

## دور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحسين أداء الإدارات المحاسبية دراسة حالة في جامعة الموصل

تفريد سالم اللبلة

مدرس مساعد - قسم المحاسبة

كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة الموصل

### المستخلص

شغلت مسألة الأخلاق حيزاً كبيراً في الديانات السماوية فنجد في القرآن الكريم أن الله عز وجل وصف رسوله الكريم سيدنا محمد ﷺ بقوله تعالى: [ ur ( 7 - RĪ ) 50Ši à tã @, è = äz 4' n?y ès9 ] .

وتتجلى أهمية البحث من أهمية الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في خلق محاسبين قادرين على ممارسة مهامهم بشكل جيد، كما تهدف هذه الدراسة إلى استخدام الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحسين أداء الإدارات المحاسبية وجاءت مشكلة البحث من خلال التساؤل الآتي: ما هي الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة الواجب اعتمادها في تحسين أداء الإدارات المحاسبية؟

في حين تمثلت فرضية البحث بالآتي، هل يوجد تأثير معنوي وعلاقات ارتباط قوية ذات دلالة معنوية بين الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة والإدارات المحاسبية، وقد اعتمدت الباحثة الأسلوب التحليلي سواء كانت معلومات عامة أو تحليل الأسئلة المتعلقة بمتغيرات البحث وقد خلص البحث إلى جملة استنتاجات أهمها:

- إن الالتزام الأخلاقي من قبل ممارسي مهنة المحاسبة لا بد من أن يقلل من تعرض الإدارات المحاسبية للخطر.
- أكدت نسبة ٨٠% من أفراد عينة البحث وجود غموض في قواعد السلوك المهني لمهنة المحاسبة في العراق والتي تنعكس بشكل غير مباشر على الإدارات المحاسبية.

## The Role of Ethical Obligations in Accounting Profession In Improve the Accounting Management Performance Case Study in Mosul University

Tagreed S. Al-Lila

Assistant Lecturer

Department of Accountancy

University of Mosul

### Abstract

Ethics matter occupied a large scale in the divine studies. In Glorious Quran, it is seen that the Almighty Allah ascribes the Prophet Muhammad (PBUH) as "You are in great morals". The importance of the research comes from the importance of the ethical obligations of the accounting profession in creating financial managers to be able to do their tasks well. The study also aims to use ethical obligations of the accounting profession in activating the financial accountings. The problem of the research is confined to the following question, what are the ethical obligations of accounting profession that must be depended in activating the financial accounting? The hypothesis of the research is mentioned in the following form, are there abstract effect and drastic relationships - within the moral sense - between the ethical obligations of the accounting profession and the financial accounting. The research depends the analytical method in analyzing the information, whether general information, or the analyzing the questions concerning the research variables. The research concluded the following points:

- The ethical obligation of the practiced accounting profession must decrease the financial accounting faced the danger.
- Eighty percent (%80) of the sample of the research emphasized that there is an ambiguity in the rules of the professional behavior of accounting profession in Iraq, which reflects directly on the financial accountings.

### المقدمة

شغلت مسألة الأخلاق حيزاً كبيراً في الديانات السماوية وتبوأ موقع الصدارة في تعاليمها والتي تحت على الالتزام بالأخلاقيات، ففي القرآن الكريم وصف الله عز وجل رسولنا الكريم سيدنا محمد ﷺ بقوله تعالى: [ 50ŠĪ à tã@, è =äz 4' n?yès9 y 7 - RĪ ) ur (٤)، ويوضح مفهوم الأخلاق معنى الخير والشر، ويبين ما ينبغي أن تكون عليه معاملة الناس بعضهم لبعض ويشرح الغاية التي ينبغي أن يقصدها الناس في أعمالهم، ويعد علم الأخلاق جزءاً من علم الفلسفة، وإن الإطار العام يتعلق بما يصدر عن الإنسان من تصرفات سواء كانت إرادية أو لا إرادية ويمكن الاحتياط لها، ويركز الجانب الأدق بهذا العلم على القيم في المجتمع ومحاولته تأطير المعايير السلوكية الأخلاقية بما لا يتعارض مع الإطار العام وبما يخدم المتطلبات المتغيرة للمجتمع.

وتأسيساً على ما سبق يتضح بأن الالتزامات الأخلاقية تهدف أساساً إلى تحديد الواجبات والمسؤوليات المهنية الأخلاقية التي يجب أن يلتزم بها أعضاء مهنة

المحاسبة، فضلاً عن أن المتطلبات الأخلاقية ينعكس أثرها ليس فقط على أداء المحاسبين، بل ينعكس على أداء المحاسبين الماليين.

### مشكلة البحث

تتلخص مشكلة البحث بالآتي:

إن الخدمة المقدمة من قبل الإدارات المحاسبية تتطلب من الممارسين لها الالتزام بالمبادئ الأخلاقية لمهنة المحاسبة والذي من شأنه يهدف إلى تحسين أداء تلك الإدارات المحاسبية، فضلاً عن أنه يسهم في تحديد السبل الكفيلة برفع مستوى أدائهم لمهنتهم.

### أهمية البحث

يستمد البحث أهميته من أهمية موضوعه المتعلق باعتماد الالتزامات الأخلاقية في رفع كفاءة وتحسين أداء الإدارات المحاسبية.

### هدف البحث

ينحصر هدف البحث بالآتي:

- بيان دور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحسين أداء الإدارات المحاسبية، أما الأهداف الفرعية للبحث فنتمثل في الناحيتين الآتيتين:
١. بيان ماهية الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة من حيث (المفهوم، الأهمية، الأهداف).
  ٢. بيان موقف المنظمات الدولية والمحلية من الالتزامات الأخلاقية.

### فرضية البحث

يفترض البحث فرضية أساسية مفادها الآتي:

إن الالتزام الدقيق بالالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة من شأنه أن يؤدي إلى تحسين أداء الإدارات المحاسبية، وتتفرع من هذه الفرضية فرضية فرعية مفادها، (وجود تأثير معنوي للالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة على الإدارات المحاسبية).

### منهج البحث

لما كان البحث يتكون من جانبين (نظري وتحليلي) فقد اعتمدت الباحثة على المنهجيين الآتيين لغرض إتمامه:

١. المنهج الوصفي بالاعتماد على الكتب والبحوث والدراسات والاطاريح والتصفح على الشبكة الدولية للمعلومات التي كتبت عن الموضوع.
٢. المنهج التحليلي من خلال تحليل المعلومات والبيانات التي تم الحصول عليها عن طريق استخدام استمارة استبيان المتضمنة مجموعة الأسئلة التي أجابت

عليها عينة البحث والمتعلقة بالمعلومات الشخصية عن المبحوثين فضلاً عن المعلومات المتعلقة بتحقيق أهداف البحث واختبار فرضياته.

