



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة القادسية

كلية الادارة والاقتصاد

## أخلاقيات مهنة المحاسبة والتحديات التي تواجهها

بحث مقدم الى مجلس قسم المحاسبة كجزء من متطلبات نيل شهادة البكالوريوس في

علم المحاسبة

إعداد الطالب

صالح مدلول فرسخ الزهر بجاوي

إشراف الاستاذ

م.م أنور عباس ناصر

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ (١)

"الْحَمْدُ لِلَّهِ رَبِّ الْعَالَمِينَ (٢) الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ (٣)

مَالِكِ يَوْمِ الدِّينِ (٤) إِيَّاكَ نَعْبُدُ وَإِيَّاكَ نَسْتَعِينُ (٥) اهْدِنَا الصِّرَاطَ الْمُسْتَقِيمَ (٦)

صِرَاطَ الَّذِينَ أَنْعَمْتَ عَلَيْهِمْ غَيْرِ الْمَغْضُوبِ عَلَيْهِمْ وَلَا الضَّالِّينَ (٧)"

صدق الله العلي العظيم

## الاهداء

الى من كلله الله بالهيبة والوقار . . الى من علمني العطاء بدون انتظار . . الى من احمل اسمه

بكل اقتحار

امرجو من الله ان يمد في عمرك لثري ثماراً قد حان قطافها بعد طول انتظار . . وستبقى

كلماتك نجوم اهتدي بها اليوم وفي الغد والى الابد

اليك والدي العزيز

الى ملاكي في الحياة . . الى معنى الحب والى معنى الحنان والتفاني . . والى بسمة الحياة وسر

الوجود

الى من كان دعائها سر نجاتي وحنانها بلسم جراحي الى اعلى ما في الدنيا ما بين ارضي

وسمائي

اليك امي العزيزة

	الآلية
	الشكر والإهداء
١	المقدمة
٢	مشكلة البحث ، أهمية البحث
٣	هدف البحث ، فرضية البحث
٤	منهج البحث ، حدود البحث
	المبحث الاول
٥	مقومات مهنة المحاسبة
١٠	طبيعة مهنة المحاسبة
	المبحث الثاني
١٢	مفهوم اخلاقيات مهنة المحاسبة
١٣	القواعد الاخلاقية لمهنة المحاسبة
١٥	التحديات التي تواجه تطبيق القواعد الاخلاقية لمهنة المحاسبة في العراق
	المبحث الثالث
١٧	عرض نتائج البحث
١٧	وصف اسنمارة الاستبانة والعينة

١٨	المعلومات الشخصية
٢٣	تحليل النتائج
٢٦	الاستنتاجات
٢٩	المصادر

### محتويات الجداول

٢٠	جدول رقم (١)
٢١	جدول رقم (٢)
٢١	جدول رقم (٣)
٢٢	جدول رقم (٤)
٢٦	جدول رقم (٥)

## المقدمة

ان مهنة المحاسبة ان كانت تشبه غيرها من المهن الاخرى كالتب والهندسة من حيث اهمية الدور الذي تقوم به في المجتمع الا انها تختلف عنها من حيث الاصول والقواعد .

المحاسبة علم اصطلاحي غرضه قياس الوضع المالي ونتائج العمليات للنشاط الاقتصادي للوحدة عن فترة زمنية معينة وتوصيل تلك النتائج للأطراف المستفيدة ، ولعل اوجز تعبير عن طبيعة المحاسبة هو ما يرد في تقرير مراجع الحسابات عبارة فيما اذا كانت نتائج البيانات المالية تعكس بصورة عادلة وضع الوحدة المالية ونتائج اعماله وبصورة عادلة في عرف الاصول المحاسبية المتعارف عليها .

و ترتب على وضع المعايير المحاسبية المتعارف عليها ان اصبحت مهنة المحاسبة كغيرها من المهن الاخرى لها معايير ومبادئ واخلاق متعارف عليها دوليا ، ان يمكن الرجوع اليها و الوقوف عليها عند الحاجة حيث ان استخدام تلك المعايير يمكن ان يحد من الاجتهادات وتعدد المعالجات للموضوع الواحد .

يعد موضوع سلوكيات واخلاق المهنة من الموضوعات التي تخضع لرؤى فلسفية متعددة كل منها يعبر عن وجهة نظر معينة ، الا ان تعدد هذه الرؤى يعكس عن مدى الاهتمام بهذا الموضوع .

## مشكلة البحث

تكمّن مشكلة البحث في ضعف مستوى اداء وكفاءة المحاسبين والذي انعكس بدوره على اداء مهنة المحاسبة في العراق وعدم ارتقائها الى المستوى المطلوب على الرغم من وجود المساعي من قبل الجهات المسؤولة عنها للارتقاء بها،ويمكن تحديد مشكلة البحث من خلال التساؤلات التالية :

- ١- هل تنسجم 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 العراق تشرف على تنظيم مهنة المحاسبة وتعد معايير تحدد السلوك المهني لمهنة المحاسب ؟.
- ٣- هل هناك مستويات للأداء المهني متعارف عليها عند المحاسبين تكون مرشدا لهم عند مزاوله مهنة المحاسبة .

## أهمية البحث

تأتي أهمية هذه الدراسة لتسلط الضوء على التحديات التي تواجه تطبيق اخلاقيات مهنة المحاسبة ،حيث يعد هذا الموضوع من الموضوعات الحيوية التي لا تزال بحاجة الى الاهتمام على مستوى البحث العلمي والتعليم المنهجي في الجامعات و المؤسسات العلمية او على مستوى الممارسة العملية .

## هدف البحث

تهدف الدراسة الى التعرف على سلوك واخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق والوقوف على التحديات التي تواجهها في التطبيق من قبل المحاسبين انفسهم .

## فرضية البحث

تفترض الدراسة ان الالتزام بمقومات مهنة المحاسبة من شأنه ان يسهم في رفع اداء ومستوى مهنة المحاسبين ، ويمكن صياغة فرضية البحث على النحو التالي :

١- عدم وجود قواعد اخلاقية واضحة المعالم تمكن المحاسبين المهنيين من تطبيقها بسهولة ويسر.

٢- يواجه تطبيق اخلاق وسلوك مهنة المحاسبة في العراق تحديات تتمثل بما يلي :

- التأهيل العلمي والعملية للمحاسب.
- بيئة العمل التي يعمل فيها المحاسب .
- التعارض بين المبادئ الاخلاقية ذاتها .



## هدف البحث

تهدف الدراسة الى التعرف على سلوك واخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق والوقوف على التحديات التي تواجهها في التطبيق من قبل المحاسبين انفسهم .

## فرضية البحث

تفترض الدراسة ان الالتزام بمقومات مهنة المحاسبة من شأنه ان يسهم في رفع اداء ومستوى مهنة المحاسبين ، ويمكن صياغة فرضية البحث على النحو التالي :

٣- عدم وجود قواعد اخلاقية واضحة المعالم تمكن المحاسبين المهنيين من تطبيقها بسهولة ويسر.

٤- يواجه تطبيق اخلاق وسلوك مهنة المحاسبة في العراق تحديات تتمثل بما يلي :

- التأهيل العلمي والعملية للمحاسب.
- بيئة العمل التي يعمل فيها المحاسب .
- التعارض بين المبادئ الاخلاقية ذاتها .

