

مدى مساهمة التعليم المحاسبي في ترسيخ أخلاقيات ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا *أ. عبدالرؤوف سعيد عيود

الملخص

تهدف الدراسة لتسليط الضوء على أهمية الأخلاق والسلوكيات المهنية في مجال المحاسبة والمراجعة، وكذلك التعرف على المساهمة التي يقدمها التعليم المحاسبي في تعزيز وترسيخ أخلاقيات ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة.

ومن أجل معالجة موضوع الدراسة تم اختيار المنهج الوصفي التحليلي، وتم تجميع بيانات الدراسة باستخدام الاستبيان كأداة أساسية للدراسة واستقصاء آراء عينة من أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة بالجامعات الليبية، كما اعتمدت هذه الدراسة على بيانات أولية تم الحصول عليها من أدبيات المحاسبة والمراجعة وإصدارات المنظمات الدولية ذات العلاقة والتشريعات الليبية بالخصوص.

وتوصلت الدراسة الى عدة نتائج أهمها: أن أعضاء هيئة التدريس في أقسام المحاسبة بالجامعات الليبية يعتقدون ان للتعليم المحاسبي أهمية في نقل المعرفة وزيادة الإدراك للطلبة الدارسين وتنمية مهاراتهم للممارسات الاخلاقية، وأن الخطط الدراسية لتخصصات المحاسبية في الجامعات الليبية لا تتضمن مواد مستقلة تتعلق بأخلاقيات المهنة، كما ان مهنة المحاسبة في ليبيا تحتاج الى ان تمتلك قواعد اخلاقية لمهنة المحاسبة يلتزم بها المحاسب عند ممارسته المهنة.

الكلمات المفتاحية: مهنة المحاسبة، قواعد السلوك الاخلاقي للمحاسبين، التعليم المحاسبي، معايير التعليم المحاسبي.

1.1. المقدمة:

تعد مهنة المحاسبة من المهن التي تحتاج الى اعداد مهني واكاديمي واخلاقي، اذ يجب دراسة ما اذا كانت الجامعات تهتم بالمقررات النظرية والتطبيقية على حد سواء، وكذلك مدى اهتمام الاكاديميين في أقسام المحاسبة بتطوير المناهج لتواكب التغيرات الدولية للممارسات المهنية والاخلاقية للمهنة. فأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة لها أهمية كبيرة عند مزاوله المهنة وذلك لان مهنة المحاسبة والمراجعة تقدم خدمات اجتماعية متمثلة في المستثمرين وكافة أطراف المجتمع وهذه الخدمة لا بد أن تكون ذات مصداقية وموثقية وهذا لا يتوفر إلا عند الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة.

ويعتبر السبب الرئيسي وراء السلوك الأخلاقي المهني رفيع المستوى في أي مهنة في أهمية توافر ثقة الرأي العام في جودة الخدمة المؤداة من خلال المهنة، بغض النظر عن الفرد الذي يقدم الخدمة، وفيما يتعلق * عضو هيئة تدريس بالمعهد الوطني للإدارة طرابلس ليبيا

بالمحاسب القانوني من الضروري أن يثق كل من العميل ومستخدمي القوائم المالية في الخدمات التي يؤديها بما فيها خدمة المراجعة، فإذا لم يثق مستخدمي الخدمة في المحاسب القانوني ستضعف قدرة هذه المهنة على خدمة العملاء والرأي العام بفعالية.

فالقواعد الأخلاقية هي المبادئ الأساسية التي يختار ممارسي مهنة المحاسبة الالتزام بها لتعزيز مهنتهم، والحفاظ على ثقة الجمهور، وإظهار الصدق والإنصاف للأشخاص الذين ينضمون إلى المنظمات ويحصلون على أوراق الاعتماد والتراخيص لتقديم أنفسهم للجمهور كمحاسبين قانونيين يسعون جاهدين لحماية سمعة المهنة.

حيث إن ممارسة مهنة المحاسبة بطريقة سليمة وفق متطلباتها الاخلاقية ينعكس ايجابا على توفير صورة صادقة عن المعلومات المالية للجهات ذات العلاقة ويحد من الممارسات غير الاخلاقية التي تؤثر سلبا على المجتمع والدولة من الناحية الاقتصادية، فافتقار العديد من الجامعات الى التركيز على اخلاقيات الممارسات المهنية يؤدي الى مخرجات تعليمية ضعيفة المعرفة والمهارة اللازمين للممارسة المهنية بطريقة سليمة تحد من الفساد وسوء الاداء المهني.

1.2. مشكلة الدراسة:

ان مهنة المحاسبة كغيرها من المهن لها دورها ومكانتها وأهميتها في المجتمعات منذ القدم وازداد الاهتمام بها مع التطور الاقتصادي، فأصبح من الضروري أن تكون المعلومات المحاسبية على درجة عالية من الدقة والموثوقية لذلك يجب أن يقوم بها أشخاص تتوفر فيهم التأهيل والخبرة الكافية لإعدادها على أحسن صورة، ولكي تقوم مهنة المحاسبة بدورها على أكمل وجه يجب على ممارسيها مراعاة قواعد السلوك الأخلاقي التي تعد عنصرا هاما للمهنة حيث تتشد النجاح والاستمرار وخدمة المجتمع.

تمر مهنة المحاسبة بأزمة ثقة عميقة (محمود وآخرون: 2015، 3) يمكن اعتبارها بدرجة كبيرة أزمة أخلاقيات نابعة من سيطرة الجشع والمصالح الخاصة وأن كان أثرها يظل محدوداً أو غير منظور بسبب ضعف الرقابة الإدارية والمالية والرقابة المهنية من المجالس المهنية، بالإضافة الى عدم كفاءة المحاسب في الإجراءات المحاسبية وعدم التزامه بالمعايير المحاسبية.

حيث أثرت هذه الأزمة وتكرار حدوث الفضائح المحاسبية على مهنة المحاسبة وكشفت الحال الذي وصلت اليه الأخلاقيات المهنية، ولهذا كانت هناك مجموعة من المسببات الاجتماعية والدينية والاقتصادية وكذلك السياسية الأمر الذي قد يؤدي لانعكاسات خطيرة ومدمرة على اقتصاد الدول إذا لم يتم اتخاذ خطوات واضحة وجريئة لمعالجة هذا الخلل.

لذا تبحث هذه الدراسة في تحديد المساهمة التي يمكن ان يقدمها التعليم المحاسبي بترسيخ أخلاقيات ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة من وجهة نظر الأكاديميين بالجامعات الليبية، وتتحصر مشكلة الدراسة في السؤال الرئيس الاتي: ما مدى مساهمة التعليم المحاسبي في ترسيخ اخلاقيات ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا ؟

1.3. أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في الدور الفعال الذي يمكن ان تقدمه الجامعات الليبية في تعزيز وترسيخ اخلاقيات ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا. وتتضح أهمية الدراسة بالنسبة للمهنة باعتبار ان الاخلاق المهنية تعتبر حجر الاساس لنجاح مهنة المحاسبة في اداء الادوار المناطة بها. كما تتضح أهمية الدراسة بالنسبة للعلم بان هذه الدراسة توفر قاعدة بيانات تساعد الباحثين في هذا المجال وتشجعهم لإجراء المزيد من الدراسات والأبحاث.

1.4. اهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة الى إلقاء الضوء على أهمية الأخلاق والسلوكيات المهنية في مجال المحاسبة والمراجعة، وكذلك التعرف على المساهمة التي يقدمها التعليم المحاسبي بالجامعات الليبية في تعزيز وترسيخ اخلاقيات ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا.

1.5. فرضية الدراسة:

تم اعتماد الفرضية الآتية للإجابة على التساؤل المطروح: يساهم التعليم المحاسبي في ترسيخ أخلاقيات ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا مساهمة محدودة دون المستوى المطلوب.

1.6. منهجية الدراسة:

من أجل معالجة موضوع الدراسة تم اختيار المنهج الوصفي التحليلي.

1.7. مصادر جمع معلومات الدراسة:

اعتمدت هذه الدراسة علي بيانات أولية تم الحصول عليها من ادبيات المحاسبة والمراجعة واصدارات المنظمات الدولية ذات العلاقة والتشريعات الليبية بالخصوص.

