



اسم المقال: التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق – دراسة لرأي مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل

اسم الكاتب: م.م. طه أحمد حسن أردني

رابط ثابت: <https://political-encyclopedia.org/library/3112>

تاريخ الاسترداد: 2025/05/09 23:10 +03

الموسوعة السياسية هي مبادرة أكademie غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناءمجموعات 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 السياسية – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على

info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسية – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام

<https://political-encyclopedia.org/terms-of-use>

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة تنمية الراشدین كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الموصل ورفده في مكتبة الموسوعة السياسية مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكرية ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي يتضمن المقال تحتها.



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

طه احمد حسن ارديني

مدرس مساعد - قسم المحاسبة

كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة الموصل

ardiny2003@yahoo.com

المستخلص

إن لمهنة المحاسبة معاييرها وم بادؤها وأخلاقياتها المتعارف عليها دولياً والتي تخضع لرؤى فلسفية متعددة يعبر كل منها عن وجهة نظر معينة، ويمكن تحديد مشكلة البحث من خلال طرح تساؤلات عدّة منها، هل ان قواعد السلوك المهني التي تنظم مهنة المحاسبة في العراق منسجمة مع البيئة التي يعمل بها المحاسب و مع 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؟

تلي 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 الذي يعمل فيها المحاسب والتأهيل العلمي والتدريب العملي للمحاسب فضلاً عن تنظيم المهنة نفسها والتنظيم الذي تعمل فيه.

وقد خلص البحث إلى جملة من الاستنتاجات أهمها هو على الرغم من أن هناك منظمات مهنية في العراق تشرف وتنظم مهنة المحاسبة وتضع وتحدد معايير تحدد فيها قواعد السلوك المهني إلا أن هذه القواعد لا توافق التطورات العلمية الحديثة، وإن هناك غموضاً أو عدم وضوح في هذه القواعدين 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، فضلاً عن عدم توافر مراكز خبرة وتدريب في مجال المحاسبة على الرغم الحاجة إليها.

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 experts 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 الاقتصادي 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 ، إلا أن تعدد هذه الرؤى يكشف عن مدى الاهتمام بهذا الموضوع الحيوي الذي بدأنا نبحث بين ثنياه لما له من أهمية في تهذيب السلوك المهني للمحاسب في الوحدات الاقتصادية ، ذلك السلوك الذي يتتأثر بالقيم والعادات مثلاً يتتأثر بالنظريات والمبادئ العلمية.

مشكلة البحث

يمكن تحديد مشكلة البحث من خلال طرح التساؤلات الآتية:

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 مذظمات مهنية في العراق تشرف على تنظيم مهنة المحاسبة وتعد معايير تحديد السلوك المهني لمهنة المحاسبة؟
 ٣. هل هناك مستويات للألل المهني متعارف عليها عند المحاسبين تكون مرشـ دا لهم عند مزاولة مهنة المحاسبة؟

أهمية البحث

تأتي هذه 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 المحاسبة في العراق والوقوف على التحديات التي اتواجهها في التطبيق من قبل المحاسب بين في الوحدات الاقتصادية.

فرضية البحث

استناداً إلى التحديات المحددة في البيئة العراقية يمكن صياغة عدة فرضيات سistem اخبارها في هذه الدراسة وهي:

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

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

منهج البحث

لغرض أتمام البحث بجانبيه النظري والعملي اعتمد الباحث المنهجين الآتيين:

١. الوصفي ويتاتى من خلال إطلاع الباحث على الكتب والبحوث والدراسات والأطروحى 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 توزيعها عشوائياً على مولدي 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 بقواعد 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 الموصل من المحاسبين سواء أكانتوا أكاديميين أو مستشاريين في مكاتب الخدمات ، ومنظمي حسابات محاسبين في وحدات اقتصادية ، وقد بلغ عدد الاستبانات التي وزعت عشوائياً على عينة الدراسة ١٠٠ استبانة، عاد منها ٨٧ استبانة أي بنسبة ٦٧٪ من حجم العينة.

وتحقيقاً 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 ذهنـيـ كـيـونـ مـادـتهاـ وـمـوـضـوعـهاـ ، وـلـابـدـ منـ مـعـرـفـةـ تقـنـيـةـ مـارـسـتـهاـ وـالأـعـبـاءـ لـتـيـ يـحـلـهـاـ الـجـمـعـ لـهـذـهـ الـمـهـنـةـ ، اـذـ يـمـكـنـ تـحـدـيدـ الـمـهـنـةـ بـهـذـهـ الـآـرـاءـ الـمـذـكـورـةـ اوـ جـزـءـ مـنـهـاـ .

فقد عرفت المهنة بشكل عام وفقا لما ورد في موسوعة العلوم الاجتماعية في مقالها عن المهن بأنها "ميزـةـ اـمـتـلاـكـ أـسـلـوبـفـكـريـ معـينـ مـكـتبـ بالـتـدـ رـيبـ الخـاصـ وـالـذـيـ بـالـإـمـكـلـطـنـيـقـهـ فـيـ كـلـ نـاحـيـةـ مـنـ نـوـاـحـيـ الـحـيـاـةـ الـمـخـلـفـةـ " كـماـ عـرـفـتـهـاـ الـمـوـسـوـعـةـ أـيـضـاـ بـأـنـهـاـ "ـالـحـرـفـةـ الـتـيـ تـشـتـمـلـ عـلـىـ مـجـمـوعـةـ مـنـ الـمـعـارـفـ الـعـقـلـيـةـ ، وـهـذـاـ ماـ يـشـكـلـ الـمـضـمـونـ الـعـقـلـيـ اوـ الـفـكـرـيـ لـلـمـهـنـةـ ، فـضـلـاـ عـنـ مـجـمـوعـةـ مـارـسـاتـ اوـ خـبـرـاتـ اوـ تـطـبـيقـاتـ تـهـيـكـلـ الـمـهـنـةـ" (الـهـوـاشـ، ٢٠٠٥، ٢٠٦) .

