مجلة تنمية الرافدين

اسم المقال: التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق – دراسة لاراء مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل
اسم الكاتب: م.م. طه أحمد حسن أرديني
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/3112
تاريخ الاسترداد: 2026/11/02 16:46 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة تنمية الرافدين كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الموصل ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

تنمية الرافدين ٨٥ (٢٩) ٢٠٠٧
ص ص [١٥١-١٧٩]

التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق - دراسة لاراء مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل

طه احمد حسن أرديني
مدرس مساعد - قسم المحاسبة
كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة الموصل
ardiny2003@yahoo.com

المستخلص

إن لمهنة المحاسبة معاييرها ومبادؤها وأخلاقياتها المتعارف عليها دولياً والتي تخضع لرؤى فلسفية متعددة يعبر كل منها عن وجهة نظر معينة ،ويمكن تحديد مشكلة البحث من خلال طرح تساؤلات عدة منها، هل ان قواعد السلوك المهني التي تنظم مهنة المحاسبة في العراق منسجمة مع البيئة التي يعمل بها المحاسب ومع التأهيل العلمي والعملي له؟ وهل هناك منظمات مهنية في العراق تشرف على تنظيم مهنة المحاسبة وتعد معايير تحدد السلوك المهني لمهنة المحاسبة؟ هل هناك مستويات للأداء المهني متعارف عليها عند المحاسبين تكون مرشدا لهم عند مزاولة مهنة المحاسبة؟

تأتي هذه الدراسة بهدف التعرف على أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق والوقوف على التحديات التي تواجهها في التطبيق من قبل المحاسبين في الوحدات الاقتصادية . ويمكن صياغة عدة فرضيات سيتم اختبارها في هذه الدراسة ، وهي عدم وجود قواعد أخلاقية واضحة المعالم تمكن المحاسبين المهنيين من تطبيقها بسهولة ويسر. فضلاً عن أن قواعد السلوك المهني للمحاسبة في العراق تواجه تحديات عديدة تتمثل ببيئة العمل التي يعمل فيها المحاسب والتأهيل العلمي والتدريب العملي للمحاسب فضلا عن تنظيم المهنة نفسها والتنظيم الذي تعمل فيه.

وقد خلص البحث الى جملة من الاستنتاجات أهمها هو على الرغم من أن هناك منظمات مهنية في العراق تشرف وتنظم مهنة المحاسبة وتضع وتقر معايير تحدد فيها قواعد السلوك المهني إلا أن هذه القواعد لا تواكب التطورات العلمية الحديثة، وإن هناك غموضاً أو عدم وضوح في هذه القواعدومن ثم يصعب تطبيقها من قبل المحاسبين، كما أن هناك ضعفاً في التأهيل النظري والعملي للمحاسب وعدم توافر الفرصة لمواكبة مستجدات المهنة من خلال الاشتراك بالدورات التدريبية ،فضلا عن عدم توافر مراكز خبرة وتدريب في مجال المحاسبة على الرغم الحاجة إليها.

تاريخ التسلم ٢٠٠٦/٥/١٨_____ تاريخ قبول النشر ٢٠٠٦/٧/٣

The Challenges Facing The Application Of Accounting Profession In Iraq

Taha A. H. Ardiny
University Of Mosul

Abstract

Accounting Profession has its standard principles, and morals. These are known internationally, and they are subject to several philosophical views that each of which expresses a certain view. The problem of the research can be addressed through several questions such as the basics of profession, behavior which organize the accounting profession in Iraq in accordance with the environment which the accountant works, and in accordance with his scientific and practical qualification and weather there are professional organizations in Iraq to supervise the organizing of accounting profession. Is it regarded as standard to decide the professional behavior of accounting? Are there levels of professional performance known to the accounting to be guidance for them when practicing their job?

This study aims at studying the knowledge of accounting profession morals in Iraq, and to stop the challenges facing it when it is applied by accountant in economical units. It is possible to propose several views: there is no clear moral principles enabled the accountants to apply it easily. Additionally, the basics of professional behavior for accounting in Iraq facing several challenges such as the environment in which the accountant works, the scientific qualification and the training of the accountant, as well the organizing of the profession itself, and the organization in which it works, the stubby concluded a number of conclusions the most important among them is although there are a professional organizations in Iraq supervise and organize the accounting profession, and set and approved standards decide the basics of the profession behavior, these basics have not accorded the modern scientific developments .

There is an ambiguity in these basics and difficulty in their application by accountant, there is also weakness in the theoretical and scientific qualification for the accountant, there is no opportunity to follow up the participating in training courses as well as there no expert s centers in field of accounting although they are very needed.

المقدمة

إن مهنة المحاسبة وإن كانت تشبه غيرها من المهن الأخرى كالطب والهندسة من حيث أهمية الدور الذي تقوم به في المجتمع، إلا أنها تختلف عنها من حيث أصولها وقواعدها، فالمحاسبة علم اصطلاحي، غرضه قياس الوضع المالي ونتائج العمليات للنشاط اقتصادي وتوصيل تلك النتائج للأطراف المستفيدة، ولعل أوجز تعبير عن طبيعة المحاسبة هو ما يرد في تقرير مراجع الحسابات عبارة فيما إذا كانت البيانات المالية تظهر بصورة عادلة وضع الوحدة المالي ونتائج أعمالها وفقاً للأصول المحاسبية المتعارف عليها "، والصورة العادلة في عرف المحاسبين والمراجعين، لا يمكن الحكم عليها بشكل مطلق بل في إطار "الأصول المحاسبية المتعارف عليها".

وترتب على وضع معايير محاسبية دولية متعارف عليها " أن أصبحت مهنة المحاسبة كغيرها من المهن الأخرى لها معاييرها ومبادئ ممارستها وأخلاقياتها المتعارف عليها دولياً ، اذ يمكن الرجوع إليها والوقوف عليها عند الحاجة وباستخدام

تلك المعايير في الممارسة والتقييد بها يمكن الحد من الاجتهادات وتعدد المعالجات للموضوع الواحد.

يعد موضوع الأخلاقيات من الموضوعات التي تخضع لرؤى فلسفية متعددة كل منها يعبر عن وجهة نظر معينة ،ألا أن تعدد هذه الرؤى يكشف عن مدى الاهتمام بهذا الموضوع الحيوي الذي بدأنا نبحث بين ثناياه لما له من أهمية في تهذيب السلوك المهني للمحاسب في الوحدات الاقتصادية ،ذلك السلوك الذي يتأثر بالقيم والعادات مثلما يتأثر بالنظريات والمبادئ العلمية.

مشكلة البحث

يمكن تحديد مشكلة البحث من خلال طرح التساؤلات الاتية:

١. تنهلجم قواعد السلوك المهني التي تنظم مهنة المحاسبة في العراق مع البيئة التي يعمل بها المحاسب ومع التأهيل العلمي والعملي له؟
٢. هل هناك منظمات مهنية في العراقتشرف على تنظيم مهنة المحاسبة وتعد معايير تحدد السلوك المهني لمهنة المحاسبة؟
٣. هل هناك مستويات للأدالمهني متعارف عليها عند المحاسبين تكون مرشدا لهم عند مزاولة مهنة المحاسبة؟

أهمية البحث

تأتيهذه الدراسة لتلقي الضوء على التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة،حيث يعد هذا الموضوع من الموضوعات الحيوية والمهمة التي لا تزال بحاجة إلى الاهتمام سواء على مستوى البحث العلمي والتعليم المنهجي في الجامعات والمؤسسات العلمية أو على مستوى الممارسة العملية في الوحدات الاقتصادية عند ممارسة المحاسبين عملهم.

هدف البحث

يهدف البحث إلى التعرف على أخلاقيات مهنة للمحاسبة في العراق والوقوف على التحدياالتي اتواجهها في التطبيق من قبل المحاسبين في الوحدات الاقتصادية.

فرضية البحث

استنادا إلى التحديات الموجودة في البيئة العراقية يمكن صياغة عدة فرضيات سيتم اختبارها في هذه الدراسة وهي:

١. عدم وجود قواعد أخلاقية واضحة المعالم تمكن المحاسبين المهنيين من تطبيقها بسهولة ويسر.
٢. يواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة أوقواعد السلوك المهني للمحاسبة في العراق تحديات تتمثل في الاتي:

أ. تنظيم المهنة نفسها والتنظيم الذي تعمل فيه.
ب. التأهيل العلمي والتدريب العملي للمحاسب.
ت. ببيئة العمل الذي يعمل فيها المحاسب.
ث. التعارض بين المبادئ الأخلاقية ذاتها.

منهج البحث

لغرض أتمام البحث بجانبيه النظري والعملي اعتمد الباحث المنهجين الاتيين:

١. الوصفي ويتأتى من خلال إطلاع الباحث على الكتب والبحوث والدراسات والاطاريح التي كتبت عن هذا الموضوع.

٢.تطبيقي من خلال المعلومات والبيانات التي تم الحصول عليها عن طريق استخدام الاستبانة التي صممت لتحقيق أهداف البحث واختبار فرضياته والتي تم توزيعهاعشوائيا على مولى مهنة المحاسبة في مدينة الموصل لغرض التعرف واكتشاف التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة ،وقد تكونت الاستبانة من قسمين ، اشتمل **القسم الأول** على بعض الأسئلة المتعلقة بالمعلومات الشخصية عن المبحوثين كالمؤهلات العلمية والمهنية وعدد سنوات الخبرة في مجال العمل المحاسبي.

أما **القسم الثاني**: فقد تضمن أسئلة تتعلق بالتحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق وقد قسم إلى **خمسة أجزاء، الأول** ويتضمن التحديات المتعلقة بتنظيم مهنة المحاسبة، أما**الجزء الثاني** فيتعلق بالتحديات المتعلقة بالتأهيل العلمي والتدريب العملي، ويتضمن **الجزء الثالث** التحديات المتعلقة بتطبيق قواعد السلوك المهني في العراق، ثم تضمن**الجزء الرابع** التحديات المتعلقة ببيئة العمل التي يعمل بها المحاسب، وجاء **الجزء الخامس** بالتحديات الناشئة عن التعارض في المبادئ الأخلاقية ذاتها.

مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة من ممارسي مهنة المحاسبة في مدينة الموصلمن المحاسبين سواء أكانوا أكاديميين أواستشاريين في مكاتب الخدمات ، ومنظمي حسابات ومحاسبين في وحدات اقتصادية ، وقد بلغ عدد الاستبانات التي وزعت عشوائيا على عينة الدراسة ١٠٠ استبانة، عاد منها ٨٧ استبانة أي بنسبة ٨٧% من حجم العينة.

