



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم الاقتصادية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية

التخصص: محاسبة



الحد من الممارسات غير الأخلاقية في مهنة

المحاسبة من خلال التعليم المحاسبي

- دراسة ميدانية -

تحت إشراف الدكتورة :

* رشيدة خالدي

من إعداد الطالبات:

• رندة فرج

• مريم ونيسي

لجنة المناقشة

الاسم و اللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
هشام غربي	دكتور محاضر	حمه لخضر الوادي	رئيسا
رشيدة خالدي	دكتورة محاضرة	حمه لخضر الوادي	مشرفا ومقرا
بشير زبيدي	دكتور محاضر	حمه لخضر الوادي	مناقشا

السنة الجامعية: 2019/2018

فهرس المحتويات

	العنوان
	الإهداء
	الشكر
	الملخص
	الفهرس
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الملاحق
أ	المقدمة العامة
الفصل الأول: التعليم المحاسبي (الجانب النظري)	
06	تمهيد الفصل
07	المبحث الأول: ماهية التعليم المحاسبي
07	المطلب الأول: مفهوم التعليم المحاسبي وعناصره
07	الفرع الأول: مفهوم التعليم المحاسبي
08	الفرع الثاني: عناصر التعليم المحاسبي
09	المطلب الثاني: أهمية وأهداف التعليم المحاسبي
09	الفرع الأول: أهمية التعليم المحاسبي
11	الفرع الثاني: أهداف التعليم المحاسبي
13	المطلب الثالث: أدوات التعليم المحاسبي وأساليبه
13	الفرع الأول: أدوات التعليم المحاسبي
14	الفرع الثاني: أساليب التعليم المحاسبي
17	المبحث الثاني: المعايير الدولية للتعليم المحاسبي
17	المطلب الأول: ماهية المعايير الدولية للتعليم المحاسبي
17	الفرع الأول: مفهوم المعايير الدولية للتعليم المحاسبي
17	الفرع الثاني: أهمية المعايير الدولية للتعليم المحاسبي
19	الفرع الثالث: أهداف المعايير الدولية للتعليم المحاسبي
19	المطلب الثاني: عرض المعايير الدولية للتعليم المحاسبي

فهرس المحتويات

29	المطلب الثالث: مهارات التعليم المحاسبي وفق المعايير الدولية
31	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: دور التعليم المحاسبي في الحد من الممارسات غير أخلاقية لمهنة المحاسبة	
33	تمهيد الفصل
34	المبحث الأول: الممارسات الأخلاقية لمهنة المحاسبة
34	المطلب الأول: ماهية الممارسات الأخلاقية لمهنة المحاسبة
34	الفرع الأول: تعريف أخلاقيات مهنة المحاسبة
35	الفرع الثاني: الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة
35	الفرع الثالث: مصادر أخلاقيات مهنة المحاسبة
36	المطلب الثاني: المبادئ والعوامل المؤثرة في أخلاقيات مهنة المحاسبة وتهدداتها
36	الفرع الأول: المبادئ الأساسية للأخلاقيات مهنة المحاسبة
38	الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في سلوك أخلاقيات مهنة المحاسبة
39	الفرع الثالث: تهديدات الالتزام بالمبادئ الأساسية للأخلاقيات المهنة
39	المطلب الثالث: العلاقة بين أخلاقيات مهنة المحاسبة والممارسات المحاسبية
40	المبحث الثاني: الممارسات غير أخلاقية لمهنة المحاسبة
40	المطلب الأول: ممارسة المحاسبة الإبداعية من طرف المحاسبين
40	الفرع الأول: المحاسبة الإبداعية في الإفصاح
45	الفرع الثاني: المحاسبة الإبداعية في التوقيت
48	الفرع الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية في التقدير
50	الفرع الرابع: أساليب المحاسبة الإبداعية في التصنيف والعرض
51	المطلب الثاني: اثر التعليم المحاسبي في الحد من الممارسات غير أخلاقية لمهنة المحاسبة
51	الفرع الأول: الحد من أثار من الممارسات غير أخلاقية في قائمة الدخل
52	الفرع الثاني: الحد من أثار الممارسات غير أخلاقية في قائمة المركز المالي
55	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية (الجانب التطبيقي)	
57	تمهيد الفصل
58	المبحث الأول: إطار المنهجي للدراسة الميدانية
58	المطلب الأول: منهج، مجتمع وعينة الدراسة

فهرس المحتويات

59	المطلب الثاني: بناء أداة الدراسة
60	المطلب الثالث: أدوات مستخدمة بتحليل نتائج الاستبيان
61	المبحث الثاني: دراسة وتحليل نتائج الاستبيان
61	المطلب الأول: اختبار ثبات وصدق الاستبيان وعرض الخصائص العامة لعينة الدراسة
67	المطلب الثاني: تحليل الأسئلة الواردة في الاستبيان
78	المطلب الثالث: النتائج المستخلصة من تحليل واختبار الفرضيات
85	خاتمة الفصل الثالث
87	الخاتمة العامة
91	قائمة المراجع
95	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
59	النتائج الإحصائية للاستثمارات استبيان الموزع	(1-3)
62	درجة الارتباط الكلية للمحاور	(2-3)
63	معامل الثبات الكلي	(3-3)
63	توزيع العينة حسب متغير العمر	(4-3)
64	توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي	(5-3)
65	توزيع العينة حسب متغير الوظيفة	(6-3)
66	توزيع العينة حسب متغير الخبرة المهنية	(7-3)
67	اداة جمع البيانات وفق مقياس لكرت الخماسي	(8-3)
68	الميزان التقديري وفق لمقياس لكرت الخماسي	(9-3)
69	عرض البيانات المتعلقة بالتعليم المحاسبي	(10-3)
73	عرض البيانات المتعلقة بالمعايير الدولية للتعليم المحاسبي	(11-3)
76	عرض البيانات المتعلقة بالممارسات الأخلاقية وغير أخلاقية لمهنة المحاسبة	(12-3)
78	اختبار توزيع الطبيعي للمحاور الثلاثة بمعامل كولموكروف سميرنوف	(13-3)
80	نتائج تحليل انحدار البسيط لأثر التعليم المحاسبي على الوظيفة	(14-3)
87	نتائج تحليل انحدار البسيط لأثر التعليم المحاسبي على المعايير الدولية	(15-3)
82	نتائج تحليل انحدار البسيط لأثر المحاسبة الإبداعية على الممارسات غير أخلاقية لمهنة المحاسب	(16-3)
83	نتائج تحليل انحدار البسيط لأثر العوامل الشخصية على الممارسات غير أخلاقية لمهنة المحاسبة	(17-3)
84	نتائج تحليل انحدار البسيط لأثر التعليم المحاسبي على الممارسات غير أخلاقية لمهنة المحاسبة	(18-3)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
09	عناصر التعليم المحاسبي	(1-1)
37	المبادئ الأساسية لأخلاقيات مهنة المحاسبة وعلاقتها بالتعليم المحاسبي	(1-2)
64	توزيع العينة حسب متغير العمر	(1-3)
65	توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي	(2-3)
66	توزيع العينة حسب متغير الوظيفة	(3-3)
67	توزيع العينة حسب متغير الخبرة المهنية	(4-3)

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملاحق	الرقم
95	استمارة الاستبيان	الملحق 01
99	درجة الارتباط بين المحاور والعبارات بيرسون	الملحق 02
100	الفا كرنباخ	الملحق 03
101	حساب المتغيرات الشخصية	الملحق 04
102	المتوسط والانحراف	الملحق 05
108	اختبار التوزيع الطبيعي	الملحق 06
109	اختبار الفرضيات	الملحق 07

الإهداء

الحمد لله كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه والصلاة والسلام على خير المرسلين وخاتم النبيين أهدي ثمرة عملي المتواضع:
إلى التي إذا كتبت الأقلام تجف ولا تعطىها حقها، إلى أمي.
إلى مثلي الأعلى، إلى من علمني كيف تكون الحياة، والذي لم يبخل علي بشيء، أبي العزيز.

إلى التي شجعتني طوال هذه الأعوام، وشاركتني طريق النجاح. "أمي وأبي"
إلى جميع إخوتي وأخواتي وكل صديقاتي وزميلاتي في الدراسة الذين أجد فيهم روح الصدق والوفاء والإخلاص، إلى الذين سهروا وتعبوا على تعليمنا وأوصلونا إلى طريق العلم والمعرفة، إلى كل الأساتذة بالجامعة وكل من ساعدني ولو بكلمة تشجيع.

وإلى من قاسمت معهم ثمرة هذا الجهد مريم و محمد الناصر حسني.

الإهداء

الحمد لله كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه والصلاة والسلام على خير المرسلين وخاتم النبيين أهدي ثمرة عملي المتواضع: إلى التي إذا كتبت الأقلام تجف ولا تعطىها حقها، إلى أمي. إلى مثلي الأعلى، إلى من علمني كيف تكون الحياة، والذي لم يبخل على بشيء، أبي العزيز.

إلى التي شجعتني طوال هذه الأعوام، وشاركتني طريق النجاح " أمي وأبي " إلى جميع إخوتي وأخواتي وكل صديقاتي وزميلاتي في الدراسة الذين أجد فيهم روح الصدق والوفاء والإخلاص، إلى الذين سهروا وتعبوا على تعليمنا وأوصلونا إلى طريق العلم والمعرفة، إلى كل الأساتذة بالجامعة وكل من ساعدني ولو بكلمة تشجيع.

وإلى من قاسمت معهم ثمرة هذا الجهد رزقة وعبد الناصر حسني.

شكر وعرفان

من لم يشكر الناس لم يشكر الله

الحمد لله حمدا كثيرا يليق بجلالته وعظم سلطانه والصلوة والسلام

على سيد الأولين والآخرين محمد رسول الله صلى الله عليه وسلم.

لا يسعنا ونحن نشرفه على نهاية هذا العمل إلا أن نتقدم بجزيل الشكر وعظيم

الامتنان وخالص التقدير إلى كل من ساعدنا في درجہ دراستنا.

ونخص بالشكر الأستاذة المشرفة " رشيقة خالدي " على ما تبذل من نصح

وإرشاد وآراء سديدة وتوجيهات قيمة ومتابعة وإشراف منذ أن كان البحث

عبارة عن فكرة إلى أن رأى النور وجزاها الله عنا كل خير.

ملخص الدراسة:

للمحاسبة دور كبير في توفير المعلومات والبيانات اللازمة للإدارة من اجل إعداد ووضع الخطط واتخاذ القرارات اللازمة، ولهذا نجد قسم المحاسبة يلعب دور مهم في تحضير البيانات والمعلومات من اجل مساعدة الإدارة والمستثمرين ولتحقيق ذلك إعطاء أهمية للتعليم الحاسبي من خلال وضع برامج ومناهج تعليمية لإعداد كوادر وإطارات محاسبية ذات كفاءة وقدرات ومهارات تتحكم في هذه المهنة.

ومهنة المحاسبة كباقي المهن الأخرى لا بد من الالتزام بأخلاقيات المهنة لكي تكون الخدمات المقدمة من طرف المحاسبين ذات موثوقية ومستوى عال من الأداء، وبالتالي اقتناع مستعملي تلك الخدمات في بناء تصور، واتخاذ القرارات وعليه يجب العمل على كشف الممارسات غير أخلاقية ومحاربتها حتى تتمتع مهنة المحاسبة بالمصداقية من طرف جميع مستخدمي البيانات والمعلومات بحماية المنشأة والاقتصاد بصفة عامة.

Study Summary:

The accounting department plays an important role in preparing data and information in order to assist the administration and investors. To achieve this, the importance of computer education is given through the development of educational programs and curricula to prepare cadres and accounting frameworks. With competence, abilities and skills to control the profession.

The profession of accounting, like all other professions, is devoid of professional ethics, so that the services provided by the accountants are reliable and high performance. Consequently, the users of these services are convinced in the construction of perception and decision-making. All users of this data and information shall protect the establishment and the economy in general.

1. تمهيد:

تهدف المحاسبة إلى توفير المعلومات المالية في المنشأة الاقتصادية، حيث يقوم النظام المحاسبي بتوفير المعلومات المالية اللازمة من أجل اتخاذ القرارات من طرف الإدارة ومساعدتهم على وضع الخطط والرقابة على النشاط اليومي للأعمال، كما يلعب قسم المحاسبة في أي منشأة دور مهم في تحويل البيانات والمعلومات المالية، التي تساعد الإدارة والمستثمرين المتوقعين وأي أفراد آخرين في اتخاذ القرار.

كما يحتل التعليم المحاسبي أهمية بالغة إلى جانب العديد من التخصصات الأخرى، وهذا نظرا للحاجة المستمرة والدائمة لمهنة المحاسبة، فالمحاسبة هي فن يعتمد على استخدام المهارات والقدرات الذاتية للمحاسب، ولاكتساب هذه المهارات يتطلب إعداد برامج تعليمية محاسبية تواكب تطورات ومتطلبات العصر والتطور التكنولوجي، لإعداد محاسبين ذوي كفاءة وقدرات مهارية تتحكم في هذه المهنة، كما لا تغفل الإعداد الجيد والمستمر للمكونين والمدرين لضمان جودة عالية من كوادر مقتدرة تستطيع أن تمارس هذه المهنة وتساهم في تطوير المنشأة وبناء الاقتصاد الوطني.

غير انه يوجد بعض المحاسبين الضالعين والمتمرسين في مهنة محاسبة يقومون بممارسات غير أخلاقية وبصورة واسعة، وهذا ما أدى إلى ظهور مشكلات في عدم ملائمة المعلومات المالية الواردة بالقوائم المالية، مما يؤثر على اتخاذ القرارات اللازمة من طرف مستخدمي هذه القوائم، وهذا ما جعل المنظمات المهنية وجميع الهيئات الفاعلة في مهنة المحاسبة، إلى العمل على وضع أسس ومعايير للحد من هذه الممارسات غير الأخلاقية في مهنة المحاسبة. وهذا ما يدفع إلى رفع مستوى التعليم المحاسبي للعمل على الحد أو التقليل من هذه الممارسات.

2- الإشكالية الرئيسية:

من خلال التمهيد السابق تظهر إشكالية دراستنا في الربط بين التعليم المحاسبي والممارسات الغير أخلاقية لمهنة المحاسبة، والحاجة إلى ضرورة رفع مستوى التعليم المحاسبي للعمل على الحد والتقليل من هذه الممارسة الغير أخلاقية، حيث يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية التالية:

- كيف يساهم التعليم المحاسبي في الحد من الممارسات الغير أخلاقية في مهنة المحاسبة؟

3- الأسئلة الفرعية:

قصد الإجابة على الإشكالية وتسهيل معالجتها قمنا بتجزئتها إلى الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما هي العلاقة بين التعليم المحاسبي وكفاءة الأداء المهني للمحاسب؟
2. ما هي أشكال الممارسات غير الأخلاقية؟
3. هل هناك دلالة إحصائية بين المحاسبة الإبداعية والممارسات غير أخلاقية؟
4. هل هناك علاقة بين الممارسات غير أخلاقية في مهنة المحاسبة والعوامل الشخصية (العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية)؟

4- الفرضيات:

نسعى من خلال دراستنا الإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية من خلال افتراض الفرضيات التالية:

1. هناك دلالة إحصائية بين التعليم المحاسبي وكفاءة الأداء المهني للمحاسب؛
2. هناك دلالة إحصائية بين المحاسبة الإبداعية والممارسات غير أخلاقية لمهنة المحاسبة؛
3. هناك علاقة بين العوامل الشخصية في الممارسات غير أخلاقية في مهنة المحاسبة؛
4. هناك علاقة عكسية بين التعليم المحاسبي والممارسات غير أخلاقية لمهنة المحاسبة.

5- مبررات اختيار الموضوع:

تمثلت في:

1. اهتمامنا بموضوع التعليم المحاسبي بشكل عام ورغبتنا في معرفة مختلف جوانبه؛
2. إبراز أخلاقيات مهنة المحاسبة والحث على الالتزام بها؛
3. الوقوف على ما تسببه الممارسات غير الأخلاقية من أضرار على الغير.

6- أهمية الدراسة:

تكمن أهمية البحث في محاولة إبراز الدور الذي يلعبه التعليم المحاسبي من خلال إعداد كوادر محاسبية علمية ومهنية قادرة على أن تخدم الوحدات الاقتصادية في ظل المتغيرات والتطورات الحديثة التي تشهدها مهنة المحاسبة وتواكبها، وفقا لهذا تتبع أهمية دراستنا من خلال جانبين، الجانب العلمي وذلك من خلال إبراز الدور الذي يلعبه التعليم المحاسبي من خلال إعداد كوادر محاسبية، أما الجانب العملي فتمكن أهمية دراستنا في التعرف

على شروط العمل الميداني للمحاسب ومدى التوافق بين ما يدرسه الطالب في التعليم المحاسبي وما هو مطبق في الواقع.

7. أهداف الدراسة:

إن الأهداف التي نسعى للوصول إليها من خلال دراستنا تتمثل فيما يلي:

1. تحديد مفهوم التعليم المحاسبي ودوره في إعداد وتكوين المحاسبين؛
2. التعرف على أخلاقيات مهنة المحاسبة؛
3. معرفة مدى تأثير التعليم المحاسبي في الحد من الممارسات غير الأخلاقية في مهنة المحاسبة.

8. الإطار الزمني والمكاني:

تم تحديد الإطار الزمني والمكاني لدراستنا من خلال المدة والمكان التي تمت من خلالها دراستنا كالتالي:
الإطار الزمني: تمت الدراسة في السداسي الثاني في الموسم الجامعي 2018/ 2019، أي ما بين ديسمبر 2018 وماي 2019.

الإطار المكاني: تمثلت الحدود المكانية في الحدود الجغرافية التي تمت فيها هذه الدراسة، حيث تمت الدراسة في ولاية الوادي.

9. الدراسات السابقة:

من بين الدراسات السابقة لهذا الموضوع ما يلي:

- 1- نادية ميلاد محمد الماقوري، تضيق الفجوة بين برنامج التعليم المحاسبي ومتطلبات ممارسة المهنة، جامعة السابع من ابريل، ليبيا، 2008. توصلت في دراستها إلى تحليل العوامل المؤثرة في الفجوة بين المخرجات برنامج التعليم المحاسبي ومتطلبات ممارسة المهنة المحاسبية.
- 2- إيمان بلالطة، دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في ضبط الممارسات المحاسبية من وجهة نظر المهنيين، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر، 2017/2018. توصلت في دراستها إلى أهمية أخلاقيات مهنة المحاسبة في إعطاء مصداقية على مخرجات مهنة المحاسبة.

10. المنهج والأدوات المستخدمة:

نظرا لطبيعة موضوع الدراسة فقد اعتمدنا على المنهج الوصفي من اجل فهم وتوضيح الإطار النظري بالاعتماد على المراجع المتوفرة والمتاحة والكتب والدراسات السابقة، كما استعنا بالاستبيان كوسيلة لجمع البيانات الميدانية حيث تم الاعتماد على المنهج التحليلي وهذا لتحليل نتائج الاستبيان بغية معرفة دور التعليم المحاسبي في التأثير والحد من الممارسات غير الأخلاقية في مهنة المحاسبة.

11. صعوبات البحث:

أهم صعوبة واجهتنا هي قلة توفر كتب ومراجع تتطرق متغيرات الدراسة خاصة فيما يتعلق بالمتغير المستقل وهو التعليم المحاسبي.

12. محتوى البحث:

سيتم تقسيم محتوى البحث إلى ثلاثة فصول:

- الفصل الأول: تطرقنا في الفصل الأول إلى التعليم المحاسبي حيث تم تقسيمه إلى مبحثين، المبحث الأول ماهية التعليم المحاسبي أما المبحث الثاني فسيتناول المعايير الدولية للتعليم المحاسبي.
- الفصل الثاني: تحت عنوان دور التعليم المحاسبي في الحد من الممارسات غير أخلاقية في مهنة المحاسبة، حيث سيقسم إلى مبحثين، المبحث الأول: يتضمن الممارسات الأخلاقية لمهنة المحاسبة، أما المبحث الثاني: سيتناول الممارسات غير الأخلاقية لمهنة المحاسبة.
- يليه الفصل الثالث: والخاص بالجانب التطبيقي للدراسة حيث حاولنا من خلال إسقاط الجانب النظري المدروس للفصلين السابقين على الدراسة الميدانية، حيث استعملنا في هذه الأخيرة تقنية مسح الآراء عن طريق الاستبيان والذي وزع على مجموعة من الأكاديميين والمهنيين، وقد حاولنا من خلال هذه الدراسة الوصول إلى نتائج تسمح بالإجابة على الأسئلة المطروحة، وذلك بمعرفة آراء أفراد العينة.

تمهيد:

يحظى موضوع التعليم المحاسبي بالكثير من الاهتمام، وذلك لانه يساهم بدرجة كبيرة في تطوير مهنة المحاسبة، فالتعليم المحاسبي يزيد كفاءة خريجي اقسام المحاسبة الجامعيين، حيث تكون لهم القدرة اللازمة لمواجهة متطلبات سوق العمل وهذا ما ادى بالاتحاد الدولي للمحاسبين لاصدار معايير دولية تهتم بالتعليم المحاسبي وتساهم في تطوير مخرجاته على النحو الذي يتلائم مع متطلبات مهنة المحاسبة، لذلك نتطرق في هذا الفصل الى مختلف الجوانب النظرية المتعلقة بالتعليم المحاسبي، اضافة الى دراسة المعايير الدولية للتعليم المحاسبي التي تقوم باصدارها الهيئات الدولية.

وفق لما سبق نحاول من خلال هذا الفصل التطرق إلى:

المبحث الأول: ماهية التعليم المحاسبي.

المبحث الثاني: المعايير الدولية للتعليم المحاسبي.

المبحث الأول: ماهية التعليم المحاسبي

يعتبر التعليم المحاسبي من بين المواضيع التي لاقت رواجاً كبيراً في السنوات الأخيرة نظراً لماله أهمية في تكوين وتأطير إطارات قادرة على ممارسة المهنة بسلاسه خلال عملها الميداني.

المطلب الأول: مفهوم التعليم المحاسبي وعناصره

للتعليم المحاسبي دور في تنمية المهارات والقدرات للمحاسبين، الفكرية والفنية والشخصية والإدارية وهذا من أجل تكوين إطارات وكوادر قادرة على أداء مهنة المحاسبة وفق ما يتطلبه سوق العمل.

الفرع الأول: مفهوم التعليم المحاسبي

يعتبر موضوع التعليم المحاسبي وتطوره من المواضيع التي تحظى باهتمام كبير وهذا لمساهمة تطوير مهنة المحاسبة، مما يؤدي إلى زيادة كفاءة المحاسبين، هذا ما دفع بالهيئات المهتمة إلى إصدار مناهج وقواعد تخص التعليم المحاسبي، مساهمة منها في تطوير مخرجات التعليم المحاسبي وفق الشكل الذي يتلاءم واحتياجات مهنة المحاسبة، ومنه نجد أن تعريف التعليم المحاسبي قد اختلف طرحه وفق وجهة نظر الجهة التي تقدمه، رغم التعدد الكبير للتعاريف نحاول من خلال هذا العنصر إعطاء أهم التعاريف التي تكلمت في هذا الموضوع كما يلي:

عرفه محمود صبحي جمعة حسان على أنه¹: هو عبارة عن عملية منظمة تقوم على أساس تزويد واكتساب المتعلم بالمعارف والقدرات العلمية والعملية اللازمة والتي تؤهله لممارسة مهنة المحاسبة، وتقع مسؤولية هذه العملية على عاتق عدة جهات في مقدمتها مؤسسات التعليم العالي المتمثلة في الجامعات .

كما عرفته هجيرة بو عزرية²: هو عبارة عن عملية منظمة تقوم بها الجهات المسؤولة والتي تأتي في مقدمتها الجامعات، وتتم هذه العملية بتزويد المتعلم بالمعارف الأساسية واكتسابه القدرات العلمية والعملية اللازمة التي تمكنه من ممارسة مهنة المحاسبة.

¹ محمود صبحي جمعة حسان، مدى توافق التعليم المحاسبي مع المتطلبات سوق العمل، (رسالة ماجستير)، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، الجامعة الإسلامية بغزة، 2018، ص 28.

² هجيرة بو عزرية، نبيلة لندار، واقع التعليم المحاسبي في الجامعات المحاسبية في ظل التوجه نحو التطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية، (مذكرة ماستر)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجامعة الجليلي بو نعامة، قسم علوم المالية والمحاسبة، 2016/2017، ص 7.

كما عرفه حيان محمد مدوخ¹: على أن التعليم المحاسبي هو الذي يتكفل بتوفير الاحتياجات سوق العمل من الأيد العاملة والمؤهلة والمدرية علميا وعمليا، والتي تستطيع مواكبة خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية التي تسعى الأمم لتحقيقها.

كما يمين تعريفه على انه عبارة عن عملية منظمة تركز أساس على تزويد المتعلم بمجموعة من المعارف والقدرات العملية والعلمية اللازمة لكي تأهله لممارسة مهنة المحاسبة².

من خلال التعاريف السابقة يمكن لنا أن نخرج بالتعريف التالي كتعريف إجرائي لدراستنا:

التعليم المحاسبي يمثل نظاما علميا تعليميا يعمل على اكتساب الطلاب والخريجين المعارف والمهارات والقيم المحاسبية ليصبحوا أعضاء في مهنة تعمل على تنظيم نفسها.

الفرع الثاني: عناصر التعليم المحاسبي:

لممارسة مهنة المحاسبة نحتاج إلى كفاءة مؤهلة ومهيئة وفق أسس علمية مع ضرورة توفر القدرة الشخصية للمحاسب في مواجهة العديد من مشاكل أثناء أداء مهامه كمحاسب وعليه نؤكد على أن التعليم المحاسبي يعتمد على عدة عناصر مترابطة لتحقيق الأهداف المرجوة منه وهي كالآتي³:

1. المدخلات: تتمثل المدخلات بالأشخاص والمعبرة عنه بـ *الطلبة* الذين يمكن تهيئتهم لممارسة العمل المحاسبي بمختلف أشكاله وأنواعه.
2. العمليات التشغيلية: تتمثل العمليات التشغيلية بالوسائل التي يمكن استعمالها في تزويد الطلبة بالمعارف والمهارات المحاسبية المختلفة.
3. المخرجات: تتمثل المخرجات بالأشخاص المؤهلين والممثلين في *الخريجين* القادرين على ممارسة العمل المحاسبي وبالشكل الذي يؤدي إلى تحقيق الهدف من النظام التعليمي المحاسبي بصورة عامة.
4. التغذية الإسترجاعية (العكسية): وهي عملية قياس رد فعل المستفيدين من عمل النظام ويتم ذلك من خلال الرقابة على العناصر السابقة وتقييمها.

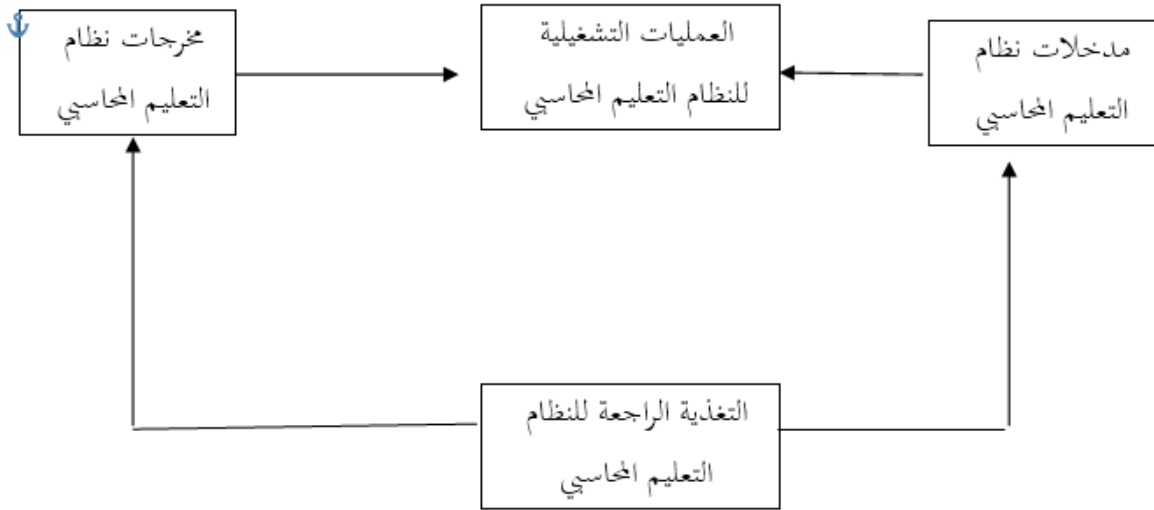
¹ حيان محمد مدوخ، واقع تطور مهنة المحاسبة بين التأهيل المهني والتكنولوجي للمحاسبين في الشركات العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين 2014، ص44.

² بشير محمد عاشور الدرويش، مدى مواكبة مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا للمتطلبات إعادة هيكلة الاقتصاد، مؤتمر الخصخصة في الاقتصاد الليبي، تحرير عبد الجليل المنصوري، عيسى محمد الفارسي، مركز البحوث الاقتصادية، 2005، ص513.

³ علي محمد عبد الحسين هاني الزامل، التعليم المحاسبي ودوره في تطوير المهارات المهنية لخريجي قسم المحاسبة، مجلة الإدارة والاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، العدد 12، ص 291.