## منهج البحث

لغرض الوصول الى تحقيق اهداف البحث اعتمد الباحث على المنهجين الآتيين :

- المنهج الوصفي بالرجوع الى الكتب والمصادر والبحوث المتوفرة .
- المنهج التحليلي عن طريق دراسة نتائج الاستبانة التي اعدها الباحث .

## حدود البحث

تشمل عينة البحث مجموعة من ممارسي مهنة المحاسبة في جامعة المثنى وتحقيقا لهدف البحث واختبار فرضاته فقد تم تقسيمه الى ثلاث مباحث هي :

المبحث الاول : مقومات مهنة المحاسبة وتأثيرها في اداء المحاسبين ، طبيعة مهنة المحاسبة .

المبحث الثاني : اخلاقيات مهنة المحاسبة ، التحديات التي تواجه تطبيق القواعد الاخلاقية لمهنة المحاسبة .

المبحث الثالث : تحليل نتائج الاستبانة.

\*\*\*\*\*

## المبحث الاول

أولاً: مقومات مهنة المحاسبة

### ١- الاطار الفكري للمحاسبة

ينظر الى الاطار الفكري للمحاسبة بأنه يمثل نظام متكامل من الاهداف والاسس المتسقة والتي بموجبها يتم اعداد معايير متناسقة لوصف معايير ومهام ومحددات المحاسبة. فضلاً عن ذلك فإن اعدادها يتم في شكل مجموعة من الافتراضات و المفاهيم و المبادئ التي تمثل اطاراً فكرياً مرجعياً يمكن من خلاله تقييم الممارسة المحاسبية ، و استخدامه مرشداً في تطوير الممارسات المحاسبية واستخدامه في تطوير التطبيقات المحاسبية ، وتحديد البيانات والطرق المحاسبية الواجبة التطبيق للقياس والافصاح عن بنود القوائم المالية .(المعاضيدي، ٢٠٠٥، ص١٤)

و وفقاً لوجهة نظر مجلس معايير المحاسبة المالية فإن اهمية وجود اطار فكري للمحاسبة تعود للاعتبارات التالية :

- ١- ان وجود هيكل من الاهداف و المفاهيم المحاسبية يمكن من اعداد معايير و اجراءات محاسبية متناسقة .
- ٢- انه يساعد على ايجاد الحلول العملية للمشاكل التطبيقية المستحدثة التي تواجه المحاسب .
- ٣- يؤدي الى زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية للمنشآت المختلفة ما دامت تعد وفقاً للمعايير والاسس المتعارف عليها . (الجليلي، ١٩٩٦، ص٥)

### ٢- المعايير المحاسبية

عرفت الأدبيات المحاسبية المعيار المحاسبي بأنه مقياس او نموذج او مبدأ اساسي يهدف الى تحديد اساس الطريقة السليمة لتحديد وقياس و عرض والافصاح عن القوائم المالية و تأثير العمليات و الاحداث والظروف في المركز المالي للمنشأة ونتائج اعمالها ، و يرتبط المعيار المحاسبي عادة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية مثل معيار الاصول الثابتة او نتائج اعمالها مثل معيار الايرادات او بنوع معين من انواع العمليات مثل معيار الاستثمار في الاوراق المالية او الاحداث او الظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة .(خالد امين عبدالله، ٢٠٠٠، ص٩٦)

وتقوم لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) والتي تعنت فيها الى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) على تطوير معايير محاسبة دولية تصلح لأغلب دول العالم لغرض تحقيق الأهداف التالية :

- ١- اعداد معايير تتمتع بجودة عالية وقابلية للفهم والتطبيق لأعداد قوائم مالية بشكل يساعد متبنيها في اسواق رأس المال العالمية .

٢- اعداد معايير محاسبية تصلح للتطبيق في اغلب دول العالم والتي من خلالها يتم اعداد قوائم مالية تتمتع بشفافية عالية يمكن الوثوق بها وتكون ملائمة لمستخدميها . (محمود السيد الناغي، ١٩٨٩، ص٦٣ )

### ٣- قواعد سلوك وآداب المهنة

تعد قواعد و آداب سلوك مهنة المحاسبة بأنها مجموعة من المبادئ التي تمثل القيم الاخلاقية والتي تعتبر بمثابة مقاييس مثالية للسلوك المهني ، و مجموعة قواعد تمثل الصفة السلوكية التي يتعين على العضو التحلي بها عند ممارسته اعماله وعند تعامله مع زملاء المهنة والعملاء . و عليا فان قواعد السلك المهني تنقسم الى مجموعتين هما " المبادئ و القواعد " وتمثل المبادئ الاطار العام الذي يحكم القواعد وترتكز هه المبادئ و القواعد السلوكية على مجموعة من القيم الاخلاقية مثل النزاهة و الموضوعية والاستقلالية والتفاني في اداء العمل وعدم كتمان الحق او تحريفه من اجل منافع شخصية . ويعد الالتزام بهذه القواعد اعتراف مهنة المحاسبة بمسؤوليتها اتجاه المجتمع ومختلف مستخدمي المعلومات والزملاء ، وقبولهم بهذه القواعد من شأنه رفع مستوى المهنة واكتساب ثقة المجتمع . (جمعة، ٢٠٠٩، ص٢٤)

### ثانياً: دور المؤسسات في تطوير مهنة المحاسبة

تتطلب عملية مواكبة التقدم بالتخطيط التنموي ونقل الاقتصاد الى حالة افضل مما هو عليه ان يكون هناك تغيير و تطوير في جوانب متعددة منها تطوير المهن للميادين كافة سواء الانتاجية او الادارية او غيرها .

وتعد مهنة المحاسبة من المهن التي لها دور واهمية في تطوير اقتصاديا المجتمعات ، وتحرص هذه المهنة على تطوير و رفع مستوى الكفاءة والممارسة و السلوك المهني لأعضائها بعدهم الجهة التي تعمل على تزويد جميع الاطراف بما فيهم المستثمرين بالمعلومات اللازمة والسائدة لأخذ القرارات. (الجيلي، ١٩٩٦، ص٤٨)

و يزخر الادب المحاسبي بالعديد من الدراسات التي تناولت موضوع تطوير مهنة المحاسبة ، وقد سلكت هه الدراسات قنوات متعددة بغية الوصول الى كوادر مهنية ترتقي بالأداء المحاسبي نحو أعلى المستويات ، فالبعض ركز على تطوير المهنة من خلال استخدام المعايير المحاسبية والرقابية الدولية بغية رفع كفاءة اداء المحاسبين ، والبعض الاخر اعتقدوا ان التطوير يتم خلال نقل التقنيات المحاسبية عبر قنوات و وكالات مثل الشركات المتعددة الجنسية و الوكالات الدولية و بالتالي زيادة خبرة المحاسبين ، في حين يرى اخرون ان تطوير مهنة المحاسبة يتم من خلال مؤسسات التعليم المحاسبي وبأجهين .