### ماهية الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة

تمثل الأخلاقيات في المجال المالي إحدى التحديات التي تواجه مختلف الوحدات في القرن الحالي، الأمر الذي يتطلب من تلك الوحدات تبني أنماط سلوكية وأخلاقية في إعداد وصياغة نتائجها المالية. قد يتسامح المجتمع أو المساهم أو المستثمر أو المستفيد أو المنتج للمعلومات المحاسبية عن بعض الأخطاء الإدارية إلا أن الأخطاء الأخلاقية قد تؤدي إلى ضياع المستقبل للمحاسب، وكذلك ضياع الفرص المستقبلية لنجاح الوحدة الاقتصادية وفقدان ثقة الرأي العام نتيجة تجاوز المعايير الأخلاقية أو الاعتماد على الممارسات اللا أخلاقية في تحديد مسؤولية الإدارة المحاسبية تجاه الغير أو علاقتها بالمجتمع، مما يتطلب الاهتمام بالالتزامات الأخلاقية والمواثيق الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتحديد موقف المنظمات والهيئات الدولية والمحلية منها في النهوض بمستوى الإدارات المحاسبية.

### أولاً - المفهوم والأهمية والأهداف

#### أ. مفهوم الالتزامات الأخلاقية

وردت العديد من التعاريف للالتزامات الأخلاقية منها:

١. عرفت الالتزامات الأخلاقية بأنها "دراسة للمبادئ والقواعد الأخلاقية الخاصة بممارسي مهنة المحاسبة مبتعداً بذلك عن الأخلاقيات التطبيقية والتي تعني دراسة للمشكلات الأخلاقية والخيارات والمعايير في وظائف ومهن معينة ومواقف عينية محددة وكيفية تطبيق النظريات والمفاهيم القيمة في سياقات معينة" (جمعة، ٢٠٠٦، ٢).
٢. كما عرفت الالتزامات الأخلاقية بأنها مجموعة من القواعد والأصول المتعارف عليها عند أصحاب مهنة المحاسبة التي تتطلب من المحاسب سلوكاً معيناً يقوم على الالتزام، وذلك للمحافظة على المهنة وشرفها لأن الإخلال بها خروج عليها وعلى شرفها (أرديني، ٢٠٠٧، ٦).
٣. وهناك من يطلق على مصطلح الالتزامات الأخلاقية قواعد السلوك المهني، ويعرفها بالشكل الآتي تمثل الالتزامات الأخلاقية مبادئ ومثلاً عامة للسلوك المثالي، ويشجع على مستوى عالٍ من الأداء من خلال تأكيدها على النشاط الإيجابي (الجليلي ورمو، ١٩٩٦، ١٩٦).
٤. وهناك من يرى أن الالتزامات الأخلاقية تبني على أساس أهداف المهنة والتي تتضمن تحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع فضلاً عن ذلك هناك كثير من الالتزامات الأخلاقية لها أيضاً أساس خلقي عام (جمعة، ٢٠٠٦، ٥).

٥. كما عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الالتزامات الأخلاقية بأنها (مجموعة المبادئ والقواعد والتغييرات والأحكام التي تمثل نصوصاً تعبر عن المسؤولية التي تشكل إطاراً عاماً للقواعد التي تحكم السلوك بشكل دقيق محدد للمسؤوليات المذكورة ضمن المبادئ والقواعد والتغييرات والتي تعد توجيهات حول نطاق تطبيق القواعد من دون أن تحد منها كذلك تلخص تطبيقات التغييرات والأوضاع والحالات الحقيقية) (المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA، 2002، 14)، وتؤيد الباحثة هذا الرأي الأخلاقي وذلك بسبب تعلقها بمجموعة المبادئ والقواعد والتغييرات للحكم على التصرفات الشخصية لممارسي المهنة.

ويبدي البعض بوجود تناقض بين كل من النفع الشخصي وما تقتضيه المبادئ الأخلاقية (الديسبي، ٢٠٠١، ٤٩٥).

ويبرز دور المنظمات والهيئات المهنية المعنية بشؤون المحاسبة في الآتي (IFAC -IASB -AICPA -FASB) واللجان المنفردة عنها فضلاً عن لجنة (CoSo) ولجنة (Treadway) والمعايير الأخلاقية والمواثيق الدولية المتعلقة بالالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة (جمعة، ٢٠٠٦، ٥).

#### ب. الأهمية، تتضح أهمية البحث من خلال الآتي: (جمعة، ٢٠٠٦، ٥)

١. تمكين مهنة المحاسبة في إعطائها قيمة اجتماعية خصوصاً في حالة وجود التزامات أخلاقية لدى المهنيين.
  ٢. مساعدة المحاسبين المهنيين في تحقيق جودة وكفاءة أدائهم لمهامهم واستبعاد الخدمات المقدمة من لدنهم في حالة وجود شك فيها أو أدى يلحق بشرائح المجتمع.
  ٣. تمكين المهنة لاستيفاء معايير مهنية محاسبية.
  ٤. تعزيز الثقة في أداء المهنيين في حالة تقديمهم للخدمات في إطار المسؤولية الأخلاقية أو المساءلة العامة.
  ٥. الإخلاص في أداء الواجب الملقى على عاتق المحاسبين المهنيين بما يزيد من ثقة الجمهور بمهنة المحاسبة.
- ويمكن أن تنحصر أهمية الالتزامات الأخلاقية بالنواحي الآتية (الراوي، ٢٠٠٧، ٤٨):

١. إمكانية تحديد مسؤولية المحاسب المهني في تلبية احتياجات الزبون وصاحب العمل وتفضيل المصلحة العامة على المصلحة الشخصية.
٢. الحفاظ على نزاهة وكفاءة فعالية البيانات المالية المعروضة على مدقق الحسابات والمقدمة من قبل الوحدات الاقتصادية المختلفة.
٣. تعزيز الثقة بالمعلومات المالية المقدمة للمدراء الماليين أو المدققين الداخليين أو خبراء الضريبة أو أي جهة أخرى يهتما أمر الوحدة.