من خلال ما تم ذكره يمكننا الحكم على كفاءة نظام التعليم المحاسبي وذلك عن طريق إيجاد العلاقة بين مدخلات النظام ومخرجاته كما يمكننا الحكم على فعالية النظام المحاسبي وذلك بالتعرف على قدرته بالتحقيق على الأهداف المطلوبة منه.

الشكل رقم (1-1): عناصر التعليم المحاسبي.



المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مجلة الإدارة و الاقتصاد (المرجع السابق).

المطلب الثاني: أهمية وأهداف التعليم المحاسبي

يحتل التعليم المحاسبي أهمية بالغة إلى جانب العديد من الاختصاصات الأخرى وهذا نظرا إلى الحاجة المستمرة والدائمة للعمل المحاسبي، سواء من قبل منظمات الأعمال أو سوق العمل، في نطاق أي مجتمع من المجتمعات.

الفرع الأول: أهمية التعليم المحاسبي¹

تأتي أهمية التعليم المحاسبي من أهمية المحاسبة وما يمكن أن تقدمه من فوائد المجتمع الذي تعمل ضمن نطاقه.

فالمحاسبة هي فن يعتمد على استخدام القدرات الذاتية للمحاسبين في الحكم على الكثير من الإحداث الاقتصادية والمالية التي تواجه العمل المحاسبي، كما أنها علم ضمن العلوم الاجتماعية يمتاز بمعرفة مصنفة

¹ خالد فطاني، دكتور خالد عويص، مدى ملائمة مناهج التعليم المحاسبي في الجامعات العمانية لمتطلبات سوق العمل في ظل تداعيات الازمة المالية، كلية الزهراء للبنات، مسقط، سلطنة عمان، ص 6-7 .

لها مادتها العلمية التي أمكن الوصول إليها عن طريق الدراسة والخبرة، عبر المراحل المختلفة من الزمن، وكذلك فهي مهنة منظمة تمارس في الحياة العملية وفق خصوصية تتصف بها وتجعلها بارزة في المهن الأخرى التي يحتاجها المجتمع بصورة دائمة ومستقرة.

وتأتي أهمية التعليم المحاسبي من أهمية المحاسبة وما يمكن إن تقدمه من فوائد للمجتمع التي تعمل ضمن نطاقه.

فالمحاسبة هي مهنة منظمة تختص بالتسجيل وتبويب وتلخيص الإحداث الاقتصادية بصورة يمكن أن تستفيد منها الجهات التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة للوحدة الاقتصادية.

أن ممارسة العمل المحاسبي تحتاج إلى كوادر مهياً وفق أسس علمية إضافة إلى ضرورة توافر القدرة الشخصية في الحكم على الكثير من الأمور التي تهتم بها المحاسبة وتقع ضمن العمل المحاسبي كما لا يخفى علينا إن بدء الاهتمام بالمحاسبة وبالضرورة توافر الأسس العلمية لتعليمها وممارستها.

ومن هنا فان الاهتمام بالتعليم المحاسبي يعتبر ضرورة متواصلة، وان هذا الاهتمام يمكن أن يتحقق من خلال ضرورة توافر الأسس العلمية الصحيحة التي يمكن من خلالها تحقيق الهدف من التعليم المحاسبي وبناء على ذلك فانه لابد من النظر التعليم المحاسبي كنظام متكامل يتكون من مجموعة من عناصر المذكورة سابقا.

كما يمكن أن تختصر أهمية التعليم المحاسبي في النقاط التالية¹:

- ✓ يساهم في إعداد وتأهيل إطارات محاسبية، من خلال إعدادهم بالمعارف المحاسبية المختلفة؛
- ✓ تزويد الإطارات المحاسبية العاملة في مختلف الوحدات الاقتصادية بأهم التطورات التي ترافق المهنة؛
- ✓ برامج التعليم المحاسبي تساعد في الإفادة بمتطلبات التنمية الاقتصادية، وتلبية احتياجاتها بنية العمل؛
- ✓ يساعد في تحديد احتياجات الوحدات الاقتصادية من البرامج والدورات التدريبية ومعالجة المشاكل التي تواجهها هذه الوحدات؛
- ✓ يساهم في تطوير مهنة المحاسبة من خلال تطوير مناهج العلمية وفق للمستجدات الحديثة.

¹ علي عبد الحسين هاني الزامل، مرجع سابق، ص 292.

الفرع الثاني: أهداف التعليم المحاسبي¹

يهدف التعليم المحاسبي إلى تأهيل خريجين للعمل في مجالات المحاسبة المختلفة، أي انه يعمل على إعداد طلاب لشغل وظائف محاسبية وجميع المجالات المتعلقة بها وإعدادهم ليعالجوا بكفاءة تلك المشاكل التي ستواجههم كمحاسبين.

و يقصد بالتأهيل الإعداد والتهيئة لدخول في تادية عمل معين، والتمكن منه بصورة مرضية التي تنالوا الرضى المستفيدين من هذا العمل.

ويعتبر التأهيل من أهم روافد النهوض بالمهنة وأخذها المكانة اللائقة بها بين المهن الأخرى في المجتمع، وهناك نوعين من تأهيل المهني للمحاسب اتفقت عليه كل المنظمات المهنية والكتاب والباحثين، بالإضافة إلى بعد آخر لتأهيل والذي أصبح يمثل أهمية بالغة في النهوض وتطوير المهنة وهو البعد السلوكي، وتمثل الأنواع الثلاثة من التأهيل المهني للمحاسب في الآتي:

ـ التأهيل العلمي ـ التأهيل العملي ـ التأهيل السلوكي.

1. **التأهيل العلمي:** ويعني ذلك أن يكون لدى المحاسب قدر من التعليم النظري للوصول إلى درجة معينة من المعرفة في مجال المواد المحاسبية، ويتم الحصول على هذه الدرجة من خلال الدراسة في المعاهد والكليات، والتأهيل العلمي للمحاسب لا يقتصر على جوانب محاسبية فقط، بل يتعداها إلى بعض الجوانب المعرفية أخرى التي تمكنه من قيام بوظيفته، مثل انضمت المعلومات والحاسب الآلي والإدارة والاقتصاد، وقد أكدت على ذلك توصيات إحدى اللجان المختصة والمكلفة بدراسة مستقبل التعليم المحاسبي.

2. **التأهيل العملي:** إن الدراسة النظرية وحدها لا تكفي لإيجاد محاسبين، إنما ينبغي أن يشارك ذلك وجود إعداد وتطبيق عملي يتعرف من خلاله الطلاب على أهم الممارسات المهنية حتى يتكون لديه مستوى من الخبرة تمكنه من زاوية المهنة، ويتم التأهيل العملي للمحاسبين من خلال تدريبات عملية من برنامج التعليم المحاسبي، وكذلك الدورات التدريبية المستمرة بعد فترة التخرج، والتي تعقد من معرفة المنظمات المهنية والهيئات المسؤولة عن المهنة.

¹ عبد الفتاح عبد العظيم محمد بل، تعليم وتدريب وتطوير المحاسبين في الجماهيرية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة قار يونس، ليبيا، 1988، ص3.

3. **التأهيل السلوكي:** أصبحت جوانب السلوكية إحدى المقومات الهامة التي لا يمكن إغفالها، لتكوين المحاسب الكفء، فسلوك أفراد المهنة يؤثر بطريقة مباشرة على الثقة بالمهنة والنهوض بها، فعلى المحاسب أن يكون لديه قدرة من معرفة السلوكية، والتي تتعلق بتكوينه النفسي والشخصي، أو يكفيه تعامله مع الآخرين. مما سبق يمكن القول بان التأهيل المهني للمحاسب يعمل على إعداده لشغل الوظائف المحاسبية، من خلال إكسابه مجموعة من المعارف والمهارات الضرورية والقيم السلوكية اللازمة للمهنة، ويتم ذلك بواسطة برنامج تعليمي، ومن هنا ينبغي أن تكون أهداف البرنامج التعليمي المحاسبي واضحة ومحددة بحيث يكون هذا البرنامج قادر على تأهيل الطلاب وإمدادهم بأنواع المعارف والمهارات المطلوبة لشغل الوظائف المحاسبية، كما ينبغي ذكر أهداف التعليم المحاسبي بهدف إثراء معرفة المحاسبية وتنميتها في ما يلي¹:

- ✓ تنمية المجتمع اقتصاديا اجتماعيا، عن طريق تقديم كوادر محاسبية مؤهلة وقادرة على تقديم المعلومات الملائمة والتي تساعد في اتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة؛
- ✓ إعداد الباحثين قادرين على مواجهة المشاكل العملية وطرحها وعلاجها؛
- ✓ إعداد الكفاءات القادرة على تكيف من الواقع العلمي؛
- ✓ إعداد الطلاب للنجاح في أعمال والوظائف المهنية والتنمية ووعيهم بواجباتهم أو مسؤولياتهم.

كما يشترط الاتحاد الدولي للمحاسبين في مواصفات الطالب الذي يرغب في دراسة المحاسبة أن

تتوفر في شخصيته القدرة على الفهم وإدراك الجوانب التالي²:

- كيفية تدفق البيانات والمعلومات وفق التسلسل حدوثها وتاريخها؛
- المعرفة الأساسية بالسلوك الإنساني؛
- الأفكار العامة، ومعانيها، وإبعادها، وكذلك المواضيع الرئيسة وتكون مؤثرة على الجوانب الاجتماعية والاقتصادية والسياسية لعالم اليوم؛
- الخبرة في جمع المعلومات وتقييم البيانات الكمية؛
- القابلية على انجاز الأعمال ذات طابع تحريري يحتاج إلى المنطق في التفكير والتصرف؛
- الوعي بالآداب والعلوم؛

¹ نادية ميلاد محمد الماقوري، تضيق الفجوة بين برنامج التعليم المحاسبي لمتطلبات ممارسة المهنة، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد بقسم المحاسبة، جامعة السابع من ابريل، ليبيا، 2008، ص47.

² نادية ميلاد محمد الماقوري، مرجع سابق، ص45-46.

- الوعي بالقيم الاجتماعية الفردية؛
- الخبرة في تقييم الأحداث.

المطلب الثالث: أدوات التعليم المحاسبي وأساليبه

يحتاج التعليم المحاسبي إلى عدة أدوات وأساليب للرقى بمستوى ممارسي مهنة المحاسبة وفق متطلبات الواقع الاقتصادي الاجتماعي.

الفرع الأول: أدوات التعليم المحاسبي

يعتمد التعليم المحاسبي على ثلاث أدوات أساسية¹:

1) **خطة الدراسة (المناهج الدراسية):** يهدف القائمين على وضع مناهج دراسية كافية من الناحية النظرية وهي معدة وفق المناهج الدراسية المعتمدة في الجامعات الغربية وهي تتضمن الأجزاء الأساسية المطلوبة لأعداد محاسبين مؤهلين لممارسة مهنة محاسبة، إذا أنها تشمل مواد تتعلق بالمحاسبة المالية والمحاسبية الحكومية ومحاسبة الشركات... الخ، لكن ذلك لا يعني عدم وجود فجوة بين الواقع وبين ما يدرس في الجامعات إلا أن القائمين على العملية التعليمية يعتقدون بأن هذه الفجوة مؤقتة تزول عند انخراط الطلبة في العمل الميداني وامتلاكهم للخبرة العملية حيث يعتقدون بأنهم يمتلكون المخزون النظري الكافي الذي يؤهلهم لمواصلة ممارسة المهنة، وسبب وجود هذه الفجوة هو تدني مستوى السوق بالنسبة لمهنة المحاسبة والذي ينبع بالدرجة الأولى من مستوى التطور الاقتصادي السائد والذي هو عادة يقود التطور في المحاسبة، أن تضمن المناهج الدراسية بتكنولوجيا المعلومات النظم التدريسية المؤقتة في تدريس المحاسبة للطلاب أصبح مسألة هامة جداً، وعملية جذب الطلبة إلى نماذج وأساليب الإدراك والتعليم لدراسة المحاسبة ضرورية، إضافة إلى إن هناك حاجة صالحة لإعادة تصميم مناهج المحاسبة.

2) **الهيئة التدريسية الكادر (التدريسي):** من المعروف انه توجد علاقة بين نوعية وكفاءة الهيئات التدريسية وجود التعليم المحاسبي، فكلما امتلك المدرس التأهيل العلمي والخبرة العملية كان اقدر على إعطاء المادة

¹ بلال امجد محمد الصائغ، دور التعليم المحاسبي الجامعي في تأهيل الخريجين على استخدام الحاسوب في العمل المحاسبي، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، العراق ، العدد20، 2010، ص168-169.

بصورة نموذجية، فمن المهم التركيز على الخبرة العملية التي يمتلكها المدرس، إذا أن ذلك يزوده بالقدرة الكافية لشرح القضايا وتوصيلها إلى الطلبة بصورة أفضل.

(3) الظروف الخارجية (البيئة التعليمية): أن الظروف البيئية باختلاف جوانبها من سياسة واقتصادية اجتماعية لها دور مباشر في التأثير على نوعية ومستوى التعليم يشكل عام ومن المعروف إن للأوضاع الاقتصادية وما يطرأ عليها من تغيرات ستشكل الحافز بالنسبة لأقسام المحاسبة بان تهتم بنوعية ومستوى خريجها حتى يتمكنوا من القيام بدورها في عملية التنمية الاقتصادية المتوقعة، هذا من ناحية أخرى فان إيجاد جمعية مهنية لمهنة المحاسبة سيكون لها اثر ايجابي في التأثير على مستوى التعليم إن حصل التفاعل المطلوب بين المهنيين والأكاديميين ويشكل خدمة مهنة المحاسبة والارتقاء بمستواها، أما نظرة المجتمع لمهنة المحاسبة سيكون لها اثر ايجابي في التأثير على مستوى التعليم أن حصل التفاعل المطلوب بين المهنيين والأكاديميين ويشكل يخدم مهنة المحاسبة والارتقاء بمستواها، أما نظرة المجتمع لمهنة المحاسبة فان دور تأثير على مستوى التعليم على مدى الاستمرار في تطوير التعليم المحاسبي وتقديم الدعم الكافي لمحاولات تطويرها، كما أن هناك عامل مهم وهو توجيه العالم نحو استخدام معايير محاسبية موحدة والتي اتفق على تسميتها بمعايير المحاسبة الدولية والتي تصدر من مجلس معايير المحاسبة الدولية المكون من عدة دول تشكل فيها الدول المتقدمة النسبة الأعظم، وتعتمد معظم نظم المحاسبة على التكنولوجيا الحديثة عند إجراء ومعالجة عملياتها وتسجيل قيودها المحاسبية، وإصدار التقارير والإبلاغ المالي.

الفرع الثاني: أساليب التعليم المحاسبي

بالنسبة لأساليب التعليم المحاسبي وأدواته هناك تباين كبير بين دول العالم وتشجيعهم على استخدام أساليب التعليم المحاسبي والتي تهدف إلى إكساب الطلاب مهارات التعلم والتوجيه الذاتي بعد التخرج، والتي تكمن في إحدى عشرة أسلوب، كما يلي¹:

- 1) استخدام دراسات حالة، وعروض العمل وغيرها من الوسائل التي تحاكي مواقف العمل؛
- 2) العمل في المجموعات؛
- 3) تكيف الأساليب، والمواد التعليمية، لمواكبة التغير المستمر في بيئة العمل التي يعمل بها المحاسبون المهنيون؛

¹ رندة عطية، التعليم المحاسبي المهني الواقع وسبل التطوير، المؤتمر العلمي للتعليم المحاسبي، أكاديمية الدراسات العليا طرابلس ليبيا، 31 مارس 2007، ص 11-12.

- 4) وضع المناهج التي تحدث على التعليم الذاتي، وبالتالي فإن الطلاب يستعلمون كيف يعلمون أنفسهم، وسيحملون منهم هذه المهارة إلى ما بعد التخرج؛
- 5) تجهيز الطلاب للمشاركة بفعالية في العملية التعليمية؛
- 6) استخدام أساليب القياس وتقييم التي تعكس التغيير في المعرفة والمهارات والقيم والأخلاق والسلوك المهني المطلوب للمحاسبين المهنيين؛
- 7) دمج المعرفة والمهارات والقيم والأخلاق والسلوك المهني، ضمن المواضيع والفروع الدراسية وذلك لعرض الجوانب المتعددة للمتطلبات المهنية، والنموذج المثالي في المواقف المعقدة؛
- 8) التعريف بالمشاكل القائمة وسبل حلها، الأمر الذي يشجع التعرف على المعلومات الملائمة، ووضع التقديرات المنطقية والتواصل إلى استنتاجات واضحة؛
- 9) اكتشاف النتائج البحثية؛
- 10) تحفيز الطلاب لتطوير شكوكهم المهنية؛
- 11) استخدام التكنولوجيا والتعليم الإلكتروني في عملية التعليم المحاسبي فقد توصلت دراسة بعنوان تحسس نوعية التعليم المحاسبي، إن استخدام هذا الأسلوب في التعليم يطور من مهارات الطلاب الفكرية والسلوكية، حيث يمكن لبرامج الحاسب الآلي جاهزة على تطبيق الحالات المتشابهة على المشكلة التي تواجهه، وفي حال تعثره يمكنه استخدام المساعدات والإرشادات المتاحة بالبرنامج.

كما يمكننا تطرق إلى أساليب عديدة أخرى يمكن استخدامها لتجاوز النقص للمعلمين المؤهلين ويشمل ذلك ما يلي¹:

- ✓ المشاركة في برنامج تقوم "بتدريب المدربين"؛
- ✓ خلق برامج اتصال بين المؤسسات التعليمية المحلية والمؤسسات التعليمية المعترف بها بالدول الأخرى، فحسب حاجة الهيئة، يمكنها إيجاد أنواع عديدة من البرامج، مثلاً نجد احد الأساليب يمكن إن يتمثل في استخدام أكاديميين من مؤسسة أجنبية يقومون بتقديم المحاضرات، وبالإضافة إلى ذلك، يقومون بتدريب مدربين محليين خلال فترة أداء مهامهم بالدول النامية في مثل هذه الحالة بما يحتاجه الشخصي أولاً لتدريس المواضيع المتقدمة، وبالإضافة إلى ذلك، يتنازل تطوير مهارات التدريس؛

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، تأسيس وتطوير هيئة محاسبية مهنية، الطبعة الثانية، 2007، ص 11-12.

- ✓ عرض برامج قامت بتصميمها تحديدا جهات تهتم بالتطوير بعض الأمثلة الناجحة تشمل مجموعة من مكاتب المحاسبة، الجامعات والهيئات المحاسبية المهنية التي تتولى تدريب المدربين؛
- ✓ إحصار المهنيين والمدربين المتقاعدين بالدول المتقدمة لتدريب الطلاب أو تدريب مدرين جليين؛
- ✓ الطلاب من الكاتب المحلية إضافة مبالغ لمرتبات المعلمين لكي تصبح الوظائف، من ناحية مالية، مشابهة للوظائف بالقطاعات غير الأكاديمية، وبالتالي يتزايد عدد المعلمين المؤهلين؛
- ✓ تشجيع مكاتب المحاسبة المحلية على تقديم مهنييها المؤهلين للمؤسسات التعليمية المحلية؛
- ✓ تقديم برامج التعليم عن بعد؛
- ✓ تقديم مواد تعليمية من خلال وسائل إعلامية أخرى تشمل الانترنت، الأشربة السمعية والبصرية.

المبحث الثاني: المعايير الدولية للتعليم المحاسبي

إن المعايير الدولية للتعليم المحاسبي تعد الأساس في الدخول إلى عالم ممارسة مهنة المحاسبة فهي تؤكد على مستوى مناسب من التعليم المحاسبي لتوفير الأساس الضروري للاكتساب المعرفة والمهارات والقيم الأخلاقية المطلوبة.

المطلب الأول: ماهية المعايير الدولية للتعليم المحاسبي

تلعب المعايير الدولية للتعليم المحاسبي أهمية كبيرة من اجل تحقيق أهداف التعليم المحاسبي من خلال إعداد محاسبين ذو كفاءة ومهارة علمية وعملية.

الفرع الأول: مفهوم المعايير الدولية للتعليم المحاسبي¹

إن تطوير مناهج التعليم المحاسبي سيتصاحب مع التطوير في مهنة المحاسبة، وتطوير مناهج التعليم المحاسبي هنا ينبغي إدخال تحسينات على المناهج الدراسية المحاسبية وتعديل عدد من الجوانب من دون تغيير في التصورات الأساسية، وذلك لجعل هذا المنهج المحاسبي يواكب التطورات المتصاعدة في مجال العمل المحاسبي، وحتى يتبقى هذا المنهج باستمرار صورة واضحة تعكس حالة المجتمع وثقافته وحاجاته ويتلاءم مع البيئة المتطورة لمهنة المحاسبة واستخدام معايير التعليم الدولية للمحاسبين المهنيين.

كما يعرف هذا المعيار بصورة عامة بأنه نمط أو حكم يختار أساساً للمقارنة الكمية أو النوعية، أو هو المعالم الثابتة في دراسة ما، أو الشيء الذي نحاول إن نتنبأ بواسطته، ولا تخرج معايير التعليم الدولية للمحاسبين المهنيين عن هذا النطاق، فهي معايير التطبيق الجيد المقبول على نحو عام في تعليم المحاسبين المهنيين وتطوير أدائهم، إذا توضع هذه المعايير العناصر الأساسية لمحتوى التعليم وعمليته.

الفرع الثاني: أهمية المعايير الدولية للتعليم المحاسبي

تمكن أهمية المعايير عامة في أنها تؤدي دوراً مهماً في حياة الإنسان، وقد يكون من الصعب على الإنسان تخيل الحياة وانتظامها وتطورها من دون وجود أي من هذه المعايير الطبيعية كانت أو وضعية أو الهيئية، تتمثل أهمية وجود معايير للتعليم في مجال المحاسبة في كونها تعزز من موضوعية المخرجات المحاسبية، ذلك إن الموضوعية القياس

¹ مقددا احمد جليلي، آلاء عبد الواحد دنون، استخدام معايير التعليم دولية للمحاسبين المهنيين في تطوير المناهج المحاسبية، تنمية الرافدين، العراق، 8 جوان 2009، العدد 32، الصفحة 3-4.

التي تتطلبها المحاسبة لا يمكن تحقيقها إلا بوجود إطار متكامل يحكم عملية التطبيق، وتمثل عملية تطوير المناهج المحاسبية ضرورة ملحة للتأقلم من متطلبات وممارسة المهنية إزاء عملية التطوير هذه لا بد من وجود معايير عملية محددة متفق عليها يمكن الرجوع إليها في هذه العملية.

وتتبع أهمية معايير التعليم الدولية للمحاسبين المهنيين من كونها تعمل على¹:

1. خدمة المصلحة العامة من خلال التقدم الواسع الانتشار لتعليم المحاسبين المهنيين وتطويرهم، الأمر الذي يؤدي لبي معايير منسقة منسجمة؛
2. إصدار سلسلة من البيانات التي تعكس التطبيق والممارسة الجيدة لتعليم المحاسبة المهنية وتطويرها قبل التأهيل وبعده؛
3. خلق علامات تعليمية مميزة لأغراض المطابقة مع نشاطات الاتحاد الدولي للمحاسبين؛
4. تعزيز وتقوية المنافسة والمناظرة الدولية بشأن القضايا البارزة ذات العلاقة بتعليم المحاسبين وتطويرهم؛
5. وضع عناصر أساسية من المتوقع أن تحتوي عليها برامج التعليم والتطوير، ومن المحتمل أن تحظى باعتراف وقبول وتطبيق دولي.

ويمكن أيضا تلخيص أهمية معايير التعليم المحاسبي فيما يلي:

- ✓ تخفيض التباين وأخلاقيات المناهج الدولية المحاسبية؛
- ✓ تسهيل حرية انتقال المحاسبين المؤهلين على المستوى الدولي؛
- ✓ توفير معايير دولية تمثل مرجعية أساسية لقياس درجة التزام بمتطلبات التعليم والتأهيل المحاسبي وقياس كفاءة مخرجاتها.

¹ مقدا أحمد الجليلي، الإء عبد الواحد ذنون، مرجع سابق، ص4.

الفرع الثالث: أهداف المعايير الدولية للتعليم المحاسبي

ينبغي أن تكون أهداف معايير التعليم المحاسبي وفق هذه المعايير للمساهمة في تأهيل وتطوير الكفاءات وإمدادهم بأنواع المعارف والمهارات المطلوبة لشغل الوظائف المحاسبية وإثراء معارفهم وتنميتهم ولهذا يمكننا أن نستخلص أهداف المعايير التعليمية المحاسبية في ما يلي¹:

- ❖ إعداد الطلاب للنجاح في الأعمال والوظائف المهنية وتنمية وعيهم بواجباتهم ومسؤولياتهم؛
- ❖ إعداد الكفاءات القادرة على التكيف مع الواقع العام؛
- ❖ إعداد الباحثين القادرين على مواجهة المشاكل العملية وطرحها وعلاجها؛
- ❖ تنمية المجتمع اقتصاديا واجتماعيا، عن طريق تقدير إطارات وكفاءات محاسبية مؤهلة وقادرة على تقديم المعلومات الملائمة والتي تساعد في اتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة.

المطلب الثاني: عرض المعايير الدولية للتعليم المحاسبي

إذا كنا قد سلمنا بالتزامنا بالمعايير الدولية الخاصة بالتعليم المحاسبي، فإن مدخل التطوير يكون من خلال تبني برنامج التعليم المحاسبي لهذه المعايير الدولية.

كما يرى البعض أن معايير المحاسبي الدولية تمثل الأساس في الدخول إلى عالم الممارسة المهنية فهي تشدد على مستوى مناسب من التعليم لكي يكون الأساس للاكتساب المعارف والمهارات والقيم الأخلاقية المطلوبة، سواء كان ذلك من خلال البيئات الأكاديمية أو الدورة التدريبية أو المنظمات المهنية.

ومنه نجد أن المعايير الدولية للتعليم المحاسبي، هي المرجع الذي يعتمد فيه على تقييم الاحتياجات والقدرات البشرية سواء كان محاسبين أو مراجعين للحسابات، حيث جاءت المعايير الستة الأولى والتي صدرت دفعة واحدة سنة 2003، لتحديد المتطلبات اللازمة للحصول على مؤهل للمحاسب المهني، بينما جاء المعيار السابع في سنة 2004 محدد المتطلبات المتعلقة بالتطوير المهني في حين صدر المعيار الثامن في سنة 2006 لتحديد متطلبات الكفاءة التي يجب أن يستوفيه مراجعو الحسابات المهنيون، وهو يستند إلى متطلبات التأهيل اللازمة للمحاسب المهني وفي ما يلي المعايير الدولية للتعليم المحاسبي ما يلي²:

¹ The international accounting education standards board (IAESB)

² The international accounting education standards board (IAESB)

1. معيار الدولي الأول: متطلبات الالتحاق ببرامج تعليم المحاسبة المهنية؛
2. معيار الدولي الثاني: محتوى برامج تعليم المحاسبة المهنية؛
3. معيار الدولي الثالث: المهارات المهنية؛
4. معيار الدولي الرابع: القيم والأخلاق والسلوك المهني؛
5. معيار الدولي الخامس: متطلبات الخبرة العملية؛
6. معيار الدولي السادس: تقويم الكفاءة والقدرات المهنية؛
7. معيار الدولي السابع: التنمية المهنية المستمرة؛
8. معيار الدولي الثامن: متطلبات التأهيل للمدققين المهنيين.

ومن خلال ما سبق يتضح أن هذه المعايير تعمل على تحقيق أهداف وبرنامج الاتحاد الدولي للمحاسبين، وهذا من خلال تعزيز وتطوير مهنة المحاسبة من خلال توفير الحد الأدنى لمتطلبات التعليم المحاسبي وجعل هذه المعايير هي المرجع لتجسيد الموضوعات (التعليم، الخبرة، المهنية) وفي ما يلي نعرض بشئ من التفصيل لهذه المعايير الثامنة كما يلي:

المعيار الدولي الأول: متطلبات الالتحاق ببرامج تعليم المحاسبة المهنية¹.

يضع هذا المعيار شروط القبول لبرنامج التعليم المحاسبي المهني، كما يوفر بعض التعليقات على كيفية تقييم مؤهلات دخول هذا المستوى.

إن الهدف من هذا المعيار هو ضمان أن الطلاب الذين سيصبحون محاسبين مهنيين، لديهم الخلفية التعليمية التي تمكنهم من الحصول على إمكانيات معقولة لتحقيق النجاح في الدراسة والامتحانات وتصفيات فترة الخبرة العملية، ولتحقيق هذا المطلب قد تضع بعض الهيئات الأعضاء على الداخلين إلى البرنامج التعليمي شروط قبول معينة لا بد من استيفاؤها قبل دخول اختبارات الكفاءة.

ويعتقد أن وجود المهنة لا يمكن الحفاظ عليها وتحسينها، إذا كان الأفراد الذين يدخلون إليها ليسو على استعداد لتلبية المعايير اللازمة للمهنة، وينبغي على جميع الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين محاولة جذب أفضل نوعية من الأفراد لدراسة المحاسبة، وشروط القبول هي الخطوة الأولى في هذه العملية.

¹ الاتحاد الدولي لمحاسبين، دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، السعودية 2015، ص 109-112.

وتتضمن هذه المتطلبات خلفية عن البيئة الاقتصادية والتشريعية وإدارة الأعمال، والمعرفة الأساسية المطلوبة، والتعليم المتوقع اكتسابه، ما هو دور المحاسب وأي عوامل أخرى ذات صلة.