الاول لتطوير مهنة المحاسبة يتم من العملية التعليمية و وضع معايير لقبول الطلبة في اقسام المحاسبة بالجامعة ويصاحب ذلك تطوير مناهج التعليم المحاسبي ، وينظر اصحاب ها الرأي الى ان تطوير العملية التعليمية و وسائلها ينتج عنه الحصول على مخرجات مؤهله علمياً وعملياً . (المعاضبي، ٢٠٠٥، ص٤٤ )

اما الاخر فقد جاء لتفسير دور المحاسب في النشاط الاقتصادي و دوره في المجتمع ، وبالتالي فأن اصحاب هذا الرأي يرون انه لا بد من عملية اعادة تقييم لهذه المهنة والبحث في مقوماتها ، وقد نشطت الجمعيات والاتحادات المهنة المحاسبية في هذا المجال لإبراز اهمية مقومات المهنة في رفع كفاءة اداء المحاسبين . (نجم، ٢٠٠٠، ص)

## ١- دور التعليم المحاسبي في تأهيل المحاسبين

تعد مؤسسات التعليم في مقدمة الجهات المسؤولة عن اعداد محاسبين مؤهلين بالمهارات العلمية والعملية التي تمكنهم من مزاوله المهنة ، وذلك من خلال ما ينبغي ان تكون عليه في وضعها وتبنيها ومواكبتها لأساليب التعليم المبنية على الكفاءة في الاعداد المهني ، اي تلك التي تركز على اكتساب المتعلم القدرات والمهارات المهنية كما يتطلب الامر من هذه المؤسسات الانتقال من الاسلوب التقليدي في التعليم الى اسلوب نقل المهارات والتي دعت المنظمات المهنية وابرزها الاتحاد الدولي للمحاسبين الى ضرورة التحرك ضمن هذا الاتجاه بمعنى ان المهارات التي يتم تطويرها خلال المراحل التعليمية المختلفة ، يمكن ان تفيد مكتسبها عند انتقاله الى مرحلة العمل وبالتالي فأن هذا المفهوم يمكن من معرفة المهارات المطلوبة في العمل ثم يصار الى دمجها في البرامج التعليمية فضلا عن ان هذه المهارات المطورة بعد ذلك عملياً يمكن ان ينقلها المحاسب عند انتقاله من بيئات العمل المختلفة . (المعاضيدي، ٢٠٠٥، ص٤٧)

وضمن هذا المنظور فقد كتب من الباحثين في مجال المحاسبة في كيفية تطوير المهنة ، فمن وجهة نظر (المعاضيدي ، ٢٠٠٥ ، ٣٥ \_ ٣٦) الي يعد اول من تناول موضوع تطوير مهنة المحاسبة في الدول النامية فأنه يرى ان الامر يتطلب تطوير المعلومات المحاسبية لكي تلبي متطلبات مستخدمي التقارير المحاسبية الداخليين والخارجيين للشركات العامة من جهة اما الجهة الاخرى فأنها تتمثل بمجموعة التشريعات والقوانين التي تنظم عمل المحاسبة ، وان هذا يأتي من خلال وجود منهج مدروس مبني على معايير للتعليم المحاسبي . ( خالد امين ، ٢٠٠٠ ، ص٣٧ )

فيما ذهب آخرون الى ان تطوير مهنة المحاسبة باعتماد منهج النظم يتم من خلال تغيير مناهج التعليم المحاسبي على ان يتم تقسيم المحاسبة وفقا للعناصر التالية :

- وظيفة المحاسب في القطاع الخاص
- مهنة المحاسبة المحلية
- وظيفة المحاسبة في المؤسسات التعليمية
- المحاسبة في القطاع الحكومي

وعليه فإن تطوير مهنة المحاسبة يتطلب أبراز دور المحاسبة في تخطيط التنمية الاقتصادية والاجتماعية و وضع اطار عام لتطوير المحاسبة بما يتلائم مع متطلبات و ظروف البيئة الاقتصادية والاجتماعية ، كذلك يتطلب الامر تطورا متزامنا لعناصر النظام المحاسبي كافة .

(التعليم المحاسبي ، مهنة المحاسبة ، محاسبة قطاع الاعمال ، المحاسبة الحكومية ، المحاسبة القومية ) وان تكون خطة التطوير مبنية على مدخل النظم ، على ان يمر اطار التطوير للمهنة بثلاث مراحل (انشاء مراكز لتطوير المحاسبة ، تشخيص المشاكل المحاسبية و وصف الإجراءات اللازمة من خلال تحسين التعليم والتدريب المحاسبي ، تحسين نوعية الخدمات المحاسبية المهنية) (خالد امين، ٢٠٠٠، ص ٣٩) .

تأسيسا على ما ورد اعلاه فإن الجامعات تعد المسؤول الاول عن التعليم في مجال المحاسبة ويتوجب عليها بناء خططها وبرامجها على النحو الذي يزود الطالب بالمعارف والمعلومات الاساسية وبما يتساير مع ما يستجد من تطور على فروع المعرفة المختلفة مع مراعاة متطلبات المجتمع ، ولما كان الحصول على شهادة جامعية فقط لا يكفي للممارسة المهنية ، وانما يجب ان يكتسب المحاسب الخبرة اللازمة قبل قيامه بالممارسة العملية ، لذا ينبغي على الجهات المسؤولة عن تنظيم مهنة المحاسبة ضرورة حصول طالبي مزاولة المهنة على تدريب مهني لمدة زمنية معينة لضمان اكتساب الخبرة التي تمكنهم من ممارسة المهنة على الوجه الملائم وعليه لا بد ان ينقل هذا الموضوع الى المنظمات والهيئات المهنية التي تشرف على المهنة وذلك بتقديمها الدراسات والبرامج التدريبية والتوصيات الهادفة الى تطوير الاداء المهني للمحاسبين (جمعة ، ٢٠٠٩ ، ص ٥٠٦ ، ص ٥٠٧) .

## ٢- دور المنظمات المهنية في تأهيل المحاسبين

يعد الاهتمام بالمحاسب وتأهيله و رفع كفاءته من الامور الأساسية اللازمة لتطوير أداء مهنة المحاسبة ، لذا يتطلب الأمر من الهيئات المهنية و التشريعية ان تعتمد توافر الحد الأدنى من التأهيل العلمي و العملي للمحاسب ، فالمحاسب يجب ان يكون معدا الاعداد الكافي العلمي والعملي حتى يمكنه القيام بدوره واداء عمله بطريقة كفؤة وفعالة ، وقد ساهمت العديد من المنظمات المهنية العالمية بشكل فعال في تطوير المحاسبة كالجمعية الامريكية (AAA) والمعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) ومجلس قواعد ومعايير المحاسبة المالية (FASB) في الولايات المتحدة الامريكية ، ومعاهد المحاسبين القانونيين في كل من انكلترا وكندا واستراليا والتي تعمل جميعا على تطوير مهنة المحاسبة وذلك من خلال البحوث والدراسات وتقديم توصيات و وضع المبادئ المحاسبية التي مكنت هذه المهنة من مسايرة التطور الاقتصادي ، وخدمة ادارة الوحدات الاقتصادية والمستثمرين و المجتمع .

كما ساعدت هذه المنظمات على حل الكثير من المشاكل المحاسبية الاجرائية من خلال وضع قواعد ثابتة وأسس موحدة لقياس مستوى اداء الشركات وعرض البيانات لا سيما على الجمهور .

