتائج أبرزها المشاركة المستمرة في الدورات والندوات المتخصصة في مجالي المحاسبة والمراجعة على المستوى المحلي والدولي يساهم في التطوير المهني المستمر، كما أن تلقي المراجعين العاملين بديوان المراجعة القومي لدورات متخصصة في مجالات المحاسبة المالية وإعداد تقارير المراجعة، والضرائب وتكنولوجيا المعلومات وغيرها من علوم لها ارتباط بالمحاسبة والمراجعة يساهم في تحقيق مستوى عالٍ من الكفاءة المهنية في أداء المراجعين. ومن أبرز توصيات الدراسة ضرورة إتاحة ديوان المراجعة القومي المشاركة المستمرة في الدورات والندوات للعاملين بالديوان، وكذلك زيادة التدريب عبر الدورات المتخصصة في مجالي المحاسبة والمراجعة.

**الكلمات المفتاحية:** التعليم المحاسبي، معيار التعليم المحاسبي رقم (7)، الكفاءة المهنية، التطوير المهني المستمر، التطوير المهني الأولي، الاتحاد الدولي للمحاسبين

## Measuring the extent of requirements application of IES No. 7 and 8 and their role in improving the efficiency and effectiveness of auditors' performance in the General Audit Office in Sudan

Alfateh Alamin Abd alrahim Elfaki <sup>(1, \*)</sup>

Mahjob Eltybe Mohammed Elhassan <sup>(2)</sup>

Muneira AbdAlla Yousif <sup>(3)</sup>

### Abstract:

The study aimed to identify the necessary skills acquired by auditors working at the General Audit Bureau in light of its application of the requirements of accounting education standards No. (7 and 8) to raise the efficiency and effectiveness of its professional performance, as well as to identify the importance of the requirements of the International Accounting Education Standards in improving professional competence.

Many results were reached, most notably the continuous participation in specialized courses and seminars in the fields of accounting and auditing at the local and international levels that contribute to continuous professional development, and the receipt of auditors working at the National Audit Bureau for specialized courses in the fields of financial accounting and preparation of audit reports, taxes, information technology and other sciences related to accounting and auditing contributes to achieving a high level of professional competence in the performance of auditors.

One of the most prominent recommendations of the study is the need for the National Audit Bureau to provide continuous participation in courses and seminars for the NAO's employees, as well as increasing training through specialized courses in the fields of accounting and auditing.

**Keywords:** *accounting education, accounting education standard No. (7), professional competence, continuing professional development, initial professional development, International Federation of Accountants*

1 Associate Professor, Department of Accounting - Faculty of Economics and Administrative Sciences - University of Kasla

2 Lecturer in the Accounting Department - Faculty of Economics and Administrative Sciences - University of Kasla  
[,Mahelhassan809@gmail.com](mailto:Mahelhassan809@gmail.com)

3 Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics and Administrative Sciences, University of Kasla

\* Corresponding Email Address: [drfatohey@yahoo.com](mailto:drfatohey@yahoo.com)

## المقدمة:

تتمثل المسؤولية التي يتحملها المراجع العام في ظل التغيرات التي تشهدها بيئة الأعمال باستمرار، خاصة بعد تبني وموakبة الأساليب القائمة على الكفاءة والفعالية في جوانب الإعداد العلمي والمهني التي تصدر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين والمتمثلة في معايير التعليم المحاسبي الدولية. (IES) فهنت المراجعة تتطلب من ممارسيها التطور والإلمام بكل مستجدات المهنة، وهذا يتطلب من الممارسين لمهنة المراجعة الاعتراف والاهتمام بمتطلبات معياري التعليم المحاسبي رقم (7) و(8). فلا يقتصر دور المراجع على تدقيق النواحي المالية، بل يتعداه ليؤدي أدواراً أخرى، مثل الخدمات الاستشارية فيما يخص المحاسبة القضائية على سبيل المثال، مما يتطلب من المراجع الإلمام بمتطلبات معيار الخدمات الاستشارية (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، 2024). كما أن على المراجع الإلمام بمتطلبات محاسبة الاستدامة والإلمام بمعايير إعداد التقارير المالية الدولية التي تتناول جوانب الاستدامة وهي الإفصاح عن المناخ، وعن الاستدامة المالية (IFRS, 2023).

وتعد متطلبات معايير التعليم المحاسبي الدولية (IES) من الأهمية بمكان في تأهيل المراجعين، وخاصة معياري التعليم المحاسبي الدولي رقم (7 و8) لما لهما من أهمية خاصة في تحسين ودعم مهارات التعليم للمراجع العام، وذلك في ظل انفتاح السودان نحو تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة، وكذلك دورها في تعزيز وتحسين مخرجات مهنة التعليم المحاسبي، وتحديد مرجعية لقياس متطلبات التعليم المهني المستمر للمراجع العام. لذا فقد هدفت الدراسة الى التعرف على المهارات اللازمة التي يكتسبها المراجع العام في ظل تطبيقه لمتطلبات معياري التعليم المحاسبي رقم (7 و8).

## مشكلة الدراسة

تتمثل مشكلة الدراسة عموماً في إهمال تطبيق متطلبات معايير التعليم المحاسبي الدولية مما انعكس سلباً على التعليم المحاسبي بنحو عام وعلى مهنة المحاسبة والمراجعة بنحو خاص، فمع أن معايير التعليم المحاسبي الدولية توفر إرشادات وموجهات لمحتويات برنامج التعليم المحاسبي والتطوير المهني المستمر، إلا أنه لا يلتزم بالموجهات والمتطلبات التي أوضحتها تلك المعايير، وعلى وجه الخصوص معياري التعليم المحاسبي رقم (7) ورقم (8). ويمكن التعبير عن مشكلة الدراسة بالسؤال الرئيس الآتي:

ما مدى تطبيق متطلبات معياري التعليم المحاسبي الدولي رقم (7 و8) الخاصة بالتعليم المهني المستمر بواسطة المراجعين العاملين بديوان المراجعة القومي بالسودان؟ ويتفرع من هذا السؤال الأسئلة الفرعية الآتية:

- هل يطبق المراجعون العاملون بديوان المراجعة القومي متطلبات معياري التعليم المحاسبي الدولي رقم 7 و8؟
- هل يضع ديوان المراجعة القومي عملية تطوير الاداء المهني المستمر من أولويات عمله ويعمل باستمرار على تحقيق مستوى عالٍ لأداء المراجعين العاملين بالديوان في مؤسسات القطاع العام؟

## أهداف الدراسة

تتمثل أهداف الدراسة في الآتي:

- التعرف على المهارات اللازمة التي يكتسبها المراجعين العاملين بديوان المراجعة العامة في ظل تطبيق متطلبات معياري التعليم المحاسبي رقم (7 و8) لرفع كفاءة وفعالية الأداء المهني.
- تحديد والتعرف على أهمية متطلبات معياري التعليم المحاسبي الدولي رقم (7 و8) في تحسين أداء المراجعين العاملين بديوان المراجعة العامة وأهم الجوانب التي يمكن أن تؤثر على أدائه عبر تطبيق هذه المعايير.

- قياس مدى تطبيق المراجعين العاملين بديوان المراجعة العامة لمتطلبات معياري التعليم المحاسبي رقم (8و7) أثناء قيامهم بأداء مهامهم بديوان المراجعة العامة.

### أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في أهمية علمية، وأخرى عملية، تتمثل الأهمية العلمية في تناول متطلبات معياري التعليم المحاسبي رقم (7) ورقم (8) ومحاولة إضافة جديد للمعرفة فيما يتعلق بهذه المتطلبات، أما الأهمية العملية تتمثل في حاجة ديوان المراجعة القومي لمواكبة التطورات الحديثة التي حدثت لمعايير التعليم المحاسبي الدولية، وبالأخص معياري التطوير المهني المستمر رقم (8و7) من أجل تطوير قدرات المراجعين العاملين بديوان المراجعة العامة في السودان.

### فرضيات الدراسة:

- للإجابة عن أسئلة الدراسة، ولتحقيق أهداف الدراسة تختبر الدراسة الفرضيات الآتية:
  - يطبق العاملون بمهنة المراجعة العامة بديوان المراجعة القومي متطلبات معيار التعليم المحاسبي الدولي رقم (7) المتعلق بالتطوير المهني المستمر.
  - يلتزم العاملون بمهنة المراجعة العامة بديوان المراجعة القومي بتطبيق معيار التعليم المحاسبي الدولي رقم (8) لتحقيق مستوى عالٍ من الكفاءة المهنية في أداء عمله.

### منهجية الدراسة:

ينتهج الباحثون المنهج الاستقرائي، والمنهج التاريخي لعرض وتحليل الدراسات السابقة وتتبع الظاهرة تاريخياً، والمنهج الاستنباطي لاختبار فرضيات الدراسة، والمنهج الوصفي التحليلي في الدراسة الميدانية على مكاتب المراجعين العاملين بديوان المراجعة العامة بالسودان.