المعيار الدولي الثاني: محتوى برامج تعليم المحاسبة المهنية¹

يصف هذا المعيار المحتوى المعرفي لبرامج التعليم المحاسبي المهني والذي ينبغي اكتسابه من قبل المتعلمين (المحاسبين) ليتأهلوا كمحاسبين مهنيين، وتقسم المعرفة على نوعين:

أ- معرفة شخصية: وهي المعرفة الطبيعية أو الاستفادة من تجربة؛

ب- معرفة علمية: وهي المعرفة تدرس بصورة رسمية.

وتعتبر مناهج التعليم المحاسبي من العوامل المهمة المؤثرة على جودة التعليم المحاسبي وبالتالي تعزيز جودة مخرجاته، ولذلك يجب أن تواكب المناهج متطلبات سوق العمل المتغيرة لبناء المهارات والمعارف والقدرات المهنية بشكل مستمر.

ويتضمن منهج التعليم المحاسبي وفق معايير التعليم المحاسبي الصادر عن IAESB وثلاث مجالات أساسية بتفرع منها عدة بنوك تقدم وصفا لمواضيع عديدة ومهمة لتأهيل المحاسب مهنيا وعلميا.

أ- المعرفة المحاسبية والمالية:

وما يرتبط بهما (المحاسبة المالية والفروع المتعلقة بها) وهذه المعرفة تمثل الركيزة الأساسية لتأهيل محاسب

مهني ناجح، ينبغي أن تتضمن هذه المعرفة المواد الآتية:

✓ المحاسبة المالية وإعداد التقارير: وهي تعلق بإعداد القوائم المالية بشكل مناسب وفق المبادئ المحاسبية

المتعارف عليها، وتقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية؛

✓ المحاسبة الإدارية والرقابية: وهي تتعلق بتوفير المعلومات المحاسبية قادرة على تسهيل القرارات الإدارية من

خلال التكامل بين البيانات المالية وغير المالية؛

✓ الضرائب: وتشمل دراسة الضرائب المحلية وأثرها على القرارات المالية والإدارية؛

✓ قانون التجارة والأعمال: وهي تتعلق بالقوانين واللوائح البيئة التي يعمل فيها المحاسب في كل بلد (القانون

المدني والقانون التجاري)؛

¹ علي عبد الحسين هاني الزبيلي، مجلة الإدارة والاقتصاد، مرجع سابق، ص295.

- ✓ التدقيق (المراجعة) والمصادقة: وهي تتعلق بطبيعة المراجعة وأهدافها ومعرفة مخاطرها؛
- ✓ التمويل والإدارة المالية: وهي تتعلق بتحليل الوضع المالي الحالي والمستقبلي لمنشات الأعمال باستخدام الأساليب المختلفة مثل تحليل النسب المالية وتحليل التدفقات النقدية وتحليل الاتجاه؛
- ✓ القيم الأخلاقية المهنية: وتتضمن المسؤوليات الأخلاقية والمهنة للمحاسب المهني، اتجاه بيئته المهنية والبيئة العامة¹.

ب- المعرفة التنظيمية وإدارة الأعمال:

وهي توفير المعرفة التنظيمية بالبيئة التي يعمل بها المحاسب المهني، وتتضمن المواد الآتية:

- **الاقتصاديات:** وهي تتعلق بالاقتصاد الكلي والجزئي وعلاقة المحاسبة بقياس البيانات المتعلقة بفاعلية منشأة الأعمال؛
- **بيئة الأعمال:** وهي تتعلق بفهم البيئة التي تعمل بها المنشآت من الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والثقافية؛
- **حكومة الشركات:** تتعلق بشرح مبادئ حكومية الشركات بما في ذلك حقوق الملاك وواجباتهم ودور أصحاب المصلحة في متطلبات الحكومية والإفصاح الشفافية؛
- **الأسواق المالية:** تتعلق بالمعرفة الأسواق التجارية والمالية وكيفية عملها؛
- **الأساليب الكمية:** وهي تتضمن تطبيق الأساليب الكمية والرياضية في حل المشاكل الأعمال؛
- **السلوك التنظيمي:** وهي تشمل معرفة الطالب في مجال السلوك التنظيمي من خلال التعامل مع المشاكل المتعلقة بالأفراد وفهمها وتحليلها؛
- **الإدارة وعملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية:** وهي تتعلق بفهم عملية اتخاذ القرار وإستراتيجيتها؛
- **التسويق:** يتعلق باطلاع الطلبة على طبيعة التسويق وجوهر إستراتيجية التسويق والبيئة التسويقية؛
- **التجارة الدولية والعالمية:** تتعلق بالمعرفة بمشاكل التجارة الدولية ما ينتج عنها من مشاكل متعلقة بالحاسبة الدولية.

¹ علي عبد الحسين هاني الزميلي، مجلة الإدارة والاقتصاد، مرجع سابق، ص 296-298.

ج- المعرفة والتأهيل في مجال تكنولوجيا المعلومات:

والتي غيرت دور المحاسب المهني، من مجرد مستخدم لنظم المعلومات ومراقب لتكنولوجيا المعلومات، إلى إعطائه دورا أكبر من ذلك من خلال اعتباره عضوا مهما من الفريق من خلال المساهمة في تقييم وتصميم وإدارة مثل ذلك النظم وكذلك تتعلق بمعرفة تفاصيل تكنولوجيا المعلومات من حيث اختصاصاتها ومراقبتها وأدائها بما يعني استخدامها في حل المشاكل الحاسوبية وتحديد متطلبات الرقابة على الحاسب وتطبيقاتها الفعالة لنظم المعلومات الحاسوبية، وتتضمن هذه المعرفة تعلم المواد التالي:

✓ **معرفة عامة بتكنولوجيا المعلومات:** استخدام أنظمة تكنولوجيا المعلومات وأدواتها، تلاؤم حل مشاكل الأعمال والحاسبة؛

✓ **المعرفة بنظم الرقابة وضبط تكنولوجيا المعلومات:** إظهار فهم للأنظمة الحاسوبية وأنظمة الأعمال؛

✓ **اختصاصات ضبط وتوجيه تكنولوجيا المعلومات:** استخدام مقاييس للتحقيق من صحة ودقة الأنظمة الشخصية؛

✓ **اختصاصات مستخدم تكنولوجيا المعلومات:** التمكن من احد أو خليط من الاختصاصات المذكورة أعلاه لأداء دور مدير نظم المعلومات، أو مقيم لها، أو مصمم لها، أو المشاركة فيها جميعا؛
مما تقدم يتضح أن الطالب مطالب بالقدرة على استخدام نظم تكنولوجيا المعلومات وأدواتها وتوظيفها في حل مشاكل الأعمال والحاسبة، والظهار الفهم لعمل هذه الأنظمة أو تقويمها أو تصميمها، مما ينتمي المهارات المعرفية والإدراكية لديه ذهنية وفنية.

المعيار الدولي الثالث: المهارات المهنية¹.

يضع هذا المعيار مزيج (خليط) المهارات المطلوبة من المرشحين (المتعلمين) لتأهلوا كمحاسبين مهنيين، وأيضا في جانب من هذا المعيار يظهر كيفية مساهمة التعليم العام في تنمية تلك المهارات. وان المهارات تعتبر جزءا مهما من مجموعة القبلية المطلوبة من قبل المحاسبين المهنيين ليشبتوا الجدارة (التأهيل)، حيث يشتمل هذه القبلية على المعرفة والمهارات والقيم والأخلاق والسلوكيات المهنية.

¹ محمد مطر وآخرون، الارتقاء بالتعليم المحاسبي الجامعي لتحقيق الشروط المنصوص عليها في معايير التعليم المحاسبي الدولية، مداخلة ضمن المؤتمر العلمي المهني الدولي الحادي عشر، جمعية المحاسبين الأردنيين، 9 و10 أبريل 2015، الأردن ص6-9.

لذلك فإن الهدف الأساسي لهذا المعيار هو ضمان إن الأفراد المتعلمين (المحاسبين) قد زودوا بمزيج مناسب من المهارات الفكرية والتقنية والشخصية والاجتماعية والتنظيمية ليتمكنوا من تأدية وظيفتهم (عملهم) عبر حياتهم المهنية كمهنيين منحرفين (مؤهلين) في بيئة تتم بزيادة الحاجات والتعقيد.

وقد وضعت المهارات التي يتطلبها والتي يجب أن يتمتع بها المحاسبين المهنيين تحت خمسة عناوين رئيسية وهي مهارات الاتصال والتواصل بين الأشخاص، مهارات التنظيمية وإدارة الأعمال، حيث أن المهارات الفكرية تمكن المحاسب المهني من حل المشاكل واتخاذ القرارات وإطلاق الأحكام الصحيحة في الحالات التنظيمية المعقدة، وهذه المهارات غالباً ما تكون نتائج التعليم العام، حيث أن المهارات الفكرية المطلوبة تشمل:

- ✓ القدرة على رصد المعلومات والحصول عليها وتنظيمها وفهمها من الأشخاص والمصادر الالكترونية؛
- ✓ القدرة على التقصي والبحث والتفكير المنطقي والتحليلي، والاستدلال والتحليل النقدي؛
- ✓ القدرة على تحديد حل المشاكل غي المألوفة.

عليه فإن المهارات إدارة الأعمال أصبحت أهمية متزايدة للمحاسبين المهنيين، حيث أصبح المحاسبون المهنيون جزء من فريق صنع القرار، ونتيجة لذلك فإنه من المهم أن يتفهموا جميع جوانب عمل المنظمة.

المعيار الدولي الرابع: القيم والأخلاق والسلوك المهني¹.

يصف المعيار الرابع لمعايير التعليم المحاسبي، القيم والأخلاق والسلوك المهني الذي ينبغي الأصول عليه خلال برنامج التعليم والذي يقود إلى التأهيل المحاسبي.

إن المجتمع له توقعات وأمال كبيرة حول مهنة المحاسبة، لذا من الضروري على المحاسبين المهنيين أن يقبلوا أو يلاحظوا المبادئ الأخلاقية التي تحكم جميع علاقاتهم، ويرى بعض الباحثين أن بعض المعتقدات الأخلاقية التي يحملها المحاسب (الفرد) قد لا تكون كافية لأنها معتقدات بسيطة دول قضايا معقدة لذا فإن دراسة الأخلاق يمكن أن تساعد المحاسب على فرز هذه القضايا المعقدة خلال رؤية ماهية مبادئ العمل في تلك الحالات، وتحديد المبادئ الأخلاقية والأساسية التي يمكن تطبيقها على العمل.

¹ محمد مطر وآخرون، مرجع سابق، ص 6-9.

كما أن هناك من يرى أهمية تعلم الأخلاق المهنية تأتي من كون القرارات التي يتخذها المسئول لها عواقب لا تؤثر عليه فحسب وإنما يمتد أثرها على أشخاص آخرون في حياته المهنية كالعمال والزبائن وحملة الأسهم والمجتمع عامة، لذا فإن هدف المعيار الرابع من معايير التعليم المحاسبي جاء ليضمن أن الأفراد المرشحين ليصبحوا محاسبين المهنيين تشتمل علة تعهد بالالتزام بالمنظومة المحلية ذات صلة، ينبغي أن تكون متوافقة مع المنظومة الأخلاقية للاتحاد الدولي للمحاسبين ومع القيم والسلوكيات في البرنامج التعليمي للمحاسبين المهنيين والتي تؤدي إلى الالتزام بـ:

- المصلحة العامة والمسؤولية الاجتماعية؛
- التحسين والتعليم المستمر؛
- الاعتمادية، الالتزام بالوقت، النباهة والاحترام، الأخلاق المهنية؛
- القوانين التشريعات.

المعيار الدولي الخامس : متطلبات الخبرة العملية¹.

يصف المعيار التعليمي الدولي الخامس الخبرة العملية التي ينبغي للأفراد المتعلمين (المحاسبين) أن يحصلوا عليها قبل الدخول في برنامج التأهيل كمحاسبين مهنيين.

تحصل الخبرة العملية من خلال تأدية المحاسبين المهنيين لعملهم (العمل المحاسبي الميداني) بالإضافة إلى ذلك فمن الضروري اكتساب المعرفة خلال برنامج التعليم المحاسبي، والمعرفة والخبرة العملية ضروريتان للمحاسبين المرشحين في برنامج التعليم المحاسبي في الحصول عليهما قبل أن يقدموا أنفسهم للجمهور العام (للمجتمع) كمحاسبين مهنيين.

لذا فإن المعيار التعليمي الخامس يهدف إلى ضمان حصول الأفراد المتعلمين (المحاسبين) على الخبرة العملية التي تعتبر ملائمة عند التأهيل للعمل كمحاسبين مهنيين متخصصين (مقتدرين).

علاوة على ذلك فإن الدخول في دورات متقدمة قد تكون مطلوبة بعد التأهيل المحاسبي للرقى بالمحاسبين إلى مستوى المراجع القانوني.

أن الخبرة العملية توفر البيئة المهنية التي تمكن المتدربين (المحاسبين) من تنمية قدراتهم من خلال ما يلي:

¹ هجيرة بوعزيرة، نبيلة لندار، مرجع سابق، ص14-15.

- ✓ تحسين فهم المتدربين لطريقة عمل منظمات الأعمال وعلاقات العمل؛
- ✓ جعلهم قادرين على ربط العمل المحاسبي بالوظائف والأنشطة الإدارية الأخرى؛
- ✓ اطلاعهم على البيئة التي تقدم بها الخدمات؛
- ✓ تنمية القيم الأخلاق والسلوكيات المهنية المناسبة عمليا، في مواقف حقيقة فعلية؛
- ✓ حصولهم على فرصة للعمل في مستويات مسئولية متقدمة.

المعيار الدولي السادس: تقويم الكفاءة والقدرات المهنية¹.

يضع معيار المتطلبات تقييم الكفاءة والقدرات المهنية للمتدربين في برنامج التعليم المحاسبي، فهو يتعامل مع تعليم الكفاءة والقدرات والمهنية من خلال (المعرفة المهنية والمهارات المهنية والقيم والأخلاق والسلوك المهني) التي يتم اكتسابها خلال برنامج التعليم المهني.

إن امتلاك القدرات يعطي مؤشر جيد بان الأفراد المتدرب عندهم الفرصة في تأدية عملهم بكفاءة في مكان العمل.

وفي هذه المرحلة يحتاج المتدربين إلى أن يكونوا قادرين على أن يظهروا:

- ✓ أن لهم معرفة تقنية دقيقة بمواضيع دراسية معينة؛
- ✓ أنهم يمكن أن يطبقوا المعرفة التقنية بصورة تحليلية وعملية؛
- ✓ انه يمكنهم أن يستخرجوا من مواضيع مختلفة المعرفة اللازمة (المطلوبة) لحل مشاكل معقدة ومتعددة الجوانب؛
- ✓ بالإمكان حل مشكلة عملية من خلال التمييز بين المعلومات الملائمة والغير ملائمة ضمن البيانات المعطاة؛
- ✓ أنهم يدركون إدراكا كاملا بوجود معالجات بديلة، وبإمكانهم فهم دور الحكم في التعامل مع تلك البدائل (ما يكون التفكير محدود).
- ✓ أنهم يمكن أن يتوصلوا بكفاءة مع المستخدمين من خلال صياغة توصيات واقعية بشكل منطقي ومختصر.

¹ هجيرة بوعزيرة، نبيلة لندار، مرجع سابق، ص15.

المعيار الدولي السابع: التنمية المهنية المستمرة - برنامج للتعليم والتنمية المستمرة للتأهيل المهني مدى الحياة¹.

تبرز أهمية التطوير المهني المستمر من خلال إبقاء المحاسبين المهنيين على علم بتحديثات المهنة والتدريب المناسب والمعلومات والمهارات والمعرفة لتظل هذه العناصر تتسم بالكفاءة في جميع مراحل حياتهم المهنية، كما أن التعليم المستمر يساعد أيضا على تحسين المهنة بشكل عام وينصص المعيار التعليمي الدولي السابع على انه يتوجب على أعضاء الهيئات القيام بالاتي:

1. تعزيز الالتزام بالتعليم مدى الحياة بين المحاسبين المهنيين؛
2. تيسير الوصول إلى فرص وموارد التنمية المستمرة لأعضائها؛
3. إنشاء معايير مراجعة للأعضاء لتطوير والحفاظ على الكفاءة المهنية اللازمة لحماية المصلحة العامة؛
4. مراقبة ومتابعة التطوير المستمر وتقييم الكفاءة المهنية للمحاسبين المهنيين.

ويستند هذا المعيار على مبدأ انه (من المسؤولية الفردية للمحاسب القانوني التطوير والحفاظ على الكفاءة المهنية اللازمة لتوفير خدمات ذات جودة عالية للعملاء وأصحاب العمل وغيرهم من أصحاب المصلحة)، لذا فقد تم التشديد في هذا المعيار على أعضاء الهيئات المهنية بضرورة تعزيز أهمية التحسين المستمر للكفاءة والالتزام بالتعليم مدى الحياة لكل المحاسبين المهنيين.

وتم إدخال مفاهيم التطوير المهني المستمر بوصفها أنشطة ومخرجات تعليمية ملائمة يمكن التحقق منها وقياسها، وتشير هذه المفاهيم إلى أنشطة التعلم التي تنمي وتحافظ على قدرات المتعلمين لتمكين المحاسبين المهنيين من الأداء بكفاءة داخل بيئتهم المهنية.

أن هذا المعيار يبين انه على المحاسب القانوني واجب الاستمرار في الحفاظ على المعرفة والمهارات إلى المستوى المطلوب لضمان أن العميل أو صاحب العمل يتلقى الاستفادة من الخدمات المهنية المختصة بناء على التطورات الجارية في الممارسة والتشريعات والتقنيات.

¹ محمد مطر وآخرون، مرجع سابق، ص5-6.

ووفق المعيار التعليم المحاسبي السابع فان الأنشطة التي يمكن أن يطور بها الأفراد قدراتهم ومهاراتهم، يمكن تلخيصها فيما يلي¹:

- ✓ المشاركة في الندوات الدراسية والمؤتمرات وغيرها؛
- ✓ الاعتماد على العلم الذاتي كالتجربة، والملاحظة، والاطلاع وغيرها، بالإضافة إلى تدريب المنظم أثناء العمل وخارج العمل وبرامج جديدة، أنظمة جديدة، تقنيات جديدة تستخدم لأداء الدور المهني؛
- ✓ الأبحاث المحاسبية المهنية؛
- ✓ الدراسة الرسمية المرتبطة بالمسؤولية المهنية؛
- ✓ تفعيل المشاركة في المؤتمرات مناقشة الأفكار ضمن حلقات نقاش؛
- ✓ تشجيع البحوث المحاسبية التي تتضمن مشاكل محاسبية معينة ذات قيمة علمية؛
- ✓ المطالعة وتفعيل البحوث وتطبيقها في الواقع العملي؛
- ✓ إجراء امتحانات التأهيل المحاسبي.

المعيار الدولي الثامن: متطلبات التأهيل للمدققين المهنيين².

يضع هذا المعيار متطلبات التأهيل للمدققين المهنيين، بما فيها متطلبات خاصة لبيئات وصناعات معينة، ويبين المعيار التعليمي الثامن في مقدمته المفهوم العام لعملية المحاسبة موضحاً أن المحاسبة عملية منظمة والتي:

1. تتضمن تطبيق مهارات تحليلية وإصدار أحكام مهنية؛
2. تؤدي من قبل فريق من المهنيين موجهين بمهارات إدارية؛
3. تستخدم صيغ مناسبة من التكنولوجيا وتنفيد بمنهجية معينة؛
4. تلتزم بكل المعايير التخصصية الملائمة، (معايير المراجعة الدولية، ومعايير رقابة الجودة الدولية، معايير إعداد التقارير المالية الدولية، معايير المحاسبة الحكومية الدولية)، وأية معايير مطبقة أخرى محلية كانت أم دولية ذات العلاقة؛
5. تلتزم المعايير المطلوبة للأخلاق المهنية.

¹ محمد مطر وآخرون، مرجع سابق، ص5-6.

² نفس المرجع، ص123-125.

أن هذا المعيار ينص على تحديد معايير للممارسات الجيدة المقبولة عموماً في برنامج التعليم والتنمية للمراجعين المهنيين، فهو يؤسس العناصر الأساسية لمحتوى عملية التعليم والتطوير للمراجعين المهنيين.

المطلب الثالث: مهارات التعليم المحاسبية وفق المعايير الدولية

أن القضية الأساسية في التعليم المحاسبي هي انه لا يجب اعتباره غاية بحد ذاته، فلا بد المحاسبين أن يدركوا أنهم رجال أعمال يملكون مهارات في المحاسبة، يسهمون بهذه المهارات المالية في الإدارة العامة لمؤسساتهم، ولا يمكن إنتاج تقارير فعالة إذا لم يفهم جوهر المعاملة حيث أصبح المحاسب في العصر الحالي جزءاً أساسياً من فريق الإدارة الذي يسهم بعملية اتخاذ القرارات على المستويات في المؤسسة، ويشارك المحاسب العصري المبدع في تخطيط الأعمال وقرارات التوسع والاستثمار، والقرارات المتعلقة بتسعير المنتجات، وغيرها من القرارات ذات المستوى العالي¹.

وتتمثل أهم المهارات الاجتماعية التي يوصي بها الاتحاد الدولي للمحاسبين حسب المعيار ما يلي:

✓ **مهارات الاتصال:** الاتصال عبارة عن عملية تفاعلية تبادلية بين المرسل والمستقبل وبالعكس، ويتضمن النشاط الذي يستهدف في نشر فكرة أو مجموعة من الأفكار عن الطريق انتقال المعلومات من المرسل إلى المستقبل باستخدام رموز ذات دلالات موحدة عن الطرفين² بتنمية المهارات الكتابية، ومهارات العرض باستخدام بعض البرامج الجاهزة مثل برنامج ميكروسوفت، وما يحويه من معالجة الكلمات، والموسوعة، والقاموس، ومدقق النحو، بجانب تعلم مهارات عرض المعلومات المرئية والبيانية، كما يمكن تعلم مهارات التحدث³.

✓ **المهارات الفكرية:** فهما وتطبيقاً للمفهوم وتحليل وتقويماً له، وتساعد المهارات الفكرية للمحاسب على التنبؤ، استخلاصاً لنتائج حل المشكلات واتخاذ القرارات وممارسة حكم جيد في الحالات المعقدة هذه المهارات هي تشمل القدرة على الاستفسار والبحث لاكتشاف مواضع المعلومات اللازمة والحصول عليها وتنظيمها، والتفكير المنطقي التحليلي والانتقادي للتعرف على المشاكل وحلها، وتنمية مهاراتهم الفنية

¹ بلال الصائغ، دور التعليم المحاسبي الجامعي في تأهيل الخريجين على استخدام الحاسوب في العمل المحاسبي، الواقع وإمكانية التطوير بالتطبيق علة محافظة نينوى، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، العراق، العدد 20، 2010، ص 168.

² أسامة عتيبات، سائدة سعادة، المهارات المتوفرة في مخرجات التعليم العالي بما يتطلبه سوق العمل المحلي، المجلة العربية لضمان جودة التعليم جامعي، الأمانة العامة للاتحاد الجامعات العربية، العدد 5، 2010، ص 78.

³ رندة عطية بو فارس، مرجع سابق، ص 13.

والوظيفية، من خلال القدرة على القياس وكتابة التقارير على تحديد وحل المشاكل المعقدة، وتحليل المخاطر وغيرها من المهارات الفنية¹.

✓ **المهارات الشخصية:** وتتطلب المواقف والسلوك المهني للمحاسبين، وتطوير هذه المهارات الفردية يساعد على التعلم وتحسين شخصية المحاسب وهي تشمل القدرة على الإدارة الذاتية للمحاسب، التحلي بروح المبادرة القدرة على التعلم الذاتي وكذلك القدرة على تنظيم العمل للوفاء بالالتزامات في أوقات محددة، وأيضا القدرة على التنبؤ والتكيف مع التغير في بيئة الأعمال، بالإضافة إلى الأخذ بعين الاعتبار آثار القيم والأخلاق والمواقف المهنية المترتبة على اتخاذ القرارات².

✓ **المهارات الفنية:** تتألف من المهارات العامة، وكذلك مهارات محددة في المحاسبة وهي تشمل القدرة على إجراء التطبيقات الرياضية والإحصائية وإتقان تكنولوجيا المعلومات، وكذلك القدرة على تحليل المخاطر وقياس المعلومات المحاسبية وغيرها بالإضافة إلى إعداد التقارير المالية وغير المالية.

✓ **المهارات التنظيمية وإدارة أعمال:** أصبحت المهارات التنظيمية وإدارة الأعمال ذات أهمية متزايدة للمحاسبين فالحاسبون اليوم مطالبين بدور أكثر نشاطا في عمليات إدارة المؤسسات في حين أن دورهم في السابق قد اقتصر على توفير البيانات التي يتم استخدامها من قبل الآخرين، نجد المحاسبين اليوم في كثير من الأحيان هم جزء من عملية صنع القرار، ولذلك عليهم أن يلموه بكل الجوانب التي تعمل من خلالها المؤسسة³.

¹ محمد الفطيمي، دور التعليم المحاسبي في صقل الخريجين بالمهارات اللازمة لسوق العمل، المؤتمر العربي حول التعليم العالي وسوق العمل، المؤتمر العربي حول التعليم العالي وسوق العمل، المجلد 17، العدد 2، 2014، ص 115.

² عيسى العزام، قاسم زريقات، واقع برامج التعليم المحاسبي في الجامعات الأردنية، المجلة العربية للمحاسبة، جامعة البحرين، المجلد 17، العدد 2، 2014، ص 115.

³ محمد عجيلة، احمد قنع، مساهمة التعليم المحاسبي الالكتروني في تنمية مهارات طلبة أقسام المحاسبة، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية، الجزائر، العدد 3، 2016، ص 42-43.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تم دراسته حول التعليم المحاسبي نجد أن للتعليم المحاسبي دور أساسي وأهمية بالغة في تكوين محاسبين يتمتعون بالكفاءة والخبرة والقدرة اللازمة لممارسة مهنة المحاسبة، وهذا بهدف تخريج أشخاص يتمتعون بمستوى عالي من الكفاءة، نجد أن مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية قد بذل جهودا لتحسين جودة التعليم المحاسبي وذلك بإصدار معايير خاصة به وهي تعتبر الإطار العام والمنهج العالمي لتعليم المحاسبي، حيث لها دور كبير في رفع جودة التعليم المحاسبي مما ينتج عنه تخريج محاسبين ذو كفاءة قادرين على دخول عالم الشغل وبالإضافة إلى ذلك ضرورة تطوير مهارتهم ومعارفهم دوريا.

يحتل موضوع أخلاقيات مهنة المحاسبة حاليا في المجتمع المهني، جانبا كبيرا من الاهتمام وهذا ما يشير إلى أن أفضل ما يفيد مهنة المحاسبة هو معرفة واقتناع مستعملي تلك الخدمات التي يقدمها المحاسبون يكون على أحسن مستوى من الأداء وطبقا لمتطلبات أخلاقيات المهنة التي نسعى من خلالها لضمان هذا المستوى من الأداء، وفي حالة القيام بممارسات غير الأخلاقية في مهنة المحاسبة يؤثر ذلك على مصداقية الخدمات المقدمة.

ويعتبر موضوع الحد من الممارسات غير أخلاقية لمهنة المحاسبة، من أهم المواضيع التي يهتم بها الباحثين، هذا يقودنا إلى التعرّيج أولا على الممارسات الأخلاقية لمهنة المحاسبة، وذلك كما يلي:

المبحث الأول: الممارسات الأخلاقية لمهنة المحاسبة.

المبحث الثاني: الممارسات غير الأخلاقية لمهنة المحاسبة.

المبحث الأول: الممارسات الأخلاقية لمهنة المحاسبة

إن ما يفيد مهنة المحاسبة هو أن يكون مستعملي الخدمات التي يقدمها المحاسبون ذات مستوى عالي من الأداء وفق ما تقتضيه أخلاقيات المهنة التي تضمن مصداقية هذه الخدمات المقدمة.

المطلب الأول: ماهية الممارسات الأخلاقية لمهنة المحاسبة

يحتل موضوع الأخلاقيات حالياً في المجتمع جانب كبير من الاهتمام ويعد ذلك مؤشراً على الاهتمام بكل من ضرورة توافر سلوك الأخلاقي للمحافظة على هذا المجتمع المدني وإلى كبر عدد الحالات التي اتضح فيها وجود التصرفات غير أخلاقية وبالتالي فإن السلوك الأخلاقي يشكل عمود فقري لممارسة المحاسبة ويجب أن يدرس لكافة دارسي المحاسبة.

الفرع الأول: تعريف أخلاقيات مهنة المحاسبة

تعرف الأخلاقيات بوجه عام على أنها مجموعة من المبادئ أو القيم، ويمتلك كل منها مجموعة من القيم التي قد يعلنها أو لا يعلنها، وعرف كل من الفلاسفة ورجال الدين وآخرين في إطارات متتالية ومجموعة القيم أو المبادئ الأخلاقية، تتمثل هذه المبادئ أو القيم في القوانين، القواعد التنظيمية، المواظ الدينية، موثيق العمل للجامعات المهنية مثل المحاسبين، وموثيق السلوك في منظمات مختلفة¹.

