

دور المناهج التدريسية لمؤسسات التعليم العالي والبحث  
العلمي في ترسيخ الأخلاقيات وقواعد السلوك المهني للحد  
من عدم تماثل المعلومات

المدرس الدكتور أحمد طاهر كاظم العنبي

كلية دجلة الجامعة الاهلية  
قسم العلوم المالية والمصرفية



**المستخلص :**

يهدف هذا البحث الى مناقشة الاطار النظري الخاص بالأخلاقيات وقواعد السلوك المهني من جهة وعدم تماثل المعلومات من جهة أخرى ، فضلاً عن بيان أهمية دور المناهج الدراسية لمؤسسات التعليم العالي والبحث العلمي المتعلقة بالأخلاقيات وقواعد السلوك المهني للمحاسبين والمدققين في الحد من عدم تماثل المعلومات بين ما يمتلكه المحاسبين والمديرين من معلومات من جهة وبين ما يمتلكه الملاك أو المساهمين من جهة أخرى . وقد استند البحث على فرضية رئيسية مفادها أن تطوير المناهج الدراسية لمؤسسات التعليم العالي والبحث العلمي ولاسيما فيما يتعلق بالأخلاقيات وقواعد السلوك المهني للمحاسبين والمدققين سوف يؤدي إلى الحد من عدم تماثل المعلومات بين ما يمتلكه المحاسبين والمديرين من معلومات من جهة وبين ما يمتلكه الملاك من جهة أخرى . ولقد تم جمع بيانات البحث عن طريق استبانة وزعت على المحاسبين المهنيين والاكاديميين ، وقد تم استخدام البرنامج الاحصائي spss للوصول الى النتائج .

وقد توصل البحث الى عدة استنتاجات تمثلت اهمها بعدم مواكبة الاخلاقيات وقواعد السلوك المهني المحلية للتطورات العلمية الحديثة فضلاً عن عدم وجود فاعلية للمنظمات المحاسبية المهنية المسؤولة عن وضع معايير السلوك المهني لمهنة المحاسبة . ويعد عدم تماثل المعلومات احد المشاكل التي تؤدي الى عزوف المستثمرين عن الاستثمار في الاسواق المالية بشكل عام والشركات التي فيها عدم تماثل المعلومات بشكل خاص . وقد مهدت هذه الاستنتاجات الى مجموعة توصيات تمثلت اهمها بضرورة تفعيل الجهات والمنظمات المهنية المسؤولة عن وضع معايير السلوك المهني ومواكبة التطورات العلمية الحديثة. وضرورة التركيز على الجوانب الاخلاقية وقواعد السلوك المهني وخصوصاً فيما يتعلق بمؤسسات التعليم العالي والبحث العلمي وتعليم الطلبة ولاسيما المحاسبين منهم بضرورة توفير المعلومات بشكل عادل ومنصف الى جميع المستخدمين .

**Abstract :**

This research is aimed to discuss the conceptual framework of ethics and code of professional conduct on the one hand and information asymmetry on the other hand , and show the important of the role curriculum of institutions of higher education scientific research that related to ethics and code of professional conduct to reduce the information asymmetry.

The research was based on hypothesis that : " the development of the curriculum of institutions of higher education scientific research that related to ethics and code of professional conduct to reduce the information asymmetry will lead to reduce the information asymmetry. The data collected by questionnaire that was distributed on the accountant (professionals and academics), the statistical program has been used to reach the result.

The research reached several conclusions, the most important of which is not keeping pace with the local ethics and codes of professional conduct of modern scientific developments, as well as the lack of effectiveness of the professional accounting organizations responsible for setting the standards of professional conduct of the accounting profession. And Asymmetry of information is one of the problems that lead to the reluctance of investors to invest in the financial markets in general and companies where the lack of information in particular.

These conclusions led to a set of recommendations, the most important of which is the need to activate the professional bodies and organizations responsible for setting standards of professional conduct and keeping abreast of modern scientific developments. And the need to focus on the ethical aspects and rules of professional conduct, especially with regard to institutions of higher education and scientific research and teaching students, especially accountants, the need to provide information in a fair and equitable to all users.

### المبحث الأول : منهجية البحث ودراسات سابقة

أولاً: منهجية البحث :

#### 1- مشكلة البحث :

يتجسد الهدف الأسمى للمحاسبة في توفير المعلومات للمستخدمين بشكل عام والمستثمرين بشكل خاص لمساعدتهم في عملية اتخاذ القرارات ، ولكي تكون هذه المعلومات مفيدة فأن هناك ضرورة لتقديمها بالوقت المناسب وبشكل عادل ومنصف لجميع المستخدمين . بالمقابل وفي الآونة الاخيرة ظهرت في الافق علامات تطور جديدة تتعلق في المحاسبة نتيجة عوامل اقتصادية واجتماعية وغيرها ولاسيما فيما يتعلق بانفصال الملكية عن الإدارة الأمر الذي سبب بوجود فجوة في المعلومات بين ما يمتلكه المحاسبين و المديرين من جهة وبين ما يمتلكه الملاك أو المساهمين من جهة أخرى وهذا ما يطلق عليه عدم تماثل المعلومات ( Information Asymmetry ) والذي يُعد أمراً غير أخلاقي . بالمقابل فأن هناك عدم تركيز في المناهج الدراسية لمؤسسات التعليم العالي والبحث العلمي ولاسيما فيما يتعلق بالأخلاقيات وقواعد السلوك المهني للمحاسبين والمدققين بشكل خاص . وبناء على ما تقدم يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال التساؤل الآتي :

هل أن القصور في المناهج التدريسية لمؤسسات التعليم العالي والبحث العلمي ذات الصلة بالأخلاقيات وقواعد السلوك المهني للمدققين والمحاسبين بشكل خاص يؤدي إلى زيادة عدم تماثل المعلومات ؟

#### 2- هدف البحث : يهدف البحث إلى تحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل بالآتي :

- أ- مناقشة الاطار النظري للأخلاقيات وقواعد السلوك للمهنيين ولاسيما فيما يتعلق بالمحاسبين والمدققين
- ب- استعراض المفاهيم الأساسية ذات الصلة بعدم تماثل المعلومات بين ما يمتلكه المحاسبين والمديرين من معلومات من جهة وبين ما يمتلكه الملاك أو المساهمين من جهة أخرى.
- ت- تسليط الضوء على أهمية دور المناهج الدراسية لمؤسسات التعليم العالي والبحث العلمي المتعلقة بالأخلاقيات وقواعد السلوك المهني في الحد من عدم تماثل المعلومات بين ما يمتلكه المحاسبين والمديرين من معلومات من جهة وبين ما يمتلكه الملاك أو المساهمين من جهة أخرى .

#### 3- فرضيات البحث : يستند البحث إلى فرضية رئيسية مفادها الآتي :

" أن تطوير المناهج الدراسية لمؤسسات التعليم العالي والبحث العلمي ولاسيما فيما يتعلق بالأخلاقيات وقواعد السلوك المهني للمحاسبين والمدققين سوف يؤدي إلى الحد من عدم تماثل المعلومات بين ما يمتلكه المحاسبين والمديرين من معلومات من جهة وبين ما يمتلكه الملاك من جهة أخرى "

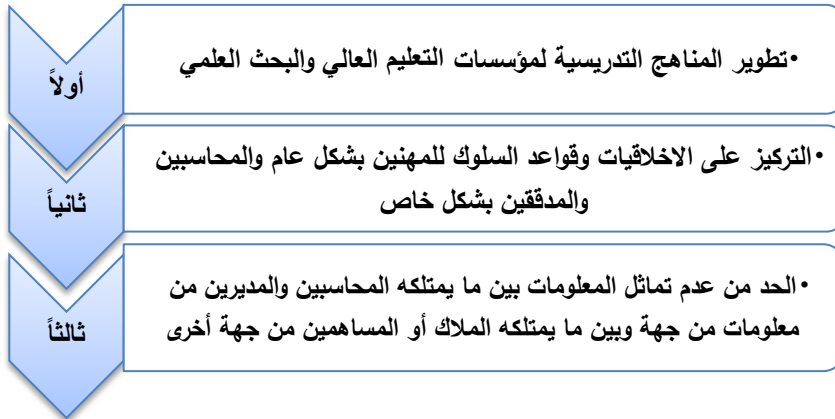
4- أهمية البحث : يستمد البحث أهمية من أهمية تطوير المناهج التدريسية لمؤسسات التعليم العالي والبحث العلمي ولاسيما فيما يتعلق بالأخلاقيات وقواعد السلوك المهني للمحاسبين والمدققين للحد من عدم تماثل المعلومات بين ما يمتلكه المحاسبين والمديرين من معلومات من جهة وبين ما يمتلكه الملاك من جهة أخرى والذي يعد غير أخلاقياً . إذ أن على المحاسبين والمديرين أن يعاملوا المستخدمين بشكل عام والمستثمرين بشكل خاص معاملة عادلة ومنصفة وخصوصاً فيما يتعلق بتوفير المعلومات لهم ، وهذا ما يجب تعزيزه والتركيز عليه من خلال المناهج التدريسية المحاسبية لمؤسسات التعليم العالي والبحث العلمي

5- منهج البحث : لتحقيق أهداف البحث فقد أعتمد الباحث على المنهجين الآتيين :

أ- المنهج الوصفي : أرتكز هذا المنهج على الجوانب النظرية المتوفرة في المصادر العربية والأجنبية والتي تمثلت بالكتب والبحوث والاطاريح والرسائل العلمية فضلاً عن الاستعانة بشبكة المعلومات العالمية " الإنترنت ب- المنهج التطبيقي : والذي ارتكز على المعلومات التي تم الحصول عليها عن طريق استخدام الاستبانة والتي صممت لاختبار فرضية البحث ولتحقيق أهدافه .

