

## أبعاد التعليم المحاسبي الأخلاقي في تدعيم موثوقية المعلومات المتضمنة في القوائم المالية

نضيرة طرايفي\*<sup>1</sup>، سوسن زيرق<sup>2</sup>

<sup>1\*</sup> جامعة 20 أوت 1955 - مخبر ECOFIMA - سكيكدة (الجزائر)  
<sup>2</sup> جامعة 20 أوت 1955 - مخبر ECOFIMA - سكيكدة (الجزائر)

### Article Info

#### Article history:

Received : July – November 2021  
Received in revised form : July – November 2021  
Accepted : July – November 2021  
DOI: 10.46988/ICAF.01.12.2021.026

### ملخص

أظهرت الدراسة أبعاد التعليم المحاسبي الأخلاقي في البيئات الأكاديمية في تدعيم موثوقية المعلومات المتضمنة في القوائم المالية، مستخدمة المنهج الوصفي من خلال التطرق إلى أهمية كل من أخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق والتعليم المحاسبي الأخلاقي، إضافة إلى إبراز أهمية الالتزام بالممارسات والسلوكيات الأخلاقية من طرف المحاسبين والمدققين في تحقيق موثوقية المعلومات المتضمنة في القوائم المالية مع الإشارة إلى بعض نماذج الفضائح الأخلاقية بناء على الدراسات الميدانية المنجزة والتقارير الصادرة للوقوف على نتائجها، توصلت الدراسة إلى ضرورة التعليم المحاسبي الأخلاقي لإعداد خريجين مستعدين لمواجهة التهديدات المحتملة في بيئة العمل؛ إدراج أخلاقيات المهنة في برامج التعليم المحاسبي يساهم في تحسين السلوك المهني للمهنيين المستقبليين وكيفية التعامل مع مسؤولياتهم الأخلاقية؛ وامتداد الأبعاد الاستراتيجية للتعليم المحاسبي الأخلاقي إلى تدعيم موثوقية المعلومات المتضمنة في القوائم المالية عن طريق تعزيز القاعدة التعليمية الأخلاقية للقائمين على إعدادها والمصادقة عليها. وعلى ضوء النتائج المتوصل إليها، جاءت توصيات الدراسة في الأخذ بمعايير التعليم المحاسبي الدولية كمرجعية لإعداد برامج التعليم المحاسبي؛ الاهتمام بالتعليم المحاسبي الأخلاقي المتخصص عن طريق إدراج أخلاقيات المهنة كمقياس مستقل؛ بالإضافة إلى ترتيب جلسات دراسية في موضوعات أخلاقيات المهنة بشكل مشترك يضم طلبة إدارة الأعمال وطلبة المحاسبة والتدقيق لغرض تمكينهم من مناقشة القضايا الأخلاقية تمهيدا للبعد التكاملية الذي يشكلونه في ميدان العمل.

الكلمات المفتاحية: أخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق؛ التعليم المحاسبي الأخلاقي؛ موثوقية المعلومات المالية.

### 1. مقدمة

تعتبر المعلومات الواردة ضمن القوائم المالية المعدة من طرف المحاسبين والمصادق عليها من طرف المدققين أداة يعتمد عليها مستخدمو هذه القوائم في اتخاذ القرارات، لهذا وجب أن تتوفر على مجموعة من الخصائص تضمن ملاءمتها وموثوقيتها بما يجعلها ذات فائدة من جهة وتحقق الغرض الذي أعدت لأجله من جهة أخرى والمتمثل في خدمة المصلحة العامة.

لكن من الملاحظ أن أزمة الثقة التي تمر بها مهنة المحاسبة والتدقيق جراء سلسلة فضائح الأعمال المتتالية التي تفشت فيها الانحرافات الأخلاقية والممارسات المضللة، جعلت سلوكيات المحاسبين والمدققين في الميدان تحت المجهر من قبل مجتمع الأعمال، مما دفع المنظمات المهنية والقائمين على تنظيمها إلى التحرك قصد إيجاد حلول عملية ذات بعد استراتيجي على مستقبل المهنة ككل بما يضمن الثقة في المعلومات التي توفرها والخدمات التي يؤديها المحاسبون بمختلف أدوارهم، وذلك من خلال التركيز على مستويات الكفاءة عامة وعلى التكوين الأخلاقي خاصة.

#### 1.1. مشكلة الدراسة

في ظل الأزمات ذات البعد الأخلاقي التي عرفت بيئتها الأعمال والتي كانت المحاسبة جزءا منها، برزت مشكلة القصور في التعليم المحاسبي الأخلاقي والدور الذي من المفترض أن تلعبه المؤسسات التعليمية الأكاديمية المتخصصة وبالأخص الجامعات في تحضير محاسبين مهنيين واعين بالقيم والسلوكيات الأخلاقية وقادرين على تطبيقها بكفاءة بما يتوافق مع توقعات مجتمع المستفيدين من خدمات المهنة. من هنا تبرز إشكالية هذه الدراسة كالاتي:

ما هي أبعاد التعليم المحاسبي الأخلاقي في تدعيم موثوقية المعلومات المتضمنة في القوائم المالية؟

ويتفرع عن هذا السؤال الأسئلة الفرعية التالي:

1. ما العلاقة بين التعليم المحاسبي وأخلاقيات المهنة؟
2. ما علاقة الالتزام بأخلاقيات المهنة بموثوقية المعلومات المتضمنة في القوائم المالية؟
3. ما هو بعد إدراج تعليم الأخلاقيات في مجال المحاسبة على موثوقية المعلومات المتضمنة في القوائم المالية؟

#### 1.1. فرضيات الدراسة

على ضوء التساؤل الرئيسي والتساؤلات الفرعية، يمكن بناء الفرضيات الآتية:

**الفرضية الرئيسية:**

- يساهم التعليم المحاسبي الأخلاقي في تدعيم موثوقية المعلومات المتضمنة في القوائم المالية.

**الفرضيات الفرعية:**

- التعليم المحاسبي يساهم في تعزيز القاعدة الأخلاقية للمحاسبين.
- عدم الالتزام بأخلاقيات المهنة يمس بموثوقية المعلومات المتضمنة في القوائم المالية.
- يساهم إدراج الأخلاقيات في التعليم المحاسبي في تدعيم موثوقية المعلومات المتضمنة في القوائم المالية

## 1.3. أهداف الدراسة

## تسعى الدراسة لتحقيق الأهداف الآتية:

1. إبراز أهمية التعليم المحاسبي في تحسين القيم الأخلاقية، السلوك والمواقف؛
2. إبراز أهمية الالتزام بأخلاقيات المهنة في تدعيم موثوقية المعلومات المتضمنة في القوائم المالية؛
3. إبراز بعد التعليم المحاسبي الأخلاقي في تدعيم موثوقية المعلومات المتضمنة في القوائم المالية.

## 1.4. أهمية الدراسة

تستمد الدراسة أهميتها من ضرورة الاستجابة للتحديات التي تفرضها بيئة الأعمال على مهنة المحاسبة والتدقيق بما في ذلك التهديدات الأخلاقية التي يواجهها المحاسبون بمختلف أدوارهم في ميدان العمل ويكون لها أثر على نوعية العمل المقدم من قبلهم والذي من المفروض أن يستجيب لمتطلبات المصلحة العامة للمجتمع ككل.

كما تتجسد أهميتها في إمكانية توظيف النتائج المتوصل إليها والمستنبطة أساساً من تحليل التجارب الدولية لإدخال تصحيحات على الوضع الراهن للتعليم المحاسبي وتقويمه بالاستفادة من معايير التعليم المحاسبي الدولية خاصة في ظل تدويل التعليم المحاسبي كاستجابة لمتطلبات العولمة، وهذا لغاية إعداد جيل من المحاسبين واعى بقيمة الأخلاقيات، القيم والاتجاهات ويلبي المواصفات العالمية للتصور المستقبلي للمحاسب بما يضمن ممارسات جيدة في المجال المهني تولد أفضل المعلومات وأوثقها.

## 1.5. منهج الدراسة

لمحاولة الإجابة عن الإشكالية المطروحة تم إتباع المنهج الوصفي الملائم للدراسة التي تعتمد على عرض المفاهيم المتعلقة بأخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق، ووصف الجهود المبذولة لإدماجها في متطلبات عملية التعليم المحاسبي ضمن معايير التعليم المحاسبي الدولية، مع دعم هذا العرض بنماذج لأهم الفضائح والأزمات التي طالت عالم الأعمال ومهنة المحاسبة بصفة خاصة لغرض بيان أثر السلوكيات غير الأخلاقية على موثوقية المعلومات المتضمنة في القوائم المالية، ومن ثم إبراز وتحليل بعد إدراج الأخلاقيات في التعليم المحاسبي في تحسين موثوقية المعلومات المذكورة.