وفي العراق فأن الجهة المسؤولة عن رفع المستوى المهني للمحاسبين و المدققين والتي أسست عام ١٩٦٩ فضلا عن مسؤولية ديوان الرقابة المالية ومجلس المعايير المحاسبية والرقابية في نشر أنظمة المحاسبة والتدقيق ودراسة و وضع المعايير المحاسبية والرقابية وابداء الرأي في مشاريع قوانين والأنظمة المحاسبية والرقابية ( الحجازي ، ١٩٩٨، ص ٢٠١ ) .

## طبيعة مهنة المحاسبة

توجد في كل مهنة ميزة تميزها عن بقية نشاطات الانسان ، وهذه الميزة لها فحوى ذهني يكون مادتها وموضوعها ، ولا بد من معرفة تقنية ممارستها والاعباء التي يحملها المجتمع لهذه المهنة ، اذ يمكن تحديد المهنة بهذه الآراء المذكورة او جزء منها .

❖ فقد عرفت المهنة بشكل عام وفق لما ورد في موسوعة العلوم الاجتماعية في مقالها عن المهن " ميزة امتلاك اسلوب فكري معين مكتسب بالتدريب الخاص والذي بالأمكان تطبيقه في كل ناحيه من نواحي الحياة المختلفة " كما عرفت الموسوعة ايضا بأنها " الحرفة التي تشتمل على مجموعة من المعارف العقلية ، وهذا ما يشكل المضمون العقلي او الفكري للمهنة ، فضلا عن مجموعة ممارسات او خبرات او تطبيقات تهيكّل المهنة" (الجيلي ورمو، ١٩٩٦، ١٩٦٠).

فمهنة المحاسب او المحاسبة توصف من حيث طبيعتها مخرجاتها بأنها لغة الاعمال ، كما توصف بأنها لغة المال ولسان حاله ، وتوصف من حيث طبيعتها نشاطها بأنها نظام للمعلومات يعتمد على القياس والتوصيل للمعلومات المالية ، كما توصف بأنها علم ومهنة ، علم حديث نسبيا اذا ما قورن بالعلوم الاجتماعية او العلوم الطبيعية الأخرى ، لكنها في الوقت نفسه مهنة قديمة ، اذ يرى الناغي عن المحاسبة بدأت مهنة غير منظمة تختلف من شخص الى اخر ، ثم بدأت تحتل موقعها بين العلوم الحديثة بوصفها علم اجتماعي له اهميته ومهنة اساسية في كل الدول مهما كانت درجة تقدمها او طبيعة النظام الاقتصادي المطبق ، ومن ثم فالمحاسبة بعد ما تقدم تمثل علم ومهنة منظمة ، علم حديث ومهنة قديمة (الناغي ، ١٩٨٩ ، ١٥\_١٦) .

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

- ١- تعد المحاسبة لغة المال ولسان حاله ، فالمحاسبة كاللغة تعد وسيلة من وسائل توصيل المعلومات عن اداء الوحدات الاقتصادية للطوائف الاجتماعية المختلفة ، كما ان لأي لغة رموزها وقواعدها اللغوية الخاصة بها ، فرموز المحاسبة تتمثل في الارقام والكلمات المديونية والدائنية ، اما قواعدها اللغوية فأنها تنحصر في مجموعة من الاجراءات العامة الواجب اتباعها في اعداد البيانات والمعلومات كافة المتعلقة بالوحدة الاقتصادية .
- ٢- تمثل المحاسبة احدى الوسائل الهامة التي يتم من خلالها تقديم سجل تاريخي عن الوحدة الاقتصادية ومعاملاتها مع البيئة المحيطة .
- ٣- تؤثر 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 مئة على الاجر وعليهم مسؤولية اساسية هي الدفاع عنه ، اما منشآت المحاسبة فتتعقد مع الوحدة محل المراجعة وتحصل منها على اتعاب ولكنها تقدم المنفعة الاساسية لمستخدمي القوائم المالية ، وعادة لا يرتبط المراجع مع المستخدمين لكنه يرتبط بعلاقة مستمرة وبعقد الاجتماعات مع افراد الزبون ، ومن ثم من الضروري ان ينضّر المستخدمون الى منشآت المحاسبة على انها مؤهلة لهذا العمل وتعمل بشكل غير متحيز (الناغي، ١٩٨٩ ، ص٦٩) .



اضافة الى ما سبق ولكي يمكن تفهم طبيعة مهنة المحاسبة يجب التعرف على مفهوم العمل المهني للمحاسبة عن غيره من الاعمال ، فضلا عن ايضاح معالمه ، وغني عن البيان ان المقومات الاساسية التي يقوم عليها العمل المهني لها دور كبير في التعرف على طبيعة المهنة .

ويمكن توضيح مقومات العمل المهني بالآتي : (الشيرازي، ١٩٩٠، ص٣٤)

- 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 واهمية الخدمة التي سيؤديها الممتحن للغير.
- ٢- شعور الممتحن بالمسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقه وبقدرته على تحمل هذه المسؤولية .
- ٣- اعتراف صريح من المجتمع بأهمية الخدمة التي يؤديها الممتحن .
- ٤- منظمات مهنية تشرف على تنظيم شؤون العمل المهني داخليا ومن دون اي تدخل خارجي ، والعمل على تطويرها بما يفي باحتياجات المجتمع ، كما تعمل جاهدة على حماية اعضائها والعمل على رفع مستواهم الادبي والمادي .
- ٥- مجموعة من القواعد والمبادئ والتقاليد تحكم السلوك المهني لأعضاء المهنة ، وتهدف الى رفع مستوى المهنة والمحافظة على كرامة اعضائها ، كما تدعو الى بث الطمأنينة والثقة في نفوس جمهور المتعاملين مع اعضاء المهنة والمتطلعين الى خدماتهم .
- ٦- مستويات للأداء المهني متعارف عليها تكون مرشدا لكل من يرغب في مزاولة المهنة .

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

لكي تتقدم هذه المهنة وتحضى بهذه القدسية التي رسمت لها علينا الاهتمام بالسلوك المهني والاخلاقي ليكون هذا السلوك المهني الرؤية والحكمة الجماعية لهذه المهنة .

## المبحث الثاني

### أولاً: مفهوم اخلاقيات مهنة المحاسبة

إذا كانت دراسة الأخلاقيات في مهنة المحاسبة تعد دراسة فرعية لدراسة الاخلاقيات بصفة عامة ، فليس هناك اتفاق على تعريف محدد لمصطلح الاخلاقيات ، فالبعض عرف مصطلح الاخلاق على انه " دلالة عن معايير مقبولة بالأجماع تخص السلوكيات الخاصة بالتعامل او المهنة او التجارة او التخصص .

في حين عرفت الاخلاقيات بأنها "مجموعة من القيم والمعايير التي يعتمد عليها افراد المجتمع في التميز بين ما هو جيد وما هو سيئ وبين ما هو صواب وما هو خطأ ، فهي اذا تتركز في مفهوم الصواب والخطأ في السلوك .  
(نجم ، ٢٠٠٠ ، ١٩) .

كما تعرف الأخلاقيات على انها " وثيقة تحديد للمعايير الاخلاقية والسلوكية المهنية المطلوب ان يتبعها افراد جمعية معينة ، وبأنها بيان للمعايير المثالية لمهنة من المهن ، تتبناه جماعة مهنية او مؤسسة لتوجيه اعضائها لتحمل مسؤولياتهم المهنية .