6- المخطط الإجرائي للبحث :

### شكل (1) المخطط الاجرائي للبحث



الشكل : من إعداد الباحث

ثانياً : دراسات سابقة :

أ- الدراسات العربية :

1- دراسة ( السكارنة : 2012 )

بحث منشور بعنوان " أخلاقيات العمل وأثرها في إدارة الصورة الذهنية في منظمات الأعمال " هدف هذا البحث إلى الكشف عن مدى اهتمام شركات الاتصالات الأردنية في تطبيق أخلاقيات العمل ضمن الأبعاد التالية ( احترام القوانين ، العدالة ، عدم التحيز ، السرعة والإتقان ، احترام الوقت ) وتقييم أثر أخلاقيات العمل في إدارة الصورة الذهنية . وقد تم جمع بيانات الدراسة الميدانية عن طريق استبانة وزعت على المديرين والموظفين وقد تم استخدام الأساليب الإحصائية لتحقيق أهداف واختبار فرضيات البحث. وقد توصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات تمثلت أهمها بوجود اهتمام عالي من قبل الشركات عينة البحث بأخلاقيات العمل وقد قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات تمثل أهمها بضرورة مضاعفة الاهتمام من قبل الشركات الأردنية بأخلاقيات العمل فضلاً عن ضرورة بلورة رؤية واضحة فيما يخص أخلاقيات العمل فضلاً عن إدراجها ضمن أهدافها الاستراتيجية .

## 2- دراسة ( المطيري : 2012 )

رسالة ماجستير غير منشورة بعنوان " قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق أثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية " هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية ، وقد استخدمت الدراسة استبانة وقد استخدم برنامج ( SPSS ) لتحقيق واختبار فرضيات البحث . وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات تمثل أهمها بأنه يوجد تأثير للموضوعية والاستقلالية والأمانة والاستقامة والمصداقية والنزاهة والشفافية والسرية والكفاءة المهنية على جودة عملية التدقيق من وجهة نظر المديرين الماليين والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية . وقد توصلت إلى عدة توصيات تمثلت أهمها بوضع وتعزيز أخلاقيات الأعمال وضرورة أن تقوم الشركات الصناعية الكويتية بتحديد السياسات الأخلاقيات وتوزيعها عبر فروعها وتدريب العاملين فيها على تعزيز قدرتهم لمواجهة المشاكل الأخلاقية الصعبة . وقيام إدارة الشركات الصناعية الكويتية بالتأكد من مدى التزام مدقق الحسابات باستقلال تفكيره وحياديته والتحقق من مدى قيام مدقق الحسابات بالعمل بنزاهة وموضوعية .

## 3- دراسة ( علي : 2007 )

رسالة ماجستير غير منشورة بعنوان " دراسة تحليلية لدور التأهيل العلمي والعملية للمحاسبين القانونيين على تطوير أداء مهنة المحاسبة والمدققة في الجمهورية اليمنية " هدفت هذه الدراسة إلى تحليل دور التأهيل العلمي والعملية للمحاسب القانوني مع الاهتمام بالجانب الأخلاقي في تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق وذلك على النحو الذي يرقى بمستوى فاعلية وكفاءة الأداء . وقد استخدمت البحث دراسة استقصائية شملت آراء الأكاديميين والممارسين للتعرف على الجوانب المختلفة المرتبطة بمشاكل وسبل تطوير الملائمة . وقد توصلت إلى خلاصة تمثلت أهمها بأن الجامعات هي المسئول الأول عن التعليم في مجال المحاسبة والتدقيق لذا يتوجب عليها أن تعد خططها وبرامجها على النحو الذي يزود الطالب بالمعارف والمعلومات الأساسية .

## 4- دراسة ( ارديني : 2007 )

بحث منشور بعنوان " التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق - دراسة لآراء مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل " هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق والوقوف على التحديات التي تواجهها في التطبيق من قبل المحاسبين في الشركات . وقد اعتمدت البحث على فرضية رئيسية مفادها بأن عدم وجود قواعد أخلاقية واضحة المعالم للمحاسبة في العراق تواجه تمكن المحاسبين المهنيين من تطبيقها بسهولة ويسر ، وقد خلصت إلى جملة من الاستنتاجات تمثلت أهمها بأن هناك منظمات مهنية في العراق تشرف وتنظم مهنة المحاسبة وتضع وتقر معايير تحدد فيها قواعد السلوك المهني إلا أن هذه القواعد لا تواكب التطورات العلمية الحديثة وان هناك غموضاً أو عدم وضوح في هذه القواعد ومن ثم يصعب تطبيقها من قبل المحاسبين . وقد توصلت إلى مجموعة من الاستنتاجات تمثلت أهمها بضرورة زيادة الاهتمام من قبل الجامعات والمعاهد للقيام بإدماج الجوانب الأخلاقية في المقررات الدراسية الجامعية الأساسية للمحاسبة وربط الأخلاقيات بدور ومسؤولية المهنيين في المحاسبة .

ب- الدراسات الأجنبية :

### 1- دراسة ( Amat et al : 1999 )

بحث منشور بعنوان أخلاقيات المحاسبة الإبداعية "The Ethics Of Creative Accounting" هدف هذا البحث إلى عرض المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية وجوانبها الأخلاقية وبينت أن المبرر لممارسة المحاسبة الإبداعية يتضح في سلوكيات المحاسبين والتي تمثل التحدي الكبير لمهنة المحاسبة وبين البحث أن المحاسبين هم الذين وافقوا على التحديات الأخلاقية من خلال المحاسبة الإبداعية لأنها ظهرت نتيجة الحاجة إلى اختيار السياسات المحاسبية التي تحقق هدفاً محدداً وقد خلص البحث بأن هناك تأثيراً للأخلاقيات على ممارسة المحاسبة الإبداعية .

#### المبحث الثاني : الاخلاقيات وقواعد السلوك المهني

##### أولاً : الاخلاقيات وقواعد السلوك المهني \_ جانب نظري

أن التركيز على الممارسات الأخلاقية وقواعد السلوك المهني تعزز من نمو الاقتصاد وتقلل من فرص الفساد وبشكل خاص فيما يتعلق بتوفير المعلومات بشكل عادل ومنصف إلى جميع المستخدمين فضلاً عن ذلك فإن الممارسات الأخلاقية تعزز من ترشيد السلوك الإنساني .

ونظراً لحجم التحديات وما يمر العالم به من أزمة اقتصادية فضلاً عن الفوضى المالية العالمية التي كان معظمها بسبب ممارسات غير أخلاقية فإن كل ما ذكر يزيد من المسؤوليات الملقاة على عاتق القائمين على مهنة المحاسبة بشكل عام وعلى المؤسسات الأكاديمية والتعليمية ولاسيما مؤسسات التعليم العالي والبحث العلمي بشكل خاص للقيام بواجباتهم في إعداد وتخريج الكفاءات المهنية ( محمود وآخرون ، 2013 : 8 ) .

وتعرف أخلاقيات المهنة بأنها مجموعة من المبادئ والمعايير التي تعد مرجعاً للسلوك المطلوب لأفراد المهنة الواحدة والتي تعتمد عليها المجتمع في تقييم أدائهم إيجاباً أو سلباً ( الزيناتي ، 2014 : 14 ) . وقد عرفها ( البوتي : 2008 ) بأنها مجموعة من القواعد الأخلاقية والقيم المبدئية التي تحكم سلوك الفرد والجماعة بشأن الصح والخطأ كما أنها تضع المعايير عما هو جيد وسيء في التصرف والأفعال ( البوتي ، 2008 : 4 ) . وتعرف أيضاً بأنها المبادئ والمعايير التي تعتبر أساساً للسلوك المستحب من أفراد العمل ويتعهد أفرادها بالالتزام بها ( السكارنة ، 2012 : 379 ) .

ومما تقدم يرى الباحث بأن أخلاقيات المهنة ما هي إلا مجموعة من المبادئ والمعايير التي يجب على الفرد الالتزام بها والتي من خلالها يتم التمييز بين الأفعال الصحيحة والأفعال الخاطئة.

ويمثل الجانب الاخلاقي جانباً مهماً في البنية الشخصية يختص هذا الجانب بالقيم والمثل والعادات والمعايير ويساعد في الوصول إلى الحالة السوية والتي تعني مدى أتساق السلوك مع المعايير الأخلاقية في المجتمع وقواعد السلوك السائدة فيه ( محمود وآخرون ، 2016 : 2 ) .