### مصادر الدراسة:

- تتمثل مصادر الدراسة فيما يلي:
  - المصادر الأولية: الاستبانة
  - المصادر الثانوية: الكتب، الدوريات، المجلات العلمية، المقالات، الملتقيات، الدراسات السابقة، شبكة الانترنت، المؤتمرات العلمية.

### تنظيم الدراسة:

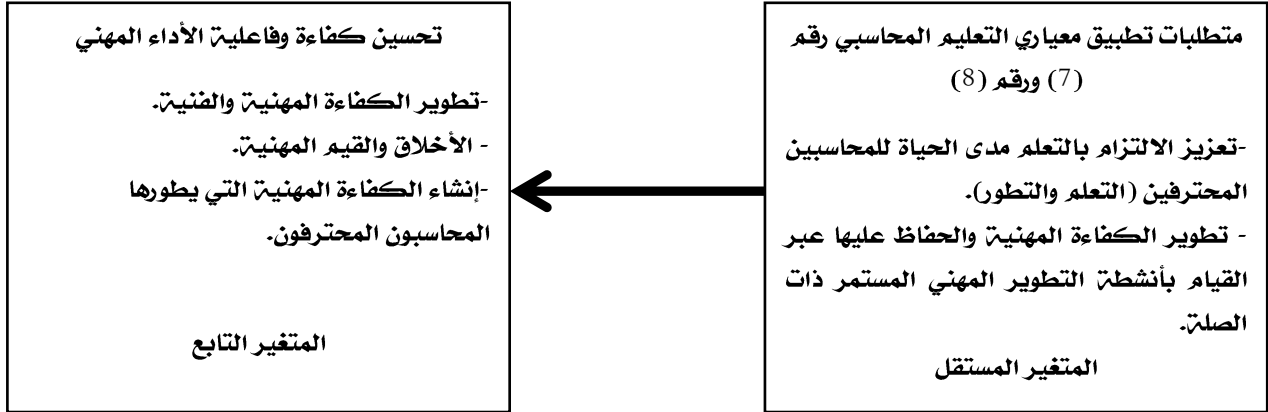
قسّمت الدراسة إلى مقدمة وأربعة محاور، تناولت المقدمة خطة الدراسة، وفي المحور الأول جرى تناول مفهوم وأهمية التعليم المحاسبي، أما المحور الثاني جرى فيه تناول معيار التعليم المحاسبي رقم (7)، وفي المحور الثالث جرى تناول معيار التعليم المحاسبي رقم (8)، المحور الرابع الدراسة الميدانية.

### اختصارات الدراسة:

المعايير الدولية للتعليم المحاسبي	International Education Standard	IES
الاتحاد الدولي للمحاسبين	International Federation Accountant	IFAC
التطوير المهني الأولي	Initial Professional Development	IPD

## متغيرات الدراسة:

المتغير المستقل للدراسة يتمثل في متطلبات تطبيق معياري التعليم المحاسبي الدوليين رقم (7) و(8)، بينما المتغير التابع يعبر عن كفاءة وفاعلية الأداء المهني، والشكل رقم (1) أدناه يوضح ذلك:



شكل رقم (1) نموذج الدراسة

## الدراسات السابقة

### دراسة AlKhasawneh & Al Hayek (2013):

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى ملاءمة التعليم المحاسبي في الجامعات الخاصة لمتطلبات سوق العمل الأردني، وقياس واقع التعليم المحاسبي في الجامعة الأردنية الخاصة، وتحديد توقعات المحاسبين بشأن التحسينات المستقبلية لتعليم المحاسبة، وتحديد مشاكل التعليم المحاسبي في هذه الجامعات. ولتحقيق أهداف الدراسة أعدت استبانة وتوزيعها على عينة من خريجي الجامعات الأردنية الخاصة الذين مارسوا مهنة المحاسبة. وقد توصلت الدراسة إلى العديد من الاستنتاجات كان من أهمها: أن الوضع الحالي للتعليم المحاسبي لا يتناسب مع متطلبات سوق العمل، وأن هناك إمكانية لتحقيق تحسينات في التربية المحاسبية من أجل مواكبة متطلبات سوق العمل.

### دراسة الباشا (2016):

هدفت الدراسة إلى دراسة وتحليل حيثيات العلاقة بين التعليم المحاسبي في العراق وعمليات إصدار معايير التعليم المحاسبي الدولية ومدى إمكانية الاستفادة من هذه المعايير لرفع مستوى التعليم المحاسبي في العراق، والذي ينعكس بدوره على الارتقاء بمستوى مخرجات عملية التعليم المحاسبي. وتمثلت مشكلة الدراسة في وضع المبررات والتفسيرات للإجابة عن التساؤل الآتي: هل هناك علاقة بين التعليم المحاسبي في العراق وعمليات إصدار معايير التعليم المحاسبي الدولية والتي من الممكن أن تسخر لخدمة تطوير التعليم المحاسبي في العراق ورفع مستواه؟ وختتمت الدراسة بجملة من الاستنتاجات من أهمها أن التعليم المحاسبي ومهنة المحاسبة مجالان لا يمكن فصلهما عن بعضهما بعضاً، فالتعليم المحاسبي الجيد يؤدي في النهاية إلى إخراج محاسب مؤهل أكاديمياً ليقوم بدوره المهني في سوق العمل بكل كفاءة. ومن أبرز التوصيات هي تكييف الأساليب والمواد

التعليمية المستخدمة في التعليم المحاسبي لمواكبة التغيير المستمر في بيئة العمل التي يعمل بها المحاسبون المهنيون.

تتفق هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في كونها تتناول معايير التعليم المحاسبي، ويكمن الاختلاف في أنها تناولت المعايير على العموم وبدون تفصيل، في حين أن الدراسة الحالية ركزت على معياري التعليم المحاسبي الدولي (7) و(8).

دراسة مزياني (2018):

هدفت الدراسة إلى تحديد مدى اكتساب خريجي تخصص المحاسبة بالجامعات الجزائرية للمهارات المهنية المطلوبة وفقاً لمعيار التعليم المحاسبي الدولي رقم (3)، وذلك عبر تحليل إحصائي لآراء عينة مكونة من (80) أستاذاً في تخصص محاسبة ينتمون لمختلف الجامعات الجزائرية. وبيّنت النتائج عدم توفر كل مخرجات التعلم المعيارية والمتعلقة بمختلف أنواع المهارات المهنية لدى خريجي المحاسبة في طور الماجستير.

تلقتي هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في التركيز على المهارات المهنية، بينما يكمن الاختلاف في أن هذه الدراسة تناولت محتوى برنامج التعليم المحاسبي وفقاً لمعيار التعليم المحاسبي رقم (3)، بينما تناولت الدراسة الحالية موضوع الكفاءة المهنية والفاعلية من وجهة نظر معياري التعليم المحاسبي رقم (7) و(8).

دراسة براي وقتال (2021):

هدفت الدراسة إلى تلمس مدى توافق التعليم المحاسبي في الجزائر مع معايير التعليم المحاسبي الدولية المتعلقة بالكفاءة الفنية والمهارات المهنية والقيم المهنية والأخلاق والمواقف، وذلك باستخدام النموذج الوصفي. وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها؛ تطابق المواد التي تدرس بالجامعة الجزائرية بشكل كبير مع محتوى برنامج التعليم المحاسبي الدولي المتعلقة بالكفاءة الفنية، أن الطالب يدرس مقياس الفساد وأخلاقيات العمل ومقياس قانون محاربة الفساد مما يعطى فكرة عامة عن القيم والأخلاق والمواقف المهنية. ركزت هذه الدراسة على معياري التعليم المحاسبي رقم (2) و(3) المتعلقان بمحتوى برنامج التعليم المحاسبي، وما يجب أن يتضمنه من المهارات. بينما ركزت هذه الدراسة على معياري التعليم المحاسبي رقم (7) و(8) واللذان يركزان على التطوير المهني المستمر، والكفاءة المهنية المرتبطة بمشاركة المسؤولين عن مراجعة الحسابات.