## 2. الدراسات السابقة

1. **دراسة (2005) Bernard Colasse:** تناولت الدراسة تأثيرات الاتجاه نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية والقضايا الأخلاقية على عملية تعليم المحاسبة في البيئة الفرنسية، هدفت الدراسة إلى تبيين التحديات والفرص التي تثيرها القضايا الأخلاقية من جهة، والاتجاه نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية من جهة أخرى، على تعليم المحاسبة والتغييرات الضرورية في محتوى تعليم الحاسبة وتفكير المدرسين. توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: القضايا الأخلاقية وتطبيق معايير المحاسبة الدولية تشكل تحديات وفي الوقت ذاته فرصاً لنهضة تعليم المحاسبة خاصة في ظل التقنية السائدة وعدم كفاية النظرية والنقد مما يتطلب قدرة كبيرة على الحكم التحليلي والأخلاقي التي تتطلبها المحاسبة القائمة على المبادئ، وقد اقترحت الدراسة تعليم المحاسبة من قبل مدرسين في علوم التسيير متخصصين في تعليم المحاسبة بدل مدرسين ذوي توجه محاسبي بحت، وهذا باعتبار النوع الأول يتمتع بمعرفة أوسع كذلك إشراك عارفين بميدان الانضباط، الاقتصاد، المالية، العلوم الإنسانية ومجال المحاسبة بالإضافة إلى إعطاء هامش من الحرية لمدرسي المحاسبة في تعريف ما يدرسونه ومسؤولية التفصيل فيه.
2. **دراسة (2007) Beverley Jackling, Barry J.Cooper, Philomena Leung and Steven Dellaportas:** هدفت الدراسة إلى تحديد تصورات الهيئات المحاسبية المهنية بخصوص احتمال ارتفاع المشاكل الأخلاقية في أنواع مختلفة من المنظمات، الأسباب الملموسة للإخفاق الأخلاقي، ودور المنظمات المهنية في التعليم الأخلاقي. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي من خلال عرض الأدبيات حول القضايا الأخلاقية وأسباب الفشل الأخلاقي بما في ذلك تضارب المصالح، الحس الأخلاقي ومفهوم الأخلاقيات، كذلك مراجعة الأدبيات التي تدعو إلى النهوض بالتعليم الأخلاقي في مستوى التأهيل القبلي واللاحق من أجل تحسين السلوك الأخلاقي لأعضاء مهنة المحاسبة للمحافظة على الثقة والمصداقية. توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها دعم الهيئات المهنية أن تكون الأخلاقيات دراسات ما بعد التأهيل، وتوفيرها دعماً قوية للأخلاقيات لتكون جزءاً من التطوير المهني المستمر والتطوير الوظيفي، ضرورة العمل المشترك بين أكاديميي الكليات والمهنيين لضمان الفعالية وخلق مصداقية كما توصلت الدراسة إلى أهمية المنظمات المهنية وتحديد الاتحاد الدولي للمحاسبين في تعزيز التعليم الأخلاقي لأعضائه في ظل التحديات الكبيرة التي يشهدها السلوك الأخلاقي والمرتبطة بالتقافة والقيم السائدة في منشآت الأعمال.
3. **دراسة اسكندر محمود نشوان وعصام محمد الطويل (2016):** هدفت الدراسة إلى معرفة تأثير الأزمة المالية العالمية 2008 على مستقبل موثوقية المعلومات المحاسبية لترشيدها لاتخاذ القرارات. من وجهة نظر الخبراء -، استعملت الدراسة الاستقصاء لجمع البيانات وتكونت عينة الدراسة من 135 خبيراً، منهم 63 محاسباً قانونياً، و72 محاسباً ومدبراً مالياً، مدرجون لدى جمعية الأعمال وجمعية المدققين بالمحافظات الجنوبية لفلسطين. توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها التأثير السلبي للأزمة المالية العالمية على مستقبل موثوقية المعلومات المحاسبية، بنسبة 93.4% بالنسبة لصدق المعلومة، و95.4% بالنسبة لمستقبل قابلية تحققها، و93.8% بالنسبة لحداثيتها، و94.8% على قابلية مقارنتها، و93.2% بالنسبة لاتساق المعلومات. وقد أوصت الدراسة بضرورة اهتمام الشركات بكفاءة وفاعلية أنظمتها المحاسبية بما يضمن موثوقية المعلومات المعروضة في القوائم المالية كأساس لاتخاذ القرارات الرشيدة ومواجهة الأزمات.
4. **دراسة الناغي محمود السيد (2016):** هدفت الدراسة إلى بيان واقع وطموح التعليم المحاسبي ومهنة المحاسبة والمراجعة في الدول العربية من خلال المقارنة بين واقع برامج التعليم المحاسبي وما يتطلبه الطموح المتمثل في معايير التعليم المحاسبي الدولية كمرجعية ومن ثم تحديد متطلبات تطبيق التطوير المستهدف، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن التعليم المحاسبي، التدريب المحاسبي ومعايير المحاسبة والمراجعة تمثل الدعائم الرئيسية لمهنة المحاسبة والتدقيق فيما يمثل كل من ميثاق السلوك المهني، تشريعات تنظيم المهنة والتشريعات المرتبطة بالمهنة في المجتمع الدعائم الثلاث المساندة أو المكملة كما توصلت الدراسة أن التعليم المحاسبي في الدول العربية لا يرتقي إلى مستوى الطموح، وأوصت بتشكيل لجنة من بين أعضاء الاتحاد العام للمحاسبين العرب لتطبيق التطوير المستهدف في مجال التعليم المحاسبي في الجامعات مع الأخذ بمعايير التعليم المحاسبي الدولية كمرجعية.
5. **دراسة رشيدة زاوية وعبد المجيد تيمواي (2014):** هدفت الدراسة إلى إبراز أهمية التعليم المحاسبي في الجامعات في ترسيخ الأخلاقيات المهنية للمحاسبة والتدقيق- دراسة حالة الجزائر-، استعملت الدراسة المنهج الوصفي، من خلال التطرق إلى أهمية المهنة والالتزام بأخلاقياتها كما تطرقت إلى معايير التعليم المحاسبي الدولية ومن ثم إبراز الدور الذي تلعبه المؤسسات الجامعية في تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق في

الجزائر. توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها غياب سياسة تكوين حقيقية تعد المحاسب الجزائري للعمل وفق القواعد والمعايير الدولية للمهنة، عدم منطوقية تجميد الدخول إلى المهنة المعتمدة منذ أكثر من عشرة سنوات في ظل محدودية عدد الخبراء الحاسبين ومحافظي الحسابات الذين يتمتعون بمقاييس الكفاءة الدولية إضافة إلى القطيعة المجودة بين الجامعة وبينتها الخارجية وعدم مراعاة تجانس برامج التعليم المحاسبي، وانتهت الدراسة بمجموعة من التوصيات أهمها ضرورة اهتمام القائمين على وضع برامج التعليم المحاسبي في الجامعات الجزائرية بصقل مهارات الطلبة المتعلقة بالالتزام بأخلاقيات المهنة وسلوكياتها الصحيحة، وضرورة استخدام مهارات العرض والاتصال والتواصل والمهارات الشخصية في التعليم المحاسبي وأداء الأدوار بالأخص في القضايا الأخلاقية.

6. **دراسة محمد بن أحمد الجاسر، وعبد الله بن علي الجسيري (2018):** طرح الباحث من خلالها مشكلة دور التعليم المحاسبي في تعزيز أخلاقيات مهنة المحاسبة مع تنامي الاهتمام بها في معايير التعليم المحاسبي الدولية، بسبب ما عرفته المهنة من تجاوزات، هدفت الدراسة إلى التعرف على واقع برامج التعليم المحاسبي من حيث تغطيتها لمتطلبات معيار التعليم المحاسبي الدولي الرابع الخاص بالقيم والأخلاقيات والسلوكيات المهنية، وتقويم دور التعليم المحاسبي في تعزيز أخلاقيات المهنة لدى طلبة المحاسبة، اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي في عرض مقررات الأخلاق ضمن برامج التعليم المحاسبي في الجامعات السعودية ومن ثم تحليل البيانات المجمع من المواقع الإلكترونية لعينة من الجامعات السعودية، وموقع وزارة التعليم العالي باستخدام برنامج الإكسيل، وإبراز مدى تحقيقها لمتطلبات معيار التعليم المحاسبي الدولي الرابع. توصلت الدراسة إلى وجود تفاوت بين برامج بكالوريوس المحاسبة في تطبيق بعض متطلبات المعيار الرابع من معايير التعليم المحاسبية وتمثلت في عدم تطبيق متطلبات أخرى، كما توصلت إلى أن 29 بالمائة من البرامج لا تقدم أي مقررات تعزز القيم الأخلاقية والسلوكيات المهنية.