ولأهمية المعايير والمبادئ الأخلاقية فقد قامت هيئة المعايير الأخلاقية الدولية للمحاسبين (International Ethics Standards Board For Accounting IESBA) بإصدار لائحة الأخلاقيات للمحاسبين والمهنيين وهي لائحة توضح الشروط المطلوبة من جميع المحاسبين المهنيين ( www.IFAC.org ) . بالمقابل فإن هناك

مجموعة من المزايا التي يمكن الحصول عليها في حال تطبيق اخلاقيات المهنة والتي تتمثل بضبط السلوك المهني الشخصي الذي يجب أن يتحلى به المؤتمن على مصالح الشركة وفهم الواجبات المهنية وضمان التوازن بين الاحكام الاخلاقية (الزنياتي ، 2014 ، 17) . فضلاً عن ذلك فأن هناك ضرورة لتحديد الواجبات والمسؤوليات المهنية والاخلاقية التي يجب أن يلتزم بها اعضاء مهنة المحاسبة ويجب ان يتحدد دليل لآداب وسلوك المهنة في ضوء المسؤوليات المهنية التي يجب الالتزام بها من قبل المحاسبين ( الليلة ، 2010 : 90 ) . ولاشك أن من المفترض أن يكون للمناهج التعليمية ولاسيما فيما يتعلق بالمحاسبة دور كبير في بث الوعي لدى المختصين بالدور المهم للمبادئ الاخلاقية وميثاق شرف المهنة في وجود رقابة فعالة من الوقوع والانزلاق في مهاوي الغش والتلاعب والاختلاس وخيانة الامانة ( المعتاز ، 2008 : 275 ) . لذلك ينادي البعض بأهمية التعاون بين المؤسسات المهنية والاكاديمية لتعظيم الفائدة واثراء النقاش الفني والدراسات العلمية والتطورات المهنية على علم المحاسبة ومناهج التعليم المحاسبي وايلاء الجانب الاخلاقي اهمية كبرى وهذا ما يحتم العمل عن تنمية وتطوير مناهج التعليم المحاسبي للمساهمة في النهضة الاقتصادية للبلد ، فضلاً عن ذلك فأن تعزيز المناهج الاكاديمية بالمتطلبات الاخلاقية التي من شأنها أن تعزز في المحاسبين قيم محاربة الفساد وانه من المهم أن يتم دراسة مدى توفر المتطلبات الاخلاقية في الخطط الجامعية ( محمود ، 2016 : 8 ) .

ونظراً لأهمية القيم والاخلاقيات المحاسبية فقد اصدر مجلس معايير التعليم المحاسبي عدة معايير تعنى بالتعليم المحاسبي للطلبة وقد اختص معيار (1) التعليم المحاسبي الدولي الى ضرورة أن تبدأ عملية تنمية القيم والاخلاقيات المهنية بشكل مبكر في التعليم المحاسبي ( مطر واخرون ، 2015 : 10 ) .

بالمقابل فأن (المطيري :2008 ) يؤكد نقلاً عن ( العنبيكي :2016 ) بأن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) قد حدد أخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق الصادرة عن لجنة خاصة بمعايير السلوك المهني والدستور الأخلاقي لمهنة المحاسبة والتدقيق والذي يتضمن الآتي ( العنبيكي ، 2016 : 95 ) :

1- معايير السلوك المهني والتي تتمثل بالقيم الأخلاقية العامة المطلوبة والتي تتمثل بالموضوعية والاستقلالية والأمانة والنزاهة والعناية الواجبة .

2- قواعد السلوك والتي تتمثل بالإرشادات التفصيلية التي يجب أن يسير عليها المحاسب في عمله حتى يكون ملتزماً بالمعايير الأخلاقية العامة .

3- مجموعة من السبل التي تحقق وتدعم الالتزام بالدستور الأخلاقي وتتمثل :

أ- الالتزام الذاتي من أعضاء المجتمع والقائم على الفهم والإدراك والضمير المهني .

ب- الالتزام الخارجي من خلال أعضاء المجتمع والزملاء في مهنة المحاسبة والرأي العام الذي يتابع مدى التزام العضو بالقواعد والمعايير المقررة ورصد حالات الخروج عنها

ت- العقوبات التي تتمثل بالإجراءات التأديبية التي يفرضها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في حالة مخالفة العضو للمعايير والقواعد .

ويؤكد ( Daft :2008 ) نقلاً عن ( المطيري :2012 ) بأن هناك ثلاثة مصادر لأخلاقيات العمل المهني

تتمثل بالآتي ( المطيري ، 2012 : 16-17 ) :



- 1- القوانين والتشريعات والأنظمة والتعليمات: وتتمثل بالمعايير القانونية والتشريعات والأنظمة والتعليمات السائدة والموتقة، إذ تتحدد سلوكيات الأفراد والمنظمات والقيم الأخلاقية من خلال تطبيق هذه القوانين والتشريعات .
  - 2- العمليات التربوية والاجتماعية والمعتقدات الدينية: وتستند هذه العمليات على القيم الأخلاقية المتبادلة والمشاركة التي تسود بين الأفراد .
  - 3- الاعتقادات الشخصية للفرد: وهذه الاعتقادات يتم من خلالها تحديد المعايير التي ترتبط بشكل أساسي بسلوك الفرد وحرية في التصرف المناسب وفقاً لذلك .
- بالمقابل فإن ( Arens et al : 1997 ) يؤكد نقلاً عن ( صيام وأبو أحمد : 2006 ) بأن دليل السلوك المهني الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين يتكون من أربعة أجزاء ( صيام وأبو أحمد، 2006 : 202 ) :
- 1- المبادئ والتي تعتبر معايير مثالية للسلوك الأخلاقي في شكل مصطلحات فلسفية غير ممكنة الفرض
  - 2- قواعد السلوك والتي تعتبر معايير دنيا للسلوك الأخلاقي في صورة قواعد محددة ، ممكنة الفرض .
  - 3- التفسيرات وتتمثل بالتفسيرات لقواعد السلوك من قبل قسم الأخلاق المهنية في المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين غير ممكنة الفرض ، ألا أن الممارس يجب أن يبرر الانحراف عنها .
  - 4- الأحكام الأخلاقية وتمثل توضيحات منشورة وإجابات عن أسئلة حول قواعد السلوك مقدمة إلى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين من الممارسين والمهتمين الآخرين بالمتطلبات الأخلاقية ، غير ممكنة الفرض ألا أن الممارس يجب أن يبرر الانحراف عنها .

#### ثانياً : مصادر أخلاقيات المهنة :

يؤكد ( شرويدر : 2010 ) بأن الأخلاق المهنية تهتم بأنواع السلوكيات التي يعتبرها المجتمع صحيحة وتلك التي يعتبرها خاطئة . وتشمل الأخلاق المهنية المحاسبية كلاً من المعايير الاجتماعية للسلوك والمعايير التي تتعلق فقط بالمهنة . وقد أصبحت المحاسبة معقدة من الناحية الأخلاقية المهنية فقد تطور قانون قواعد وأخلاق مهنة المحاسبة من قبل معهد المحاسبين القانونيين ( AICPA ) على مدى العديد من السنوات ومع زيادة تعقيد عمليات الأعمال أصبحت المسائل الأخلاقية أكثر تعقيداً ( شرويدر ، 2010 : 50 ) . وبسبب تعقيد المسائل الأخلاقية فإن هناك ضرورة لمعرفة المصادر التي يتم الحصول عليها لأخلاقيات المهنة.

ويمكن تحديد المصادر لأخلاقيات المهنة والتي تتمثل بالآتي ( الزنياتي ، 2014 : 23 ):

- 1- **المصدر الديني** : ويمثل أهم المصادر لأخلاقيات المهنة ، إذ يوفر لأخلاقيات المهنة خلق الرقابة الذاتية في الفرد ، فالمهني قد يتهرب من الرقابة السياسية أو الاجتماعية أو القانونية لكنه لا يستطيع أن يتهرب من رقابة الله سبحانه وتعالى .
- 2- **المصدر الاجتماعي** : أن لكل مجتمع ثقافته الخاصة به التي تنظم حركته وتحدد قيمة معتقداته وعلاقاته وولاء وانتماء أفرادها . ويمثل المصدر الاجتماعي بالقيم والمعتقدات والعادات وممارسات الحياة الاجتماعية التي تؤثر في السلوك المهني .

3- المصدر الاقتصادي : تتحكم الظروف الاقتصادية السائدة في المجتمع في جميع أفرادها ومن بينهم المهنيون والإداريون ، إذ أن الظروف الاقتصادية الصعبة تدفع بأفراد المجتمع غالباً إلى أنماط من السلوك بعيدة عن المعايير الأخلاقية .

4- المصدر السياسي : ويقصد به نمط النظام السياسي الذي يُسير المجتمع وانعكاس هذا النظام على الأفراد . فالنظام السياسي الذي يتخذ من الصالح العام غاية له يتعين عليه الأيمان بالحرية والشفافية والديمقراطية والمساءلة الأمر الذي يؤدي إلى ازدهار الأخلاق المهنية ، أما النظام السياسي الذي يفتقر إلى الرقابة القضائية والإدارية ويميل نحو الاستبداد والظلم فيؤدي إلى تغذية السلوك اللاأخلاقي على مستوى الأفراد عامة ومستوى أفراد المهنة خاصة .

5- المصدر الإداري التنظيمي : تعد القوانين والأنظمة والتشريعات من المصادر الرئيسية التي تتحكم في تسيير الإدارة في المنظمات ، ويقصد به البيئة التنظيمية التي يعمل الفرد بكل ما فيها من قوانين ولوائح وأنظمة وقيم وتقاليد ومثل تحدد سلوك العاملين فيها وتوجه مساره ومما يؤثر في قيم الفرد والتزامه وأسلوب عمله الذي تطبق فيه مبادئ الإدارة داخل التنظيم .

### ثالثاً : المدخل الأخلاقي في المحاسبة :

أن دراسة الأخلاق من منظور فلسفي تستكشف وتحلل الأحكام والخيارات والمعايير الأخلاقية وتطرح التساؤل كيف يجب أن نتصرف ؟ وبالتالي تحتاج الأحكام الأخلاقية والاجتماعية وأسس المعتقدات والمعايير الأخلاقية إلى تحليل أكثر شمولية ( شرويدر ، 2010 : 661 ) .

