

تضمين أدوات تعليم أخلاقيات المهنة في مناهج التعليم المحاسبي في ليبيا.
Incorporating Educational Means for Professional Ethics
Into the Accounting Curriculum in Libya.

د. إبراهيم أحمد بالخير، أستاذ مساعد، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد - جامعة بنغازي

Dr. Ibrahim A. Balkir, Assistant Prof, Accounting Dept, Faculty of Economics,
University of Benghazi, balkir63@gmail.com.

أ. إبراهيم أحمد النعاس، محاضر مساعد، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد جامعة - بنغازي

Ibrahim A. Al Naas, Assistant Lecturer, Accounting Dept, Faculty of Economics,
University of Benghazi, Ibr_rbi@yahoo.com.

تاريخ الاستلام: 2022/01/06

تاريخ قبول النشر: 2022/06/15

ملخص:

إن تطوير التعليم المحاسبي هو جهد مستمر لتعزيز وصيانة مهنة المحاسبة، ومن ضمن هذا الجهد تعزيز أخلاقيات المحاسب المهني للارتقاء بمهنة المحاسبة إلى توقعات أصحاب المصلحة من خدمات المحاسبة. يقدم هذا البحث مساهمة في هذا الاتجاه، وذلك من خلال تضمين تعليم أخلاقيات المهنة في مناهج التعليم المحاسبي. هذا التضمين للتعليم الأخلاقي منبثق عن مطالبات الاتحاد الدولي للمحاسبين لأعضاء الاتحاد بتبني التعليم الأخلاقي كعنصر أساسي في مناهج التعليم المحاسبي، حيث تم الاستعانة بإطار التعليم الأخلاقي الصادر عن مجلس المعايير الدولية للتعليم المحاسبي (IFAC, 2006) (IAESB)، ذلك في محاولة اقترح إضافة محتوى تعليم أخلاقيات المهنة في مناهج التعليم المحاسبي في ليبيا. في سبيل ذلك فقد تم تجميع بيانات عن المواد (المقررات) في أقسام المحاسبة في الجامعات والكليات والمعاهد العليا الليبية التي تقدم برامج التعليم المحاسبي، وتبين من خلال هذه البيانات عدم وجود محتوى التعليم الأخلاقي في المؤسسات التعليمية الليبية. انتهى البحث بالتوصية بضرورة تضمين تعليم أخلاقيات المهنة من خلال العمل على طرح المقترح على أقسام المحاسبة في الجامعات والمعاهد الليبية لتداوله بالدراسة والمناقشة.

الكلمات المفتاحية: مناهج التعليم المحاسبي، أخلاقيات المهنة، أخلاقيات المحاسبة، التعليم الأخلاقي، إطار التعليم الأخلاقي.

مقدمة:

الناجمة عن السلوك غير الأخلاقي في ممارسات الأعمال وممارسات مهنة المحاسبة. ونتيجة لتنوع الخدمات المحاسبية، فإن هذا السلوك قد يكون نتيجة

أدى الخلل الكبير والاضطرابات العنيفة التي أصابت الشركات حديثاً إلى إزدياد المطالبات بالإصلاحات والتشريعات اللازمة لمكافحة الأخطار

التعليمي في المحاسبة، وذلك من خلال تعزيز مناهج التعليم المحاسبي بإضافة محتوى صريح، يضمن تعليم أخلاقيات ممارسة مهنة المحاسبة. هذا التضمين للتعليم الأخلاقي منبثق عن مطالبات الاتحاد الدولي للمحاسبين لأعضاء الاتحاد بتبني التعليم الأخلاقي كعنصر أساسي في مناهج التعليم المحاسبي، حيث تم الاستعانة بإطار التعليم الأخلاقي الصادر عن مجلس المعايير الدولية للتعليم المحاسبي (IAESB, 2006) (IFAC)، وذلك في محاولة تضمين تعليم أخلاقيات المهنة في مناهج التعليم المحاسبي في ليبيا. في سبيل ذلك فقد تم تجميع بيانات عن المواد (المقررات) في أقسام المحاسبة في الجامعات والكليات والمعاهد العليا العامة والخاصة، التي تقدم برامج التعليم المحاسبي، حيث أمكن تجميع عدد (21) مؤسسة تعليمية منها عدد (17) مؤسسة عامة تابعة للدولة الليبية على مستوى الوطن، وعدد (4) مؤسسات خاصة خاضعة لإشراف وزارة التعليم العالي على مستوى مدينة بنغازي، في حين لم يتمكن من الحصول على بيانات من الجامعات والمعاهد الخاصة الأخرى، لعدم الرغبة في إعطاء البيانات عن برامج التدريس لديها.