من أبرز توصيات الدراسة: ضرورة الاهتمام بالمقررات الأخلاقية في برامج المحاسبة طبقاً لمتطلبات معيار التعليم المحاسبي الدولي الرابع خاصة تلك المتعلقة بأخلاقيات مهنة المحاسبة لتهيئة الطلاب للعمل بها.

### 3. العلاقة بين التعليم المحاسبي وأخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق

يتطلب تحديد العلاقة بين التعليم المحاسبي وأخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق، التطرق إلى المفاهيم المتعلقة بكليهما.

#### 3.1. أخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق

##### • مفهوم أخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق

إن استعراض أخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق، يقودنا إلى البدء أولاً بتعريف الأخلاق باعتبارها التصور الأولي لها. فمن الأخلاق نشأة الأخلاقيات وطبقت في مجال العمل فسميت بأخلاقيات العمل وأخلاقيات المهنة وأخلاقيات الوظيفة. (بلغرسة، 2019، صفحة 109)

**الأخلاق Moral لغة:** جمع خلق، وهو السجية والطبع. وفي المعجم الوسيط، الخلق هو "حال للنفس راسخة تصدر عنها الأفعال من خير وشر من غير حاجة إلى فكر وروية." (المعجم الوسيط) أما **الأخلاقيات:** "باللغة الإنجليزية Ethics مشتق من الكلمة اليونانية Ethos، التي تعني "الشخصية". والأخلاقيات متممة لمفهوم الجماليات في مبحث الأكسيولوجيا الفلسفي. تعني الأخلاقيات في الفلسفة السلوك الأخلاقي لدى البشر، وكيف ينبغي عليهم التصرف." (نوبي، 2020، الصفحات 24-25) إن الأخلاقيات لا تقتصر على معرفة السلوك الصائب والخاطئ، ولكن تتعدى ذلك إلى أنها تتضمن أفكار معقدة وتفسيرات ليس فقط في تحديد ما هو الصواب وما هو الخطأ، وإنما معرفة سبب اعتبار الأفعال خطأ وصواب، وقد عرفت الأخلاقيات أيضاً على أنها محاولة إيجاد طريقة لحماية حقوق واحتياجات شخص معين إلى جانب المحافظة على الحقوق، إن الأخلاقيات تهتم بالسلوك الأخلاقي للأشخاص واحتياجات الآخرين. (الطائي، عباس، و بان سيف الدين، 2020، الصفحات 22-23)

ويمكن تقسيم الأخلاقيات إلى أربع مجالات دراسية رئيسية: (نوبي، 2020، صفحة 25)

- **الأخلاقيات العليا:** تتعلق بالمعنى النظري للافتراضات الأخلاقية ومرجعيتها، وكيف يمكن تحديد القيم الحقيقية لها (إن وجدت).
- **الأخلاقيات المعيارية:** تتعلق بالأساليب العملية لتحديد نهج أخلاقي للأفعال.
- **الأخلاقيات التطبيقية:** تتناول كيف يمكن تحقيق النتائج الأخلاقية في مواقف معينة.
- **الأخلاقيات الوصفية:** تعرف أيضاً بالأخلاق المقارنة، وهي دراسة معتقدات الناس فيما يتعلق بالأخلاق.

##### • أخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق

في مجال المحاسبة تكون الأخلاقيات بمثابة مقاييس ومعايير للقيم والسلوكيات الأخلاقية التي تحكم العمل المحاسبي الذي يتم تفيذه في بيئة العمل وهي تمثل مجموعة من المبادئ والمعايير المهنية التي تحدد ما هو صحيح وما هو غير صحيح في عمل المحاسبين. (عثمان و عبد الرحمان، 2016، صفحة 184). ففي سياق المحاسبة ينطوي التعريف الأكثر محدودية على إتباع نهج توجيهي على النحو الذي تجسده مدونات الأخلاقيات للهيئات المهنية. ويقدم تعريف أوسع نطاقاً في تحليل مجال السياسة والاختيار الأخلاقي المتضمن من خلال المكانة البارزة للمحاسبة كغلة للكثير من الخطاب العام والسياسي. (Growthorpe & Blake, 1998, p. 3)

بالرابط بين مفهوم كل من الأخلاق، الأخلاقيات وأخلاقيات مهنة المحاسبة، يتضح أن أخلاقيات مهنة المحاسبة تنطوي على القيم الأخلاقية التي يلتزم بها المحاسبون والمدققون وتتجلى في السلوك الأخلاقي المنتهج عند مواجهتهم لمشكلات أخلاقية تتطلب منهم موقفاً أخلاقياً وذلك وفق ما تمليه مدونة السلوك المهني وبما يحمي مصالح الجهة المستفيدة من خدمات المهنة والمهنة في حد ذاتها.

حيث؛ السلوك الأخلاقي Ethical Behavior هو "السلوك الصائب والخيار السليم الملزم بالمبادئ الأخلاقية وهو عكس السلوك اللاأخلاقي Unethical Behavior الذي لا يخضع للمبادئ الأخلاقية الصحيحة"، أما المشكلة الأخلاقية Ethical Dilemma فتتمثل "الموقف الذي يرتبط بخيارات سلوكية ينجم عنها عواقب سلبية يصعب معها التمييز بين ما هو صحيح أو خطأ." (الطائي، عباس، و بان سيف الدين، 2020، صفحة 171)

##### • أهمية المتطلبات الأخلاقية في المحاسبة

تتبع أهمية المتطلبات الأخلاقية المهنية من العوامل الآتية:

- تكتسب المتطلبات الأخلاقية المهنية أهميتها بسبب ضرورتها لقيام مجتمع خال من العش والخداع واستمراره دون تفضيل المصلحة الشخصية على المصلحة العامة. (رشيدة و عبد المجيد، 2014)
- عدم الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية يهدد سلامة الاقتصاد المحلي والدولي والسلام الاجتماعي. (جمعة، 2015، صفحة 131)
- أهمية توافر ثقة الرأي العام في جودة الخدمة المؤدة من خلال المهنة، وفيما يتعلق بالمحاسب المصرح له فمن الضروري أن يتقن كل من العميل ومستخدمي القوائم المالية في الخدمات التي يؤديها بما فيها خدمة التدقيق ولما كان مستخدمو القوائم المالية لا يستطيعون تقييم أدائه، إما

بسبب عدم تمتع معظمهم بالكفاءة لذلك أو عدم توفر الوقت لديهم لإجراء هذا التقييم فإن ثقة الرأي العام في جودة الخدمات المهنية تزداد عندما يهتم القائمون عليها بوضع معايير للأداء والسلوك لكافة الممارسين. (أرينز و جيمس، 2009، الصفحات 109-110)

#### • قواعد السلوك المهني الأخلاقي للمحاسبين المهنيين

- تعرف قواعد السلوك الأخلاقي على أنها "مجموعة من المبادئ والقواعد التي يتوجب على الأفراد العاملين في أي مهنة كانت إتباعها والعمل بها من أجل المحافظة على شرف تلك المهنة ورفع مستواها." (الغضنفر، 2013، صفحة 56)
- ينبغي على المحاسب أن يلتزم بالمبادئ الأساسية التالية: (حسان، صفحة 7)
- **النزاهة:** أن يكون المحاسب المهني أميناً وصادقاً في جميع العلاقات المهنية والتجارية. ويتضمن ذلك ألا يرتبط اسم المحاسب المهني (محاسب أو مدقق) بقوائم مالية مضللة، أي تحتوي على معلومات خاطئة أو حذف منها بيانات ومعلومات هامة للمستخدمين. (IASCA، 2014، صفحة 290)
- **الموضوعية:** لا يسمح للمحاسب المهني التحيز أو تضارب المصالح أو التأثير المفرط للأخريين لتجاوز الأحكام المهنية أو التجارية.
- **الكفاءة المهنية والعناية اللازمة:** يجب أن يحافظ المحاسب المهني على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب، وأن يؤدي مهامه بكل اجتهاد وعناية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم الخدمة المهنية.
- **السرية:** أن يحترم المحاسب المهني سرية المعلومات التي يحصل عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية، وألا يفصح عن أي من هذه المعلومات لطرف ثالث دون تفويض صحيح ومحدد إلا إذا كان هناك حق أو واجب قانوني أو مهني بالإفصاح عنها.
- **السلوك المهني:** يجب أن يلتزم المحاسب المهني بالقوانين والأنظمة ذات الصلة وأن يتجنب أي عمل يسيء إلى سمعة المهنة.