دراسة الفاتح، والحسن (2022):

هدفت الدراسة إلى بيان متطلبات معايير التعليم المحاسبي الدولية عند تصميم مناهج المحاسبة بالجامعات، وبيان مخرجات التعليم المحاسبي المستهدفة من برامج المحاسبة ودورها في رفع كفاءة الخريجين، بالإضافة إلى دراسة وتحليل متطلبات معايير التعليم المحاسبي الدولية ومقارنتها مع مناهج المحاسبة بالجامعات السودانية. وتمثلت مشكلة الدراسة في تدني كفاءة خريجي أقسام المحاسبة من الجامعات السودانية، وجرى التعبير عن ذلك بسؤال رئيس يتمثل في: ما مدى تطبيق متطلبات معايير التعليم المحاسبي الدولية في مناهج المحاسبة بالجامعات السودانية؟ لتحقيق أهداف الدراسة اعتمد الباحثان على المنهج الاستقرائي، والمنهج الاستنباطي، كما جرى الاعتماد على المنهج المقارن عبر تناول متطلبات معايير التعليم المحاسبي الدولية ومقارنتها بالمناهج المطبقة بالجامعات السودانية. توصل الباحثان إلى العديد من النتائج والتي من أهمها: المنهج المطبق بقسم المحاسبة والتمويل جامعة كسلا لا يراعي متطلبات معايير التعليم المحاسبي الدولية الصادرة من مجلس معايير التعليم المحاسبي (IAESB) والتابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، المنهج المطبق بقسم المحاسبة والتمويل جامعة كسلا لا يسهم في إعداد الخريج من حيث إكسابه للكفاءة المهنية اللازمة. كما

خلص الباحثان إلى عدد من التوصيات، أهمها: مراعاة أن يركز المنهج على القضايا العامة في التعليم المحاسبي وبيئة الأعمال والمعارف الفنية، أن تتدرج عملية التقييم للكفاءات حسب المستويات، وذلك عن طريق تناول المسائل المعقدة التي يمكن أن تواجه الخريجين في الواقع العملي، ويكون ذلك باستخدام المسائل والتطبيقات التي ليس لها إجابات نمطية محددة.

تلقتي هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في كونها تناولت معايير التعليم المحاسبي وربطها بالكفاءة المهنية لخريجي المحاسبة، إلا أن الدراسة الحالية ركزت على معيارين من معايير التعليم المحاسبي واللذان يتعلقان بالتطوير المهني المستمر، والكفاءة المهنية المرتبطة بمشاركة المسؤولين عن مراجعة الحسابات.

#### المحور الأول: مفهوم وأهمية التعليم المحاسبي

يعد التعليم المحاسبي أحد أهم فروع المعرفة الإنسانية التي تطورت على أساس ظهور الحاجة الدائمة والمتكررة إلى العمل المحاسبي في أي مجال من مجالات المجتمع، فهو يحتل أهمية كبيرة إلى جانب العديد من الاختصاصات الأخرى (الحبيطي، رمو، 2004). ويعد التعلم والتطوير من العمليات المستمرة لتطوير الكفاءة المهنية والحفاظ عليها طوال الحياة المهنية للمحاسب المحترف. وجرى تحديد الأنواع الأساسية للتعلم والتطوير على النحو الآتي: (التعليم، التدريب، الخبرة العملية) (IAESB, 2019) وفيما يلي بيان ذلك:

- التعليم:

التعليم عملية منظمة ومنهجية تهدف إلى تطوير المعرفة والمهارات والقدرات الأخرى؛ أي أنها عملية تجري على نحو نموذجي، ولكن ليس حصرياً في البيئات الأكاديمية.

- التدريب:

يصف التدريب أنشطة التعلم والتطوير التي تكمل التعليم والخبرة العملية. يركز التدريب على التطبيق العملي، وعادة ما يجرى في مكان العمل، أو في بيئة عمل محاكاة.

- الخبرة العملية:

تشير الخبرة العملية إلى مكان العمل والأنشطة الأخرى ذات الصلة بتطوير الكفاءة المهنية. بالإضافة إلى التعليم والتدريب والخبرة العملية، يمكن أن تشمل أنشطة التعلم والتطوير التعلم غير الرسمي مثل (أ) التوجيه والتدريب، (ب) التواصل، (ج) الملاحظة والتغذية الراجعة والأنشطة العاكسة، و(د) التطوير الذاتي أنشطة.

يساعد التعليم العام المحاسبين المحترفين والمحاسبين المحترفين الطموحين على دمج الكفاءة الفنية والمهارات المهنية والقيم المهنية والأخلاق والمواقف التي طوّرت عبر تعليم المحاسبة المهنية. يدعم تطوير مهارات اتخاذ القرار والحكم والشك. تتضمن أمثلة موضوعات التعليم العام، على سبيل المثال لا الحصر

- فهم الأفكار والأحداث في التاريخ.
- معرفة الثقافات المختلفة.
- الوعي بالقوى الاقتصادية والسياسية والاجتماعية في العالم.

#### أهمية التعليم المحاسبي:

مما سبق يمكن القول، إن أهمية التعليم المحاسبي تأتي نظراً لخصوصية المحاسبة والحاجة المستمرة والدائمة للعمل المحاسبي في أي مجتمع من المجتمعات (الجازوي وآخرون، 2019)، ويمكن تناول أهمية التعليم المحاسبي في نقاط عديدة كما يلي:



- يسهم في إعداد وتأهيل الطلاب محاسبياً عبر إمدادهم بالمعارف المحاسبية المختلفة.
- تزويد الطلاب بأهم التطورات التي ترافق المهنة.
- تساعد في الإيفاء بمتطلبات التنمية الاقتصادية وتلبية احتياجات سوق العمل.
- يساعد في تحديد احتياجات الوحدات الاقتصادية من البرامج والدورات التدريبية ومعالجة المشاكل التي تواجه هذه الوحدات.
- يساعد في توضيح الأخلاقيات والسلوكيات التي ينبغي على مزاولي مهنة المحاسبة التحلي بها.
- المساعدة في تطوير مهنة المحاسبة عبر تطوير المناهج العلمية وفق المستجدات الحديثة (الزامي)، (2014).

وتجدر الإشارة إلى أن الأهمية التي اكتسبها التعليم المحاسبي دفعت بالاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، إلى أن يصدر مجموعة من المعايير التي توفر إرشادات قيّمة فيما يتعلق بالتعليم المحاسبي، وكوّن لها مجلس مختص هو مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي (IAESB)، ويمكن إضافة أهمية لا تقل عما سبق للتعليم المحاسبي وفقاً لمعايير التعليم المحاسبي الدولية، إن واحدة من اشتراطات اكتساب العضوية الدولية في (IFAC) هي الالتزام بتطبيق معايير التعليم المحاسبي الدولية كما ورد في بيانات التزامات العضوية (IFAC, 2017).

عليه، يمكن تعريف التعليم المحاسبي كما يلي: بأنه جميع المفاهيم والمقررات والمعايير التي تقدمها برامج وتخصصات المحاسبة للطلبة ليمارسوا مهنتي المحاسبة والتدقيق (البجاري، 2022). كما عرّف التعليم المحاسبي بأنه المفاهيم المحاسبية والمعايير التي تقدمها مؤسسات التعليم العالي في تخصصات المحاسبة لمتلقي تعليم محاسبي لكي يستطيع المحاسب ممارسة مهنة المحاسبة بعد تخرجه وحصوله على شهادة المحاسبة (أحمد وآخرون، 2020).

بناءً على ما تقدم، يمكن تعريف التعليم المحاسبي بأنه عملية منظمة ومنهجية تهدف إلى تطوير المعرفة والمهارات والقدرات الأخرى.

#### المحور الثاني: معيار التعليم المحاسبي رقم (7) (التطوير المهني المستمر):

هذا المعيار موجه إلى الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). على أساس أن تتحمل الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين مسؤولية التطوير المهني المستمر (CPD) للمحاسبين المهنيين، وتعزيز الالتزام بالتعلم مدى الحياة بين المحاسبين المحترفين. بموجب المعيار (IES 7)، التطوير المهني المستمر، يتوجب على جميع المحاسبين المهنيين تطوير الكفاءة المهنية ذات الصلة والملائمة لعملهم ومسؤولياتهم المهنية والحفاظ عليها. تناول المعيار التطوير المهني المستمر (CPD) أي استمرار التطوير المهني الأولي- التعلم والتطوير- الذي عن طريقه يطور المحاسبين المحترفين الكفاءة أولاً والتي تمكن المحاسب من أداء دوره. والتطوير المهني المستمر يطور ويحافظ على الكفاءة المهنية ليتمكن المحاسب من الاستمرار في أداء دوره بكفاءة. ويمكن القول إن (CPD) يوفر التطوير المستمر لكل من الكفاءة الفنية، والمهارات المهنية، الأخلاق والقيم المهنية، بالإضافة للكفاءة التي جرى تحقيقها عبر (IPD) والتي جرى صقلها بنحو مناسب للأنشطة والمسؤوليات المهنية للمحاسب المحترف.

بالإضافة إلى التعليم والخبرة العملية والتدريب فإن (CPD) تتضمن أيضاً أنشطة التعلم والتطوير، مثل (IFAC, 2019):

- التدريب والتوجيه.