■ التعليم المحاسبي والممارسة المهنية:

إن ضرورة إجراء الدراسات والبحوث العلمية المستمرة تستلزمها التحولات التنموية المنشودة في كل مجتمع. ومن ركائز هذه التحولات التنموية حتمية وجود مؤسسات تعليمية ناضجة لتأدية دورها في إمداد المجتمعات بالموارد البشرية القادرة

خدمات المحاسبة المتعلقة بإعداد البيانات المالية، وقد يكون بسبب التواطؤ في ممارسات مهنة المراجعة، ومن الممكن أيضا أن يكون نتيجة لقلّة المعرفة بالتعامل مع المعضلات المالية والمحاسبية المعقدة والمتشابكة. هذه المخاطر الحقيقية المُحدقة بالاقتصادات الجزئية والكلية أدت إلى تركيز الاهتمام بشكل واسع على المعايير الأخلاقية الضرورية، للمحافظة على سمعة مهنة المحاسبة لكي يمكن استمرار الثقة بها لتأدية خدماتها المتنوعة وفقا لتوقعات أصحاب المصلحة من هذه الخدمات. لذلك كان للعديد من المنظمات ذات العلاقة بالمحاسبة والمراجعة وكذلك الحكومات أن قامت بإصدار التشريعات المتعلقة بأخلاقيات مهنة المحاسبة وإجراء الإصلاحات والتحسينات المستمرة عليها.

ومن بين هذه المنظمات يبرز دور الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) كمنظمة مهتمة بتطوير مهنة المحاسبة من الناحية العملية المهنية وأيضاً من الناحية التعليمية. حيث قامت بإجراء التعديلات والتنقيحات اللازمة للارتقاء بأخلاقيات مهنة المحاسبة، ومن بين هذه التحسينات تقديم الإرشاد والاقتراحات والأطر، لأجل التعليم المحاسبي في الجامعات والمؤسسات التدريبية لإنتاج محاسب مهني كفؤ فنيا وأخلاقيا. هذا الزخم يرفع من حالة التحدي المباشر والفوري لدى المؤسسات الأكاديمية لتلبية الحاجة المتزايدة للمحافظة على جودة مهنة المحاسبة وتحسينها بشكل مستمر.

تُقدم هذه الدراسة مساهمة في الجهد الأكاديمي المستمر في تطوير الأداء

فرج والحضيري (2009)، مصلي (2010)، شميلة والطرلي (2013) والتائب (2014) كان المستهدف هو دراسة مدى التوافق فيما بين مناهج التعليم المحاسبي ومخرجاتها مع متطلبات سوق العمل واحتياجاته. وذلك من خلال التركيز على جودة التعليم المحاسبي ومدى مواكبته للتطورات والتغيرات من ناحية، ومن ناحية أخرى تم استقصاء آراء المستخدمين من الخدمات المحاسبية حول مدى توافق الخدمات المحاسبية، التي يستفيدون منها مع توقعاتهم المسبقة حول جودة نوعية هذه الخدمات. كانت نتائج هذه الدراسات تشير إلى وجود قصور بالمنظومة التعليمية الجامعية من حيث كيفية إعداد الطالب من خلال تزويده بمناهج تعليمية ملائمة، والإمكانيات والوسائل التعليمية المتوفرة بالمؤسسة، التي تكفل المساهمة في تضيق فجوة التوقعات من العملية التعليمية. هذا التضيق المنشود لفجوة التوقعات يتطلب التعرف على التحديات والمعوقات التي تواجه تطوير التعليم المحاسبي والسعي نحو تذليلها (زكري، 2013 و أبو غالية وآخرون، 2017).

ومن هذه التحديات والمعوقات ضعف سبل توصيل المعلومة للطلبة، غياب برامج تقييم أداء أعضاء هيئة التدريس المحاسبي، وغياب التواصل والتعاون بين الأكاديميين والمهنيين. برغم كل أنواع التحديات والمعوقات إلا أن الفرصة متاحة دائماً لتحقيق هدف تضيق فجوة التوقعات وتلبية قدر مناسب من توقعات أصحاب المصلحة في خدمات المحاسبة والمراجعة، وذلك من خلال معالجة العوامل الأكاديمية المتمثلة في وجوب

والمؤهلة لبلوغ الأهداف التنموية. لهذا تكون المؤسسات التعليمية دائماً في تسابق مع الزمن لإبداء التقدم المستمر في المخرجات التعليمية، والذي يكون من خلال التطوير الفعال في برامجها التعليمية لتكون قادرة على سد الثغرات وتلبية الاحتياجات. هذا الجزء يستعرض واقع التعليم المحاسبي من حيث نوعية البرامج التعليمية ومخرجاتها، وقدرتها على تلبية الاحتياجات ومسايرة التغيرات الكبيرة والمستمرة في بيئة الأعمال المتزايدة التعقيد عبر الزمن.