### 3.2. التعليم المحاسبي المهني

يعرف التعليم المحاسبي على أنه تلك العملية التي من خلالها نؤهل الأفراد ليصبحوا قادرين على ممارسة العمل المحاسبي بكفاءة ومهارة مهنية، ويتمتعون بقدرات كافية لاستخدام تقنيات المعلومات في المجال المحاسبي. (مبسوط و عمار، 2016، صفحة 128)، فالتعليم المحاسبي يعبر كأي نظام آخر عن نظام تتمثل مدخلاته في الأفراد الذين يدخلون برنامجاً تعليمياً محاسبياً حيث يتم تزويدهم بالمعارف الأساسية التي تكون متضمنة في البرامج التعليمية ويمكن القول أن العمل على تمكين هؤلاء الأفراد من مختلف المعارف التي تعتبر مكونات للكفاءة كعملية المعالجة للمدخلات للحصول في آخر مرحلة التعليم إلى مخرجات أو نتائج تعليم تحقق الهدف المرجو من البرنامج التعليمي المطبق.

#### • أهمية التعليم المحاسبي

تتبع أهمية التعليم المحاسبي من الأهمية بها مهنة المحاسبة كلغة مشتركة في عالم الأعمال، وتبرز أهمية التعليم المحاسبي في الوفاء باحتياجات المجتمع من المحاسبة من خلال تهيئة كوادر أكاديمية ومهنية قادرة على سد احتياجات الطلب المتزايد على المحاسبة بما يلبي الاحتياجات المتنوعة ونوعية المعلومات المقدمة. (رشوان، 2018، صفحة 254)، كما يستمد التعليم المحاسبي أهميته من اتساع المجالات الفنية التي تغطيها المعايير المحاسبية وإدخال الطرق الكمية والأساليب الإحصائية في مجال المحاسبة والتدقيق وتوسع استخدام نظم المعلومات الآلية (بودي، 2016، صفحة 35)، إضافة إلى ضرورة توافر القدرة الشخصية في الحكم على كثير من الأمور التي تهتم بها المحاسبة وتقع ضمن العمل المحاسبي مع اتجاه الاهتمام بالمهنة وضرورة توافر الأسس العلمية لتعليمها وممارستها (بن صالح، 2016، صفحة 187)، ويرى محمد السيد الناعى أن التعليم المحاسبي يشكل إحدى الدعائم الأساسية للنهوض بمهنة المحاسبة والتدقيق إلى جانب التدريب المحاسبي ومعايير المحاسبة والتدقيق، في حين يأتي ميثاق السلوك المهني، تشريعات تنظيم المهنة في المجتمع والتشريعات المرتبطة بالمهنة كثلاثة دعائم مساندة ومكملة ويمثل التعليم المحاسبي الدعامة الأولى التي على أساسها يتم استكمال بقية الدعائم. (الناعى، 2016، الصفحات 8-9)، كذلك ترى لجنة المسارات المعنية بالتعليم العالي للمحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية بأن التحول نحو معايير أكثر استناداً على المبادئ يتطلب الاجتهاد الذي يؤدي إلى تغير أكبر في القرارات، وبهذا تزداد أهمية الاجتهاد المسؤول وكذلك السلوك الأخلاقي المتسق مع مسؤوليات مهنة المحاسبة (الأونكتاد، 2013، صفحة 20).

#### • نحو مرجعية دولية للتعليم المحاسبي

لقد كان للنكسات التي أصابت مهنة المحاسبة والتدقيق أثر كبير على تحرك الهيئات المنظمة للمهنة على المستوى الدولي واهتمامها بتعزيز الخلفية التعليمية للمهنيين وقد أسفرت جهود الإتحاد الدولي للمحاسبين في هذا المجال عن معايير التعليم المحاسبي الدولية.

#### • تعريف معايير التعليم المحاسبي الدولية

تعتبر معايير التعليم المحاسبي الدولية بمثابة نماذج توفر إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه الممارسات التعليمية وترشيدها فيما يتعلق بالتعليم المحاسبي، قام بإصدارها مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي IAESB، وهو هيئة تابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC (مزياني، 2018)، أنشئ عام 2005 ليحل محل لجنة التعليم التابعة لنفس الإتحاد (الأونكتاد، 2013، صفحة 6)، تمت مراجعتها عدة مرات وصدرت في صيغتها الأخيرة مع انتهاء نشاط مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي عام 2019 وذلك بصور المعايير في صورتها النهائية المنقحة.

#### أهداف معايير التعليم المحاسبي الدولية

تهدف معايير التعليم المحاسبي الدولية إلى: (IAESB, 2019, p. 8)

- تطوير الكفاءة المهنية للمحاسبين المهنيين الطامحين وتطوير الكفاءة المهنية للمحاسبين المهنيين والحفاظ عليها؛
- تقليص الفروقات الدولية في متطلبات تأدية دور المحاسب المهني؛
- تسهيل الحركة العالمية للمحاسبين المهنيين؛
- توفير مقاييس دولية للممارسة الجيدة في تعليم المحاسبة المهنية.

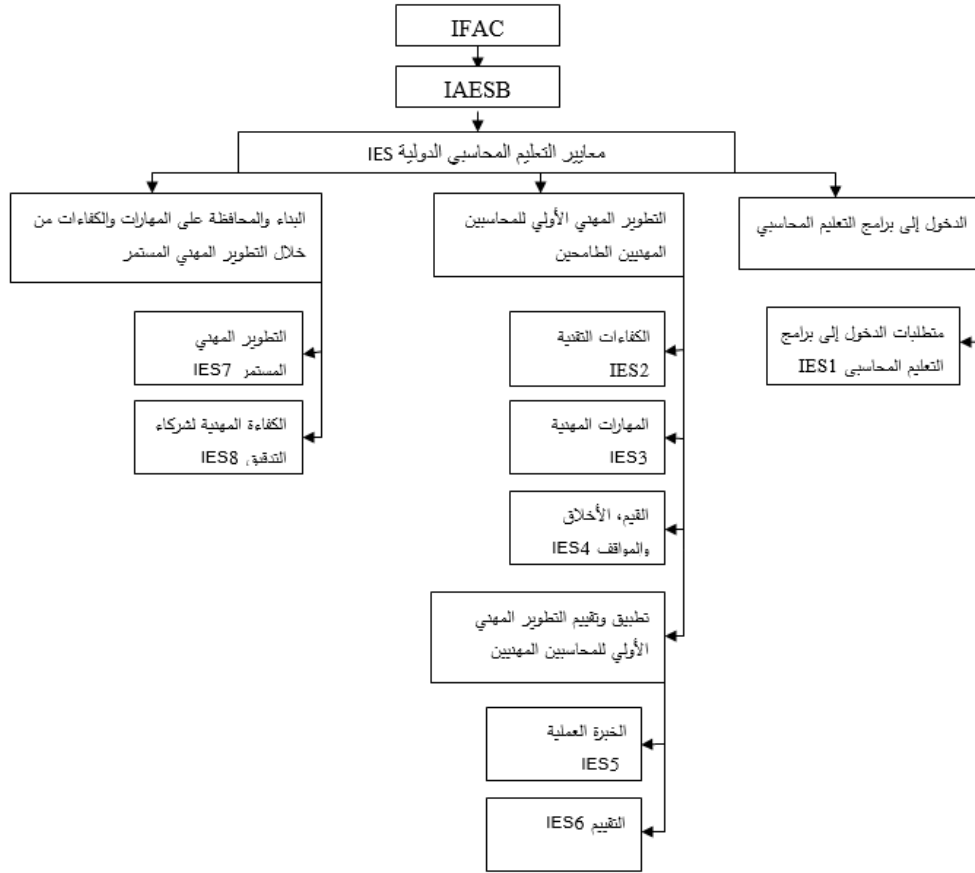
#### • الجهات المعنية بإطار معايير التعليم المحاسبي الدولية

- يخص إطار معايير التعليم المحاسبي الدولية الإتحاد الدولي للمحاسبين، ويعتبر مفيداً للأطراف المعنية الأخرى التي تدعم تعلم وتطور المحاسبين المهنيين والمحاسبين المهنيين الطامحين، وتشمل هذه الجهات المعنية الأخرى: (IAESB, 2019, p. 8)
- الجامعات وأصحاب العمل، والأطراف المعنية الأخرى التي تلعب دوراً في تصميم وتطوير وتقديم وتقييم برامج تعليم المحاسبة المهنية للمحاسبين المهنيين والمحاسبين المهنيين الطامحين؛
- الجهات التنظيمية المسؤولة عن الإشراف على مهنة المحاسبة؛
- السلطات الحكومية المسؤولة عن المتطلبات القانونية والتنظيمية المتعلقة بتعليم المحاسبة المهنية؛
- المحاسبين المهنيين والمحاسبين المهنيين الطامحين الذين يديرون عملية تعلمهم وتطورهم؛
- أي أطراف معنية أخرى تبدي اهتمامها بعمل مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي ومنهجه في إعداد مطبوعات حول تعليم المحاسبة المهنية.