- الملاحظة والتغذية الراجعة.
  - التوجيه الذاتي وغير المنظم لاكتساب المعرفة.
- إن الهدف العام لمعيار التعليم المحاسبي رقم (7) يتمثل في تطوير الكفاءة والمحافظة عليها عبر التعهد بالتطوير المهني المستمر الضروري للمصلحة العامة وتقديم خدمات عالية الجودة لتلبية احتياجات العملاء وأصحاب العمل وغيرهم من الأطراف الفاعلة.
- يمكن الوصول إلى CPD (IFAC, 2019) عن طريق:
- يجوز للهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين تقديم برامج التطوير المهني المستمر ذات الصلة للمحاسبين المحترفين، وتسهيل الوصول إلى البرامج التي يقدمها الآخرون، بما في ذلك أصحاب العمل.
  - فيما يلي بعض الأمثلة على أنشطة التعلم التي يمكن القيام بها باعتبارها جزءاً من برنامج مخطط لنشاط التطوير المهني المستمر:

- المشاركة في الدورات والمؤتمرات والحلقات الدراسية.
- التعلم الذاتي.
- التدريب أثناء العمل.
- المشاركة في اللجان الفنية والعمل فيها.
- تطوير أو تقديم دورة أو دورة التطوير المهني المستمر في مجال يتعلق بالمسؤوليات المهنية.
- الدراسة الرسمية المتعلقة بالمسؤوليات المهنية.
- المشاركة كمتحدث في المؤتمرات أو جلسات الإحاطة أو مجموعات المناقشة.
- كتابة مقالات أو أوراق أو كتب ذات طبيعة فنية أو مهنية أو أكاديمية.
- البحث، بما في ذلك قراءة المؤلفات أو المجلات المهنية، للتطبيق في دور المحاسب المحترف.
- إعادة الفحص المهني أو الاختبار الرسمي.
- تقديم دعم التطوير المهني كموجه أو مدرب.
- تلقي دعم التطوير المهني من موجه أو مدرب.

قد تقدم الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين إرشادات للمحاسبين المحترفين بشأن وثيقة التطوير المهني المستمر (CPD) التي جرى الحصول عليها من نشاط واحد متكرر (على سبيل المثال، تدريس نفس دورة المحاسبة التمهيدية لجمهور مختلف). كما قد توفر أدوات لمساعدة المحاسبين المحترفين على تخطيط التطوير المهني المستمر ذات الصلة، مثل:

- خرائط الكفاءات التي تقدم قائمة بالكفاءات الرئيسية لأدوار أو قطاعات معينة من المهنة.
- نماذج خطط التعلم، التي تساعد المحاسبين المهنيين على تحديد احتياجات التعلم والتطوير وكيفية تلبيةها.

المحور الثالث: معيار التعليم المحاسبي رقم (8) (الكفاءة المهنية للشركاء المسؤولين عن عمليات تدقيق البيانات):

يتناول المعيار رقم 8 (IES)، الكفاءة المهنية للشركاء المسؤولين عن عمليات تدقيق البيانات - الشريك المسؤول، تقع على عاتق المحاسب المحترف الذي يؤدي دور الشريك المسؤول تطوير الكفاءة المهنية والحفاظ عليها عبر القيام بأنشطة التطوير المهني المستمر ذات الصلة، والتي تشمل الخبرة العملية. وتجدر الإشارة إلى أن معايير التعليم المحاسبي تقرأ جنباً إلى جنب بيان التزامات العضوية رقم (1) (SMO) - ضمان الجودة،

والمعيار الدولي للتدقيق (ISA 220)، مراقبة الجودة لمراجعة البيانات المالية، والمعيار الدولي لمراقبة الجودة رقم (1) (ISQC 1) ومراقبة الجودة للشركات التي تجري عمليات مراجعة للبيانات المالية والتأكدات الأخرى ومهام الخدمات ذات الصلة. معاً. ويهدف المعيار رقم (8) إلى إنشاء الكفاءة المهنية التي يطورها المحاسبون المحترفون ويحافظون عليها عند أداء دور الشريك المسؤول. وقد وردت متطلبات المعيار في الفقرات (أ 19 - أ 31) والتي تناولت (IFAC, 2019)؛

- يتعين على الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين أن تطلب من المحاسبين المهنيين الذين يؤدون دور الشريك المسؤول تطوير الكفاءة المهنية والمحافظة عليها.
- يتعين على الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين أن تطلب من محاسبين محترفين يؤدون دور الشريك المسؤول للقيام بالتنمية المهنية المستمر (CPD) الذي يطور ويحافظ على الكفاءة المهنية المطلوبة لهذا الدور.

قد تؤثر بعض العوامل بالإضافة إلى نتائج التعلم الواردة في معايير التعليم المحاسبي الدولية على طبيعة وتوقيت ومدى التطوير المهني المستمر المخطط له، من أمثلة هذه العوامل على سبيل المثال لا الحصر:

- محفظة الشريك المسؤول عن ارتباطات المراجعة.
- مدى أي تغييرات في معايير المراجعة واعداد التقارير المالية.
- تأثير أي تغييرات في محتوى مجالات الاختصاص الأخرى المذكورة معايير التعليم المحاسبي، بغض النظر عن حجم أو طبيعة ارتباط المراجعة، والشركة التي يقدمها الشريك المسؤول عن المراجعة، فإن فرضية هذا المعيار هو استمرار شركاء الارتباط في إجراء التطوير المهني المستمر (CPD) المناسب لمدى تعقيد عمليات المراجعة التي يعملون فيها كشركاء ارتباط.
- إن مخرجات التعلم التي حددها المعيار رقم (8) تتمثل في (IFAC, 2019) ثلاث مجالات، هي:

أولاً؛ مخرجات التعلم للمراجعة؛ وتتناول:

- تتضمن عملية تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهرية مراعاة ما يلي:
  - المخاطر التي جرى تحديدها عبر إجراءات قبول المهمة واستمرارها.
  - قدرة الكيان على الاستمرار كمنشأة مستمرة.
  - مخاطر التحريف الجوهرية بسبب الاحتيال والخطأ.
- يشمل تقييم الاستجابة لمخاطر التحريفات الجوهرية عملية اعتماد أو إنشاء إستراتيجية تدقيق شاملة مناسبة.
- تقييم ما إذا كان قد جرى إجراء التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية أو معايير أخرى ذات صلة، ومع القوانين ذات الصلة واللوائح، وتشمل:
  - استنتاج ما إذا كان قد جرى الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة.
  - النظر في أوجه القصور الكبيرة في الرقابة الداخلية وفي الأمور الأخرى التي يجب إبلاغها للمكلفين بالحوكمة.
  - النظر في التحيز في تقديرات الإدارة ومجالات أخرى من الحكم.

ثانياً: مخرجات التعلم التنظيمية: تشمل أمثلة المجالات التي يمكن فيها استخدام خبير في المراجعة، على سبيل المثال لا الحصر، الضرائب، وتكنولوجيا المعلومات والاتصالات، والمحاسبة القانونية، والطب الشرعي، والتقييمات، والخدمات الاكتوارية، والمعاشات التقاعدية.

### ثالثاً: مخرجات التعلم للشك والحكم المهني:

يتمثل أحد الجوانب الرئيسية لأي تدقيق في تقييم ما إذا كان قد جرى الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لدعم الاستنتاجات التي يستند إليها رأي المراجع. ينطوي الشك المهني على تطبيق عقل يسأل عن التقييم النقدي لأدلة التدقيق. تتطلب المعايير الدولية للتدقيق أيضاً من شركاء الارتباط وفرقهم ممارسة الحكم المهني في التخطيط وإجراء مراجعة الحسابات المالية. يجري ممارسة الحكم المهني، على سبيل المثال، عند تحدي تأكيدات الإدارة والافتراضات الواردة في البيانات المالية، وعند النظر فيما إذا كانت المعايير المحاسبية تطبق بنحو مناسب من قبل المنشأة وتحديد إستراتيجية تدقيق شاملة مناسبة. كما يتضمن تخطيط التطوير المهني المستمر الفعال في مجالات الشك المهني والحكم المهني العناية الواجبة، وقد يشمل مزيحاً من طرق التعلم التي يؤدي فيها التوجيه والنشاط الانعكاسي والخبرة العملية دوراً رئيساً.

### الدراسة الميدانية:

#### مجتمع وعينة الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، جرى اختيار عينة قصديّة من المراجعين العاملين بديوان المراجعة العامة بالسودان الذين يمكن الوصول إليهم، وذلك لأسباب تتعلق بالطرف الذي يمر به السودان من حرب تعذر معه الوصول إلى أكبر عدد من المراجعين، لذلك اقتصرّت الدراسة على العينة القصدية للمراجعين الذين يقطنون في ولايات أكثر أماناً. حيث صُمّمت استبانة ووزعت على أفراد العينة المكوّنة من (60) مراجعاً ممارساً للمهنة بديوان المراجعة في عدد ثلاث ولايات من مجموع (17) ولاية، و جرى استرجاع (53) استبانة، بنسبة استجابة (88%) وهي نسبة مقبولة لأغراض الدراسة.