فمن ناحية تحليل ودراسة واقع التعليم المحاسبي ومخرجاته، تناولت العديد من الدراسات هذا الواقع من عدة جوانب، حيث بحثت التغيرات التي حصلت على التعليم المحاسبي في ليبيا منذ عقود مضت، وكذلك التحديات التي واجهها التعليم المحاسبي من نقص الأكاديميين، ومدى ملاءمة المناهج، ونقص البحوث العلمية، وقد خلصت هذه الدراسات إلى وجوب إعادة النظر في المناهج بما يتلاءم والبيئة الاقتصادية والاجتماعية الليبية، وأيضاً الاهتمام بالبحث العلمي للمساهمة في تذليل مشاكل التعليم المحاسبي في ليبيا (بلو، 1988 و Ahmed & Gao, 2004).

هذا الواقع في التعليم المحاسبي كانت له انعكاساته على مهنة المحاسبة وقدرتها على الوفاء باحتياجات بيئة الأعمال. فقد أشارت الكثير من الدراسات إلى وجود فجوة حقيقية بين ما يتوقعه المستفيدون من خدمات المحاسبة والمراجعة، وبين ما يتحصلون عليه فعلاً من خلال الممارسة المهنية للمحاسبة والمراجعة. في دراسات

والمطلوبات الواردة بالمعيار رقم (2 IES) الخاص بمتطلبات الكفاءة الفنية (الخاص بالتعليم المحاسبي في المؤسسات التعليمية)، عدا أن هناك تباين طفيف بين الجامعات فيما يتعلق بمحتويات مقررات (مواد) تقنية المعلومات.

وفي هذا الشأن تجدر الإشارة إلى أن قوائم محتويات المقررات الصادرة عن الجامعات والتي استخدمت في هذه الدراسة المذكورة لم يرد بها ما يشير إلى عامل التحديث لهذه المحتويات. عامل التحديث هذا قد يكون ذا أهمية قصوى لبعض المقررات مثال تقنية المعلومات، وقد يكون بأهمية أقل إلى حد ما فيما يتعلق بمواد (مقررات) أخرى، تعتمد بشكل كبير على أساسيات ومبادئ يؤثر التحديث على كيفية ممارستها بكيفية مختلفة، ولكن لا يُلغى أهميتها كأساس للممارسة المهنية.

ونظراً لأهمية المعايير الدولية للتعليم المحاسبي ودراسة إمكانية الاستفادة من تبنيها، فقد قامت المقوم (2017) باستقصاء أهمية تطبيق معايير التعليم المحاسبي الدولية في تطوير المناهج المحاسبية من وجهة نظر أساتذة المحاسبة في الجامعات الليبية. بينت مخرجات هذا الاستقصاء بأن هناك أهمية كبيرة للأخذ بمعايير التعليم المحاسبي الدولية في تصميم وتطوير المناهج المحاسبية في الجامعات الليبية، مع إضافة التوصية بتضمين البرنامج التعليمي لتخصص المحاسبة مادة (مقرر) خاص عن سلوك وأخلاقيات المهنة. كذلك دراسة الصقع (2014) قامت بتحليل آراء أعضاء هيئة التدريس وطلبة أقسام المحاسبة بخصوص

إدخال التجديدات على برامج ومناهج التعليم المحاسبي، توفير الوسائل التعليمية والتدريب العملي للطلاب، وتطوير أساليب التدريس الحالية والتأهيل العملي لعضو هيئة التدريس. إضافة إلى ذلك معالجة العوامل المهنية المتمثلة في التأهيل العملي للمحاسبين - القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة - المهارات الواجب توفرها في المحاسب - المنظمات المهنية ودورها في تنظيم المهنة، وأخيراً إنشاء منظمة لإدارة الجودة الشاملة لتنظيم برامج التعليم المحاسبي ومهنة المحاسبة (الماقوري، 2008).

إن هذا القصور في الجانب التعليمي المحاسبي حَقَّر الباحثين والأكاديميين على الذهاب نحو مقارنة مناهج التعليم المحاسبي بما هو متوافق عليه دولياً، لتحديد جوانب النقص ومحاولة الحث على ملئها بما يتوافق مع المتطلبات الدولية المتوافق عليها، التي تعتبر كمعيار يُستدل به في تطوير ورفع كفاءة نظم التعليم المحاسبي. هذه المقارنة أخذت اتجاهات مختلفة حيث منها ما اعتبر بأن مناهج التعليم المحاسبي تتصف بالضعف واتباع الأسلوب التقليدي في التدريس، وعدم وجود فترة للتدريب (بوفارس، 2007). أيضاً على سبيل المقارنة ومن خلال الاسترشاد بما ورد بالمعايير الدولية للتعليم المحاسبي وتحليل مضمون محتويات المقررات (المواد) الصادرة عن الجامعات الليبية، توصلت دراسة بالخير وآخرون (2018) إلى نتائج متباينة إلى حد ما مع سابقتها، حيث أشارت النتائج إلى وجود توافق إلى حد كبير فيما بين مواد (مقررات) التعليم المحاسبي في الجامعات