فـمـهـنـةـ الـمـحـاسـبـ اوـ الـمـحـاسـبـةـ تـوـصـفـ مـنـ حـيـثـ طـبـيـعـةـ مـخـرـجـاتـهـ بـأـنـهـاـ لـغـةـ الـأـعـمـالـ ، كـماـ تـوـصـفـ بـأـنـهـاـ لـغـةـ الـمـالـ وـلـسـانـ حـالـهـ ، وـتـوـصـفـ مـنـ حـيـثـ طـبـيـعـةـ نـشـاطـهـاـ بـأـنـهـاـ عـلـمـ وـمـهـنـةـ ، عـلـمـ حـدـيـثـ نـسـبـيـاـ إـذـاـ مـاـ قـوـرـنـ بـالـعـلـمـ الـاجـتمـاعـيـ اوـ الـعـلـمـ الـطـبـيـعـةـ الـأـخـرـىـ ، لـكـنـهـاـ فـيـ الـوقـتـ نـفـسـهـ مـهـنـةـ قـدـيـمةـ ، اـذـ يـرـىـ النـاغـيـ أـنـ الـمـحـاسـبـ بـدـأـتـ مـهـنـةـ غـيرـ مـنـظـمـةـ تـخـتـلـفـ مـنـ شـخـصـ إـلـىـ آـخـرـ ، ثـمـ بـدـأـتـ تـحـتلـ مـوـقـعـهـاـ بـيـنـ الـعـلـمـ الـحـدـيـثـ بـوـصـفـهـاـ عـلـمـ اـجـتمـاعـيـاـ لـهـ أـهـمـيـتـهـ وـمـهـنـةـ أـسـاسـيـةـ فـيـ كـلـ الـدـوـلـ مـهـمـاـ كـانـتـ درـجـةـ تـقـدـمـهـاـ اوـ طـبـيـعـةـ النـظـامـ الـاقـتصـاديـ الـمـطـبـقـ ، وـمـنـ ثـمـ فـالـمـحـاسـبـةـ بـعـدـ ماـ تـقـدـمـ تـمـثـلـ عـلـمـ وـمـهـنـةـ مـنـظـمـةـ ، عـلـمـ حـدـيـثـ وـمـهـنـةـ قـدـيـمةـ (الـنـاغـيـ، ١٩٨٩، ١٥-١٦) . كـماـ اـنـ مـهـنـةـ الـمـحـاسـبـةـ تـخـتـلـفـ عـنـ غـيرـهـاـ مـنـ الـمـهـنـ مـنـ عـدـةـ وـجـوهـ مـنـهـاـ (الـشـيـراـزـيـ، ١٩٩٠، ٣٣) :

١. تعـلـمـ حـاسـبـةـ لـغـةـ الـمـالـ وـلـسـانـ حـالـهـ ، فـالـمـحـاسـبـةـ كـالـلـغـةـ تـعدـ وـسـيـلـةـ مـنـ وـسـائـلـ تـوـصـيـلـ الـمـعـلـومـاتـ عـنـ أـدـاءـ الـوـحدـاتـ الـاـقـتصـاديـةـ للـطـوـائـفـ الـاجـتمـاعـيـةـ الـمـخـلـفـةـ ، كـماـ أـنـ لـأـلـيـفـةـ رـمـوزـهـاـ وـقـوـاـعـدـهـاـ الـلـغـوـيـةـ الـخـاصـةـ بـهـاـ ، فـرـمـوزـ الـمـحـاسـبـةـ تـتـمـثـلـ فـيـ الـأـرـقـامـ الـكـلـمـاتـ الـمـدـيـوـنـيـةـ وـالـدـائـنـيـةـ ، أـمـاـ قـوـاـعـدـهـاـ الـلـغـوـيـةـ فـانـهـاـ تـتـحـصـرـ فـيـ مـجـمـوعـةـ مـنـ الـإـجـرـاءـاتـ الـعـامـةـ الـوـاجـبـ أـتـبـاعـهـاـ فـيـ أـعـدـادـ الـبـيـانـاتـ وـالـمـعـلـومـاتـ كـافـةـ الـمـتـعـلـقـةـ بـالـوـحدـةـ الـاـقـتصـاديـةـ .

٢. تـمـتـ الـمـحـاسـبـةـ إـحـدـىـ الـوـسـائـلـ الـهـامـةـ الـتـيـ يـتـمـ مـنـ خـلـالـهـاـ تـقـدـيمـ سـجـلـ تـارـيـخـيـ عـنـ الـوـحدـةـ الـاـقـتصـاديـةـ وـمـعـالـمـاتـهـاـ مـعـ الـبـيـئةـ الـمـحـيـطـةـ .

٣. توـثـرـ الـمـحـاسـبـةـ مـنـ خـلـالـ الـبـيـانـاتـ وـالـمـعـلـومـاتـ الـمـحـاسـبـيـةـ الـمـخـلـفـةـ تـأـثـيرـاـ جـوـهـرـيـاـ فـيـ مـخـلـفـ الـفـرـارـاتـ الـوـحدـةـ الـاـقـتصـاديـةـ وـالـمـجـمـعـ عـلـىـ حدـ سـوـاءـ .

٤. تربط منشآت المحاسبة مع مستخدمي القوائم المالية بعلاقات مختلفة عن تلك التي تربط المهن الأخرى بمستخدمي خدماتها، وعلى سبيل المثال يتعاقد المحامون مع الزبائن ويحصلون منه على الأجر وعليهم مسؤولية أساسية هي الدفاع عنه، أما منشآت المحاسبة فتعقد 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 الزبائن، ومن ثم من الضروري أن ينظر المستخدمون إلى منشآت المحاسبة على أنها مؤهلة لهذا العمل وتعامل بشكل غير متخيّز(ارينز ولوبك، ٢٠٠٢، ١١٠).

إضافةً إلى ذلك 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، فضلاً عن إيضاح معالمه، وغنى 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 كافٍ من التأهيل العلمي لكل من يسمح له بمزاولة المهنة ، فضلاً عن قدر كافٍ من الاستعداد الذهني والتحصيل العلمي والخبرة العلمية يتاسب مع خطورة وأهمية الخدمة التي سيؤديها الممتهن للغير.

٢. شعور الممتهن بالمسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقه وبقدراته على تحمل هذه المسؤولية.

٣. اعتراف صريح من المجتمع بأهمية الخدمة التي يؤديها الممتهن.

٤. منظمات مهنية على تنظيم شؤون العمل المهني داخلياً 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 جمهور المتعاملين مع أعضاء المهنة والمتطلعين إلى خدماتهم.

٦. مستويات للأداء المهني متعارف عليها تكون مرشداً 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 تقدم هذه المهنة 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 الأخلاقيات في 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 بين ما هو جيد وما هو سيئ وبين ما هو صواب وما هو خطأ، فهي إذا تتركز في مفهوم الصواب والخطأ في السلوك" (جم، ٢٠٠٠، ١٩).

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

ولقد استخدمت كلمة الأخلاقيات مع العديد من المسميات والميادين المعرفية، فجدها قد استخدمت مرة مع العمل ، وفي هذا الإطار عرفت أخلاقيات الإعمال بأنها هي كل ما يتعلّق بالعدالة، وبعضاً النواحي مثل توقعات المجتمع والمنافسة بنزاهة والإعمال، والعلاقة العامة والمسؤولية الاجتماعية وحملة الزبون ، والتصريف 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 التقاليف التنظيمية والقيم وأنظمة المنظمة وأصحاب المصالح دوراً أساسياً 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 سلوكاً معيناً يقوم على الالتزام ، حيث تكون مراءاتها محافظة على المهنة وشرفها والإخلال بها خروج عليها وعلى شرفها" (الهواش، ٢٠٠٥، ١٩٣).