وتحقيقا لهدف البحث واختبار فرضيات فقد تم تقسيمه إلى أربعة أجزاء هي:

أولاً - طبيعة مهنة المحاسبة.
ثانياً - أخلاقيات مهنة المحاسبة.
١. مفهوم الأخلاقيات لمهنة المحاسبة

٢. القواعد الأخلاقية لمهنة المحاسبة (المفهوم والأهداف، المبادئ والقواعد).
ثالثاً - التحديات التي تواجه تطبيق القواعد الأخلاقية لمهنة المحاسبة .
رابعاً - تحليل نتائج الاستبانة

أولاً - طبيعة مهنة المحاسبة

توجد في كل مهنة مزية تميزها عن بقية نشاطات الإنسان، وهذه المزية لها فحوى ذهني يكون مادتها وموضوعها ، ولابد من معرفة تقنية ممارستها والأعباء لتي يحملها المجتمع لهذه المهنة ، اذ يمكن تحديد المهنة بهذه الآراء المذكورة أو جزء منها.

فقد عرفت المهنة بشكل عام وفقا لما ورد في موسوعة العلوم الاجتماعية في مقالها عن المهن بأنها "ميزة امتلاك أسلوب فكري معين مكتسب بالتدريب الخاص والذي بالإمكان تطبيقه في كل ناحية من نواحي الحياة المختلفة " كما عرفتها الموسوعة أيضا بأنها "الحرفة التي تشتمل على مجموعة من المعارف العقلية، وهذا ما يشكل المضمون العقلي أو الفكري للمهنة ، فضلاً عن مجموعة ممارسات أو خبرات أو تطبيقات تهيكل المهنة" (الهواش،٢٠٠٥، ١٨٦).

فمهنة المحاسب أو المحاسبة توصف من حيث طبيعة مخرجاتها بأنها لغة الأعمال ،كما توصف بأنها لغة المال ولسان حاله ،وتوصف من حيث طبيعة نشاطها بأنها نظام للمعلومات يعتمد على القياس والتوصيل للمعلومات المالية ، كما توصف بأنها علم ومهنة ، علم حديث نسبيا إذا ما قورن بالعلوم الاجتماعية أو العلوم الطبيعية الأخرى، لكنها في الوقت نفسه مهنة قديمة، اذ يرى الناغي أن المحاسبة بدأت مهنة غير منظمة تختلف من شخص إلى آخر، ثم بدأت تحتل موقعها بين العلوم الحديثة بوصفها علماً اجتماعياً له أهميته ومهنة أساسية في كل الدول مهما كانت درجة تقدمها أو طبيعة النظام الاقتصادي المطبق ، ومن ثم فالمحاسبة بعد ما تقدم تمثل علما ومهنة منظمة، علم حديث ومهنة قديمة (الناغي، ١٩٨٩، ١٥ -١٦).

كما ان مهنة المحاسبة تختلف عن غيرها من المهن من عدة وجوه منها الآتي (الشيرازي، ١٩٩٠، ٣٣):

١. تعد المحاسبة لغة المال ولسان حاله ، فالمحاسبة كاللغة تعد وسيلة من وسائل توصيل المعلومات عن أداء الوحدات الاقتصادية للطوائف الاجتماعية المختلفة ، كما أن لأي لغة رموزها وقواعدها اللغوية الخاصة بها ، فرموز المحاسبة تتمثل في الأرقام والكلمات المديونية والدائنية ، أما قواعدها اللغوية فانها تنحصر في مجموعة من الإجراءات العامة الواجب أتباعها في أعداد البيانات والمعلومات كافة المتعلقة بالوحدة الاقتصادية.
٢. تمثل المحاسبة إحدى الوسائل الهامة التي يتم من خلالها تقديم سجل تاريخي عن الوحدة الاقتصادية ومعاملاتها مع البيئة المحيطة.
٣. توثر المحاسبة من خلال البيانات والمعلومات المحاسبية المختلفة تأثيرا جوهريا في مختلف القرارات للوحدة الاقتصادية والمجتمع على حد سواء.

٤. ترتبط منشآت المحاسبة مع مستخدمي القوائم المالية بعلاقات مختلفة عن تلك التي تربط المهن الأخرى بمستخدمي خدماتها، وعلى سبيل المثال يتعاقد المحامون مع الزبون ويحصلون منه على الأجر وعليهم مسؤولية أساسية هي الدفاع عنه، اما منشآت المحاسبة فتتعاقد مع الوحدة محل المراجعة وتحصل منها على أتعاب ولكنها تقدم المنفعة الأساسية لمستخدمي القوائم المالية ، وعادة لا يرتبط المراجع مع المستخدمين لكنه يرتبط بعلاقة مستمرة وبعقد الاجتماعات مع افراد الزبون، ومن ثم من الضروري أن ينظر المستخدمون إلى منشآت المحاسبة على انها مؤهلة لهذا العمل وتتعامل بشكل غير متحيز(ارينز ولوبك، ٢٠٠٢، ١١٠).

إضافة لما سبق ولكي يمكن تفهم طبيعة مهنة المحاسبة يجب ا لتعرف على مفهوم العمل المهني للمحاسبة فتحديد مفهوم العمل المهني له أهمية من حيث تميز العمل المهني للمحاسبة عن غيره من الإعمال، فضلا عن إيضاح معالمه، وغني عن البيان أن المقومات الأساسية التي يقوم عليها العمل المهني لها دور كبير في التعرف على طبيعة المهنة.

ويمكن توضيح مقومات العمل المهني بالآتي (اونكتاد، ٢٠٠١، ٣٧):

١. قدر كاف من التأهيل العلمي لكل من يسمح له بمزاولة المهنة ، فضلا عن قدر كاف من الاستعداد الذهني والتحصيل العلمي والخبرة العلمية يتناسب مع خطورة وأهمية الخدمة التي سيؤديها الممتهن للغير.
٢. شعور الممتهن بالمسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقه وبقدرته على تحمل هذه المسؤولية.
٣. اعتراف صريح من المجتمع بأهمية الخدمة التي يؤديها الممتهن.
٤. منظمات مهنية تقوم على تنظيم شؤون العمل المهني داخليا و من دون أي تدخل خارجي، والعمل على تطويرها بما يفي باحتياجات المجتمع، كما تعمل جاهدة على حماية أعضائها والعمل على رفع مستواهم الأدبي والمادي.
٥. مجموعة من القواعد والمبادئ والتقاليد تحكم السلوك المهني لأعضاء المهنة، وتهدف إلى رفع مستوى المهنة والمحافظة على كرامة أعضائها، كما تدعو إلى بث الطمأنينة والثقة في نفوس ج مهور المتعاملين مع أعضاء المهنة والمتطلعين إلى خدماتهم.
٦. مستويات للأداء المهني متعارف عل يها تكون مرشدا لكل من يرغب في مزاولة المهنة.

وباستعراض المقومات السابقة للعمل المهني على هذه المهنة نجد أن هذه المهنة قد تكاملت لها مقومات العمل المهني.

ولكي تتقدم هذ ه المهنه وتحضى بهذه القدسية التي رسمت لها علينا الاهتمام بالسلوك المهني والأخلاقي ليكون هذا السلوك المهني الرؤية والحكمة الجماعية لهذه المهنة، وهو ما سيتم طرحه في الفقرات اللاحقة.

ثانياً - أخلاقيات مهنة المحاسبة

١. مفهوم أخلاقيات مهنة المحاسبة

اذا كانت دراسة الأخلاقياتفي مهنة المحاسبة تعد دراسة فرعية لدراسة الأخلاقيات بصفة عامة ، فليس هناك اتفاق على تعريف محدد لمصطلح الأخلاقيات، فالبعض عرف مصطلح الأخلاق على انه "دلالة عن معايير مقبولة بالإجماع تخص السلوكيات الخاصة بالتعامل أو المهنة أو التجارة أو التخصص" (Wheelmen and Hunger,1978,47).

في حين عرفت الأخلاقيات بأنها "مجموعة من القيم والمعايير التي يعتمد عليها أفراد المجتمع في التمييز ببين ما هو جيد وما هو سيئ وبين ما هو صواب وما هو خطأ، فهي أذا تتركز في مفهوم الصواب والخطأ في السلوك "(نجم،٢٠٠٠، ١٩).

ويؤيدالباحث وجهة نظر احد الباحثين بأن الأخلاقيات "هي وثيقة تحديد المعايير الأخلاقية والسلوكية المهنية المطلوب أن يتبعها أفراد جمعية معينة ،وبأنها بيان بالمعايير المثالية لمهنة من المهن ، تتبناه جماعة مهنية أو مؤسسة لتوجيه أعضائها لتحمل مسؤولياتهم المهنية" (الهواش، ٢٠٠٥، ١٩١) .

ولقد استخدمت كلمة الأخلاقيات مع العديد من المسميات والميادين المعرفية، فنجدها قد استخدمت مرة مع العمل ، وفي هذا الإطار عرفت أخلاقيات الإعمال بأنها "هي كل ما يتعلق بالعدالة، وبعض النواحي مثل توقعات المجتمع والمنافسة بنزاهة والإعمال، والعلاقات العامة والمسؤولية الاجتماعية وحماية الزبون ، والتصرف المنظمي في البلد ألام وخارج الحدود" (Weihvich and Koontzi,1993,70).

في حين يرى احد الباحثين أن أخلاقيات الإعمال هي" الإطار الشامل الذي يحكم التصرفات والأفعال تجاه شيء ما، وتوضيح ما هو مقبول أو صحيح وما هو مرفوض أو خاطئ بشكل نسبي في ضوء المعايير السائدة في المجتمع بحكم العرف والقانون، والذي تلعب فيه الثقافات التنظيمية والقيم وأنظمة المنظمة وأصحاب المصالح دورا أساسيا في تحديده" (المعاضيدي، ٢٠٠٥، ٦).

كما استخدمت مرة أخرى مع المهنة فعرفت أخلاقيات المهنة "بأنها مجموعة القواعد والأصول المتعارف عليها عند أصحاب المهنة الواحدة التي تستلزم من الموظف سلوكا معينا يقوم على الالتزام ، حيث تكون مراعاتها محافظة على المهنة وشرفها والإخلال بها خروج عليها وعلى شرفها" (الهواش، ٢٠٠٥، ١٩٣).

كما جاء مصطلح الأخلاقياتمع التدقيق، فعرفت أخلاقيات مهنة التدقيق بأنها "بيان شامل للقيم والمبادئ التي ينبغي أن توجه العمل اليومي الذي يقوم به المدقق، حيث ان استقلاليةالمدقق القطاع العام وسلطته ومسؤوليته تضع متطلبات أخلاقية جسيمة على عاتق الجهاز الأعلىللرقابة المحاسبية وعلى عاتق الموظفين الذين يشغلهم أويستخدمهم لانجاز العمل الرقابي ، ويتعين أن تأخذ أخلاقيات مهنه مدقق القطاع العام في الاعتبار المتطلبات الأخلاقية للموظفين المدنيين عامة ومتطلبات

المدققين خاصة بمـــا فـــي ذلـــك التـــزامهم إزاءواجبـــاتهم المهنيـــة" (انتوســـاي، ٢٠٠١، ٦٠).