مما تقدم يتضح أن الهيئات غير الأعضاء في الإتحاد الدولي للمحاسبين غير ملزمة بتطبيق معايير التعليم المحاسبي الدولية، ولكن هذه المعايير تعتبر مرجعية يسترشد بها كونها قائمة على المبادئ وتوفر قدرا من المرونة يمكن المؤسسات التي تقدم تعليما مهنيا متخصصا في مجال المحاسبة والجهات التنظيمية من وضع برامج تعليمية تضمن مخرجات تعليمية ذات جودة وبعد دولي وفقا لما تتطلبه البيئة المتغيرة والمستجدات الحديثة في ظل متطلبات العولمة.

#### • محتوى معايير التعليم المحاسبي الدولية

يمكن عرض محتوى معايير التعليم المحاسبي الدولية مختصرة ضمن الشكل الآتي:



الشكل رقم 1. إطار معايير التعليم المحاسبة الدولية IES

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على المعلومات المتوفرة على موقع الإتحاد الدولي للمحاسبين [www.ifac.org](http://www.ifac.org)

### 3.3. موقع أخلاقيات المهنة ضمن معايير التعليم المحاسبي الدولية

أدرج الإتحاد الدولي للمحاسبين البعد الأخلاقي في التعليم ضمن معايير التعليم المحاسبي الدولية في نطاق معيار التعليم المحاسبي الدولي الرابع الموسوم ب: القيم والأخلاقيات والمواقف والذي يشمل المتطلبات في هذا المجال لكل المحاسبين المهنيين الطامحين أو المحتملين الذين يخضعون لبرنامج تعليم محاسبي مهني بتنوع الأدوار التي سيمارسونها مستقبلا. واعتبرها كأحد مواصفات المحاسب المؤهل الذي يتمتع بالكفاءة إلى جانب المعارف المهنية والمهارات الفنية. (الفاكي، 2014، صفحة 119)، ويستعمل مصطلح المحاسب المهني ليشير إلى الفرد الذي يستوفي متطلبات الكفاءة لممارسة الدور المحاسبي الذي اختاره في المهنة، ويطلق على نفس الفرد خلال المرحلة السابقة لتأهيله خلال مرحلة التطوير المهني الأولي تسمية المحاسب المحتمل، ويشير مصطلح التطوير المهني الأولي إلى التعلم والتطوير المحقق من خلال المرور بثلاث مراحل هي: التعليم المحاسبي المهني، الخبرة العملية والتقييم. (جبار و مارية، 2020، صفحة 237).

يدمج المعيار المذكور أعلاه المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة في التعليم المحاسبي المهني، وتوضح هذه المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة عادة خمسة مبادئ أساسية للأخلاقيات وهي: النزاهة، والموضوعية، والكفاءة المهنية، وبذل العناية الواجبة، والسرية والسلوك المهني. (IAESB, 2019, p. 141)، وهي المتطلبات الواردة في الميثاق الدولي لأخلاقيات المحاسبين المهنيين لمجلس معايير أخلاقيات المهنة الدولي IESBA. وقد جاء الاهتمام بالتعليم المحاسبي الأخلاقي كحتمية تقتضيها ضرورة تطوير الحس بالمسؤولية الأخلاقية لدى المحاسبين المستقبليين، تطوير المعايير والمواقف الأخلاقية لديهم، تطوير مهارات حل المشكلات التي لها آثار أخلاقية بالإضافة إلى تطوير حس المسؤولية المهنية أو الالتزامات. (Leung, Barry, Steve, & Beverly, 2005, p. 11)، كما يطرح التعليم والتدريب والخبرة اللازمة كإجراء وقائي لتجنب أو تقليص التهديدات الأخلاقية للمحاسب لمستوى مقبول بحيث لا تؤثر على حكمهم المهني. (IASCA, 2014، صفحة 293)

### 4. الالتزام بأخلاقيات المهنة وأثره على موثوقية المعلومات المتضمنة في القوائم المالية

إن المعلومة المالية المتواجدة في صلب القوائم المالية تهدف إلى مساعدة الأعوان الاقتصاديين الخارجيين عن المؤسسة التي تعد حسابات للمعنيين باتخاذ القرارات التي تخص المؤسسة، ونطاق الأشخاص الخارجيين المهتمين بالمؤسسة واسع جدا؛ حيث يضم المساهمين، المقرضين، الأجراء، الموردون، أصحاب

الحقوق، الدولة والجماعات المحلية، السلطات التنظيمية، الإدارة الجبائية، والجمهور، أي المجتمع بصفة عامة. لكن المعضلة تكمن في مدى تجانس الاحتياجات ومدى إرضاء الجميع بنفس النمط من الحسابات (Gélard, 2009, p. 40).

في الوقت الحاضر أصبحت وجهة نظر مستخدمي التقارير المالية هي وجهة النظر السائدة التي تتحدد من خلالها أهداف المحاسبة، وهو ما يعرف بالاتجاه النفعي أو اتجاه فائدة المعلومة في اتخاذ القرارات الذي يرى مؤيدوه بان الوظيفة الرئيسية للتقارير المالية وطبيعة المعلومات التي يجب أن تحتويها إنما يعتمد على المعلومات التي يحتاجها مستخدمو هذه التقارير، وهذا يتطلب القضاء على أي تعارض بين ما هو مطلوب من معلومات وبين ما هو ممكن تحقيقه. (جربوع، 2014، صفحة 22)، ولعل أزمه الثقة التي عرفتها مهنة المحاسبة والتدقيق جراء الأزمات المتتالية جعلت القائمين عليها يركزون على خصائص المعلومات التي توفرها ومنها خاصية الموثوقية، التي يعرفها FASB في مسرد المصطلحات ضمن قائمة المفاهيم 2 كجودة المعلومة التي تضمن أن المعلومة خالية من الخطأ أو التحيز وتمثل بأمانة ما تدعي تمثيله وذلك بصفة معقولة (Johnson, 2005, p. 1).

وفي نفس السياق، ورد في الإطار التصوري لإعداد وعرض القوائم المالية لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية أنه حتى تكون المعلومة المالية موثوقة وجب أن تعبر بصديق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي حدثت في المنشأة والظواهر الواجب أن تعبر عنها وتصورها، وحتى يتحقق هذا يجب أن تكون كاملة، ومحيدة وخالية من الأخطاء. ولا يتوقع تحقق هذه الصفات بالكامل لكن المقصود أن تتحقق لأقصى قدر ممكن. (حميدات، 2014، صفحة 12)، وتعتبر القابلية للتحقق خاصية معززة للتمثيل الصادق أيضا. (حميدات ج، 2019، صفحة 11).

- **الصدق في العرض (التمثيل الصادق): Representational Faithfulness** يعني هذا المفهوم وجود مطابقة أو اتفاق بين الأرقام والأوصاف المحاسبية والموارد والأحداث التي تتجه إليها، فعندما يبين مثلا أن القوائم المالية تبرز مبيعات شركة قدرها بليون دولار في حين أن المبيعات الفعلية 800 مليون فقط، فإن هذه القوائم تكون غير صادقة في العرض لأن المعلومات الواردة فيها لا تمثل ما حدث بالفعل. (كيسو وجبري، صفحة 70)

- **الحياد أو الخلو من التحيز: Neutrality or Free from bias** يقصد أن تكون المعلومة المالية غير منحازة لجهة ما تستفيد منها لمصلحتها سواء كانت الإدارة أو أي جهة أخرى. (الجبري، 2017، صفحة 85)، ولا تتأثر بطباع وسلوك منتجها. (الحميد، 2009، صفحة 116)

- **الكمال:** يعني هذا المفهوم أن تعبر المعلومات المالية عن كافة المعلومات الضرورية لفهم مستخدمي المعلومات الأحداث التي يتم التعبير عنها، بما في ذلك المعلومات الوصفية والتوضيحية.