يعد الدستور آداب وسلوك المهنة أحد المعايير الأساسية لتمييز بين المهن وغيرها من الأعمال، إلا أن الأخلاقيات المهنية لا تتحدد فقط بالدستور المكتوب الذي يقسم العضو على احترامه الالتزام به عند السماح له بالممارسة، فذا الدستور المكتوب يعكس الحد الأدنى من الأخلاقيات المهنية المطلوبة، ويتكون من قواعد ملزمة للأعضاء تحضي بالتأييد القانوني وتفرضها الجامعات المهنية التي تملك قوة الانتقاد الأعضاء وتوجيه اللوم لهم، وفي الحالات القصوى تعليق العضوية أو سحب الترخيص والحرمان من مزاوله المهنة، ولكن هناك أيضاً الدستور غير مكتوب الذي يأخذ شكل مجموعة من القيم ولأعراف العامة ورغم انه ليس إجبارياً أو مفروضاً من قبل سلطة معينة إلا إن الإخلال به قد يلحق الضرر بعضو المهنة نتيجة الانتقاد ولوم الزملاء له ورفضهم التعاون معه².

يجدر - بادئ ذي بدء - الإشارة إلا انه لا يوجد تعريف محدد لمصطلح الالتزامات الأخلاقية غير إنها تمثل المبادئ الأساسية لسلوك الصحيح أو يمكن تعريفها من خلال تعريف السلوك الأخلاقي الذي يعني كل ما يفعله الأفراد

¹ ألفين أرنتز وجيمس لوبك، محمد محمد عبد القادر الديسبي وأحمد حامد حجاج، المراجعة مدخل متكامل، الجزء الأول، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2002، ص 102.

² عوض لبيب فتح فتح الله الديب، شحاته السيد شحاته، أصول المراجعة الخارجية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية - مصر، 2013، ص 80.

الفصل الثاني دور التعليم المحاسبي في الحد من الممارسات غير أخلاقية لمهنة المحاسبة

خارج النطاق القيم والعادات والتقاليد المتعارف عليها في العمل أو المهنة أو المجتمع المعين أو قد تعرف بأنها كل ما تقره المنظمة باعتبارها المصدر الرسمي لتقرير ما هو صواب أو خطأ داخل بيئة أعمال¹.

الفرع الثاني: الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة²

يمكن القول إن الالتزامات الأخلاقية تبنى على أساس أهداف المهنة والتي تتضمن تحقيق الرفاهية الاقتصادية الاجتماعية للمجتمع إضافة إلى ذلك هناك كثير من الالتزامات الأخلاقية لها أساس خلقي عام، كما تعترف معايير السلوك الأخلاقي بأن أهداف مهنة المحاسب يجب أن تسعى نحو تحقيق أعلى المعايير المهنية للوصول إلى أعلى المستويات الأداء، وبشكل عام تلبية المتطلبات الرأي العام وتتطلب بتحقيق أربعة متطلبات أساسية تشمل:

1. المصدقية: حيث أن هناك حاجة في الجمع مصداقية المعلومات ونظم المعلومات؛
2. المهنية: حيث هناك حاجة للأفراد يمكن تحديدهم بوضوح من قبل العملاء وأصحاب العمل والفئات المهتمة الأخرى كأفراد مهنيين في مجال المحاسبة؛
3. جودة الخدمات: حيث أن هناك حاجة للتأكيد على أن خدمات التي يقدمها المحاسبون المهنيون تتم على أعلى مستويات الأداء؛
4. الثقة: يجب أن يتمكن مستعملي هذه الخدمة من الشعور بالثقة بوجود إطار من الأخلاق المهنيين التي تحكم شروط هذا العمل.

الفرع الثالث: مصادر أخلاقيات مهنة المحاسبة³

إن أخلاقيات المهنة بشكل عام تتأثر بالتقاليد والقيم الاجتماعية والتشريعات السارية المفعول في الدولة، وهي التي تحدد طبيعة العلاقة بين المدراء والعمال داخل المؤسسة من جهة وكذلك العلاقة مع الأفراد ذوي العلاقة في المجتمع، حيث كان في الماضي ينصب الاهتمام على حماية مصالح أصحاب الشركة وتعظيم الأرباح، أما حالياً فأصبحت الشركات والمؤسسات تهتم بصورة كبيرة بالمسؤولية الاجتماعية والأخلاقية، وللأخلاقيات مهنة المحاسبة ثلاثة مصادر هي:

¹ احمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد وفق للمعايير الدولية للتدقيق، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص 76.

² نفس المرجع السابق، ص 76-77.

³ إبراهيم المهدي احمد، يوسف ممدو حميدي، ما مدى التزام مراجعي الحسابات بقواعد وأخلاقيات مهنة المراجعة، مجلة الأكاديمية المالية، كلية الاقتصاد والمحاسبة، جامعة سبها، ليبيا، العدد 1، 2018، ص 63-64.

الفصل الثاني دور التعليم المحاسبي في الحد من الممارسات غير أخلاقية لمهنة المحاسبة

1. القوانين والتشريعات والأنظمة والتعليمات: تمثل كل من القوانين والتشريعات والأنظمة والتعليمات الصادرة عن الجهات المخولة سواء على الصعيد الدولي أو المحلي مصدر أساسيا لأخلاقيات المهنة، حيث تتحدث سلوكيات الأفراد والمنظمات والقيم الأخلاقية من خلال تطبيق هذه القوانين والتشريعات.

2. العمليات التربوية والاجتماعية والمعتقدات الدينية: حيث تشكل أيضا العمليات التربوية والاجتماعية والمعتقدات الدينية مصدر مهما لأخلاقيات العمل المهني وخصوصا المعتقدات الدينية لما لها من أثر كبير على الالتزام بأخلاقيات المهنة، حيث تستند جميع هذه العمليات على القيم الأخلاقية المتبادلة بين الأفراد.

3. الاعتقادات الشخصية للفرد: حيث يتم من خلال هذه الاعتقادات تحديد المعايير التي تربط بشكل أساسي بسلوك الفرد وحرية في التصرف المناسب لاعتقاداته.

المطلب الثاني: المبادئ والعوامل المؤثرة في أخلاقيات مهنة المحاسبة وتهديداتها

إن ما يميز مهنة المحاسبة هو العمل لفائدة تصب لصالح عام وبالتالي فان المحاسبين لا تكون مسؤولياتهم تنحصر في تحقيق ما يطلبه العميل أو الهيئة المستخدمة، بل يجب على المحاسب أثناء أداء مهامه أن يراعي المتطلبات الأخلاقية وهذه المتطلبات مبادئ أساسية يجب الالتزام بها غير انه توجد تهديدات تحيل دون الالتزام بالمبادئ الأخلاقية.

الفرع الأول: المبادئ الأساسية للأخلاقيات مهنة المحاسبة¹

في إطار ممارسة مهنة المحاسبة، يطلب من المحاسب المهني أن يلتزم بالمبادئ الأساسية التالية:

1. النزاهة: يجب أن يكون المحاسب المهني أميناً وصادقاً في جميع العلاقات المهنية والتجارية؛
2. الموضوعية: يجب أن لا يسمح المحاسب المهني بالتحيز أو تضارب المصالح أو التأثير المفرط للآخرين لتجاوز الأحكام المهنية أو التجارية؛
3. الكفاءة والعناية المهنية: يقع على عاتق المحاسب المهني واجب مستمر في المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان أن يستلم العميل أو صاحب العمل خدمات مهنية كفؤة مبنية على التطورات الحالية في الممارسات والتشريعات والأساليب.

¹ احمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 78-79.

الفصل الثاني دور التعليم المحاسبي في الحد من الممارسات غير أخلاقية لمهنة المحاسبة

وينبغي على المحاسب المهني أن يؤدي مهامه بكل اجتهاد وعناية وفقا للمعايير الفنية والمهنية المعمول

بها عند تقديم الخدمات المهنية؛

4. **السرية:** يجب أن يحترم المحاسب المهني سرية المعلومات التي يحصل عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية

وينبغي أن لا يفصح عن أي من هذه المعلومات لأطراف ثالثة دون تفويض صحيح ومحددة إلا إذا كان

هناك حق أو واجب قانوني أو مهني بالإفصاح عنها.

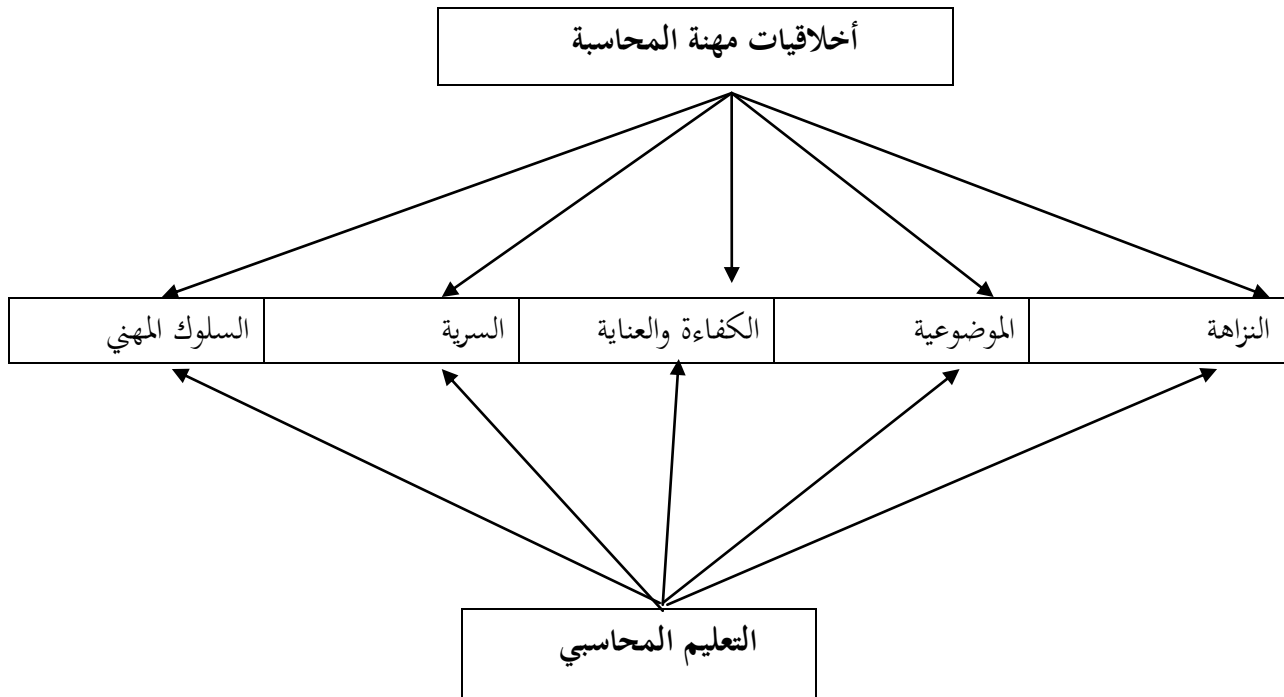
كما يجب إلا تستخدم المعلومات السرية التي يتم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية

للمنفعة الشخصية للمحاسب المهني أو الأطراف الثالثة؛

5. **السلوك المهني:** يجب أن يلتزم المحاسب المهني بالقوانين والأنظمة ذات الصلة، وينبغي أن يتجنب أي

عمل يسئ إلى سمعته المهنية.

شكل رقم (2-1): يوضح المبادئ الأساسية لأخلاقيات مهنة المحاسبة وعلاقتها بالتعليم المحاسبي.



المصدر: من إعداد الطالبات بناء على ما تم التطرق إليه سابقا.

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في سلوك أخلاقيات مهنة المحاسبة¹

هناك العديد من العوامل التي تؤثر في السلوك الأخلاقي لممارس المهنة، حيث تتضمن كل من التشريعات والبيئة الاجتماعية، والبيئة الاقتصادية كما يلي:

أ- التشريعات:

يقصد بالتشريعات دستور الدولة والقوانين الأخرى المنبثقة عنه، بالإضافة إلى أنظمة خدمة المهنة والأنظمة واللوائح المعمول به على اختلافها والتي تبحث في أخلاقيات العمل، من حيث الانتظام بالدوام والتقييد بقواعد الجدارة والاستحقاق وتغليب المصلحة العامة على المصلحة الخاصة وعدم قبول الرشاوى، حيث إن لهذه التشريعات دور كبير في توجيه السلوك المحاسب كونها توضح ما هو صحيح وما هو خاطئ، وكذلك توضح السلوكيات التي يجب على الحسابات أن يلتزم بها خلال تأديته للمهام المنوطة به، كذلك الحال بالنسبة لقانون العمل الذي يتم وضعه من قبل وزارة العمل حيث أن له دور كبير في توعية ممارس المهنة بالسلوكيات الواجب إتباعها، كذلك توضح التشريعات لصاحب العمل نهجا واضحا في التعاملات بناء على أسس صحيحة واضحة.

ب- البيئة الاجتماعية:

البيئة الاجتماعية التي يعيش فيها مراجع الحسابات بداء من المنزل مروراً بالأصدقاء والعمل تؤثر بشكل كبير على سلوكيات ممارس المهنة واتجاهاته في قراراته وتصرفاته السلوكية، حيث إنها هي البيئة التي تجمع بين المنزل والحمل والمجتمع الذي يعيش فيه، وما يسوده من عادات وتقاليد ومعتقدات وأحوال اجتماعية واقتصادية وسياسية، والتي تساهم بالشكل الكبير في تشكيل السلوك ممارس المهنة وتكوين اتجاهاته، حيث إن هذه الاتجاهات السلوكية تنمو وتتطور مع تطور ممارس المهنة في مسيرته المهنية.

ج- البيئة الاقتصادية:

لا شك أن مستوى المعيشة أو لأوضاع الاقتصادية يساهم بشكل كبير في تشكيل الاتجاهات السلوكية والأخلاقية التي يتحلى بها ممارس المهنة، حيث أنها تؤدي إلى ظهور طبقات اجتماعية واقتصادية متعددة في المجتمع، مما يجعل كل فرد أو مجموعة من الأفراد يتخذون سلوكا ونهجا معيناً في الوصول إلى الأهداف الفردية أو الجماعية المنشودة.

¹ إبراهيم المهدي احمد، يوسف ممدو حميدي، مرجع سابق، ص 64-65.

الفرع الثالث: تهديدات الالتزام بالمبادئ الأساسية للأخلاقيات المهنية¹

لقد أكد المجلس على انه يمكن أن تؤدي الظروف التي يعمل المحاسبون المهنيون في ظلها إلى نشوء تهديدات محددة للالتزام بالمبادئ الأساسية، ولذا يجب على المحاسب المهني تحديد تهديدات الالتزام بالمبادئ الأساسية وتقييمها ومواجهتها، وتتضمن التهديدات والإجراءات الوقائية ما يلي:

1. تهديدات المصلحة الشخصية:

وتحدث نتيجة المصالح المالية أو المصالح الأخرى للمحاسب المهني أو أحد أفراد العائلة المباشرين أو المقربين؛

2. تهديدات المراجعة الذاتية:

وتحدث عندما يكون هناك حكم سابق بحاجة إلى إعادة تقييم من قبل المحاسب المهني المسئول عن ذلك الحكم؛

3. تهديدات التأييد:

وتحدث عندما يقوم المحاسب المهني بالترويج لموقف أو رأي إلى درجة أنه يمكن تفويض الموضوعية اللاحقة.

4. تهديدات التآلف:

وتحدث عندما يصبح المحاسب المهني أكثر تعاطفا تجاه مصالح الآخرين بسبب علاقة وثيقة؛

5. تهديدات المضايقة:

وتحدث عندما يمنع المحاسب المهني من العمل بموضوعية بسبب تهديدات فعلية أو متوقعة.

المطلب الثالث: العلاقة بين أخلاقيات مهنة المحاسبة والممارسات المحاسبية²

إن الوصول إلى المخرجات محاسبية مناسبة وجيدة أمر مرتبط بالسلوك البشري وعلاقته بالمعلومات والمشاكل المحاسبية، حيث أن اختيار الأسلوب والإجراءات والطرق المحاسبية يتأثر بفكر ومصالح المحاسب من جهة وسلوك المستخدم للمعلومات المحاسبية، كما يؤثر السلوك البشري من الجوانب النفسية والاجتماعية عند القيام بأي تغيير أو تطوير على العمليات المحاسبية، وأيضا يؤثر السلوك البشري في مجموعة من العناصر أهمها:

¹ احمد حلمي جمعة، أخلاقيات مهنة المحاسبة والتحكيم المؤسسي، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص 135-136.

² إيمان لبلاطة، دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في ضبط الممارسات المحاسبية من وجهة نظر المهنيين، شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2017/2018، ص 19.

✓ كفاية الإفصاح؛

✓ مدى تغطية البيانات والمعلومات المحاسبية والقوائم المالية؛

✓ الاتجاهات التي ترتبط بالممارسات والتطبيقات والتقارير المختلفة عن المنشأة؛

✓ أحكام الأهمية النسبية؛

✓ آثار القرار المحاسبي على الإجراءات المحاسبية البديلة.

ولذلك وجب على المحاسب التحلي بالموضوعية والأخلاق الحسنة المرتبطة بالمفاهيم أساسية مثل الحقيقة، العدالة القانونية والأخلاقية، الاستقامة والإنصاف، حيث يتفق الجميع على جعل هذه المفاهيم مرشدا لتصرفات المحاسبين وتوجههم إلى القيام بواجباتهم وتضمن حقوقهم.

المبحث الثاني: الممارسات غير أخلاقية لمهنة المحاسبة

إن الممارسات غير أخلاقية التي يقوم بها المحاسب أثناء أداء مهامه تؤثر في مصداقية مهنة المحاسبة من جهة أوفي عدم الوثوق في جميع الوثائق المالية المقدمة من طرفه مما يؤثر على المنشأ والاقتصاد بصفة عامة.

المطلب الأول: ممارسة المحاسبة الإبداعية من طرف المحاسبين

المحاسبة الإبداعية التي تمارسها الشركات لا تخرج عن أربعة مواطن للتلاعب، إما تلاعبا في الإفصاح أو التوقيت أو التقدير أو التصنيف (التبيوب) وتجدد الإشارة بان هذه الأساليب لا تتنافى وتتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بل تقع في منطقة رمادية بحيث يمكن فهمها على أكثر من وجه.

الفرع الأول: المحاسبة الإبداعية في الإفصاح

الإفصاح عن المعلومات يتم التنبؤ به بشكل أفضل في ظل وجود معايير محاسبية جيدة ومنهجية كافية للإفصاح ويتضمن ذلك الإفصاح عادة نشر معلومات كمية ونوعية ملائمة في التقارير المالية السنوية والتي غالبا ما يتم استكمالها بقوائم مالية دورية بالإضافة إلى المعلومات الأخرى الملائمة، ويتضمن متطلب المعلومات هذه التكاليف ذات الصلة ولذلك فعند تحديد متطلبات الإفصاح يتعين أن يتم تقديم مدى فعاليته في ضوء التكلفة التي ستحملها المنشأة عند ذلك المستوى من الإفصاح وبجانب ذلك يعتبر توقيت الإفصاح أمرا هاما أيضا¹.

¹ أمين السيد احمد لطفي، نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 504.

أولاً: التمويل خارج الميزانية:

يعرف التمويل خارج الميزانية، أو التمويل الخفي على أنه تمويل أو إعادة تمويل عمليات الشركة دون أن يظهر ذلك في ميزانيتها، ودون الخروج عن المتطلبات النظامية وبوجود المبتكرات المحاسبية.

إن الهدف من التمويل بهذه الطريقة هو التحكم في نسب المديونية من خلال تخفيض مديونية الشركة لتمكين من إخفاء بعض من التزاماتها أو أصولها وهذه الطريقة شائعة في الشركات الأمريكية والبريطانية غير أنه أكثر ما يتعارض مع هذا الأسلوب من مفاهيم المحاسبة هما الملائمة وأمانة المعلومات، لأنه يفترض بالشركة الإفصاح عن المعلومات الملائمة ذات العلاقة بأهداف القوائم المالية، وبالإضافة إلى ذلك يجب أن يعتمد في القوائم المالية على الإفصاح عن كافة المعلومات ذات الأهمية كمصادر التمويل، وعند ممارسة هذا النشاط يظهر مشكلتين الأولى المخاطر المرتبطة بهذه الأنشطة وحالات الانهيار التي قد تؤدي إليها أما الثانية فتتعلق بضعف الاستجابة المحاسبية من قواعد ومعايير محاسبية في التعبير عن الآثار الاقتصادية الناتجة عن الدخول في تلك الأنشطة وعن معالجة آثارها، وإضافة إلى ما أتاحت هذه القواعد والمعايير من ثغرات يمكن معها إخراج العديد من الأنشطة خارج الميزانية مما يؤدي إلى ظهور مشكلة مدى ملائمة البيانات المالية المنشورة¹.

ومن صور التمويل خارج الميزانية ما يلي:

أ- عقود الإيجار²:

تلجأ الشركات إلى عقود إيجار طويل الأجل غير قابلة للإلغاء يتم تسجيله في دفاتر الشركة على أنه عقد إيجار تشغيلي لأنه لا يتوفر على الشروط اللازمة حتى يمكن اعتباره عقد إيجار تمويلي (رأسمالي) ويترتب على ذلك عدم ظهور قيمة العقد الحالية في قائمة المركز المالي، كما يستلزم إطفاء قيم الأصل المستأجر كما هو مفروض في عقود الإيجار التمويلية وبالتالي يتم تحاشي وتفادي تحول المنافع والمخاطر المرتبطة بالأصل موضوع هذا العقد وبالتالي يبقى الأصل على قيمته لا ينقص لعدم استهلاكه وبالتالي نجد أن عقود الإيجار نوعان هما:

1- عقود تأجير تشغيلية: وهي العقود التي ينتقل بها حق استخدام الأصل لفترة محددة إلى المستأجر ويحتفظ المؤجر بكافة المخاطر المتعلقة بالأصل وبكافة المنافع كما يقوم بصيانة وخدمة الأصل المؤجر ومن ثم لا تظهر أي أصول أو

¹ ميسون بنت محمد بن علي القرني، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، رسالة الماجستير، كلية الاقتصاد والإدارة-قسم المحاسبة جامعة الملك عبد العزيز، 2010، ص 54.

² سامح محمد رضا رياض احمد، دور المراجعة الخارجية في كشف ممارسات المحاسبة الاحتمالية في ضوء التطورات الاقتصادية المعاصرة، (أطروحة دكتوراه)، كلية التجارة وإدارة الأعمال - قسم المحاسبة، جامعة حلوان، مصر، 2008، ص 12.

الفصل الثاني دور التعليم المحاسبي في الحد من الممارسات غير أخلاقية لمهنة المحاسبة

التزامات سوى الالتزام المتوسط الأجل للإيجار المستحق الدفع، متعلقة بالإيجار في ميزانية المستأجر، وإنما يظهر في قائمة الدخل لكل منهما القيمة التجارية المتفق عليها في العقد.

2- عقود تأجير تمويلية: وهي عقود إيجار طويلة الأجل للأصول التي ينتقل بها حق الملكية إلى المستأجر حيث يتضمن هذا الإيجار نقل كل المخاطر والمنافع المرتبطة على ملكية الأصل المستأجر سواء تم نقل الملكية فعليا من عدمه، وفي حالة عدم رأس ملة هذا النوع من عقود الإيجارات فإن الميزانية لا تظهر مقدار الدين الذي يمثله الالتزام الناشئ عن هذه العقود مما يجعل هذه العملية تعتبر من عمليات التمويل خارج الميزانية وعلى ضوء ذلك يعتبر استئجار الأصول هو أحد الطرق التي يتم من خلالها الحصول على تمويل خارج الميزانية غير أن هذا يؤثر ويحل على مصداقية القوائم المالية وينقص من تعبير المعلومات المحاسبية عن الواقع الاقتصادي وعدم قابليتها للمقارنة.

ب - منشآت الغرض الخاص:

تظهر المنشآت للغرض الخاص في " قيام الشركة بإنشاء منشأة تابعة لممارسة نشاط معين، وتحويل بعض أصول الشركة والتزاماتها إلى المنشأة التابعة دون إدماجها في القوائم المالية للشركة الأم وذلك عن طريق القيام ببعض الأساليب للتهرب من شروط إدماجها"¹.

ويقصد بالمنشأة ذات الأغراض الخاصة والتي أصبح يطلق عليها المنشآت ذات المصالح المتغيرة قيام إحدى الشركات بإنشاء شركة تابعة لممارسة نشاط معين وتحويل بعض أصولها والتزاماتها إليها دون إدماجها في القوائم المالية للشركة وذلك عن طريق القيام ببعض الأساليب للتهرب من شروط إدماجها بها، وتندرج المنشآت ذات الأغراض الخاصة ضمن الممارسات الخاصة بالالتزامات العرضية كما تدخل ضمن الممارسات الخاصة بعمليات الإنتاج.

كما يمكن تعريف المنشآت ذات الأغراض الخاصة بأنها شركات أو وحدات قانونية تم تأسيسها أو إنشائها للقيام بعمليات محددة أو القيام بأنشطة محددة غالبا ما تكون لمصلحة ومنفعة شركة أخرى وحيدة يشار لها بالراعي أو الكفيل².

تقوم الشركات بالقيام بإنشاء شركات للغرض الخاص لتفادي المخاطر المالية خاصة في مجال الأبحاث والتطوير بحيث تقوم بإنشاء هذه الشركات لكي تتحمل الخطر المالي والفشل وذلك من خلال قيام هذه الشركات المنشأة للغرض الخاص بإجراء بحوث على أن يكون للشركة الأم الحق في شراء هذا المنتج محل التطوير في حالة نجاحه وبالتالي فإن التكاليف الخاصة بهذا المشروع لا تظهر في القوائم المالية للشركة الأصلية.

¹ ميسون بنت محمد بن علي القري، مرجع سابق، ص 58.

² سامح محمد رضا رياض احمد، مرجع سابق، ص 30.

الفصل الثاني دور التعليم المحاسبي في الحد من الممارسات غير أخلاقية لمهنة الحاسبة

كما يقوم المسئولون بالتلاعب في حجم المبيعات من خلال إنشاء شركات الغرض الخاص منها استخدام الأموال المستثمرة فيها في شراء منتجات الشركة الأم، ودون إدراج هذه الشركات بالميزانية المجمعة للشركة الأم.

ثانيا - التغيرات المحاسبية:

تقوم بعض الشركات من حين لآخر بإجراء تغيرات محاسبية تؤثر في النتائج المالية بشكل أو بآخر، وتكون هذه التغيرات في السياسات المحاسبية المتبعة أو في التقديرات المحاسبية أو التغيير في الوحدة المحاسبية ومن أشهر هذه الطرق التي تتبعها الشركات، من خلال استغلال الإدارة حقها في الاختيارات المتاحة في هذا المجال مع أهدافها.

1) التغيرات في السياسة المحاسبية:

تهدف الإدارة إلى رفع من سمعة الشركة في السوق المالية ولذا تسعى من خلال إتباع سياسات محاسبية معينة لتضليل المجتمع المالي من خلال التغيير في طريقة الاستهلاك المتبعة من الاستهلاك المعجل إلى القسط الثابت مما يؤدي إلى زيادة الأرباح وزيادة وهمية أو أنها تتلاعب بسعر صرف العملات الأجنبية كأن تحصل الشركة على مساهمات لعملات أجنبية، تحتفظ بها في البنوك وحين تتعرض لخسائر تلجأ إلى إعادة تقويم هذه العملات وتسعيها بحسب الأسعار التي تزيد على أسعار الشراء أو الاكتتاب وتظهر الفرق على أنه ربح قابل للتوزيع أو أنها تغير طريقة المخزون FIFO إلى LIFO مما يؤدي إلى انخفاض تكلفة المبيعات في فترات الانكماش التي تحيط بالشركة¹.

2) التغيرات في التقديرات المحاسبية²:

يرتبط التغير في التقدير المحاسبي بالتغيير في الظروف الاقتصادية المحيطة باستخدام الأصل، أو أن تستجد بعض الأمور التي لم تكن معروفة ولا يمكن التنبؤ بها.

ويتعلق التقدير المحاسبي بالأحداث المستقبلية وهو ناتج طبيعي يفرضه مبدأ الحيطة والحذر، ويعتمد التقدير المحاسبي على الأدلة التي يمكن حصرها حاضراً أو مستقبلاً، فكلما كان التقدير مبنياً على أسس دراسة سليمة للعنصر محل التقدير مع معرفة العوامل المؤثرة عليه كلما كان هذا التقدير هذا مصداقية.

كما يشمل هذا النوع من التغيرات في التقديرات التي سبق للإدارة أن وضعتها لأنها ضرورية للفترات اللاحقة ودون أن يؤدي ذلك إلى تغيير مبدأ محاسبي قائم ومن الأمثلة التي قد تطرأ على التقديرات المحاسبية ما يلي:

¹ حسين القاضي ومأمون حمدان، نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 99.

² بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح، رسالة ماجستير، جامعة فرحات عباس-سطفى، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2011-2012، ص 106.

- ✓ تقدير العمر الاقتصادي للأصول الثابتة؛
- ✓ تقدير قيمة الأصل كخردة في نهاية العمر الاقتصادي؛
- ✓ تقدير الالتزامات المحتملة والضمانات والدعاوى القضائية؛
- ✓ تقدير مخصص للديون المشكوك فيها؛
- ✓ تقدير نسبة انجاز عقود الإنشاء الطويلة الأجل.

3) التغييرات في الوحدة المحاسبية¹:

إن التغيير في الوحدة المحاسبية يظهر في التغيير في الشكل ومثال ذلك حالات اندماج الشركات وما يتطلبه من توحيد القوائم المالية والتغير في نسبة الملكية التي تؤثر على سيطرة الشركات.