#### أسلوب جمع وتحليل البيانات:

اعتمد الباحثون على الاستبانة أداة أساسية لجمع البيانات المتعلقة بموضوع الدراسة، وجرى على ضوءها اختبار فرضيات الدراسة، حيث تتكون الاستبانة من قسمين: يتمثل القسم الأول في البيانات الشخصية (الديموغرافية)، أما القسم الثاني يتعلق بالبيانات الأساسية المتعلقة بموضوع الدراسة وجرى تقسيم هذا القسم إلى محورين، المحور الأول يغطي متطلبات معيار التعليم المحاسبي الدولي رقم (7)، والمحور الثاني يغطي متطلبات معيار التعليم المحاسبي الدولي رقم (8). واستخدم الباحثون مقياس ليكرت الخماسي لقياس مدى تطبيق متطلبات المعيار الدولي للتعليم المحاسبي رقم (7 و 8) ودورها في تحسين كفاءة وفاعلية أداء المراجعين بديوان المراجعة العامة بالسودان، وذلك من وجهة نظر المراجعين العاملين بديوان المراجعة القومي بالسودان. وقد خصص لكل حالة من الحالات وزن يتفق مع أهمية الحالة، حيث خصص للإجابة موافق بشدة (5) درجات، وموافق (4) درجات، والإجابة لا أدري (3) درجات، والإجابة غير موافق درجتان (2)، أما الإجابة غير موافق بشدة درجة واحدة (1) وقد جرى حساب درجة توفر تلك المتطلبات عن طريق حساب المتوسطات. جرى وضع سلم يتكون من خمسة فئات، وحساب الحدود الدنيا والقصى للفئات عن طريق حساب المدى (1-5

(= 4)، ثم قسمته على عدد الفئات ( $4 \div 5 = 0.8$ )، وهو يمثل مدى الفئته، والذي يضاف لكل حد أدنى من الفئة بالتدرج، ابتداءً من 1 الحد الأدنى للفئة الأولى. وللتعبير عن الدرجة الوصفية لتوفر تلك المتطلبات وتحديد مدى تطبيق متطلبات معياري التعليم المحاسبي رقم (7) ورقم (8) المتعلقة بكل من التطوير المهني المستمر، والكفاءة المهنية للشركاء المسؤولين عن عمليات تدقيق البيانات، فقد اعتبر الباحثون أن تلك المتطلبات متوفرة إذا كانت المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة لا تقل عن (3,41) أي الحد الأدنى للفئة الرابعة، وهو ما يعني وقوعها ضمن الأجوبة: "موافق" و"موافق بشدة"، وخلاف ذلك تعد تلك المتطلبات غير متوفرة لدى المراجعين العاملين بديوان المراجعة القومي بالسودان؛ لأن الإجابات الأخرى إما تتضمن نفي أو حالة الحياد بخصوص تطبيق تلك المتطلبات المرتبطة بالتطوير المهني المستمر والمهارات المهنية للشركاء المسؤولين عن عمليات تدقيق البيانات المالية. وقبل الصياغة النهائية للاستبانة ونشرها، قام الباحثون بتحكييم الاستبانة من قبل ثلاثة محكمين يحملون درجة الأستاذية في المحاسبة، كما أجري اختبار صدق الاستبانة، للتأكد من صياغة الأسئلة بأسلوب واضح، بعيداً عن كل غموض. ولغرض اختبار الاتساق الداخلي للاستبانة بنحو عام، استخدم الباحثون معامل (Alpha Cronbach). وتمثل قيمته نظرياً بين الصفر (0) والواحد (1)، وكلما اقترب من الواحد فإن ذلك دلالة على وجود ثبات عالٍ. يظهر الجدول (1) قيم هذا المعامل لفقرات كل نوع من المتطلبات الخاصة بمعياري التعليم المحاسبي رقم (7) ورقم (8). يلاحظ أن قيمة معامل ألفا كرونباخ بلغت (0.951)، وهي قيم تطمئن على مصداقية أداة الدراسة.

جدول رقم (1): معامل ألفا كرونباخ

N of Items	Cronbach's Alpha
26	0.915

بهدف استخلاص النتائج، والحصول على معلومات من البيانات التي جمعت، وفي سبيل اختبار الفرضيات جرى استخدام الأساليب الإحصائية المناسبة لتحليل البيانات بالاستعانة بالبرنامج الإحصائي (SPSS)، وفيما يلي الأساليب الإحصائية المستخدمة:

- الإحصاء الوصفي: جرى استخدام الوسط الحسابي والانحراف المعياري لترتيب وبيان مدى تطبيق متطلبات التطوير المهني المستمر، والكفاءة المهنية للشركاء المسؤولين عن تدقيق البيانات المالية وفقاً لمتطلبات معيار التعليم المحاسبي الدولي رقم (7) ورقم (8).
- اختبار (t) للعينة الواحدة (One Sample Test): لاختبار مدى اكتساب المراجعين العاملين بديوان المراجعة القومي بالسودان متطلبات التطوير المهني؛ والكفاءة المهنية للشركاء المطلوبين وفقاً لمعيار التعليم المحاسبي الدولي رقم (7) ورقم (8).

### النتائج ومناقشتها:

- خصائص أفراد عينة الدراسة :  
يظهر الجدول رقم (2) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لترتيب وبيان مدى تطبيق متطلبات التطوير المهني المستمر، والكفاءة المهنية للشركاء المسؤولين عن تدقيق البيانات المالية وفقاً لمتطلبات معيار التعليم المحاسبي الدولي رقم (7) ورقم (8)

جدول رقم (2): الوسط الحسابي والانحراف المعياري لمتغيرات الدراسة

العبارة	العدد	الأدنى	الأعلى	الوسط	الانحراف
---------	-------	--------	--------	-------	----------

المعيار					
.48415	4.6415	5.00	4.00	53	المشاركة المستمرة في الدورات والندوات المتخصصة المحلية.
.50469	4.5094	5.00	4.00	53	المشاركة المستمرة في الدورات والندوات المتخصصة الدولية.
.69625	4.5283	5.00	3.00	53	المشاركة المستمرة في المؤتمرات العالمية في مجال المحاسبة والمراجعة.
.50036	4.5660	5.00	4.00	53	التدريب المستمر من قبل الديوان أثناء العمل كمراجع.
.62716	4.6226	5.00	3.00	53	المشاركة المستمرة والعمل في اللجان الفنية للديوان.
1.00723	4.2830	5.00	2.00	53	كتابة مقالات أو أوراق بحثية ذات طابع مهني أو أكاديمي.
.95052	3.9811	5.00	2.00	53	الحصول على الدعم الفني من مرشد أو مدرب.
.56763	4.2830	5.00	3.00	53	تقديم دعم التطوير المهني كوجه أو مدرب.
.78354	4.0377	5.00	2.00	53	المحاسبة المالية واعداد التقارير.
1.05337	4.0755	5.00	2.00	53	المراجعة (التدقيق).
.73774	4.2642	5.00	3.00	53	الحوكمة وإدارة المخاطر.
.96867	3.8491	5.00	2.00	53	بيئة الأعمال التجارية والصناعية وغيرها.
.89101	3.7736	5.00	2.00	53	الضرائب.
1.10185	3.5472	5.00	1.00	53	تكنولوجيا المعلومات.
.73132	4.2453	5.00	3.00	53	القوانين واللوائح التجارية "لوائح العمل".
.83336	4.1887	5.00	3.00	53	المالية والإدارة المالية.
1.20984	3.8113	5.00	1.00	53	مهارات ذهنية في (حل المشكلات، اتخاذ القرارات، ممارسة الحكم الجيد).
1.05680	4.1321	5.00	2.00	53	مهارات شخصية في (مواقف وسلوك المراجع، مهارات التعليم الفردي، تحسين الشخصية).
.75091	4.1132	5.00	3.00	53	مهارات تنظيمية متمثلة في (التخطيط الاستراتيجي وإدارة المشاريع، إدارة الموارد، تفويض المهام، القيادة والأحكام المهنية).
1.26955	3.7547	5.00	1.00	53	مهارات التواصل متمثلة في (العمل مع الآخرين، تلقي ونقل المعلومات، اتخاذ قرارات فعالة).
1.51624	3.6792	5.00	1.00	53	مهارات تقنية مثل (التعامل مع تطبيقات تكنولوجيا المعلومات، التعامل مع نماذج اتخاذ القرارات، تحليل المخاطر، قياس الامتثال للمتطلبات التشريعية والقانونية والتنظيمية، القياس والقدرة على إعداد التقارير).

1.44191	3.8113	5.00	1.00	53	كفاءة السلوك المهني للمراجع.
.34181	4.8679	5.00	4.00	53	الموضوعية الكافية.
.37906	4.8302	5.00	4.00	53	النزاهة المهنية.
.84202	4.4151	5.00	2.00	53	الكفاءة المهنية المناسبة.
.00000	5.0000	5.00	5.00	53	السرية التامة في العمل.

المصدر: إعداد الباحثين من نتائج الاستبانة (2024).

يلاحظ من الجدول رقم (2) أن تلك المتطلبات متوفرة، إذ أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة لا تقل عن (3,41) وهو الحد الأدنى للضئ الرابعة، وهو ما يعني وقوعها ضمن الأيجابية "بموافق" و"بموافق بشدة".