ومما سبق يتضح أن أخلاقيات مهنة المحاسبة هي مجموعـــة مـــن القواعـــد والأصول المتعارف عليها عند أصحاب مهنة المحاسبة التي تستلزم من المحاســـب سلوكا معينا يقوم على الالتزام ، وذلكللمحافظة على مهنة المحاسبة وشـــرفها، لان الإخلال بها خروج عليها وعلى شرفها.

٢. القواعد الأخلاقية لمهنة المحاسبة (المفهوم والأهداف، المبادئ والقواعد)

أ. مفهوم القواعد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وأهدافها

لقد أسهمت المنظمات المهنية سعيا منها نحو تأدية رسالتها وتحقيق أغراضها في وضع معايير لمستويات أداء المهنة يسترشد بها أعضاؤها في إتمـــام مهـــامهم، كما وضعت هذه المنظمات قوا عد للسلوك المهني بهـــدف رفـــع مســـتوى المهنـــة والمحافظة على كرامة أعضائها (الانكتاد ،٢٠٠١، ٣٧).

ويمكن تعريف قواعد السلوك المهني بأنها" عبارة عن مبادئ ومثـــل عامـــة للسلوك المثالي يشجع على مستوى عال من الأداء من خلال تأكيدها على النشـــاط الايجابي، ولكن هذه المبادئ لا تمتلك صفة الإلزام، كما تتكون من قواعـــد تمثـــل الحدود الدنيا للسلوك والأداءوالمحددة من الم ؤسسات المهنيـــة التـــي أصـــدرتها (الجليلي والرمو، ١٩٩٦، ١٩٦).

ويؤيد الباحث ما جاء عن المعهد الأمريكيللمحاسبين القانونيين AICPA في تركيبة قواعد السلوك المهني والتي عرفها بأنها مبادئ وقواعد وتفسيرات وأحكـــام، المبادئ تمثل نصوصـ اً تعبر عن المسؤولية التي تشكل إطاراً عاماً للقواعـــد التـــي تحكم السلوك، وقواعد واسعة وتعطي وصفا دقيقا للسلوك الذي يخل بالمســـؤوليات المذكورة ضمن المبادئ، والشروحات والتفسيرات والتي تـــوفر توجيهـــات حـــول نطاق وتطبيق ا لقواعد من دون أن تحد منها وأحكاماً تلخـــص تطبيقـــات القواعـــد والتفسيرات على مجموعة من الأوضاع والحالات الحقيقية (AICPA ,2000,14).

وتهدف قواعد السلوك المهني إلى تحقيق إغراض عدة تكاد تكون الإغراض الاتية أهمها، لأنها واردة ضمن معظم دساتير قواعد السلوك المهني وهـــي (عبـــد الله،٢٠٠٠، ٧٣- ٧٤):

١. رفع مستوى مهنة المحاسبة والتدقيق والمحافظة على كرامتها وتدعيم التقـــ دم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الحرة.
٢. تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمدققين ورعايـــة مصـــالحهم الماديـــة والأدبية والمعنوية.
٣. تدعيم وتكملة النصوص القانونية والإحكام التي وضـــعها المشـــرع لتـــوفير مبدأي الكفاية في التأصيل العلمي والعملي للمدقق وحياد مدقق الحسابات فـــي عمله والشروط التي يسنها للاشتغال بالمهنة.

٤. بث روح الطمأنينة في نفوس جمهور المعنيين بخدمات المحاسبين والمدققين من عملاء وغيرهم من الجهات والفئات المتعددة.

ومما سبق يتضح أن قواعد السلوك المهني تهدف أساسا إلى تحديد الواجبات والمسؤوليات المهنية والأخلاقية التي يجب أن يلتزم بها أعضاء مهنة المحاسبة.

ب. القواعد والمبادئ الأخلاقية لمهنة المحاسبة

تحتاج مهنة المحاسبة على نحو خاص إلى أن تمتلك قواعد للسلوك المهني يلتزم بها المحاسب عند ممارسته المهنة، لان هذه المهنة تعمل في عالم متغير تنهار فيه شركات وتخطئ فيه مشاريع أخرى، في حين تعجز مشاريع عن القيام بإعمالها، فضلا عن الانهيار الاقتصادي المتزايد في بيئة كهذه تظهر أهمية وجود قواعد للسلوك المهني (الجليلي والرمو، ١٩٩٦، ١٩٤).

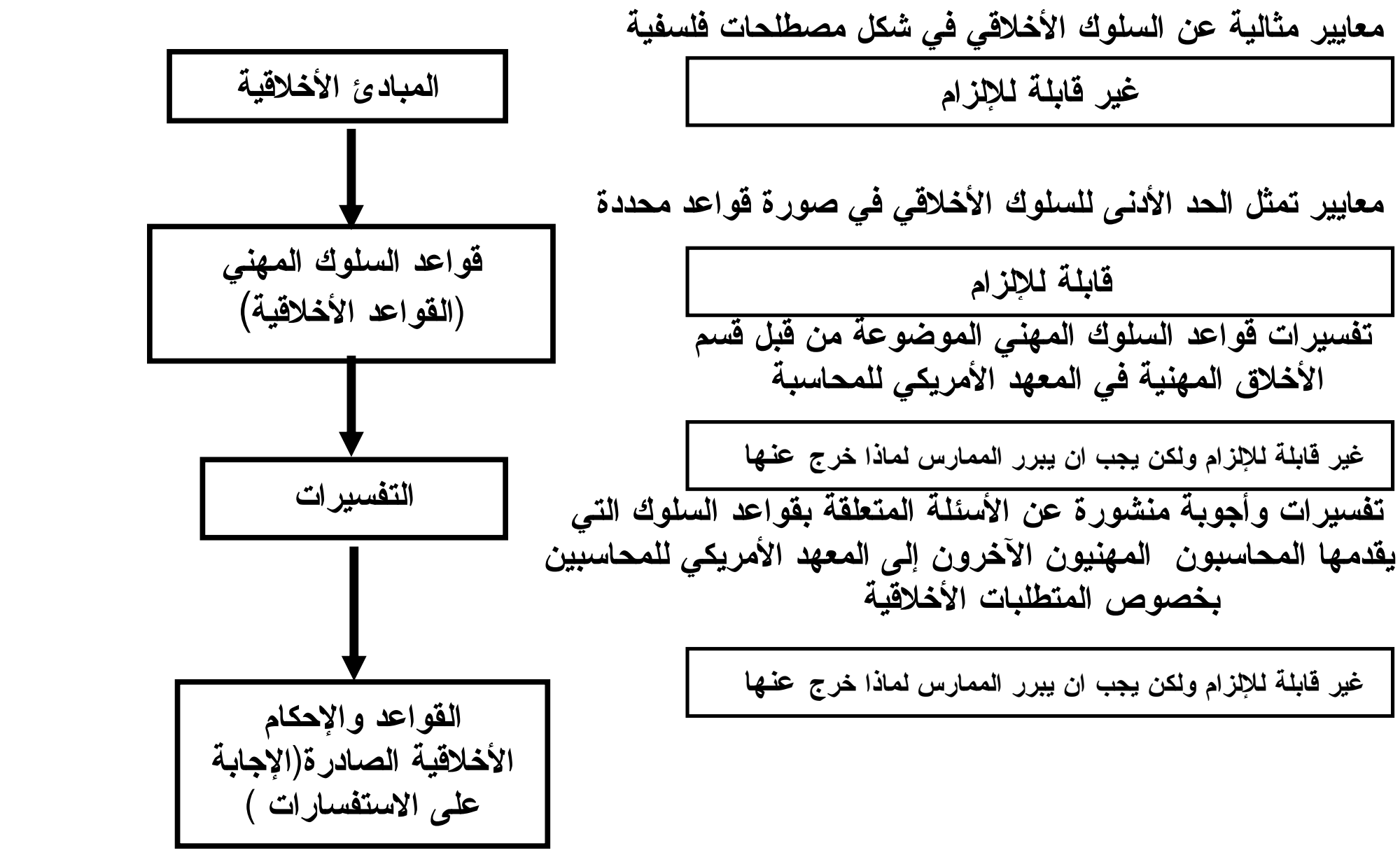
ويرى البعض أن الطريقة الوحيدة للحكم على مهنة معينة هو سلوك أعضاء تلك المهنة، والمهنة يمكن ان تنجح وتزدهر عن طريق سمعتها التي تتصل بحفاظها على قيم عديدة كالثقة والاحترام والكفاءة المهنية، والكرامة... والاتجاهات الحديثة في القواعد الأخلاقية تتجه نحو الأتي (الهواش، ٢٠٠٥، ٢٠٣):

١. الاختصار.
٢. السهولة والوضوح والانتظام.
٣. أن تكون معقولة، مقبولة، عمليا يمكن تطبيقها.
٤. أن تكون شاملة.
٥. أن تكون ايجابية.

وإذا أريد للقواعد الأخلاقية أن تعمل بفاعلية فيجب اخذ القضايا الآتية في الاعتبار (الهواش، ٢٠٣،٢٠٠٥):

١. حماية المهنة وكذلك الجمهور العام، على اعتبار أن ذلك يمثل الأهداف الأساسية للقواعد المهنية.
٢. يجب إنشاء قواعد أخلاقية تحتوي على مجموعة من معايير سلوكية.
٣. يجب مراعاة هذه القواعد بصفة مستمرة حتى تستجيب للمواقف والأزمات الجديدة.
٤. يجب إنشاء لجنة تقصي المخالفات وإعداد المحاكمات بالتعاون مع غيرها من المهن.

وفي ضوء ما سبق يتضح بأن القواعد الأخلاقية للسلوك المهني توفر التوجيهات والقواعد الأخلاقية للمهنة والتي يمكن توضيحها بالشكل الأتي:



الشكل ١

قواعد السلوك الأخلاقي لمهنة المحاسبة ومبادؤه (*)

وفيما يأتي توضيح لهذه المتطلبات والقواعد:

١. المبادئ الأخلاقية

وهي عبارة عن نصوص تعبر عن المسؤولية التي تشكل إطار اً عاماً للقواعد التي تحكم السلوك ، اذ تحتوي المبادئ المتعلقة بالسلوك المهني على مناقشة عامة عن خصائص معينة يجب توافرها في المحاسب والمراجع (AICPA,2002,14-15):

٢. القواعد الأخلاقية

وهي واسعة وتعطي وصفا دقيقا للسلوك الذي يعد مخالفا للمسؤوليات المفروضة في قواعد ا لسلوك المهني (AICPA,2002,289). ويشمل هذا الجزء قواعد واضحة يجب على المراجع إتباعها إثناء ممارسة المحاسبة العامة، ونظرا لان هذا القسم يعد القسم الوحيد الذي يحتوي على جزء من الميثاق يجب الالتزام به، فقد صيغ بلغة أكثر تحديدا من القسم الخاص بالمبادئ، ونظرا لقابلية الالتزام،

(*) بتصرف من الباحث بالاعتماد على المصادر الاتية:

١ الفين اريتز، جمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي، مراجعة احمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، الرياض، ٢٠٠٢.