ويوجد دور حيوي لمهنة المحاسبة والمراجعة في الحد من الممارسات التحايلية للسياسات المحاسبية، واكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، والتعامل بحرفية مع ممارسات المحاسبة الإبداعية (محمد، 2017، عثمان وعبدالرحمن، 2018، والعبيني والزعبي، 2017). إن إلمام خريج المحاسبة بمتطلبات الالتزام الأخلاقي (مثلاً الاستقلالية، العناية المهنية، المسؤولية، السرية، والموثوقية) يؤدي إلى قدرته على اتخاذ موقف من الممارسات المهنية غير المتسقة مع معايير وأخلاقيات المهنة. أيضاً تقع على مراجع الحسابات (المراجع القانوني) مهمة فنية وأخلاقية في حماية مستخدمي القوائم المالية من المناورة بالسياسات والطرق المحاسبية لتغيير رقم صافي الدخل، وذلك من خلال الالتزام بالمهنية في عملية المراجعة والتي تحتم الكفاءة المهنية، الموضوعية، والنزاهة.

وفيما يتعلق بممارسات المحاسبة الإبداعية وعلاقتها بالتعليم المحاسبي الأكاديمي والمهني، فقد استنتجت دراسة العبيني والزعبي (2017) بأن التعليم في الجامعات الأردنية لا يركز على تعليم طلبة المحاسبة ولا يوجههم نحو التعرف على آليات اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، سواء من خلال المناهج التدريسية أو من خلال تقديم الوسائل المساندة التي تمكنهم من ذلك. وبذلك رأى الباحثان في هذا البحث بضرورة تطوير المناهج في الجامعات الأردنية العاملة على تخصص المحاسبة، وأن يكون ذلك من خلال إدراج مادة خاصة بالمحاسبة الإبداعية أو تضمين بعض المواد الأخرى

تطوير التعليم المحاسبي في الجامعات الليبية. وقد تضمنت النتائج، من ضمن عدة نقاط، تركيز مناهج التعليم المحاسبي على تعريف الطالب بقيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة.

ويُعتبر دور التعليم المحاسبي حاسم في ترسيخ أخلاقيات مهنة المحاسبة بما يؤدي إلى التعرف على تأثيرات القوانين والأنظمة المحاسبية على الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة، والتعرف أيضاً على طبيعة العلاقة بين التعليم المحاسبي وترسيخ أخلاقيات مهنة المحاسبة. علاوة على ذلك، الإلمام بالأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي، وإبراز دور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في الحد من ممارسات التلاعب المحاسبي. في هذا المجال أظهرت دراسة عبدالله والأسمري (2018) وجود علاقة بين التعليم المحاسبي وترسيخ أخلاقيات مهنة المحاسبة، وأن المبادئ والمعايير المحاسبية تؤثر على الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة.

كذلك أشارت دراسة نوال (2015) إلى نفس الاتجاه من حيث أن مهنة المحاسبة، كغيرها من المهن، قواعد وسلوك وأداب تختص بها وتميزها عن غيرها، وهي مجموعها عبارة عن مبادئ تمثل قيم أخلاقية تُعد بمثابة مقاييس مثالية للسلوك المهني، ومجموعة قواعد تمثل الصفات السلوكية التي يتعين على المهتمين التحلي بها عند ممارسة أعمالهم المهنية، وعند تعاملهم مع زملاء المهنة والزملائين وغيرهم.

المهنية، أخلاقيات المهنة، والاتجاهات (المواقف) المهنية للمحاسب المهني الكفوء. ولكن يجب عدم إغفال أن ممارسة العمل المحاسبي في واقع بيئة الأعمال ينطوي على عديد المخاطر، التي يمكن أن تهدد الصيانة والمحافظة على هذه المبادئ الأخلاقية كالمصلحة الخاصة، المبررات الموجّهة، والتخويف وغيرها من المخاطر.

إن توفر كل هذه المبادئ الأخلاقية بكل تفرعاتها في برامج التعليم المحاسبي يضمن تخريج محاسب مهني كفؤ وقادر على العمل، في بيئة أعمال معقدة ومتشعبة وملينة بظروف ومواقف تتطلب أحكام مهنية واستنتاجات منطقية مناسبة وأخلاقية. لكن الأمر الأكثر أهمية المتعلق بالمبادئ الأخلاقية وتفرعاتها هو بروز السؤال التالي: هل يمكن تعلم أخلاقيات المهنة من خلال البرامج التعليمية؟ وإذا كانت الإجابة بنعم يبرز سؤال تالي وهو: من يمكنه تدريس أخلاقيات المهنة؟ إن تدارس الإجابة عن هاذين السؤالين سوف يقدم تصورا لإمكانية تضمين تعليم أخلاقيات المهنة في برامج التعليم المحاسبي.