٤. ثقة الجمهور بمهنة المحاسبة في حالة وجود التزامات أخلاقية فيها كما يشير (٣٤ - ٣٣، ٢٠٠٥، IFAC) إلى أن أهمية الالتزامات الأخلاقية تتمثل بالآتي:

١. أمانة المحاسبين المهنيين وتحديد مسؤوليتهم تجاه مهنة المحاسبة.
٢. تعزيز ثقة المحاسبين المهنيين والمدراء الماليين وخبراء الضريبة.
٣. تعزيز ثقة الجمهور بمهنة المحاسبة والخدمات التي تقدمها في حالة وجود التزامات أخلاقية تسعى لدفع مستوى أداء هذه المهنة.
٤. تخفيض مستوى المخاطر التي تتعرض لها مهنة المحاسبة كما يرى البعض بازدياد أهمية الالتزامات الأخلاقية في حالة استخدام التقنيات العالية للمعلومات سواء على نطاق الوحدة الاقتصادية أو على نطاق نظام المعلومات المحاسبي في تلك الوحدة (عباس والفضيلي، ٢٠٠١، ٣٤٩).

### ج. الأهداف

تهدف الالتزامات الأخلاقية إلى تحقيق الأغراض الآتية:

١. رفع مستوى مهنة المحاسبة والتدقيق والمحافظة على كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الحرة.
  ٢. تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمدققين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية.
  ٣. تدعيم وتكملة النصوص القانونية والأحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبدأ الكفاية في التأهيل العلمي والعملية للمدقق وحياد مدقق الحسابات في عمله والشروط التي سنها للاشتغال بالمهنة.
  ٤. بث روح الطمأنينة في نفوس جمهور المعنيين بخدمات المحاسبين والمدققين من زبائن وغيرهم من الجهات والفئات المتعددة.
- ومما سبق يتضح أن الالتزامات الأخلاقية تهدف أساساً إلى تحديد الواجبات والمسؤوليات المهنية والأخلاقية التي يجب أن يلتزم بها أعضاء مهنة المحاسبة ويجب أن يتحدد دليل لأدب وسلوك المهنة في ضوء المسؤوليات المهنية التي يجب الالتزام بها من قبل المحاسبين، وذلك خدمة للهدفين الآتيين المتعلقةين بأخلاقيات المهنة وسلوكها وهما (لطفي، ٢٠٠٦، ١٣٦):
١. ضرورة وجود دليل لمهنة المحاسبة يفصح عن آداب وسلوك وأخلاقيات وتصرفات أعضائها من أجل رفع مكانتها وزيادة الثقة في النتائج والتقارير المالية المقدمة من قبلهم، فضلاً عن إتاحة الفرصة للمحاسبين المهنيين لأداء وظائفهم بكفاءة عالية.
  ٢. وضع أنماط ومعايير للسلوك والتصرفات المتوقعة من أعضاء المهنة من المحاسبين والمدققين بوصفها تمثل الحد الأدنى لمتطلبات استمرارهم كمزاولين لعملهم المهني.

### موقف المنظمات الدولية والمحلية من الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة

إن مهنة المحاسبة بحاجة ماسة إلى من يرفع مستواها المهني، وذلك من خلال كوادرها والممارسين لها مما يستوجب على المحاسبين الالتزام بمبادئ وسلوكيات المهنة وأخلاقياتها، ويجب على المحاسب أن يتحلى بأداب المهنة وسلوكها وإن لم يتحل بها يعد ناكباً عن السبيل لأنه فرط بمبادئ وأخلاقيات وآداب وسلوك المهنة فمن سوف يعمل ويلتزم بها غير متخصص بذلك، فيجب على المحاسبين في بقاع العالم الالتزام بها وإلا كان إخلالاً بالمبادئ والقواعد المهنية لمهنة المحاسبة. وينحصر موقف الهيئات والمنظمات الدولية والمحلية من الالتزامات الأخلاقية

بالآتي:

أ. تنظيم مهنة المحاسبة في ظل الالتزامات الأخلاقية

ب. إصدار المعايير في الالتزامات الأخلاقية

#### أ. تنظيم مهنة المحاسبة في ظل الالتزامات الأخلاقية

إن مهنة المحاسبة هي وسيلة وليست غاية أو هدف بحد ذاته وقد تطورت مهنة المحاسبة بتطور الحياة الاقتصادية وتشعبها وتداخلها وتحولت هذه المهنة من وسيلة لخدمة الإدارة فقط إلى وسيلة لخدمة المجتمع وحماية حقوقه والتقليل من خطر الفساد والإفساد لأبناء المجتمع، وبهذا تطورت لتكون عاملاً مساعداً لبيان مدى كفاءة إدارة المشروع سواء كان القطاع عاماً أو خاصاً.

وتتحصّر العوامل المؤثرة في الالتزامات الأخلاقية في المحاسبة بالآتي

(رضا وليلى، ٢٠٠٦، ١٠):

١. تطور هامش المناورة في المؤسسات بسبب عدم قدرة المحاسبة على تمثيل أو ترجمة نشاط هذه المؤسسات ولاسيما في ظل ما أفرزته التحولات المالية الكبيرة من صعوبات في معالجة بعض الوسائل المالية، مثل المنتوجات المشتقة.

٢. نتيجة لعدم تطابق المعايير المحاسبية مع متطلبات الأسواق (خاصة المالية) منها ظهرت نزعة جديدة نحو التلاعب في المعلومات المحاسبية.

٣. الغموض المتزايد في الإطار المعياري للمحاسبة نتيجة للنقادم الملاحظ في المعالجات المحاسبية الذي أسهم إلى حد بعيد في تغطية بعض الممارسات المتنافية مع أخلاقيات المهنة ولعل تبني المعايير المحاسبية الجديدة (IFRS) ربما يضع حداً لهذه الممارسات.

يتضح مما سبق أن الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة تتعلق بمجموعة المعايير التي تحكم مهنة المحاسبة ومن خلال تلك الالتزامات يتم الحكم على التصرفات الشخصية لممارسي المهنة والمحافظة على شرفها وكرامتها.