٢. مقداد احمد الجليلي ووحيد الرمو، مشاكل الالتزام بقواعد سلوك مهنة المحاسبة والتدقيق (إشارة خاصة للعراق) مجلة تنمية الرافدين، العدد ٤٨، ١٩٩٦.

يشير العديد من الممارسين إلى هذا القسم على أنه ميثاق السلوك المهني (ارينز ولوبك، ٢٠٠٢، ١١٢).

٣. تفسيرات قواعد السلوك المهني

وهي جزء من قواعد السلوك المهني تتمثل بنشرات تصدر عن قسم مبادئ الأخلاق المهنية التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين لتقديم التوجيهات حول نطاق وتطبيقات قواعد السلوك المهني (AICPA, 2002, 288).

٤. الإجابة على الاستفسارات الخاصة بالقواعد والأحكام الأخلاقية:

وهي جزء من قواعد السلوك المهني ، وهذه الاحكام تتوصل إلى تطبيقات القواعد وتفسيراتها على ظروف وحالات واقعية محددة (AICPA,2002, 287).

ويرى الباحث وفي ضوء النشرات الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أن أهم القواعد الأخلاقية للمهنة التي يجب أن يلتزم بها المحاسب يمكن تقسيمها إلى ثلاثة أجزاء هي (لاتحاد الدولي للمحاسبين، بدون سنة، ٨):

الجزء الأول: وينطبق على المحاسبين المهنيين كافة ويشمل هذا الجزء الأتي:

١. النزاهة والموضوعية.
٢. حل النزاعات الأخلاقية.
٣. الكفاءة المهنية.
٤. السرية .
٥. ممارسة اعمال الضرائب.
٦. نشاطات عبر الحدود.
٧. الإعلان.

في حين أن الجزء الثاني والخاص بالمحاسبين المزاولين لمهنة التدقيق تضمن الأتي:

١. الاستقلالية.
٢. الكفاءة المهنية والمسؤوليات تجاه استخدام غير المحاسبين.
٣. الإتعاب والعمولات.
٤. النشاطات التي تتناقض مع ممارسة مهنة المحاسبة.
٥. أموال العملاء.
٦. العلاقات مع محاسبين مهنيين آخرين ممارسين للمهنة.
٧. الإعلان واجتذاب العملاء.

أما الجزء الثالث والذي ينطبق على المحاسبين المهنيين الموظفين، كما ينطبق في بعض الحالات على المحاسبين الموظفين في مكاتب الممارسة فيشمل الأتي:

١. التضارب في الولاء.
٢. مساعدة الزملاء المهنيين.
٣. الكفاءة المهنية.
٤. عرض المعلومات .

ثالثاً - التحديات التي تواجه تطبيق القواعد الأخلاقية لمهنة المحاسبة في العراق

هناك مجموعة من التحديات التي تواجه المحاسبين عند التطبيق والالتزام بقواعد السلوك المهني وهذه التحديات يمكن تقسيمها إلى أربع مجموعات علما بأن هذه التحديات سوف يتم دراستها والوقوف على أهمها من خلال طرحها على عدد من المحاسبين في العراق على شكل أسئلة من خلال استمارة الاستبانة وهذه التحديات هي:

١. التحديات المتعلقة بتنظيم المهنة نفسها

هناك عدة تحديات متعلقة بتنظيم مهنة المحاسبة بشكل عام وهي (السعايدة، ١٩٩٦، ١٧٦):

أ. عدم وجود تنظيم مهني فاعل (نقابة/جمعية) ينتمي إليه المحاسب، ويطلب منه إبداء الرأي أو اتخاذ المواقف عند الضرورة.

ب. عدم وجود قواعد للسلوك المهني واضحة تلزم المحاسبين بشرف المهنة، وتحد من التستر على المقصرين منهم.

ت. عدم وجود قوانين تعزز مكانة المهنة في الحياة الاقتصادية، وتضمن حرية التعبير عن الرأي المحاسبي الصريح.

ث. ضعف الترابط بين التنظيمات المهنية القائمة في البلاد فيما يتعلق بالتدريب ورفع الكفاءة المهنية للمحاسب وخاصة بقواعد السلوك المهني.

ج. قصور التشريعات الحكومية الملزمة للمحاسب بتطبيق قواعد السلوك المهني وعدم مواكبتها للتطورات الحديثة الخاصة بتلك القواعد.

ح. السماح بامتهان العمل المحاسبي اعتمادا على الخبرة وحدها دون التخصص المحاسبي أو طلب إلى النقابة.

٢. التحديات المتعلقة ببيئة العمل الذي يعمل فيه المحاسب

وتتمثل هذه التحديات بالتحديات البيئية التي تواجه أخلاقيات مهنة المحاسبة في التطبيق، وهناك وجهتا نظر تبينان لنا طبيعة هذه التحديات وهي:

أ. المعتقدات الدينية السائدة في المجتمع الذي يعمل فيه المحاسب إذ إن تحديد ما يجب أن يكون مؤثراً بمعتقدات المحاسبين العاملين وبقناعاتهم من أن سلوكهم يتفق مع ما يريده الله سبحانه وتعالى أو يتنافى، ولاسيما وان الثواب والعقاب من الله، ومن ثم فليس من حق الوحدة الاقتصادية أو أي منظمة مهنية أخرى ان تجتهد في وضع دليل إرشادي متنافٍ في بعض مفرداته أو جميعها مع التفسير الديني السائد على اختلاف أديانهم (صالح، ٢٠٠٠، ٢٦).

ب. الصعوبات الناشئة عن الوحدة الاقتصادية التي يعمل فيه المحاسب:

يعتقد البعض بأن هناك مسببات تحول دون التزام المحاسب بالإحكام والقواعد الأخلاقية ومن ثم فإن تطبيق الأخلاقيات في الخدمة حالة مستحيلة أو نهها غير ضرورية أو أنها أخلاقيات غير قابلة للتطبيق (Jackson,1987, 248) وبصرف النظر عن الرؤية الفلسفية التي ينطلق منها هؤلاء في تفسيرهم لإمكانية أو ضرورة

اعتماد المحاسب على مجموعة مبادئ وقيم أخلاقية فان هناك وجهتي نظر تبين لنا طبيعة التحديات البيئية الناشئة من الوحدة الاقتصادية التي يعمل فيها المحاسب وربما يبرر وجهات النظر المشار إليها سابقاً ما سنبينه بالاتي (صالح ، ٢٠٠٠ ، ٢٩):

١. الأخلاقية الحيادية

تقوم أخلاقية المهنة على افتراض بأن المحاسبين في الوحدة الاقتصادية يعتمدون أحكاما أخلاقية تتلاءم وثقافة الوحدة الاقتصادية التي يعملون فيها أو التخلي عن العمل، ويذهب أنصار هذا الرأي إلى ابعد من ذلك، إذ يعتقدون بأن المشكلة لا تكمن في كيفية إيجاد مجموعة مبادئ أخلاقية لكل مهنة أو لكل وحدة اقتصادية، وإنما تكمن في كيفية إتاحة الفرصة للمحاسب لكي يعترض على بعض السياسات بما يحقق أهداف الوحدة الاقتصادية.

٢. أخلاقيات الهيكل

الافتراض السابق، فان المحاسبين غير مسؤولين عن فحوى السياسات أو القرارات التي تتبناها أو يتخذها المستوى الأعلى، وعليه فان الوحدة الاقتصادية بشكل عام هي موضوع الحكم الأخلاقي وليس لمثل هؤلاء الموظفين يد في قراراتهم.

٣. التحديات المتعلقة بالتأهيل العلمي والتدريب العملي

وتتمثل تلك التحديات بالاتي (السعايدة، ٢٠٠٠، ١٧١):

أ. ضعف التأهيل النظري والعملي للمحاسب في الجامعات والمعاهد للقيام بالمهمات التي تتطلبها المهنة بخصوص السلوك المهني للمحاسب.

ب. عدم وجود دورات تاهيلية للمحاسب في بدء تعينه لتعريفه بالقواعد الأخلاقية للسلوك المهني والقوانين التي تشير إلى ذلك.

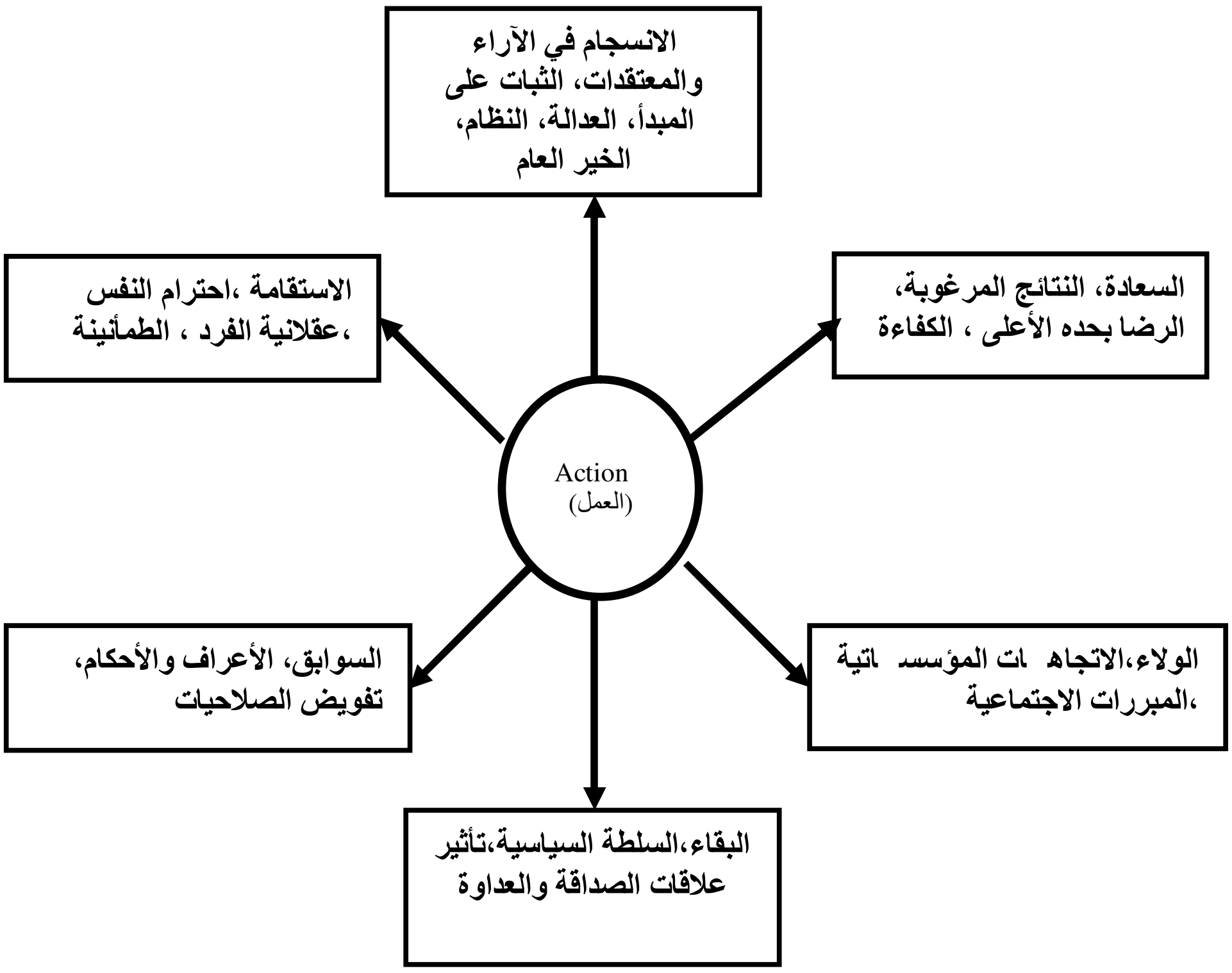
ت. عدم توافر الفرصة لمواكبة مستجدات المهنة من خلال الاشتراك بالندوات والمؤتمرات المتخصصة بقواعد السلوك المهني.