هل يمكن تعلم أخلاقيات المهنة من خلال برامج التعليم المحاسبي؟

من الطبيعي أن البرامج التعليمية تحتوي عديد فروع المعرفة بتشعباتها وتعقيداتها، والتي تتكون من عملية التعريف بما يجب فعله، وبذلك يمكن تعلم هذه المعرفة. ولكن تتباين فروع المعرفة فيما بينها من حيث درجة التعقيد ومدى

فصولا تساهم في تعليم الطلبة، وتوجيههم مستقبلا نحو اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والتعامل معها حسب الأصول المهنية، إضافة إلى وجوب تدريس أخلاقيات مهنة المحاسبة. هذه الأهمية المتزايدة لتفعيل وتعزيز أخلاقيات المهنة خصوصا في ظروف بيئة الأعمال المعاصرة، التي تتميز بالتشابك والتعقيد المتزايد، تجعل من دراسة وبحث مجال أخلاقيات المهنة ضرورة حيوية. هذه الضرورة الحيوية تفرضها عوامل التأثير والتأثر المرتبطة بالسلوك المهني، والتي بينت الدراسات السابقة العديد منها.

■ المبادئ الأساسية للقيم، الأخلاقيات، والاتجاهات (المواقف):

تحدد هذه المبادئ السلوك المهني والخصائص التي يميز بها المحاسب المهني، حيث أنها تتضمن مبادئ مدونة أخلاقيات التصرف، والتي عموماً تحدد أساسيات وخصائص السلوك المهني. ووفقاً للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) (2006) فإن تعريف هذه المبادئ مجتمعة هو "الالتزام بالكفاءة الفنية؛ السلوك الأخلاقي (كالاستقلالية، الموضوعية، السرية، والنزاهة)؛ النمط المهني (كبدل العناية المهنية اللازمة، الوقتية، الكياسة المهنية، الاحترام، المسؤولية، والموثوقية)؛ السعي وراء التميز (كالتمهد باستمرارية التحسين والتعلم المستمر)؛ والمسؤولية الاجتماعية (كالوعي والاهتمام بالمصلحة العامة)". من محتوى هذا التعريف نستنتج أن عملية تعليم أخلاقيات المهنة تستلزم توفر السبل والأنشطة التعليمية، التي تضمن تحسين وصيانة القيم

الأخلاقيات، يقود إلى بروز السؤال التالي وهو: من يمكنه تدريس أخلاقيات المهنة؟

إن هذا التساؤل المشروع حول من يمكنه تدريس أخلاقيات المهنة لطلبة المحاسبة، قد برز فيما بين المجتمع الأكاديمي نفسه (Williams and Elson, 2010). تدارس هذا التساؤل أدى إلى ظهور مدرستين فكريتين ذاتا رأيين مختلفين. مدرسة تقترح بأن يقوم بتدريس أخلاقيات مهنة المحاسبة أكاديميون ذوو تخصص محاسبية، حيث يرى أنصار هذه المدرسة ومنهم Callahan (1980) بأن أخلاقيات مهنة المحاسبة يمكن تدريسها بفعالية لطلبة المحاسبة من خلال محاضر لديه معرفة بالمحاسبة ومكتسب خبرة من بعض المعضلات الأخلاقية التي تواجه المحاسبين الممارسين. يتوافق مع هذه المدرسة أيضاً اللجنة الوطنية عن التقرير المالي الاحتياطي (NCCFR) والمعروفة بلجنة تريديواي Treadway Commission (1987) وكذلك المجلس الأمريكي لكلية إدارة الأعمال (AACSB)، فقد دعيا إلى تدريس الأخلاقيات في كل مواد (مقررات) المحاسبة، وأن كل محاضري المحاسبة يتحملون مسؤولية تغطية أخلاقيات مهنة المحاسبة في كل مواد (مقررات) المحاسبة التي يقومون بتدريسها. وقد تميّزت معايير (AACSB) ببعض المرونة، بحيث أنه يمكن تدريس أخلاقيات المحاسبة في مادة أو مواد منفصلة خاصة بها بدلاً من وجوب تغطيتها في كل مواد المحاسبة.

سهولة الممارسة العملية لما تمت معرفته، وبذلك قد تكون هناك شكوك في مدى فعالية تلك البرامج التعليمية وجدواها أصلاً. إن العملية التعليمية لأخلاقيات المهنة هي أيضاً من ضمن فروع المعرفة، التي يبدو أنها تتسم بالشكوك حول مدى فعاليتها في إنتاج كفاءات مهنية قادرة على مواجهة التحديات. ولكن تزايد الفضائح الأخلاقية في مجال الأعمال، وانتشار الفساد الإداري والمالي، والإخفاقات في ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة، جعلت من الحتمي تكثيف الدراسات والبحوث لتناول جوانب إخفاقات المهنة والتي من ضمنها تعليم أخلاقيات المهنة. إن المناقشات العديدة حول تعليم أخلاقيات المهنة والتي أعقبت تلك الفضائح والإخفاقات، أظهرت أهمية قيام المؤسسات التعليمية المختصة بمجال الأعمال باتخاذ المبادرة بتعليم الأخلاقيات لمحاسبى المستقبل والقياديين (IFAC, 2005 and Waddock, 2006). هذه المناقشات كان الدافع وراءها هو نتائج العديد من الدراسات السابقة، التي أظهرت أن أحد العوامل الحاسمة لتنمية وتحفيز الوعي الأخلاقي لدى الشخص هو التعليم (Kohlberg, 1983; Rest, 1986; Leung and Cooper, 1995). أما مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (CPA) فقد أشار إلى أهمية المحاضرات والقراءة عن المفاهيم الأخلاقية، وشدد على إمكانية تضمينها في المناهج الدراسية في المراحل المختلفة، كل ذلك برغم شكوك المجمع في مدى تأهيل الأكاديميين في الجامعات لإعطاء هذه المحاضرات. هذا التشكيك من قبل مجمع المحاسبين الأمريكي حول مدى تأهيل المحاضرين في تعليم