2. الدراسات السابقة:

التراث الفكري هو أصل التجديد ولا يمكننا أن نستشرف المستقبل إلا بالرجوع للماضي والوقوف على ما توصل اليه السابقون، فمن خلال تناول ذلك التراث يمكننا تحديد الفجوة البحثية ثم الانتقال الى المعالجة لتلك الفجوة بنظرة مستقبلية تعتمد على مناهج وادوات علمية حديثة تلائم بيئة العمل الحالية، وفي هذا السياق نتناول أهم الدراسات التي تطرقت لموضوع التعليم المحاسبي واخلاقيات مهنة المحاسبة وذلك على النحو الآتي:

2.1. دراسة Ahmad & Gao، 2004، بعنوان **Changes, problems and challenges of accounting education in Libya, Accounting Education journal, Accounting Education in Transitional Economies.**

"تجارب نقل تعليم المحاسبة (على أساس المفاهيم الأنجلو/الأمريكية للمحاسبة والتعليم) إلى الاقتصادات الأقل نمواً"، تتناول هذه الدراسة تطور تعليم المحاسبة ومناهجها منذ استقلال ليبيا في الخمسينيات من القرن الماضي وتبحث في مشاكله الحالية خلال عقد من عقوبات الأمم المتحدة، حيث تقدم الدراسة لمحة عامة عن التغييرات التي طرأت على تعليم المحاسبة منذ عام 1957 وتحلل القضايا الرئيسية التي يواجهها

حاليا مدرسو المحاسبة الليبيين، بما في ذلك: نقص أكاديمي المحاسبة المؤهلين، عدم ملاءمة المناهج المستوردة لخصوصيات الاقتصاد الليبي، وأبحاث محاسبية غير كافية، وقد خلصت الدراسة إلى أنه يجب مراعاة الخصائص الاجتماعية والاقتصادية بشكل كامل في حالة ليبيا عند استيراد أنظمة تعليم المحاسبة من الغرب.

2.2. دراسة Al Sawalqa & Obiadat، 2014، بعنوان Bridging the Gap in undergraduate Accounting Education Programs in Jordanian Universities.

"سد الفجوة في برامج التعليم المحاسبي الجامعي في الجامعات الأردنية"، هدفت الدراسة إلى الكشف عن الفجوة بين برامج تعليم المحاسبة في الجامعات الأردنية ومتطلبات ممارسة المهنة وسوق العمل، ولتحقيق الأهداف تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وكانت الأداة عبارة عن استبانة طبقت على عينة من أعضاء هيئة التدريس في الجامعات الأردنية، وأجرى الباحثان مجموعة من المقابلات مع أرباب العمل ومكاتب التدقيق الخارجي، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك فجوة بين برامج تعليم المحاسبة ومتطلبات سوق العمل والممارسات المهنية، وأن الفجوة في معظمها تتضح في حجم التكنولوجيا المستخدمة في تعليم الطلبة وبين تلك المستخدمة في سوق العمل، كما تبين وجود فجوة في المهارات الحياتية للطلبة كالاتصال والتواصل، وأوصت الدراسة إلى ضرورة تأهيل القائمين على تعليم المحاسبة في الجامعات الأردنية، وتطوير المناهج بما يحقق أهداف المهنة، وينسجم ما متطلبات سوق العمل.

2.3. دراسة محمود واخرون، 2015، بعنوان "دور التعليم المحاسبي في ترسيخ الممارسات الاخلاقية لمهنة المحاسبة والتدقيق والحد من الفساد دراسة تطبيقية على الجامعات الأردنية"، هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية تفاعل الجامعات الأردنية التي تطرح برامج تعليمية محاسبية مع متطلبات ممارسة مهنة المحاسبة وفق إطار معايير التعليم المحاسبي الدولية وبما ينعكس على تطوير واقع ممارسة المهنة، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتم تجميع بيانات الدراسة من خلال استبانة تم توزيعها على 40 من أعضاء الهيئة التدريسية في الجامعات الأردنية، وبالاعتماد على نتائج الدراسة تم تحسس بعض أسباب القصور في العملية التعليمية والتي كان من أهمها التركيز على النقل المعرفي للمعلومات المحاسبية وعدم إيلاء المهارات التعلمية التركيز المطلوب وهذا أدى إلى تدني الفهم ببعض الأمور الهامة لممارسة مهنة المحاسبة ومن أهمها أخلاقيات المهنة، كما أن الخطط الدراسية لتخصصات المحاسبية لا تتضمن مواد مستقلة تتعلق بأخلاقيات المهنة.

2.4. دراسة عانده، والاسمري، 2018، بعنوان "دور التعليم المحاسبي في ترسيخ اخلاقيات مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية دراسة تحليلية من وجهة نظر موظفي الإدارة المالية في شركة خالد غفير وشريكه محاسبون ومراجعون قانونيون"، والتي تهدف إلى إبراز دور التعليم المحاسبي في ترسيخ أخلاقيات مهنة المحاسبة والتعرف على تأثير القوانين والأنظمة المحاسبية على الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة والعلاقة بين التعليم المحاسبي وترسيخ اخلاقيات مهنة المحاسبة، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتم تجميع بيانات الدراسة من خلال استبانة تم توزيعها على عينة عشوائية ممثلة لمجتمع الدراسة تتكون من 30

عامل في شركة خالد بن غفير وشريكه محاسبون ومراجعون قانونيون، وخلصت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين التعليم المحاسبي وترسيخ أخلاقيات مهنة المحاسبة، كما تؤثر المبادئ والمعايير المحاسبية على الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة، وأن الأزمات المتلاحقة التي يشهدها العالم الآن تؤكد على ضرورة الاهتمام بالجانب الأخلاقي في تعليم المحاسبة.

2.5. دراسة رشوان، 2018، بعنوان "دور التعليم المحاسبي في الجامعات الفلسطينية في تعزيز الممارسة المهنية والأخلاقية لمهنة المحاسبة من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس"، هدفت الدراسة إلى التعرف على دور التعليم المحاسبي في الجامعات الفلسطينية في تعزيز الممارسة المهنية والأخلاقية لمهنة المحاسبة من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، كما استخدمت أسلوب الحصر الشامل باختيار كل مجتمع الدراسة المكون من 60 عضو هيئة تدريس العاملون في 6 جامعات في قطاع غزة، واثبتت نتائج الدراسة الميدانية أنه يوجد دور للتأهيل الأكاديمي والعملية المحاسبي في الجامعات الفلسطينية على تعزيز الممارسة المهنية والأخلاقية لمهنة المحاسبة، وأوصت الدراسة بضرورة ربط المقررات النظرية في برامج المحاسبة بالجامعات الفلسطينية بطبيعة سوق العمل وأخلاقيات وممارسات مهنة المحاسبة.

2.6. دراسة صافو، 2018، بعنوان "اثر ادراج ثقافة الاخلاق والتكوين العملي ضمن التعليم المحاسبي الجامعي على اداء الخدمات المحاسبية"، تناولت الدراسة اثنان من أهم مقومات الخدمات المحاسبية يتمثل الأول في تدريس ثقافة الأخلاق المهنية ضمن برامج التعليم المحاسبي الجامعي، ويتعلق الثاني بالتكوين العملي قبل التخرج والالتحاق بسوق العمل، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، كما استخدمت أسلوب توجيه الاستبيان إلى عينة شملت 44 أكاديميا ومهنيين معتمدين وإطارات محاسبية على مستوى المؤسسات الاقتصادية وذلك لضمان اختيار العينة المختصة وذات المعرفة بموضوع الدراسة وبالتالي الحصول على نتائج أكثر دقة، وبالاعتماد على نتائج الدراسة تم تحديد العلاقة التكاملية بين جودة التعليم المحاسبي ومستوى الخدمات المحاسبية المقدمة للزبائن، وإبراز بعض أسباب القصور في العملية التعليمية والتي كان من أهمها ان محتوى برامج التعليم المحاسبي تركز على النقل المعرفي للمعلومات المحاسبية دون الاهتمام بتنمية ثقافة الأخلاق الذاتية والقدرات المهنية لدى مدخلات التعليم المحاسبي.

2.7. دراسة رشيدة، وتيماوي، 2020، بعنوان "التعليم المحاسبي ودوره في ترسيخ الأخلاقيات المهنية للمحاسبة والتدقيق حالة الجزائر"، وتهدف هذه الدراسة الى ابراز اهمية التعليم المحاسبي في الجامعات بهدف النظر في امكانية ترسيخ الممارسات الاخلاقية لمهنة المحاسبة والتدقيق، وباعتبار ان الدراسة قد اتبعت المنهج الوصفي فقد خلصت إلى أن التعليم المحاسبي ومهنة المحاسبة لا يمكن فصلهما عن بعضهما البعض فالتعليم المحاسبي يجب ان يؤدي في النهاية الى اخراج محاسب مؤهل اكاديميا ليقوم بدوره المهني في سوق العمل بكل كفاءة، اضافة الى الدور الذي تلعبه مناهج التعليم المحاسبي في بث الوعي لدى الدارسين في تخصصات المحاسبة كونها تؤثر على الدور المهم للمبادئ الاخلاقية مع وجود وقاية فعالة من الوقوع والانزلاق في مهاوي الغش والتلاعب والاختلاس وخيانة الامانة.