ث. عدم كفاية الدورات التدريبية على العمل المحاسبي المطلوب من المحاسب بشكل عام أو التعريف بقواعد السلوك المهني.

ج. عدم توافر مراكز خبرة وتدريب في مجال المحاسبة توضح القواعد الأخلاقية للمهنة على الرغم من الحاجة إليها.

٤. الصعوبات الناشئة عن التعارض بين المبادئ الأخلاقية ذاتها

ان مسؤولية المحاسب لا تتحدد بمعيار واحد وإنما بمجموعة مركبة من المعايير الأخلاقية والفنية والمهنية والتنظيمية ، وإذا ما تعارضت هذه المعايير مع بعضها البعض فان ما ينتج غالبا هو شكل في التفكير وفي التنفيذ، ولتوضيح طبيعة التعارض بين القيم والمعايير الأخلاقية التي يفترض بالمحاسب الالتزام بها نستعين بالشكل الاتي (صالح ،٢٠٠٠ ، ٢٩) :



الشكل ٢
التعارض بين القيم والمعايير الأخلاقية التي نريد من المحاسب الالتزام بها

يتضح من الشكل ان المحاسب يعيش حالة من التناقض عندما يطلب منه عدم الكشف عن أسرار الوحدة الاقتصادية (الولاء لها)، وفي الوقت نفسه عليه ان لا يسكت عن حالة فساد أو عدم إخلاص ممن هم في قمة الهرم الإداري، أو كيف يمكن للمحاسب ان يوفق بين سعيه لاستمرار الوحدة الاقتصادية وبقائها حتى وان لم تكن كفوءة ؟ وكيف يمكن له التوفيق بين العدالة المطلوبة وبين سلطة الإداري أو تأثير الأصدقاء والتجرد من النظرة الذاتية؟

مثل هذه الأسئلة وغيرها تطرح بقوة عندما يطلب من المحاسب ان يسعى لتحقيق الرضا وهو في بيئة تعاني من التحيز والمحاباة أو أنها تضغط باتجاه أهداف ضيقة وهكذا تتجه حالة التناقض عندما لا يستطيع المحاسب ان يوفق بين مبادراته (التي يرى أنها عقلانية) بين اتجاهات الوحدة الاقتصادية التي يعمل فيها والتي لا تتواءم وتوجهاته أو أنها تتعارض مع ما يؤمن به من قيم .

رابعاً - تحليل نتائج الاستبانة

لتحقيق هدف البحث تم استخدام الأساليب الإحصائية الاتية :

١. التوزيعات التكرارية والنسب المئوية لعرض سمات عينة الدراسة.
٢. المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتحديد درجة وأهمية التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق.
٣. استخدام الوسط الرفضي لبيان فيما إذ ا كانت أهمية التحديات تزيد على ٣ والتي تعكس الحالة المتوسطة.

ولقد تم تحليل البيانات على الحاسب الالكتروني باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS – Windows – 2001

تحليل النتائج

١. خصائص عينة الدراسة

يبين الجدول ١ المؤهلات العلمية والمهنية فضلاً عنسنوات الخبرة و حسب التوزيعات التكرارية والنسب المئوية لكل فئة من فئات الدراسة. كما يلاحظ ان المجيبين هم من تخصص المحاسبة ١٠٠% وان النسبة الأكبر هي من حملة الشهادات العليا، اذ تمثلت بنسبة ٤٧% تقريبا. وان من تجاوزت خبرتهم في مجال المحاسبة أكثر من ٥ سنوات هي ٨٧% .

الجدول ١
خصائص عينة الدراسة

	البيانات الشخصية	التكرار	النسبة %
المؤهلات المهنية	أكاديمي	٣٥	٤٠,٢
	استشاري مكتب خدمات	٦	٦,٩
	منظم حسابات	٦	٦,٩
	محاسب	٣٠	٣٤,٥
	مدير مالي	١١	١١,٤
	الإجمالي	٨٧	١٠٠
المؤهلات العلمية	اقل من بكالوريوس	٠	٠
	بكالوريوس	٣٧	٤٢,٥
	دبلوم	٨	٩,٣
	دبلوم عالٍ	١٠	١,١
	شهادة عليا	٤١	٤٧,١
	الإجمالي	٨٧	١٠٠
عدد سنوات الخبرة	اقل من (٥) سنوات	٢٠	٢٣
	من (٥-١٠) سنوات	١٨	٢٠,٧
	من(١٠-١٥) سنة	١٣	١٤,٤
	من(١٥-٢٠) سنة	٧	٨
	أكثر من (٢٠) سنة	٢٩	٣٣,٣
	الإجمالي	٨٧	١٠٠

٢. التحديات المتعلقة بتنظيم مهنة المحاسبة في العراق

يبين الجدول ٢ التحديات المتعلقة بتنظيم مهنة المحاسبة مرتبة تنازليا حسب درجة الموافقة عليها طبقا لمتوسطها الحسابي ، كما يبين أيضا نسبة المستجيبين تحت كل درجة من درجات الموافقة على هذه التحديات، فضلاً عن الانحراف المعياري للإجابات لكل تحدٍ.

كما يتبين من الجدول ٢ أن جميع التحديات المذكورة تبلغ الموافقة عليها أكثر من الوسط الفرضي ٣ ، اذ بلغ المتوسط الحسابي لهذه التحديات جميعها ٤،١٥ من ٥ كما أن المتوسط الحسابي لهذه التحديات يزيد على ضعف انحرافها المعياري البالغ ٠,٩٤٩، مما يدل على اتفاق المستجيبين إلى حد ما أو على قلة تباين أرائهم حول الموافقة على هذه التحديات.

الجدول٢

التوزيعات التكرارية والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للتحديات المتعلقة بتنظيم مهنة المحاسبة

الاختيار / السؤال	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%		
يجب على نقابة المحاسبين العراقيين إصدار نشرات دورية تحدد فيها أخلاقيات مزاولة مهنة المحاسبة	٦٤	٧٣,٦	١٧	١٩,٥	٥	٥,٧	١	١,١	٠	٠	٤,٦٥٥٢	٠,٦٤٣٨٩
ضرورة دراسة أخلاقيات مهنة المحاسبة ضمن مفردات مناهج المحاسبة	٤٣	٤٩,٤	٣٥	٤٠,٢	٦	٦,٩	٣	٣,٤	٠	٠	٤,٣٥٦٣	٠,٧٦٢١
من الضروري مشاركة الجهات الاتية في وضع قواعد السلوك المهني: أ.نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين	٥٤	٦٢,١	٢١	٢٤,١	١٠	١١,٥	٢	٢,٣	٠	٠	٤,٤٥٩٨	٠,٧٨٩٥٣
ب.ديوان الرقابة المالية	٤٧	٥٤,٠	٢٤	٢٧,٦	١٢	١٣,٨	٤	٤,٦	٠	٠	٤,٣١٠٣	٠,٨٨٠١٥

يتبع ⇐

ماقبله ⇐

ت. عدد من أساتذة الجامعات ذوي الاختصاص	٤٥	٥١,٧	١٩	٢١,٨	١٧	١٩,٥	٦	٦,٩	٠	٠	٤,١٨٣٩	٠,٩٨٢٧٤
ث. الحكومة عن طريق سن التشريعات	٣٦	٤١,٤	٢٢	٢٥,٣	٢٠	٢٣,٠	٤	٤,٦	٥	٥,٧	٣,٩١٩٥	١,١٦٣٥٨
ج. أعضاء من وزارة المالية	٣٠	٣٤,٥	٢٧	٣١,٠	١٩	٢١,٨	١١	١٢,٦	٠	٠	٣,٨٧٣٦	١,٠٣٢١٠
الإجمالي											٤,١٥٠٨٦	٠,٩٤٩٨٦

كما يتبين من الجدول ٢ أن أكثر التحديات المتعلقة بتنظيم مهنة المحاسبة كانت "عدم إصدار نشرات دورية من قبل نقابة المحاسبين العراقيين تحدد بها أخلاقيات مزاولة مهنة المحاسبة" اذ بلغ متوسطها الحسابي ٤,٦٥ من ٥ كما بلغ انحرافها المعياري ٠,٦٤٣٨ فقط، مما يدل على اتفاق المبحوثين علىوجود مثل هذا التحدي، وان نسبة ٩٣%تقريبا من عينة الدراسة قد أكدوا على وجود هذا التحدي.

كما أكد ٨٩,٦% من عينة الدراسة علىضرورة دراسة أخلاقيات مهنة المحاسبة ضمن مفردات مناهج المحاسبة وعلى ضرورة مشاركة الجهات الاتية في وضع قواعد السلوك المهني ومرتبة حسب أهميتها وطبقا لوسطها الحسابي وهي:

١. نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين.
٢. ديوان الرقابة المالية.
٣. عدد من أساتذة الجامعات ذوي الاختصاص.
٤. الحكومة عن طريق سن التشريعات القانونية.
٥. أعضاء من وزارة المالية.
٦. أشخاص مشهود لهم بالخبرة والاختصاص.

فضلاً عن جهات أخرى اقترحها البعض والمتمثلة بالاتي:

١. مجلس القواعد المحاسبية العراقي.
٢. أصحاب الشأن كمكاتب تنظيم وتدقيق الحسابات.
٣. دائرة الضريبة وسوق بغداد للأوراق المالية.

ويلاحظ من الجدول ٣ والتابع لمحور التحديات المتعلقة بتنظيم المهنة أن ٥٢% فقط من عينة الدراسة يؤيدون وجود منظمات مهنية في العراق تشرف وتنظم مهنة المحاسبة وتضع وتقر معايير تحدد السلوك المهني لمهنة المحاسبة، وان أهم هذه الجهات هي نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين.