- تحليل آراء أفراد العينة حول مدى تطبيق التطوير المهني المستمر للمراجعين العاملين بديوان المراجعة القومي بالسودان وفقاً للمعيار (IES7) واختبار الفرضية الأولى؛  
يشمل هذا المحور على إجابات العينة المبحوثة من (1 إلى 8) والتي يظهرها الجدول رقم (3) التالي:

جدول رقم (3): المتوسط والانحراف المعياري والخطأ المعياري لعبارة المحور الأول: من ضمن متطلبات ديوان المراجعة القومي ومن أجل التطوير المهني المستمر أن يقوم المراجع بعد تعيينه مراجعاً وباستمرار

العبارة	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري
من ضمن متطلبات ديوان المراجعة القومي ومن أجل التطوير المهني المستمر أن يقوم المراجع بعد تعيينه مراجعاً وباستمرار بالآتي:				
المشاركة المستمرة في الدورات والندوات المتخصصة المحلية.	53	4.6415	.48415	.06650
المشاركة المستمرة في الدورات والندوات المتخصصة الدولية.	53	4.5094	.50469	.06933
المشاركة المستمرة في المؤتمرات العالمية في مجال المحاسبة والمراجعة.	53	4.5283	.69625	.09564
التدريب المستمر من قبل الديوان أثناء العمل كمراجع.	53	4.5660	.50036	.06873
المشاركة المستمرة والعمل في اللجان الفنية للديوان.	53	4.6226	.62716	.08615
كتابة مقالات أو أوراق بحثية ذات طابع مهني أو أكاديمي.	53	4.2830	1.00723	.13835
الحصول على الدعم الفني من مرشد أو مدرب.	53	3.9811	.95052	.13056
تقديم دعم التطوير المهني كموجه أو مدرب.	53	4.2830	.56763	.07797

المصدر: إعداد الباحثين من نتائج الاستبانة (2024)

يلاحظ من الجدول رقم (3) أن متوسط إجابات العينة أكبر من (3.41) وهي دلالة على أن إجابات أفراد العينة تدور حول الموافقة على العبارات، ومنه يستنتج الباحثون أن تلك المتطلبات متوفرة بديوان المراجعة العامة بالسودان. والجدول رقم (4) يوضح اختبار (t) للفرضية الأولى القائلة: يطبق العاملون بمهنة المراجعة العامة بديوان المراجعة القومي متطلبات معيار التعليم المحاسبي الدولي رقم (7) المتعلق بالتطوير المهني المستمر.



جدول رقم (4): اختبار (t) لعبارات المحور الأول: من ضمن متطلبات ديوان المراجعة القومي ومن أجل التطوير المهني المستمر أن يقوم المراجع بعد تعيينه مراجعاً وباستمرار

العبارة	= 0				قيمة t	
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
من ضمن متطلبات ديوان المراجعة القومي ومن أجل التطوير المهني المستمر أن يقوم المراجع بعد تعيينه مراجعاً وباستمرار بالآتي:						
المشاركة المستمرة في الدورات والندوات المتخصصة المحلية.	69.794	52	.000	4.64151	4.5081	4.7750
المشاركة المستمرة في الدورات والندوات المتخصصة الدولية.	65.048	52	.000	4.50943	4.3703	4.6485
المشاركة المستمرة في المؤتمرات العالمية في مجال المحاسبة والمراجعة.	47.349	52	.000	4.52830	4.3364	4.7202
التدريب المستمر من قبل الديوان أثناء العمل كمراجع.	66.434	52	.000	4.56604	4.4281	4.7040
المشاركة المستمرة والعمل في اللجان الفنية للديوان.	53.660	52	.000	4.62264	4.4498	4.7955
كتابة مقالات أو أوراق بحثية ذات طابع مهني أو أكاديمي.	30.957	52	.000	4.28302	4.0054	4.5606
الحصول على الدعم الفني من مرشد أو مدرب.	30.492	52	.000	3.98113	3.7191	4.2431
تقديم دعم التطوير المهني كموجه أو مدرب.	54.931	52	.000	4.28302	4.1266	4.4395

المصدر: إعداد الباحثين من نتائج التحليل الإحصائي (2024).

يلاحظ من الجدول رقم (4) بأن القيم الاحتمالية أقل من مستوى المعنوية (0.5) مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات العينة، وهذا يدل على أن إجابات العينة تتحيز إلى إجابة بعينها دون غيرها، ويلاحظ أن الاتجاه العام للفرضية وافق بمتوسط مرجح أكبر من مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات العينة، وهذا يدل على أن إجابات العينة تتحيز إلى إجابة بعينها دون غيرها، ويلاحظ أن الاتجاه العام للفرضية وافق بمتوسط مرجح أكبر من (3.41) وانحراف معياري أقل من الواحد، مما يشير إلى تجانس الإجابات، ومنه يستنتج الباحثون ومن الجدول رقم (4) إلى أن قيمة T المحسوبة للمتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول مدى تطبيق المراجعين العاملين بديوان المراجعة القومي لمتطلبات التطوير المهني المستمر المطلوبة وفقاً للمعيار الدولي رقم (7) للتعليم المحاسبي معنوية عند (α = 0.05)، وهذا يعني أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية، مما يعني قبول الفرضية البديلة ورفض فرضية العدم، أي أن العاملين بمهنة المراجعة العامة بديوان المراجعة القومي يطبقون متطلبات التطوير المهني المنصوص عليها في المعيار الدولي رقم (7) للتعليم المحاسبي.

- تحليل آراء أفراد العينة حول مدى تطبيق التطوير المهني المستمر للمراجعين العاملين بديوان المراجعة القومي بالسودان وفقاً للمعيار (IES8) واختبار صحة الفرضية الثنائية:



جدول رقم (5): المتوسط والانحراف المعياري والخطأ المعياري لعبارات المحور الأول - الفرضية الثانية: مدى تطبيق التطوير المهني المستمر للمراجعين العاملين بديوان المراجعة القومي بالسودان وفقاً للمعيار (IES8)

العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري
الكفاءة المهنية للشركاء المسؤولين عن مراجعة القوائم المالية			
1. محور التطوير المهني للكفاءة الفنية: يتلقى المراجع أثناء فترة عمله مراجعاً دورات متخصصة في المجالات التالية:			
المحاسبة المالية وإعداد التقارير.	4.0377	.78354	.10763
المراجعة (التدقيق).	4.0755	1.05337	.14469
الحوكمة وإدارة المخاطر.	4.2642	.73774	.10134
بيئة الأعمال "التجارية والصناعية وغيرها".	3.8491	.96867	.13306
الضرائب.	3.7736	.89101	.12239
تكنولوجيا المعلومات.	3.5472	1.10185	.15135
القوانين واللوائح التجارية "لوائح العمل".	4.2453	.73132	.10045
المالية والإدارة المالية.	4.1887	.83336	.11447

المصدر: إعداد الباحثين من نتائج التحليل الإحصائي (2024).

يلاحظ من الجدول رقم (5) أن متوسط إجابات العينة أكبر من (3.41) وهي دلالة على أن إجابات أفراد العينة تدور حول الموافقة على العبارات، ومنه يستنتج الباحثون أن المراجع يتلقى أثناء فترة عمله مراجعاً دورات متخصصة في المجالات التي حددها المعيار رقم (8) والتي من شأنها أن تؤدي إلى التطوير المهني للكفاءة الفنية.

جدول رقم (6): اختبار (T) للمحور الأول - للفرضية الثانية: مدى تطبيق التطوير المهني المستمر للمراجعين العاملين بديوان المراجعة القومي بالسودان وفقاً للمعيار (IES8)

العبارة	قيمة t = 0				
	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference
محور التطوير المهني للكفاءة الفنية: يتلقى المراجع أثناء فترة عمله مراجعاً دورات متخصصة في المجالات التالية:					Lower Upper
المحاسبة المالية وإعداد التقارير.	37.516	52	.000	4.03774	3.8218 4.2537
المراجعة (التدقيق).	28.167	52	.000	4.07547	3.7851 4.3658
الحوكمة وإدارة المخاطر.	42.079	52	.000	4.26415	4.0608 4.4675
بيئة الأعمال "التجارية والصناعية وغيرها".	28.928	52	.000	3.84906	3.5821 4.1161
الضرائب.	30.832	52	.000	3.77358	3.5280 4.0192
تكنولوجيا المعلومات.	23.437	52	.000	3.54717	3.2435 3.8509
القوانين واللوائح التجارية "لوائح"	42.261	52	.000	4.24528	4.0437 4.4469

العمل	المالية والإدارة المالية	36.592	52	.000	4.18868	3.9590	4.4184
-------	--------------------------	--------	----	------	---------	--------	--------

المصدر: إعداد الباحثين من نتائج التحليل الإحصائي (2024).