وقد تزايدت عدد الدراسات التي تبحث في قياس مستوى الفكر الأخلاقي للمحاسبين في الفترة الأخيرة وهدفها التعرف على كيفية توصل المحاسبين للأحكام المهنية في إطار وجود تضارب بين كل من النفع الشخصي وما تقضيه المبادئ

الأخلاقية (الديسبتي، ٢٠٠١، ٤٩٥) وما يوجد في بعض الأحيان من تعارض بين واجب الأعضاء نحو مهنتهم ونحو المجتمع واهتماماتهم الشخصية وواجبهم بالإخلاص لصاحب العمل، ويأتي هنا دور المنظمات المهنية في وضع الالتزامات الأخلاقية لأعضائها لتضمن المستوى العالي لأدائهم وتحافظ على ثقة الجمهور بهذه المهنة. إن مهنة المحاسبة تشهد العديد من التطورات مع بداية العقد الحالي خلال المحاولات التي تقوم بها المنظمات والهيئات الدولية المعنية بشؤون المحاسبة مثل (IFAC -IASB -AICPA -FASB) واللجان التي شكلها (AICPA)، ومنها لجنة (CoSo)، ولجنة (Treadway) واللجان التي شكلها (IFAC) ومنها لجنة الامتثال، ولجنة التعليم، ولجنة تكنولوجيا المعلومات، ولجنة الأخلاق، فضلاً عن المعايير الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والدستور الأخلاقي الصادر عن هيئة المحاسبة والتدقيق للمؤسسات الإسلامية لوضع مقومات عامة للحفاظ على جودة المهنة ويتمثل الهدف في الوصول إلى مهنة المحاسبة قوامها الالتزامات الأخلاقية التي يجب توافرها عند ممارسة المهنة، ولاسيما أن مهنة المحاسبة تعتمد على الحكم الشخصي بسبب طبيعة الإجراءات المهنية التي تجعل الممارس أمام اختيارات مؤيدة بمعايير وذلك لإعادة الثقة في السياسات المالية (جمعة، ٢٠٠٦، ٥).

#### ب. إصدار المعايير في الالتزامات الأخلاقية

الالتزامات الأخلاقية تبنى على أساس أهداف المهنة التي تتضمن تحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع، وتستند في ذلك الرأي إلى معايير السلوك الأخلاقي الصادر عن (IFAC، 2005). والتي تشير إلى أن أهداف مهنة المحاسبة يجب أن تسعى نحو تحقيق أعلى المعايير المهنية للوصول إلى أعلى مستويات الأداء (البكوع، ٢٠٠٦، ٥) وتلبية متطلبات أساسية وهي:

#### أ. المصدقية Credibility

ويقصد بالمصدقية وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات وبين الظواهر المراد التقرير عنها، والمقصود بالصدق هنا تمثيل المضمون أو الجوهر وليس مجرد الشكل (الشيرازي، ١٩٩٠، ٢٠٢).

ويقصد بها أيضاً الانتهاء إلى اليقين بعد البدء بالشك، وتعد المصدقية إحدى الركائز التي تركز عليها الموثوقية من قبل المستخدم للمعلومات المحاسبية خصوصاً في مجال القياس المحاسبي للأحداث الاقتصادية وتحديد طرائق المعالجات المحاسبية (محمد، ٢٠٠٦، ٥٩).

إن المعلومات الموثوقة من الضروري أن تعبر بصدق عن العمليات والأهداف التي تمثلها أو من المحتمل أن تمثلها، فمثلاً الميزانية وقائمة الدخل يجب أن تعبر بصدق عن المركز المالي والعمليات المالية ونتائج الأعمال، التي تنشأ عنها طبقاً للمعايير والأعراف بتاريخ إعداد القوائم. وتزداد تلك الأهمية بالذات تجاه الأحداث المحتملة والمتوقعة الحدوث وغير المؤكدة، والتي يستوجب لها تكوين مخصصات مناسبة لحجم التمثيل الصادق للواقع (محمد، ٢٠٠٦، ٦٠).



**ب. المهنية Professionalism**

للمحاسب المهني وظيفة مستمرة للحفاظ على المعرفة المهنية أو المهارة عند المستوى المطلوب للتأكد من أن يتلقى الزبون أو صاحب العمل خدمات مهنية كافية معتمدة على التطورات الجارية في الممارسة أو التشريعات والتقنيات. أي أنه بوصفه قاعدة عامة لا يجوز للمحاسب أن يقبل أي عملية لا يستطيع إتقانها بدرجة عالية ومعقولة من الكفاية المهنية، وإذا لم يتمكن المحاسب من أداء جزء من المهمة الموكلة إليه بكفاءة فإن عليه الاستعانة بالنصيحة الفنية من الخبراء الآخرين، الذين يساعدونه للقيام بعمله بكفاءة ومن هؤلاء الخبراء، الزملاء المحاسبون، الخبراء الإحصائيون وغيرهم (الراوي، ٢٠٠٦، ٦٠).

**ج. جودة الخدمات Quality of Services**

هناك حاجة للتأكد على أن الخدمات التي يقدمها المحاسبون المهنيون تتم طبقاً لأعلى معايير الأداء.

على المحاسب المهني أن يلتزم بالقوانين والأنظمة ذات العلاقة، ويجب أن يستبعد أي فعل يسيء لسمعة المهنة، حيث تتعلق سمعة أي شخص بصفة عامة بنواحي أهمها الأمانة والصدق والشرف والحياد والاستغلال والموضوعية والدقة، فإذا كانت مهمة لسمعة أي شخص فإن أهميتها تزداد بالنسبة للمحاسب نظراً لخطورة المهنة وتأثيرها على الآخرين (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ٢٠٠١، ٥٤)، كما يرى (الرحومي، ٢٠٠٤، ٤٦) أن النمو في المهنة المحاسبية ينبغي أن يكون ناتجاً عن السمعة الجيدة وجودة الخدمة المقدمة.

**د. الثقة Confidence**

تعني قدرة المعلومات في التعبير عن فحوى الأهداف أو العمليات الاقتصادية وبالشكل الذي يمكن المستخدم من الاعتماد عليها في بناء نماذج قراراته المختلفة، ولكي تكون المعلومات مفيدة، فلا بد لها من أن تكون محل ثقة المستخدم. فالمعلومات المحاسبية تعد موثوقاً بها لو أن المستخدمين استطاعوا الاعتماد عليها لإظهار الظروف الاقتصادية والأحداث الخاصة، ولا تعني الثقة المطلقة فمن الواضح أن هناك درجات للثقة، فالمعلومات المبنية على الحكم الشخصي والتقدير التقريبي قد لا تكون دقيقة ومع ذلك يجب أن تكون موثوقاً بها، لأن الهدف هو تقديم معلومات التي يثق بها المستخدمون (محمد، ٢٠٠٦، ٥٨).

**سبل تحسين أداء الإدارات المحاسبية في ضوء الالتزامات الأخلاقية  
(الجانب التحليلي) دراسة حالة في جامعة الموصل**

**تحليل النتائج****خصائص عينة الدراسة**

يهدف وصف عينة البحث إلى توضيح أهم سمات وخصائص أفراد عينة البحث من خلال ما تضمنته استمارات الاستبيان التي تم توزيعها عليهم، وتضمنت في جزئها الأول الطلب منهم إعطاء مجموعة من المعلومات الشخصية المتمثلة

بالحالة العلمية وعدد سنوات الخدمة في مجال المحاسبة والتدقيق، وعنوان الوظيفة الحالية، وعدد الدورات التدريبية ونوعها وفيما يأتي وصف موجز لعينة البحث.