- **الخلو من الأخطاء: Free from errors:** ألا يكون هناك أخطاء أو حذف في وصف أو بيان طبيعة الأحداث الاقتصادية، ولا يوجد أخطاء في عملية معالجة المعلومات المعلن عنها". (حميدات ج، 2019، صفحة 11)

- **القابلية للتحقق: Verifiability:** إن الهدف من التحقق هو إعطاء درجة من الإشارة لضمان أن المقاييس المحاسبية تمثل ما ينبغي أن تمثله، والقابلية للتحقق لديها ثلاث جوانب رئيسية تتمثل في إجماع بين المراقبين، تأكيد التطابق مع الأحداث الاقتصادية والتحقق المباشر مقابل التحقق غير المباشر (Johnson, 2005, p. 2). ويتحقق هذا المفهوم عند حدوث درجة عالية من الاتفاق بين عدد من الأفراد القائمين بالقياس والذين يستخدمون نفس طريقة القياس، كأن يصل عدد من المدققين إلى نفس النتيجة بخصوص عدد من القوائم المالية، وفي حال وصول أطراف خارجية إلى نتائج مختلفة باستخدام نفس طرق القياس، فإن القوائم المالية تكون غير قابلة للتحقق منها ولا يمكن للمدققين إبداء الرأي فيها. (كيسو وجبري، صفحة 70)

ويؤكد الشيرازي أن الثبات والاتساق المطلوب في تطبيق الطرق والأساليب المستخدمة في القياس وفي عرض المعلومات المتضمنة في القوائم المالية يجعلها تتميز بصفة قابلية المقارنة Comparability، هذه الأخيرة تعد خاصية متداخلة مع كل من خاصيتي الملاءمة والموثوقية. (الشيرازي، 1990، صفحة 196)

#### - نماذج فضائح أخلاقية عالمية في مجال المحاسبة والتدقيق وأثرها على موثوقية المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية

إن طبيعة عمل المحاسبين بتنوع الأدوار التي يؤديونها تضعهم في مكانة خاصة من الثقة، وينظر إلى كل واحد فيهم عموما على أنه مراقب عام حيث يتوقع منهم الالتزام بمعايير عالية من السلوك الأخلاقي لأن القرارات بشأن المعلومات التي يقدمونها يمكن أن تؤثر بشكل جوهري على مصير أي من أصحاب المصلحة أو جميعهم. (Growthorpe & John, 1998, p. 149)، لكن الفضائح الأخلاقية التي عرفتها بيئة الأعمال جعلت مهنة المحاسبة والتدقيق محل اتهامات وتساؤلات حول المعلومات التي توفرها، والجدول أدناه يوضح نماذج عن الفضائح الأخلاقية وعلاقة المحاسبة بها وتأثيرات ذلك على موثوقية المعلومات المالية.

جدول 1. نماذج عن فضائح أخلاقية في مجال المحاسبة والتدقيق وتأثيراتها على موثوقية المعلومات الواردة في القوائم المالية

الفضيحة الأخلاقية	الوصف	الغرض	علاقة المحاسبة بالفضيحة	العلاقة بخاصية الموثوقية
شركة زيروكس Xerox	تلاعب مديري الشركة ومحاسبينا ومدققينا بالقياس المحاسبي وعموض الإفصاح	تغطية الخسائر وتلميع صورة الشركة في السوق المالي	- تعديلات محاسبية جهرية للقوائم المالية للأعوام 1998م، 1999م، 2000م في القوائم المالية للشركة في 2001/06/31م؛ - أخطاء في المعالجات المحاسبية لعمليات الشركة في المكسيك، أعلنت الشركة عن اكتشافها في 2016/06/16؛ - تلاعب بالمعالجات المحاسبية خاصة في احتساب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها وأخطاء جهرية في تطبيق شروط تصنيف العقود الإيجارية؛ - إعادة تقييم الأصول غير الملموسة لبعض الشركات التابعة بهدف تضخيم قيمة الاستثمارات بتواطؤ المديرين والمحاسبين وتحت موافقة المدققين.	معلومات لا تمثل الأحداث بصديق ما أعدت لتمثيله بسبب عدم كفايتها (ليست كاملة)، المساس بحيادية المعلومة التي أعدت لخدمة طرف على حساب آخر وذلك باستغلال تعدد بدائل القياس واستعمالها دون أساس علمي، احتواء المعلومات على أخطاء جهرية بسبب المعالجات الخاطئة، كما أن التحقيقات التي مست القوائم المالية أثبتت عدم الوصول إلى نفس النتائج كما هو الحال بالنسبة لشركة إيزون التي تولى التدقيق فيها مكتب Arthur Andersen
إيزون Enron	اتخاذ قرارات خاطئة وخاسرة من طرف مديري الشركة وارتكاب أخطاء إستراتيجية	استغلال الوحدة المحاسبية لأغراض خاصة ودرء الإفلاس	- استغلال عدم وضوح المعايير وتعدد خيارات القياس والإفصاح خاصة في تقييم الأصول في تحديد قيم الأصول غير الملموسة والأدوات المالية المعقدة للاستمرار في إخفاء الحقائق؛ - قيام مدققي الشركة بإرسال تأكيدات مغلوطة حول سلامة إنشاء وحدات تابعة للشركة قام المدقق نفسه بترتيب إنشائها؛ - قيام مدققي الشركة بالتغاضي عن الممارسات الخاطئة.	معلومات لا تمثل الأحداث بصديق ما أعدت لتمثيله بسبب عدم كفايتها (ليست كاملة)، المساس بحيادية المعلومة التي أعدت لخدمة طرف على حساب آخر وذلك باستغلال تعدد بدائل القياس واستعمالها دون أساس علمي، احتواء المعلومات على أخطاء جهرية بسبب المعالجات الخاطئة، كما أن التحقيقات التي مست القوائم المالية أثبتت عدم الوصول إلى نفس النتائج كما هو الحال بالنسبة لشركة إيزون التي تولى التدقيق فيها مكتب Arthur Andersen

موظف في العالم			
أزمة الرهن العقاري	عدم وجود موثوقية في المعلومات المالية التي تستند إليها عملية اتخاذ القرار	قيام المستثمرين والمقرضين باتخاذ قرارات خاطئة بسبب استخدام معلومات غير كاملة أو غير صحيحة	- انتشار الفساد المحاسبي وإتباع قواعد وأساليب محاسبية غير علمية وغير مهنية؛ - تقديم معلومات مالية غير كافية وغير ملائمة، لا يمكن الاعتماد عليها أو الوثوق بها عند اتخاذ القرارات المالية.

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على (الحميد، 2009)، (Colasse, 2005, pp. 2-3)، (القاضي وحمدان، 2012-2013، صفحة 86)، (اسكندر وعصام، 2016، صفحة 100).

إن الأزمات والفضائح العالمية في عالم الأعمال بينت كيف أن كفاءة الأسواق المالية مبنية على افتراض الثقة والسلوك الأخلاقي لمدراء الشركات، وبعض الأزمات المالية كانت كنتيجة للأخطاء المنهجية بالأصح حدثت بسبب أخطاء في الحكم، فكانت النتيجة انهياراً واضحاً في اعتقاد المجتمع بأن المحاسبين يعملون من أجل المصلحة العامة. (Jackling, et al., 2007, pp. 929-930)، وهذا ما جعل المنظمات المهنية تتحرك من أجل إعادة الثقة والمصادقية لهذه المعلومات وللمهنة نفسها، فقد شكل الإتحاد الدولي للمحاسبين قوة عمل Task Force في أكتوبر من عام 2002 وأصدرت تقاريرها عام 2003، بعنوان "إعادة بناء الثقة العامة في التقرير المالي"، كما قامت لجنة بورصة الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية SEC بإصدار تشريعات حول استقلالية مدقق الحسابات والإفصاح عن الخدمات غير المهنية، إضافة إلى قانون Sarbanes Oxley الذي حدد دور الأطراف المشاركة في عملية التقرير المالي في استعادة الثقة بالمعلومات المحاسبية. (العجمي، 2011، الصفحات 58-59)، تهدف القواعد التي وضعت لتنظيم سلوك المحاسبين والمدققين إلى الارتقاء بالمهنة وتدعيم الثقة في نفوس المعنيين بخدماها، كما تهدف إلى تنمية الوعي الأخلاقي لدى المهنيين لتحقيق الدقة والموثوقية في المعلومات التي تحتويها القوائم المالية. (الغضنفر، 2013، صفحة 56). وينعكس هذا التوجه في النهج الشامل المرتكز على مفهوم المحاسب المستقبلي الذي اتبعه الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC في التعليم المحاسبي من خلال تطوير معايير التعليم المحاسبي الدولية بما يضمن القيم والأخلاق والمواقف المهنية في إطار تطوير الكفاءة المهنية والمحافظة عليها. ويرى الطائي وبن سيف الدين أن الافتقار إلى الأخلاقيات في عصر العولمة يعتبر كارثة ما لم يعالج هذا الأمر في المدارس، وأكد أن دراسة الأخلاقيات إنما هي دراسة للواقع الذي يفرض نفسه وليس دراسة للأولويات المختارة، وهي دراسة علمية لا تحدها حدود ثقافية ولا مادية. (الطائي، عباس، وبن سيف الدين، 2020)، فالتعليم المحاسبي الأخلاقي الفعال هو التعليم الذي يمكن الخريجين من إتباع خطوات في عملية التحول الأخلاقي في اتخاذ القرار مستقبلاً والتي حددت في الخطوات التالية: الاعتراف بوجود موقف أو تهديد أخلاقي، البحث عن حل أخلاقي من خلال تحديد العناصر الأساسية للموقف، تحديد البدائل وبيان الوزن النسبي لكل منها على الأطراف المختلفة ليأتي كخطوة أخيرة اختيار أفضل بديل أخلاقي يراعي المصلحة العامة بعد مراعاة كل النتائج. (كيسو وجيري، الصفحات 49-50).