كما جاء مصدّر طرح الأخلاقيات مع التدقّق، فعرفت أخلاقيات مهنة التدقّق بأنها "بيان شامل للقيم والمبادئ التي ينبغي أن توجه العمل اليومي الذي يقوم به المدقق، حيث ان استقلاليه يتحقق القطاع العام وسلطته ومسؤoliته تضع متطلبات أخلاقية جسيمة على عاتق الجهاز الأعلى لقيادة المحاسبة وعلى عاتق الموظفين الذي نشغلهم أو يستخدمون لإنجاز العمل الرقابي ، ويتعين أن تأخذ أخلاقيات مهنة مدقق القطاع العام في الاعتبار المتطلبات الأخلاقية للموظفين المدنيين عامّة ومتطلبات

المدقين خاصة بما في ذلك التزامهم إزاء واجباتهم المهنية" (انتوساي، ٢٠٠١، ٦٠).

ومما سبق يتضح أن أخلاقيات مهنة المحاسبة هي مجموعة من القواعد والأصول المتعارف عليها عند أصحاب مهنة المحاسبة التي تستلزم من المحاسب سلوكاً معيناً يقوم على الالتزام ، وذلك لمحافظة على مهنة المحاسبة وشرفها، لأن 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 سعياً منها نحو تأدية رسالتها وتحقيق أغراضها في وضع معايير لمستويات أداء المهنة يسترشد بها أعضاؤها في إتمام مهامهم، كما وضعت هذه المنظمات قواعد للسلوك المهني بهدف رفع مستوى المهنة والمحافظة على كرامة أعضائها (الإنكشاد، ٢٠٠١، ٣٧).

ويمكن تعريف قواعد السلوك المهني بأنها "عبارة عن مبادئ ومثل عامة للسلوك المثالي يشجع على مستوى عال من الأداء من خلال تأكيدها على النشاط الإيجابي، ولكن هذه المبادئ لا تمتلك صفة الإلزام، كما تتكون من قواعد تمثل الحدود الدنيا للسلوك والأداء المحددة من المؤسسات المهنية التي أصدرتها (الجليلي والرمي، ١٩٩٦، ١٩٦).

ويؤيد الباحث ما جاء عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA في تركيبة قواعد السلوك المهني والتي عرفها بأنها مبادئ وقواعد وتقسيمات وأحكام، المبادئ تمثل نصوصاً تعبّر عن المسؤولية التي تشكّل إطاراً عاماً للقواعد التي تحكم السلوك، وقواعد واسعة وتعطي وصفاً دقيقاً للسلوك الذي يدخل بالمسؤوليات المذكورة ضمن المبادئ، والشروط والتفسيرات والتي توفر توجيهات حول نطاق وتطبيق القواعد من دون أن تحد منها وأحكاماً تلخص تطبيقات القواعد والتفسيرات على مجموعة من الأوضاع والحالات الحقيقة (AICPA, 2000, 14).

وتهدف قواعد السلوك المهني إلى تحقيق إغراض عدّة تكاد تكون الإغراض الآتية أهمها، لأنها واردة ضمن معظم دساتير قواعد السلوك المهني وهي (عبد الله، ٢٠٠٠، ٧٣، ٧٤-):

رفع مستوى مهنة المحاسبة والتدقيق والمحافظة على كرامتها وتدعم التقديم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الحرة.

٢. تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمدقين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية.

٣. تدعيم وتكميل النصوص القانونية والإحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبدأ الكفاية في التأصيل العلمي والعملي للمدقق وحياد مدقق الحسابات في عمله والشروط التي يسنها للاشتغال بالمهنة.

٤. بث روح الطمأنينة في نفوس جمهور المعندين بخدمات المحاسبين والمدققين من عمالء وغيرهم من الجهات والمؤسسات 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 المهنية، لأن هذه المهنة تعمل في عالم متغير تتغير فيه شركات وتختفي فيه مشاريع أخرى، في حين تعجز مشاريع عن القيام بإعمالها، فضلاً عن الانهيار الاقتصادي المتزايد في بيئته كهذه ظهر أهمية وجود قواعد للسلوك المهني (الجليلي والرمي، ١٩٩٦، ١٩٤).

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

١. الاختصار.

٢. السهولة والوضوح والانتظام.

٣. أن تكون معقوله، مقبولة، عملياً يمكن تطبيقها.

٤. أن تكون شاملة.

٥. أن تكون ايجابية.

وإذا أريد للقواعد الأخلاقية لعمل بفاعليه فيجب اخذ القضايا الالية في الاعتبار (الهواش، ٢٠٣، ٢٠٥):

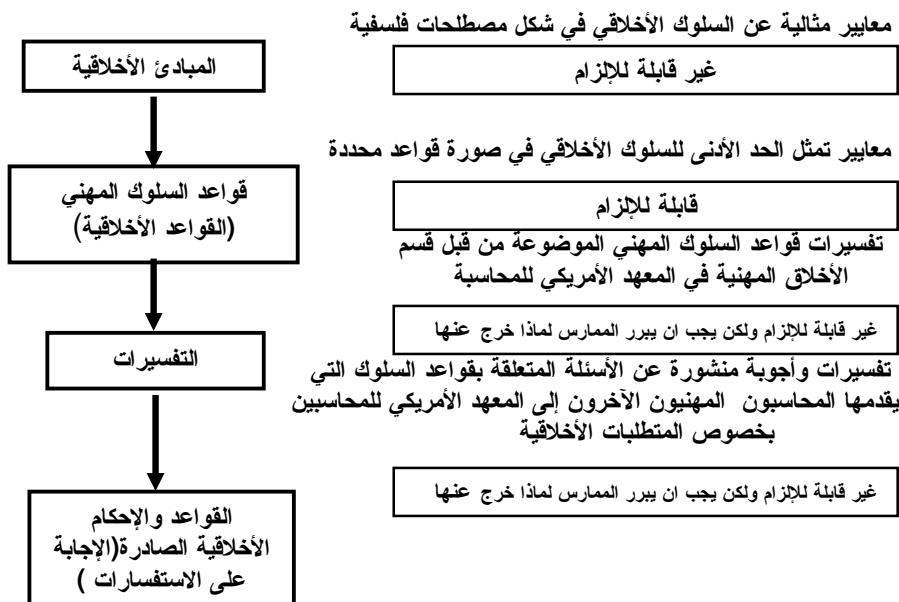
١. حماية المهنة وكذلك الجمهور العام، على اعتبار أن ذلك يمثل الأهداف الأساسية للقواعد المهنية.