لقد أصبح اندماج الشركات في الوقت الراهن ظاهرة منتشرة ويتم الاندماج عادة بطريقتين: إما بقيام الشركة بشراء أو الاستحواذ على حصة في حقوق الملكية في شركة أخرى أي الشركة المندمجة ويتم ذلك من خلال دفع مقابل مالي أو إصدار أسهم رأسمالها لصالح مساهمي الشركة المندمجة ويتطلب ذلك توفر شروط معينة غير أنه يتم التلاعب من طرف المسؤولين في المحاسبة الخاصة بعملية الاندماج والقوائم المالية المجمعة وذلك من خلال ما يلي :

- ✓ التلاعب في تقييم أصول الشركات المندمجة؛
 - ✓ التلاعب في مخصصات الاندماج؛
 - ✓ تطبيق طريقة خاطئة للمحاسبة عن عملية الاندماج؛
 - ✓ دمج نتائج الأعمال بالقوائم المالية قبل تاريخ الاندماج الفعلي.
- أ- التلاعب في تقييم أصول الشركات المندمجة²:

عند الاندماج يجب إعادة تقييم أصول والتزامات الشركة المندمجة بقيمتها العادلة في تاريخ الاندماج ويتحدد بناء على ذلك المقابل الذي تسدده الشركة الدامجة للاستحواذ على الشركة المندمجة، وهذا ما يدفع بالمسؤولين ببعض الشركات الدامجة بالتلاعب في تقييم أصول الشركات المندمجة إما بالمغالاة في تقدير قيمتها العادلة أو تسجيلها بالقيمة الدفترية لدى الشركة المدمجة دون التحقق من أنها تعادل قيمتها العادلة.

¹ أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 80.

² نفس المرجع، نفس الصفحة.

ب- التلاعب في مخصصات الاندماج:

عادة ما يصاحب عملية الاندماج قيام الشركة الداجمة بتكبد مصروفات لتحقيق التكامل الفني بين خطوط الإنتاج للشركتين أو للتخلص من بعض خطوط الإنتاج التي لا تتفق مع الخطط الموضوعية، ويتم تقدير هذه المصروفات وتكوين مخصصات بقيمتها، ويلاحظ قيام المسؤولين ببعض الشركات بالمغالاة في تقدير قيمة المخصصات عند تكوينها ثم تخصيصها في الفترات المحاسبية وتسجيل هذا المخصص كأرباح أو استخدام هذه المخصصات في تغطية المصروفات التشغيلية العادية بغرض تخفيضها وتحسين مستوى الأرباح بعد الاندماج على غير الحقيقة.

*تطبيق طريقة خاطئة للمحاسبة عن عملية الاندماج:

إن عملية الاندماج تطبق وفق طريقتان للمحاسبة طريقة الاستحواذ وطريقة توحيد المصالح ويتطلب ذلك توافر عدد من الشروط ويلاحظ قيام المسؤولين بتطبيق إحدى الطريقتين دون توافر شروط تطبيقها وهذا خطأ أو لتعمد في استخدام طريقة معينة لإظهار نتائج أفضل مما لو تم تطبيق الطريقة الأخرى الواجبة التطبيق.

*دمج نتائج الأعمال بالقوائم المالية قبل تاريخ الاندماج الفعلي:

تحدد معايير المحاسبة شروط الواجب توافرها للاعتراف بالاندماج والذي يجب عندها أن تقوم الشركة الداجمة بإعداد الميزانية المجمعة كما تحدد هذه المعايير التاريخ الذي يجب على الشركة الداجمة عنده البدء في تجميع نتائج الأعمال في قائمة دخل موحدة، وبصفة عامة لا يجوز تجميع نتائج الأعمال عن أي فترة محاسبية سابقة على تاريخ الاندماج حتى وإن كان ذلك عن أي فترة زمنية انقضت من العام المالي الذي تم فيه الاندماج.

ويلاحظ أن المسؤولون في بعض الشركات الداجمة يقوموا بدمج نتائج الأعمال قبل توافر الشروط اللازمة للاعتراف بالاندماج (عادة لبضعة شهور سابقة) وذلك بهدف تحسين المركز المالي ونتائج الأعمال للشركة على غير الحقيقة.

الفرع الثاني: المحاسبة الإبداعية في التوقيت

وهي تكون من خلال التلاعب في الاعتراف بالإجراء والاعتراف بالمصرف:

أ- الاعتراف بالإيراد:

يعتبر التلاعب في الاعتراف بالإيرادات من أكثر المخالفات المتفشية، غير أن الإيرادات الوهمية تخرج عن حدود المحاسبة الإبداعية إلى الاحتيال، ولذلك ينحصر الحديث في هذا الجزء عن استعجال الاعتراف بإيرادات

الفصل الثاني دور التعليم المحاسبي في الحد من الممارسات غير أخلاقية لمهنة الحاسبة

حقيقية في قائمة الدخل كأسلوب من أساليب المحاسبة الإبداعية، كما نشير أن التلاعب في الاعتراف بالإيراد لا يتعلق بمفهوم التوقيت بل يتعلق بمفهوم تحول المخاطر كذلك، وهذا ما يجعله من الأساليب الأكثر خطورة على الشركة¹.

ويجمع المحاسبون على أنه يجب الاعتراف بالإيراد عند نقطة بيع السلع أو تأدية الخدمات فالاعتراف بالإيرادات عند هذه النقطة يعتبر أمراً منطقياً لأن الوحدة الاقتصادية تكون قد أكملت عملية اكتساب الإيراد، وعندئذ يمكن قياس القيمة المحققة من السلع أو الخدمات المباعة بطريقة موضوعية على ضوء السعر الثابت في فواتير البيع للعملاء، ويعني ذلك أنه في أي وقت قبل نقطة البيع يمكن فقط تقدير القيمة القابلة للتحقق من بيع السلع وأداء الخدمات، أما بعد نقطة البيع تكون الخطوة الوحيدة المتبقية هي تحصيل النقود من العملاء وتعتبر هذه الخطوة من الأمور المؤكدة نسبياً.

ومن بين تلك الممارسات ما يلي²:

1- تسجيل إيرادات بالفترة المحاسبية المنتهية عن عمليات بيع تمت في الفترة التالية.

في بعض الأحيان يقوم المسؤولون بالشركات بتسجيل إيرادات بالفترة المحاسبية المنتهية عن بعض عمليات البيع التي تتم في الفترة التالية، وذلك بهدف تضخيم إيرادات الفترة المنتهية وأرباحها كي تتفق مع ما قد تكون قد أعلنته الشركة من توقعات في هذا الشأن ويتم ذلك عن طريق التلاعب في تواريخ مستندات وسجلات شحن البضاعة المباعة خلال الفترة المحاسبية التالية كي تظهر انه قد تم شحنها إلى العملاء خلال الفترة المنتهية وبالتالي تسجيلها كإيرادات عن هذه الفترة.

وقد تضمن كذلك في بعض الأحيان التلاعب في الساعة الداخلية لأجهزة الحاسوب بتأخيرها إلى تاريخ نهاية الفترة المنتهية أو تاريخ سابق على ذلك.

2- تسجيل إيرادات عن عمليات البيع غير التامة وبضاعة الأمانة تنقسم إلى³:

✓ عمليات البيع غير التامة: يقوم المسؤولون ببعض الشركات بالاتفاق مع بعض كبار العملاء وتجار الجملة على قيامهم بإرسال أوامر شراء كبيرة دون التزامهم باستلام تلك البضاعة أو تحملهم المسؤولية عنها، وتقوم

¹ وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي، جامعة الإسكندرية، مصر، 2000، ص 45.

² أمين السيد احمد لطفي، مرجع سابق، ص 68.

³ نفس المرجع، نفس الصفحة.

الفصل الثاني دور التعليم المحاسبي في الحد من الممارسات غير أخلاقية لمهنة المحاسبة

الشركة بتسجيل تلك البضاعة كمبيعات على الرغم من عدم تسليمها للعملاء، وأحيانا تقوم بشحنها لمخازن سرية وتسجل بمستندات الشحن أنه قد تم شحن وتسليم البضاعة للعملاء.

✓ بضاعة الأمانة: في حالات أخرى يقوم المسؤولون عن الشركة بشحن كميات كبيرة من البضاعة قبل نهاية الفترة المحاسبية إلى وكلاء البيع.

وتسجيل تلك البضاعة كمبيعات على الرغم من أنه لم يتم بيعها للعملاء ومازالت طرف الوكلاء على سبيل الأمانة ويحق للوكلاء إعادتها للشركة في وقت لاحق إذا لم يتم بيعها.

وبالتالي فإنها ما زالت مملوكة للشركة ولا يجب تسجيلها كمبيعات.

✓ تعديل شروط البيع الصالية باتفاقات سرية: قام المسؤولون في بعض الشركات بإبرام عقود بيع عقود مع بعض العملاء وتسليمهم البضاعة وتسجيلها كمبيعات.

وفي الوقت ذاته تم الاتفاق مع هؤلاء العملاء سرا (سواء شفويا أو كتابيا) على إعطائهم الحق في رفض البضاعة المستلمة في وقت لاحق أو الحق في المفاوضة لتخفيض أسعار البيع المثبتة بالعقود الأصلية، وبالتالي فقد تم تضخيم الإيرادات بعمليات بيع غير تامة أو بأسعار بيع مغال فيها.

3-تضخيم المبيعات بإيرادات خدمات ما بعد البيع و فوائد التمويل:

تقوم بعض الشركات المنتجة للسلع الرأسمالية أو برامج الحاسب بإبرام عقود بيع شاملة مع عملائها تشمل بيع السلعة الرأسمالية أو البرنامج وتقديم خدمات الصيانة والتحديث لفترات قادمة فضلا عن تقسيط ثمن البيع مقابل فوائد (التأجير التمويلي).

ب- الاعتراف بالمصرف¹:

تعد المحاسبة عن المصروفات من المجالات المحاسبية الأكثر اعتمادا على التوقعات القائمة على الحكم الذاتي، وهذا الأمر يسمح للشركات للتحكم في أرقامها للحصول على أرباح أكثر أو أقل حسب المصلحة، ويعتبر أكثر الأساليب المتعلقة بالاعتراف بالمصرف هي نقل المصروفات إلى فترات محاسبية لاحقة أو سابقة.

ويتبع المسؤولون في بعض الشركات ممارسات محاسبية إبداعية للتلاعب بالمصروفات بغرض تخفيضها وتضخيم الأرباح على غير الحقيقة و من بين هذه الممارسات ما يلي:

¹ ميسون بنت محمد بن علي القرني، مرجع سابق، ص 63.

- ✓ رسملة وتأجيل المصروفات لفترات لاحقة؛
- ✓ المغالاة في تقييم مخزون آخر الفترة؛
- ✓ التلاعب في تكوين واستخدام مخصصات الالتزامات المتوقعة؛
- ✓ تخفيض مخصص الديون المشكوك في تحصيلها؛
- ✓ عدم تسجيل الانخفاض الدائم في قيمة الأصول الثابتة وغير الملموسة.

الفرع الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية في التقدير:

أ- سياسات رسملة المصروفات:

تقوم بعض الشركات بالتلاعب في مصروفات الفترة بتسجيلها كأصول فيما يعرف برسملة أو تأجيل المصروفات ويترتب على ذلك تضخيم أرباح الفترة الحالية على حساب تخفيض أرباح الفترات اللاحقة التي يتم إخلالها إهلاك هذه الأصول أو المصروفات المؤجلة.

ب- تكاليف البحث والتطوير:

يتم تسجيل الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة (مثل الشهرة و براءات الاختراع) بالميزانية بالتكلفة التاريخية مخصوصا منها مجمع الإهلاك فإذا ما حدث انخفاض دائم في قيمة تلك الأصول نتيجة التقادم التكنولوجي أو الانخفاض الدائم في طاقتها الإنتاجية مثلا فإنه يجب تخفيض قيمة تلك الأصول مقابل تسجيل خسارة (مصروف) بقيمة هذا الانخفاض و قد لا تقوم بعض الشركات بتخفيض قيمة الأصول على الرغم من توافر الشروط اللازمة لذلك و بالتالي تخفض من قيمة مصروفاتها وتزيد من قيمة أرباحها على غير الحقيقة¹.

ج- استهلاك الأصول الثابتة:

أما ما يتعلق بالاستهلاك فتلجأ الشركات إلى استغلال اختيارية طريقة احتساب الاستهلاك، بما يتماشى مع مصلحة مركزها المالي فمن المتعارف عليه محاسبيا أن يتم استهلاك الأصول إما بتحميل السنوات الأولى بقسط استهلاك أكبر بطريقة القسط المتناقص أو بطريقة القسط الثابت حيث توزع التكلفة بالتساوي على سنوات العمر الإنتاجي المقدر ومن جهة أخرى لا تتضمن المبادئ المحاسبية على أية شروط تحدد الأعمار الإنتاجية للأصول².

¹ أمين السيد احمد لطفي، مرجع سابق، ص 77.

² نفس المرجع، ص 77-78.

الفصل الثاني دور التعليم المحاسبي في الحد من الممارسات غير أخلاقية لمهنة المحاسبة

أي لا تحدد المدة الزمنية لاستهلاك الأصول الثابتة وبالتالي يتيح للإدارة فرصة زيادة وتخفيض أعمار الأصول وفق ما تراه مناسباً للمؤسسة وان تمديد أو تقصير العمر (مدة الاستهلاك) للحصول على مصروفات أقل أو أكثر بالتالي التحكم في الأرباح.

د- إطفاء الشهرة والعلامات التجارية¹:

الشهرة من المواطن الرئيسية التي تحمل تبايناً كبيراً في المعالجة، فأعمار الأصول غير الملموسة مختلفة من شركة إلى أخرى، وبهذا القدر من المرونة والاختيارية، قد يتم اختيار فترة إطفاء طويلة تكون أكثر من العمر الاقتصادي للأصل غير الملموس وبذلك تقلل هذه الفترة من مصروف الإطفاء ويزيد ذلك من إيرادات الفترة.

هـ - المدينون والدائنون²:

يتم من خلال المدينين إدارة الإيرادات، وهذا ليس فقط التلاعب في الاعتراف بالإيراد ولكن حتى في تقويم حسابات المدينين، بحيث يتم تقييم وتقدير الحسابات المدينة وفقاً لمبدأ الحيطة والحذر من خلال تخصيص مخصص للحسابات المشكوك في تحصيلها يطرح من إجمالي المدينين.

ولكي تضخم الشركات إيراداتها ولو بشكل مؤقت تقوم بتخفيض مخصص الديون المشكوك في تحصيلها و بالتالي تظهر زيادة في الأرباح، وكذلك عند ما تقدر الشركة حساب المخصصات المسجل في الميزانية بقيمة أكبر مما ينبغي عليه، فإنها تقوم بتخفيضه لكي تحصل على زيادة في الربح كما أنها قد تلجأ إلى المبالغة في تقدير المخصصات في السنوات المالية الجيدة بغرض تكوين احتياطات لكي تتمكن من استخدامها في السنوات التي تكون الأرباح منخفضة بغية التحكم في تقلبات الأرباح، حيث عندما تكون أوضاع الشركة في السنة الجارية ممتازة فتقوم بترحيل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية، تعتقد إدارة الشركة أنه يمكن أن تكون عصبية، من المعروف أن الإيرادات يجب أن تسجل خلال الفترة المالية، كما يتم نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلاً إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة، تستخدم هذه الأساليب في الأوقات التي تواجه فيها الشركات أوقات صعبة وهذا لتغطية تراجع الأعمال وغيرها من النكسات مما يدفع بالمديرين إلى عمل إجراءات في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك على أمل أن المستقبل سيكون أفضل.

¹ ميسون بنت محمد بن علي القرني، مرجع سابق، ص 69.

² محمد مطر وليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط لدراسات العليا، الأردن، 2009، ص 12.

و - المخزون السلعي¹:

إن المبالغة في تقدير قيمة المخزونات يؤدي إلى تقليل تكلفة البضاعة المباعة ويزيد من صافي الدخل وهناك العديد من المداخل التي توصل إلى هذه المبالغة، ومن أبسطها هو المبالغة في العدد الفعلي لعناصر المخزون غير أن هذا يعد احتيالا صريحا.

إلا أنه توجد أكثر من طريقة لقياس تدفق المخزون ولكل منها تأثير مختلف ولهذا نجد أن كل إدارة تلجأ وتختار الطريقة التي تناسبها وتناسب أهدافها.

وبالتالي نجد الإدارة تقوم بالتلاعب في إجراءات جرد وتقييم مخزون آخر المدة بغرض تضخيم قيمة الأصل وتخفيض تكلفة البضاعة المباعة ويشمل ذلك ما يلي:

- ✓ عدم تخفيض قيمة المفقود والتالف من البضاعة من قيمة مخزون آخر المدة؛
- ✓ إعادة تغليف البضاعة التالفة و الرائدة و تقييمها على أساس أنها بضاعة سليمة ؛
- ✓ إجراء تحويلات وهمية من المخازن الأصلية إلى مخازن خارجية لتغطية العجز في كمية المخزون؛
- ✓ استلام بضاعة من الموردين في نهاية الفترة وجردها وتقييمها بالمخزن و ذلك بالرغم من عدم تسجيلها بالدفاتر كمشتريات بالإضافة إلى عدم تسجيل مبلغ الدائنة المستحقة للموردين في جهة الخصوم

الفرع الرابع: أساليب المحاسبة الإبداعية في التصنيف والعرض²

أ- **قائمة الدخل:** تحتوي قائمة الدخل على أرقام أساسية لأغراض التحليل المالي، مثل الأرباح التشغيلية، وصافي الربح وغيرها.

وكما تدور المحاسبة الإبداعية حول تعجيل أو تأخير المصروفات أو الإيرادات أو المكاسب أو الخسائر، أي نقلها بين الفترات المحاسبية، يتم ذلك في قائمة الدخل من خلال التلاعب في التصنيفات والإيضاحات في قائمة الدخل للفترة المراد تغييرها.

ب- **الاستثمارات:** هي قيام الشركات بممارسة عملية تحويل بين الحسابات الداخلية أبرزها تسجيل تكاليف تستغل رسوم استخدام شبكات شركات اتصالات أخرى باعتبارها استثمارات رأسمالية طويلة الأمد في خطوة مكنتها من إخفاء جانب من نفقاتها، وتضخيم تدفقاتها المالية، وإظهار أرباح غير حقيقية.

¹ بوسنة حمزة، مرجع سابق، ص 109.

² ميسون بنت محمد بن علي القرني، مرجع سابق، ص 71.

الفصل الثاني دور التعليم المحاسبي في الحد من الممارسات غير أخلاقية لمهنة المحاسبة

المطلب الثاني: أثر التعليم المحاسبي في الحد من الممارسات غير الأخلاقية لمهنة المحاسبة

بالرغم من اهتمام المحاسب بالكشف عن الأخطاء والغش وتحمل المسؤولية على ذلك فإنه يلعب دورا مهما في الحد من آثار الأساليب والممارسات غير الأخلاقية في مهنة المحاسبة والكشف عنها.

الفرع الأول: الحد من آثار الممارسات غير الأخلاقية في قائمة الدخل¹

تهدف الإدارة إلى استخدام هذه الأساليب على عناصر قائمة الدخل وذلك من خلال تضخيم المبيعات أو تخفيض المصروفات أو كليهما معا، ومن أهم الإجراءات المتخذة للحد من آثار الممارسات غير الأخلاقية في قائمة الدخل ما يلي:

أولاً: رقم المبيعات:

تهدف الإدارة بممارستها لأساليب غير أخلاقية لمهنة المحاسبة إلى تحسين رقم المبيعات في قائمة الدخل عن طريق زيادة صورية في المبيعات والإجراءات المتخذة من طرف المحاسب، من خلال ملاحظته للزيادة الغير اعتيادية في حجم المبيعات مقارنة بالسنوات السابقة، يعمل على التحقق من أن فواتير البيع وخصوصا الصفقات المنفذة من الأطراف ذات العلاقة بالشركات كالشركات التابعة والزميلة.

ثانياً: تكلفة البضاعة المباعة:

تعمل الإدارة إلى تخفيض تكلفة البضاعة المباعة في قائمة الدخل لزيادة الأرباح والإجراءات المتخذة من طرف المحاسب، التحقق من أن صفقات البيع حقيقية وليست صورية.

ثالثاً: مصروفات التشغيل:

تهدف الإدارة إلى تخفيض مصروفات التشغيل لزيادة الأرباح التشغيلية ومن ثم زيادة صافي الربح والإجراءات المتخذة من طرف المحاسب، التحقق من مدى توفر شروط الرسملة في ذلك المصروف.

¹ عبد ناصر حسني، إدريس مناني، بالقاسم مصطفىاوي، دور مسؤولية الأخلاقية والقانونية للمراجع الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم المالية والمحاسبة، جامعة الوادي، 2016-2017، ص82-83.

رابعاً: نتيجة الأعمال للأنشطة غير المستمرة:

تهدف الإدارة إلى المحافظة على مستوى الأرباح الحالية أو زيادتها، الإجراءات المتخذة من طرف المحاسب تقدير اثر إغلاق الخط الإنتاجي على نتيجة الأعمال وأخذها بعين الاعتبار.

خامساً: البنود الاستثنائية والبنود غير عادية:

تهدف الإدارة إلى تحسين ربحية الشركة من عملياتها التشغيلية من خلال أنشطة غير تشغيلية، الإجراءات المتخذة من طرف المحاسب استبعاد إرباح تلك البنود من الربح التشغيلي.

الفرع الثاني: الحد من آثار الممارسات غير الأخلاقية في قائمة المركز المالي¹

تهدف الإدارة من أساليب الممارسات غير الأخلاقية التي تمارسها على عناصر قائمة المركز المالي إلى تحسين المركز المالي للشركة وذلك من خلال تضخيم قيم الأصول أو تخفيض قيم المطلوبات أو كليهما معا وذلك بغرض تحسين عرض النسب المشتقة منها مثل نسب السيولة أو الربحية وغيره.

أولاً: النقدية:

تهدف الإدارة إلى تحسين أعلى نسب السيولة، الإجراءات المتخذة من طرف المحاسب استبعاد النقدية المقيدة عند احتساب السيولة.

ثانياً: الاستثمارات المتداولة:

تهدف الإدارة إلى زيادة أو المحافظة على قيمة الأصول المتداولة لتحسين نسب السيولة، الإجراءات المتخذة من طرف المحاسب هي التحقق من صحة الأسعار المستخدمة.

ثالثاً: الذمم المدينة:

تهدف الإدارة إلى المحافظة على قيم الذمم المدينة أو زيادتها بغرض تحسين نسب السيولة، الإجراءات المتخذة من طرف المحاسب طلب كشف بالذمم المدينة والتحقق من نسبة المخصص إلى إجمالي الذمم المدينة.

¹ عبد ناصر حسني، إدريس مناني، بالقاسم مصطفىاوي، مرجع سابق، ص84.

رابعاً: المخزون السلعي:

تهدف الإدارة إلى زيادة قيمة المخزون السلعي لزيادة قيمة الأصول المتداولة والتأثير في نسب السيولة، الإجراءات المتخذة من طرف المحاسب فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف في المخزن.

خامساً: الاستثمارات طويلة الأجل:

تهدف الإدارة إلى التأثير في حساب الاستثمارات في دفاتر الشركة القابضة ونتيجة أعمالها بإظهار نصيبها في الأرباح فقط دون خسائر، الإجراءات المتخذة من طرف المحاسب التحقق من ذلك التغيير عن طريق تقرير مدقق الحسابات والآثار المترتبة في قائمتي الدخل والمركز المالي.

سادساً: الأصول طويلة الأجل:

تهدف الإدارة إلى تحسين أرباح الشركة بتضمينه فائض إعادة التقييم أو بتخفيض مصروف الاستهلاك، الإجراءات المتخذة من طرف المحاسب التحقق من نسب الاستهلاك وتعديل مصروف الاستهلاك.

سابعاً: الأصول غير الملموسة:

تهدف الإدارة إلى زيادة قيمة موجودات الشركة لتحسين نسب الملائمة المالية بالإضافة إلى تحسين رقم الربح عن طريق تخفيض مصروف إطفاء هذه الأصول، الإجراءات المتخذة من طرف المحاسب التحقق من صحة الأسس المتبعة في التقييم وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة.

ثامناً: المطلوبات المتداولة:

تهدف الإدارة إلى تخفيض قيمة المطلوبات المتداولة لتحسين نسب السيولة، الإجراءات المتخذة من طرف المحاسب التحقق من إثبات تلك الأقساط ضمن المطلوبات المتداولة وإعادة احتساب نسبة السيولة.

تاسعاً: المطلوبات طويلة الأجل:

تهدف الإدارة إلى تحسين نسبة السيولة وأرباح الشركة بتضمينها مكاسب إطفاء السندات قبل استحقاقها، الإجراءات المتخذة من طرف المحاسب التحقق من الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء السنة لسداد قرض قصير الأجل وذلك بعمل التعديلات اللازمة في نسب الرفع المالي.

عاشرا: حقوق المساهمين:

تهدف الإدارة إلى تحسين نتيجة أعمال المنشأة بتضمينها بشكل خاطئ أرباح محققة من سنوات سابقة واستبعاد الخسائر الناتجة عن تقلب أسعار الصرف المرتبطة بعمليات تمت بعملة أجنبية، الإجراءات المتخذة من طرف المحاسب تعديل العام الجاري والنسب المرتبطة فيه ونسبة توزيعات الأرباح.

إحدى عشر: الموجودات والالتزامات الطارئة أو المشروطة:

تهدف الإدارة إلى التأثير على النسب المالية من خلال زيادة الموجودات وتخفيض المطلوبات، الإجراءات المتخذة من طرف المحاسب دراسة اثر إثبات موجودات محتملة قبل توفر شروط تحققها على النسب المالية ذات العلاقة وتعديلها بالشكل المناسب¹.

¹ عبد ناصر حسني، إدريس مناني، بالقاسم مصطفىاوي، مرجع السابق، ص 84-86.

لقد تم انتشار ممارسات غير أخلاقية في مهنة المحاسبة، وهذا لعدم الالتزام بالمبادئ الأخلاقية من نزاهة والموضوعية والسرية.....الخ، مما يؤثر على مصداقية القوائم المالية من طرف مستخدميه وهذا ما جعل بكل من المنظمات والهيئات المحلية والدولية لسعي للحد من هذه الممارسات وهذا من اجل حماية المنشأة بصفة خاصة والاقتصاد بصفة عامة، ولهذا يجب العمل على إعداد طرق للاكتشاف هذه الأساليب والممارسات غير أخلاقية من خلال تشريعات قانونية، وهذا ما دفع أيضا بكل من المنظمات والهيئات المحلية والدولية للتركيز على إعداد برامج التعليم المحاسبي للحد من الممارسات غير الأخلاقية.

لكون التعليم المحاسبي يساهم في رفع المستوى المحاسبين والمكونين وتحسينهم بخطوة هذه الممارسات وما تسببه من مخاطر وخسائر على المجتمعات وهذا سعيًا للحد ولو نسبيا من هذه الظواهر والممارسات غير الأخلاقية.

تمهيد:

قصد إسقاط الجانب النظري الذي تطرقنا له في الفصلين السابقين على الواقع، والوصول إلى نتائج تمكننا من الإجابة على الإشكالية المطروحة وكذلك اختبار الفرضيات، سنقوم بإجراء دراسة ميدانية بغية معرفة آراء المستقيين حول دور التعليم المحاسبي في الحد من الممارسات غير أخلاقية في مهنة المحاسبة.

ويهدف الوصول إلى دراسة موضوعية استخدمنا منهج المسح الميداني عن طريق الإستبيان، حيث سعينا من خلالها للوصول إلى آراء بعض الأساتذة الأكاديميين وطلبة الدكتوراه وكلهم من ذوي الاختصاص كما جمعنا آراء أصحاب مهنة المحاسبة من خبراء محاسبين ومحافظي حسابات ومحاسبي معتمدين بغرض الوصول إلى أهداف واقعية أكثر وبالتالي تحقيق الأهداف المرجوة لدراستنا هذه حيث قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: تحليل نتائج الاستبيان.

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

نوضح في هذا المبحث المنهجية التي سنتبعها في دراستنا من خلال إبراز مجتمع وعينة الدراسة، كما نتطرق إلى طرق جمع البيانات، والأساليب الإحصائية المستعملة في تحليل البيانات الخاصة بالإستبيان.

المطلب الأول: المنهج، المجتمع وعينة الدراسة

سعينا في هذا المطلب إلى عرض أسلوب الدراسة المتبع بغية الوصول إلى الأهداف بالإضافة إلى توضيح مجتمع وعينة الدراسة وفق ما يتطلبه موضوع دراستنا.

الفرع الأول: منهج الدراسة الميدانية

أن المنهج يمكن من تبسيط موضوع البحث والكشف على الحقائق العلمية وتحديد الأسباب والنتائج المترتبة عنها، ونظرا لطبيعة موضوع دراستنا المتمثل في الحد من الممارسات غير أخلاقية في مهنة المحاسبة من خلال التعليم المحاسبي، وطبيعة الدراسة الميدانية التي يتطلبها موضوع دراستنا فهو يركز على الإستبيان، سنعتمد على المنهج التحليلي للبيانات والمعلومات التي تم جمعها عن طريق الإستبيان.