2.8. دراسة قنبح واخرون، 2020، بعنوان "مدى تطبيق معيار التعليم المحاسبي رقم 4 القيم والاخلاقيات والمواقف المهنية في برامج التعليم المحاسبي بجامعة غرداية"، تهدف هذه الدراسة لمعرفة مدى تطبيق معيار التعليم المحاسبي رقم 4 القيم والاخلاقيات والمواقف المهنية في برامج التعليم المحاسبي بجامعة غرداية، وتم الاعتماد على المنهج الوصفي من خلال التطرق لمختلف المفاهيم المرتبطة بمتغيري الدراسة (أخلاقيات مهنة المحاسبة والتعليم المحاسبي) بإضافة إلى المنهج التحليلي من خلال تحليل المعطيات المساقاة من الدراسة المسحية التي استهدفت البرامج السنوية لأقسام المحاسبة خلال مرحلتي الليسانس والماستر بجامعة غرداية، وتوصلت الدراسة إلى أن الطالب في مرحلة الليسانس يدرس فقط مقياسا واحدا يتعلق مباشرة بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمسمى الفساد وأخلاقيات العمل، وفي السنة الثالثة يغيب في كل التخصصات، أما في مرحلة الماستر فنجد أن أقرب مقياس لأخلاقيات مهنة المحاسبة هو مقياس قانون محاربة الفساد على اعتبار أن هذه الأخيرة تحارب الفساد بمختلف أشكاله، وهو مدرج في البرنامج لكل التخصصات خلال السداسي الأول.

2.9. التعليق على الدراسات السابقة:

من خلال استعراض الدراسات السابقة وحسب ما انتهى إليه الباحث من ظهور فجوة بحثية تتمثل في قصور في البيئة المحلية لإجراء بحوث في مجال الدراسة التي غاب عنها الباحثون السابقون، والمجتمع لديه معلومات محدودة عنها، فالدراسات في البيئة المحلية تناولت واقع التعليم المحاسبي في مؤسسات التعليم العالي الليبية (الجازوي واخرون: 2019)، وعلاقته بالتنمية الاقتصادية والاجتماعية (الكيلاني: 2000)، ومنها من تناولت التنظيم المهني المحاسبي في ليبيا (البيتي: 2018)، ومدى استجابة مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا للمتطلبات الدولية (بن اسماعيل: 2011)، والصعوبات التي تواجه مهنة المراجعة في ليبيا (مفتاح: 2017)، وهناك دراسات تناولت قواعد آداب سلوك مهنة المراجعة في ليبيا واليات تطبيقها (فرج والحضيري: 2017).

الا ان الدراسة الحالية تختلف عن الدراسات السابقة في جوانب متعددة أهمها أنها تربط بين التعليم المحاسبي وبين الممارسات المهنية والاخلاقية لمهنة المحاسبة والمراجعة في البيئة الليبية، وهذا ما يستدعي الانتباه والتساؤل حول مدى مساهمة التعليم المحاسبي في ترسيخ اخلاقيات ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا.

3. اخلاقيات مهنة المحاسبة:

3.1. طبيعة مهنة المحاسبة:

يهتم التنظيم المحاسبي بإيجاد دليل عمل ومرجعية مقبولة ومعتمدة بين المحاسبين والأطراف ذات العلاقة مما يعزز من موضوعية المخرجات المحاسبية وتواجد اتساق عام في الممارسات المحاسبية داخل الدولة.

ويعرف التنظيم المحاسبي بأنه وضع إطار عام للممارسات المحاسبية وذلك بتنظيم هذه الممارسات ووضع ضوابط وحلول للمشاكل التي قد تواجه التطبيق العملي لها (أبو زيد، 2006، 3)، ويعني ذلك وضع إطار عام للمحاسبة ينظم الممارسات المحاسبية ويضمن وجود الضوابط والإجراءات الكفيلة بخلق مرجعية كافية

للمحاسبين لمواجهة متطلبات الممارسات المحاسبية، وتوفير الحلول للمشاكل التي تواجه المحاسبين، والمساهمة في إيجاد أسس واحدة أو متشابهة للأنظمة المحاسبية حتى تسهل عملية فهم وقراءة مخرجات تلك الأنظمة. وقد أصبحت مهنة المحاسبة والمراجعة اليوم في كثير من البلدان من المهن المميزة في المجتمع، حيث توجد لها منظمات مهنية تقوم برعاية شؤون المهنة وإصدار القواعد والمعايير التي تسير عليها، كما تقوم بالإشراف على عقد الندوات والمؤتمرات العلمية وإصدار النشرات والمجلات المتخصصة التي تساهم في تطوير المهنة والتعريف بدورها في التنمية والرقابة، وتكمن قوة المنظمات المهنية وفعاليتها بحيث يكون لها دور واضح في تطوير الأنظمة المحاسبية وإيجاد تشريع محاسبي محلي ينسجم وطبيعة احتياجاتها، وكذلك إحكام السيطرة على أعضائها من حيث ضوابط منح التراخيص وسن التشريعات والقوانين التي تنظم وتحكم آداب وسلوكيات المهنة (بن اسماعيل 2011، ص54).

فلكل مهنة معاييرها ومبادئها وأخلاقياتها المتعارف عليها دولياً والتي تخضع لرؤى فلسفية متعددة بحيث يعبر كل منها عن وجهة نظر معينة، بحيث تبنى الالتزامات الأخلاقية على أساس أهداف المهنة والتي تتضمن تحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع، إضافة إلى ذلك هناك الكثير من الالتزامات الأخلاقية يكون لها أساس خلقي ام.

حيث إن وجود كيان يعمل على تنظيم وتطوير واستحداث القواعد المهنية وأخلاقيات المهنة ومتطلبات التأهيل والتدريب المستمر لأعضائها يساهم بشكل كبير في تطوير المهنة واستمرارها وتأديتها لمهامها بكفاءة عالية، وفي المقابل فان غياب أو ضعف أداء هذه الكيانات له تأثير سلبي على واقع تنظيم مهنة المحاسبة، وفي ليبيا تمثل نقابة المحاسبين الكيان المناط به هذا الدور، حيث تناول القانون رقم 116 لسنة 1973 تنظم مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا، وتشكل أول مجلس للنقابة شهر يونيو 1975 لتتولى الإشراف على تنظيم المهنة في ليبيا والعمل على رفع كفاءة المحاسبين والمراجعين مهنياً وعلمياً وثقافياً واجتماعياً، بالإضافة إلى عقد الدورات والندوات المهنية والمشاركة في المؤتمرات الدولية، وإصدار النشرات والدوريات (القانون رقم 116: 1973).

كما حددت اللائحة التنفيذية (اللائحة التنفيذية رقم 28: 1976) اهداف النقابة وفيما يلي نعرض الاهداف ذات العلاقة بموضوع الدراسة:

- تنظيم قطاع العاملين بالشؤون المحاسبية ورفع مستوى المهنة عن طريق الارتقاء بالمستوى العلمي والمهني والمحافظة على كرامة المهنة والعاملين بها.
- وضع الضوابط الكفيلة بتنظيم ممارسة الأعمال المالية عموماً ومهنة المحاسبة والمراجعة على وجه التخصيص.
- المساهمة في تخطيط التعليم التجاري بما يخدم حاجات المجتمع وفي متطلباته.
- تنظيم المؤتمرات العلمية والحلقات الدراسية المحلية والاشترك فيما يعقد منها بالخارج.