ويعد تواجد السلوك الأخلاقي في المجتمع أمراً هاماً حتى يعمل على نحو منظم ومحافظ ، ويمكن النظر إلى الأخلاقيات على أنها المساواة التي تعمل على تماسك المجتمع ببعضه البعض ، وتتبع أهمية وجود الأخلاقيات في المجتمع من أن صياغة القوانين تتم في إطار القيم الأخلاقية ، فضلاً عن ذلك فأن هناك العديد من القيم الأخلاقية في المجتمع لا يمكن إدراجها ضمن القانون بسبب طبيعة هذه القيم التي تتعلق بالأحكام الشخصية . إذ أن من السهل وجود قانون يمنع الغش والسرقه وخداع الآخرين ألا أنه من الصعب وضع قوانين تتعلق بمبادئ الاستقامة والولاء والسعي للتفوق وغيرها ( أرنيز وآخرون ، 2009 : 103 ) . أن أول من صاغ نظرية المدخل الأخلاقي هو ( Scott ) وان جوهر هذا المدخل يتكون من مفاهيم الأنصاف ( Fairness ) والعدالة ( Justice ) والمساواة ( Equity ) والحقيقة ( Truth ) ويعني الأنصاف وجود عرض للقوائم المالية منصف وغير متحيز ، أما العدالة فتعني المعاملة المتساوية لكافة الأطراف ذات المصلحة ، أما الحقيقة فتعني وجود قوائم مالية حقيقية ودقيقة ( Belkaoui , 2009 : 152 ) وسيتم التركيز في البحث الحالي عن احد أهم المفاهيم الأخلاقية وهو الأنصاف ( Fairness ) الذي يؤدي إلى تطور مهنة المحاسبة من جهة وإلى نمو وتطور الاقتصاد للبلد من جهة أخرى.

أن مصطلح الأنصاف يشير وفقاً لقاموس ( Webster : 1975 ) بأنه الابتعاد عن المشاعر والمنافع الذاتية أو الأحكام المسبقة للحصول على الموازنة المناسبة بين الحقوق والواجبات المتشابهة . ويؤكد ( Porwel : 1993 ) ( نقلاً ) ( عبد الله وتوفيق : 2012 ) بأن مفهوم الأنصاف يعد أحد المعايير الأخلاقية والذي يشير بضرورة عدم

تفضيل مجموعة من المستخدمين على مجموعة أخرى ، ويجب أن تؤخذ مصالح جميع الفئات للمستخدمين في الاعتبار في التوازن الصحيح ( عبد الله وتوفيق ، 2012 : 359 ) . ولأهمية المعاملة المنصفة للمستخدمين بشكل عام والمستثمرين بشكل خاص فقد قامت هيئة الأوراق المالية الأمريكية بتشريع قانون ينص على تقديم المعلومات إلى المستخدمين بشكل عادل ومنصف وعدم تمييز مجموعة من المستخدمين على مجموعة أخرى .ويسمى هذا القانون بتنظيم الإفصاح العادل (RFD) (Regulation Fair Disclosure) الذي يمنع الإفصاح وبشكل اختياري عن معلومات خاصة جوهرية بواسطة المصدر أو الذي ينشر المعلومات إلى أفراد متميزين أي توفير مستوى واحد من المعلومات ولجميع المستثمرين (15: 2003 , Afshad et al ) .

ومن جانب آخر فإن تنظيم الإفصاح العادل (RFD) يقصد به الحد من ممارسة الإفصاح الانتقائي (Selective Disclosure) والذي من خلاله تقدم الشركات معلومات جوهرية إلى محللين و مؤسسات استثمارية معينة قبل الإفصاح عنها إلى الجمهور (Armando et al,2007: 300) ، ويقصد بالإفصاح الانتقائي تزويد أو توفير معلومات إلى مستثمرين محددين لهم ميزة الحصول على المعلومات وبالتالي يمكنهم الاستفادة من هذه المعلومات على حساب المستثمرين الآخرين ، وبالتالي فإن الهدف من الإفصاح العادل بالنسبة للجهات التنظيمية هو للقضاء على الفرص التجارية التي يحصل عليها المستفيدون من الإفصاح الانتقائي الذي توفره الشركات لهم ( F t al , 2003 : 2 rank e ) . ويوضح مدير الشركات المالية في هيئة الأوراق المالية SEC " بأن الغرض من الإفصاح العادل هو انه وسيلة لتكافؤ الفرص " وأكدت هيئة الأوراق المالية SEC بأن هناك مجموعة من الأسباب التي تدعم الإفصاح العادل منها رفع ثقة المستثمر في نزاهة الأسواق المالية والاستفادة من التطورات التكنولوجية على مدى العقد الماضي الذي يزيد من السهولة في أن تكون المعلومات منشورة ولجمهور أوسع وفي فترة قصيرة من الزمن ( Afshad et al , 2003 : 16 )

ويرى ( عبد الله وتوفيق : 2012 ) أن القوائم المالية العادلة والمنصفة ينبغي أن تكون خالية من التحيز وتعبر عن الأرقام ودلالاتها بموضوعية وكذلك تعميمها بحيث تكون متاحة للاستخدام من قبل الجميع وبدون مفاضلة بينهم ولا تخدم طرف على حساب طرف آخر وتتم المعالجة المحاسبية بشكل منصف لكافة الأطراف المعنية بالإجراءات المحاسبية تعطي معاملة عادلة لجميع الأطراف الذين لهم مصلحة فيها ( عبد الله وتوفيق ، 2012 : 360 ) . وبالتالي يؤكد الباحث أن هناك أهمية للمناهج التدريسية لمؤسسات التعليم العالي والبحث العلمي في ترسيخ الأخلاقيات وقواعد السلوك المهني وخصوصاً فيما يتعلق بالمعاملة العادلة والمنصفة لمستخدمي القوائم المالية والتي بدورها ( المعاملة العادلة والمنصفة ) ستؤدي إلى الحد من عدم تماثل المعلومات الناتج من تمييز احد الجهات في الحصول على المعلومات على الجهات الأخرى .

## المبحث الثالث : عدم تماثل المعلومات

يعرف عدم تماثل المعلومات بأنه مقدار الاختلاف في حجم المعلومات المتاحة للأطراف المتنوعة المختلفة بشأن الصفقات والتي لا تجعلهم على قدم المساواة في اتمام الصفقات ( wang,jong et al , 2011 , 75 ) . ويؤكد ( arrow : 2011 ) نقلاً عن ( الزبيدي : 2009 ) ان عدم تماثل المعلومات يحدث عندما يمتلك طرفاً واحداً في الصفقة معلومات افضل او اكثر من الطرف الاخر او الاطراف الاخرى ، اي عندما يمتلك المحاسبين أو المديرين التنفيذيين معلومات اكثر من المساهمين حول ارباح الشركة ومستقبلها ( الزبيدي ، 2009 : 55). ويرى (السيد وعبد المنعم : 2013 ) نقلاً عن ( غنيم :2013 ) بأن ظاهرة عدم تماثل المعلومات تأخذ ثلاثة اتجاهات تحمل وجهاً نظر مختلفة ومكاملة لبعضها البعض وهي ( غنيم ، 2013 : 14 ) :

- 1- عدم تماثل المعلومات أو عدم المساواة بين الادارة والاطراف الداخلية من جهة والاطراف الخارجية من جهة اخرى .
- 2- عدم تماثل المعلومات سلوك معتمد من قبل الاطراف التي تمتلك ميزة معلوماتية بهدف تحقيق عائد غير عادي ، إذ يتم توفير معلومات الى جهة و لا يتم توفيرها الى جهة اخرى .
- 3- ان استفادة أي طرف على حساب الطرف الاخر يمكن ان يتم من خلال الاستفادة من توقيت توفير المعلومات ، حيث قد يتم الحصول على المعلومات واستخدامها قبل نشرها بشكل عام او قد يتم حجبتها تماماً عن الطرف الاخر .

أما ( hawash : 2014 ) نقلاً عن ( العنكي : 2016 ) يرى بأن هناك علاقة بين نظرية الوكالة وبين عدم تماثل المعلومات إذ ان في ظل نظرية الوكالة كلا الطرفين في العقد المساهمين والمديرين اي كثير من الاحيان لا يمتلكان المعلومات نفسها حيث تسمى هذه الحالة عدم تماثل المعلومات وتحدث هذه الحالة عادة بين المساهمين والمديرين عندما يمتلك المديرين معلومات اكثر من المساهمين ( العنكي ، 2016 ، 47 ) . ويؤكد الباحث بأن عملية توفير المعلومات الى جهات معينة وعدم توفيرها الى الجهات الاخرى يُعد امراً غير اخلاقياً ومنافياً لقواعد السلوك المهني الامر الذي يمكن التغلب عليه من خلال التركيز على الاخلاقيات وقواعد السلوك المهني ولاسيما في المناهج ذات الصلة بمؤسسات التعليم العالي والبحث العلمي . ويؤكد ( السيد : 2005 ) ان الاختلاف في كمية ونوعية المعلومات التي يمتلكها المستثمرون او مجموعة من المستثمرين كان مصدر قلق لمنظمي الاسواق المالية والدليل على ذلك هو اصدار هيئة الاوراق المالية الامريكية قانوناً لتنظيم الافصاح العادل الهدف منه هو توازن المعلومات المقدمة للمستثمرين من خلال منع الشركات من تقديم افصاحات لمستثمرين محددین ( Richard et al , 2006 : 1 ) . حيث كان الهدف من الافصاح العادل هو منع الافصاح وبشكل اختياري عن معلومات خاصة جوهرية الى افراد متميزين أي توفير مستوى واحد من المعلومات ولجميع المستثمرين ( Afshed et al, 2003: 15 ) .