الفرع الثاني: مجتمع الدراسة

بكوننا نسعى من خلال دراستنا إلى إبراز دور التعليم المحاسبي في الحد من الممارسات غير أخلاقية، قمنا بحصر مجتمع الدراسة على الأساتذة أصحاب التخصص وممارسي مهنة المحاسبة في مختلف الوظائف، كما تم الأخذ بعين الاعتبار توفر الخبرة المهنية والعلمية في أشخاص موضوع الدراسة، حتى تكون لهم القدرة والتمكن في الحكم على موضوع الاستبيان.

الفرع الثالث: عينة الدراسة

لعدم توفرنا على عدد الأساتذة المختصين وكذلك ممارسي مهنة المحاسبة الذين لهم علاقة بموضوع دراستنا ورغم الصعوبات التي واجهتنا في تحديد العينة وجمع المعلومات، إلا أننا سعينا قدر الإمكان لجمع أكبر عينة ممكنة مع مراعاة توفر أفراد العينة إلى الكفاءة المهنية والمعرفة العلمية لكي تمكنهم من الإجابة على الإستبيان.

لقد قمنا بتوزيع 60 استمارة استبيان حيث اعتمدنا على تسليم المباشر للاستمارات، كما اعتمدنا على زملائنا بالجامعة في عملية التوزيع هذا ما مكنا من جمع استمارة استبيان بأقصى وقت ممكن.

بعد استرجاع استمارات الموزعة تم حصر عدد الاستمارات الملغاة ومنها الاستمارات التي لم تسترجع، والجدول يوضح لنا الإحصائيات الخاصة بالاستمارات الإستبيان الموزعة والمسترجعة والملغاة وهي كما يلي:

الجدول رقم(1.3): النتائج الإحصائية للاستمارات الإستبيان الموزعة.

النسبة المئوية	التكرارات	البيان
100%	60	الاستمارات الموزعة
11.66%	07	الاستمارات الملغاة
21.66%	13	الاستمارات غير مسترجعة
66.66%	40	الاستمارات الصالحة للتحليل

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على استمارات الاستبيان الموزعة.

نلاحظ من خلال الجدول أن عدد الاستمارات الموزعة بلغ عددها 60 استمارة منها 40 استمارة اعتبرت صالحة للتحليل أي ما يعادل نسبة 66.66%.

أما الاستمارات الباقية عددها 20 استمارة أُلغيت منها 7 استمارات بمعدل 11.66% لعدم اكتمال الإجابة على كل العبارات الاستبيان، ولم تسترجع 13 استمارة أي ما يعادل نسبة 21.66%، يعود السبب إلى عدم فهم الموضوع من جهة وضيق وقت المختصين من جهة أخرى خاصة المهنيين.

المطلب الثاني: بناء أداة الدراسة

بغرض الوصول إلى الأهداف المرجوة لهذه الدراسة والإجابة على الإشكالية المطروحة واثبات صحة وخطأ الفرضيات، اعدنا استمارة الإستبيان وتم توزيعها على عينة الدراسة، ولكي تكون الدراسة منظمة شكل علمي قمنا بتقسيم استمارة الإستبيان معتمدين على الإشكالية المطروحة والجوانب التي تطرقنا إليها في الفصل الأول والثاني مع مراعاة عدة نقاط نذكر منها ما يلي:

✓ أن تكون عبارات الأسئلة تمت صياغتها بطريقة بسيطة وواضحة لتفادي الغموض أو سوء الفهم؛

✓ تجنب الأخطاء الإملائية قدر المستطاع لتكون لغة الإستبيان سليمة؛

✓ الاعتماد على ترتيب الأسئلة وربطها بموضوع الدراسة الميدانية لتحقيق الأهداف المرجوة.

بعد الانتهاء من تصميم الإستبيان تم اللجوء إلى أساتذة مختصين للتأكد من الجانب الشكلي والتقني

للاستمارة والتأكد من موضوعية الأسئلة وتغطيتها لجميع جوانب موضوع الدراسة.

ينقسم الإستبيان إلى جزئين:

● **الجزء الأول:** يحتوي على أربعة أسئلة تتعلق بمعلومات عامة حول عينة الدراسة وهي (العمر، المؤهل العلمي، والوظيفة، الخبرة المهنية).

● **الجزء الثاني:** يتكون من ثلاثة محاور وهي كما يلي:

✓ المحور الأول يتعلق بالتعليم المحاسبي؛

✓ المحور الثاني يتعلق بالمعايير الدولية للتعليم المحاسبي؛

✓ المحور الثالث يتعلق بالممارسات الأخلاقية والغير أخلاقية لمهنة المحاسبة.

المطلب الثالث: الأدوات المستخدمة في تحليل نتائج الاستبيان

بعد الجمع النهائي للاستبيان من خلال استمارات القابلة للتحليل، اعتمدنا في عرض المعطيات وتحليلها على برنامج *Excel*، لكي نتمكن من معالجة المعطيات وتحويلها بشكل جداول وترجمتها إلى رسومات بيانية بهدف تسهيل عملية الملاحظة والتحليل للوصول إلى النتائج المرجوة كما اعتمدنا على مجموعة من أساليب المتاحة في برنامج spss v.21،

وفقا لما سبق يمكننا اختصار أساليب التي تم استخدامها كما يلي:

- استخراج التكرارات والنسب المئوية لكل عبارة من الاستبيان؛
- اختبار بيرسون لقياس ارتباط العبارات والمحاور؛
- قياس الوسط الحسابي المرجح لكل عبارة في الاستبيان بالاختبار إلى إيجابيات فرض العينة؛
- قياس الانحراف المعياري لكل عبارة في الاستبيان؛
- قياس الانحدار الخطي في الاستبيان.

المبحث الثاني: تحليل نتائج الاستبيان

نقوم في هذا المبحث بعرض جمع المعلومات الواردة في استمارات الاستبيان الصالحة، وتحليلها مع عرض الخصائص العامة لعينة الدراسة، لاحظنا من الواجب إظهار مدى ثبات وصدق الاستبيان مع التطرق في آخر المبحث إلى اختبار صحة الفرضيات.

المطلب الأول: اختبار ثبات وصدق الاستبيان وعرض الخصائص العامة لعينة الدراسة
قبل البدء في تحليل نتائج المتحصل عليها قمنا باختبار صدق وثبات العينة موضوع الدراسة.

الفرع الأول: اختبار صدق وثبات الإستبيان

يتم التحقق من صدق وثبات الاستبيان من خلال:

أ- صدق الاستبيان:

يقصد بصدق أداة الدراسة مدى قدرة الاستبيان على قياس المتغيرات التي وضعت من أجلها، ولهذا الغرض قمنا بالتأكد من صدق الاستبيان بطريقتين:

❖ الصدق الظاهري:

قمنا بعرض الاستبيان على نخبة من الأساتذة المحكمين من أعضاء هيئة التدريس في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي تألفت من 4 أساتذة محكما، وقد استجبتنا لأرائهم وقمنا بإجراء ما يلزم من تعديل وحذف في ضوء المقترحات المقدمة، ليخرج الاستبيان في صورته النهائية.

❖ صدق المقياس: تقاس درجة صدق المقياس من اختبار سييرمان خلال قياس كل من:

✓ الاتساق الداخلي Internal Validity:

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل عبارة من عبارات الاستبيان مع المحور الذي تنتمي إليه هذه العبارة، حيث قمنا بحساب الاتساق الداخلي للاستبيان من خلال حساب معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات محاور الإستبيان.

الجدول رقم (2.3): درجة الارتباط الكلية للمحاور

الرقم	المكون	المحاور	معامل بيرسون	(Sig)
01	التعليم المحاسبي	المعايير الدولية للتعليم المحاسبي	**0.589	0.000
		الممارسات الأخلاقية وغير أخلاقية لمهنة المحاسبة	**0.468	0.002
02	المعايير الدولية للتعليم المحاسبي	التعليم المحاسبي	**0.589	0.000
		الممارسات الأخلاقية وغير أخلاقية لمهنة المحاسبة	**0.467	0.002
03	الممارسات الأخلاقية وغير أخلاقية لمهنة المحاسبة	التعليم المحاسبي	**0.468	0.002
		المعايير الدولية للتعليم المحاسبي	**0.467	0.002

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.v21)

يوضح لنا الجدول رقم (2.3) أن معاملات الارتباط بين جميع معاملات الارتباط للمحاور كلها ذات دلالة إحصائية وقوية، عند مستوى معنوية أو ($\alpha \leq 0.05$)، وبذلك يعتبر التعليم المحاسبي صادقاً إلى حد ما لما وضع لقياسه.

ب- ثبات الاستبيان:

يقصد بثبات أداة الدراسة أن يعطي الاستبيان نفس النتيجة لو تم إعادة توزيعه أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن ثبات الأداة يعني الاستقرار في نتائج الاستبيان وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة، وقد اعتمدنا في هذا البحث على طريقتين في حساب ثبات الاستبيان:

- اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha).

الجدول رقم (3.3): معامل الثبات الكلي

معامل الثبات ألفا كرونباخ	عدد الفقرات	
.700	19	معامل الثبات الكلي

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.v21)

ارتفاع معامل ألفا للإستبانة ككل 0.700 وبالتالي تتمتع أداة الدراسة بصورة عامة بمعامل ثبات عال يتيح لها تحقيق أهداف الدراسة وإمكانية ثبات النتائج التي تسفر عنها.

الفرع الثاني: الخصائص العامة لعينة الدراسة

يخص هذا الجزء للاستبيان المعلومات الشخصية للمجيب على الإستبيان وقد خصصت هذه الأسئلة إلى كل من العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية وكانت النتائج كما يلي:

أولاً: العمر:

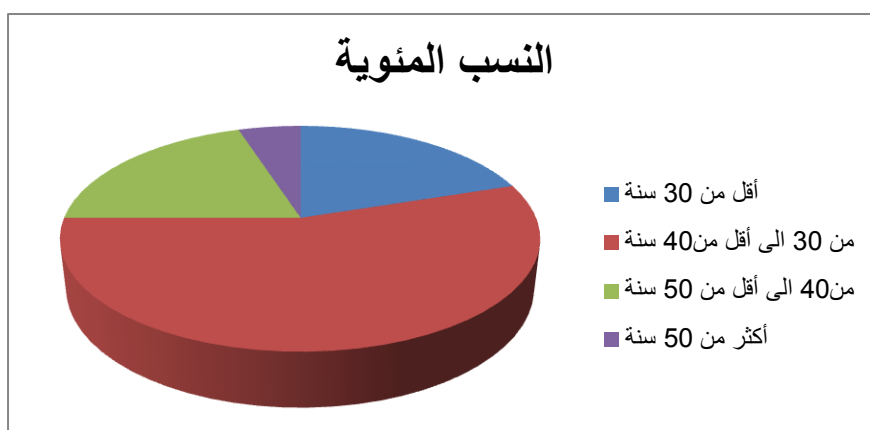
قمنا بتقسيم أفراد العينة إلى أربعة فئات عمرية، بإجراء باختبار الفئات بما يناسب أفراد العينة وفق الجدول والشكل التالي:

الجدول رقم (4.3): توزيع العينة حسب متغير العمر.

النسبة المئوية	التكرارات	العمر
%20	08	أقل من 30 سنة
%55	22	من 30 إلى أقل من 40 سنة
%20	08	من 40 إلى أقل من 50 سنة
%5	02	أكبر من 50 سنة
%100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS V.21 .

الشكل: رقم (1.3): توزيع العينة حسب متغير العمر.



المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على برنامج Excel

من خلال الشكل والجدول السابقين لحظنا أن أفراد العينة من الفئة العمرية الثانية من 30 إلى أقل من 40 تمثل نسبة 55% وتتكون من 22 فرداً، ثم تأتي الفئتين الأولى أقل من 30 سنة، والفئة الثالثة من 40 إلى أقل من 50 سنة تمثل لكل منهما نسبة 20% وتتكون كل فئة منهما على 8 أفراد، ثم تأتي الفئة الرابعة أكبر من 50 سنة وتمثل نسبة 5% وتتكون من فردين.

ثانياً: المؤهل العلمي:

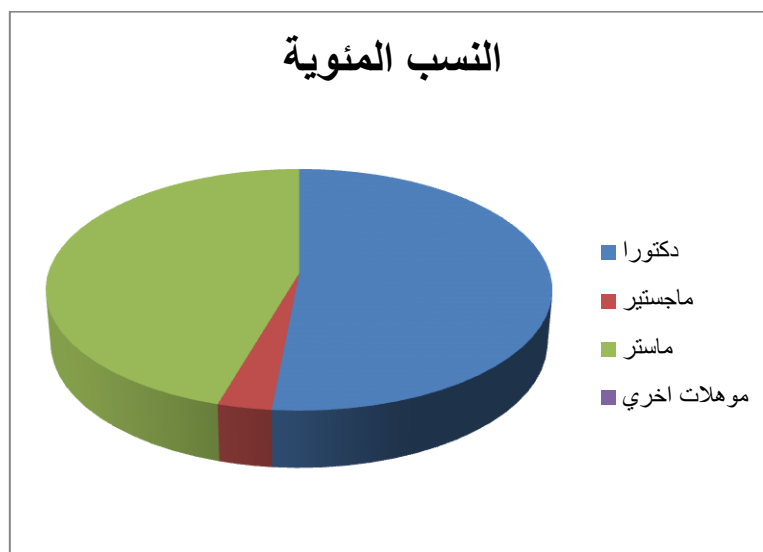
تم تقسيم عينة الدراسة إلى 5 فئات تمثل المؤهل العلمي وتم تقسيم وفق ما يتلاءم أفراد العينة موضوع الدراسة وقد توصلنا إلى نتائج التي سيتم توضيحها وفق الجدول والشكل التاليين.

الجدول رقم (5.3): توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي.

النسبة المئوية	التكرارات	المؤهل العلمي
42.5%	17	دكتورا
2.5%	01	ماجستير
37.5%	15	ماستر
17.5%	07	ليسانس
00%	00	مؤهلات أخرى
100%	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS V.21.

الشكل رقم (2.3): توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي .



المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على برنامج Excel

من خلال الجدول والشكل السابقين نلاحظ أن توزيع النسب حسب المؤهل العلمي للإفراد العينة، نجد أن غالبية أفراد العينة حاصلين على شهادة دكتورا تمثل 17 فردا بنسبة 42.5% أما الفئة الثانية متحصلين على شهادة ماستر متكونة من 15 فردا بنسبة 37.5%، لتأتي بعدها فئة المتحصلين على شهادة ليسانس بنسبة 17.5% تتكون من 7 أفراد، وبعدها فئة المتحصلين على شهادة ماجستير بنسبة 2.5% وتتكون من فرد واحد.

ثالثا: الوظيفة:

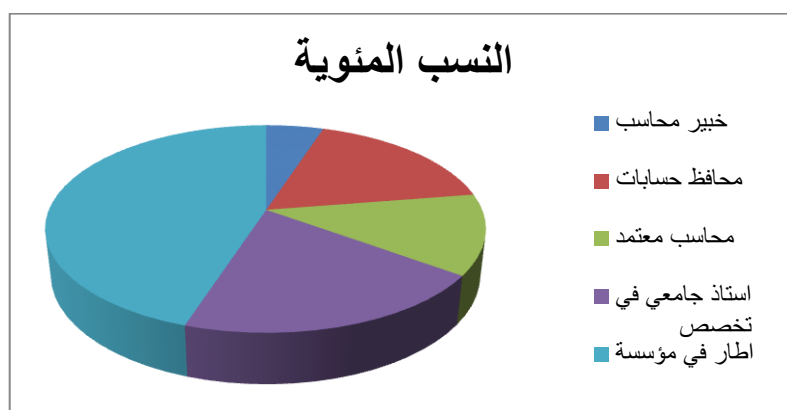
تم تقسيم أفراد هذه العينة إلى 5 فئات وقد تم اختيارها وفق ما يتناسب أفراد العينة سيتم توضيحها وفق الجدول والشكل التالي كما يلي:

الجدول رقم (6.3): توزيع العينة حسب متغير الوظيفة.

النسب المئوية	التكرارات	الوظيفة
5%	02	خبير محاسب
17.5%	07	محافظ حسابات
12.5%	05	محاسب معتمد
20%	08	أستاذ جامعي في تخصص
45%	18	إطار في مؤسسة
100%	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS V.21.

الشكل رقم (3.3): توزيع العينة حسب متغير الوظيفة.



المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على برنامج Excel

ومن خلال الجدول والشكل السابق لاحظنا أننا الفئة التي تمثل نسبة 45% وتتكون من 18 فرداً تمثل وظيفة إطار في مؤسسة أما الفئة الثانية تمثل نسبة 20% وتتكون من 8 أفراد وتمثل أستاذ جامعي في تخصص، أما الفئة الثالثة تمثل نسبة 17.5% وتتكون من 7 أفراد وتمثل وظيفة محافظ الحسابات، أما الفئة الرابعة تمثل نسبة 12.5% وتتكون من 5 أفراد وتمثل محاسب معتمد، أما الفئة الخامسة تمثل نسبة 5% وتتكون من فردين وتمثل وظيفة خبير محاسب.

رابعاً: الخبرة المهنية:

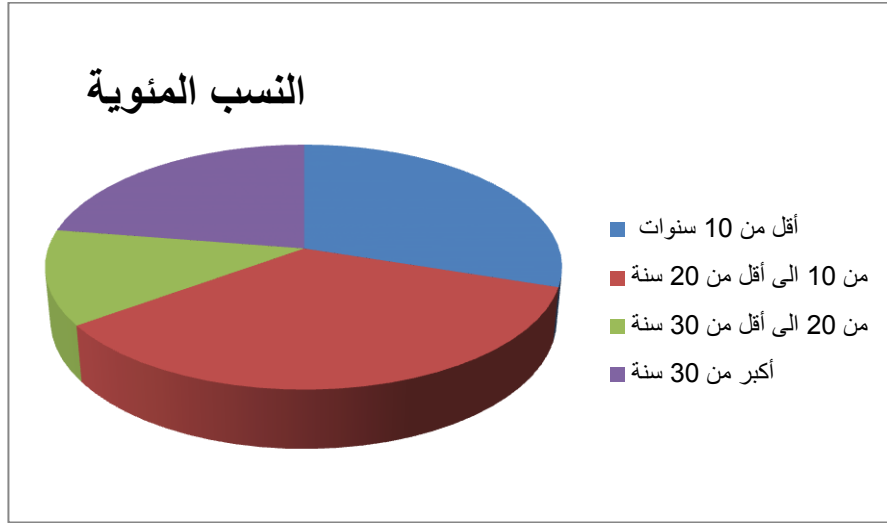
تم تقسيم أفراد العينة إلى أربعة فئات تمثل الخبرة المهنية لموظفي وأساتذة مختصين في مهنة المحاسبة وقد تم التوصل إلى النتائج التالية وفق ما هو موضح في الجدول والشكل التاليين كما يلي:

الجدول رقم (7.3): توزيع العينة حسب متغير الخبرة المهنية.

النسب المئوية	التكرارات	الخبرة المهنية
30%	12	أقل من 10 سنوات
35%	14	من 10 إلى أقل من 20 سنة
12.5%	05	من 20 إلى أقل من 30 سنة
22.5%	09	أكبر من 30 سنة
100%	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS V.21.

الشكل رقم (4.3): توزيع العينة حسب الخبرة المهنية .



المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على برنامج Excel

من خلال الجدول والشكل السابقين لاحظنا أن الفئة الأولى تمثل نسبة 35% وتتكون من 14 فردا ذات خبرة من 10 إلى أقل من 20 سنة، أما الفئة الثانية بنسبة 27.5% تتكون من 11 فردا ذات خبرة أقل من 10 سنوات أما الفئة الثالثة تمثل نسبة 22.5% تتكون من 9 أفراد وتمثل فئة أكثر من 30 سنة، أما الفئة الرابعة تمثل نسبة 15% وتتكون من 6 أفراد وهي تمثل فئة من 20 إلى أقل من 30 سنة.

المطلب الثاني : تحليل محاور الإستبيان

سوف يتم استخدام الأساليب الإحصائية التي ذكرناها سابقا من أجل الحصول على النتائج لاستكمال هذه الدراسة.

الفرع الأول: عرض نتائج المحاور الثلاثة للاستبيان

لتحويل إجابات المستقيمين إلى بيانات كمية قمنا باستخدام مقياس لكرت الخماسي (Likert Scale) باعتباره يعطي مجالات أوسع للإجابة، كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (8.3): أداة جمع البيانات وفق مقياس لكرت الخماسي

الإجابات	معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق جدا
الدرجات	1	2	3	4	5

المصدر: من إعداد الطالبات.

- ❖ بعدها يتم حساب المتوسط الحسابي المرجح Weighted Mean، بإتباع الخطوات التالية:
- ❖ حساب المدى والذي يساوي أكبر قيمة من هذا المقياس - أقل قيمة منه أي: 4=1-5؛

❖ حساب طول الفئة من خلال تقسيم المدى على عدد الفئات، أي: $0.80 = 4/5$ ، فتكون الفئة الأولى من 1 إلى 1.80، أما الفئة الثانية من 1.81 إلى 2.60، الفئة الثالثة من 2.61 إلى 3.40، الفئة الرابعة من 3.41 إلى 4.20، الفئة الخامسة من 4.21 إلى 5.180 .

❖ تحديد الاتجاه العام للإجابات، وهذا ما يوضحه الجدول رقم (9.3).

الجدول رقم (9.3): الميزان التقديري وفقا لمقياس لكرت الخماسي

الاتجاه العام	المتوسط المرجح	الاستجابة
عدم الموافقة بشدة	من 1 إلى 1.80	معارض بشدة
عدم الموافقة	من 1.81 إلى 2.60	معارض
المحايدة	من 2.61 إلى 3.40	محايد
الموافقة	من 3.41 إلى 4.20	موافق
الموافقة بشدة	من 4.21 إلى 5	موافق جدا

المصدر: من إعداد الطالبات.

وعليه سوف يتم عرض نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل محور من المحاور الثلاثة لهذه الدراسة، ومن ثم تحديد الاتجاه العام لأفراد العينة محل الدراسة حول الذكاء الإستراتيجي (بمكوناته وأبعاده) وأثره على اتخاذ القرار، كما توضحه الجداول التالية:

1. المحور الأول: التعليم المحاسبي.

الجدول رقم (10.3): عرض البيانات المتعلقة بالتعليم المحاسبي

الاتجاه العام	الترتيب	الانحراف المعياري	الموسم المرجح	المعارض					العبارات	أرقام العبارات	المكون
				معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق جدا			
				العدد	العدد	العدد	العدد	العدد			
				%	%	%	%	%			
موافق جدا	03	0.533	4.35	00	00	01	24	15	يعتبر التعليم المحاسبي عملية تزويد المتعلم بالقدرات العلمية والعملية التي تساعد على تكوين نفسه في مجال المحاسبة	01	التعليم المحاسبي
				00	00	2.5	60	37.5			
موافق جدا	04	0.670	4.24	00	01	02	23	14	تأتي أهمية التعليم المحاسبي من أهمية المحاسبة بشكل عام	02	
				00	2.5	5	57.5	35			
محايد	08	1.108	3.05	02	14	7	14	3	هناك تطابق بين برنامج التعليم المحاسبي مع مهنة المحاسبة	03	
				0.5	35	17.5	35	7.5			
موافق	05	0.997	3.93	00	04	09	13	14	المدة المخصصة للتعليم المحاسبي غير كافية لتأهيل المحاسب كما ينبغي	04	
				00	10	22.5	32.5	35			
محايد	09	1.349	2.78	07	14	06	07	06	التعليم المحاسبي المتوفر على مستوى المؤسسات التعليمية يواكب التطور التكنولوجي	05	
				17.5	35	15	17	15			
موافق جدا	01	0.640	4.53	00	01	00	16	23	تعتبر التبرعات التطبيقية مهمة للمتعم لتطبيق ما يتم تعلمه مع ما يتم العلم به ميدانيا	06	
				00	2.5	00	40	57.5			
موافق جدا	02	0.6	4.40	00	01	00	21	18	يعتبر التعليم المحاسبي مهم لتحسين كفاءة الأداء المهني للمحاسب	07	
				00	2.5	00	52.5	45			
موافق	6	0.639	3.95	00	01	06	27	06	يساعد التعليم المحاسبي على تلبية احتياجات بنية العمل المحاسبي، كما يساهم في معالجة المشاكل التي تواجهها الوحدة الاقتصادية	08	
				00	2.5	15	67.5	15			
موافق	7	0.783	3.95	00	03	4	25	08	يعتبر التأهيل العلمي والعملية والسلوكي من أهم ما يهدف إليه التعليم المحاسبي.	09	
				00	7.5	10	62.5	20			
موافق	0.36885		3.9083	التعليم المحاسبي							

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS V.21.

بالنظر إلى الجدول رقم (10.3) يتضح لنا أن مكون التعليم المحاسبي يتضمن 09 عبارات نستعرضها فيما يلي:

- العبارة رقم 01: يعتبر التعليم المحاسبي عملية تزويد المتعلم بالقدرات العلمية والعملية التي تساعد على تكوين نفسه في مجال المحاسبة.

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره بـ4.53 وانحراف معياري 0.533، أي أنه يوجد 24 فردا من بين عينة الدراسة المقدرة بـ40 فردا، قد وافقوا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 60%، و 37.5 موافق جدا مثلت 15 فردا من أفراد العينة، وهذا ما يعكس موافقة أفراد عينة الدراسة على أن التعليم المحاسبي له دور في تكوين المحاسبين بقدرات علمية وعملية، وما يؤكد ذلك هو احتلالها للرتبة 03 من بين جميع العبارات.

- العبارة رقم 02: تأتي أهمية التعليم المحاسبي من أهمية المحاسبة بشكل عام.

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره بـ4.24 وانحراف معياري 0.620، أي أنه يوجد 23 فردا من بين عينة الدراسة المقدرة بـ40 فردا، قد وافقوا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 57.5%، و 14 موافق جدا مثلت نسبة 35%، فردا من أفراد العينة، وهذا ما يعكس موافق جدا أفراد عينة الدراسة على أن التعليم المحاسبي له أهمية كبيرة في المحاسبة بشكل عام، وما يؤكد ذلك هو احتلالها للرتبة 04 من بين جميع العبارات.

- العبارة رقم 03: هناك تطابق بين برنامج التعليم المحاسبي مع مهنة المحاسبة.

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره بـ3.05 وانحراف معياري 1.108، أي أنه يوجد 14 فردا من بين عينة الدراسة المقدرة بـ40 فردا، قد وافقوا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 35%، و 14 معارض مثلت نسبة 35%، فرادا من أفراد العينة، و 7 محايد مثلت بنسبة 17.5%، وهذا ما يعكس رأي أفراد عينة الدراسة محايد على أن هناك عدم تطابق بين برنامج التعليم المحاسبي مع مهنة المحاسبة، وما يؤكد ذلك هو احتلالها للرتبة 08 من بين جميع العبارات.

- العبارة رقم 04: المدة المخصصة للتعليم المحاسبي غير كافية لتأهيل المحاسب كما ينبغي.

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره بـ3.93 وانحراف معياري 0.997، أي أنه يوجد 14 فردا من بين عينة الدراسة المقدرة بـ40 فردا، قد وافقوا جدا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 35%، و 13 موافق مثلت نسبة 32.5%، فردا من أفراد العينة، و 9 محايد مثلت بنسبة 22.5%، وهذا ما يعكس رأي أفراد عينة الدراسة موافق على أن المدة المخصصة للتعليم المحاسبي غير كافية لتأهيل المحاسب كما ينبغي، وما يؤكد ذلك هو احتلالها للرتبة 05 من بين جميع العبارات.

- العبارة رقم 05: التعليم المحاسبي المتوفر على مستوى المؤسسات التعليمية يواكب التطور التكنولوجي.

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره بـ2.78 وانحراف معياري بـ1.349، أي أنه يوجد 14 فردا من بين عينة الدراسة المقدرة بـ40 فردا، قد عارضوا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 35%، و 07 معارض جدا مثلت نسبة 17.5%، فردا من أفراد العينة، و 7 موافق مثلت بنسبة 17.5%، و 6 موافق جدا بنسبة 15%، 6 محايد بنسبة 15% وهذا ما يعكس رأي أفراد عينة الدراسة محايد على أن التعليم المحاسبي غير متوفر على مستوى المؤسسات التعليمية يواكب التطور التكنولوجي، وما يؤكد ذلك هو احتلالها للرتبة 09 من بين جميع العبارات.

- العبارة رقم 06: تعتبر التربصات التطبيقية مهمة للمتعلم لتطبيق ما يتم تعلمه مع ما يتم العلم به ميدانيا.

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره بـ4.53 وانحراف معياري بـ0.640، أي أنه يوجد 23 فردا من بين عينة الدراسة المقدرة بـ40 فردا، قد وافقوا جدا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 57.5%، و 16 موافق مثلت نسبة 40%، فردا من أفراد العينة، وهذا ما يعكس رأي أفراد عينة الدراسة موافق جدا على أن التربصات التطبيقية مهمة للمتعلم لتطبيق ما يتم تعلمه مع ما يتم العلم به ميدانيا، وما يؤكد ذلك هو احتلالها للرتبة 01 من بين جميع العبارات.

- العبارة رقم 07: يعتبر التعليم المحاسبي مهم لتحسين كفاءة الأداء المهني للمحاسب.
- حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره بـ4.40 وانحراف معياري بـ0.6، أي أنه يوجد 18 فردا من بين عينة الدراسة المقدرة بـ40 فردا، قد وافقوا جدا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 45%، و 21 موافق مثلت نسبة 52.5%، فردا من أفراد العينة، وهذا ما يعكس أفراد عينة الدراسة موافق جدا على أن التعليم المحاسبي مهم لتحسين كفاءة الأداء المهني للمحاسب، وما يؤكد ذلك هو احتلالها للرتبة 02 من بين جميع العبارات.