ولقد استخدمت كلمة الاخلاقيات مع العديد من المسميات والبياديين المعرفية ، فنجدها مرة قد استخدمت مع العمل ، وفي هذا الاطار عرفت الأخلاقيات بأنها " كل ما يتعلق بالعدالة وبعض النواحي مثل توقعات المجتمع و المنافسة بنزاهة والاعمال والعلاقات العامة والمسؤولية الاجتماعية وحماية الزبون والتصرف المنظم في البلد الام وخارج الحدود .

في حين يرى احد الباحثين ان اخلاقيات الاعمال هي " الاطار الشامل الذي يحكم التصرفات والافعال تجاه شيء ما ، وتوضيح ما هو مقبول او صحيح وما هو مرفوض او خاطئ بشكل نسبي في ضوء المعايير السائدة في المجتمع بحكم العرف والقانون ، والي تلعب فيه الثقافات التنظيمية والقيم و أنظمة المنظمة و أصحاب المصالح دور اساسي في تحديده " (المعاضيدي ، ٦ ، ٢٠٠٥) .

كما استخدمت مرة اخرى مع المهنة فعرفت اخلاقيات المهنة بأنها " مجموعة القواعد والاصول المتعارف عليها عند اصحاب المهنة الواحدة التي تستلزم من الموظف سلوكا معيناً يقوم على الالتزام ، حيث تكون مراعاتها محافظة على المهنة وشرفها والاخلاق بها خروج عليها وعلى شرفها .

كما جاء مصطلح الاخلاقيات مع التدقيق ، فعرفت اخلاقيات مهنة التدقيق بأنها " بيان شامل للقيم والمبادئ التي ينبغي ان توجه العمل اليومي الذي يقوم به المدقق ، حيث ان استقلالية مدقق القطاع العام وسلطته ومسؤوليته تضع متطلبات اخلاقية جسيمة على عاتق الجهاز الاعلى للرقابة المحاسبية وعلى عاتق الموظفين الذين يشغلهم او يستخدمهم لإنجاز العمل الرقابي ، ويتعين ان تأخذ اخلاقيات مهنة مدقق القطاع العام في الاعتبار المتطلبات الاخلاقية للموظفين المدنيين عامة ومتطلبات المدققين خاصة بما في ذلك التزامهم ازاء واجباتهم المهنية .

**ثانياً:** القواعد الاخلاقية لمهنة المحاسبة (المفهوم والاهداف ، المبادئ والقواعد )

### ١- مفهوم القواعد الاخلاقية لمهنة المحاسبة واهدافها

لقد اسهمت المنظمات المهنية سعياً منها نحو تأدية رسالتها وتحقيق اغراضها في وضع معايير لمستويات اداء المهنة يرشد بها اعضاؤها في اتمام مهامهم ، كما وضعت هذه المنظمات قواعد للسلوك المهني بهدف رفع مستوى المهنة والمحافظة على كرامة اعضائها ويمكن تعريف قواعد السلوك المهني بأنها " عبارة عن مبادئ ومثل عامة للسلوك المثالي يشجع على مستوى عال من الاداء من خلال تأكيدها على النشاط الايجابي ، ولكن هذه المبادئ لا تمتلك صفة الالزام ، كما تتكون من قواعد تمثل الحدود الدنيا للسلوك والاداء ، والمحددة من المؤسسات المهنية التي اصدرتها (الجيلي ورمو ، ١٩٩٦ ، ص ١٩٦) .

وبحسب ما جاء عن المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)

في تركيبة قواعد السلوك المهني والتي عرفها بأنها مبادئ وقواعد وتفسيرات واحكام ، المبادئ تمثل نصوصاً نعبر عن المسؤولية التي تشكل اطار عام للقواعد التي تحكم السلوك ، وقواعد واسعة تعطي وصفاً دقيقاً للسلوك الذي يخل بالمسؤوليات المذكورة ضمن المبدئ ، والشروحات والتفسيرات والتي توفر توجيهات حول نطاق وتطبيق القواعد من دون ان تحد منها واحكاماً تلخص تطبيقات القواعد والتفسيرات على مجموعة من الاوضاع والحالات الحقيقية

وتهدف قواعد السلوك المهني الى تحقيق اغراض عدة تكاد تكون الاغراض الاتية اهمها ، لأنها وارده ضمن معظم دساتير قواعد السلوك المهني وهي (عبد الله ، ٢٠٠٠ ، ٧٣ - ٧٤) :

١- رفع مستوى مهنة المحاسبة والتدقيق والمحافظة على كرامتها وتدعيم التقدم الذي احرزته بين غيرها من المهن الحرة .

٢- تنمية روح التعاون بين المحاسبين و المدققين ورعاية مصالحهم المادية والادبية والمعنوية .

٣- تدعيم وتكلمة النصوص القانونية والاحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبدأ الكفاية في التأصيل العلمي والعملية للمدقق وحياد مدقق الحسابات في 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 ان قواعد السلوك المهني تهدف اساساً الى تحديد الواجبات والمسؤوليات المهنية والاخلاقية التي يجب ان يلتزم بها اعضاء مهنة المحاسبة .

## ٢- القواعد والمبادئ الاخلاقية لمهنة المحاسبة

تحتاج مهنة المحاسبة على نحو خاص الى ان تمتلك قواعد للسلوك المهني يلتزم بها المحاسب عند ممارسته المهنة ، لان هذه المهنة تعمل في عالم متغير تنهار فيه شركات وتخطئ فيه مشاريع اخرى ، في حين تعجز مشاريع عن القيام بأعمالها ، فضلا عن الانهيار الاقتصادي المتزايد في بيئة كهذه تظهر اهمية وجود قواعد للسلوك المهني (الجيلي والرمو ، ١٩٩٦ ، ص ١٩٤) .

ويرى البعض ان الطريق الوحيدة للحكم على نهضة معينة هو سلوك اعضاء تلك المهنة ، وان المهنة يمكن ان تنجح وتزدهر عن طريق سمعتها التي تتصل بحفاظها على قيم عديدة كالثقة والاحترام والكفاءة المهنية والكرامة ..... والاتجاهات الحديثة في القواعد الاخلاقية تتجه نحو الاتي :

١- السهولة والوضوح والانتظام .

٢- ان تكون معقولة ، مقبولة ، عمليا يمكن تطبيقها .

٣- ان تكون شاملة .

٤- ان تكون ايجابية .

وإذا اريد للقواعد الاخلاقية ان تعمل بفعالية فيجب اخذ القضايا الاتية في الاعتبار :

١- حماية المهنة وكذلك الجمهور العام ، على اعتبار ان ذلك يمثل الاهداف الاساسية للقواعد المهنية .

٢- يجب انشاء قواعد اخلاقية تحتوي على مجموعة من معايير سلوكية .

٣- يجب مراعاة هذه القواعد بصفة مستمرة حتى تستجيب للمواقف والازمات الجديدة .

٤- يجب انشاء لجنة تقصي المخالفات واعداد المحاكمات بالتعاون مع غيرها من المهن .