- العمل على تنمية البحوث المتعلقة بالمهنة وتشجيع التأليف في مجالاتها والمساهمة في نشرها والاستعانة بإنشاء مكتبة للنقابة وتنظيم المحاضرات والندوات.
 - حماية المهنة وضمان احترامها وتأييد الخارجين عن تقاليدنا وأدابها وقواعدها، وذلك وفقا للائحة الجزاءات التي تصدرها الجمعية العمومية للنقابة.
- وباستقراء واقع مهنة مراجعة الحسابات في ليبيا فإن جميع الدلائل تشير إلى قصور هذه المهنة من حيث عدم وجود مجموعة قواعد واضحة ومحددة وملزمة للسلوك المهني يجب أن يلتزم بها مزاولو المهنة في ليبيا حيث أن بعض القواعد الواردة في القانون المنظم للمهنة أو في القوانين الأخرى ذات العلاقة بالمهنة لا ترقى إلى أن تكون في مستوى ميثاق أو دليل لأداب السلوك المهني (مفتاح: 2017، 63)، و(البيتي: 2018، 236).
- وفي ظل التحولات الكبيرة التي تشهدها ليبيا في هذه الفترة فإن الأمر يتطلب ضرورة إعادة النظر في الأسس التي تحكم أداء مهنة المراجعة والمتمثلة في المعايير الفنية والقواعد الأخلاقية حتى تصبح المهنة قادرة على مقابلة متطلبات المرحلة الجديدة، على أن يتم ذلك إما بإصدار أدلة لمعايير المراجعة والقواعد الأخلاقية أو بالنص صراحة من خلال نصوص تشريعية على تطبيق المعايير والقواعد الأخلاقية الدولية (فرج والحضيري 2017، ص 325).

3.2. أخلاقيات مهنة المحاسبة:

تعد أخلاقيات مهنة المحاسبة دراسة فرعية لدراسة الاخلاقيات بصفة عامة، فهي مجموعة من القواعد والاصول المتعارف عليها عند اصحاب مهنة المحاسبة والتي تستلزم من المحاسب سلوكا مهنيا معينا يقوم على الالتزام، وذلك من اجل المحافظة على مهنة المحاسبة وشرفها لان الإخلال بهذه القواعد خروج عن مهنة المحاسبة (ارديني 2007، 157).

ومهنة المحاسبة هي مهنة ذات سلوك مهني واخلاقي يقود كافة الافراد العاملين بها الى التعامل بأحكام وقواعد وتعليمات تحكم تصرفاتهم للارتقاء بأعمالهم، ويجب ان تتضمن اخلاقيات المهنة من الناحية الاكاديمية قدرة المحاسبين على فهم كافة المبادئ والفروض والقواعد المحاسبية وكذلك اشتمالها على: النزاهة، الموضوعية، الاستقلال، الحفاظ على أسرار العملاء، العناية المهنية، أخلاقيات المهنة، المعايير الفنية، بالإضافة الى الاختصار والسهولة والوضوح وان تكون هذه المبادئ التي يتعلمها مقبولة ويمكن تطبيقها بالإضافة الى الايجابية والشمولية (العبيني، والزعبي: 2017، 155).

أن ما يبرر وجود قواعد السلوك المهني هو الحصول على ثقة الجمهور والحاجة إلى رفع مستوى المهنة أسوة بالمهنة الأخرى وكذلك تنمية روح التعاون بين أعضاء المهنة (جربوع: 2003، 198)، وهو ما ذهب إليه (عبدالعال: 2015، 28) حيث أكد أن قواعد السلوك المهني تهدف إلى تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمراجعين ورعاية مصالحهم المعنوية والمادية والأدبية، وكذلك تدعيم الأحكام والنصوص القانونية التي وضعها المشرع لتوفير الكفاية في التأهيل المهني والعلمي للمراجعين، كذلك طمأنة الأطراف ذوي العلاقة بأنه سيتم الالتزام بالمعايير الفنية والمهنية في الأعمال والخدمات التي يحتاجونها.

ومما تقدم يمكن أن نلخص أهداف قواعد السلوك المهني كالتالي (صيام وفارس: 2006، 2006)، و(رشوان: 2019، 12):

- رفع مستوى مهنة المحاسبة والتدقيق، والمحافظة على كرامة منتسبيها، وتدعيم التقدم الذي احرزته بين غيرها من المهن الحرة.
- تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمدققين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية.
- تدعيم وتكملة النصوص القانونية والاحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبدأ الكفاية في التأصيل العلمي والعملية للمدقق وحياد مدقق الحسابات في عمله، والشروط التي يسنها للاشتغال بالمهنة.
- بث روح الطمأنينة في نفوس جمهور المعنيين بخدمات المحاسبين والمدققين من عملاء وغيرهم من الجهات والفئات المتعددة.

ومما سبق يتضح ان قواعد السلوك المهني تهدف اساسا الى تحديد الواجبات والمسؤوليات المهنية والاخلاقية التي يجب ان يلتزم بها اعضاء مهنة المحاسبة.

3.3. قواعد السلوك الاخلاقي للمحاسبين:

أكدت الادبيات المحاسبية على ان يتلقى مستخدمو القوائم المالية خدمات محاسبية تتطوي على الكفاءة المهنية ومبنية على التطورات الجارية بالممارسات وبالتشريعات وبالتقنية، كما يجب ان تكون هذه الخدمات وفقا للمعايير المحاسبية، ولأجل استيفاء هذه المتطلبات قام الاتحاد الدولي للمحاسبين من خلال مجلس معايير السلوك الاخلاقي الدولية للمحاسبين بإصدار قواعد السلوك الاخلاقي للمحاسبين المهنيين، ويشار إلى أن هذا المجلس ضمن مجموعة من المجالس الأخرى التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين تهدف إلى وضع معايير عالية الجودة ومعتترف بها دوليا كوسيلة لضمان مصداقية المعلومات المحاسبية التي يستخدمها المستثمرون وغيرهم من الاطراف المعنية (جبيدياني واخرون: 2018، 50).

وحيث تقع على مهنة المحاسبة مسؤولية حماية المصلحة العامة للجمهور والعملاء لذلك شكل الاتحاد الدولي للمحاسبين مجلس معايير السلوك الاخلاقي الدولية، من اجل إصدار معايير عالية المستوى للسلوك الأخلاقي لا يجوز لممارسي المهنة تطبيق معايير اقل صرامة منها، وقد تم تأسيس قواعد السلوك وآداب المهنة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين بناء على خمسة مبادئ (الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، 2015):

- **النزاهة:** ان يكون امينا وصادقا في جميع العلاقات المهنية والتجارية.
- **الموضوعية:** الا يسمح بالتحيز او تضارب المصالح او التأثير المفرط للآخرين لتجاوز الأحكام المهنية أو التجارية.
- **الكفاءة المهنية والعناية اللازمة:** يجب على المحاسب أن يعمل على تطوير المعرفة والمهارة التي يملكها ومتابعة المستجدات في عالم المحاسبة، وهذا يشمل الحصول على مستوى من المهارة والمعرفة المهنية الذي يمكنه من القيام بعمله على أتم وجه، والعمل باجتهد بما يتفق مع المعايير المهنية من أجل تزويد الخدمات المهنية بالشكل المناسب.

- السرية: ان يحترم سرية المعلومات التي يحصل عليها نتيجة العلاقات المهنية، وينبغي عدم الإفصاح عن هذه المعلومات لأي طرف آخر دون تفويض صحيح ومحدد، الا ان كان هناك حق او واجب قانوني او مهني بالإفصاح عنها، كما يجب الا تستخدم هذه المعلومات للمنفعة الشخصية للمحاسب او اي طرف اخر.
- السلوك المهني: ان يلتزم المحاسب بالقوانين والأنظمة ذات الصلة ويتجنب اي عمل يسيء الى سمعة المهنة.

4. التعليم المحاسبي:

4.1. اهمية التعليم المحاسبي:

يحتل التعليم المحاسبي أهمية كبيرة نظراً لخصوصية النظرة إلى المحاسبة والحاجة المستمرة والدائمة إلى العمل المحاسبي في أي مجتمع من المجتمعات، ولابد من الاهتمام بعملية التعليم المحاسبي للوفاء باحتياجات المجتمع من المحاسبة التي يمكن من خلالها تهيئة الكوادر الأكاديمية والمهنية القادرة على سد احتياجات الطلب المتزايد على المحاسبة، وإن احتياجات هذا المجتمع متنوعة ومتعددة ويلزم ممن يقدمها أن يراعي الموضوعية والصدق والأمانة والنزاهة والشفافية عند تقديمه المعلومات المحاسبية للمستخدمين الداخليين والخارجيين على حد سواء.

ان أهمية الأخلاق المحاسبية في ترشيد السلوك الإنساني حيث أن هذا السلوك يرتبط بالضرورة بعلاقات مع آخرين، وأن كل طرف من أطراف هذه العلاقات يسعى نحو تعظيم منفعته مما يحدث تعارضاً بين هذه المنافع، وعدم وجود ضوابط أخلاقية يؤدي إلى الاضرار بأطراف العلاقة الآخرين، مما يلزم معه وجود موازين تعمل على تحقيق التوازن بين المصالح المتعارضة، وهذه الموازين هي القيم الأخلاقية (بابكر وعبدالله 2019، ص103).