ويظهر تأثير عدم تماثل المعلومات على حملة الاسهم بشكل جلي عندما يحاول المديرين التأثير على اسعار اسهم الشركة في السوق المالي باتجاه تقييمها بأكثر من حقيقتها وذلك اما عن طريق تدخل الادارة بتجميل المعلومات من خلال ادارة الارياح او عن طريق تسريب بعض المعلومات الى بعض المستثمرين وكلا الطريقتين تعتبر ممارسات غير اخلاقية يمارسها المديرين ( الفضل واخرون ، 2016 : 170 ) .

والاهم من ذلك فإن عدم تماثل المعلومات سوف يؤدي الى مشكلتين تتمثل بالاختيار العكسي والمخاطر الاخلاقية حيث يشير الاختيار العكسي ( adverse selection ) الى عملية حدوث النتائج السيئة في السوق

المالي بسبب عدم تماثل المعلومات بين الاصيل والوكيل، فالأصيل لا يتمكن من معرفة المعلومات التي اعتمدها الوكيل في عملية اتخاذ قراراته ( الزبيدي ، 2009 : 63 ) .

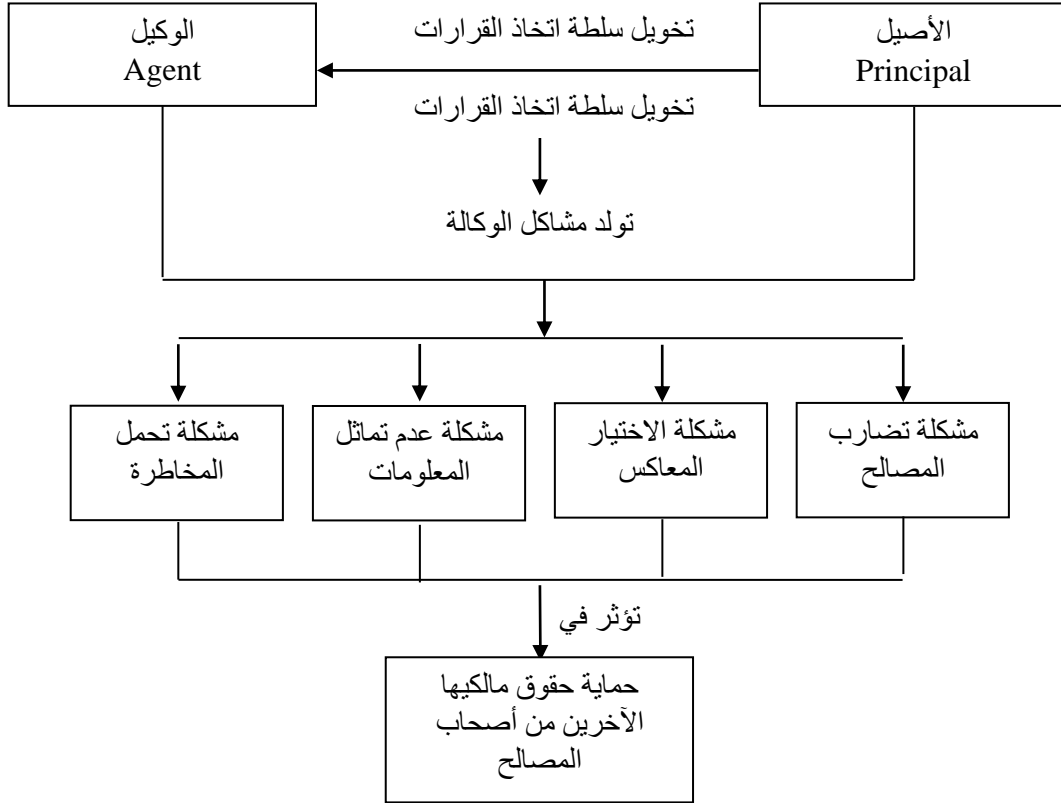
وتتمثل المخاطر الاخلاقية ( Moral Hazard ) بانها نوع من انواع عدم تماثل المعلومات والتي تركز على العلاقة بين الادارة والملاك وتنشأ هذه المخاطر نتيجة اسناد ادارة الشركة الى وكيل وبالتالي فأن المدير يكون وكيلاً عن الملاك في ادارة الموارد بقصد تعظيم الثروة ونتيجة لعدم معرفتهم المعلومات الكافية وعدم القدرة على متابعة أنشطة الادارة فضلاً عن وجود تعارض في المصالح بين المديرين والملاك فأن المدراء ربما يحاولون تعظيم مصالحهم بجانب مصالح الملاك ( غنيم ، 2013 : 17 ) .

أما ما يتعلق بمشكلة عدم تماثل المعلومات مع جودة الابلاغ فتؤكد ( فرهود : 2016 ) بأن هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر في مشكلة عدم تماثل المعلومات اهمها هو تأثير سلوك الادارة واخلاقياتها لأن من مسؤولية الادارة اعداد القوائم المالية وتقديمها للأطراف المستفيدة من اجل المساعدة في اتخاذ القرارات التي تهم الاطراف التي تتعامل مع الشركة وتعد الاخلاقيات اهم انعكاس لمهنة المحاسبة على الشركة وتتناسب الاخلاقيات طردياً مع جودة الابلاغ ، ان للتصرفات الانتهازية للمدراء والمتمثلة بإخفاء المعلومات عن احد الاطراف بقصد إظهارها الى طرف اخر لها تأثير كبير في جودة الابلاغ ( فرهود ، 2016 : 493 ) .

بالمقابل يؤكد عدد من الباحثين بأن هناك مجموعة من العوامل المؤثرة في مشكلة عدم تماثل المعلومات احدثها تأثير السلوك الاداري واخلاقياتها . إذ ان الادارة لها دور كبير في الابلاغ المالي واعداد القوائم المالية وتقديمها الى الاطراف المستفيدة وتعج الاخلاقيات اهم انعكاس لمهنة المحاسبة على الشركات وتتناسب الاخلاقيات طردياً مع جودة الابلاغ المالي وفي ظهور مشاكل نظرية الوكالة فأن هناك تصرفات انتهازية للمدراء تأثير كبير في جودة الابلاغ المالي ، إذ ان هذه التصرفات تتمثل في اخفاء المعلومات عن احد الاطراف وإظهارها الى اطراف اخرى ( فرهود ، 2016 : 493 ) .

ومن خلال الشكل ادناه نرى أن عدم تماثل المعلومات هو نابع من مشاكل نظرية الوكالة ( بين الاصيل والوكيل ) وذلك بسبب التعارض بين المصالح ( conflict interest ) وفضلاً عن أن عدم تماثل المعلومات يؤدي الى مشكلتي المخاطر الاخلاقية والاختيار العكسي فأن هناك العدد من المشاكل الاخرى التي قد تحدث بسبب عدم تماثل المعلومات والشكل ادناه يبين ذلك :

شكل (2) مشاكل نظرية الوكالة



المصدر : مسير، رباب وهاب، "دور المعلومات المحاسبية في تقويم الأداء الاستراتيجي في ظل مفاهيم نظرية الوكالة رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2009.

ويؤدي عدم تماثل المعلومات الى غياب بعض المعلومات وهذا ما يفسح المجال لاستغلالها من قبل عدد محدود من المتعاملين في إنجاز معاملات غير عادلة، لأنها تقوم على استغلال معلومات لا يملكها غيرهم، وبالتالي فحصول بعض المتعاملين على معلومات مهمة غير منشورة قبل غيرهم، يمكنهم من تحقيق أرباح مميزة (المعتصم ، 2008 : 149).

وبالتالي يرى الباحث بأن عدم تماثل المعلومات يمثل ظاهرة خطيرة ومؤثرة وتتم عبر ممارسات غير اخلاقية من خلال الإفصاح عن معلومات جوهرية لبعض الأشخاص والإفصاح عنها لأشخاص آخرين .

#### المبحث الرابع : الجانب التطبيقي

يمثل هذ المبحث الجانب التطبيقي للبحث والذي تم من خلال توزيع استمارات استبيان على افراد عينة البحث والذين تمثلوا بالمحاسبين المهنيين والاكاديميين ، حيث تم توزيع 75 استمارة استبيان واسترجع 60 استمارة ، بنسبة استرجاع 88% خضع منها للتحليل 53 استمارة استبيان، وتكون بذلك 70% نسبة الاستبيانات المسترجعة الصالحة للتحليل من الاستبيانات الموزعة .

## اولا : توصيف العينة

يبين الجدول (1) توزيع عينة البحث حسب الخصائص التعريفية لأفراد عينة البحث والمتمثلة في (المؤهلات الشخصية ، والمؤهلات العلمية ، وعدد سنوات الخبرة لأفراد عينة البحث).