## التحديات التي تواجه تطبيق القواعد الاخلاقية لمهنة المحاسبة في العراق

هناك مجموعة تحديات تواجه المحاسبين عند التطبيق والالتزام بقواعد السلوك المهني وهذه التحديات يمكن تقسيمها الى اربعة مجموعات هي :

### ١- التحديات المتعلقة بتنظيم المهنة نفسها

هناك عدة تحديات متعلقة بتنظيم مهنة المحاسبة بشكل عام وهي (الجليلي ، ١٩٩٦ ، ص١٧٦):

أ- عدم وجود تنظيم مهني فاعل ( نقابة / جمعية ) ينتمي اليه المحاسب ويطلب منه ابداء الرأي او اتخاذ المواقف عند الضرورة .

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

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

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

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

و- السماح بامتهان العمل المحاسبي اعتماداً على الخبرة وحدها دون التخصص المحاسبي او طلب الى النقابة .

### ٢- التحديات المتعلقة ببيئة العمل الذي يعمل فيه المحاسب

و تتمثل هذه التحديات بالتحديات البيئية التي تواجه اخلاقيات مهنة المحاسبة في التطبيق ، وهناك وجهتا نظر تبينان لنا طبيعة هذه التحديات وهي :

أ- المعتقدات الدينية السائدة في المجتمع الذي يعمل فيه المحاسب إذ ان تحديد ما يجب ان يكون مؤثراً بمعتقدات المحاسبين العاملين وبقناعتهم من ان سلوكهم يتفق مع ما يريده الله - سبحانه وتعالى- أو يتنافى ، ولا سيما وان الثواب والعقاب من الله عز وجل ، ومن ثم فليس من حق الوحدة الاقتصادية او أي منظمة مهنية اخرى ان تجتهد في وضع دليل ارشادي متناف في بعض مفرداته او جميعها مع التفسير الديني السائد على اختلاف اديانهم ( نجم عبود ، ٢٠٠٠ ، ص ٢٦ ).

## ب- الصعوبات الناشئة عن الوحدة الاقتصادية التي يعمل فيها المحاسب :

يعتقد البعض بأن هناك مسببات تحول دون التزام المحاسب بالأحكام و القواعد الاخلاقية ومن ثم فإن تطبيق الاخلاقيات في الخدمة حالة مستحيلة او انها غير ضرورية او انها اخلاقيات غير قابلة للتطبيق وبصرف النظر عن الرؤية الفلسفية التي ينطلق منها هؤلاء في تفسيرهم لإمكانية او ضرورة اعتماد المحاسب على مجموعة مبادئ وقيم اخلاقية فإن هناك وجهتي نظر تبين لنا طبيعة التحديات البيئية الناشئة من الوحدة لاقتصادية التي يعمل فيها المحاسب وربما يبرر وجهات النظر المشار اليه سابقا وما سنبينه بالاتي : (خالد امين ، ٢٠٠٠ ، ٢٩)

### ● الأخلاقيات الحيادية

تقوم أخلاقية المهنة على افتراض بأن المحاسبين في الوحدة الاقتصادية يعتمدون احكاماً اخلاقية تتلائم وثقافة الوحدة الاقتصادية التي يعملون فيها او التخلي عن العمل ويذهب انصار هذا الرأي الى ابعد من ذلك ، إذ يعتقدون بأن المشكلة لا تكمن في كيفية ايجاد مجموعة مبادئ أخلاقية لكل مهنة او لكل وحدة اقتصادية وانما تكمن في كيفية اتاحة الفرصة للمحاسب لكي يعترض على بعض السياسات بما يحقق اهداف الوحدة الاقتصادية.

### ● اخلاقيات الهيكل

الافتراض السابق ، فإن المحاسبين غير مسؤولين عن فحوى السياسات او القرارات التي تتبناها او يتخذها المستوى الاعلى ، وعليه فإن الوحدة الاقتصادية بشكل عام هي موضوع الحكم الاخلاقي وليس لمثل هؤلاء الموظفين يد في قراراته .

## ٣- التحديات المتعلقة بالتأهيل العلمي والتدريب العملي

وتتمثل هذه التحديات بالاتي (نجم عبود ، ٢٠٠٠ ، ١٧١) :

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

ب- عدم وجود دورات تأهيلية للمحاسب في بدأ تعيينه لتعرفه بالقواعد الاخلاقية للسلوك المهني والقوانين التي تشير الى ذلك .

ج- عدم توافر الفرصة لمواكبة مستجدات المهنة من خلال الاشتراك بالندوات و المؤتمرات المتخصصة بقواعد السلوك المهني .

د- عدم كفاية الدورات التدريبية على العمل المحاسبي المطلوب من المحاسب بشكل عام او لتعريف بقواعد السلوك المهني .

هـ - عدم توافر مراكز خبرة وتدريب في مجال المحاسبة توضح القواعد الاخلاقية للمهنة على الرغم من الحاجة اليها .

٤- الصعوبات الناشئة عن التعارض بين المبادئ الاخلاقية ذاتها ان مسؤولية المحاسب لا تتحدد بمعيار واحد وانما بمجموعة مركبة من المعايير الاخلاقية والفنية والمهنية والتنظيمية ، واذا ما تعارضت هذه المعايير مع بعضها البعض فأن ما ينتج غالبا هو شكل في التفكير وفي التنفيذ .

## المبحث الثالث

### الجانب العملي

#### أولاً: عرض نتائج البحث

يسعى هذا المبحث الى عرض نتائج البحث اعتماداً على بعض الاساليب والادوات الاحصائية لمتغيرات البحث وفقراتها والمتمثلة بالتكرارات والنسب المئوية والايوساط الحسابية للمتغيرات وفقراتها لغرض تحديد مستوى اجابة كل منها والانحراف المعياري لقياس مدى تشتت القيم عن اوساطها الحسابية فضلاً عن الوزن المئوي وشدة الاجابة لمعرفة الاهمية النسبية لكل سؤال من الاسئلة .

#### ثانياً: وصف استمارة الاستبانة والعينة

اعتمد البحث على اداة لجمع المعلومات والبيانات المتمثلة بالاستبانة والتي تم اعداد الاستبيان وعرضها على عدد من الاساتذة ومن ذوي الاختصاص لغرض تقويمها . وبعد استلام الملاحظات تم اجراء التعديلات عليها وصياغتها بشكل نهائي والقيام بأختبار الصدق والثبات للتأكد من الجوانب الموضوعية للاستبانة كونها اداة مهمة في البحث . تكونت من عدد من الاسئلة للمشاركة في اختيار احد الاختيارات الاتية ، اتفق تماما ، اتفق الى حد ما ، لا اتفق ، لا اتفق بشدة ويكون وزن الاتفاق تماما ( ٥ درجات واتفق ٤ درجات واتفق الى حد ما ٣ درجات ولا اتفق ٢ درجة ولا اتفق بشدة ١ درجة)

ولغرض التحليل تم اتباع الخطوات الاتية :

- ١- اختيار افراد العينة التي يمكن ان تحقق اهداف البحث والتي تمثلت بالأساتذة ذوي الاختصاص .
- ٢- بلغ افراد العينة ١٦ فرداً تم توزيع الاستبانة عليهم .
- ٣- تم استلام ١٦ استبانة وتدقيقها .
- ٤- تم استعمال برنامج (spss) في الحاسوب للتحليل الاحصائي وتم استخراج النسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري .



## **ثالثاً: المعلومات الشخصية**

يبين البحث ان العينة التي ساهمت بالإجابة على الاستبيان على مستوى عالي من حيث التأهل الجامعي فالجدولة (١) يبين ان حملة الشهادات العليا من الدكتوراه الماجستير يبلغ عددهم ٩ اشخاص ويمثلون ٥٦.٢٥% من العينة ، بينما بلغ حملة شهادة البكالوريوس (٣) اشخاص ويمثلون ١٨.٧٥% بينما حملة شهادة الدبلوم يبلغ عددهم (٢) ويمثلون ١٢.٥% من العينة أي ان ما نسبة ٨٧.٥% يملكون تأهيل جامعي ، اما الحاصلين على شهادة اقل من الشهادة الجامعية يبلغ عددهم (٢) فقط وهم يمثلون ١٢.٥% من حجم العينة

## جدول رقم (١)

التسلسل	المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية %
١-	دكتوراه	٤	٢٥
٢-	ماجستير	٥	٣١,٢٥
٣-	بكالوريوس	٣	١٨,٧٥
٤-	دبلوم	٢	١٢,٥
٥-	دون البكالوريوس	٢	١٢,٥
المجموع	-----	١٦	١٠٠

اما بالنسبة لتخصيص الاكاديمي قد اظهرت النتائج ان ١٠ من الاكاديميون ممن اجابوا على الاستبيان اي بنسبة ٦٢.٥% وهم متخصصون في مجال المحاسبة اما المتخصصون في مجال المالية والمصرفية يبلغ عددهم ٤ ممن اجابوا على الاستبيان اي بنسبة ٢٥% اما الاجابات الاخرى تمثل نسبتها ١٢.٥% كما هو مثبت بالجدول (٢)

## جدول رقم (٢)

التسلسل	التخصص	التكرار	النسبة المئوية %
١-	محاسبة	١٠	٦٢,٥
٢-	مالية ومصرفية	٤	٢٥
٣-	اخرى	٢	١٢,٥
الاجمالي	-----	١٦	١٠٠

اما بالنسبة للأفراد الذين اجابوا على الاستبيان فقد بلغ عدد الذكور ١٤ ويمثلون بنسبة ٨٧.٥% من العينة اما الاناث فقد بلغ عددهن ٢ اي بنسبة ١٢.٥% اما العمر من ٢٠\_٣٠ سنة بلغ عددهم ٨ اشخاص ويمثلون ٥٠% من العينة ومن ٣٠\_٤٠ بلغ عددهم ٦ اشخاص ويمثلون ٣٧.٥% من العينة اما ٤٠ فما فوق بلغ عددهم ٢ شخص ويمثلون ١٢.٥% من العينة كما هو مبين في الجدول رقم (٣).

## جدول رقم (٣)

التسلسل	الجنس	التكرار	النسبة المئوية %	العمر	التكرار	النسبة المئوية %
١-	الذكور	١٤	٨٧,٥	٣٠-٢٠	٨	٥٠
٢-	الاناث	٢	١٢,٥	٤٠-٣٠	٦	٣٧,٥
٣-				٤٠ فما فوق	٢	١٢,٥
المجموع	-----	١٦	١٠٠	-----	١٦	١٠٠

## جدول رقم (ع)

ت	الفقرات		اتفق تماما		اتفق		اتفق الى حد ما		لا اتفق	
	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%
١	٧	٤٣.٨	٧	٤٣.٨	٢	١٢.٥	٠	٠	٠	٠
٢	٦	٣٧.٥	٨	٥٠	٢	١٢.٥	٠	٠	٠	٠
٣	٥	٣١.٣	٩	٥٩.٣	٢	١٢.٥	٠	٠	٠	٠
٤	٤	٢٥	١٠	٦٢.٥	٢	١٢.٥	٠	٠	٠	٠
٥	٤	٢٥	٧	٤٣.٨	٤	٢٥	١	٦.٣	٠	٠
٦	٥	٣١.٣	٨	٥٠	٤	٢٥	٠	٠	٠	٠
٧	٦	٣٧.٥	٥	٣١.٣	٤	٢٥	١	٦.٣	٠	٠
٨	٧	٤٣.٨	٧	٤٣.٨	٢	١٢.٥	٠	٠	٠	٠

٠	٠	٠	٠	١٢.٥	٢	٤٣.٨	٧	٤٣.٨	٧	٩	عدم التزام المحاسبين في الوحدات الاقتصادية بقواعد السلوك المهني
٠	٠	٠	٠	١٢.٥	٢	٤٣.٨	٧	٤٣.٨	٧	١٠	التعارض بين المعتقدات الدينية وقواعد السلوك المهني المعمول بها

١- اتجهت إجابات العينة لفقرة رقم (١) نحو الاتفاق والاتفاق التام وبنسبة (٨٦) وهذا ما أكده الوسط الحسابي والذي بلغت قيمته (٤.٣١) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي وهذا يعني ان اغلب الباحثين يؤيدون ان اهمية وجود منظمات محاسبية مهنية في العراق تشرف وتنظم مهنة المحاسبة وتثق او تضع معايير تحدد السلوك المهني

٢- نلاحظ اجابات العينة لفقرة رقم (٢) نحو الاتفاق والاتفاق التام وبنسبة (٨٧.٥) وهذا ما اده الوسط الحسابي الذي بلغت قيمته (٤.٢٥) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي وهذا يعني ان اكثر الباحثون يؤيدون اهمية وجود تشريعات قانونية تحدد قواعد السلوك المهني للمحاسب في العراق

٣- اتجهت اجابات العينة لفقرة رقم (٣) نحو الاتفاق والاتفاق التام وبنسبة (٩٠.٦) وهذا ما اكده الوسط الحسابي الذي بلغت قيمته (٤.١٨) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي وهذا يعني ان اغلب الباحثون يؤيدون عدم كفاية الدورات التدريبية للتعريف بقواعد السلوك المهني

٤- نلاحظ اجابات العينة لفقرة رقم (٤) نحو الاتفاق والاتفاق التام وبنسبة (٨٢.٥) وهذا ما اكده الوسط الحسابي الذي يبلغ قيمته (٤.١٢) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي وهذا يعني ان اغلب الباحثون يؤيدون عدم توافر الفرصة لمواكبة مستجدات المهنة من خلال الاشتراك بالدورات والندوات المختصة بقواعد السلوك المهني

٥- اكدت اجابات العينة لفقرة رقم (٥) نحو الاتفاق والاتفاق التام وبنسبة (٦٨.٨) وهذا ما اكده الوسط الحسابي الذي يبلغ قيمته (٣.٨١) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي وهذا يعني ان اغلب الباحثون يؤيدون عدم توافر مراكز خبرة وتدريب في مجال المحاسبة على الرغم من الحاجة اليها

٦- كانت اجابات العينة لفقرة رقم (٦) نحو الاتفاق والاتفاق التام وبنسبة (٧٥.٢) وهذا ما اكده الوسط الحسابي الذي يبلغ قيمته (٤.٠٦) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي وهذا يعني ان اغلب الباحثون يؤيدون عدم توافق السلطات الممنوحة للمحاسب وبين الصلاحيات المكلف بها