الجدول ١  
توزيع أفراد عينة البحث بحسب الحالة العلمية

التحصيل الدراسي	العدد	النسبة المئوية
إعدادية	٤	%١٣
دبلوم فني	٤	%١٣
بكالوريوس	١٠	%٣٣
ماجستير	١٠	%٣٣
دكتوراه	٢	%٨
المجموع	٣٠	%١٠٠

والجدول ١ خاص بتوزيع أفراد عينة البحث حسب الحالة العلمية والمؤهلات الأكاديمية لأفراد عينة البحث، مما يمكنهم من بناء تصورات علمية عن أعمالهم، وإن الوحدات الاقتصادية قد استقطبت عناصر ذات تأهيل وتعليم سعيًا منها للارتقاء بعملها نحو الأفضل.

#### ١. عدد سنوات الخدمة في مجال المحاسبة والتدقيق

الجدول ٢  
توزيع أفراد عينة البحث بحسب عدد سنوات الخدمة في مجال المحاسبة والتدقيق

الفئات	العدد	النسبة المئوية
١-٩ سنة	٣	%١٠
١٠-١٩ سنة	٧	%٢٣
٢٠-٢٩ سنة	١٧	%٥٧
٣٠-٣٩ سنة	٣	%١٠
المجموع	٣٠	%١٠٠

وفي ضوء ما ورد في الجدول ٢ الخاص بتوزيع أفراد عينة البحث بحسب عدد سنوات الخدمة في مجال المحاسبة والتدقيق يتضح أن الفئة (٢٠-٢٩ سنة) هي الفئة الأكثر تكراراً، وهذا مؤشر على قدرة الأفراد على إعطاء إجابات موضوعية تساعد في إنجاح الاستثمار.

## ٣. نوع الدورات التدريبية

الجدول ٣  
تحديد الدورات التدريبية بحسب أنواعها وأعدادها لأفراد عينة البحث

نوع الدورات	العدد
محاسبية	١٦
تدقيقية و رقابية	١٤
حاسبات	١٠
إحصائية	١٠
إدارية	١٣
قانونية	٢
المجموع	٦٥

من الجدول ٣ الخاص بتحديد الدورات التدريبية بحسب أنواعها وأعدادها لأفراد عينة البحث يتضح أن أكثر الدورات التي حصل عليها أفراد عينة البحث هي المحاسبية ثم التدقيقية والرقابية ثم الإدارية. وهذا يزيد من قابلية هؤلاء الأفراد على إتمام وظيفة المحاسبة والتدقيق والمهام الإدارية بدرجة عالية من الجودة والفاعلية.

## المحور الأول (الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة)

## ١. الالتزام الأخلاقي المتعلق ببذل العناية المهنية اللازمة

يبين الجدول ٤ الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة المتعلقة ببذل العناية المهنية اللازمة مرتبة تنازلياً بحسب درجة الموافقة عليها طبقاً لمتوسطها الحسابي، كما يبين أيضاً نسبة المستجيبين تحت كل درجة من درجات الموافقة، فضلاً عن الانحراف المعياري للإجابات لكل التزام.

كما يتبين من الجدول ٤ أن جميع الالتزامات المذكورة تبلغ الموافقة عليها أكثر من الوسط الحسابي ٣، إذ بلغ المتوسط الحسابي لهذه الالتزامات جميعها (٣,٧٥٨) من (٥) كما أن المتوسط الحسابي لهذه الالتزامات يزيد على ضعف انحرافها المعياري البالغ (٠,٨٣٤٨) كما يدل على اتفاق المستجيبين إلى حد ما أو على قلة تباين آرائهم حول الموافقة على هذه الالتزامات.

**الجدول ٤**  
**التوزيعات التكرارية والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية**  
**للتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة المتعلقة ببذل العناية المهنية اللازمة**

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	تكرر دوافق		تكرر دوافق		محدد		دوافق		دوافق		التعليق
		عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	
11.247	4.111	1	11	1	11	0	0	97	91	20	19	يؤدى ذلك من أجل أن يتخذ المحاسبون قراراتهم بناءً على المعلومات المتاحة وليس على أساس الحدس الشخصي، وذلك وفقاً لمبدأ النزاهة في الممارسة المهنية.
0.207	3.890	0	0	0	0	30	6	73	22	6.7	3	يوجد تباين بين وجهات النظر، وذلك وفقاً لمبدأ النزاهة في الممارسة المهنية.
10.919	3.032	0	0	30	6	30	6	39	11	22.3	7	في المسئلة التي عرّفت، قد يكون أقل من اثنين طلباً أن يفتقد كمياً نفساً أو يفتقد لأحد الأركان الثلاثة، وذلك وفقاً لمبدأ النزاهة في الممارسة المهنية.
11.114	4.409	1	11	1	11	1	1	99	91	20.0	7	لا يتم ترميز جميع التبعيات وفقاً للمعايير المهنية، وذلك وفقاً لمبدأ النزاهة في الممارسة المهنية.
1.324	3.73%	J	U	14	14	14	14	29	6	2.9		الانحراف المعياري

كما يتبين من الجدول ٤ أن أكثر الالتزامات الأخلاقية أهمية لمهنة المحاسبة تتعلق ببذل العناية المهنية اللازمة يسعى لمحاسب لحل مشاكل وصعوبات العمل بعناية وفق قواعد السلوك (الأخلاقي)، إذ بلغ متوسطها الحسابي (٤,١٠٠) من مجموع (٥) وانحرافها المعياري (٠,٦٦١٧) وإن نسبة (٨٩,٣%) تقريباً من عينة الدراسة قد أكدوا على وجود هذا الالتزام كما تبين من الجدول ٤ أن هناك ٨٠% من عينة الدراسة يرون بأنه "يوجد غموض 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**  
**للتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة المتعلقة (بالمصادقية)**

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	غير موثوق		غير موثوق		مجموع		موافق		موافق بدرجة		الامتياز
		نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	
0.38722	4	3.3	1	0	0	30	8	60	18	18.7	3	بمقابلة لمحابس القيم بغير أعمال من شأنها أن تفسر أهدافه وسببته الموجهة
0.5228	3.866	0	0	16.7	5	33.3	10	45.7	14	3.3	-	بمقابلة لمحابس الأداء لممارساتهم وأدائهم وعملهم في ضوء الإجراء - أو لا يوافقون على ذلك في بعض الحالات، كما أن بعضهم قد وافقوا على بعض الممارسات الأخلاقية
1.475	5.476	1	1	26.6	7	33.7	9	45.9	14	4.7	2	قد يقر لمحابس بصدق بعض الممارسات الأخلاقية، ولكنهم لا يوافقون عليها
1.9277	3.006	10	3	23.3	7	10.7	5	39.7	12	13.3	4	لقد وافق لمحابس على بعض الممارسات الأخلاقية، ولكنهم لا يوافقون عليها في بعض الحالات، كما أن بعضهم قد وافقوا على بعض الممارسات الأخلاقية
0.0968	3.824	3.22		15.8		24.27		45.7		13		المجموع