٢. يجب إنشاء قواعد أخلاقية تحتوي على مجموعة من معايير سلوكيه.

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 الآتي:



شكل ١
قواعد السلوك الأخلاقي لمهنة المحاسبة ومبادئه (*)

وفيما يأتي توضيح لهذه المتطلبات والقواعد:

١. المبادئ الأخلاقية

وهي عبارة عن نصوص تعبّر عن المسؤولية التي تشكّل إطاراً عاماً لقواعد 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 وصفاً دقيقاً للسلوك الذي يعده مخالف للمؤوليات المفروضة في قواعد السلوك المهني (AICPA,2002,289). ويشمل هذا الجزء قواعد واضحة يجب على المراجع اتباعها إثناء ممارسة المحاسبة العامة، ونظراً لأن هذا القسم بعد القسم الوحيد الذي يحتوي على جزء من الميثاق يجب الالتزام به، فقد صيغ بلغة أكثر تحديدًا القسم الخاص بالمبادئ، ونظرًا لـ قابلية الالتزام،

(*) بتصريف من الباحث بالاعتماد على المصادر الآتية:

- الفين اريتر، جمس لوبيك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسي، مراجعة احمد حامد حاجاج، دار المريخ، السعودية، الرياض، ٢٠٠٢.
- 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 ولوبارك، ٢٠٠٢، ١١٢).

٣. تفسيرات قواعد السلوك المهني

وهي جزء من قواعد السلوك المهني تمثل 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 الأحكام تتوصل إلى تطبيقات القواعد وتفسيراتها على ظروف وحالات واقعية محددة (AICPA, 2002, 287). ويرتبط بالحث 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 (الاتحاد الدولي للمحاسبين، بدون سنة، ٨):

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

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 الآتي:

١. الاستقلالية.
٢. الكفاءة المهنية والمسؤوليات تجاه استخدام غير المحاسبين.
٣. الإنعام 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 الآتي:

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 و الالتزام
بقواعد السلوك المهني وهذه التحديات يمكن تقسيمها إلى أربع مجموعات علماً بـ أن
هذه التحديات سوف يتم دراستها والوقوف على أهمها من خلال طرحها على عدد
من المحاسبين في العراق على شكل أسئلةٍ خلال استمارة الاستبيان و هذه
التحديات هي:

١. التحديات المتعلقة بتنظيم المهنـة 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، ويطل ب منه إبداء الرأي أو اتخاذ المواقف عند الضرورة.

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

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

ثـ. ضعـف التـرـابـط بـيـن التنـظـيمـات المـهـنيـة القـائـمة فـي الـبـلـاد فـيـما يـتـعلـق بـالـتـدـريـب وـرـفـع الكـفاءـة المـهـنيـة لـلـمحـاسـب وـخـاصـة بـقوـاـعـد السـلـوك المـهـنيـ.

جـ. قصور التشريعات الحكومية الملزمة للمحاسب بتطبيق قواعد السلوك المهني
و عدم مواكبتها للتطورات الحديثة الخاصة بتلك القواعد.

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

٢. التحديات المتعلقة بيئة العمل الذي يعمل فيه المحاسب

وتمثل هذه التحديات بالتحديات البيئية التي تواجه أخلاقيات مهنة المحاسبة في التطبيق، وهناك وجهاً نظر تبين 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 وبقناعتهم من أن سلوكهم يتفق مع ما يريده الله سبحانه وتعالى أو يتناهى، ولا سيما وان الثواب والعقاب من الله، ومن ثم فليس من حق الوحدة الاقتصادية أو أي منظمة مهنية أخرى ان تجتهد في وضع دليل إرشادي متضافٍ في بعض مفرداته أو جميعها مع التفسير الديني السائد على اختلاف أديانهم (صالح، ٢٠٠٠، ٢٦).

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

يعتقد البعض بأن هناك مسببات تحول دون التزام المحاسب بالإحكام والقواعد

الأخلاقية ومن فلسفه تطبيق الأخلاقيات في الخدمة حالة مستحيلة أو أنه غير ضرورية أو أنها أخلاقيات غير قابلة للتطبيق (Jackson, 1987، 248) وبصرف

النظر عن الرواية الفلسفية ا لتي ينطلق منها هؤلاء في تقسيرهم لإمكانية أو ضرورة

اعتمد المحاسب على مجموعة مبادئ وقيم أخلاقية فان هناك وجهة 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 بـ أن المحاسبين في الوحدة الاقتصادية يعتمدون أحکاماً أخلاقية تتلاءم وثقافة الوحدة الاقتصادية التي يعملون فيها أو التخلّي عن العملويذهب أنصار هذا الرأي إلى ابعد من ذلك، إذ يعتقدون بـ أن 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 مسؤولون عن فحوى ا لسياسات أو القرارات التي تتبناها أو يتتخذها 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 وتمثل تلك التحديات بالاتي (السعيدة، ٢٠٠٠ ، ١٧١):

أ. ضعف التأهيل النظري والعملي للمحاسب في الجامعات والمعاهد لقيام بالمهمات التي تتطلبها المهنة بخصوص السلوك المهني للمحاسب.
ب. عدم وجود دورات تاهيلية للمحاسب في بدء تعينه لتعريفه بقواعد الأخلاقية للسلوك المهني والقوانين التي تشير إلى ذلك.

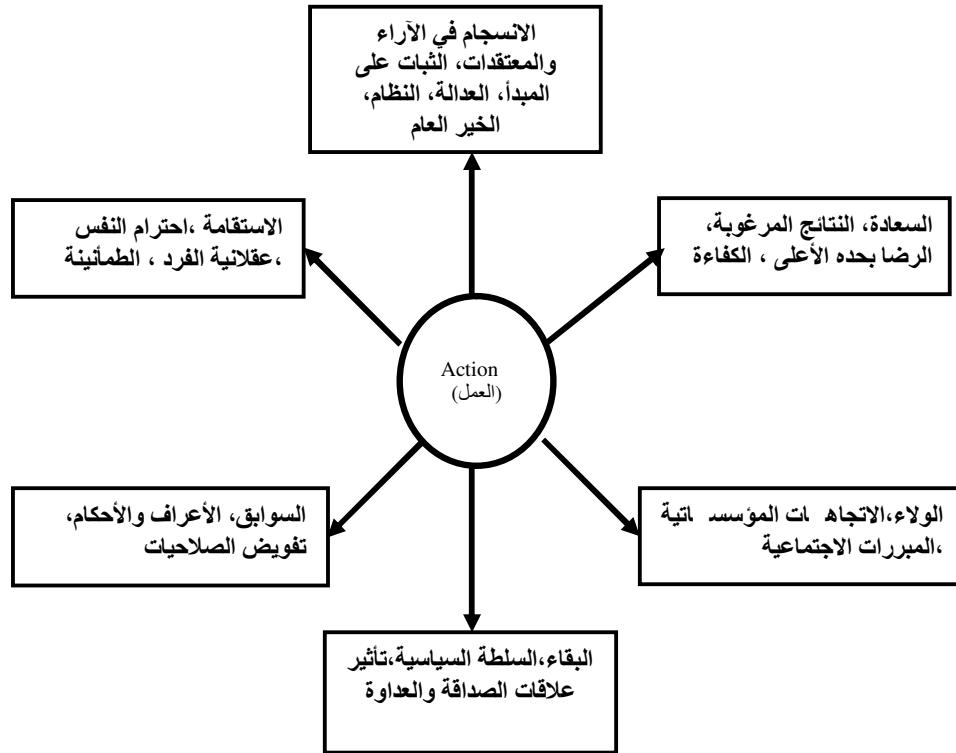
ت. عدم توافر الفرصة لمواكبة مستجدات المهنة من خلال الاشتراك بالندوات والمؤتمرات المتخصصة بقواعد السلوك المهني.