جدول ( 1 ) وصف خصائص عينة البحث

النسبة	العدد	المتغيرات الشخصية لأفراد عينة البحث	
%26	14	مدير مالي	المؤهلات الشخصية
%25	13	محاسب	
%30	16	منظم حسابات	
%19	10	اكاديمي	
<b>%100</b>	<b>53</b>	<b>المجموع</b>	
%5	3	دكتوراه	المؤهلات العلمية
%18	10	ماجستير	
%11	6	دبلوم	
%66	35	بكالوريوس	
<b>%100</b>	<b>53</b>	<b>المجموع</b>	
%5	3	اقل من 5 سنوات	عدد سنوات الخبرة
%24	12	من 5-10 سنة	
%26	14	من 10-15 سنة	
%19	10	من 15-20 سنة	
%26	14	20- فأكثر	
<b>%100</b>	<b>53</b>	<b>المجموع</b>	

المصدر من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات استمارة الاستبيان

## ثانيا : اراء العينة لمتغيرات البحث :

## 1 . أهمية قواعد السلوك المهني للمحاسبين والمدققين :

جدول (2) اراء العينة لأهمية قواعد السلوك المهني للمحاسبين والمدققين

ت	الفقرة	اتفق بشدة		اتفق		محايد		لا اتفق		لا اتفق بشدة	
		عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة
1	تعد قواعد السلوك المهني والأخلاقيات للمحاسبين والمدققين إرشادات تفصيلية يجب أن يتبعها المحاسب والمدقق في عمله.	5	9.4	19	35.8	14	26.4	10	18.8	5	9.4
2	عدم وجود فاعلية للمنظمات المحاسبية المهنية المسئولة عن وضع معايير السلوك المهني لمهنة المحاسبة .	9	16.9	28	52.8	10	18.8	4	7.5	2	3.7
3	عدم وجود نشرات دورية صادرة من نقابة المحاسبين تحدد من خلالها أخلاقيات مزاوله مهنة المحاسبة .	9	16.9	23	43.3	8	15	8	15	5	9.4
4	عدم مواكبة قواعد السلوك المهني العراقية للتطورات العلمية الحديثة	7	13.2	19	35.8	17	32	7	13.3	3	6.6
5	ترسخ قواعد السلوك المهني والأخلاقيات للمحاسبين والمدققين المعاملة المتساوية لكافة الأطراف	15	28.3	26	49	8	15	3	5.6	1	1.8

الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات استمارة الاستبانة

2 . أهمية تضمين قواعد السلوك المهني للمحاسبين والمدققين في المناهج التدريسية لمؤسسات التعليم العالي والبحث العلمي :

جدول (3) اراء العينة لأهمية تضمين قواعد السلوك المهني للمحاسبين والمدققين في المناهج التدريسية لمؤسسات التعليم العالي والبحث العلمي

ت	الفقرة	اتفق بشدة		اتفق		محايد		لا اتفق		لا اتفق بشدة	
		عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة
1	وجود قصور في المناهج الدراسية لمؤسسات التعليم العالي والبحث العلمي ولاسيما فيما يتعلق بقواعد السلوك المهني	20	37.7	17	32	11	20.7	5	9.4	0	0
2	هل أن مفردات المواد الدراسية المحاسبية لا تحتوي على مادة تختص بقواعد السلوك المهني وأخلاقيات المحاسبة .	10	18.8	21	39.6	11	20.7	9	16.9	2	3.7
3	عدم وجود مفردات خاصة بقواعد السلوك المهني سيؤدي إلى عدم تمكين التدريسيين من تدريس المادة الخاصة بقواعد السلوك المهني وأخلاقيات المحاسبين .	8	15	28	52.8	9	16.9	8	15	0	0
4	عزوف الطلبة على البحث في موضوع يتعلق بقواعد السلوك المهني وأخلاقيات المحاسبة ولاسيما فيما يتعلق ببحوث تخرجهم .	7	13.2	22	41.5	9	16.9	13	30.1	2	3.7
5	عدم وجود دورات وندوات تدريسية أو حلقات بحثية تتعلق بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني	19	35.8	19	35.8	9	16.9	5	0.4	1	1.8
6	يفتقر المحاسب والمدقق للأنصاف عند إعداده للقوائم المالية بسبب خلو المناهج التدريسية لمؤسسات التعليم العالي والبحث العلمي لمادة قواعد السلوك المهني وأخلاقيات المحاسبين .	9	16.9	18	33.9	14	26.4	11	20.7	1	1.8

الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات استمارة الاستبانة



3 . دور قواعد السلوك المهني للمحاسبين والمدققين في الحد من عدم تماثل المعلومات :

جدول (4) اراء العينة لدور قواعد السلوك المهني للمحاسبين والمدققين في الحد من عدم تماثل المعلومات

ت	الفقرة	اتفق بشدة		اتفق		محايد		لا اتفق		لا اتفق بشدة	
		نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد
1	يؤدي تقديم المعلومات إلى المستخدمين بشكل عام والمستثمرين بشكل خاص في الحد من عدم تماثل المعلومات .	15	8	28.3	15	16.9	9	28.3	15	11.3	6
2	يحقق مفهوم العدالة في تقديم المعلومات للمستخدمين بشكل عام والمستثمرين بشكل خاص الحد من عدم تماثل المعلومات .	13.2	7	32	17	18.8	10	33.9	18	1.8	1
3	يحقق تقديم المعلومات بالوقت المناسب إلى المستخدمين بشكل عام والمستثمرين بشكل خاص في الحد من عدم تماثل المعلومات .	9.4	5	52.8	19	18.8	10	33.9	18	1.8	1
4	تؤثر قواعد السلوك المهني والأخلاقيات للمحاسبين والمدققين في الحد من عدم تماثل المعلومات .	7.5	4	37.7	20	22.6	12	28.3	15	3.7	2
5	يترك عدم تماثل المعلومات تأثيراً سلبياً على سوق الأوراق من خلال عزوف المستثمرين من الاستثمار في الشركات التي يوجد فيها عدم تماثل المعلومات .	11.3	6	33.9	18	32	17	16.9	9	5.6	3
6	تعزز قواعد السلوك المهني والأخلاقيات مفهومي الإنصاف والعدالة لدى المهنيين وبشكل خاص المحاسبين والمدققين.	11.3	6	33.9	18	41.5	22	9.4	5	3.7	2

الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات استمارة الاستبانة

ثالثاً: الصدق الداخلي لمتغيرات البحث :

1 . أهمية قواعد السلوك المهني للمحاسبين والمدققين :

جدول (5) معامل الارتباط لأهمية قواعد السلوك المهني للمحاسبين والمدققين والدرجة الكلية للفقرة

ت	الفقرة	معامل الارتباط	Sig
1	تعد قواعد السلوك المهني والأخلاقيات للمحاسبين والمدققين إرشادات تفصيلية يجب أن يتبناها المحاسب والمدقق في عمله.	0.42	0.002
2	عدم وجود فاعلية للمنظمات المحاسبية المهنية المسؤولة عن وضع معايير السلوك المهني لمهنة المحاسبة.	0.63	0.000
3	عدم وجود نشرات دورية صادرة من نقابة المحاسبين تحدد من خلالها أخلاقيات مزاوله مهنة المحاسبة .	0.49	0.000
4	عدم مواكبة قواعد السلوك المهني العراقية للتطورات العلمية الحديثة	0.70	0.000
5	ترسخ قواعد السلوك المهني والأخلاقيات للمحاسبين والمدققين المعاملة المتساوية لكافة الأطراف	0.47	0.000

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

2 . أهمية تضمين قواعد السلوك المهني للمحاسبين والمدققين في المناهج التدريسية لمؤسسات التعليم العالي والبحث العلمي :

جدول (6) معامل الارتباط لأهمية تضمين قواعد السلوك المهني للمحاسبين والمدققين في المناهج التدريسية لمؤسسات التعليم العالي والبحث العلمي والدرجة الكلية لفقراته

ت	الفقرة	معامل الارتباط	Sig
1	وجود قصور في المناهج الدراسية لمؤسسات التعليم العالي والبحث العلمي ولاسيما فيما يتعلق بقواعد السلوك المهني .	0.81	0.000
2	هل أن مفردات المواد الدراسية المحاسبية لا تحتوي على مادة تختص بقواعد السلوك المهني وأخلاقيات المحاسبة .	0.78	0.000
3	عدم وجود مفردات خاصة بقواعد السلوك المهني سيؤدي إلى عدم تمكين التدريسيين من تدريس المادة الخاصة بقواعد السلوك المهني وأخلاقيات المحاسبين	0.74	0.000
4	عزوف الطلبة على البحث في موضوع يتعلق بقواعد السلوك المهني وأخلاقيات المحاسبة ولاسيما فيما يتعلق ببحوث تخرجهم .	0.86	0.000
5	عدم وجود دورات وندوات تدريسية أو حلقات بحثية تتعلق بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني .	0.82	0.000
6	يفتقر المحاسب والمدقق للأنصاف عند إعدادة للقوائم المالية بسبب خلو المناهج التدريسية لمؤسسات التعليم العالي والبحث العلمي لمادة قواعد السلوك المهني وأخلاقيات المحاسبين.	0.73	0.000

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

3 . دور قواعد السلوك المهني للمحاسبين والمدققين في الحد من عدم تماثل المعلومات :  
جدول (7) معامل الارتباط لدور قواعد السلوك المهني للمحاسبين والمدققين في الحد من عدم تماثل المعلومات والدرجة الكلية لفقراته