ونظراً لتعاظم حجم التحديات وما يمر به العالم من أزمة اقتصادية خانقة عصفت بجميع الدول اضافة الى كشف الفضائح المالية الدولية التي كان معظمها بسبب الممارسات المحاسبية غير الأخلاقية، وما يبذل على جميع المستويات للحد من تفاقمه، فإن كل ذلك يزيد من المسؤوليات الملقاة على عاتق القائمين على مهنة المحاسبة بصفة عامة، وعلى المؤسسات الأكاديمية والتعليمية على وجه الخصوص للقيام بواجباتهم في إعداد وتدريب الكفاءات المهنية، لذلك ينادي البعض (رشيدة، وتيماوي 2020، ص11) ، و(محمود وآخرون 2015، ص7) بأهمية التعاون بين المؤسسات المهنية والأكاديمية لتعظيم الفائدة واثراء النقاش الفني والدراسات العلمية والتطورات المهنية على علم المحاسبة ومناهج التعليم المحاسبي وذلك انطلاقاً من المسؤوليات المناطة بالمؤسسات المتخصصة وإيلاء الجانب الأخلاقي أهمية كبرى، وذلك تحتم العمل على تنمية وتطوير مناهج التعليم المحاسبي للمساهمة في النهضة الاقتصادية بالبلاد والتخطيط لها والتعاون مع الجهات المختصة، فالتعليم المحاسبي يرفد مهنة المحاسبة بالمؤهلين أكاديمياً ليقودوا السوق بكفاءة وفاعلية، ومن المؤكد أن التعليم

المحاسبي هو الذي يتكفل بتوفير احتياجات سوق العمل من الأيدي العاملة المؤهلة والمدربة علميا وعمليا والتي تستطيع مواكبة خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية التي تسعى الأمم لتحقيقه. وبالتالي تعد مؤسسات التعليم منظمة أخلاقية بالضرورة حيث تعنى بالبناء العلمي والخلفي للطالب، فلا انفصال بين تحقيق رسالة مؤسسات التعليم والتزاماتها بتدريس الأخلاق لطلبتها وحثهم على التحلي بها، فمن معايير نجاح تلك المؤسسات هو تخريج كوادر ذات سلوكيات حميدة، كما ينبغي للتعليم المحاسبي تغطية القيم والسلوكيات المهنية (قنبح وآخرون 2020، ص234).

4.2. معايير التعليم المحاسبي:

تعتبر معايير التعليم المحاسبي الدولية قواعد اساسية يمكن الاسترشاد بها في تطوير المناهج المحاسبية، وذلك من أجل تضيق الفجوة القائمة بين ما يدرسه الطالب نظريا من جهة ومتطلبات ممارسته المهنية من جهة أخرى، حيث ان المعايير تساهم في تحسين كفاءة مخرجات العملية التعليمية، عليه فان عملية تطوير المناهج المحاسبية اصبحت ضرورة ملحة للتأقلم مع متطلبات الممارسات المهنية، ولا بد من وجود معايير علمية محددة متفق عليها يمكن الاعتماد عليها كمرجعيه عند اعادة النظر في البرامج والخطط الدراسية، لذلك تم تأسيس مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي كمجلس مستقل ويعمل تحت اشراف الاتحاد الدولي للمحاسبين يتمثل دوره الأساسي في وضع معايير للتعليم والخبرة العملية والتعليم المستمر للمحاسبين، وتلتزم الجامعات والجمعيات المهنية والحكومات التي تسعى الى الارتقاء بجودة التعليم المحاسبي والتطوير المهني بهذه المعايير لكي تحسن الجودة الناتجة عن الخريجين والمهنيين على حد سواء.

ان وجود معايير دولية للتعليم المحاسبي ضرورة ملحة لتوفر ارشادات عامة تؤدي الى توجيه الممارسات التعليمية وترشيدها فيما يتعلق بالتعليم المحاسبي، حيث يقوم مجلس معايير التعليم المحاسبي بإصدار هذه المعايير وغيرها من المنشورات التي تساعد على ترشيد الممارسات في مجال التعليم المحاسبي، وتظهر أهمية وجود معايير خاصة للتعليم المحاسبي الدولية من خلال التالي (جمعة 2015، ص126):

- تخفيض الاختلافات الدولية في شأن التأهيل وعمل المحاسب المهني .
- تسهيل التنقل الدولي للمحاسب المهني .
- توفير معايير دولية يمكن الرجوع اليها لقياس مدى التزام المؤسسات التعليمية لمتطلبات معايير التعليم المحاسبي الدولية والتي تساعد بالضرورة في قياس كفاءة المخرجات.

مما سبق يمكن القول بان مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي يساهم في تحقيق رسالة الاتحاد الدولي للمحاسبين من خلال وضع الأسس والضوابط لإعداد المحاسب المؤهل حسب المواصفات المحددة، وذلك بإصدار عدة معايير تعني بالتعليم المحاسبي للطلبة في مرحلة الدراسة ومرحلة ما بعد التخرج والانخراط في سوق العمل، وفيما يلي عرض مختصر لهذه المعايير (قواسمية 2021، ص178)، (العبيدي ومحمد 2021، ص37):

- معيار التعليم المحاسبي الدولي الأول: متطلبات الالتحاق ببرامج التعليم المحاسبي: يقدم هذا المعيار تفصيلاً لمتطلبات القبول في برنامج التعليم المحاسبي، حيث يركز على مؤهلات الطلبة الراغبين في الانخراط في برامج التعليم المحاسبي وخصوصاً المهنية منها.
- معيار التعليم المحاسبي الدولي الثاني: الكفاءة الفنية: يهتم هذا المعيار بالمحتوى المعرفي لبرنامج التعليم المحاسبي الواجب تقديمه لطلبة المحاسبة.
- معيار التعليم المحاسبي الدولي الثالث: المهارات المهنية: ويتناول هذا المعيار المهارات الواجب تضمينها في برنامج التعليم المحاسبي، والتي من شأنها تمكين الطلبة مستقبلاً من توظيف مهاراتهم في سوق العمل والتعامل مع المشكلات والحالات اليومية التي يواجهها المحاسبون.
- معيار التعليم المحاسبي الدولي الرابع: القيم والأخلاقيات والسلوك المهني: يتناول هذا المعيار طبيعة الأخلاقيات المهنية التي يجب أن تتضمنها برامج التعليم المحاسبي، حيث يهدف هذا المعيار إلى التحقق من اكتساب الطلبة للقيم والسلوكيات الأخلاقية التي يحتاجها ممارسو مهنة المحاسبة.
- معيار التعليم المحاسبي الدولي الخامس: متطلبات الخبرة العملية: يهدف هذا المعيار إلى تقديم إرشادات حول متطلبات الخبرة المهنية التي تمكن خريجي المحاسبة من ممارسة أعمالهم بمهنية.
- معيار التعليم المحاسبي الدولي السادس: تقييم الكفاءة المهنية: يهتم هذا المعيار بآليات تقييم الكفاءات المهنية لطلبة برامج التعليم المحاسبي بالشكل الذي يضمن قدرتهم على تنفيذ متطلبات المحاسبة اليومية.
- معيار التعليم المحاسبي الدولي السابع: التنمية المهنية المستمرة: يهدف إلى تقديم إرشادات حول آليات ومتطلبات التطوير المهني المستمر والتعليم مدى الحياة لطلبة برامج المحاسبة.
- معيار التعليم المحاسبي الدولي الثامن: متطلبات التأهيل للمدققين المهنيين: ينص هذا المعيار على تحديد معايير للممارسات الجيدة المقبولة عموماً في برنامج التعليم والتنمية للمراجعين المهنيين، فهو يؤسس العناصر الأساسية لمحتوى عملية التعليم والتطوير للمراجعين المهنيين.

4.3. التأهيل المحاسبي:

تعتبر الجامعات في مقدمة الجهات المسؤولة عن التأهيل المحاسبي من خلال المقررات التي تركز على اكتساب المتعلم القدرات والمهارات العلمية والعملية، الأمر الذي يفرض على الجامعات بناء ووضع الخطط والبرامج على النحو الذي يزود الطالب بالمعارف الأساسية ومسايرة تطور البيئة الاقتصادية والاجتماعية ومتطلبات سوق العمل.

ويعتبر التأهيل المحاسبي ذو أهمية كبيرة حيث يتيح لمهنة المحاسبة القيام بالمسؤوليات المتنامية المناطة بها من خلال تزويده للمهنة بمحاسبين متميزين (نزال، 2014، ص32).