## ٢. الالتزام الأخلاقي المتعلق بالمصادقية

كما يتبين من الجدول ٥ أن أكثر الالتزامات المتعلقة بالمصادقية كانت (تجنب المحاسب القيام بأي أعمال من شأنها أن تمس مصداقية وسمعته المهنية) إذ بلغ المتوسط الحسابي (٤) من (٥) وبلغ انحرافها المعياري ٠,٥٨٧٢ فقط مما يدل على أهمية هذا الالتزام، كما أن نسبة ٧٦,٧% من عينة الدراسة أبدوا موافقتهم على هذا الالتزام.

أما الالتزام الثاني من حيث أهمية الالتزامات المتعلقة بالمصادقية فهو "هل يسعى المحاسب لأداء العمل بصدق وأمانة وعدم الانتباه أو الإصغاء لأي طرف من ذوي المصالح المتعارضة على حساب المعايير الأخلاقية" فقد بلغ متوسطها الحسابي (٣,٨٦٦) من مجموع ٥ وانحرافها المعياري ٠,٦٢٨٨ وأكد ٥٠% على التزام المحاسب بالأوامر الصادرة عن الإدارة والتي قد تتعارض مع قواعد السلوك الأخلاقي للمهنة إذ بلغ المتوسط الحسابي لهذا الالتزام (٣,٤٦٦) من (٥).

**الجدول ٦**  
**التوزيعات التكرارية والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات**  
**المعيارية للالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة المتعلقة**  
**(بجودة الخدمات)**

الانحراف المعياري	التوسط الحسابي	غير موثوق به		محايد		موثوق		ممتاز		الاحتمال		
		عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%			
٢,١٥٥٢	٤	٢	٦	٦	٠	١٤,٧	٥	٥٥,٧	٥٢	١٤,٧	٥	يتمتع المحاسبون في عمارات مطابقاً و صعبات العمل مؤثرة على أداء قواعدهم الاخلاقية
١,٧٥١٢	٤,٤	١	١	١٥,٥	٤	٥٧,٧	١١	٩١	١٥	١١	١	إن كفاءة المحاسبين في العمل الخدمات المهنية في المملكة تفتقر إلى الحد الكافي من التخصصات
٢,٧٥١٤	٣,٥٥٤	٣,٥	١	٦	٠	٥٢	٥	٥٥,٤	١٥	١٤,٥	٤	إن التزام المحاسبين في المتابعة في بعض الشركات والتقارير المالية لا يتوافق مع المعايير المهنية
١,٥٥٥٥	٣,٥٥٤	٢	٦	٥,٥	٥	١٤,٥	٤	٦٦	٥١	١٠	٥	إنه من الممكن للمحاسبين المهنيين المهنية للمملكة التعامل مع حالات الفساد والخروج الفاسد للملكة
١,٥٥١٥	٣,٥٥٤	١,٥٥٥	٤	٤	٤	١٥,٥	٤	٤٥	١٠	١٠	٠	الإجمالي

### ٣. الالتزام الأخلاقي المتعلق بجودة الخدمات

كما يتبين من الجدول ٦ أن أكثر الالتزامات الأخلاقية أهمية لمهنة المحاسبة المتعلقة بجودة الخدمات هي (يسعى المحاسب لحل كل مشاكل وصعوبات العمل بعناية على وفق قواعد السلوك الأخلاقي، إذ بلغ متوسطها الحسابي (٤) من (٥) كما بلغ انحرافها المعياري (٥,٥٨٧٢)، مما يدل على اتفاق المبحوثين على وجود مثل هذا الالتزام، وأن نسبته (٨٣,٤) تقريباً من عينة الدراسة قد أكدوا على وجود هذا الالتزام، كما أكد ٧٦,٦% من عينة الدراسة على الالتزام بعدم التزوير والتلاعب في بعض الفقرات والكشوفات والتقارير المالية لتضليل السلطات الضريبية. إذ بلغ المتوسط الحسابي (٣,٨٣٣) من (٥) كما بلغ انحرافها المعياري (٥,٧٩١٤).

### ثانياً- الإدارات المحاسبية

وصف متغيرات الإدارات المحاسبية وتشخيصها. يوضح الجدول ٧ وصف إجابات الأفراد المبحوثين من خلال التوزيعات التكرارية والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير الإدارات المحاسبية والذي يمثل المحاور الثاني من محاور الاستبانة.

**الجدول ٧**  
**التوزيعات التكرارية والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات**  
**المعيارية للإدارات المحاسبية**

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		الاستنتاج
		%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	
0.6288	3.866		0	3.3	1	16.7	5	70	21	10	3	تسعى الإدارة المحاسبية إلى تقديم أفكار جديدة و طموحة لتطوير العمل المحاسبي في الوحدة الاقتصادية
0.4548	4		0	0	0	10	3	80	24	10	3	بعد إصاح المحاسب عن الطرائق و السياسات المحاسبية وثيقة خاصة للمعلومات تمكن من تفسير الأرقام الواردة في القوائم بما يحقق جودة الخدمات
0.3051	3.9000		0	0	0	10	3	90	27	0	0	تسعى الإدارة المحاسبية لمعالجة البيانات والأرقام المحاسبية عن خلال استغلال بعض المناهج الموجودة في مبادئ المحاسبة ومعاييرها
0.1825	3.966		0	0	0	3.3	1	96.7	29	0	0	لا بد من حدوث نقصاء مهنية ضمن مسار العمل يتم الاستفادة منها من خلال تنفيذ الإجراءات التصحيحية على الموظفين لإعلامهم بأن ذلك
0.4611	3.833		0	0	0	20	6	76.7	23	3.3	1	يقوم المحاسب بإصدار كافة المعلومات والإجراءات المهنية إلى الجهة المعنية حتى وإن كانت غير مفضلة
0.8441	3.66		0	0	13.3	4	16.7	60	18	10	3	هناك تشجيع للمحاسب عن الإبداع وتقديم المقترحات والمبادرات التي تطور العمل
0.7279	3.766		0	0	10	3	10	73.3	22	6.7	2	هناك تقييم للعمل الجيد والتميز
0.6914	3.933		0	0	6.7	2	6.7	73.3	22	13.3	4	الإيد من وجود تطوير مستمر لنظم المعلومات في الشركة بما يتناسب مع الحاجة إلى المعلومات من الأطراف المعنية
0.4842	3.800		0	0	0	23.3	7	73.3	22	3.3	1	هل تساعد فواحد المستوك الأخلاقي على اتخاذ قرار بصدد توفير المعلومات المطلوبة لكافة الأطراف المعنية
0.5713	3.86		0	0	0	23.3	7	66.7	20	10	3	لا بد من إصاح المحاسب عن تغيير السياسات المحاسبية المنبثقة في الوحدة الاقتصادية
0.776	3.86		0	0	10	3	6.7	70	21	13.3	4	إصلاح المحاسب بشكل مستمر على ما يصدر من أدلة مهنية ومعايير دولية مختلفة تحت عسي الأداء المتميز
1.118	3.3		0	0	36.7	11	10	40	12	13.3	4	إن جهود المحاسب إلى لتقليل من الاجتهادات الشخصية سيؤدي إلى إنتاج قوائم مالية تتصف بالعدالة
0.8502	3.366		0	0	23.3	7	16	60	18	0	0	يستخدم المحاسب المرونة في اختيار الطرائق والسياسات المحاسبية لتوفير عرض عن نتيجة أعمال الوحدة الاقتصادية ومركزها المالي