ت	الفقرة	معامل الارتباط	Sig
1	يؤدي تقديم المعلومات إلى المستخدمين بشكل عام والمستثمرين بشكل خاص في الحد من عدم تماثل المعلومات .	0.69	0.000
2	يحقق مفهوم العدالة في تقديم المعلومات للمستخدمين بشكل عام والمستثمرين بشكل خاص الحد من عدم تماثل المعلومات .	0.81	0.000
3	يحقق تقديم المعلومات بالوقت المناسب إلى المستخدمين بشكل عام والمستثمرين بشكل خاص في الحد من عدم تماثل المعلومات .	0.74	0.000
4	تؤثر قواعد السلوك المهني والأخلاقيات للمحاسبين والمدققين في الحد من عدم تماثل المعلومات .	0.49	0.000
5	يترك عدم تماثل المعلومات تأثيراً سلبياً على سوق الأوراق من خلال عزوف المستثمرين من الاستثمار في الشركات التي يوجد فيها عدم تماثل المعلومات .	0.62	0.000
6	تعزز قواعد السلوك المهني والأخلاقيات مفهومي الإنصاف والعدالة لدى المهنيين وبشكل خاص المحاسبين والمدققين.	0.76	0.000

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

رابعاً : الوسط الحسابي والانحراف المعياري لمتغيرات البحث :

1 . أهمية قواعد السلوك المهني للمحاسبين والمدققين :

جدول (8) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لأهمية قواعد السلوك المهني للمحاسبين والمدققين

ت	الفقرة	الوسط لحسابي	الانحراف المعياري
1	تعد قواعد السلوك المهني والأخلاقيات للمحاسبين والمدققين إرشادات تفصيلية يجب أن يتبناها المحاسب والمدقق في عمله.	3.53	1.103
2	عدم وجود فاعلية للمنظمات المحاسبية المهنية المسؤولة عن وضع معايير السلوك المهني لمهنة المحاسبة.	3.68	0.915
3	عدم وجود نشرات دورية صادرة من نقابة المحاسبين تحدد من خلالها أخلاقيات مزاول مهنة المحاسبة .	3.36	1.111
4	عدم مواكبة قواعد السلوك المهني العراقية للتطورات العلمية الحديثة	3.94	1.045
5	ترسخ قواعد السلوك المهني والأخلاقيات للمحاسبين والمدققين المعاملة المتساوية لكافة الأطراف	3.43	1.065

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

يتضح من الجدول (8) اجابات افراد عينة البحث والتي تتعلق بأهمية قواعد السلوك المهني للمحاسبين والمدققين حيث كانت جميعها عالية ومتقاربة ، حيث اكدوا افراد عينة البحث بأن هناك عدم مواكبة لقواعد السلوك المهني العراقية للتطورات العلمية الحديثة ، حيث بلغ الوسط الحسابي 3.94 والانحراف المعياري 1.045 ، ثم يتبعه عدم وجود فاعلية للمنظمات المحاسبية المهنية المسؤولة عن وضع معايير السلوك المهني لمهنة المحاسبة حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.68 والانحراف المعياري 0.915 . وقد اكدوا ايضاً بعدم وجود نشرات دورية صادرة من نقابة المحاسبين تحدد من خلالها اخلاقيات مزاول مهنة المحاسبة فقد بلغ المتوسط الحسابي 3.49 والانحراف المعياري 1.111 ، وأخيراً اكدوا افراد عينة البحث بأن قواعد السلوك المهني والاخلاقيات للمحاسبين والمدققين ترسخ المعاملة المتساوية لكافة الاطراف حيث بلغ الوسط الحسابي 3.43 والانحراف المعياري 1.065 .

2 . أهمية تضمين قواعد السلوك المهني للمحاسبين والمدققين في المناهج التدريسية لمؤسسات التعليم العالي والبحث العلمي :

جدول (9) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لأهمية تضمين قواعد السلوك المهني للمحاسبين والمدققين في المناهج التدريسية لمؤسسات التعليم العالي والبحث العلمي

ت	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	ان هناك قصور في المناهج الدراسية لمؤسسات التعليم العالي والبحث العلمي ولاسيما فيما يتعلق بقواعد السلوك المهني .	3.06	1.262
2	أن مفردات المواد الدراسية المحاسبية لا تحتوي على مادة تختص بقواعد السلوك المهني وأخلاقيات المحاسبة .	3.19	1.093
3	ان عدم وجود مفردات خاصة بقواعد السلوك المهني سيؤدي إلى عدم تمكين التدريسيين من تدريس المادة الخاصة بقواعد السلوك المهني وأخلاقيات المحاسبين .	3.26	1.003
4	عزوف الطلبة على البحث في موضوع يتعلق بقواعد السلوك المهني وأخلاقيات المحاسبة ولاسيما فيما يتعلق ببحوث تخرجهم .	3.17	1.033
5	عدم وجود دورات وندوات تدريسية أو حلقات بحثية تتعلق بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني .	3.26	1.059
6	يفتقر المحاسب والمدقق في بعض الاحيان للأصناف عند إعداده للقوائم المالية بسبب خلو المناهج التدريسية لمؤسسات التعليم العالي والبحث العلمي لمادة قواعد السلوك المهني وأخلاقيات المحاسبين .	3.38	0.945

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

يتضح من الجدول (9) والمتعلق بأهمية تضمين قواعد السلوك المهني للمحاسبين والمدققين في المناهج التدريسية لمؤسسات التعليم العالي والبحث العلمي حيث اكدوا افراد عينة البحث بأن المحاسب والمدقق قد يفتقر في بعض الاحيان للإنصاف عند إعداده للقوائم المالية بسبب خلو المناهج التدريسية الخاصة بمؤسسات التعليم العالي والبحث العلمي لمادة قواعد السلوك المهني وأخلاقيات المحاسبين حيث بلغ الوسط الحسابي 3.38 والانحراف المعياري 0.945 ، ثم اتفق افراد عينة البحث بأن ان عدم وجود مفردات خاصة بقواعد السلوك المهني سيؤدي إلى عدم تمكين التدريسيين من تدريس المادة الخاصة بقواعد السلوك المهني وأخلاقيات المحاسبين حيث بلغ الوسط الحسابي 3.26 والانحراف المعياري 1.003 ، واکدوا أيضاً بعدم وجود دورات وندوات تدريسية أو حلقات بحثية تتعلق بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني حيث بلغ الوسط الحسابي 3.26 والانحراف المعياري 1.059 . واتفقوا أيضاً بأن مفردات المواد الدراسية المحاسبية لا تحتوي على مادة تختص بقواعد السلوك المهني وأخلاقيات المحاسبة حيث بلغ الوسط الحسابي 3.19 والانحراف المعياري 1.093 . واخيراً اكدوا على وجود قصور في المناهج الدراسية لمؤسسات التعليم العالي والبحث العلمي ولاسيما فيما يتعلق بقواعد السلوك المهني حيث بلغ الوسط الحسابي 3.06 والانحراف المعياري 1.262 .

3 . دور قواعد السلوك المهني للمحاسبين والمدققين في الحد من عدم تماثل المعلومات :

جدول (10) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لدور قواعد السلوك المهني للمحاسبين والمدققين في الحد من عدم تماثل المعلومات

ت	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	يؤدي تقديم المعلومات بصورة متساوية إلى المستخدمين بشكل عام والمستثمرين بشكل خاص في الحد من عدم تماثل المعلومات .	3.60	0.927
2	يحقق مفهوم العدالة في تقديم المعلومات للمستخدمين بشكل عام والمستثمرين بشكل خاص في الحد من عدم تماثل المعلومات .	3.57	0.971
3	يحقق تقديم المعلومات بالوقت المناسب إلى المستخدمين بشكل عام والمستثمرين بشكل خاص في الحد من عدم تماثل المعلومات .	3.68	0.915
4	تؤثر قواعد السلوك المهني والأخلاقيات للمحاسبين والمدققين في الحد من عدم تماثل المعلومات .	3.15	1.026
5	يترك عدم تماثل المعلومات تأثيراً سلبياً على سوق الأوراق من خلال عزوف المستثمرين من الاستثمار في الشركات التي يوجد فيها عدم تماثل المعلومات .	3.53	0.953
6	تعزز قواعد السلوك المهني والأخلاقيات مفهومي الإنصاف والعدالة لدى المهنيين وبشكل خاص المحاسبين والمدققين.	3.43	1.083

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

يتضح من الجدول أعلاه ( 10 ) بأن اجابات افراد عينة البحث كانت متقاربة حيث اكدوا بأن تقديم المعلومات بالوقت المناسب إلى المستخدمين بشكل عام والمستثمرين بشكل خاص يؤدي الى الحد من عدم تماثل المعلومات حيث كان الوسط الحسابي 3.68 والانحراف المعياري 0.915 ، وقد اكدوا ايضاً بأن تقديم المعلومات بشكل متساوي الى المستخدمين سيؤدي الى الحد من عدم تماثل المعلومات ، وقد اتفقوا على أن مفهوم العدالة في تقديم المعلومات يؤدي الى الحد من عدم تماثل المعلومات حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.57 والانحراف المعياري 0.971 . واتفقوا على أن عدم تماثل المعلومات يترك تأثيراً سلبياً على سوق الأوراق من خلال عزوف المستثمرين من الاستثمار في الشركات التي يوجد فيها عدم تماثل المعلومات حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.53 والانحراف المعياري 0.953 واخيراً اكدوا بأن قواعد السلوك المهني والأخلاقيات للمحاسبين والمدققين تؤثر في الحد من عدم تماثل المعلومات وقد بلغ المتوسط الحسابي 3.15 والانحراف المعياري 1.026 .