ويهدف 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.

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 للتأهيل والذي أصبح يمثل أهمية بالغة في النهوض وتطوير المهنة وهو البعد السلوكي، وتتمثل الأنواع الثلاثة من التأهيل المهني للمحاسب في الآتي (فرج، وونيسي، 2019، ص ص 11-12):

- **التأهيل العلمي:** ويعني ذلك أن يكون لدى المحاسب قدر من التعليم النظري للوصول إلى مستوى معين من المعرفة في مجال المحاسبة، ويتم الحصول على هذا المستوى من خلال الدراسة في المعاهد والكليات.
- **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 لديهم مستوى من الخبرة تمكنهم من مزاوله المهنة، ويتم التأهيل العملي للمحاسبين من خلال تدريبات عملية من برنامج التعليم المحاسبي وكذلك الدورات التدريبية المستمرة بعد فترة التخرج والتي تعقد بمعرفة المنظمات المهنية والهيئات المسؤولة عن المهنة.
- **التأهيل السلوكي:** أصبحت الجوانب 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 قدر من المعرفة السلوكية التي تتعلق بتكوينه النفسي والشخصي وبكيفية تعامله مع الآخرين. ولكي يستطيع المهني القيام بدوره يجب أن يتسلح بالمعرفة الكاملة وأن يكون مؤهلاً علمياً وعملياً، وأن يكون مواكباً للتطورات الحديثة بالاطلاع المستمر ومواصلة التعليم المهني من خلال التعليم المستمر وذلك لتطوير قدراته المهنية.
- وتعتمد مهنة المحاسبة في ليبيا على مخرجات التعليم المحاسبي المختلفة في إيجاد الكوادر المتخصصة، حيث يعتبر التعليم نقطة البداية نحو التأهيل المهني للمحاسب، كما انه يجب على المحاسب مواصلة التعلم لمواجهة مستجدات المهنة والتغيرات التقنية والاجتماعية ليصبح عضواً فعالاً في المهنة.
- وبدأ التعليم المحاسبي في ليبيا عام 1953 بافتتاح مدرسة الإدارة العامة لتدريب العاملين بالجهاز الإداري للدولة في مجال المحاسبة، ثم تطورت مدرسة الإدارة العامة بالتعاون مع الأمم المتحدة عام 1957 لتصبح معهد الخدمة العامة، وقد تطور هذا المعهد حتى أصبح حالياً المعهد الوطني للإدارة (الكيلاي) 2000، (ص 2).
- أما التعليم المحاسبي على المستوى الجامعي في ليبيا فبدأ عام 1957 بافتتاح كلية الاقتصاد والتجارة بالجامعة الليبية والتي تعرف الآن بكلية الاقتصاد بجامعة بنغازي، (الجازوي واخرون: 2019، 359)، تم توالى إنشاء العديد من أقسام محاسبة بالجامعات الليبية، حيث ان جميع هذه الأقسام تقدم برنامج البكالوريوس في المحاسبة، وبعضها يقدم برنامج الماجستير في المحاسبة.
- ومع بداية الثمانينيات تم انشاء المعاهد التجارية التي تقدم برنامج الدبلوم المتوسط والعالي في المحاسبة وذلك بهدف تقديم مختلف مستويات التعليم المحاسبي (بن اسماعيل 2011، ص 91).

5. الدراسة الميدانية:

5.1. منهجية الدراسة:

تم تجميع بيانات الدراسة باستخدام الاستبيان كأداة أساسية للدراسة وذلك لجمع البيانات المختصة بمدى مساهمة التعليم المحاسبي بالجامعات الليبية في تعزيز وترسيخ اخلاقيات ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة، وقد تم تصميم الاستبيان وتقسيم درجة الاهمية وفقاً لمقياس ليكرث الخماسي، والجدول رقم (1) يوضح طريقة إدخال البيانات إلى الحاسوب وفقاً لمفتاح التصحيح أو الترميز.

جدول رقم (1) يوضح طريقة إدخال البيانات والوزن النسبي للترميز

معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة	درجة الموافقة
1	2	3	4	5	الترميز

وقد اقتصرَت الدراسة على استقصاء آراء عينة اشتملت عدد (100) من أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة بالجامعات الليبية الحكومية والخاصة وذلك لتشابه الظروف لدى معظم الجامعات الليبية ولسهولة الحصول على البيانات ونظراً لضيق الوقت، وتم استرداد عدد (82) استبيان من مجموع الاستبيانات الموزعة كما تم استبعاد عدد (4) استبيانات لعدم اكتمال تعبئتها، وبذلك استقرت العينة على عدد (78) استمارة استبيان التي خضعت للتحليل الإحصائي.

وللتأكد من ملائمة الأسئلة الواردة باستمارة الاستبيان من ناحية وضوح العبارات وفهم الأسئلة تم عرض استمارة الاستبيان على عدد من الأفراد الذين شملتهم الدراسة وتم أخذ ملاحظاتهم في الاعتبار وتم تعديل استمارة الاستبيان في ضوء ذلك، كما تم اختبار درجة موثوقية البيانات الواردة بالاستبيان بعد توزيعها على عينة الدراسة عن طريق اختبار Cronbach's alpha الذي يحدد مستوى قبول القياس بمقدار (0.60) فأكثر، فكانت نتيجة Alpha المحتسبة (0.698) وهي نسبة جيدة وتتجاوز القيمة المتعارف عليها بقبول درجة الموثوقية.

وفيما يتعلق بتحليل البيانات فقد تم استخدام برنامج حزمة التحليل الإحصائي للعلوم الاجتماعية SPSS الاصدار 23 المعروف باسم Statistical Package for Social Science، وذلك باستخدام أسلوب الاحصاء الوصفي لاستخراج المتوسط الحسابي وإيجاد الانحراف المعياري لوصف متغيرات الدراسة، كما تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة One Sample- T Test بهدف الاجابة عن سؤال الدراسة باختبار الفرضية والوقوف على نتائج الدراسة.

5.2. التحليل الوصفي لبيانات الدراسة:

لتوضيح درجة مساهمة التعليم المحاسبي بالجامعات الليبية في ترسيخ اخلاقيات ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة تم استقصاء اراء عينة من اعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة بالجامعات الليبية، والجدول (2) يوضح درجة مساهمة التعليم المحاسبي في ترسيخ اخلاقيات ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا.

جدول (2) درجة مساهمة التعليم المحاسبي بالجامعات الليبية في ترسيخ اخلاقيات ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	ر.م
0.978	3.346	تمثل قواعد الأداء والسلوك المهني إرشادات تفصيلية يجب أن يتبعها المحاسب في أداء عمله	1
0.922	3.500	يترتب على التصرفات اللاأخلاقية أثر سلبي على المهنة والمجتمع	2
1.024	3.205	تؤكد الازمات المتلاحقة التي يشهدها العالم على ضرورة الاهتمام بالجانب الأخلاقي في تعليم المحاسبة	3
0.720	2.026	تواكب برامج المحاسبة بالجامعات الليبية لتطورات العالمية في مهنة المحاسبة وممارساتها	4
1.012	2.256	يتضمن تخصص المحاسبة بالجامعات الليبية موضوعات عملية تساعد الطالب على التكيف مع بيئة العمل	5
1.011	2.398	يتضمن تخصص المحاسبة بالجامعات الليبية موضوعات تعزز ميول واتجاهات الطلبة نحو مهنة المحاسبة	6
0.795	2.128	تشتمل المناهج العلمية في تخصص المحاسبة بالجامعات الليبية على المبادئ الأخلاقية لممارسة مهنة المحاسبة	7
0.813	2.167	تتميز المقررات التي تدرس في التعليم المحاسبي بالتسلسل في اكتساب الطلبة مهارات مهنية وأخلاقية	8
0.881	2.282	تحدث المقررات الدراسية للتعليم المحاسبي على تبني الموضوعية والسرية في العمل المحاسبي	9
0.790	2.192	تتفق المقررات الدراسية في التعليم المحاسبي مع طبيعة الممارسات المهنية والأخلاقية لمهنة المحاسبة	10
0.643	1.769	تتضمن الخطط الدراسية لتخصصات المحاسبة في الجامعات الليبية مواد مستقلة تتعلق بأخلاقيات المهنة	11
0.980	2.359	يتم استخدام وتحليل حالات من الواقع العملي فيها معضلة أخلاقية	12
1.053	2.667	يهتم أعضاء هيئة التدريس في برامج المحاسبة بالجامعات الليبية في غرس أخلاق المهنة والتحلي بالمصداقية	13
0.798	2.577	اعضاء هيئة التدريس يعيرون الاهتمام الكافي للموضوعات التي تغطي اخلاقيات الممارسة المهنية	14
0.942	2.756	يتوافر لدى أعضاء هيئة التدريس المعرفة الكافية بمعايير التعليم المحاسبي الدولية	15
1.156	2.679	يتوافر لدى أعضاء هيئة التدريس المعرفة الكافية بمعايير السلوك الاخلاقي الدولية للمحاسبين	16
0.646	1.808	حددت نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين المبادئ الأخلاقية لممارسة مهنة المحاسبة بشكل واضح	17
0.824	2.089	تشارك نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين في تخطيط التعليم المحاسبي بما يعزز الاخلاقيات المهنية	18
0.804	2.051	تساهم نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين في رفع كفاءة المحاسبين والمراجعين مهنيا وعلميا وسلوكيا	19

من الجدول (2) نلاحظ أن هنالك تفاوتاً لإجابات المشاركين في رؤيتهم لمدى مساهمة التعليم المحاسبي بالجامعات الليبية في ترسيخ اخلاقيات ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا، ويتضح من خلال الجدول اختلاف هذا التأثير من مؤشر إلى آخر.