الجدول ٣
النسب المئوية لبعض التحديات المتعلقة بتنظيم مهنة المحاسبة في العراق والخاصة بقواعد السلوك المهني

السؤال / الاختيار	نعم		لا		لا اعلم	
	عدد	%	عدد	%	عدد	%
هناك منظمات مهنية محاسبية فـــي العـــراق تشرف وتنظم مهنة المحاسبة وتضع أو تقر معايير تحدد السلوك المهني لمهنة المحاسبة	٤٦	٥٢	٣٠	٣٤,٥	١١	١٢,٦
هناك تشريعات قانونية تحدد قواعد الســـلوك المهني للمحاسب في العراق	٢٤	٢٧,٦	٢٩	٣٣,٣	٣٤	٣٩,١
ان هذه التشريعات القانونية تواكب التطورات لعلمية الحديثة والخاصة بـ قواعــد الســـلوك المهني	١٥	١٧,٢	٦٥	٧٤,٧	٧	٨,٠

الجدول ٤
التوزيعات التكرارية والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية التحديات المتعلقة بالتأهيل العلمي والتدريب العملي

السؤال / الاختيار	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		الوســـط الحسابي	الانحراف المعياري
	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%		
عـــدم كفايـــة الدورات التدريبية للتعريف بقواعد السلوك المهني	٢٩	٣٣,٣	٥٤	٦٢,١	٣	٣,٤	١	١,١٠	٠	٠	٤,٢٦٤٤	٠,٦٣٧٢١
عـــدم تـــوافر الفرصة لمواكبة مستجدات المهنة مـــن خـــلال الاشـــتراك بالنــــدوات والـــــدورات المخصصـــة بقواعد الســـلوك المهني	٣٢	٣٦,٨	٤٥	٥١,٧	٧	٨,٠	٢	٢,٣	١	١,١	٤,٢٠٦٩	٠,٧٧٩٦٥
عدم توافر مراكز خبرة وتدريب في مجال المحاســبة علـــى الـــرغم الحاجة إليها.	٣٣	٣٧,٨	٤٠	٤٦	١٣	٤١,٩	١	١,١	٠	٠	٤,٢٠٦٩	٠,٧٣٣٥٥

يتبع ⇐

ماقبله ⇦

عدم وجود دورات تاهيلية للمحاسب في بداية تعيينه لتعريف بقواعد السلوك المهني والقوانين التي تشير إلى ذلك	٣٣	٣٧,٨	٤١	٤٧,١	٨	٩,٢	٥	٥,٧	٠	٠	٤,١٧٢٤	٠,٨٢٤١٥
ضعف التأهيل النظري والعملي للمحاسب في الجامعات والمعاهد للقيام بالمهمات التي تتطلبها المهنة بخصوص قواعد السلوك المهني	٢٨	٣٢,٢	٣٨	٤٣,٧	١٧	١٩,٥	٣	٣,٤	١	١,١	٤,٠٢٣٠	٠,٧٧٠٠٥
الإجمالي											٤,١٧٤٧٢	٠,٧٧٠٠٥

٣. التحديات المتعلقة بالتأهيل العلمي والتدريب العلمي

يبين الجدول ٤ التحديات المتعلقة بالتأهيل العلمي والتدريب العلمي مرتبة تنازليا حسب درجة الموافقة عليهاطبقا لمتوسطها الحسابي ، كما يبين أيضا نسبة المستجيبين تحت كل درجة من درجات الموافقة على التحدي فضلاً عن الانحراف المعياري للإجابات لكل تحدٍ .

كما تبين الجدول ان جميع التحديات المذكورة تبلغ الموافقة عليها أكثر من المتوسط ٣، اذ بلغ المتوسط الحسابي لهذه التحديات جميعها ٤,٧٤ من ٥، كما أن المتوسط الحسابي لكل تحدٍ من هذه التحديات يزيد على ضعف انحرافها المعياري، مما يدل على قلة تباين أرائهم حول الموافقة على هذه التحديات .

أما أكثر التحديات المتعلقة بتطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة والمتعلقة بالتأهيل العلمي فقد كانت "عدم كفاية الدورات التدريبية على العمل المحاسبي والمطلوب من المحاسب بشكل عام أو بالتعريف بقواعد السلوك المهني ، اذبلغ متوسطها الحسابي ٤,٢٦ من ٥ وبلغ انحرافها المعياري ٠,٦٣٧٢ فقط، مما يدل على أهمية هذا التحدي كما، أن نسبة ٩٥,٤% من عينة الدراسة أبدوا موافقتهم على هذا التحدي.

اما التحدي الثاني والثالث من حيث أهمية التحديات المتعلقة بالتأهيل العلمي والتدريب العلمي فقد كانت "عدم توافر الفرصة لمواكبة مستجدات المهنة من خلال الاشتراك بالندوات والدورات المختصة بقواعد السلوك المهني " و"عدم توافر مراكز الخبرة والتدريب في مجال المحاسبة على الرغم من الحاجة إليها" فقد بلغ متوسطها الحسابي ٤,٢٠ من ٥ وانحرافها المعياري ٠,٧٧٩٦ و٠,٧٣٣٥ على التوالي، كما تبين أن ٨٨,٥ % و٨٤,٦% على التوالي، وأن هذه التحديات لها اثركبير على تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة.

وأكد ٨٥% على عدم وجود دورات تأهيلية للمحاسب في بدء تعيينه لتعريفه بقواعد السلوك المهني ، وأن ٨٠% من عينة الدراسة قد أكدوا على ان هناك ضعفاً في التأهيل النظري والعملي للمحاسب في الجامعات والمعاهد للقيام بالمهمات التي تتطلبها المهنة بخصوص السلوك المهني للمحاسب ، اذ بلغ المتوسط الحسابي لهذا التحدي ٤,٠٢ من ٥.

٤. التحديات المتعلقة بقواعد السلوك المهني نفسها في العراق

تم تقسيم التحديات المتعلقة بقواعد السلوك لمهني إلى محورين هما:

أولاً - التحديات المتعلقة بغموض أو عدم وضوح قواعد السلوك المهني لمهنة المحاسبة:

يبين الجدول ٥ التحديات المتعلقة بعدم وضوح أو الغموض الذي يحيط بقواعد السلوك المهني، مما يؤدي إلى صعوبة تطبيقها مرتبة تنازليا حسب أهميتها وطبقاً لمتوسطها الحسابي، كما يتبين ان التحديات بلغت الموافقة عليها أكثر من الوسط ٣، اذ بلغ المتوسط الحسابي لهذه التحديات جميعها ٣,٥٧ من ٥ وان انحرافها المعياري ٠,٩٣٨٢، مما يدل على اتفاق المحاسبين إلى حد ما أو على قلة تباين آرائهم حول الموافقة على هذه التحديات.

كما تبين من الجدول ٥ أن هناك ٧١% من عينة الدراسة يؤيدون وجود قواعد أخلاقية للمهنة في العراق تحكم السلوك المهني للمحاسب و أن ٨٩% منهم مطلعين عليها الا أن ٦٤% منهم يرون بان هناك غموضاً أو عدم وضوح في هذه القواعد ومن ثم يؤدي إلى صعوبة تطبيقها من قبل المحاسبين.

الجدول ٥

التوزيعات التكرارية والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية التحديات المتعلقة بتطبيق قواعد السلوك المهني لمهنة المحاسبة في العراق

الاختيار / السؤال	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%		
هناك مجموعة من القواعد والمبادئ الأخلاقية التي تحكم السلوك المهني لأعضاء مهنة المحاسبة	٢٠	٢٣	٤٢	٤٨,٣	١٩	٢١,٨	٦	٦,٩	٠	٠	٣,٨٧٣٦	٠,٨٧٣٦

يتبع ⇐

ماقبله ⇦

وجود غموض أو عدم وضوح فـــي قواعـــد السلوك المهني لمهنة المحاسبة في العراق	١٢	١٣,٨	٤٤	٥٠,٦	١٨	٢٠,٧	٨	٩,٢	٥	٥,٧	٣,٢٧٤٧	١,٠٣٠٣١٥
الاجمالي											٣,٥٧٤١٥	٠,٩٣٨٢٧٥

ثانياً - التحديات المتعلقة بتحديد الأتعاب وجهات حل النزاعـــات والإعـــلان عـــن الخدمات من قبل مكاتب تنظيم الحسابات

وقد تم تقسيم هذه التحديات إلى الأتي:

أ. التحديات المتعلقة بتحديد الأتعاب من قبل مكاتب تنظيم الحسابات

يبين الجدول ٦ والخاص بالمحاسبين المهنيين عند تحديد إتعـــابهم أن هنـــاك ٨٣% منهم يرى وجوب وجود تعليمات خاصة تحدد الإتعاب لمنظمي الحســـابات، وتجدر الإشارة إلى أن مجلس نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين قد حدد أجـــور أتعاب المحاسب المهني منظم الحسابات في جلسته المنعقـــدة فـــي ١٩٩٤/١٠/١١ لتنظيم وإعداد الحسابات الختامية والميزانية العامة للمشاريع الاقتصادية التي يكون هو المسؤول عنها والتي توقع من قبله كحد أدنى(*).

وعلى الرغم من التعديلات في تحديد هذه الإتعاب من خلال البيان المـــرقم ٧ الصادر عن نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين في ٢٠٠٣/١٠/١٣ ،الا أن ٦٧% من عينة الدراسة يرى بان هذه الأتعاب لا تعكس بشـــكل عـــادل قيمـــة الخـــدمات المؤداة للعميل.

كما يتبين من الجدول ٦ أن ٧٥% من المحاسبين يرون بأنه على المحاســـب المهني الا يفرض أتعاب تقل عن التي فرضها في السابق للخدمة نفســـها، اذ يـــرى أن ٥٠% منهم ان هذا الإجراء سوف يعرض عمل المحاسب المهني إلى مخـــاطرة ان ينظر إلى نوعية الخدمة المؤداة غير مطابقة للمعايير، كما يؤيد ٧٥% مـــنهم أن المحاسب الذي يفرض أتعاباً اقل من الغير عليه أن يكتب تعهدا بـ أن نوعية العمـــل لن تتضرر وأن العناية اللازمة سوف يتم تطبيقها عند تقديم الخـــدمات ، كمـــا أن ٧٥% منهم يرى أن يبين هذا التعهد بأنه لن يتم تضليل الزبون بما يخـــص نطـــاق العمل الذي ستغطيه هذه الإتعاب أو فيما يخص كيفية تحديد الإتعاب المستقبلية.

(*) للاستزادة يمكن الرجوع الى:
١. نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين، القرار رقم ٧ الصادر فـــي ١٩٩٤/١٠/١١ والخـــاص بتحديد اجور اتعاب منظمي الحسابات.
٢. نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين، القرار رقم ٧ الصادر فـــي ٢٠٠٣/١٠/١٣ والخـــاص بتحديد اجور اتعاب منظمي الحسابات.