كما تبين من الجدول ٧ أن أكثر الالتزامات الأخلاقية المتعلقة بالإدارات المحاسبية ذاتها هي "يعد إفصاح المحاسب عن الطرائق والسياسات المحاسبية وثيقة مهمة للمعلومات تمكن من تغيير الأرقام الواردة في القوائم بما يحقق جودة الخدمات" إذ بلغ متوسطها الحسابي (٤) من (٥) وانحرافها المعياري (٠,٤٥٤٨) وإن نسبة ٩٠% تقريباً من عينة الدراسة أكدوا وجود مثل هذا الالتزام. كما تبين أن ٨٦,٦ من المحاسبين يرون بأنه "لا بد من وجود تطوير مستمر لنظم المعلومات في الشركة بما يتناسب مع الحاجة إلى المعلومات من قبل الأطراف المعنية". كما يؤيد ٨٣,٣% "أن إطلاع المحاسب بشكل مستمر على ما يصدر من أدلة مهنية ومعايير دولية أخلاقية تحث على الأداء المتميز" كما إن ٨٠% منهم يؤيد تشجيع المحاسب عند الإبداع وتقديم المقترحات والمبادرات التي تطور العمل.

### اختبار فرضية البحث

يركز هذا المحور على اختبار الفرضية المتعلقة بوجود تأثير معنوي للالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة على الإدارات المحاسبية، وذلك بالاعتماد على قيم معامل الارتباط واختبار معنوية الارتباط بينها، ووجود علاقة ارتباط قوية ذات دلالة معنوية بين الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة والإدارات المحاسبية. ويشير الجدول ٨ إلى نتائج تحليل قيم معامل الارتباط بين الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة والإدارات المحاسبية.

الجدول ٨\*

الارتباط الكلي	جودة الخدمات	المصدقية	بذل العناية المهنية اللازمة	الالتزامات الأخلاقية
٠,٤٥٥ *	٠,٦٦٠ **	٠,٣٩	٠,١٠٥	الإدارات المحاسبية

\*\*p<= ٠,٠١

\*p<=0< ٠,٥

N=٣٠

\*الجدول من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الحاسوب باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS version.

ويوضح الجدول ٨ نتائج تحليل الارتباط ويشير إلى وجود علاقات ارتباط معنوية موجبة بين الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة والإدارات المحاسبية وعلى مستوى الارتباط الكلي (٠,٤٥٥\*)، وهذا يدل على أن العلاقة قوية وممتازة بين المتغيرين وعلى التزام الممارسين للمهنة بالتمسك حرفياً بقواعد السلوك الأخلاقي للمهنة في سبيل تحسين مستوى أداء الإدارات المحاسبية.

ويتضح من التحليل الآتي:

#### ١. العلاقة بين الالتزام ببذل العناية المهنية اللازمة والإدارات المحاسبية

يلاحظ من الجدول ٨ وجود علاقة ارتباط معنوية قوية بين الالتزام ببذل العناية المهنية والإدارات المحاسبية، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط (٠,١٠٥) عند



مستوى معنوية (٠,٠١) إذ تشير العلاقة إلى التزام الممارسين للمهنة بتنفيذ مسؤولياتهم المهنية ببذل أقصى درجة من العناية اللازمة لتحقيق جودة الخدمات في الإدارات المحاسبية.

### ٢. العلاقة بين الالتزام بالمصداقية والإدارات المحاسبية

تشير نتائج التحليل على وفق الجدول ٨ وجود علاقة ارتباط معنوية قوية بين الالتزام بالمصداقية والإدارات المحاسبية، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط (٠,٣٩) عند مستوى معنوية (٠,٠١)، وفي هذا الارتباط إشارة واضحة إلى الدور الكبير في التزام المحاسب بالمصداقية في كل علاقة العمل والمهنة، وعدم دخوله في أي نشاط يقلل من قدر المهنة في سبيل النهوض بمستوى أداء الإدارات المحاسبية.

### ٣. العلاقة بين الالتزام بجودة الخدمات والإدارات المحاسبية

يبين الجدول ٨ وجود علاقة ارتباط معنوية وقوية جداً بين جودة الخدمات والإدارات المحاسبية، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط (٠,٦٦\*) عند مستوى معنوية (٠,٠١)، إذ تشير العلاقة إلى التزام الممارسين للمهنة بتنفيذ مسؤولياتهم المهنية ببذل أقصى درجة من العناية اللازمة لتحقيق الجودة في الخدمات وذلك بالالتزام بممارسي المهنة بشكل دائم بالقوانين والأنظمة التي تصدرها الهيئات التشريعية المنظمة للمهنة.