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 تو صح 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 الفنية والمهنية والتنظيمية ، وإذا ما تعارضت هذه المعايير مع بعضها البعض فان ما ينتج غالباً هو شكل في التفكير وفي التنفيذ، ولتوسيع 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 او عدم إخلاص من هم في قمة الهرم الإداري، او كيف يمكن للمحاسب ان يوفق بين سعيه لاستمرار الوحدة الاقتصادية وبقائها حتى وان لم تكن كفؤة؟ وكيف يمكن له التوفيق بين العدالة المطلوبة وبين سلطة الإداري او تأثير الأصدقاء والتجرد من النزرة الذاتية؟

مثل هذه الأسئلة وغيرها تطرح بقوة عندما يطلب من المحاسب ان يسعى لتحقيقها وهو في بيئه تعاني من التحييز والمحاباة أو أنها تضغط باتجاه أهداف ضيقة وهكذا تتجه حالة التناقض عندما لا يستطيع المحاسب ان يوفق بين مبادراته (التي يرى أنها عقلانية) وبين اتجاهات الوحدة الاقتصادية التي ي العمل فيها والتي لا تتواهم وتوجهاته أو أنها تتعارض مع ما يؤمن به من قيم .

رابعاً - تحليل نتائج الاستبانة
لتحقيق هدف البحث تم استخدام الأساليب الإحصائية الآتية :

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 الرفقي لبيان فيما إذا كانت أهمية التحديات تزيد على ٣ والتي تعكس الحالة المتوسطة.

ولقد تم تحليل البيانات على الحاسوب الإلكتروني باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS – Windows – 2001

تحليل النتائج ١. خصائص عينة الدراسة

يبين الجدول ١ المؤهلات العلمية والمهنية فضلاً عن سنوات الخبرة وحسب التوزيعات التكرارية والنسب المئوية لكل فئة من فئات الدراسة. كما يلاحظ ان المجبين هم من تخصص المحاسبة ١٠٠% وان النسبة الأكبر هي من حملة الشهادات العليا، اذ تمثلت بنسبة ٤٧% تقريباً. 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	المؤهلات المهنية
استشاري مكتب خدمات	٦	٦,٩	
منظم حسابات	٦	٦,٩	
محاسب	٣٠	٣٤,٥	
مدير مالي	١١	١١,٤	
الإجمالي	٨٧	١٠٠	
أقل من بكالوريوس	٠	٠	المؤهلات العلمية
بكالوريوس	٣٧	٤٢,٥	
دبلوم	٨	٩,٣	
دبلوم عال	١٠	١,١	
شهادة عليا	٤١	٤٧,١	
الإجمالي	٨٧	١٠٠	
أقل من (٥) سنوات	٢٠	٢٣	عدد سنوات الخبرة
من (١٠ - ٥) سنوات	١٨	٢٠,٧	
من (١٥ - ١٠) سنة	١٣	١٤,٤	
من (٢٠ - ١٥) 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 تنازلياً حسب درجة الموافقة عليها طبقاً لمتوسطها الحسابي ، كما يبين أيضاً نسبة المستجيبين تحت كل درجة من درجات الموافقة على هذه التحديات، فضلاً عن الانحراف المعياري للإجابات لكل تحدٍ.

كما يتبيّن من الجدول ٢ أن جميع التحديات المذكورة تبلغ الموافقة عليها أكثر من الوسط الفرضي ٣ ، إذ بلغ المتوسط الحسابي لهذه التحديات جميعها ١٥،٤ من ٥ كملاً المتوسط الحسابي لهذه ١ تحديات يزيد على ضعف انحرافها المعياري البالغ ٩٤٩،٠٠ ، مما يدل على اتفاق المستجيبين إلى حد ما أو على قلة تبادل آرائهم حول الموافقة على هذه التحديات.

الجدول ٢

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

التحدي المعياري	الوسط الحسابي	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		السؤال الاختيار
		%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	
٠,٦٤٣٨٩	٤,٦٥٥٢	٠	٠	١,١	١	٥,٧	٥	١٩,٥	١٧	٧٣,٦	٦٤	يجب على نقابة المحاسبين بين العراقيين إصدار نشرات دورية تحدد فيها أخلاقيات مزاولة مهنة المحاسبة
٠,٧٦٢١	٤,٣٥٦٣	٠	٠	٣,٤	٣	٦,٩	٦	٤٠,٢	٣٥	٤٩,٤	٤٣	ضرورة دراسة أخلاقيات مهنة المحاسبة ضمن مفردات مناهج المحاسبة
٠,٧٨٩٥٣	٤,٤٤٥٩٨	٠	٠	٢,٣	٢	١١,٥	١٠	٢٤,١	٢١	٦٢,١	٥٤	من الضروري مشاركة الجهات الاتية في وضع قواعد السلوك المهني: أ. نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين
٠,٨٨٠١٥	٤,٣١٠٣	٠	٠	٤,٦	٤	١٣,٨	١٢	٢٧,٦	٢٤	٥٤,٠	٤٧	ب. ديوان الرقابة المالية

← يتبع

ما قبله ←

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

كما يتبيّن 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" إذ بلغ متوسطها الحسابي ٤,٦٥ من ٥ كما بلغ انحرافها المعياري ٦٤٣٨ ،٠ فقط، مما يدل على انفاق المبحوثين على وجود مثل هذا التحدّي، وان نسبة ٩٣% قريباً من عينة الدراسة قد أكدوا على وجود هذا التحدّي.