- العبارة رقم 08: يساعد التعليم المحاسبي على تلبية احتياجات بنية العمل المحاسبي، كما يساهم في معالجة المشاكل التي تواجهها الوحدة الاقتصادية.

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره بـ3.95 وانحراف معياري بـ0.639، أي أنه يوجد 27 فردا من بين عينة الدراسة المقدرة بـ40 فردا، قد وافقوا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 67.5%، و 06 موافق جدا مثلت نسبة 15% فردا من أفراد العينة، وهذا ما يعكس رأي أفراد عينة الدراسة موافق على أن التعليم المحاسبي يساعد على تلبية

احتياجات بنية العمل المحاسبي، كما يساهم في معالجة المشاكل التي تواجهها الوحدة الاقتصادية، وما يؤكد ذلك هو احتلالها للرتبة 06 من بين جميع العبارات.

- العبارة رقم 09: يعتبر التأهيل العلمي والعملي والسلوكي من أهم ما يهدف إليه التعليم المحاسبي. حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره بـ3.95 وانحراف معياري 0.783، أي أنه يوجد 25 فردا من بين عينة الدراسة المقدره بـ40 فردا، قد وافقوا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 62.5% ، و 08 موافق جدا مثلت نسبة 20%، فردا من أفراد العينة، وهذا ما يعكس موافق من أفراد عينة الدراسة على أن التأهيل العلمي والعملي والسلوكي من أهم ما يهدف إليه التعليم المحاسبي، وما يؤكد ذلك هو احتلالها للرتبة 07 من بين جميع العبارات.

2. المحور الثاني: المعايير الدولية لتعليم المحاسبي

الجدول رقم (11.3): عرض البيانات المتعلقة المعايير الدولية لتعليم المحاسبي

الاتجاه العام	الترتيب	الإنحراف المعياري	المتوسط المرجح	العبارات					المكون		
				معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق جدا			
				العدد	العدد	العدد	العدد	العدد			
موافق	5	0.675	3.83	00	01	10	24	05	هناك مجموعة من المعايير الدولية والتي تتعلق بشكل خاص بالتعليم المحاسبي	10	المعايير الدولية لتعليم المحاسبي
				00	2.5	25	60	12.5			
موافق جدا	3	0.620	4.23	00	00	04	23	13	تكمن أهمية وجود معايير دولية للتعليم المحاسبي في تعزيز موضوعية المخرجات المحاسبية	11	
				00	00	10	57.5	32.5			
موافق جدا	1	0.496	4.60	00	00	00	16	24	يعتبر الالتزام بالمعايير الدولية للمحاسبة من بين أهم الآليات لإعداد كوادر محاسبية مؤهلة	12	
				00	00	00	40	60			
محايد	2	0.751	4.28	00	00	7	15	18	الدخول إلى عالم الممارسة المهنية الجيدة للمحاسبة يعني التمسك بمعايير التعليم المحاسبي	13	
				00	00	17.5	37.5	45			
موافق	4	0.871	4.10	00	02	07	16	15	تساعد المعايير الدولية للتعليم المحاسبي على تقييم الاحتياجات والقدرات البشرية للمهنيين.	14	
				..	5	17.5	40	37.5			
موافق		0.41135	4.2050	المعايير الدولية لتعليم المحاسبي							

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS V.21.

بالنظر إلى الجدول رقم (11.3) يتضح لنا أن مكون التعليم المحاسبي يتضمن 05 عبارات نستعرضها فيما يلي:

● العبارة رقم 10: هناك مجموعة من المعايير الدولية والتي تتعلق بشكل خاص بالتعليم المحاسبي.

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره بـ3.83 وانحراف معياري 0.675، أي أنه يوجد 24 فردا من بين عينة الدراسة المقدره بـ40 فردا، قد وافقوا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 60%، و 10 محايد مثلت نسبة 25%، فردا من أفراد العينة، و 5 موافق جدا بنسبة 12.5% وهذا ما يعكس موافق من أفراد عينة الدراسة على أن المعايير الدولية تتعلق بشكل خاص بالتعليم المحاسبي، وما يؤكد ذلك هو احتلالها للرتبة 05 من بين جميع العبارات.

العبارة رقم 11: تكمن أهمية وجود معايير دولية للتعليم المحاسبي في تعزيز موضوعية المخرجات المحاسبية.

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره بـ4.23 وانحراف معياري 0.620، أي أنه يوجد 23 فردا من بين عينة الدراسة المقدره بـ40 فردا، قد وافقوا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 57.5%، و 13 موافق جدا مثلت نسبة 32.5% فردا من أفراد العينة، وهذا ما يعكس رأي أفراد عينة الدراسة موافق على أن وجود معايير دولية للتعليم المحاسبي في تعزيز موضوعية المخرجات المحاسبية، وما يؤكد ذلك هو احتلالها للرتبة 03 من بين جميع العبارات.

● العبارة رقم 12: يعتبر الالتزام بالمعايير الدولية للمحاسبة من بين أهم الآليات لإعداد كوادر محاسبية مؤهلة.

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره بـ4.60 وانحراف معياري 0.496، أي أنه يوجد 24 فردا موافق جدا من بين عينة الدراسة المقدره بـ40 فردا، قد وافقوا جدا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 60%، و 16 موافق مثلت نسبة 40%، فردا من أفراد العينة، وهذا ما يعكس رأي أفراد عينة الدراسة موافق جدا على أن المعايير الدولية للمحاسبة تعتبر من أهم الآليات لإعداد كوادر محاسبية مؤهلة، وما يؤكد ذلك هو احتلالها للرتبة 01 من بين جميع العبارات.

● العبارة رقم 13: الدخول إلى عالم الممارسة المهنية الجيدة للمحاسبة يعني التمسك بمعايير التعليم المحاسبي.

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره بـ4.28 وانحراف معياري 0.751، أي أنه يوجد 18 فردا موافق جدا من بين عينة الدراسة المقدره بـ40 فردا، قد وافقوا جدا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 45%، و 15 موافق مثلت نسبة 37.5%، م 07 محايد بنسبة 17.5% فردا من أفراد العينة، وهذا ما يعكس رأي أفراد عينة الدراسة محايد عدم اقتناع

وتأثير للممارسة المهنية الجيدة للمحاسبة يعني التمسك بمعايير التعليم المحاسبي، وما يؤكد ذلك هو احتلالها للرتبة 02 من بين جميع العبارات.

• العبارة رقم 14: تساعد المعايير الدولية للتعليم المحاسبي على تقييم الاحتياجات والقدرات البشرية للمهنيين.

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره بـ4.10 وأنحراف معياري 0.871، أي أنه يوجد 16 فردا موافق من بين عينة الدراسة المقدرة بـ40 فردا، قد وافقوا جدا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 40%، و 15 موافق جدا مثلت نسبة 37.5%، 07 محايد بنسبة 17.5%، فردا من أفراد العينة، وهذا ما يعكس موافق أفراد عينة الدراسة إلى أن المعايير الدولية للتعليم المحاسبي تساعد في تقييم وتطوير القدرات البشرية للمهنيين، وما يؤكد ذلك هو احتلالها للرتبة 04 من بين جميع العبارات.

3. المحور الثالث: الممارسات الأخلاقية والغير أخلاقية لمهنة المحاسبة.

الجدول رقم (12.3): عرض البيانات المتعلقة الممارسات الأخلاقية والغير أخلاقية لمهنة المحاسبة

الاتجاه العام	الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	الممارسات					العبارات	المكون	
				معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق جدا			
				العدد	العدد	العدد	العدد	العدد			
موافق	4	0.961	4	00	04	06	16	14	تلقي أخلاقيات المهنة في الوقت الحالي اهتمام كبير من قبل الكثير من الباحثين	15	الممارسات الأخلاقية وغير أخلاقية لمهنة المحاسبة
				00	10	15	40	35			
موافق جدا	2	0.483	4.65	00	00	00	14	26	تعتبر المصادقية، المهنية، جودة الخدمات، الثقة، من بين أهم الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة	16	
				00	00	00	35	65			
موافق جدا	3	0.679	4.50	00	00	04	14	24	أن التمسك بالأخلاق العامة أساس العمل الميداني بشكل عام	17	
				00	00	10	30	60			
موافق جدا	1	0.494	4.75	00	00	01	08	31	تعتبر الممارسات الغير أخلاقية ممارسات سيئة يجب العمل على محاربتها	18	
				00	00	2.5	20	77.5			
موافق	5	1.231	3.65	02	05	12	07	14	تعد المحاسبة الإبداعية وجه من أوجه الممارسات الغير أخلاقية لمهنة المحاسبة	19	
				05	12.5	30	17.5	35			
موافق جدا		0.38683	4.31	الممارسات الأخلاقية وغير الأخلاقية لمهنة المحاسبة							

المصدر: من إعداد الطلبات بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS V.21.

بالنظر إلى الجدول رقم (12.3) يتضح لنا أن مكون التعليم المحاسبي يتضمن 05 عبارات نستعرضها فيما يلي:

- العبارة رقم 15: تلقي أخلاقيات المهنة في الوقت الحالي اهتمام كبير من قبل الكثير من الباحثين.

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره ب 4.00 وانحراف معياري 0.961، أي أنه يوجد 16 فردا من بين عينة الدراسة المقدرة بـ 40 فردا، قد وافقوا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 40%، و 14 موافق جدا مثلت نسبة 35%، 06 محايد بنسبة 15%، فردا من أفراد العينة، وهذا ما يعكس رأي أفراد عينة الدراسة موافق إلى أن

أخلاقيات المهنة تلقى اهتمام كبير من قبل الكثير من الباحثين، وما يؤكد ذلك هو احتلالها للرتبة 04 من بين جميع العبارات.

• العبارة رقم 16: تعتبر المصدقية، المهنية، جودة الخدمات، الثقة، من بين أهم الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة.

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره ب 4.65 وانحراف معياري 0.483، أي أنه يوجد 26 فردا من بين عينة الدراسة المقدرة بـ 40 فردا، قد وافقوا جدا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 65%، و 14 موافق جدا مثلت نسبة 35%، وهذا ما يعكس رأي أفراد عينة الدراسة موافق جدا على أن المصدقية والمهنية وجودة الخدمات والثقة من أهم الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة، وما يؤكد ذلك هو احتلالها للرتبة 02 من بين جميع العبارات.

• العبارة رقم 17: أن التمسك بالأخلاق العامة أساس العمل الميداني بشكل عام.

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره بـ 4.50 وانحراف معياري 0.679، أي أنه يوجد 24 فردا من بين عينة الدراسة المقدرة بـ 40 فردا، قد وافقوا جدا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 60%، و 14 موافق مثلت نسبة 30%، وهذا ما يعكس رأي أفراد عينة الدراسة موافق جدا على أن التمسك بالأخلاق العامة أساس العمل الميداني بشكل عام، وما يؤكد ذلك هو احتلالها للرتبة 03 من بين جميع العبارات.

• العبارة رقم 18: تعتبر الممارسات الغير أخلاقية ممارسات سيئة يجب العمل على محاربتها.

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره بـ 4.75 وانحراف معياري 0.494، أي أنه يوجد 31 فردا من بين عينة الدراسة المقدرة بـ 40 فردا، قد وافقوا جدا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 77.5%، و 08 موافق مثلت نسبة 20%، وهذا ما يعكس رأي أفراد عينة الدراسة موافق جدا على أن الممارسات الغير أخلاقية ممارسات سيئة يجب العمل على محاربتها، وما يؤكد ذلك هو احتلالها للرتبة 01 من بين جميع العبارات.

• العبارة رقم 19: تعد المحاسبة الإبداعية وجه من أوجه الممارسات الغير أخلاقية لمهنة المحاسبة

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره بـ 3.65 وانحراف معياري 1.231، أي أنه يوجد 14 فردا من بين عينة الدراسة المقدرة بـ 40 فردا، قد وافقوا جدا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 35%، و 12 محايد مثلت نسبة 30%، و 07 موافق نسبتها 17.5% وهذا ما يعكس رأي أفراد عينة الدراسة معارض جدا على أن المحاسبة الإبداعية وجه من أوجه الممارسات الغير أخلاقية لمهنة المحاسبة، وما يؤكد ذلك هو احتلالها للرتبة 05 من بين جميع العبارات.

ثانيا: اختبار التوزيع الطبيعي بمعامل كولموكروف سميرونوف (Kolmogorov-Smirnov)

سنقوم باختبار ما إذا كانت بيانات كل محور من المحاور الثلاثة تتبع التوزيع الطبيعي وذلك من خلال معامل كولموكروف سميرونوف كما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (13.3): اختبار التوزيع الطبيعي للمحاور الثلاثة بمعامل Kolmogorov-Smirnov

الاختبار ومعنويته	تعليم المحاسبي	معايير الدولية	الممارسات الأخلاقية
Z كولموكروف سميرونوف	.129	.063	051
المعنوية Sig	0.618	.092	.074

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21.

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا أن بيانات المحاور الثلاثة تتبع التوزيع الطبيعي حسب معامل الطبيعة كولموكروف سميرونوف الذي يتحدد على أساس $Sig > 0.05$ ، أي كلما كان مستوى المعنوية أكبر من 0.05 كلما كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، وهذا ما تحقق في جميع المحاور مما يدل على أنها جميعا تتبع التوزيع الطبيعي لأنها $Sig > 0.05$.

المطلب الثالث: مناقشة النتائج

في هذا المطلب سنقوم بمناقشة ما تم التطرق إليه في المطلب الأول من هذا المبحث، بالإضافة إلى اختبار الفرضيات.

الفرع الأول: تحليل نتائج الخصائص الديمغرافية للاستبيان

سيتم تحليل نتائج البيانات الشخصية والوظيفية المتوصل إليها من خلال أداة الاستبيان كما يلي:

- **العمر:** من خلال الجدول رقم (4.3) نلاحظ أن فئة من 30 إلى 40 سنة احتلت أكبر عدد من التكرارات حيث أن 22 فردا من أصل 40 فرد يقعون ضمن هذه الفئة، أي ما يعادل نسبة مئوية قدرت بـ 55%، في حين أن جميع الفئات الأخرى ذات نسب متقارب، وأن هذه النتيجة منطقية حيث أن الفئة المستهدفة تمثلت في طلبة دكتوراه موظفين في القطاع المحاسبي، وأساتذة جامعين بجامعة الوادي.

- **المؤهل العلمي:** من خلال الجدول رقم (5.3) كانت أعلى نسبة بالنسبة للمؤهل العلمي تمثلت في الدكتوراه بسنة 42.5% وهذه نتيجة منطقية نظرا لفئة المستهدفة كانت أساتذة جامعيين، تليها مباشرة شهادة الماستر حيث احتلت نسبة 37.5% والتي تقابل طلبة الدكتوراه الذين لم يتحصلوا بعد على شهادة الدكتوراه، وأن صدق هذه النتائج تعكسه النتائج النهائية لمتغيري العمر والخبرة المهنية.

-الوظيفة: من خلال الجدول رقم (6.3) نظرا لأن المؤهل العلمي للفتة المستهدفة كأن مستوى عال ماستر ودكتوراه، فمن المنطقي أن تكون نتائج متغير الوظيفة موجهة بنسبة 45% إشارات في المؤسسة سواء كانت الجامعة " أساتذة جامعيين" أو خارجها " طلبة الدكتوراه".

- الخبرة المهنية: من خلال الجدول رقم (7.3) نجد أن معظم أفراد العينة ذو خبرة متوسطة من 10 إلى 20 سنة بنسبة 35% بتكرار قده 14، وأن هذه النتيجة جد منطقية وذلك راجع إلى الفئة العمرية التي تنتمي إليها العينة محل الدراسة فكلها فئة شبانية بين 30 و 40 سنة.

أن جميع المتغيرات الشخصية منطقية ومترابطة مع بعضها البعض مما يدل على صدق أفراد العينة.

الفرع الثاني: تحليل نتائج محاور الاستبيان.

سوف نقوم بتحليل نتائج المحاور الثلاثة للاستبيان كما يلي:

أولاً: تحليل النتائج المحور الأول من الاستبيان (التعليم المحاسبي):

من خلال الجدول رقم (10.3) تبين لنا أن المتوسط الحسابي للمحور الأول والمتمثل في التعليم المحاسبي قدر بـ 3.9083 والذي يمثل حسب تقديرات لكرت الخماسي الاتجاه "موافق"، وأن الانحراف المعياري قد بلغ 0.36885 وجاء التعليم المحاسبي مرتبة كما يلي:

لاحظنا في هذا المحور أن التعليم المحاسبي يهدف إلى رفع مستوى المحاسب من ناحية العلمية والعملية وبالتالي يمكنه من مختلف المهارات والقدرات، غير أن التعليم المحاسبي غير متطابق مع سوق الشغل، وعدم مواكبة برامج التعليم المحاسبي إلى تطور التكنولوجي.

ثانياً: تحليل النتائج المحور الثاني من الاستبيان (المعايير الدولية للتعليم المحاسبي):

من خلال الجدول رقم (11.3) تبين لنا أن المتوسط الحسابي للمحور الثاني والمتمثل في المعايير الدولية للتعليم المحاسبي قدر بـ 0.41135 والذي يمثل حسب تقديرات لكرت الخماسي الاتجاه "موافق"، وأن الانحراف المعياري قد بلغ 4.2050 وجاءت المعايير الدولية للتعليم المحاسبي مرتبة كما يلي:

وجود معايير دولية تتعلق بتعليم المحاسبي وهي تساهم في رفع مستوى المهني للمحاسب من خلال المهارات والقدرات البشرية للمهنيين، إلا أن التمسك بالمعايير لوحدها لا يكفي ولوج ممارسة مهنة المحاسبة.

ثالثاً: تحليل النتائج المحور الثالث من الاستبيان (الممارسات الأخلاقية وغير أخلاقية لمهنة المحاسبة):
من خلال الجدول رقم (12.3) تبين لنا أن المتوسط الحسابي للمحور الثالث والمتمثل في الممارسات الأخلاقية وغير أخلاقية لمهنة المحاسبة قدر بـ 4.31 والذي يمثل حسب تقديرات لكرت الحماسي الاتجاه "موافق"، وأن الانحراف المعياري قد بلغ 0.386683 وجاءت الممارسات الأخلاقية وغير أخلاقية لمهنة المحاسبة مرتبة كما يلي:
اتفاق أفراد العينة على ضرورة محاربة الممارسات غير أخلاقية لمهنة المحاسبة، والعمل على التمسك الأخلاق بالعمل الميداني والتأكيد على ضرورة الاهتمام بها ورفض كل أشكال الممارسات غير أخلاقية، ومحاربتها.

الفرع الثالث: اختبار الفرضيات

تم صياغة خمسة (05) فرضيات رئيسية لدراسة هذا الموضوع وسيتم اختبار هذه الفرضيات كالتالي:

الفرضية الأولى:

للتأكد من صحة هذه الفرضية، قمنا بتحليل العلاقة بين التعليم المحاسبي ومتغير الوظيفة من خلال معادلة

الانحدار الخطي البسيط Simple Régression وبالاعتماد على برنامج Spss v.21.

حيث تحصلنا على النتائج المبينة في الجدول أدناه:

H_0 : عدم وجود دلالة إحصائية بين التعليم المحاسبي وكفاءة الأداء المهني للمحاسب.

H_1 : هناك دلالة إحصائية بين التعليم المحاسبي وكفاءة الأداء المهني للمحاسب.

الجدول رقم (14.3): نتائج تحليل الانحدار البسيط لأثر التعليم المحاسبي على الوظيفة

قيمة β	مستوى المعنوية Sig	معامل التحديد R^2	معامل الارتباط R	أثر التعليم المحاسبي على الوظيفة
0.055	0.000	0.39	0.198	

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V.21.

بالنظر إلى الجدول رقم (14.3) نلاحظ أن معامل الارتباط بين المتغير المستقل والتابع قد بلغ 19.8%، كما أن معامل التحديد يساوي 39% عند مستوى معنوية أقل من 5%، مما يشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التعليم المحاسبي ومتغير الوظيفة، وتشير قيمة Beta إلى أن أثر التعليم المحاسبي على الوظيفة هو أثر إيجابي (طردي) وتبلغ قوة هذه العلاقة تقريبا 5.5% وهي ضعيفة.

وعليه نقبل الفرضية البديلة التي تنص على: هناك دلالة إحصائية بين التعليم المحاسبي وكفاءة الأداء المهني

للمحاسب.

الفرضية الثانية:

H₀: عدم وجود دلالة إحصائية بين المحاسبة الإبداعية والممارسات غير أخلاقية لمهنة المحاسبة.

H₁: هناك دلالة إحصائية بين المحاسبة الإبداعية والممارسات غير أخلاقية لمهنة المحاسبة.

للتأكد من صحة هذه الفرضية، قمنا بتحليل العلاقة بين المحاسبة الإبداعية والممارسات غير أخلاقية لمهنة

المحاسبة

من خلال معادلة الانحدار الخطي البسيط Simple Regression وبالاعتماد على برنامج Spss v.21، حيث تحصلنا على النتائج المبينة في الجدول أدناه:

الجدول رقم (15.3): نتائج تحليل الانحدار البسيط لأثر المحاسبة الإبداعية على الممارسات

غير أخلاقية لمهنة المحاسبة

قيمة β	مستوى المعنوية Sig	معامل التحديد R^2	معامل الارتباط R	اثر المحاسبة الإبداعية على الممارسات غير أخلاقية لمهنة المحاسبة
1.532	0.002	0.232	0.481	

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V.21.

بالنظر إلى الجدول رقم (15.3) نلاحظ أن معامل الارتباط بين المتغير المستقل والتابع قد بلغ 48.1%، كما أن معامل التحديد يساوي 23.2% عند مستوى معنوية أقل من 5%، مما يشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة الإبداعية على الممارسات غير أخلاقية لمهنة المحاسبة، وتشير قيمة Beta إلى أن أثر المحاسبة الإبداعية على الممارسات غير أخلاقية لمهنة المحاسبة هو أثر إيجابي (طردى) وتبلغ قوة هذه العلاقة تقريبا 153.2%. وعليه نقبل الفرضية البديلة التي تنص على: هناك دلالة إحصائية بين المحاسبة الإبداعية والممارسات غير أخلاقية لمهنة المحاسبة.

الفرضية الثالثة:

H_0 : عدم وجود علاقة بين العوامل الشخصية في الممارسات غير أخلاقية في مهنة المحاسبة.

H_1 : هناك علاقة بين العوامل الشخصية في الممارسات غير أخلاقية في مهنة المحاسبة.

لمعرفة اثر العوامل الشخصية على الممارسات الغير أخلاقية لمهنة المحاسبة قمنا باختبار انوفا وتوصلنا إلى

النتائج التالية:

الجدول رقم (16.3): نتائج تحليل الانحدار البسيط لأثر العوامل الشخصية على الممارسات غير

أخلاقية لمهنة المحاسبة

قيمة B	مستوى المعنوية Sig	معامل التحديد R ²	معامل الارتباط R	
0.92	0.256	0.34	184	العمر
0.077	0.166	0.050	0.223	الخبرة
0.057	0.215	0.040	0.200	المؤهل
-0.98	0.057	0.092	0.303	الوظيفة

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V.21.

بالنظر إلى الجدول رقم (16.3) نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المتغيرات أكبر من 0.05، مما يشير

إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل الشخصية والممارسات غير أخلاقية لمهنة المحاسبة.

وعليه نقبل الفرضية البديلة التي تنص على انه لا توجد دلالة إحصائية بين العوامل الشخصية والممارسات غير

أخلاقية لمهنة المحاسبة.

الفرضية الرابعة:

H_0 : عدم وجود علاقة عكسية بين تعليم المحاسبي والممارسات الأخلاقية وغير أخلاقية لمهنة المحاسبة.

H_1 : هناك علاقة عكسية بين تعليم المحاسبي والممارسات الأخلاقية وغير أخلاقية لمهنة المحاسبة.

للتأكد من صحة هذه الفرضية، قمنا بتحليل العلاقة بين المحاسبة الإبداعية والممارسات غير أخلاقية لمهنة

المحاسبة.

من خلال معادلة الانحدار الخطي البسيط Simple Regression وبالاعتماد على برنامج Spss v.21

حيث تحصلنا على النتائج المبينة في الجدول أدناه:

الجدول رقم (17.3): نتائج تحليل الانحدار البسيط لأثر تعليم المحاسبي على الممارسات غير أخلاقية

لمهنة المحاسبة

قيمة β	مستوى المعنوية Sig	معامل التحديد R^2	معامل الارتباط R	اثر تعليم المحاسبي على الممارسات غير أخلاقية لمهنة المحاسبة
0.446	0.02	0.219	0.468	

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V.21.

بالنظر إلى الجدول رقم (17.3) نلاحظ أن معامل الارتباط بين المتغير المستقل والتابع قد بلغ 46.8%، كما أن

معامل التحديد يساوي 21.9% عند مستوى معنوية أقل من 5%، مما يشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية

بين تعليم المحاسبي والممارسات غير أخلاقية لمهنة المحاسبة، وتشير قيمة Beta إلى أن أثر تعليم المحاسبي على

الممارسات غير أخلاقية لمهنة المحاسبة هو أثر إيجابي (طردي) وتبلغ قوة هذه العلاقة تقريبا 44% ضعيفة.

وعليه نقبل الفرضية البديلة التي تنص على أن هناك علاقة عكسية بين تعليم المحاسبي والممارسات الأخلاقية وغير

أخلاقية لمهنة المحاسبة.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل حولنا إبراز دور التعليم المحاسبي في الحد من الممارسات غير أخلاقية في مهنة المحاسبة، حيث قمنا بدراسة ميدانية وذلك بالتقرب إلى من له علاقة بالموضوع خلال الاستبيان الذي يحتوي على عدة أسئلة حول التعليم المحاسبي وما مدي قدراته على تكوين محاسبين ذو مهارات وقدرات على اقتحام عالم الشغل، وما مدى دور المعايير الدولية في إعداد المناهج التعليم المحاسبي، بالإضافة إلى إبراز دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في إعطاء مصداقية على المعلومات البيانات المالية الوقوف على خطورة الممارسات غير أخلاقية لهذه المهنة التأثير والعمل على محاربتها.

حيث كانت نتائج هذه الدراسة حسب ما اتفق عليه أفراد العينة كما يلي:

- التعليم المحاسبي يلعب دور في تزويد المتعلمين المهارات والقدرات اللازمة لمهنة المحاسبة غير أنه يوجد مشكل في عدم تطابق هذه البرامج مع مهنة المحاسبة وعدم مساهمتها لتطوير التكنولوجيا.
- المعايير الدولية للتعليم المحاسبي والتي تساهم في إعداد كوادر مؤهلة وتقييم احتياجات القدرات البشرية للمهنيين.
- الممارسات الأخلاقية وغير أخلاقية لمهنة المحاسبة حيث تحتل أخلاقيات اهتمام كبير من طرف الكثير من الباحثين والهيئات والمنظمات المحلية والدولية من اجل إرساء هذه الأخلاقيات ومحاربة كل الممارسات غير أخلاقية لمهنة المحاسبة لتأثيرها وخطورتها على مهنة المحاسبة.

نظرا إلى أهمية مهنة المحاسبة من تقديم معلومات وبيانات تساهم في اتخاذ القرارات سواء من إدارة المنشأة أو من طرف المستثمرين المتوقعين، ولضمان ذلك يجب أن تتمتع مهنة المحاسبة بممارسات أخلاقية مرتبطة بهذه المهنة.

غير انه توجد بعض السلوكيات والتصرفات التي تسعى لمهنة المحاسبة وهي الممارسات غير أخلاقية، مما دفع بجميع المنظمات والهيئات الدولية وأفراد المجتمع وأهل السياسة والحكومات على وعي متزايد لمحاربة هذه الممارسات غير أخلاقية وتأكيدهم على أهمية أخلاقيات مهنة المحاسبة، والتحذير من مخاطر عدم الالتزام بهذه الأخلاقيات وما تشكله من تهديد على سلامة الاقتصاد المحلي والدولي والسلامة الاجتماعية، كما كانت للاتحاد الدولي للمحاسبين دور في تطوير وتعزيز مهنة المحاسبة على المستوى العالمي وفق المعايير الموحدة باستطاعتها توفير خدمات محاسبة ذات جودة عالية وهذا لفائدة المصلحة العامة، وسعي منها لتحقيق هذه المهمة قامت بإنشاء مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين من اجل وضع وإصدار معايير تهتم بأخلاقيات المهنة ذات جودة عالية حيث انعكس الاهتمام بأخلاقيات مهنة المحاسبة على مناهج التعليم المحاسبي من اجل إعداد إطارات وكفاءات ذات قدرات ومهارات تمكنها من ممارسة مهنة المحاسبة بمهنية عالية.

❖ اختبار الفرضيات:

من خلال دراستنا للموضوع وتحليل البيانات والمعلومات الموضحة في فصول البحث توصلنا إلى إجابات على الفرضيات كما يلي:

الفرضية الأولى: توصلنا إلى الاتفاق على أن هذه الفرضية مقبولة حيث لاحظنا أن هناك دلالة إحصائية بين التعليم المحاسبي وكفاءة الأداء المهني للمحاسب، حيث وجدنا كلما ارتفع مستوى التعليم المحاسبي يرفع من مستوى أداء المهني.