٧- اتجهت اجابات العينة لفقرة رقم (٧) نحو الاتفاق والاتفاق التام وبنسبة (٦٨.٨) وهذا ما اكده الوسط الحسابي الذي يبلغ قيمته (٤.٠٠) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي وهذا يعني ان اغلب الباحثون يؤيدون ضعف التأهيل النظري والعملي للطالب في المعاهد والجامعات خلال مراحل الدراسة الاولى

٨- كانت اجابات العينة لفقرة رقم (٨) نحو الاتفاق والاتفاق التام وبنسبة (٧٥) وهذا ما اكده الوسط الحسابي الذي يبلغ قيمته (٤.١٨) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي وهذا يعني ان اغلب الباحثون يؤيدون وجود غموض او عدم وضوح في قواعد السلوك المهني للمحاسب في العراق

٩- كانت اجابات العينة لفقرة رقم (٩) نحو الاتفاق والاتفاق التام وبنسبة (٨١) وهذا ما اكده الوسط الحسابي الذي يبلغ قيمته (٤.١٢) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي وهذا يعني ان اغلب الباحثون يؤيدون عدم التزام المحاسبين في الوحدات الاقتصادية بقواعد السلوك المهني

١٠- كانت اجابات العينة لفقرة رقم (١٠) نحو الاتفاق والاتفاق التام وبنسبة (٨٧.٦) وهذا ما اكده الوسط الحسابي الذي يبلغ قيمته (٤.٣١) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي وهذا يعني ان اغلب الباحثون يؤيدون ان التعارض بين المعتقدات الدينية وقواعد السلوك المهني المعمول بها

## جدول رقم (١١)

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرة
٧٠٤١٥	٤.٣١٢٥	١- اهمية وجود منظمات محاسبية مهنية في العراق تشرف وتنظم مهنة المحاسبة وتقع او تضع معايير تحدد السلوك المهني
٦٤٣١٣	٤.٢٥٠٠	٢- اهمية وجود تشريعات قانونية تحدد قواعد السلوك المهني للمحاسب في العراق
٦٥٥١١	٤.١٨٧٥	٣- عدم كفاية الدورات التدريبية للتعريف بقواعد السلوك المهني
٦١٩١٤	٤.١٢٥٩	٤- عدم توافر الفرصة لمواكبة مستجدات المهنة من خلال الاشتراك بالدورات والندوات المختصة بقواعد السلوك المهني
٦٤٦٨٢	٣.٨١٢٥	٥- عدم توافر مراكز خبرة وتدريب في مجال المحاسبة على الرغم من الحاجة اليها
٧٧١٩٠	٤.٠٦٢٥	٦- عدم توافق السلطات الممنوحة للمحاسب وبين الصلاحيات المكلف بها
٩٦٦٠٩	٤.٠٠٠٠	٧- ضعف التأهيل النظري والعملي للطالب في المعاهد والجامعات خلال مراحل الدراسة الاولية
٨٣٤١٧	٤.١٨٧٥	٨- وجود غموض او عدم وضوح في قواعد السلوك المهني للمحاسب في العراق
٧١٨٨٠	٤.١٢٥٠	٩- عدم التزام المحاسبين في الوحدات الاقتصادية بقواعد السلوك المهني
٧٠٤١٥	٤.٣١٧٥	١٠- التعارض بين المعتقدات الدينية و قواعد السلوك المهني المعمول بها



## الاستنتاجات:

- ١- تحتاج مهنة المحاسبة في العراق على نحو خاص الى ان تمتلك قواعد اخلاقية لمهنة المحاسبة يلتزم بها المحاسب عند مارسته المهنة وذلك لحماية المهنة والجمهور العام على اعتبار ان تلك الاهداف الاساسية لقواعد المهنة .
- ٢- ان التركيز على اخلاقيات مهنة المحاسبة يتضمن السمات الشخصية التي يجب على المحاسب التحلي بها وممارستها كما ان اخلاقيات مهنة المحاسبة مجموعة من القواعد والاصول المتعارف عليها والتي تستلزم من المحاسب الالتزام بها .
- ٣- على الرغم من ان هناك منظمات مهنية في العراق مثل نقابة المحاسبين تشرف وتنظم مهنة المحاسبة وتضع وتقرر معايير تحدد فيها قواعد السلوك المهني إلا ان ٨٦% من عينة الدراسة يؤكدون ان هذه القواعد لا تواكب التطورات العلمية الحديثة كما ان على النقابة ان تستمر بمتابعة هذه القواعد وتحديثها بأصدار نشرات دورية بما يتلائم مع تطورات المجتمع .
- ٤- هناك ضعف في التأهيل النظري والعلمي للمحاسب في المعاهد والجامعات للقيام بالمتطلبات التي تتطلبها المهنة فضلا عن عدم مواكبة الفرصة لما هو مستجد للمهنة من خلال الاشتراك بالدورات التدريبية فضلا عن عدم توفر مراكز للتدريب للمتمتعين الجدد في مهنة المحاسبة .
- ٥- ان عدم توافق السلطات الممنوحة للمحاسب مع الواجبات المكلف بها كان من اكثر التحديات التي تواجه المحاسب في البيئة التي يعمل بها .

## التوصيات :

١- في المجال التعليمي ،ضرورة زيادة الاهتمام من قبل الجامعات والمعاهد بدمج الجوانب الاخلاقية مع المواد المقررة في المنهج الدراسي .

٢- ضرورة الاخذ بنظر الاعتبار وعند الاعلان عن الخدمات المهنية من قبل مدققي الحسابات التصرف بشكل مناسب والحفاظ على السمعة الجيدة للمهنة .

ضرورة اعداد دليل للقواعد الاخلاقيات لمهنة المحاسبة في العراق على غرار القواعد الاخلاقية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين و دليل المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين عن طريق تشكيل مجالس للمحاسبة مكونة من اعضاء نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين و ديوان الرقابة المالية وعدد من الاساتذة الجامعيين من ذوي الاختصاص ، وتكون تلك الق

## المصادر

- ١- المعاضيدي ، محمد عصام ،(٢٠٠٥)، أثر اخلاقيات العمل في تعزيز المعرفة :دراسة ل آراء عينة من تدريسي جامعة الموصل ، رسالة ماجستير ،كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة الموصل .
- ٢- الجليلي ، مقداد احمد ، ورمو ، وحيد محمود ،(١٩٩٦)، مشاكل الالتزام بقواعد سلوك مهنة المحاسبة والتدقيق :إشارة خاصة الى العراق ، مجلة تنمية الرافدين ، مجلد (١٨) ، العدد ، (٤٨) ، كلية الادارة والاقتصاد ،جامعة الموصل .
- ٣- جمعة ، احمد حلمي ، (٢٠٠٩)، تطوير معايير التدقيق والتأكيد الدولي قواعد اخلاقيات المهنة ، الطبعة الاولى ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن.
- ٤- خالد امين عبدالله ، علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعلمية ،دار وائل للنشر الاردن ٢٠٠٠ .
- ٥- نجم عبود نجم ، اخلاقيات الادارة في عالم متغير ، المنظمة العربية للتنمية الادارية الطبعة الاولى القاهرة ٢٠٠٠ .
- ٦- محمود السيد الناغي ، دراسات في نظرية المحاسبة ، دار القلم ، دبي ، ١٩٨٩ .
- ٧- عباس مهدي الشيرازي ،نظرية ذات السلاسل ، الكويت ، ١٩٩٠ .