كما أكد ١٩,٦% من عينة الدراسة على ضرورة دراسة أخلاقيات مهنة المحاسبة ضمن مفردات مناهج المحاسبة وعلى ضرورة مشاركة الجهات الاتية في وضع قواعد السلوك المهني ومرتبة حسب أهميتها وطبقاً 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 اقتربها البعض والمتمثلة بالآتي:

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 ٥٥٢ فقط من عينة الدراسة يؤيدون وجود منظمات مهنية في العراق تشرف وتنظم مهنة المحاسبة وتضع وتقر معايير تحدّد 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	%	عدد	%	عدد
١٢,٦	١١	٣٤,٥	٣٠	٥٢	٤٦	٣٣,٣	٢٩	٢٧,٦	٢٤
٣٩,١	٣٤	٣٣,٣	٢٩	٢٧,٦	٢٤	٣٣,٣	٢٩	٢٧,٦	٢٤
٨,٠	٧	٧٤,٧	٦٥	١٧,٢	١٥	٣٣,٣	٢٩	٢٧,٦	٢٤

هناك منظمات مهنية محاسبية في العراق
شرف وتنظم مهنة المحاسبة وتضع أو تقر
معايير تحديد السلوك المهني لمهنة المحاسبة

هناك تشريعات قانونية تحدد قواعد السلوك
المهني للمحاسب في العراق

ان هذه التشريعات القانونية توافق التطورات
لعلمية الحديثة وخاصة بقواعد السلوك
المهني

الجدول ٤

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

السؤال	الاختيار	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة		غير موافق		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
					%	عدد	%	عدد		
٠,٦٣٧٢١	٤,٢٦٤٤	٠	٠	١,١٠	١	٣,٤	٣	٦٢,١	٥٤	٣٣,٣
٠,٧٧٩٦٥	٤,٢٠٦٩	١,١	١	٢,٣	٢	٨,٠	٧	٥١,٧	٤٥	٣٦,٨
٠,٧٣٣٥٥	٤,٢٠٦٩	٠	٠	١,١	١	٤١,٩	١٣	٤٦	٤٠	٣٧,٨

عدم كفاية الدورات التدريبية للتعريف بقواعد السلوك المهني

عدم توافر الفرصة لمواكبة مستجدات المهنة من خلال الاشتراك بالدورات والدورات المخصصة بقواعد السلوك المهني

عدم توافر مراكز خبرة وتدريب في مجال المحاسبة على الرغم الحاجة إليها.

← يتبع

ما قبله ←

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

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 فضلا عن الانحراف المعياري للإجابات لكل تحدٍ .

كما تبين المحتوى 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 آرائهم حول الموافقة على هذه التحديات .

أما أكثر التحديات المتعلقة بتطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة وال المتعلقة بالتأهيل العلمي فقد كانت "عدم كفاية الدورات التربوية على العمل المحاسبي والمطلوب من المحاسب بشكل عام أوالتعریف بقواعد السلوك المهني ، اذبلغ متوسطها الحسابي ٤,٢٦ من ٥ وبلغ انحرافها المعياري ٠,٦٣٧٢ ، فقط، مما يدل على أهمية هذا التحدٍ كما، أن نسبة ٤٥% من عينة الدراسة أبدوا موافقتهم على هذا التحدٍ.

اما التحدٍ 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 و ٠,٧٣٣٥ على التوالي، كما تبين أن ٨٨,٥ % و ٥٨,٦ % على التوالي، وأن هذه التحديات لها اثر كبير على تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة .

وأكـد ٨٥٪ على عدم وجود دورات تهـيلـة للمـاحـاسب في بدء تعـيـينـه لـتـعرـيفـه بـقوـاـعـدـ السـلـوكـ المـهـنـيـ ، وـأنـ ٨٠٪ من عـيـنةـ الـدـرـاسـةـ قدـ أـكـدوـاـعـلـىـ انـ هـنـاكـ ضـعـفـاـ فيـ التـأـهـيلـ النـظـريـ وـالـعـمـليـ لـلـمـاحـاسبـ فـيـ الجـامـعـاتـ وـالـمـعـاهـدـ لـلـقـيـامـ بـالـمـهـمـاتـ التـيـ تـتـطـلـبـهاـ المـهـنـةـ بـخـصـوصـ السـلـوكـ المـهـنـيـ لـلـمـاحـاسبـ ، اـنـبـلـغـ المـتوـسـطـ الحـاسـبـيـ لـهـذـاـ التـحـديـ ٤٠٢ـ مـنـ ٥ـ.

٤. التـحـديـاتـ المـتـعـلـقـةـ بـقـوـاـعـدـ السـلـوكـ المـهـنـيـ نـفـسـهـاـ فـيـ العـرـاقـ

تمـ تقـسـيمـ التـحـديـاتـ المـتـعـلـقـةـ بـقـوـاـعـدـ السـلـوكـ لـمـهـنـيـ إـلـىـ مـحـورـيـنـ هـمـاـ:

أولاًـ - التـحـديـاتـ المـتـعـلـقـةـ بـغـمـوـضـ أوـ دـعـمـ وـضـوـحـ قـوـاـعـدـ السـلـوكـ المـهـنـيـ لـمـهـنـةـ المـاحـاسبـةـ:

يبـيـنـ الجـدولـ ٥ـ التـحـديـاتـ المـتـعـلـقـةـ بـدـعـمـ وـضـوـحـ أـوـ الغـمـوـضـ الذـيـ يـحيـطـ بـقـوـاـعـدـ السـلـوكـ المـهـنـيـ، ماـ يـؤـديـ إـلـىـ صـعـوبـةـ تـطـيـيقـهاـ مـرـتـبـةـ تـنـازـلـياـ حـسـبـ أـهـمـيـتـهاـ وـطبقـاـ لـمـتوـسـطـهاـ الحـاسـبـيـ، كـماـ يـتـبـيـنـ أـنـ التـحـديـاتـ بـلـغـتـ المـوـافـقـةـ عـلـيـهـاـ أـكـثـرـ مـنـ الوـسـطـ ٣ـ، اـذـ بـلـغـ المـتوـسـطـ الحـاسـبـيـ لـهـذـهـ التـحـديـاتـ جـمـيعـهـاـ ٣٥٧ـ مـنـ ٥ـ وـانـ انـحـارـفـهاـ المـعيـاريـ ٩٣٨٢ـ، ماـ يـدـلـ عـلـىـ اـنـقـاقـ المـاحـاسبـيـنـ إـلـىـ حدـ ماـ أـوـ عـلـىـ قـلـةـ تـبـيـانـ آـرـائـهـمـ حـولـ المـوـافـقـةـ عـلـىـ هـذـهـ التـحـديـاتـ.