## الاستنتاجات

### أولاً- استنتاجات الجانب النظري

١. إن الالتزام الأخلاقي من قبل ممارسي مهنة المحاسبة لا بد من أن يقلل من تعرض الوحدات المالية للخطر والإدارة المحاسبية.
٢. من أجل تحقيق الجودة والكفاءة في مجال أي مهنة يجب على المحاسب التحلي بالأخلاق والمصداقية وبذل العناية المهنية اللازمة في كل عمل يقوم به سواء كان محاسباً أو مدققاً أو أي شخص كل بحسب الدور الذي يقوم به.
٣. كلما تمسك ممارسو المهنة بالالتزامات الأخلاقية المحاسبية أدى ذلك إلى إعداد قوائم مالية تحظى بثقة المستفيدين والتي من شأنها في النهاية أن تؤدي إلى رفع مستوى الإدارات المحاسبية. لأن عدم التمسك بتلك الالتزامات الأخلاقية سوف يؤثر معنوياً على سمعة المهنة والثقة التي تتمتع بها.

### ثانياً- استنتاجات الجانب العملي

١. يتبين من خلال نتائج التحليل الإحصائي وجود علاقة ارتباط قوية جداً بين متغيرات الدراسة المتمثلة بين الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة والإدارات المحاسبية وكما موضح في الجدول ٨.
٢. وجود علاقة ارتباط معنوية بين الالتزام ببذل العناية المهنية اللازمة والإدارات المحاسبية.

- وجود علاقة ارتباط معنوية بين الالتزام بالمصادقية والإدارات المحاسبية.
- وجود علاقة ارتباط معنوية بين الالتزام بجودة الخدمات والإدارات المحاسبية.

إن التركيز على الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة يتضمن السمات الشخصية التي يجب على المحاسب التحلي بها وممارستها، إذ أكد ٨٩,٣ من أفراد العينة على ضرورة قيام المحاسب بحل كل مشاكل وصعوبات العمل بعناية على وفق قواعد السلوك الأخلاقي.

٣. يوجد غموض أو عدم وضوح في قواعد السلوك المهني لمهنة المحاسبة في العراق إذ أكد ٨٠% من أفراد العينة ذلك، مما يؤدي إلى صعوبة تطبيقها من قبل المحاسبين.

### التوصيات

١. في المجال التعليمي ضرورة إدخال موضوع الالتزامات الأخلاقية المحاسبية بوصفها مادة مستقلة ضمن مفردات المناهج الدراسية لقسم المحاسبة في الجامعات العراقية، وإعداد برامج محاسبية تحتوي على حالات عملية لمناقشة المشكلات التي تنشأ عند عدم الالتزام بالأخلاقيات المحاسبية، لأن البرامج المحاسبية سوف تساعد الطلبة على تطوير مهاراتهم المهنية في حل المشكلات.
٢. ضرورة الأخذ بنظر الاعتبار عند الإعلان عن الخدمات المهنية من قبل المحاسب 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.
٣. تطوير وإنشاء وسائل تشجيعية لحماية المحاسبين وممارسي مهنة المحاسبة ضد أي مظهر من مظاهر الإغراء، من خلال نظام للحوافز والمكافآت التي سوف تسهم في جعلهم يلتزمون بأخلاقيات مهنتهم، فضلاً عن تفادي توجه بعضهم نحو السلوك غير الأخلاقي في سبيل تحقيق الجودة في عملهم.

### المراجع

#### أولاً - المراجع باللغة العربية

١. أرديني، طه أحمد حسين، ٢٠٠٧، التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق - دراسة لأراء مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل - مجلة تنمية الراقدين، مجلد (٢٩) العدد (٨٥).
٢. البكوع، فيحاء عبد الخالق، ٢٠٠٦، "التحليل الاستراتيجي للتحديات التي تواجه مهنة مراقبة الحسابات في إطار عناصر البيئة التقنية الحديثة"، العراق حالة دراسية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة الموصل.

٣. الجليلي, مقداد احمد, ورمو, وحيد, ١٩٩٦, مشاكل الالتزام بقواعد سلوك مهنة المحاسبة والتدقيق إشارة خاصة للعراق, مجلة تنمية الرافدين, مجلد (١٨) العدد (٤٨).
٤. الديسبيطي, محمد عبد القادر, ٢٠٠١, "مناهج قياس مستوى الفكر الأخلاقي في مجال المحاسبة, دراسة اختبارية", المجلة المصرية للدراسات التجارية, كلية التجارة, جامعة المنصورة, مجلد (٢٥) العدد (٢).
٥. الراوي, شيماء محمد سمير, ٢٠٠٧, دور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحقيق الإبداع المحاسبي, دراسة استطلاعية لأراء عينة مختارة من ممارسي المهنة بمحافظة نينوى, رسالة ماجستير في قسم المحاسبة, كلية الإدارة والاقتصاد جامعة الموصل.
٦. الرحومي, احمد احمد, ٢٠٠٤, "التسويق من المنظمات غير الهادفة للربح بالتركيز على تسويق الخدمات المحاسبية, دراسة حالة عن ديوان الرقابة المالية" أطروحة دكتوراه غير منشورة, كلية الإدارة والاقتصاد جامعة بغداد.
٧. جمعة, احمد حلمي, ٢٠٠٦, الالتزامات الأخلاقية المهنية المعيارية في بيئة المحاسبة العربية, دليل من الأردن, المؤتمر العلمي السنوي السادس, كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية, جامعة الزيتونة.
٨. رضا, جاو حدو, وليلى برزاق, ٢٠٠٦, "أخلاقيات الأعمال في المحاسبة - نتفاته خاصة لحالة الجزائر", المؤتمر العلمي السنوي السادس, كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية, جامعة الزيتونة.
٩. الشيرازي, عباس مهدي, ١٩٩٠, نظرية محاسبية, منشورات ذات السلاسل, الكويت.
١٠. عباس, حسن والفضلي, صلاح, ٢٠٠١, "خصوصية تقنية المعلومات من منظور المنظمة, المجلة العربية للعلوم الإدارية, مجلد (٨١) العدد (٣).
١١. لطفي, أمين السيد احمد, ٢٠٠٦, "المراجعة بين النظرية والتطبيق", الدار الجامعية, الإسكندرية.
١٢. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين, ٢٠٠١, "المبادئ الأساسية للتدقيق" بموجب المنهاج الدولي الذي أقرته UNCTAD, إصدار (٥) مطابع الشمس, عمان.
١٣. محمد, جيوار احمد سالار, ٢٠٠٦, "أهمية جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية لمستخدميها دراسة على عينة من المستخدمين في منظمات محافظة أربيل", ماجستير غير منشورة, كلية الإدارة والاقتصاد جامعة الموصل.
١٤. المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA, ٢٠٠٢, دليل المحاسبين المهنيين, القواعد الأخلاقية, ترجمة جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية.

### ثانياً - المراجع باللغة الأجنبية

1. IFAC, 2005 Hand book of International Auditing ,Assurance and Ethics Pronouncements 2005 ED ,International Federation of Accountants Jan .