وبناءً على ما تقدم من تحليل لآراء افراد عينة البحث يمكن القول أن تطوير المناهج الدراسية لمؤسسات التعليم العالي والبحث العلمي ولاسيما فيما يتعلق بالأخلاقيات وقواعد السلوك المهني للمحاسبين والمدققين سوف يؤدي إلى الحد من عدم تماثل المعلومات بين ما يمتلكه المحاسبين والمديرين من معلومات من جهة وبين ما يمتلكه الملاك أو المساهمين من جهة أخرى

من خلال عزوف المستثمرين من الاستثمار في الشركات التي يوجد فيها عدم تماثل المعلومات حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.53 والانحراف المعياري 0.953 واخيرا اكدوا بأن قواعد السلوك المهني والاخلاقيات للمحاسبين والمدققين تؤثر في الحد من عدم تماثل المعلومات وقد بلغ المتوسط الحسابي 3.15 والانحراف المعياري 1.026 .

وبناءً على ما تقدم من تحليل لآراء افراد عينة البحث يمكن القول أن تطوير المناهج الدراسية لمؤسسات التعليم العالي والبحث العلمي ولاسيما فيما يتعلق بالأخلاقيات وقواعد السلوك المهني للمحاسبين والمدققين سوف يؤدي إلى الحد من عدم تماثل المعلومات بين ما يمتلكه المحاسبين والمديرين من معلومات من جهة وبين ما يمتلكه الملاك أو المساهمين من جهة أخرى "

#### المبحث الخامس : الاستنتاجات والتوصيات

##### أولاً : الاستنتاجات :

لقد خلص البحث الى العديد من النتائج التي تؤكد بأهمية تطوير المناهج التعليمية لمؤسسات التعليم العالي والبحث العلمي ولاسيما فيما يتعلق بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني للمحاسبين والمدققين ، وفيما يلي عرض لأهم النتائج التي تم التوصل اليها :

- 1- هناك عدم مواكبة للأخلاقيات وقواعد السلوك المهني للتطورات العلمية الحديثة فضلاً عن عدم وجود فاعلية للمنظمات المحاسبية المهنية المسؤولة عن وضع معايير السلوك المهني لمهنة المحاسبة .
- 2- التركيز على الممارسات الاخلاقية وقواعد السلوك المهني للمحاسبين والمدققين يعزز من نمو الاقتصاد من جهة وتقليل فرص الفساد وبشكل خاص فيما يتعلق بتوفير المعلومات بشكل عادل ومنصف من جهة اخرى .
- 3- يعد عدم تماثل المعلومات التي تؤدي الى عزوف المستثمرين عن الاستثمار في الاسواق المالية بشكل عام والشركات التي فيها عدم تماثل المعلومات بشكل خاص .
- 4- يمكن الحد من عدم تماثل المعلومات وبشكل نسبي من خلال التركيز على الاخلاقيات وقواعد السلوك المهني للمحاسبين والمدققين ولاسيما في مؤسسات التعليم العالي والبحث العلمي .

##### ثانياً : التوصيات :

في ضوء النتائج التي توصل اليها البحث يمكن تقديم التوصيات الآتية :

- 1- ينبغي تفعيل الجهات والمنظمات المهنية المسؤولة عن وضع معايير السلوك المهني ومواكبة التطورات العلمية الحديثة .

- 2- ضرورة التركيز على الجوانب الاخلاقية وقواعد السلوك المهني وخصوصاً فيما يتعلق بمؤسسات التعليم العالي والبحث العلمي وتعليم الطلبة ولاسيما المحاسبين منهم بضرورة توفير المعلومات بشكل عادل ومنصف الى جميع المستخدمين .

- 3- ضرورة اتباع جميع السبل المختلفة التي من شأنها أن تحد من عدم تماثل المعلومات في الاسواق المالية بشكل خاص والشركات بشكل خاص .

- 4- ينبغي على المنظمات والهيئات المهنية المحاسبية فضلاً عن المؤسسات التعليمية التركيز على الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات والتي تعد مشكلة غير اخلاقية

## المصادر :

## أولاً : المصادر العربية

- 1- ارينز ، الفين ، لويل ، جيميس " المراجعة مدخل متكامل " ترجمة محمد محمد عبد القادر ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، السعودية ، 2009 .
- 2- البوتي ، احمد محمود حبيب " أخلاقيات الاعمال واثرها في تقليل الفساد الاداري " المؤتمر العلمي لهيئة النزاهة ، 2008 .
- 3- الزينياتي ، اسامة محمد خليل " دور اخلاقيات المهنة في تعزيز المسؤولية الاجتماعية في المستشفيات الحكومية الفلسطينية " رسالة ماجستير في برنامج القيادة والادارة ، جامعة الاقصى ، 2014 .
- 4- السكارنة ، بلال خلف " اخلاقيات العمل واثرها في ادارة الصورة الذهنية في منظمات الاعمال دراسة ميدانية على شركات الاتصالات الاردنية " مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، عدد 33، 2012، 273- 407 .
- 5- المطيري ، عبد الحمن مخد " قواعد سلوك وأداب مهنة التدقيق على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية " رسالة ماجستير ، جامعة الشرق الاوسط ، 2012 .
- 6- المعتاز ، أحسان بن صالح " أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين ، انهيار شركة انرون والدروس المستفادة " مجلة جامعة الملك بن عبد العزيز ، مجلد 22 ، عدد 1 ، 2008 ، 257-293 .
- 7- المعتصم بالله الغرياني " حوكمة شركات المساهمة- دراسة في الأسس الاقتصادية والقانونية " الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2008، 149-150 .
- 8- العنكي ، احمد طاهر كاظم " تأثير توقيت الإفصاح المحاسبي للشركات العراقية في الاتجار الداخلي بالمعلومات المحاسبية – الية مقترحة " أطروحة دكتوراه جامعة بغداد ، كلية الادارة والاقتصاد ، 2016 .
- 9- الفضل ، مؤيد محمد ، الزبيدي ، فراس خضير ، راضي ، نوال حربي " العلاقة بين كفاءة مجلس الادارة وجودة الافصاح في ضوء نظرية الوكالة " مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية ، مجلد 18 ، عدد 2 ، 2016 ، 165-177 .
- 10- الليلة ، تغريد سالم " دور الالتزامات الاخلاقية لمهنة المحاسبة في تحسين اداء الادارات المحاسبية دراسة حالة في جامعة الموصل " مجلة تنمية الرافدين ، عدد 98 ، مجلد 32 ، 2010 ، 85 – 103 .
- 11- شرويدر ، ريتشارد ، كلارك ، مارتل ، كاثي ، هاك " نظرية المحاسبة " دار المريخ للنشر ، الرياض ، السعودية ، 2010 .
- 12- صيام ، وليد زكريا ، ابو أحمد ، محمود فؤاد فارس " مدى التزام مراجعي الحسابات في الاردن بقواعد السلوك المهني " مجلة جامعة الملك عبد العزيز ، مجلد 20 ، عدد 2 ، 2006 ، 199-248 .
- 13- عبد الله ، سلمان حسين ، توفيق ، عدالة محمد " مفهوم الانصاف المحاسبي ودوره في الحد من ممارسات ادارة الارباح "مجلة العلوم الاقتصادية والادارية ، مجلد 18 ، عدد 69 ، 2012 .
- 14- غنيم ، محمود رجب يس " دور الإفصاح الالكتروني في الحد من عدم تماثل المعلومات وانعكاس ذلك على كفاءة سوق رأس المال المصري " مجلة الدراسات والبحوث التجارية كلية التجارة جامعة بنها ، عدد 33 ، 2013 ، ( 39 – 100 ) .
- 15- فرهود ، صبيحة برزان " عدم تماثل المعلومات المحاسبية الاسباب والمعالجات المقترحة " مجلة العلوم الاقتصادية والادارية ، مجلد 22 ، عدد 87 ، 2016 ، 481-505 .
- 16- محمود ، اسامة عبد اللطيف ، خداش ، حسام الدين ، نصار ، محمود " دور التعليم المحاسبي في ترسيخ الممارسات الاخلاقية لمهنة المحاسبة والتدقيق والحد من الفساد دراسة تطبيقية على الجامعات الاردنية " جامعة العلوم التطبيقية الخاصة ، 2016 .
- 17- مسير ، رباب وهاب، " دور المعلومات المحاسبية في تقويم الأداء الاستراتيجي في ظل مفاهيم نظرية الوكالة – دراسة ميدانية في عينة من الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2009.
- 18- مطر ، محمد ، نور ، ناصر ، الرمحي ، نضال " الارتقاء بالتعليم المحاسبي الجامعي لتحقيق الشروط المنصوص عليها في معايير التعليم المحاسبي الدولية " المؤتمر الدولي الحادي عشر ، جامعة الزرقاء ، عمان ، الاردن ، 2015

## ثانياً : المصادر الاجنبية

- 1- Afshed , j ,Irani , Karamanon " Regulation fair disclosure analyst following and analyst forecast dispersion " American Accounting Association , accounting horizon , VOL 17 , NO, 1 , P.P 15-29 , 2003 .
- 2- Belkaoui , ahmed " accounting theory " university of Illinois , 2009.
- 3- Wang , jong , yi , Janice , Probst ,Carleen h , stoskf , jimmy sanders , information asymmetry and performance tilting in hospital a national empirical study , health econ , 20 , 2011 .
- 4- [www.ifac.org](http://www.ifac.org)