كـماـ تـبـيـنـ مـنـ الجـدولـ ٥ـ أـنـ هـنـاكـ ٦٧١ـ٪ـ مـنـ عـيـنةـ الـدـرـاسـةـ يـؤـيدـونـ وـجـودـ قـوـاـعـدـ أـخـلـاقـيـهـنـةـ فـيـ عـرـاقـ تـحـكمـ السـلـوكـ المـهـنـيـ لـلـمـاحـاسبـ وـ أـنـ ٨٩ـ٪ـ مـنـهـمـ مـطـلـعـيـنـ عـلـيـهاـ إـلـىـ أـنـ ٦٤ـ٪ـ مـنـهـمـ يـرـوـنـ بـاـنـ هـنـاكـ غـمـوـضـ أـوـ دـعـمـ وـضـوـحـ فـيـ هـذـهـ القـوـاـعـدـ وـمـنـ ثـمـ يـؤـديـ إـلـىـ صـعـوبـةـ تـطـيـيقـهاـ مـنـ قـبـلـ المـاحـاسبـيـنـ.

الجدول ٥

التـوزـيـعـاتـ التـكـرارـيـةـ وـالـنـسـبـ المـئـوـيـةـ وـالـأـوـسـاطـ الحـاسـبـيـةـ وـالـأـنـحـارـاتـ المـعـيـاريـةـ الـتـحـديـاتـ المـتـعـلـقـةـ بـتـطـيـيقـ قـوـاـعـدـ السـلـوكـ المـهـنـيـ لـمـهـنـةـ المـاحـاسبـةـ فـيـ عـرـاقـ

السؤال	الاختيار	موافق بشدة	موافق	محاب	غير موافق		غير موافق بشدة	السؤال	الاختيار	موافق بشدة	موافق	محاب	غير موافق		السؤال	الاختيار	موافق بشدة	موافق	محاب	غير موافق	غير موافق بشدة
					%	عدد	%						%	عدد	%						
٠,٨٧٣٦	٣,٨٧٣٦	٠	٠	٦,٩	٦	٢١,٨	١٩	٤٨,٣	٤٢	٢٣	٢٠	٣٣,٣	٣٠	٣٣,٣	٣٠	٣٣,٣	٣٠	٣٣,٣	٣٠	٣٣,٣	٣٠

يتبع ←

ما قبله ←

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

ثانياً - التحديات المتعلقة بتحديد الأتعاب وجهات حل النزاعات والإعلان عن الخدمات من قبل مكاتب تنظيم الحسابات

وقد تم تقسيم هذه التحديات إلى الآتي:

أ. التحديات المتعلقة بتحديد الأتعاب من قبل مكاتب تنظيم الحسابات

يبين الجدول ٦ والخاص بالمحاسبين المهنيين عند تحديد إتعابهم أن هناك ٥٨٣% منهم يرى وجوب وجود تعليمات خاصة تحدد الأتعاب لمنظمي الحسابات، وتتجدر الإشارة إلى أن مجلس نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين قد حدد أجور أتعاب المحاسب المهني منظم الحسابات في جلسته المنعقدة في 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 الأتعاب من خلال البيان المرقم ٧ الصادر عن نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين في ٢٠٠٣/١٠/١٣، إلا أن ٥٦٧% من عينة الدراسة يرى بأن هذه الأتعاب لا تعكس بشكل عادل قيمة الخدمات المؤداة للعميل.

كما يتبيّن من الجدول ٦ أن ٧٥% من المحاسبين يرون بأنه على المحاسب المهني الا يفرض أتعاب نقل عن التي فرضها في السابق للخدمة نفسها، اذ يرى أن ٥٥% منهم ان هذا الإجراء سوف يعرض عمل المحاسب المهني إلى مخاطرة ان ينظر إليه عليه الخدمة المؤداة غير مطابقة للمعايير، كما يؤيد ٧٥% منهم أن المحاسب الذي يفرض أتعاباً أقل من الغير عليه أن يكتب تعهداً بـأن نوعية العمل لن تتضرر، وللغاية الازمة سوف يتم تطبيقها عند تقديم الخدمات ، كما أن ٧٥% منهم يرى أن يبيّن هذا التعهد بأنه لن يتم تضليل الزبون بما يخص نطاق العمل الذي ستغطيه هذه الأتعاب أو فيما يخص كيفية تحديد الأتعاب المستقبلية.

(*) للاستزادة يمكن الرجوع إلى:

١. نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين، القرار رقم ٧ الصادر في ١٩٩٤/١٠/١١ والخاص بتحديد اجور اتعاب منظمي الحسابات.
٢. نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين، القرار رقم ٧ الصادر في ٢٠٠٣/١٠/١٣ والخاص بتحديد اجور اتعاب منظمي الحسابات.

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

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

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

ب. التحديات المتعلقة بالإعلان عن الخدمات من قبل مكاتب تنظيم الحسابات
 وتشمل فقرة الإعلان للمحاسبين المهنيين في مكاتب تنظيم الحسابات ، اذ تبين أن هناك اتفاقاً تماماً من قبلهم وبنسبة ١٠٠٪ على عدم استخدام أساليب تقلل من شأن مهنة المحاسبة عند الإعلان عن خدماتهم ، وأن ٩٨٪ منهم يؤكدون على عدم المبالغة في ادعاء مقدرتهم على تقديم الخدمات أو وصف المؤهلات التي يمتلكونها أو الخبرات التي اكتسبوها كما اتفق وجماها على عدم تسوية 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 تنازلياً وحسب درجة الموافقة عليها وطبقاً لمتوسطها الحسابي، كما يبين الجدول نسبة المجبين 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 ٣٠٣٢٢ من ٥، وأن وسطها الحسابي يزيد على ضعف انحرافها المعياري البالغ ١,٢٦٤ مما يدل على اتفاق المستجيبين إلى حد ما على الموافقة على التحديات.

الجدول ٧

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

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

← يتبع ←

أما أكثر التحديات البيئية الناشئة عن الوحدة الاقتصادية التي يعمل بها المحاسب والتي تؤثر على تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة فهي "عدم توافق الصالحيات الممنوحة لمحاسب مع الواجبات المكلف بها" ، إذ بلغ متوسطها الحسابي ٣,٦٧٨ من ٥ وبلغ انحرافها المعياري ١,١٦٦٣ ، كما أن ٥٦٣ % تقريباً من عينة الدراسة أبدوا موافقتهم على وجود مثل هذا التحدي، كما أن ٥٦٦ % تقريباً أكدوا على عدم اختصاص المرء وسین 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 و ٢,٣٥٦ على التوالي من ٥ كما أن نسبة الموافقة كانت ٥٢٩ % و ٥٣١ % و ٥١٨ % على التوالي، مما يدل على أن تعليمات الرئيس المباشر للمحاسب وإدارات الوحدة الاقتصادية، لا تشكل عائقاً دون تطبيق أخلاقيات المهنة 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

يبيّن الجدول ٩ التحديات الناشئة من التعارض في المبادئ الأخلاقية ذاتها، مرتبة تنازلياً حسب درجة الموافقة عليها طبقاً لوسطها الحسابي، كما يتبيّن أيضاً نسبة المستجيبين تحت كل درجة من درجات الموافقة على التحدّي.