كما يتبين وفي ضوء الاستبانة أن أهم قواعد السلوك المهني لمهنة المحاسبة والتي يجب أن يلتزم بها المحاسب مرتبة حسب أهميتها هي الأتي:

١. الأمانة
٢. النزاهة
٣. الكفاءة المهنية
٤. الموضوعية
٥. الاستقلالية المهنية
٦. السلوك المهني
٧. المعايير الفنية
٨. المسؤولية من قبل العملاء

الجدول ٦
التحديات المتعلقة بتحديد الإتعاب من قبل مكاتب تنظيم الحسابات

الاختيار / السؤال	نعم		لا		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	عدد	%	عدد	%		
هناك تعليمات خاصة تحدد إتعاب منظمي الحسابات	١٠	٨٣,٣	٢	١٦,٧	١,١٧٢٤	٠,٣٧٩٩٣
ان الإتعاب المهنية تعكس وبشكل عادل قيمة الخدمات المهنية المؤداة للزبون	٤	٣٣,٣	٨	٦٦,٧	١,٦٤٣٧	٠,٤٨١٦٩
ضرورة تحديد الإتعاب مقدما وقبل البدء بالعمل أو ضمن حدود معينة اذا كان هناك احتمالا عند وضع العرض بان الإتعاب سترتفع مستقبلا.	٩	٧٥	٣	٢٥	١,٢٧٥٩	٠,٤٤٩٥٤
على المحاسب المهني في مكتب تنظيم الحسابات الا يفرض إتعاب اقل من تلك التي فرضها في السابق على خدمات متشابهة.	٣	٢٥	٩	٧٥	١,٧٠١١	٠,٤٦٠٤١
ان المحاسب المهني الذي يفرض إتعاب اقل من التي فرضها في السابق يتعرض إلى مخا طرة ان ينظر إلى نوعية الخدمة المؤداة غير مطابقة للمعايير	٦	٥٠	٦	٥٠	١,٤٨٢٨	٠,٥٠٢٦٠
ان تقديم أكثر من نوع من الخدمات المهنية في الوقت ذاته يعد إخلالا بمبدأ النزاهة والموضوعية أو الاستقلالية	٥	٤١,٦	٧	٥٨,٣	١,٥٤٠٢	٠,٥٠١٢٧
ان المحاسب المهني ا لذي يفرض إتعاب اقل من الغير عليه ان يكتب تعهدا يبين ان نوعية الخدمة لن يتضرر وان العناية اللازمة سيتم تطبيقها عند تقديم الخدمات	٩	٧٥	٣	٢٥	١,٢٤١٢	٠,٤٣٠٤٠
الإجمالي					١,٤٠٨٠	١,٩٦٦٨

ب.التحديات المتعلقة بالإعلان عن الخدمات من قبل مكاتب تنظيم الحسابات

وتشمل فقرة الإعلانالمحاسبين المهنيين في مكاتب تنظيم الحسابات ، اذ تبين أن هناك اتفاقاً تاماً من قبلهم وبنسبة ١٠٠% على عدم استخدام أساليب تقلل من شأن مهنة المحاسبة عند الإعلانعن خدماتهم ، وأن ٩٨% منهم يؤكدون على عدم المبالغة في ادعاء مقدرتهم على تقد يم الخدمات أو وصف المؤهلات التي يمتلكونها أو الخبرات التي اكتسبوها كما اتفقواجميعا على عدم تشويه عمل المحاسبين الآخرين عند الإعلان عن خدماتهم.

ت. التحديات المتعلقة بجهات حل النزاعات

وتشمل هذه الفقرة المحاسبين المهنيين في مكاتب تنظيم الحسابات وعند السؤال عن وجود أو عدم وجود جهات معينة يرجع إليها المحاسب المهني عند نشوء نزاعات بينه وبين الزبون تبين أن ٧٠% يرى بأن هناك جهات معينة لحل النزاعات، وأن من بين أهم هذه الجهات هي نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين.

٥. التحديات المتعلقة ببيئة العمل التي يعمل بها المحاسب

يبين الجدول ٧ التحديات المتعلقة ببيئة العمل التي يعمل بها المحاسب التي تؤثر على تطبيق قواعد السلوك المهني في العراق مرتبة تنازليا وحسب درجة الموافقة عليها وطبقا لمتوسطها الحسابي ،كما يبين الجدول نسبة المجيبين تحت كل درجة من درجات الموافقة على التحدي فضلاً عن انحرافها المعياري.

كما يبين الجدول ٧ أن بعض التحديات بلغت الموافقة عليها أكثر من المتوسط ٣ ، اذ بلغ المتوسط الحسابي لهذه التحديات بشكل عام ٣,٠٣٢٢ من ٥، وأن وسطها الحسابي يزيد على ضعف انحرافها المعياري البالغ ١,٢٢٦٤ مما يدل على اتفاق المستجيبين إلى حد ما على الموافقة على التحديات.

الجدول ٧

التوزيعات التكرارية والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للتحديات المتعلقة ببيئة العمل التي يعمل بها المحاسب

الاختيار / السؤال	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%		
عدم توافق السلطات الممنوحة للمحاسب مع الصلاحيات المكلف بها	٢٤	٢٧,٦	٣١	٣٥,٦	١٧	١٩,٥	١٠	١١,٥	٥	٥,٧	٣,٦٧٨٢	١,١٦٦٣٣
عدم اختصاص المرؤوسين بالعمل المحاسبي في مجال المحاسبة	١٢	١٣,٨	٣٧	٤٢,٥	١٦	١٨,٤	١٦	١٨,٤	٦	٦,٩	٣,٣٧٩٣	١,١٤٣٦٥

يتبع ⇐

ماقبله

تنفيذ تعليمات الرئيس المباشر بصرف النظر عن مدى توافق ذلك مع ما هو سائد من قواعد السلوك المهني	١٨	٢٠,٧	١٠	١١,٥	١٧	١٩,٥	٢٧	٣١,٠	١٥	١٧,٢	٢,٨٧٣٦	١,٣٩٦٠٥
عدم إلزام المحاسبين من قبل الوحدة الاقتصادية بتطبيق قواعد السلوك المهني	٨	٩,٢	١٩	٢١,٨	٢٧	٢٧,٦	٢٦	٢٩,٩	١٠	١١,٥	٢,٨٧٣٦	١,١٥٩٤٤
التعارض بين المعتقدات الدينية وقواعد السلوك المهني المعمول بها	٩	١٠,٣	٦	٨,٠	١٥	١٧,٢	٣١	٣٥,٦	٢٥	٢٨,٦	٢,٣٥٦٣	١,٢٦٦٥٤
الإجمالي											٣,٥٧٥	٠,٧٨٩٦

أما أكثر التحديات البيئية الناشئة عن الوحدة الاقتصادية التي يعمل بها المحاسب والتي تؤثر على تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة فهي "عدم توافق الصلاحيات الممنوحةللمحاسب مع الواجبات المكلف بها "، اذ بلغ متوسطها الحسابي ٣,٦٧٨ من ٥ وبلغ انحرافها المعياري ١,١٦٦٣، كما أن ٦٣% تقريبا من عينة الدراسة أبدوا موافقتهم على وجود مثل هذا التحدي،كما أن ٦٦% تقريبا أكدوا على عدم اختصاص المرؤوسين بالعمل المحاسبي في مجال المحاسبة".

في حين يتضح من الجدول ٨ انخفاض الوسط الحسابي للتحديات الثلاثة الأخيرة، اذ تبين أن وسطها الحسابي هو ٢,٨٧٢ و ٢,٨٧٣ و٢,٣٥٦ على التوالي من ٥ كما أن نسبة الموافقة كانت ٢٩% و ٣١% و١٨% على التوالي، مما يدل على أن تعليمات الرئيس المباشر للمحاسب وإدارات الوحدة الاقتصادية،لا تشكل عائقاً دون تطبيق أخلاقيامهنة المحاسبية ،كما تبين من الجدول ٧ عدم وجود تعارض بين المعتقدات الدينية التي يؤمن بها المحاسب وبين قواعد السلوك المهني لمهنة المحاسبة.

٦. التحديات الناشئة من التعارض في المبادئ الأخلاقية ذاتها

يبين الجدول ٩ التحديات الناشئة من التعارض في المبادئ الأخلاقية ذاتها، مرتبة تنازليا حسب درجة الموافقة عليها طبقا لوسط ها الحسابي،كما يتبين أيضا نسبة المستجيبين تحت كل درجة من درجات الموافقة على التحدي .

كما يبين الجدول ٩ أن التحديات المذكورة تبلغ الموافقة عليها أكثر من المتوسط ٣ ، اذ بلغ المتوسط الحسابي لهذه التحديات جميعها ٣,٥٩ من ٥، وان انحرافها المعياري ٠,٨٠٧ يدل على اتفاق المستجيبين إلى حد ما وعلى قلة تباين آرائهم حول الموافقة على هذا التحدي .

الجدول ٩

التوزيعات التكرارية والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للتحديات الناشئة من التعارض في المبادئ الأخلاقية ذاتها

الاختيار / السؤال	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%		
المحافظة على إسرار المهنة(الولاء لها)مع عدم السكوت على الفساد الإداري.	٥٠	٥٧,٥	٢١	٢٤,١	٦	٦,٩	١	١,١	٩	١٥,٣	٤,١٧٢٤	١,٢٦٨٦٥
اتجاهات الوحدة الاقتصادية وتعارضها مع ما يؤمن به المحاسب من قيم.	١٤	١٦,١	٤٤	٥٠,٦	١٦	١٨,٤	٨	٩,٢	٥	٥,٧	٣,٦٢٠٧	١,٠٤٨١٦
وجود تعارض في المصالح بين الولاء للمسؤول عن المحاسب وبين الولاء لقواعد السلوك المهني	١٠	١١,٥	٣٧	٤٢,٥	٢٤	٢٧,٦	١٤	١٦,١	٢	٢,٣	٣,٤٤٨٣	٠,٩٧٣٥٩
وجود تعارض بين مسؤوليات المحاسب مع بعض الاحتياجات الداخلية يؤدي إلى أن يعمل المحاسب بخلاف المعايير المهنية	٧	٨,٠	٢٨	٣٢,٢	٢٦	٢٩,٩	٢١	٢٤,١	٥	٥,٧	٣,١٢٦٤	١,٠٥٤٣٩
الإجمالي											٣,٥٩٢٠	٠,٨٠٧٩٥

كما تبين أن أكثر التحديات المتعلقة بالتعارض في المبادئ الأخلاقية ذاتها هي"أن المحاسب يعيش حالة من التناقض عندما يطلب منه عدم الكشف عن أسرار الوحدة الاقتصادية (الولاء لها) وفي الوقت نفسه عليه أن لا يسكت على حالة فساد أو عدم إخلاص ممن هم في قمة الهرم الإداري، انبلغ متوسطها الحسابي ٤,١٧ من ٥ وانحرافها المعياري ١,٢٦٨وان نسبة ٨١,٦% تقريبا من عينة الدراسة أكدوا على وجود مثل هذا التحدي.