يلاحظ من الجدول رقم (6) بأن القيم الاحتمالية أقل من مستوى المعنوية (0.5) مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات العينة، وهذا يدل على أن إجابات العينة تتحيز إلى إجابة معينة دون غيرها، ويلاحظ أن الاتجاه العام للفرضية وافق بمتوسط مرجح أكبر من مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات العينة، وهذا يدل على أن إجابات العينة تتحيز إلى إجابة معينة دون غيرها، ويلاحظ أن الاتجاه العام للفرضية وافق بمتوسط مرجح أكبر من (3.41) وانحراف معياري أقل من الواحد، مما يشير إلى تجانس الإجابات، ومنه يستنتج الباحثون ومن الجدول رقم (6) إلى أن قيمة T المحسوبة للمتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول تتلقى المراجع أثناء فترة عمله مراجعاً دورات متخصصة في المجالات التي حددها معيار التعليم المحاسبي الدولي رقم (8) لتحقيق مستوى عالٍ من الكفاءة الفنية أقل من مستوى معنوية عند (0.05 =  $\alpha$ ) ، وهذا يعني أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية، مما يعني أن المراجع يتلقى أثناء فترة عمله مراجعاً دورات متخصصة في المجالات التي حددها معيار التعليم المحاسبي الدولي رقم (8) لتحقيق مستوى عالٍ من الكفاءة الفنية.

جدول رقم (7): المتوسط والانحراف المعياري والخطأ المعياري لعبارات المحور الثاني - الفرضية الثانية مدى تطبيق التطوير المهني المستمر للمراجعين العاملين بديوان المراجعة القومي بالسودان وفقاً للمعيار (IES8)

الخطأ المعياري	الانحراف المعياري	المتوسط	العبارات
			محور التطوير المهني المستمر للمهارات المهنية: يساعد قانون ولوائح ديوان المراجعة القومي المراجع في إكساب المراجع باستمرار بالمهارات المهنية في المجالات الآتية:
.16618	1.20984	3.8113	مهارات ذهنية في (حل المشكلات، اتخاذ القرارات، ممارسة الحكم الجيد).
.14516	1.05680	4.1321	مهارات شخصية في (مواقف وسلوك المراجع، مهارات التعليم الفردي، تحسين الشخصية).
.10314	.75091	4.1132	مهارات تنظيمية متمثلة في (التخطيط الاستراتيجي وإدارة المشاريع، إدارة الموارد، تفويض المهام، القيادة والأحكام المهنية).
.17439	1.26955	3.7547	مهارات التواصل متمثلة في (العمل مع الآخرين، تلقي ونقل المعلومات، اتخاذ قرارات فعالة).
.20827	1.51624	3.6792	مهارات تقنية مثل (التعامل مع تطبيقات تكنولوجيا المعلومات، التعامل مع نماذج اتخاذ القرارات، تحليل المخاطر، قياس الامتثال للمتطلبات التشريعية والقانونية والتنظيمية، القياس والقدرة على إعداد التقارير).

المصدر: إعداد الباحثين من نتائج التحليل الإحصائي (2024)

يلاحظ من الجدول رقم (7) أن متوسط إجابات العينة أكبر من (3.41) وهي دلالة على أن إجابات أفراد العينة تدور حول الموافقة على العبارات، ومنه يستنتج الباحثون أن قانون ولوائح ديوان المراجعة العامة يساعد المراجع في إكساب المهارات المهنية بصورة مستمرة في المجالات التي حددها معيار التعليم المحاسبي رقم (8) والتي من شأنها أن تؤدي إلى التطوير المهني المستمر للمهارات المهنية (ذهنية، شخصية، تقنية...).

من الجدول رقم (8) يلاحظ بأن القيم الاحتمالية أقل من مستوى المعنوية (0.5) مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات العينة، وهذا يدل على أن إجابات العينة تتحيز إلى إجابة بعينها دون غيرها، ويلاحظ أن الاتجاه العام للفرضية أوافق بمتوسط مرجح أكبر من مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات العينة، وهذا يدل على أن إجابات العينة تتحيز إلى إجابة بعينها دون غيرها، ويلاحظ أن الاتجاه العام للعبارات أوافق بمتوسط مرجح أكبر من (3.41) وانحراف معياري أقل من الواحد مما يشير إلى تجانس الإجابات، ومنه يستنتج الباحثون ومن الجدول رقم (8) إلى أن قيمة T المحسوبة للمتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول مساعدة قانون ولوائح ديوان المراجعة القومي المراجع في إكساب المراجع باستمرار المهارات المهنية لتحسين المهارات المهنية باستمرار والتي حددها معيار التعليم المحاسبي الدولي رقم (8) لتحقيق مستوى عالٍ من المهارات المهنية؛ أقل من مستوى معنوية عند  $(\alpha = 0.05)$  ، وهذا يعني أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية، مما يعني أن قانون ولوائح ديوان المراجعة القومي تساعد في إكساب المراجعين المهارات المهنية اللازمة والتي حددها معيار التعليم المحاسبي الدولي رقم (8) لتحقيق مستوى عالٍ من المهارات المهنية.

جدول رقم (8): اختبار (T) للمحور الثاني - للفرضية الثانية: مدى تطبيق التطوير المهني المستمر للمراجعين العاملين بديوان المراجعة القومي بالسودان وفقاً للمعيار (IES8)

العبارة	Test Value = 0					
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
محور التطوير المهني المستمر للمهارات المهنية: يساعد قانون ولوائح ديوان المراجعة القومي المراجع في إكساب المراجع باستمرار بالمهارات المهنية في المجالات الآتية:					Lower	Upper
مهارات ذهنية في (حل المشكلات، اتخاذ القرارات، ممارسة الحكم الجيد).	22.934	52	.000	3.81132	3.4778	4.1448
مهارات شخصية في (مواقف وسلوك المراجع، مهارات التعليم الفردي، تحسين الشخصية).	28.465	52	.000	4.13208	3.8408	4.4234
مهارات تنظيمية متمثلة في (التخطيط الاستراتيجي وإدارة المشاريع، إدارة الموارد، تفويض المهام، القيادة والأحكام المهنية).	39.878	52	.000	4.11321	3.9062	4.3202
مهارات التواصل متمثلة في (العمل مع الآخرين، تلقي ونقل المعلومات، اتخاذ قرارات فعالة).	21.531	52	.000	3.75472	3.4048	4.1046
مهارات تقنية مثل (التعامل مع تطبيقات تكنولوجيا المعلومات، التعامل مع نماذج اتخاذ القرارات، تحليل المخاطر، قياس الامتثال للمتطلبات التشريعية والقانونية والتنظيمية، القياس والقدرة على إعداد التقارير).	17.666	52	.000	3.67925	3.2613	4.0972

المصدر: إعداد الباحثين من نتائج التحليل الإحصائي (2024).

الجدول رقم (9) يوضح عبارات المحور الثالث للفرضية الثانية، حيث يلاحظ من الجدول رقم (9) أن متوسط إجابات العينة أكبر من (3.41) وهي دلالة على أن إجابات أفراد العينة تدور حول الموافقة على

العبارات، ومنه يستنتج الباحثون أن قانون ولوائح ديوان المراجعة العامة يسهم في تطبيق والالتزام بالقيم والأخلاق والمواقف المهنية المحددة في معيار التعليم المحاسبي رقم (8).

جدول رقم (9): المتوسط والانحراف المعياري والخطأ المعياري لعبارات المحور الثالث - الفرضية الثانية: الالتزام بالقيم والأخلاق والمواقف المهنية (السلوك المهني)

الخطأ المعياري	الانحراف المعياري	المتوسط	العبارة
محور الالتزام بالقيم والأخلاق والمواقف المهنية (السلوك المهني): يسهم قانون ديوان المراجع القومي المراجع في تطبيق والالتزام بالآتي:			
.16618	1.20984	3.8113	كفاءة السلوك المهني للمراجع.
.14516	1.05680	4.1321	الموضوعية الكافية.
.10314	.75091	4.1132	النزاهة المهنية.
.17439	1.26955	3.7547	الكفاءة المهنية المناسبة.
.20827	1.51624	3.6792	السرية التامة في العمل.

المصدر: إعداد الباحثين من نتائج التحليل الإحصائي (2024).