عن الإخفاق في تضمين أدوات ووسائل لتعليم المبادئ الأخلاقية في مناهج التعليم المحاسبي (Madison and Schmidt, 2004 & Earley and Kelly, 2006). هذا الانتقاد الجذّي والخطير يحتم تحفيز البحث والدراسة في هذا الاتجاه، وذلك لاسترجاع الثقة في مهنة المحاسبة والمراجعة والتي اهتزت بعنف نتيجة الفضائح المتلاحقة في مجال الأعمال، والتي أُلقي باللائمة فيها على الممارسات المهنية للمحاسبة والمراجعة، تحديداً بسبب تورط أحد أكبر مكاتب المحاسبة والمراجعة في العالم في أسوأ وأكبر هذه الفضائح.

فمن خلال بعض الدراسات تبين أن معلّمي المحاسبة يعتقدون بأن تضمين الأخلاقيات في المناهج المحاسبية أمر حيوي للغاية، خصوصاً من حيث علاقتها بالممارسات المهنية، وذلك لاستعادة ثقة أصحاب المصلحة ومستخدمي البيانات المحاسبية عامةً (Blanthorne et al., 2007). أما الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) فقد قدّم في العديد من المناسبات والإصدارات إرشادات وتعليمات بخصوص الأخلاقيات، والتي تبلورت في المعيار الدولي للتعليم المحاسبي (4 IES) الصادر تحت عنوان "القيم، الأخلاقيات، والاتجاهات (المواقف) المهنية". هذا المعيار يُبرز التشديد الكبير على أن تتضمن كل الممارسات المهنية للمحاسبة والمراجعة بكافة أشكالها وتشعباتها كل المبادئ المُكونة لهذا المعيار والتي منها، على سبيل المثال لا الحصر، الاستقلالية، النزاهة، الموضوعية، السريّة، بذل العناية المهنية اللازمة، والموثوقية.

أما المدرسة الفكرية الأخرى فتري أن تدريس الأخلاقيات يجب أن يقتصر على حاملي تخصص الفلسفة. ومنهم Klein (1998) و Lawson (2002) اللذان يعتقدان بأن متخصص الفلسفة بحكم تخصصه لديه الرغبة والكفاءة لتدريس أخلاقيات المهنة، وأنه مؤهل لتدريس الاستنتاجات الفكرية والأخلاقية. وفيما يتعلق بنقطة الضعف لدى متخصص الفلسفة والمتعلقة بالجوانب الفنية التخصصية للمحاسبة، فإنهما يقترحان فكرة التدريس بالمشاركة، بحيث يتشارك محاضران لتدريس أخلاقيات المهنة في المحاسبة. في هذه الحالة يقوم متخصص الفلسفة بالمحاضرة عن الاستنتاجات وكيفية التفكير واستخدام المنطق والحجج، أما متخصص المحاسبة فيحاضر عن المعضلات والمشاكل التي تواجه ممارسة مهنة المحاسبة وكيفية استخدام الأساليب الفنية المحاسبية لها. ويدعم Lawson (2002) هذا التوجه للتدريس بالمشاركة بدراسة مسحية أجراها على كليات الأعمال، والتي أظهرت بأن 92.1% من أعضاء التدريس بكليات الأعمال المشمولة بالدراسة يعتقدون بأن أخلاقيات المهنة يجب أن تُدرس بالمشاركة بين كليات الأعمال والكليات الأخرى، ويرون بأن طالب المحاسبة في هذه الحالة سوف يكتسب مهارات المحاسبة إضافة إلى مهارات الاستنتاج والتفكير المنطقي.

■ السلوك المهني في اتخاذ القرار وعلاقته بتعلّم أخلاقيات المهنة:

تعددت وتراكمت الانتقادات الموجهة للمجتمع الأكاديمي بكونه يتحمل المسؤولية

المحتملة على الأطراف ذات العلاقة.

2. الحكم المهني الأخلاقي أو الاستنتاج المنطقي الأخلاقي: وهو يتعلق بنوع الفعل المُتطلب اتخاذه ومدى مبرراته الأخلاقية، أي بمعنى هل الفعل مبرر أخلاقياً.