كما تبين من الجدول ٩ أن التحديات الثلاثة الأخيرة التي تدل على سعي المحاسب الى التوفيق بين العدالة المطلوبة وتطبيق القواعد الأخلاقية وبين سلطة الإداري أو تأثير الأصدقاءوبين السعي الى تحقيق الرضا وهو في بيئة تعاني من التحيز والمحاباة أوالضغط باتجاهات ضيقة ، وكذلك يلاحظ أن المحاسب يواجه تحديات لا يستطيع من خلالها أن يوفق بين " التي يرى بأنها عقلانية ومطابقة للقواعد الأخلاقية " وبين اتجاهات الوحدة الاقتصادية التي يعمل فيها والتي لا تتواءم وتوجهاته أو أنها تتعارض مع ما يؤمن به من قيم تطابق القواعد الأخلاقية، اذ نجد أن الوسط الحسابي ينحصر بين ٣,٦ و٣,١ من ٥، وأن انحرافها المعياري ١,٠٤٨٩ و١,٠٥٤.

الاستنتاجات

أولاً - استنتاجات الجانب النظري

١. تحتاج مهنة المحاسبة في العراق على نحو خاص إلى أن تمتلك قواعد أخلاقية لمهنه المحاسبة يلتزم بها المحاسب عند ممارسته المهنة ، وذلك لحماية المهنة والجمهور العام، على اعتبار أن ذلك يمثل الأهداف الأساسية للقواعد المهنية.
٢. إن التركيز على أخلاقيات مهنة المحاسبة يتضمن السمات الشخصية التي يجب على المحاسب التحلي بها وممارستها كما أن أخلاقيات مهنة المحاسبة هي مجموعة القواعد والأصول المتعارف عليها والتي تستلزم من المحاسب سلوكا معينا يقوم على الالتزام ، اذ تكون مراعاتها المحافظة على مهنة المحاسبة وشرفها، والإخلال بها خروج عليها وعلى شرفها.

ثانياً - استنتاجات الجانب العملي

١. على الرغم من أن هناك منظمات مهنية في العراق تشرف وتنظم مهنة المحاسبة وتضع وتقر معايير تحدد فيها قواعد السلوك المهني إلا أن ٧٥% من عينة الدراسة يرى بأن هذه القواعد لا تواكب التطورات العلمية الحديثة، وأن على النقابة ان تستمر بمتابعة هذه القواعد وتحديثها باصدار نشرات دورية بما يتلاءمع متطلبات المجتمع وتطوراته ، وهو ما اكدت عليه عينة البحث وبنسبة ٩٣%.
٢. هناك ضعف في التأهيل النظري والعملي للمحاسب في الجامعات والمعاهد للقيام بالمهمات التي تتطلبها المهنة فضلاً عن عدم توافر الفرصة لمواكبة مستجدات المهنة من خلال الاشتراك بالدورات التدريبية فضلا عن عدم توافر مراكز خبرة وتدريب في مجال المحاسبة على الرغم من الحاجة إليها.
٣. على الرغم من أن ٧١% من عينة الدراسة يؤكدون على وجود قواعد أخلاقية لمهنة المحاسبة، وان ٨٩% مطلعين عليها، إلا أن ٦٤% منهم يؤكد بان هناك غموضاًأو عدم وضوح في هذه القواعد و من ثم صعوبة تطبيقها من قبل المحاسبين.

٤. على الرغم من التعديلات التي أجريت على التعليمات الخاصة بتحديد أجور المحاسب المهني (منظم الحسابات) بالقرار المرقم ٧ لعام ٢٠٠٣ ، إلا أن ٦٧% من عينة الدراسة يرى بأن هذه الأتعاب لا تعكس بشكل عادل قيمة الخدمات المؤداة للعميل.

٥. إن من أهم التحديات الناشئة عن التعارض في المبادئ الأخلاقية ذاتها هي أن المحاسب يعيش حالة من التناقض عندما يطلب منه عدم الكشف عن أسرار الوحدة الاقتصادية (سرية المعلومات) وفي الوقت نفسه عليه أن لا يسكت عن حالة فساد أو عدم الاخلاص ممن هم في قمة الهرم الإداري.

٦. إن المحاسب يواجه تحديات لا يستطيع من خلالها إن يوفق بين تلك التي يرى أنها عقلانية ومطابقة للقواعد الأخلاقية كالعدالة والمصداقية ، وما يفرضه مبدأ الموضوعية من مسؤولية على المحاسبين يتحلى بالعدالة و النزاهة الفكرية والتخلص من التضارب وبين اتجاهات الوحدة الاقتصادية التي يعمل فيها والتي لا تتواءم وتوجهاته ، أو أنها تتعارض مع ما يؤمن به من قيم تطابق القواعد الأخلاقية.

٧. إن عدم توافق السلطات الممنوحة للمحاسب مع الواجبات المكلف بها وعدم اختصاص المرؤوسين في العمل المحاسبي كان من أكثر التحديات المتعلقة ببيئة العمل التي يعمل فيها المحاسب والتي تؤثر على عمل المحاسب.

٨. إن المعتقدات الدينية التي يؤمن بها المحاسب لا تتعارض مع قواعد السلوك المهني لمهنة المحاسبة في العراق.

التوصيات

١. في المجال التعليمي ،ضرورة زيادة الاهتمام من قبل الجامعات والمعاهد للقيام بإدماج الجوانب الأخلاقية في المقررات الدراسية الأساسية للمحاسبة وربط الأخلاقيات بدور ومسؤولية المهنيين في المحاسبة.

٢. ضرورة توفير مراكز خبرة وتدريب في مجال المحاسبة، ووضع برامج للتعليم المستمر وبجهود متوازنة لمواصلة العمل الذي بدأ في المجال الأكاديمي.

٣. ضرورة الأخذ بنظر الاعتبار وعند الإعلان عن الخدمات المهنية من قبل (منظمي الحسابات) التصرف بشكل مناسب والحفاظ على السمعة الجيدة للمهنة، والامتناع عن أي سلوك يمكن أن يقلل من شأن هذه المهنة، فضلاً عن ضرورة عدم المبالغة في ادعاء مقدرتهم على تقديم الخدمات أو وصف المؤهلات التي يمتلكونها، وعدم تشويه عمل المحاسبين الآخرين عند الإعلان عن خدماتهم، وهذا ما يتطلبه السلوك المهني، وهو احد القواعد الأخلاقية التي يجب أن يتمتع بها المحاسب.

٤. ضرورة إجراء التعديلات على التعليمات الصادرة من قبل نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين والخاصة بتحديد أجور أتعاب منظمي الحسابات.

٥. ضرورة إعداد دليل للقواعد الأخلاقية لمهنة المحاسبة في العراق على غرار القواعد الأخلاقية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين ودليل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عن طريق تشكيل مجالس للمحاسبة مكونة من أعضاء من نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين ومجلس القواعد المحاسبي العراقي وأعضاء من ديوان الرقابة المالية وعدد من أساتذة الجامعة ذوي الاختصاص مع أعضاء من وزارة المالية ، وتكون تلك القواعد مدعومة بتشريعات قانونية.

المراجع

أولاً - المراجع باللغة العربية

١. ابو بكر محمد الهواش،نحو ميثاق أخلاقي لمهنة المعلومات في الوطن العربي، مجلة الشارقة للعلوم الشرعية والإنسانية، المجلد ٢، العدد، ١،٢٠٠٥.

٢. الاتحاد الدولي للمحاسبين، قواعد السلوك المهني للمحاسبين المهنيين، بدون سنة.

٣. انتوساي،أخلاقيات المهنة،المعايير الرقابية الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة،مؤتمر الانتوساي السابع عشر، سيئول، مجلة الرقابة الشاملة، العددان، ١٥٣-١٥٤.

٤. خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعملية،دار وائل للنشر، الاردن، ٢٠٠٠.

٥. عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل، الكويت،١٩٩٠.

٦. عبد الصاحب صالح،أخلاقيات الخدمة والتحديات التي تواجهها في التطبيق، مجلة دراسات اقتصادية، العدد٣ السنة الثالثة، بيت الحكمة، بغداد، خريف،٢٠٠٠.

٧. الفين ارينز، جمس لوبك،المراجعة مدخل متكامل،ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي، مراجعة احمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، السعودية، ٢٠٠٢.

٨. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، السياسات العامة للإعمال وهياكل التنظيم الأساسية، بموجب المنهاج الدولي الذي اقره مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية الاونكتاد - UNCTAD، المجلد ٣، مطابع الشمس، الأردن،٢٠٠١.

٩. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المحاسبة الأساسية وإعداد البيانات المالية،بموجب المنهاج الدولي الذي اقره مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية الاونكتاد -UNCTAD، المجلد ٧ مطابع الشمس، الأردن،٢٠٠١.

١٠. محمد عصام احمد المعاضيدي،اثر أخلاقيات العمل في تعزيز إدارة المعرفة، دراسة لأراء عينة من تدريسي جامعة الموصل،رسالة ماجستير في إدارة الإعمال، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة الموصل، ٢٠٠٥.

١١. محمود السيد الناغي، دراسات في نظرية المحاسبة، دار القلم،دبي، ١٩٨٩.

١٢. المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، AICPA،دليل المحاسبين المهنيين، القواعد الأخلاقية، ترجمة جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية،٢٠٠٢.

١٣. مقداد احمد الجليلي، وحيد الرمو،مشاكل الالتزام بقواعد سلوك مهنة المحاسبة والتدقيق، إشارة خاصة للعراق مجلة تنمية الرافدين، العدد٤٨، ١٩٩٦.

١٤. منصور السعايدة، الصعوبات التي تواجه شاغلي الوظائف المحاسبية لمحافظات الجنوب في الأردن، مجلة مؤتة للبحوث والدراسات، المجلد ١١العدد ٤، ١٩٩٦.

١٥نجم عبود نجم،أخلاقيات الإدارة في عالم متغير، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الطبعة الأولى، القاهرة، ٢٠٠٠.
١٦نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين، القرار رقم ٧ بشان تحديد أجور المحاسب المهني (منظم الحسابات) عند إعداد الحسابات الختامية والميزانية العامة للمشاريع الاقتصادية الصادر في ١٩٩٤/١٠/١١.
١٧نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين، القرار رقم (٧) بشان تحديد أجور منظمي الحسابات عند إعداد الحسابات الختامية والميزانية العامة للمشاريع الاقتصادية الصادر في ٢٠٠٣/١٠/١٣.

ثانياً - المراجع باللغة الاجنبية

1. Jackson.M.W: Neutrality, Responsibility, and Morality, Australian, Journal of Public Administration, Vol. XL VL No.3, 1987.
2. Wheelen, Thomas l .and Hunger, J.David ,Strategic Management,6th ed. Addison Wesley Longman, inc, New York, USA,1998.
3. Weihrich, Heinz and Koontz, Harold, Management: Global Perspective, International Edition, McGraw- Hill Inc., NEW York, USA, 1993.