جدول رقم (10): اختبار (T) للمحور الثالث - الفرضية الثانية: الالتزام بالقيم والأخلاق والمواقف المهنية (السلوك المهني)

العبارة	t = 0			قيمة
	t	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	
محور الالتزام بالقيم والأخلاق والمواقف المهنية (السلوك المهني): يسهم قانون ديوان المراجع القومي المراجع في تطبيق والالتزام بالآتي:				95% Confidence Interval of the Difference
				Lower Upper
كفاءة السلوك المهني للمراجع.	19.243	52	.000	3.4139 4.2088
الموضوعية الكافية.	103.680	52	.000	4.7737 4.9621
النزاهة المهنية.	92.767	52	.000	4.7257 4.9347
الكفاءة المهنية المناسبة.	38.173	52	.000	4.1830 4.6472

المصدر: إعداد الباحثين من نتائج التحليل الإحصائي 2024م

من الجدول رقم (10) يلاحظ بأن القيم الاحتمالية أقل من مستوى المعنوية (0.5) مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات العينة، وهذا يدل على أن إجابات العينة تتحيز إلى إجابة بعينها دون غيرها، ويلاحظ أن الاتجاه العام للفرضية أوافق بمتوسط مرجح أكبر مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات العينة، وهذا يدل على أن إجابات العينة تتحيز إلى إجابة بعينها دون غيرها، ويلاحظ أن الاتجاه العام للعبارات أوافق بمتوسط مرجح أكبر من (3.41) وانحراف معياري أقل من الواحد مما يشير إلى تجانس الإجابات، ومنه يستنتج الباحثون ومن الجدول رقم (10) إلى أن قيمة T المحسوبة للمتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول أن قانون ولوائح ديوان المراجعة العامة يسهم في تطبيق والالتزام بالقيم والأخلاق والمواقف المهنية المحددة في معيار التعليم المحاسبي رقم (8) لتحقيق مستوى عالٍ من الالتزام بأخلاقيات المهنة؛ أقل من مستوى معنوية عند (α = 0.05)، وهذا يعني أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية، مما يعني أن قانون ولوائح ديوان المراجعة العامة يسهم في تطبيق والالتزام بالقيم والأخلاق

والمواقف المهنية المحددة في معيار التعليم المحاسبي رقم (8). وبناءً على ما سبق من إيضاح، تقبل الفرضية الثانية التي تنص على: يلتزم العاملون بمهنة المراجعة العامة بديوان المراجعة القومي بتطبيق معيار التعليم المحاسبي الدولي رقم (8) لتحقيق مستوى عالٍ من الكفاءة المهنية في أداء عمله.

## النتائج والتوصيات

### أولاً: النتائج:

بناءً على الدراسة الميدانية، توصل الباحثون إلى العديد من النتائج، أهمها:

1- يطبق العاملون بمهنة المراجعة العامة بديوان المراجعة القومي متطلبات معيار التعليم المحاسبي الدولي رقم (7) المتعلق بالتطوير المهني المستمر. وذلك عن طريق:

- المشاركة المستمرة في الدورات والندوات المتخصصة المحلية.
- المشاركة المستمرة في الدورات والندوات المتخصصة الدولية.
- المشاركة المستمرة في المؤتمرات العالمية في مجال المحاسبة والمراجعة.
- التدريب المستمر من قبل الديوان أثناء العمل كمراجع.
- المشاركة المستمرة والعمل في اللجان الفنية للديوان.
- كتابة مقالات أو أوراق بحثية ذات طابع مهني أو أكاديمي.
- الحصول على الدعم الفني من مرشد أو مدرب.
- تقديم دعم التطوير المهني كموجه أو مدرب.

2- يلتزم العاملون بمهنة المراجعة العامة بديوان المراجعة القومي بتطبيق معيار التعليم المحاسبي الدولي رقم (8) لتحقيق مستوى عالٍ من الكفاءة المهنية في أداء عمله.

3- يتلقى المراجع أثناء فترة عمله مراجعاً دورات متخصصة في مجالات المحاسبة المالية، وإعداد تقارير المراجعة (التدقيق)، والحوكمة وإدارة المخاطر، وبيئة الأعمال "التجارية والصناعية وغيرها"، والضرائب، وتكنولوجيا المعلومات، والقوانين واللوائح التجارية "لوائح العمل"، والمالية والإدارة المالية.

4- يساعد قانون ولوائح ديوان المراجعة القومي المراجع في إكساب المراجع باستمرار بالمهارات المهنية في المجالات الآتية: مهارات ذهنية في (حل المشكلات، اتخاذ القرارات، ممارسة الحكم الجيد)، ومهارات شخصية في (مواقف وسلوك المراجع، مهارات التعليم الفردي، تحسين الشخصية)، ومهارات تنظيمية متمثلة في (التخطيط الاستراتيجي وإدارة المشاريع، إدارة الموارد، تفويض المهام، القيادة والأحكام المهنية)، ومهارات التواصل متمثلة في (العمل مع الآخرين، تلقي ونقل المعلومات، اتخاذ قرارات فعالة)، ومهارات تقنية مثل (التعامل مع تطبيقات تكنولوجيا المعلومات، التعامل مع نماذج اتخاذ القرارات، تحليل المخاطر، قياس الامتثال للمتطلبات التشريعية والقانونية والتنظيمية، القياس والقدرة على إعداد التقارير).

5- يساهم قانون ديوان المراجع القومي المراجع في تطبيق والالتزام بكفاءة السلوك المهني للمراجع، والموضوعية الكافية، والنزاهة المهنية، والكفاءة المهنية المناسبة، والسرية التامة في العمل.

### ثانياً: التوصيات:

بناءً على النتائج التي توصل إليها الباحثون ولتمزيد من تجويد وتحسين وتطوير عمل المراجعين بديوان المراجعة العامة، نوصي القائمين على أمر الديوان بما يأتي:

- 1- أن يتيح ديوان المراجعة المزيد من فرص المشاركة في الدورات والندوات المتخصصة في مجالي المحاسبة والمراجعة للمراجعين العاملين بالديوان.
- 2- أن يتبنى ديوان المراجعة عملية التدريب المهني المستمر للعاملين أثناء عملهم مراجعين.
- 3- أن يسعى الديوان إلى تبني إصدار خاصة به تتناول الجديد في معايير المحاسبة والمراجعة مما يتيح فرص النشر المهني والأكاديمي للعاملين بالديوان.
- 4- أن يتبنى ديوان المراجعة القومي معياري التعليم المحاسبي رقم (7) ورقم (8) فيما يتعلق بالتطوير المهني المستمر واعتماد الأساليب التي أوضحها المعياران كأساس لتقييم مدى تقدم المراجعين العاملين بالديوان في عملية التطوير المهني المستمر.

## المراجع والمصادر

### أولاً: المراجع العربية

أحمد، قنبح، بن أوزينته بوحفص، بن شاعة وليد (2020)، مدى تطبيق معيار التعليم المحاسبي الدولي رقم (4) (القيم والأخلاقيات والمواقف المهنية) في برامج التعليم المحاسبي بجامعة غرداية، *مجلة إضافات اقتصادية*، 4 (1).

الباشا، عادل صبحي عبد القادر (2016)، معايير التعليم المحاسبي الدولية وعملية التعليم المحاسبي في العراق، *مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة واسط*، (21).

البجاري، حسن صالح يوسف (2022)، أهمية توافر متطلبات معيار التعليم المحاسبي رقم (3) في دعم المهارات المهنية للمحاسبين- دراسة مسحية، *مجلة دراسات إقليمية، جامعة الموصل*، (51).

براي، الهادي، وقتال، عبد العزيز (2021)، دراسة تحليلية لتوافق التعليم المحاسبي في الجزائر مع معايير التعليم المحاسبي الدولية، *مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية*، 7 (2).

الجازوي، صالح أبو بكر، وسالم، فتحي موسى، والعيشبي، منصور محمد (2019)، واقع التعليم المحاسبي في مؤسسات التعليم العالي الليبي- دراسة ميدانية على أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة، المؤتمر العلمي الأول حول بيئة الأعمال في ليبيا، جامعة أجدابيا.

الحبيطي، قاسم محسن، رمو، وحيد محمود (2004)، "أهمية التكامل بين المهنة والتعليم المحاسبي والبحث العلمي لخدمة التنمية الاقتصادية، دراسة حالة في العراق، *مجلة البحوث المستقبلية*، (9)، الموصل، العراق.

الزاملي، علي عبد الحسين هاني (2014)، "التعليم المحاسبي ودوره في تطوير المهارات المهنية لخريجي قسم المحاسبة، *مجلة الإدارة والاقتصاد*، 2 (12)، جامعة القادسية، العراق.

الفكي، الفاتح الأمين عبد الرحيم، والحسن، محجوب الطيب محمد (2022)، مدى تطبيق متطلبات معايير التعليم المحاسبي الدولية في مناهج التعليم المحاسبي بالجامعات السودانية ودورها في رفع كفاءة الخريجين دراسة حالة جامعة كسلا، *المجلة العربية لضمان جودة التعليم الجامعي*، 15 (51).

مزياني، نور الدين (2018)، واقع برامج التعليم المحاسبي في الجامعات الجزائرية وتوافقها مع متطلبات المعيار (3) من المعايير الدولية للتعليم المحاسبي- دراسة ميدانية، *مجلة الباحث*، 1 (18).

الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (2024)، *المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، المملكة العربية السعودية، الرياض*.

### ثانياً: المراجع الأجنبية:

- Al Hayek, Ahmed F., Al Khasawneh, Abdul Hadi M.,( 2013),"The Suitability of the Accounting Education in Private Universities for the Requirements of the Jordanian Labor Market: A Field Study from the Perspective of Accounting Graduate Students", *Academy of Contemporary Research Journal*, 2(2).
- IFAC (2019), *IAESB Handbook of international education pronouncements*, electronic version., New York, USA.
- IFAC (2007), *Statements of membership obligations*, New York, USA.
- IFAC (2023), *International Financial Reporting Standards S1, Disclosure of financial sustainability*. New York, USA.
- IFAC (2023), *International Financial Reporting Standards S2, Climate Related Disclosure*. New York, USA.