## 5. النتائج ومناقشتها

- من خلال الدراسة النظرية المعتمدة على الأدبيات السابقة، وتحليل بعض نماذج الفضائح الأخلاقية التي كان لها الأثر البالغ على المساس بسمعة مهنة المحاسبة والتدقيق وموثوقية المعلومات الصادرة عنها، وما تلاها من تحركات في شكل تقارير وقوانين على الصعيد الدولي، تم التوصل إلى النتائج الآتية:
- إن الاهتمام المتزايد بالتعليم المحاسبي بصفة عامة والتعليم المحاسبي الأخلاقي بصفة خاصة جاء كنتيجة حتمية لأزمة الثقة التي عرقتها مهنة المحاسبة والتدقيق وتواطؤ المهنيين في الفضائح المالية التي هزت سوق الأعمال، فتوالي الفضائح الناتجة عن الممارسات التي أخلت بخصائص المعلومة المحاسبية كأداة تبنى على أساسها قرارات أصحاب المصلحة جعل أصابع الاتهام توجه إلى الهيئات المهنية القائمة على وضع المعايير، والجهات المسؤولة عن إعداد القوائم المالية والتي يبرز المحاسب كواجهة لها ومسؤوليتها في اختيار بدائل قياس على أساس غير علمي معد لخدمة طرف على حساب الآخر، مع عدم الإفصاح عن المعلومات في شكلها الكامل، إضافة إلى الجهة المسؤولة عن إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية التي سمحت بتمرير قوائم مالية مضللة لا تعبر بصدق عن واقع الأحداث، مما أدى إلى اتخاذ قرارات خاطئة سواء من قبل المستثمرين أو المقرضين وغيرهم من أصحاب المصلحة، ما لبثت أن برزت نتائجها في شكل أزمات وفضائح امتد صداها عبر الحدود ليمس بسمعة المهنة ومكانتها، لينعكس ذلك في شكل تضال ثقة المجتمع الدولي فيها، وباعتبار المهنة تتأثر وتؤثر في المجتمع كونها تهدف إلى خدمة المصلحة العامة فقد برزت الحاجة إلى تعزيز ممارسات محاسبية تتجزم ما يجب أن يلتزم به المحاسب لإضفاء الموثوقية على المعلومات التي يقدمها لأصحاب القرار، وهنا برز التعليم المحاسبي الأخلاقي كأحد الحلول ذات الرؤية الإستراتيجية لما له من دور في تشكيل مفهوم للمحاسب المستقبلي المبني على إعداد محاسبين مؤهلين لمواجهة التهديدات المحتملة والحد من ظهور خريجين معرضين لارتكاب الفضائح الأخلاقية عند ممارسة أدوارهم المختلفة في مجال المهنة؛ فالأهمية التي يجب أن تعطى للتعليم الأخلاقي للطلبة الذين يدخلون برنامجاً تعليمياً محاسبياً متخصصاً لا يقل أهمية عن دراسة وتدعيم الأخلاقيات كجزء من التطوير المهني المستمر لما يتضمنه هذا الإجراء من تعزيز القاعدة التعليمية الأخلاقية للمحاسب بشكل استباقي، وهذا يتفق مع ما توصلت إليه دراسة (Jackling، وآخرون، 2007)؛
  - لا يقتصر التعليم المحاسبي الأخلاقي على الخلق في أصله، وإنما يتعداه إلى التعليم المحاسبي الأخلاقي المتخصص لغرض تحسين السلوك والمواقف للمحاسبين الطامحين وإعدادهم لمواجهة التهديدات الأخلاقية التي تواجههم عند دخولهم عالم المهنة وكيفية التعامل معها وتحمل مسؤولياتهم الأخلاقية بما يحفظ سمعة المهنة ويحافظ على هدفها في خدمة الصالح العام، فلا يكفي أن يميز المحاسب كفرد بين ما هو صواب وما هو خطأ وإنما يجب أن ينعكس ذلك في السلوك الذي يتبعه عند أدائه لمهنته، هذا السلوك الذي لا يرتبط فقط به كشخص وإنما ينطلق من مقتضيات المهنة التي يمثلها ليصل إلى تلبية حاجات ومصالح الأطراف التي تتلقى الخدمة، وهو ما يتطلب منه الامتثال للمعايير والأنظمة المرجعية بما في ذلك المعايير الأخلاقية. إن إدراج قواعد السلوك المهني الأخلاقي للمحاسبين في برنامج المسار التعليمي لهم وبالمامهم الواسع والعميق بالمفاهيم المتعلقة بالنزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية اللازمة والسرية، وتدريبهم عليها بمواقف وحالات ذات صلة تحاكي الواقع وتتيح مناقشات استباقية حول كيفية حل المشكلات والتصرف في ظل مواقف قد يتعرضون لها لاحقاً أثناء ممارستهم لأدوارهم في بيئة العمل من شأنه أن يمكنهم مستقبلاً من توظيف المعارف المكتسبة في المجال الأخلاقي بما يمنحهم القدرة على المفاضلة بين المواقف بعملية فكرية منظمة، مؤسسة وهادفة تنعكس على مواقفهم وسلوكياتهم بما يثبت الكفاءة المهنية المطلوبة والمتوقعة منهم ببعديها المعرفي والأدائي لتبرز في شكل مزيج متكامل من المهارات الفنية والتقنية والقيم والأخلاق والمواقف المهنية، وفي هذا المجال تتوافق نتائج الدراسة مع سياق النتائج المتوصل إليها في دراسة كل من (Colasse، 2005)، (Jackling، وآخرون، 2007)، (رشيدة و عبد المجيد، 2014)، (الجاسر و عبد الله، 2018) و (الناعي، 2016)؛
  - تمتد أبعاد التعليم المحاسبي الأخلاقي إلى تعزيز القاعدة التعليمية لممارسي المهنة في هذا السياق؛ فالتعليم المحاسبي الأخلاقي يؤثر على السلوكيات التي يتبناها المحاسبين عند إعدادهم القوائم المالية ومراعاة المصلحة العامة عند مواجهتهم لضغوط الإدارة المحتملة بما يوجه القوائم المالية لأغراض أخرى، خصوصاً إذا علمنا أن الدور الحديث للمحاسب وخلافاً للدور التقليدي المنحصر في إعداد القوائم المالية، يؤهله للمساهمة في عملية اتخاذ القرار، ولا شك أن المعرفة والاتجاه التعليمي الأخلاقي السليم سيجعل منه طرفاً ساعياً لتزويد الإدارة بالتقنيات الصحيحة

والأسس السليمة من أجل إعداد قوائم مالية تراعى فيها صحة، كمال وحياد المعلومات المتضمنة فيها، وتمثل بصدق الأحداث الواقعة. كما يساهم التعليم المحاسبي الأخلاقي في تقويم سلوك المدققين بخصوص المصادقة وتكوين الرأي في عدالة القوائم المالية، وقد أوضحت دراسة (اسكندر و عصام، 2016) أثر الأزمة المالية العالمية 2008 على مستقبل المعلومة المحاسبية دون الربط بين هذا الأخير وتعزيز القاعدة التعليمية للمهنيين فيما يخص المجال الأخلاقي؛