الفرضية الثانية: توصلنا إلى الاتفاق على أن هذه الفرضية مقبولة حيث لاحظنا أن هناك دلالة إحصائية بين المحاسبة الإبداعية والممارسات غير أخلاقية لمهنة المحاسبة لكون المحاسبة الإبداعية هي تلك الممارسات التي تقوم بالتضليل وإعطاء صورة غير صادقة ومعبرة عن المعلومات والبيانات المحاسبية، وبالتالي فان هذه المعلومات لا تعتبر عن الواقع وتكون مؤثرة في اتخاذ قرارات من مستخدمي هذه المعلومات والبيانات وبالتالي هذه الممارسات هي غير أخلاقية.

الفرضية الثالثة: توصلنا إلى عدم قبول الفرضية، لأنه لا توجد دلالة إحصائية بين العوامل الشخصية والممارسات غير أخلاقية لمهنة المحاسبة، حيث لاحظنا أن الممارسات غير أخلاقية لا ترتبط بفترة عمرية معينة أو الحصول على مؤهل علمي معين كما لا تؤثر الخبرة والوظيفة على ذلك.

الفرضية الرابعة: الفرضية مقبولة يحد التعليم المحاسبي من الممارسات غير أخلاقية بنسبة 44% وهي نسبة ضعيفة، أما النسبة الباقية تعود إلى متغيرات أخرى في نظرنا الوازع الأخلاقي فقد يكون الشخص ذو تعليم عالي وخبرة كبيرة وإطار في دولة وهذا يشجعه على الممارسة أخلاقية، خاصة المحاسبة الإبداعية وذلك لتمكنه من المعايير والقوانين المحاسبة.

❖ نتائج الدراسة:

- مناهج التعليم المحاسبي تغطي نسبة كبيرة من المواضيع والمحاور التعليمية، إلا أنه يوجد خلل في عدم تكييف وتطوير هذه المواضيع بما تحتاجه مهنة المحاسبة في الواقع، فالمعايير الدولية التي تدرس في الجامعات غير ممكنة في تطبيق في البلاد لعدم توفر البنية المناسبة لها؛
- هناك نقص كبير في المواضيع المرتبطة بالتطورات التكنولوجية في مناهج التعليم المحاسبي؛
- عدم توفر فترة تدريسية تعطي في برنامج التعليم المحاسبي من خلال هذه التربصات ويكون هناك تقييم وتقويم لكفاءة وقدرات المكونين؛
- انخفاض في مستوى المهارات والقدرات المحاسبين والمتخرجين الجدد وهذا ما يؤدي إلى تدني مستوى المحاسبين في تحليل المشاكل والمخاطر وإيجاد حلول مناسبة لها؛
- جميع برامج التعليم المحاسبي الخاصة بأخلاقيات المهنة كلها لا تفي بغرض الحد من الممارسات غير أخلاقية وبالتالي نرى وجوب استحداث مواضيع في مخطط التعليم المحاسبي باسم أخلاقيات مهنة المحاسبة.

❖ التوصيات والاقتراحات:

- الرفع من مستوى جودة مناهج التعليم المحاسبي من خلال الاستعانة بخبراء ومختصين عند وضع هذه المناهج؛
- العمل على ربط مناهج وبرامج التعليم المحاسبي وفق ما يتطلبه سوق الشغل، من خلال تكوين خريجين متمتعين بمهارات مهنية وفق ما يطلبه سوق العمل، وبالتالي تحقيق الانسجام بين الدراسة النظرية وتطبيق العملي؛
- العمل على رفع وتطوير مستوى المدربين والمدرسين من خلال تطوير أساليبهم التعليمية وتمكينهم من الاشتراك في دورات التدريبية والمؤتمرات المحلية والدولية، مما يؤدي إلى تحديث معلوماتهم باستمرار؛
- إدراج فترات التدريب العملي في برنامج التعليم المحاسبي سواء كانت متزامنة مع الدراسة النظرية أو بعدها؛
- العمل على أن يتضمن البرنامج والمنهج التعليمي لتخصص المحاسبة على محور خاص بالسلوك وأخلاقيات مهنة المحاسبة؛
- تنظيم مؤتمرات وندوات تهتم بأخلاقيات مهنة المحاسبة، بهدف تعزيز التزام المحاسبين بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني؛
- الاستفادة من تجارب الدول السابقة في مجال محاربة ممارسة غير أخلاقية؛
- العمل على حصر أكبر عدد ممكن من الممارسات غير أخلاقية وتجرئها وهذا من اجل التخلص من هذه الظاهرة؛
- تشجيع الطلبة على توجيه أبحاثهم لمعالجة المشاكل العملية في مهنة المحاسبة.

❖ أفاق الدراسة:

- مدى الارتباط بين التعليم المحاسبي وسوق الشغل في الجزائر؛
- دور التعليم المحاسبي في تكريس مهنة أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر؛
- مدى التزام المحاسبين ومدققين بأخلاقيات مهنة المحاسبة؛
- تقليص الفجوة بين مخرجات التعليم المحاسبي وممارسة مهنة المحاسبة.

المراجع باللغة العربية:

الكتب:

- 01- احمد حلمي جمعة، أخلاقيات مهنة المحاسبة والتحكم المؤسسي، الأردن، 2015.
- 02- احمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد وفق للمعايير الدولية للتدقيق، الأردن، 2015.
- 03- ألفين أرينزو وجيمس لوبك، محمد محمد عبد القادر الديسطي وأحمد حامد حجاج، المراجعة مدخل متكامل، المملكة العربية السعودية، 2002.
- 04- أمين السيد احمد لطفي، نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي، مصر، 2005.
- 05- حسين القاضي ومأمون حمدان، نظرية المحاسبة، الأردن، 2007.
- 06- عوض لبيب فتح فتح الله الديب، شحاته السيد شحاته، أصول المراجعة الخارجية، الإسكندرية - مصر، 2013.
- 07- مقددا احمد جليلي، آلاء عبد الواحد دنون، استخدام معايير التعليم دولية للمحاسبين المهنيين في تطوير المناهج المحاسبية، تنمية الرافدين، العراق، 2009.
- 08- وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي، مصر، 2000.

المذكرات:

- 09- إيمان لبلاطة، دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في ضبط الممارسات المحاسبية من وجهة نظر المهنيين، شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2018/2017.
- 10- بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح، رسالة ماجستير، جامعة فرحات عباس-سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2011-2012.
- 11- حيان محمد مدوخ، واقع تطور مهنة المحاسبة بين التأهيل المهني والتكنولوجي للمحاسبين في الشركات العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين 2014.
- 12- سامح محمد رضا رياض احمد، دور المراجعة الخارجية في كشف ممارسات المحاسبة الاحتيالية في ضوء التطورات الاقتصادية المعاصرة، (أطروحة دكتوراه)، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، مصر، 2008.
- 13- عبد الفتاح عبد العظيم محمد بل، تعليم وتدريب وتطوير المحاسبين في الجماهيرية، ليبيا، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة قار يونس، 1988.

- 14- عبد ناصر حسني، إدريس مناني، بالقاسم مصطفى، دور مسؤولية الأخلاقية والقانونية للمراجع الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2016-2017.
- 15- محمد مطر وليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط لدراسات العليا، الأردن، 2009.
- 16- محمود صبحي جمعه حسان، مدى توافق التعليم المحاسبي مع المتطلبات سوق العمل، (رسالة ماجستير)، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، الجامعة الإسلامية بغزة، 2018.
- 17- ميسون بنت محمد بن علي القري، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، رسالة الماجستير، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، 2010.
- 18- نادية ميلاد محمد الماقوري، تضيق الفجوة بين برنامج التعليم المحاسبي لمتطلبات ممارسة المهنة، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد بقسم المحاسبة، جامعة السابع من ابريل، ليبيا، 2008.
- 19- هجيرة بوعزيرة، نبيلة لندار، واقع التعليم المحاسبي في الجامعات المحاسبية في ظل توجه نحو التطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية، (مذكرة ماستر)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجيلالي بو نعامة، 2016/2017.
- المجالات والملتقيات:
- 20- علي محمد عبد الحسين هاني الزاملي، التعليم المحاسبي ودوره في تطوير المهارات المهنية لخريجي قسم المحاسبة، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 12، كلية الادارة والاقتصاد.
- 21- خالد فطناني، خالد عويص، مدى ملائمة مناهج التعليم المحاسبي في الجامعات العمانية لمتطلبات سوق العمل في ظل تداعيات الازمة المالية، كلية الزهراء للبنات، مسقط، سلطنة عمان.
- 22- بلال امجد محمد الصائغ، دور التعليم المحاسبي الجامعي في تأهيل الخريجين على استخدام الحاسوب في العمل المحاسبي، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، العدد 20، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، العراق، 2010 .
- 23- مقددا احمد لجيلي، آلاء عبد الواحد دنون، استخدام معايير التعليم دولية للمحاسبين المهنيين في تطوير المناهج المحاسبية، تنمية الرافدين، العدد 32، العراق، 8 جوان 2009.
- 24- أسامة عتيدات، سائدة سعادة، المهارات المتوفرة في مخرجات التعليم العالي بما يتطلبه سوق العمل المحلي، المجلة العربية لضمان جودة التعليم جامعي، الأمانة العامة للاتحاد الجامعات العربية، العدد 5، 2010.
- 25- عيسى العزام، قاسم زريقات، واقع برامج التعليم المحاسبي في الجامعات الأردنية، المجلة العربية للمحاسبة، جامعة البحرين، المجلد 17، العدد 2، 2014.

- 26- محمد عجيلة، احمد قنع، مساهمة التعليم المحاسبي الالكتروني في تنمية مهارات طلبة أقسام المحاسبة، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية، الجزائر، العدد 3، 2016.
- 27- إبراهيم المهدي احمد، يوسف ممدو حميدي، ما مدى التزام مراجعي الحسابات بقواعد وأخلاقيات مهنة المراجعة، مجلة الأكاديمية المالية، كلية الاقتصاد والمحاسبة، العدد 1، 2018.
- المؤتمرات:
- 28- بشير محمد عاشور الدرويش، مدى مواكبة مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا للمتطلبات إعادة هيكلة الاقتصاد، مؤتمر الخصخصة في الاقتصاد الليبي، تحرير عبد الجليل المنصوري، عيسى محمد الفارسي، 2005.
- 29- زنده عطية، التعليم المحاسبي المهني الواقع وسبل التطوير، المؤتمر العلمي للتعليم المحاسبي، أكاديمية الدراسات العليا طرابلس ليبيا، 31 مارس 2007.
- 30- الاتحاد الدولي لمحاسبين، دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، السعودية 2015.
- 31- محمد مطر وآخرون، الارتقاء بالتعليم المحاسبي الجامعي لتحقيق الشروط المنصوص عليها في معايير التعليم المحاسبي الدولية، مداخلة ضمن المؤتمر العلمي المهني الدولي الحادي عشر، جمعية المحاسبين الأردنيين، 9 و10 أبريل 2015.
- 32- محمد الفطيمي، دور التعليم المحاسبي في صقل الخريجين بالمهارات اللازمة لسوق العمل، المؤتمر العربي حول التعليم العالي وسوق العمل، المؤتمر العربي حول التعليم العالي وسوق العمل، الجامعة المفتوحة، ليبيا، 2010.

الملحق رقم (01): استمارة الاستبيان



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة



استمارة استبيان في إطار التحضير لإعداد مذكرة ماستر بعنوان:

الحد من الممارسات غير الأخلاقية في مهنة المحاسبة من خلال التعليم المحاسبي

سيدتي، سيدي:

في إطار إعداد بحث أكاديمي للحصول على شهادة ماستر في المحاسبة بعنوان: **الحد من الممارسات الغير الأخلاقية في مهنة المحاسبة من خلال التعليم المحاسبي**، يمثل هذا الاستبيان أحد الجوانب المهمة في دراستنا، ويهدف إلى دراسة وتحليل آراء عينة من الأكاديميين والمهنيين حول دور التعليم المحاسبي في إعداد كوادر ذات مهارات علمية وعملية في التخصص من أجل المساهمة في الحد من الممارسات غير الأخلاقية، كما نؤكد بأن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها وجمعها لن تستخدم إلا لغرض دراسة بحثنا العلمي.

وعليه نرجو من سيادتكم مساعدتنا بالإجابة على أسئلة الاستبيان بدقة وموضوعية.

تقبلوا منا أسمى عبارات التقدير والاحترام

الرجاء وضع علامة (x) في الخانات التي تناسب إجابتك:

الجزء الأول: معلومات عامة

(1) العمر:

أ- أقل من 30 سنة

ب- من 30 إلى أقل من 40 سنة

ت- من 40 إلى أقل من 50 سنة

ث- أكبر من 50 سنة

(2) المؤهل العلمي:

أ- دكتوراه

أ- ماجستير

ب- ماستر

ت- ليسانس

ث- مؤهلات أخرى

(3) الوظيفة:

أ- خبير محاسبي

ب- محافظ حسابات

ت- محاسب معتمد

ث- أستاذ جامعي في التخصص

ج- إطار في مؤسسة

(4) الخبرة المهنية:

أ- أقل من 10 سنوات

ب- من 10 إلى أقل من 20 سنة

ت- من 20 إلى أقل من 30 سنة

ث- أكثر من 30 سنة

الجزء الثاني: معلومات حول موضوع الدراسة

المحور الأول: التعليم المحاسبي

معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق جدا	البيان	الرقم
					يعتبر التعليم المحاسبي عملية تزويد المتعلم بالقدرات العلمية والعملية التي تساعده على تكوين نفسه في مجال المحاسبة	01
					تأتي أهمية التعليم المحاسبي من أهمية المحاسبة بشكل عام	02
					هناك تطابق بين برنامج التعليم المحاسبي مع مهنة المحاسبة	03
					المدة المخصصة للتعليم المحاسبي غير كافية لتأهيل المحاسب كما ينبغي	04
					التعليم المحاسبي المتوفر على مستوى المؤسسات التعليمية يواكب التطور التكنولوجي	05
					تعتبر التريصات التطبيقية مهمة للمتعلم لتطبيق ما يتم تعلمه مع ما يتم العلم به ميدانيا	06
					يعتبر التعليم المحاسبي مهم لتحسين كفاءة الأداء المهني للمحاسب	07
					يساعد التعليم المحاسبي على تلبية احتياجات بنية العمل المحاسبي، كما يساهم في معالجة المشاكل التي تواجهها الوحدات الاقتصادية	08
					يعتبر التأهيل العلمي والعملية والسلوكي من أهم ما يهدف إليه التعليم المحاسبي.	09

المحور الثاني: المعايير الدولية للتعليم المحاسبي

البيان	موافق جدا	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	الرقم
هناك مجموعة من المعايير الدولية والتي تتعلق بشكل خاص بالتعليم المحاسبي						10
تكمن أهمية وجود معايير دولية للتعليم المحاسبي في تعزيز موضوعية المخرجات المحاسبية						11
يعتبر الالتزام بالمعايير الدولية للمحاسبة من بين أهم الآليات لإعداد كوادر محاسبية مؤهلة						12
الدخول إلى عالم الممارسة المهنية الجيدة للمحاسبة يعني التمسك بمعايير التعليم المحاسبي						13
تساعد المعايير الدولية للتعليم المحاسبي على تقييم الاحتياجات والقدرات البشرية للمهنيين.						14

المحور الثالث: الممارسات الأخلاقية والغير أخلاقية لمهنة المحاسبة

البيان	موافق جدا	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	الرقم
تلقى أخلاقيات المهن في الوقت الحالي اهتمام كبير من قبل الكثير من الباحثين						15
تعتبر المصداقية، المهنية، جودة الخدمات، الثقة، من بين أهم الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة						16
إن التمسك بالأخلاق العامة أساس العمل الميداني بشكل عام						17
تعتبر الممارسات الغير أخلاقية ممارسات سيئة يجب العمل على محاربتها						18
تعد المحاسبة الإبداعية وجه من أوجه الممارسات الغير أخلاقية لمهنة المحاسبة						19

الملحق رقم (02) : درجة الارتباط بين المحاور والعبارات بيرسون

Correlations

	تعليم	معايير	ممارسات
تعليم	Pearson Correlation	1	.468**
	Sig. (2-tailed)		.000
	N	40	40
معايير	Pearson Correlation	.589**	.467**
	Sig. (2-tailed)	.000	.002
	N	40	40
ممارسات	Pearson Correlation	.468**	1
	Sig. (2-tailed)	.002	.002
	N	40	40

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

الملحق رقم (03): الفاكرونباخ :

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.700	19

الملحق رقم (04): حساب المتغيرات الشخصية

العمر

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
أقل من 30 سنة	8	20.0	20.0	20.0
من 30 الى 40 سنة	22	55.0	55.0	75.0
Valid من 40 الى 50 سنة	8	20.0	20.0	95.0
أكبر من 50 سنة	2	5.0	5.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

المؤهل

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
دكتوراه	17	42.5	37.5	37.5
ماجستير	1	2.5	2.5	40.0
Valid ماستر	15	37.5	17.5	57.5
ليسانس	7	17.5	42.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

الوظيفة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
خبير محاسبي	2	5.0	5.0	5.0
محافظ حسابات	7	17.5	17.5	22.5
محاسب معتمد	5	12.5	12.5	35.0
Valid أستاذ جامعي في تخصص	8	20.0	20.0	55.0
اطار في مؤسسة	18	45.0	45.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

الخبرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
أقل من 10 سنوات	12	30.0	30.0	30.0
من 10 الى أقل من 20 سنة	14	35.0	35.0	65.0
Valid من 20 الى أقل من 30 سنة	5	12.5	12.5	77.5
أكبر من 30 سنة	9	22.5	22.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

الملحق رقم (05): المتوسط والانحراف

1. التعليم

Statistics

	يعتبر التعليم المحاسبي عملية تزويد المتعلم بالقدرات العلمية والعملية التي تساعده على تكوين نفسه في مجال المحاسبة	تأتي أهمية التعليم المحاسبي أهمية من المحاسبة بشكل عام	هناك تطابق بين برنامج التعليم المحاسبي مهنة مع المحاسبة	المدة المخصصة للتعليم المحاسبي كافية غير لتأهيل المحاسب ينبغي كما	التعليم المحاسبي المتوفر على مستوى المؤسسات التعليمية يواكب التطور التكنولوجي	تعتبر التربصات التطبيقية مهمة للمتعلم ما لتطبيق تعلمه يتم مع يواكب العلم ميدانيا	يعتبر التعليم المحاسبي مهم لتحسين الأداء كفاءة المهني للمحاسب	التعليم يساعد على المحاسبي احتياجات تلبية العمل بنية، كما المحاسبي، في يساهم المشاكل معالجة تواجهها التي الوحدات الاقتصادية	التأهيل يعتبر العلمي والعملية من والسلوكي يهدف ما أهم التعليم إليه المحاسبي.	تعليم
Valid N	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40
Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean	4.35	4.25	3.05	3.93	2.78	4.53	4.40	3.95	3.95	3.9083
Std. Deviation	.533	.670	1.108	.997	1.349	.640	.632	.639	.783	.36885

Table Caption^a

a. Footnote

تابع للملحق رقم (05):

يعتبر التعليم المحاسبي عملية تزويد المتعلم بالقدرات العلمية والعملية التي تساعده على تكوين نفسه في مجال المحاسبة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
محايد	1	2.5	2.5	2.5
موافق	24	60.0	60.0	62.5
موافق جدا	15	37.5	37.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

تأتي أهمية التعليم المحاسبي من أهمية المحاسبة بشكل عام

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
معارض	1	2.5	2.5	2.5
محايد	2	5.0	5.0	7.5
Valid موافق	23	57.5	57.5	65.0
موافق جدا	14	35.0	35.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

هناك تطابق بين برنامج التعليم المحاسبي مع مهنة المحاسبة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
معارض بشدة	2	5.0	5.0	5.0
معارض	14	35.0	35.0	40.0
Valid محايد	7	17.5	17.5	57.5
موافق	14	35.0	35.0	92.5
موافق جدا	3	7.5	7.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

المدة المخصصة للتعليم المحاسبي غير كافية لتأهيل المحاسب كما ينبغي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
معارض	4	10.0	10.0	10.0
محايد	9	22.5	22.5	32.5
Valid موافق	13	32.5	32.5	65.0
موافق جدا	14	35.0	35.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

تابع للملحق رقم (05):

التعليم المحاسبي المتوفر على مستوى المؤسسات التعليمية يواكب التطور التكنولوجي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
معارض بشدة	7	17.5	17.5	17.5
معارض	14	35.0	35.0	52.5
Valid محايد	6	15.0	15.0	67.5
موافق	7	17.5	17.5	85.0
موافق جدا	6	15.0	15.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

تعتبر التربصات التطبيقية مهمة للمتعلم لتطبيق ما يتم تعلمه مع ما يتم العلم به ميدانيا

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
معارض	1	2.5	2.5	2.5
موافق	16	40.0	40.0	42.5
موافق جدا	23	57.5	57.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

يعتبر التعليم المحاسبي مهم لتحسين كفاءة الأداء المهني للمحاسب

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
معارض	1	2.5	2.5	2.5
موافق	21	52.5	52.5	55.0
موافق جدا	18	45.0	45.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

تابع للملحق رقم (05):

2- المعايير

Statistics

	هناك مجموعة من المعايير الدولية والتي تتعلق بشكل خاص بالتعليم المحاسبي	تتم أهمية وجود معايير دولية للتعليم المحاسبي في تعزيز موضوعية المخرجات المحاسبية	يعتبر الالتزام بالمعايير الدولية للمحاسبة من أهم الآليات لإعداد كوادر محاسبية مؤهلة	الدخول إلى عالم الممارسة المهنية الجيدة للمحاسبة يعني التمسك بمعايير التعليم المحاسبي	تساعد المعايير الدولية للتعليم المحاسبي على تقييم الاحتياجات والقدرات البشرية للمهنيين.	معايير
N Valid	40	40	40	40	40	40
Missing	0	0	0	0	0	0
Mean	3.83	4.23	4.60	4.28	4.10	4.2050
Std. Deviation	.675	.620	.496	.751	.871	.41135

هناك مجموعة من المعايير الدولية والتي تتعلق بشكل خاص بالتعليم المحاسبي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
معارض	1	2.5	2.5	2.5
محايد	10	25.0	25.0	27.5
Valid موافق	24	60.0	60.0	87.5
موافق جدا	5	12.5	12.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

تكمن أهمية وجود معايير دولية للتعليم المحاسبي في تعزيز موضوعية المخرجات المحاسبية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
محايد	4	10.0	10.0	10.0
Valid موافق	23	57.5	57.5	67.5
موافق جدا	13	32.5	32.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

يعتبر الالتزام بالمعايير الدولية للمحاسبة من بين أهم الآليات لإعداد كوادر محاسبية مؤهلة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق	16	40.0	40.0	40.0
Valid موافق جدا	24	60.0	60.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

تابع للملحق رقم (05):

الدخول إلى عالم الممارسة المهنية الجيدة للمحاسبة يعني التمسك بمعايير التعليم المحاسبي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
محايد	7	17.5	17.5	17.5
Valid موافق	15	37.5	37.5	55.0
موافق جدا	18	45.0	45.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

تساعد المعايير الدولية للتعليم المحاسبي على تقييم الاحتياجات والقدرات البشرية للمهنيين

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
معارض	2	5.0	5.0	5.0
محايد	7	17.5	17.5	22.5
Valid موافق	16	40.0	40.0	62.5
موافق جدا	15	37.5	37.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

3-الممارسات

Statistics

	تلقى أخلاقيات المهن في الوقت الحالي اهتمام كبير من قبل الكثير من الباحثين	تعتبر المصادقية، المهنية، جودة الخدمات، الثقة، من بين أهم الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة	إن التمسك بالأخلاق العامة أساس العمل الميداني بشكل عام	تعتبر الممارسات الغير أخلاقية ممارسات سيئة يجب العمل على محاربتها	تعد المحاسبة الإبداعية وجه من أوجه الممارسات الغير أخلاقية لمهنة المحاسبة	ممارسات
N Valid	40	40	40	40	40	40
Missing	0	0	0	0	0	0
Mean	4.00	4.65	4.50	4.75	3.65	4.3100
Std. Deviation	.961	.483	.679	.494	1.231	.38683

تابع للملحق رقم (05):

تلقى أخلاقيات المهن في الوقت الحالي اهتمام كبير من قبل الكثير من الباحثين

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
معارض	4	10.0	10.0	10.0
محايد	6	15.0	15.0	25.0
Valid موافق	16	40.0	40.0	65.0
موافق جدا	14	35.0	35.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

تعتبر المصداقية، المهنية، جودة الخدمات، الثقة، من بين أهم الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق	14	35.0	35.0	35.0
Valid موافق جدا	26	65.0	65.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

إن التمسك بالأخلاق العامة أساس العمل الميداني بشكل عام

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
محايد	4	10.0	10.0	10.0
Valid موافق	12	30.0	30.0	40.0
موافق جدا	24	60.0	60.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

تعتبر الممارسات الغير أخلاقية ممارسات سيئة يجب العمل على محاربتها

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
محايد	1	2.5	2.5	2.5
Valid موافق	8	20.0	20.0	22.5
موافق جدا	31	77.5	77.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

تابع للملحق رقم (05):

تعد المحاسبة الإبداعية وجه من أوجه الممارسات الغير أخلاقية لمهنة المحاسبة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
معارض بشدة	2	5.0	5.0	5.0
Valid معارض	5	12.5	12.5	17.5
محايد	12	30.0	30.0	47.5
موافق	7	17.5	17.5	65.0
موافق جدا	14	35.0	35.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

الملحق رقم (07): اختبار التوزيع الطبيعي

1- التعليم

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
تعليم	.123	40	.129	.978	40	.618

a. Lilliefors Significance Correction

2- معايير

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
معايير	.157	40	.063	.938	40	.092

a. Lilliefors Significance Correction

3- الممارسات

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
ممارسات	.142	40	.051	.950	40	.074

a. Lilliefors Significance Correction

الملحق رقم (07): اختبار الفرضيات

1- الفرضية الأولى

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.198 ^a	.039	.014	.36628

a. Predictors: (Constant), الوظيفة

ANOVA^a

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	.208	1	.208	1.549	.221 ^b
Residual	5.098	38	.134		
Total	5.306	39			

a. Dependent Variable: التعليم
b. Predictors: (Constant), الوظيفة

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	4.120	.180		22.920	.000
الوظيفة	-.055	.044	-.198	-1.245	.221

a. Dependent Variable: التعليم

2- الفرضية الثانية:

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.481 ^a	.232	.212	1.093

a. Predictors: (Constant), ممارسات

ANOVA^a

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	13.695	1	13.695	11.461	.002 ^b
Residual	45.405	38	1.195		
Total	59.100	39			

a. Dependent Variable: تعدد المحاسبة الإبداعية وتوجهها من أوجه الممارسات الغير أخلاقية لمهنة المحاسبة

b. Predictors: (Constant), ممارسات

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	-2.952	1.958		-1.508	.140
ممارسات	1.532	.452	.481	3.385	.002

a. Dependent Variable: تعدد المحاسبة الإبداعية وجه من أوجه الممارسات الغير أخلاقية لمهنة المحاسبة

3- الفرضية الثالثة

أ- الممارسات مع المؤهل

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.200 ^a	.040	.015	1.359

a. Predictors: (Constant), ممارسات

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	2.937	1	2.937	1.591	.215 ^b
	Residual	70.163	38	1.846		
	Total	73.100	39			

a. Dependent Variable: المؤهل

b. Predictors: (Constant), ممارسات

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	-.407	2.434		-.167	.868
	ممارسات	.709	.562	.200	1.261	.215

a. Dependent Variable: المؤهل

ب- الممارسات مع الوظيفة

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.303 ^a	.092	.068	1.273

a. Predictors: (Constant), ممارسات

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	6.230	1	6.230	3.847	.057 ^b
	Residual	61.545	38	1.620		
	Total	67.775	39			

a. Dependent Variable: الوظيفة

b. Predictors: (Constant), ممارسات

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	8.278	2.279		3.632	.001
	ممارسات	-1.033	.527	-.303	-1.961	.057

a. Dependent Variable: الوظيفة

أ- الممارسات مع الخبرة

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.223 ^a	.050	.025	1.104

a. Predictors: (Constant), ممارسات

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	2.435	1	2.435	1.997	.166 ^b
	Residual	46.340	38	1.219		
	Total	48.775	39			

a. Dependent Variable: الخبرة

b. Predictors: (Constant), ممارسات

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	
	B	Std. Error	Beta			
1	(Constant)	-.459	1.978		-.232	.818
	ممارسات	.646	.457	.223	1.413	.166

a. Dependent Variable: الخبرة

د-الممارسات مع العمر

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.184 ^a	.034	.008	.38520

a. Predictors: (Constant), العمر

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	.198	1	.198	1.332	.256 ^b
	Residual	5.638	38	.148		
	Total	5.836	39			

a. Dependent Variable: ممارسات

b. Predictors: (Constant), العمر

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	
	B	Std. Error	Beta			
1	(Constant)	4.118	.177		23.225	.000
	العمر	.092	.079	.184	1.154	.256

a. Dependent Variable: ممارسات

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	ممارسات ^b	.	Enter

a. Dependent Variable: تعليم

b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.468 ^a	.219	.198	.33025

a. Predictors: (Constant), ممارسات

ANOVA^a

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	1.161	1	1.161	10.648	.002 ^b
1 Residual	4.145	38	.109		
Total	5.306	39			

a. Dependent Variable: تعليم

b. Predictors: (Constant), ممارسات