وتبين من الجدول (2) ان المؤشر الأعلى مستوى مساهمة للتعليم المحاسبي في ترسيخ أخلاقيات ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا هو المؤشر الثاني: يترتب على التصرفات الأخلاقية أثر سلبي على المهنة والمجتمع بمتوسط حسابي (3.500) وانحراف معياري (0.922)، ويليه المؤشر الاول: تمثل قواعد الأداء والسلوك المهني إرشادات تفصيلية يجب أن يتبعها المحاسب في أداء عمله بمتوسط حسابي (3.346) وانحراف معياري (0.978)، ويليه المؤشر الثالث: تؤكد الازمات المتلاحقة التي يشهدها العالم على ضرورة الاهتمام بالجانب الأخلاقي في تعليم المحاسبة بمتوسط حسابي (3.205) وانحراف معياري (1.024)، وهذا ما يتوافق مع دراسة عائده والاسمري التي خلصت إلى أن الأزمات المتلاحقة التي يشهدها العالم الآن تؤكد على ضرورة الاهتمام بالجانب الأخلاقي في تعليم المحاسبة، وهذا ما يعزز اعتقاد اعضاء هيئة التدريس في اقسام المحاسبة بالجامعات الليبية ان للتعليم المحاسبي اهمية في نقل المعرفة وزيادة الادراك للطلبة الدارسين وتنمية مهاراتهم للممارسات الاخلاقية.

كما تبين من الجدول (2) ان المحور الأدنى مستوى مساهمة للتعليم المحاسبي في ترسيخ أخلاقيات ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا هو المؤشر الحادي عشر: تتضمن الخطط الدراسية لتخصصات المحاسبة في الجامعات الليبية مواد مستقلة تتعلق بأخلاقيات المهنة بمتوسط حسابي (1.769) وانحراف معياري (0.643)، وهذا ما يتوافق مع دراسة رشيدة وتيماوي، ودراسة محمود واخرون التي اوصت بان على القائمين على ادارة برامج التعليم المحاسبي الاهتمام بصقل طلبة المحاسبة بمهارات عالية والتزام مرتفع بأخلاقيات المهنة وسلوكياتها الصحيحة، ويليه المؤشر السابع عشر: حددت نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين المبادئ الأخلاقية لممارسة مهنة المحاسبة بشكل واضح بمتوسط حسابي (1.808) وانحراف معياري (0.646)، وهذه النتيجة تتوافق مع ما اشارت اليه دراسة بن اسماعيل بشأن قوة المنظمات المهنية وفعاليتها تكمن في إيجاد تشريع محاسبي محلي ينسجم وطبيعية احتياجاتها، وكذلك إحكام السيطرة على أعضائها من حيث ضوابط منح التراخيص وسن التشريعات والقوانين التي تنظم وتحكم آداب وسلوكيات المهنة.

5.3. تحليل فرضية الدراسة:

تم تحديد مستوى قبول القياس بمقدار 3 (مستوى القبول يمثل المتوسط العام لمجموع ارقام مقياس ليكرث الخماسي) كمرجعيه لبيان مستوى فعالية التعليم المحاسبي في ترسيخ اخلاقيات ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا، بحيث تحدد نتيجة الاختبار اذا كانت اعلى من القيمة المرجعية تكون مساهمة التعليم المحاسبي في ترسيخ اخلاقيات ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا مساهمة فعالة تليي المستوى المطلوب من المتطلبات المهنية لسوق العمل، واذا كانت النتيجة اقل من القيمة المرجعية تكون مساهمة التعليم المحاسبي في ترسيخ اخلاقيات ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا مساهمة محدودة دون المستوى المطلوب.

وللتحقق من صحة فرضية الدراسة التي تنص (يساهم التعليم المحاسبي في ترسيخ أخلاقيات ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا مساهمة محدودة دون المستوى المطلوب) تم استخدام اختبار One Sample T Test - كما في الجدول(3).

جدول(3) اختبار فرضية الدراسة

الدلالة الإحصائية	Normal sig	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	التكرار	المجال
0.05	84.995	0.253	2.434	78	مدى مساهمة التعليم المحاسبي بالجامعات الليبية في ترسيخ اخلاقيات ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا

من الجدول رقم (3) اظهرت نتيجة الاختبار ان المتوسط الحسابي هو 2.434 اقل من القيمة المرجعية وبهذا يتم قبول الفرضية، وهذا يعني ان التعليم المحاسبي يساهم في ترسيخ اخلاقيات ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا مساهمة محدودة دون المستوى المطلوب.

6. الخلاصة والنتائج والتوصيات:

إن إصدار الاتحاد الدولي للمحاسبة لمعايير دولية لتطوير البرامج المحاسبية من بينها معيار القيم والأخلاقيات والسلوك المهني، وتشكيله لمجلس معايير السلوك الاخلاقي الدولية من اجل إصدار معايير عالية المستوى للسلوك الأخلاقي، يؤكد على أهمية مهنة المحاسبة وما تنتجه من معلومات التي تعتبر أساس في ترشيد اتخاذ العديد من القرارات لمختلف الهيئات، لذا وجب التحلي بأخلاقيات المهنة لممارستها لتفادي التضليل والاحتيال، وهذا ما جعل مختلف الدول تحرص على ترسخ قيم وأخلاقيات المهنة من خلال التعليم المحاسبي.

مما سبق مناقشته تم التوصل الى النتائج التالية:

- يعتقد اعضاء هيئة التدريس في اقسام المحاسبة بالجامعات الليبية ان للتعليم المحاسبي اهمية في نقل المعرفة وزيادة الادراك للطلبة الدارسين وتنمية مهاراتهم للممارسات الاخلاقية.
- أن الخطط الدراسية لتخصصات المحاسبة في الجامعات الليبية لا تتضمن مواد مستقلة تتعلق بأخلاقيات المهنة.
- تحتاج مهنة المحاسبة في ليبيا الى ان تمتلك قواعد اخلاقية لمهنة المحاسبة والمراجعة يلتزم بها المحاسب والمراجع عند ممارسته المهنة.
- كحلول مستقبلية نقترحها ونوصي بها لابد من الاهتمام بأخلاقيات المهنة والعمل على تفعيل قواعد السلوك المهني والسعي لزراع ثقافة الاخلاقيات المهنية في بيئة العمل الليبية من خلال:

- تعديل وتطوير مواضيع المعرفة المحاسبية في مناهج التعليم المحاسبي من خلال دراسة سوق العمل في البيئة المحلية وما تتطلبه من مهارات عالية والتزام مرتفع بأخلاقيات المهنة.
- العمل على تحسين جودة التعليم المحاسبي بما يتوافق مع المعايير الدولية للتعليم المحاسبي بما فيها البرامج والمناهج التعليمية لترتقي الى افضل الممارسات في التعليم المحاسبي.
- التعاون بين اقسام المحاسبة بالجامعات ونقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين لوضع برامج تعليمية ترسخ قيم وأخلاقيات المهنة.
- بذل الجهود لإصدار مدونة سلوك أخلاقي بحيث تكون مستمدة من معايير السلوك الاخلاقي الدولية للمحاسبين، وأن تكون هذه المدونة ملائمة لطبيعة القوانين والأنظمة المعمول بها في ليبيا.