3. ترسيخ النوايا الأخلاقية: وهو ما يعني إعطاء الأولوية للقيم الأخلاقية بدرجة أعلى من القيم الأخرى.

4. الانخراط في السلوك الأخلاقي: حيث يشير ذلك إلى المثابرة على متابعة الأفعال بنفس النوايا الأخلاقية المترسخة.

وفي هذا المجال قامت دراسة Martinov-Bennie and Mladenovic (2015) بالتركيز على البُعدين المتعلقين بالحساسية الأخلاقية والحكم المهني الأخلاقي، وذلك باختبار أثر وجود إطار أخلاقي لاتخاذ القرار (-Ethical Decision Making Framework) على طلبة المحاسبة من حيث حساسيتهم الأخلاقية وحكمهم المهني الأخلاقي (الاستنتاج المنطقي الأخلاقي). هدف هذه الدراسة هو توفير دليل علمي على تأثير تقديم الإطار الأخلاقي للطلبة بشكل منفصل كوحدة واحدة مستقلة عن بقية المناهج، أو تقديم هذا الإطار الأخلاقي كجزء من وحدة تعليمية شاملة في السنة الأولى. أظهرت نتائج هذه الدراسة بأن تقديم الإطار الأخلاقي منفصلاً لا يزيد من مدى حساسيتهم الأخلاقية، ولكن في الوقت نفسه يعزز من حكمهم المهني الأخلاقي. في الجانب المقابل، فإن تقديم الإطار الأخلاقي من ضمن وحدة تعليمية شاملة في السنة الأولى أدى إلى زيادة مدى حساسيتهم

ويؤيد هذا الاعتقاد بتضمين الأخلاقيات في المناهج المحاسبية تحديات حقيقة تواجه هؤلاء القائمين على تدريس المحاسبة، والتي تتمثل في كيفية إدماج تعليم الأخلاقيات بشكل فعال في المناهج المحاسبية، والتغلب على أو تقليل المعوقات الواقعية لهذا الطرح. ولكن برغم المشاكل والعوائق يدعم عدد من الباحثين Sims and Felton (2006) و Cooper et al (2008) فكرة توفير الأدوات والوسائل الضرورية لطلبة المحاسبة، لكي يطوروا من قدراتهم المهنية المعززة بالسلوكيات الأخلاقية، لممارسة المهنة. هؤلاء الباحثون يعتبرون أن تعليم أخلاقيات المهنة هو محاولة وجهد مدروس، يُصمّم لترويج الوعي الأخلاقي والتدريب على كيفية بلورة الحكم المهني الرشيد. أيضاً يضيف في هذا الاتجاه Earley and Kelly (2004) بأن هذه القدرات سوف تُعزّز الاستنتاج المنطقي بخصوص قضايا الممارسات المهنية، التي بدورها تُقلّل من مخاطر نتائج الممارسات المحاسبية والمراجعة إلى حد كبير.

ولتحقيق القدرات المهنية المنشودة لممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة، فإن المنهج التعليمي لأخلاقيات المهنة، والذي يُفترض أن يُضمّن في برامج التعليم المحاسبي، يعتمد على أربعة أبعاد رئيسية وفقاً لـ Cohen and Martinov-Bennie (2006) وهي:

1. الحساسية الأخلاقية: هذا البُعد يشير إلى أسلوب تفسير الحالة أو الموقف، والاعتراف بالقضايا الأخلاقية لهذه الحالة أو الموقف، والوعي بالأفعال وتأثيراتها

تصدر وبشكل دوري مستمر من المنظمات المحلية والدولية المهتمة بمعايير المهنة، ومن حكومات الدول المتعددة والتي تُعتبر معنية بالأداء الاقتصادي لدولها، الجامعات والمعاهد المعنية بتحسين مخرجاتها لكسب المصداقية والثقة في برامجها، وغيرها من المؤسسات المهتمة بالمصلحة العامة.

■ واقع تعليم أخلاقيات المهنة في مناهج التعليم المحاسبي في ليبيا:

يمثل تطوير التعليم المحاسبي حجر الزاوية في عملية تطوير المهنة، لضمان قيامها بدورها على الوجه الأكمل، فالعلاقة متبادلة بين كل من التعليم المحاسبي ومهنة المحاسبة، إذ يؤثر كل منهما في الآخر، وبذلك فإن هذا التلازم بين التعليم والممارسة المحاسبية يُحتمّ التقييم المستمر للعملية التعليمية، لضمان تقدم المهنة وازدهارها. وفي سبيل التقييم المستمر للعملية التعليمية في مجال المحاسبة يتطلب الأمر الستمعن في واقع هذا التعليم المحاسبي في المؤسسات التعليمية، للوقوف على جوانب القوة والضعف به، وذلك لتعزيز جوانب القوة ومعالجة جوانب الضعف. ذلك لأن دور التعليم المحاسبي والمؤسسات التعليمية هو صقل منتسبي المهنة الواعدين من المحاسبين والمراجعين الأكفاء، وتمكينهم من القيام بدورهم في المجتمع ومقابلة مسؤولياتهم والتزاماتهم بما يكفل تقدمها. فالتعليم المحاسبي عملية منظمة تقوم بها الجهات المسؤولة، تأتي في مقدمتها الجامعات، وتتم هذه العملية بتزويد المتعلم بالمعارف المحاسبية والحسابية والقدرات العلمية