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 التحدى .

الجدول ٩ التوزيعات التكرارية والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للتتحديات الناشئة من التعارض في المبادئ الأخلاقية ذاتها

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

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 من هم في قمة الهرم الإداري، انبلغ متوسطها الحسابي ٤,١٧ من ٥ وانحرافها المعياري ١,٢٦٨ وان نسبة ٦١,٦ % تقريباً من عينة الدراسة أكدوا على وجود مثل هذا التحدى.

كما تبين من الجدول ٩ أن التحديات الثلاثة الأخيرة التي تدل على سعي المحاسب إلى التوفيق بين العدالة المطلوبة وتطبيق القواعد الأخلاقية وبين سلطة الإداري أو تأثير الأصدقاء وبين السعي إلى تحقيق الرضا وهو في بيئه تعاني من التحيز والمحاباة أو الضغط باتجاهات ضيقة ، وكذلك يلاحظ أن المحاسب يواجه تحديات لا يستطيع من خلالهاً 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 و ٣,١ و ٥ من ١,٠٤٨٩ و ١,٠٥٤.

الاستنتاجات

أولاً - استنتاجات الجانب النظري

١. تحتاج مهنة المحاسبة في العراق على نحو خاص إلى أن تمتلك قواعد أخلاقية لمهنة 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 ومارسته ا كما أن أخلاقيات مهنة المحاسبة هي مجموعة القواعد والأصول المتعارف عليها والتي تستلزم من المحاسب سلوكاً معيناً يقوم على الالتزام ، اذ تكون مراءاتها 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 توافق التطورات العلمية الحديثة، وأن على النقابة ان تستمرة بمتابعة هذه القواعد وتحديثها باصدار نشرات دورية بما يتلاءم مع متطلبات المجتمع وتطوراته ، وهو ما اكدهت عليه عينة البحث بنسبة 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 فضلاً 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٪ مطلين عليها، إلا أن ٦٤٪ منهم يؤكّد بأن هناك غموضاً أو 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 الألعاب 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 يتطلب منه عدم الكشف عن أسرار الوحدة الاقتصادية (سرية المعلومات) وفي الوقت نفسه عليه أن لا يسكت عن حالة فساد أو عدم الأخلاص من هم في قمة الهرم الإداري.
٦. إن المحاسب يواجه تحديات لا يستطيع من خلالها إن يوقف بين تلك التي يرى أنها عقلانية ومتقاربة للقواعد الأخلاقية كالعدالة والمصداقية ، وما يفرضه مبدأ الموضوعية من مسؤولية تفلت المحاسبين تحت العدالة و النزاهة الفكرية والتخلص من التضارب وبين اتجاهات الوحدة الاقتصادية التي يعمل فيها والتي لا تتوازع وتوجهاته ، أو أنها تتعارض مع ما يؤمن به من قيم تطابق القواعد الأخلاقية.
٧. إن عدم توافق السلطات المنوحة للمحاسب مع الواجبات المكلف بها وعدم اختصاص المسؤولين 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.

الوصيات

١. في مجال التعليمي ، ضرورة زيادة الاهتمام من قبل الجامعات والمعاهد لقيام 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 أحد القواعد الأخلاقية التي يجب أن يتمتع بها المحاسب.
٤. ضرورة إجراء التعديلات على التعليمات الصادرة من قبل نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين وخاصة 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 مدروسة بتشریعات 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، ١.
٢. الاتحاد الدولي للمحاسبين، قواعد السلوك المهني للمحاسبين المهنيين، بدون سنة.
٣. انتوسايم، أخلاقيات المنهج للمعايير الرقابية الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة مؤتمر الانتوسايم السابع عشر، سيدلول، مجلة الرقابة الشاملة، العددان، ١٥٣-١٥٤.
٤. خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الأردن، ٢٠٠٠.
٥. عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ذات السلسل، الكويت، ١٩٩٠.
٦. عبد الصاحب صالح، أخلاقيات الخدمة والتحديات التي تواجهها في التطبيق، مجلة دراسات اقتصادية، العدد ٣ السنة الثالثة، بيت الحكمة، بغداد، خريف، ٢٠٠٠.
٧. الدين اربنر، جمس لوبارك، المراجعة مدخل متكامل لترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي، مراجعة احمد حامد حاج، دار المريخ للنشر، السعودية، ٢٠٠٢.
٨. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، السياسات العامة للإعمال وهيكل التنظيم الأساسية، بموجب المنهج الدولي الذي اقره مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية الاولى، UNCTAD، المجلد ٣، مطبوع الشمس، الأردن، ٢٠٠١.
٩. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المحاسبة الأساسية وإعداد البيانات المالية، بموجب المنهج الدولي الذي اقره مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية الاولى، UNCTAD-، المجلد ٧ مطبع الشمس، الأردن، ٢٠٠١.
١٠. محمد عصام احمد المعايض، 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 الفلسطينيين، ٢٠٠٢.
١٣. مقداد احمد الجليلي، وحيد الرموش، ملخص الالتزام بقواعد سلوك مهنة المحاسبة والتدقيق، إشارة خاصة للعراق مجلة تنمية الرافدين، العدد ٤، ١٩٩٦.
١٤. منصور السعaidة، الصعوبات التي تواجه شاغلي الوظائف المحاسبية لمحافظات الجنوب في الأردن، مجلة مؤتة للبحوث والدراسات، المجلد ١١ العدد ٤، ١٩٩٦.

- ٥ نجم عبود نجم،**أخلاقيات الإدارة في عالم متغير**، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الطبعة الأولى، القاهرة، ٢٠٠٠.
- ٦ ا نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين، القرار رقم ٧ بشأن تحديد أجور المحاسب المهني (نظم الحسابات) عند إعداد الحسابات الختامية والميزانية العامة للمشاريع الاقتصادية الصادر في ١٩٩٤/١٠/١١.
- ٧ ا نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين، القرار رقم (٧) بشأن تحديد أجور منظمي الحسابات عند إعداد الحسابات الختامية والميزانية العامة للمشاريع الاقتصادية الصادر في ٢٠٠٣/١٠/١٣.

ثانياً - المراجع باللغة الأجنبية

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