The extent to which accounting education contributes to the consolidation of the ethics of practitioners of the accounting and auditing profession in Libya

Abstract

- The study aims to shed light on the importance of professional ethics and behavior in the field of accounting and auditing, as well as to identify the contribution that accounting education provides in promoting and consolidating the ethics of practitioners of the accounting and auditing profession.
- The analytical descriptive approach was chosen, and the data of the study were collected using the questionnaire as a basic tool for the study and surveying the opinions of a sample of faculty members in the accounting departments of Libyan universities. Especially.
- The study reached several results, the most important of which are: that faculty members in accounting departments in Libyan universities believe that accounting education is important in transferring knowledge and increasing students' awareness and developing their skills for ethical practices, and that the study plans for accounting majors in Libyan universities do not include independent materials related to professional ethics, as well The accounting profession in Libya needs to have ethical rules for the accounting profession that the accountant adheres to when practicing the profession.

- **Keywords:** accounting profession, rules of ethical conduct for accountants, accounting education, accounting education standards.

7. قائمة المراجع والمصادر:

- أبوزيد، محمد المبروك، "المدخل القانوني للتنظيم المحاسبي وتطوير المحاسبة في ليبيا"، المؤتمر الوطني الأول حول المحاسبة، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، (2006).
- الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، "دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين"، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، (2015)، www.ascajordan.org.
- ارديني، طه احمد حسين، "التحديات التي تواجه تطبيق اخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق دراسة لآراء مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل"، مجلة تنمية الرافدين، العدد 85، المجلد 29، (2007).
- بابكر، موسى عيسى محمد، وعبدالله، شيماء عبد الرحيم صالح، "أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ومدى تأثيرها على جودة ممارسة المهنة بالتطبيق على مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالسودان"، المجلة الأكاديمية للبحوث والدراسات مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، العدد 1، المجلد 1، (2019).
- البتي، عمران عامر، "تحو تنظيم أفضل لمهنة المراجعة في ليبيا دراسة نظرية"، مجلة الاستاذ، العدد 14، (2018).
- بن اسماعيل، زينب عبد المجيد الصديق، "مدى استجابة مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا لمتطلبات منظمة التجارة العالمية"، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي، (2011).
- الجازوي، صالح ابوبكر، وسالم، فتحي موسى، والعشبي، منصور محمد، "واقع التعليم المحاسبي في مؤسسات التعليم العالي الليبية دراسة ميدانية على اعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة"، المؤتمر العلمي الأول حول بيئة الاعمال في ليبيا، جامعة اجدابيا، (2019).
- جربوع، يوسف محمود، "أساسيات الإطار النظري في مراجعة الحسابات"، الطبعة الثانية، مكتبة الطالب الجامعي، غزة، (2003).
- الجليلي، ورمو، "اخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في استراتيجيات الحد من الفساد الاداري"، مجلة تنمية الرافدين، العدد 106، المجلد 34، (2012).
- جمعة، احمد حلمي، "اخلاقيات مهنة المحاسبة والتحكم المؤسسي"، الطبعة الاولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، (2015).
- جيداني، وليد، ودريهم، وليد، ومومن، بكوش ياسين، "دور التعليم المحاسبي في جودة مهنة المحاسبة دراسة استثنائية بولاية الوادي"، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، (2018).

- رشوان، عبد الرحمن محمد سليمان، "دور التعليم المحاسبي في الجامعات الفلسطينية في تعزيز الممارسة المهنية والاخلاقية لمهنة المحاسبة من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس"، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 43، (2018).
- رشوان، عبد الرحمن محمد، "أثر التزام مدققي الحسابات بقواعد وآداب السلوك المهني على تعزيز جودة تقارير التدقيق"، المجلة الأكاديمية للبحوث والدراسات مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، العدد 1، المجلد 1، (2019).
- رشيدة، زاوية، وتيموي، عبد المجيد، "التعليم المحاسبي ودوره في ترسيخ الأخلاقيات المهنية للمحاسبة والتدقيق حالة الجزائر"، (2020)، <https://www.researchgate.net/publication/>
- صافو، فتحة، "اثر ادراج ثقافة الاخلاق والتكوين العملي ضمن التعليم المحاسبي الجامعي على اداء الخدمات المحاسبية"، الريادة لاقتصاديات الأعمال، العدد 2، المجلد 4، (2018).
- صيام، وليد زكريا، وفارس، محمود فؤاد، "مدى التزام مرجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، العدد 2، (2006).
- عبد العال، محمود بكر خليل، "مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني دراسة تطبيقية على شركات ومكاتب المراجعة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، (2015).
- عبدالله، عائده عثمان، والاسمري، هاجر، "دور التعليم المحاسبي في ترسيخ اخلاقيات مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية دراسة تحليلية من وجهة نظر موظفي الادارة المالية في شركة خالد غفير وشريكه محاسبون ومراجعون قانونيون"، مجلة الطريق للتربية والعلوم الاجتماعية، العدد 3، المجلد 5، (2018).
- العبيدي، علي قاسم حسن، ومحمد، حسين سلام، "دور التعليم المحاسبي في تطوير الثقافة المحاسبية للإيفاء بمتطلبات سوق العمل"، مجلة الريادة للمال والأعمال، العدد 2، المجلد 2، (2021).
- العبيني، مهند، والزعبي، علي، "اثر التعليم المحاسبي الاخلاقي على ممارسات المحاسبة الابداعية في الاردن دراسة ميدانية"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 50، (2017).
- فرج، رنده، وونيسي، مريم، "الحد من الممارسات غير الأخلاقية في مهنة المحاسبة من خلال التعليم المحاسبي دراسة ميدانية"، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، (2019).
- فرج، عبدالنبي إمام، والحضيري، مصطفى مصباح، "قواعد آداب سلوك مهنة المراجعة في ليبيا وأليات تطبيقها دراسة استطلاعية لآراء المراجعين الخارجيين"، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، العدد 9، (2017).
- القانون رقم 116 لسنة 1973 بشأن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة.

- قنيع، أحمد، وبن أوزينة، بوحفص، وبن شاعة، وليد، "مدى تطبيق معيار التعليم المحاسبي رقم 4 القيم والاخلاقيات والمواقف المهنية في برامج التعليم المحاسبي بجامعة غرداية"، مجلة اضافات اقتصادية، العدد 1، المجلد 4، (2020).
- قواسمية، هيبه، "مساهمة التعليم المحاسبي الإلكتروني في تطوير المهارات المهنية لخريجي قسم المحاسبة في الجامعة الجزائرية دراسة حالة قسم المحاسبة بجامعة 20 أوت 1955 سكيكدة"، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 4، المجلد 12، (2021).
- الكيلاني، عبدالكريم الكيلاني، "التعليم المحاسبي وعلاقته بالتنمية الاقتصادية والاجتماعية في ليبيا"، مجلة البحوث الاقتصادية، العدد 1، المجلد 11، (2000).
- اللائحة التنفيذية رقم 28 لسنة 1976 لقانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة.
- محمد، فتح الإله محمد احمد، "مدى التوافق بين التعليم المحاسبي في الجامعات السودانية ومتطلبات بيئة الاعمال المعاصرة من وجهة نظر أرباب العمل وأعضاء هيئة التدريس"، المجلة العربية لضمان جودة التعليم العالي، العدد 23، المجلد 9، (2016).
- محمود، اسامة عبداللطيف، وخداش، حسام الدين، ونصار، محمود، "دور التعليم المحاسبي في ترسيخ الممارسات الاخلاقية لمهنة المحاسبة والتدقيق والحد من الفساد دراسة تطبيقية على الجامعات الاردنية"، جامعة العلوم التطبيقية، (2015)،
<http://www.researchgate.net/publication/259785752>
- مفتاح، عبدالفتاح عثمان، "الصعوبات التي تواجه مهنة المراجعة في ليبيا من وجهة نظر مزاولي المهنة"، مجلة العلوم البحتة والتطبيقية، العدد 1، المجلد 16، (2017).
- نزال، محمد حسن، "دور المعايير المحاسبية واخلاقيات المهنة كضوابط للممارسات المحاسبية دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية"، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الاعمال، جامعة الشرق الاوسط، (2014).
- Al Sawalqa, A. & Obiadat, F. (2014), Bridging the Gap in undergraduate Accounting Education Programs in Jordanian Universities, Malaysian economic journal, Vol. (25), No. (13), Malaysia.
- Nassr S. Ahmad & Simon S. Gao, (2004), Changes, problems and challenges of accounting education in Libya, Accounting Education journal, Accounting Education in Transitional Economies, Vol. (13), No. (3) , Published online: 01 Feb 2007, <https://doi.org/10.1080/0963928042000273771>.