- يمتد البعد الاستراتيجي للتعليم المحاسبي الأخلاقي في النظرة المستقبلية لمهنة المحاسبة وموثوقية المعلومات التي توفرها لغرض اتخاذ القرارات؛ حيث أن الارتباط الوثيق بين التعليم والأخلاقيات من جهة وبين الالتزام بالأخلاقيات والسلوك المهني وموثوقية المعلومات الواردة في القوائم المالية من جهة أخرى، يجعل التعليم المحاسبي الأخلاقي له تأثير كبير على الممارسات بما يحقق موثوقية المعلومة المعدة من خلال تقديم ممارسين مهنيين مؤهلين لهذا الغرض، وهو الهدف الذي يسعى الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى تحقيقه من خلال نهجه الشامل والمتكامل في إعداد وتطوير معايير التعليم المحاسبي الدولية بمقاييس دولية والسعي إلى تطبيقها، وهنا تتفق نتائج الدراسة بخصوص اعتماد معايير التعليم المحاسبي الدولية كمرجعية مع دراسة (الناغى، 2016)، لكن تختلف بشأن اعتبار ميثاق السلوك المهني كدعامة مساندة للنهوض بمهنة المحاسبة والتدقيق، حيث ينبغي إدراج الأخلاقيات في مضمون التعليم المحاسبي وهو ما تعتمد وتوصي به معايير التعليم المحاسبي الدولية، وإدماج الأخلاقيات في التعليم المحاسبي في الجامعات تصبح ضمن الدعائم الرئيسية للنهوض بمهنة المحاسبة والتدقيق؛
- يساهم التعليم المحاسبي الأخلاقي في تقليص فجوة التوقع الناجمة عن التوقعات المعقولة لمستخدمي القوائم المالية بخصوص مصداقية وموثوقية المعلومات التي تقدمها مهنة المحاسبة والتدقيق لغرض اتخاذ القرارات، وهذا بتحسين أداء المحاسبين بمختلف أدوارهم والمدققين بصفة خاصة من خلال تحسين كفاءتهم المتعلقة بالجانب الأخلاقي للمحافظة على ثقة المجتمع؛
- يعتبر إدراج البعد الأخلاقي في التعليم المحاسبي نهجا لتدعيم تطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية القائمة في أساسها على المبادئ والاجتهاد بما يحقق الخصائص النوعية للمعلومة المالية المتضمنة في القوائم المالية وبالأخص خاصية الموثوقية، فضلا عن كون الجهة المصدرة لمعايير التعليم المحاسبي الدولية هي نفسها الجهة المسؤولة عن إصدار معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، لا شك أن تبني أي بلد لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية يتيح له إمكانية تكييفها مع التنظيمات المعمول بها وخصوصية البيئة المحلية، لكن سلامة الممارسات المحاسبية بما يتمشى مع القوانين والتنظيمات المعمول بها واحترامها لن تمنع من الاجتهاد بما يحقق أفضل معلومة محاسبية لاتخاذ القرار نظرا للمرونة التي تميز المحاسبة، وهذا يفتح المجال أكثر للمواقف المهنية التي تبنى على أساس القيم والمبادئ إضافة إلى احترام القوانين والمعايير ذات الصلة، وفي هذا الصدد يتيح تعدد بدائل القياس أكثر من خيار يتم إعداد الحسابات على أساسه، وفي غياب قواعد محددة يبقى اختيار البديل الأنسب الذي يرتكز على أساس علمي سليم محتكم لاعتماد المحاسب على قيمه وأخلاقياته التي تغلق في حال سلامتها المجال أمام السبل التي من شأنها أن تختار بديل لا يقود إلى توفير أفضل معلومة، كما أن غياب نموذج موحد وملزم للإفصاح قد يجعل معدي المعلومة يتفاوتون في الإفصاح الكامل عن المعلومات الجوهرية المؤثرة في عملية اتخاذ القرار، وتجدر الإشارة هنا أنه في مثل هذه المواقف يكون للقاعدة التعليمية الأخلاقية دور بارز في تحديد اتجاه المحاسبين للممارسات التي توفر أفضل معلومة من حيث المصداقية والموثوقية من عدمه

## 6. الخاتمة

أخذ الاهتمام بالأخلاقيات في مجال المحاسبة والتدقيق مجراه بشكل متزايد جراء الفضائح المالية التي مست قطاع الأعمال وتبعاتها من فقدان الثقة بشكل كبير في المعلومات المالية المعدة من طرف الإدارة والمحاسبين والمصادق عليها من طرف المدققين، مما جعل مستقبل المهنة والثقة فيما تقدمه من معلومات لغرض اتخاذ القرارات على المحك. وهذا ما أدى إلى زيادة تركيز الاتجاه الدولي على التعليم المحاسبي وبالأخص التعليم الأخلاقي قصد تعزيز القاعدة التعليمية للمهنيين المستقبليين.

جاءت الدراسة بهدف إبراز العلاقة بين التعليم المحاسبي وأخلاقيات المهنة من جهة، وعلاقة الالتزام بأخلاقيات المهنة وموثوقية المعلومات المتضمنة في القوائم المالية من جهة أخرى، وذلك بهدف بيان بعد إدراج تعليم الأخلاقيات في مجال المحاسبة للمحاسبين المهنيين الطامحين في تدعيم موثوقية المعلومات المتضمنة في القوائم المالية، ومن هذا المنطلق طرحت الإشكالية الآتية:

### ما هي أبعاد التعليم المحاسبي الأخلاقي في تدعيم موثوقية المعلومات المتضمنة في القوائم المالية؟

للإجابة على الإشكالية المطروحة بشكل مبني تم وضع فرضيات، وبعد استعراض مختلف جوانب الموضوع، توصلت الدراسة أثناء اختبار الفرضيات إلى النتائج الآتية:

- **الفرضية الأولى** المتمثلة في أن التعليم المحاسبي يساهم في تعزيز القاعدة الأخلاقية للمحاسبين، توصلت الدراسة إلى أن التعليم المحاسبي الأخلاقي يساهم في إعداد المحاسبين الطامحين لمواجهة التهديدات التي قد تعترضهم في بيئة والتصرف بما هو صواب حسب ما تمليه قواعد المهنة، ومنه الفرضية الأولى صحيحة.
- **الفرضية الثانية** المتمثلة في أن عدم الالتزام بأخلاقيات المهنة يمس بموثوقية المعلومات الواردة في القوائم المالية، توصلت الدراسة أن عدم التزام المحاسبين بالأخلاقيات يجعلهم يخلون بخصائص المعلومة الموثوقة المتمثلة في التمثيل الصادق، الحياد، الكمال، الخلو من الأخطاء، والقابلية للتحقق بالإضافة إلى بعض الخصائص الأخرى المتداخلة، وبالتالي فالفرضية الثانية صحيحة.
- فيما يخص **الفرضية الثالثة** المتمثلة في أن إدراج الأخلاقيات في التعليم المحاسبي يساهم في تدعيم موثوقية المعلومات المتضمنة في القوائم المالية، أظهرت الدراسة أنه كنتيجة منطقية للصلة بين أخلاقيات المهنة والتعليم المحاسبي حيث أدرج الاتحاد الدولي للمحاسبين المتطلبات الأخلاقية ضمن معايير التعليم المحاسبي الدولية، وتأثير الممارسات والسلوكيات الأخلاقية سلبا على موثوقية المعلومات المالية، فإن التعليم المحاسبي الأخلاقي له بعد هام في تدعيم موثوقية المعلومات المالية الموجهة للمصلحة العامة لما يساهم به من تعزيز القيم والأخلاقيات للمحاسبين، ومنه الفرضية الثالثة محققة.

## 7. الاقتراحات

انطلاقا من الطرح المقدم والنتائج المتوصل إليها، توصلت الدراسة إلى الاقتراحات الآتية:

- الأخذ بمعايير التعليم المحاسبي الدولية كمرجعية في إعداد ببرامج التعليم المحاسبي في المؤسسات التعليمية المتخصصة كونها تتيح إدماج المتطلبات الدولية للممارسات الجيدة؛
- الاهتمام بالتعليم المحاسبي الأخلاقي المتخصص من خلال إدراج تعليم أخلاقيات المهنة بشكل مستقل مع تدريب الطلبة الذين يمثلون محاسبين مهنيين طامحين على الحالات الواقعية وإخضاعهم لاختبارات تحفز المواقف الأخلاقية؛