الأخلاقية. هذه النتائج في مجملها بيّنت بأن الحكم المهني الأخلاقي لطلبة المحاسبة قد ازداد تحسناً في كلتا الحالتين عما لو أن الطلبة لم يتعرضوا لأي إطار أخلاقي لمساعدتهم في اتخاذ القرار.

إن هذا الإطار، الذي يعتبر أداة لتحسين القدرات المهنية الأخلاقية لطلاب المحاسبة، بمائل تزويد الطلبة بمدونة السلوك المهني الحسن، والتي تُشكّل مرشداً للطلبة لبلورة تفكيرهم باتجاه القرار الأخلاقي الرشيد. الدراسات السابقة توصلت إلى نتائج إيجابية بخصوص تأثير وجود مدونة السلوك المهني على اتجاهات السلوك الأخلاقي للطلبة، حيث أظهر وجود هذه المدونة بأنه يساعد الطلبة على تأطير استنتاجاتهم وقراراتهم وفقاً لما تملّيه المدونة (Bowden and Smythe, 2008). إن مخرجات النزود بهذه الأطر المساعدة في توجيه استنتاجات وسلوكيات وقرارات طلبة المحاسبة، تشير إلى فعالية استحداث مواد (مقررات) مكرّسة لتوعية طالب المحاسبة، بإمكانية توافر محددات وأطر تساعد على تجنب الوقوع في المحاذير الأخلاقية، بالإضافة إلى توجيه وترشيد الاستنتاجات المهنية للجهة المحافظة على الالتزام بأخلاقيات المهنة والمحافظة على المهنة نفسها. في هذا السياق، يُعتبر توافر الأدوات والسبل المساعدة على تعلّم مبادئ أخلاقيات المهنة عامل محوري وحاسم في توجيه مهنة المحاسبة نحو تحقيق المطالبات المتعددة من الجهات المتعددة، والتي تتفق جميعها في هدف تضيق فجوة التوقعات بين واقع المهنة وممارساتها وتوقعات المستخدمين وكل أصحاب العلاقة. هذه المطالبات دائماً

يتمتع بقدرات الممارسة الأخلاقية لمهنة المحاسبة. لذلك تم البحث في واقع التعليم المحاسبي في المؤسسات التعليمية في ليبيا من خلال فحص واستعراض مناهج التعليم المحاسبي في هذه المؤسسات، من حيث المواد (المقررات) ومحتوياتها. ومن ثم تم تحليل مضمون هذه المواد (المقررات) لاستكشاف إمكانية احتوائها على ما يتعلق بتعليم أخلاقيات المهنة. هذه المواد (المقررات) تم تجميعها من عدد من أقسام المحاسبة بالجامعات والكليات والمعاهد العليا في ليبيا، والتي بلغت (21) مؤسسة تعليمية، حيث تم تفريغ البيانات التي تم تجميعها في جدول لغرض تحليل محتواها بما يحقق غرض الدراسة. الجدول رقم (1) يبين نتائج تحليل مضمون مفردات المواد (المقررات) في هذه المؤسسات التعليمية، ولتسهيل عرض البيانات فقد تم تجميع المواد ذات نفس فرع المعرفة المحاسبي في مجموعة واحدة، لكي تسهل عملية المقارنة بين الجامعات كما هو مبين بالشكل البياني رقم (1)، حيث تم دمج مواد مبادئ المحاسبة والمحاسبة المتوسطة في مجموعة واحدة تحت مسمى المحاسبة المالية، مواد محاسبة الشركات هي كذلك في مجموعة واحدة، ومواد محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في مجموعة واحدة. ويبين الجدول رقم (1) توزيع المواد بين الإلزامية والاختيارية لكل جامعة أو معهد. في العمودين الأخيرين في هذا الجدول تشير البيانات إلى إمكانية وجود مادة (مقرر) أو مواد (مقررات) خاصة بأخلاقيات المهنة أو أن أية مواد أخرى قد تحتوي مفردات تتعلق بتعليم أخلاقيات المهنة.

والعملية اللازمة، التي تمكنه من ممارسة مهنة المحاسبة (بوعزريّة و لندار، 2017).

وبدأ التعليم المحاسبي في ليبيا على المستوى الجامعي في منتصف القرن الماضي، بافتتاح كلية التجارة بالجامعة الليبية عام 1957م، ومن بعدها افتتح العديد من الجامعات والكليات والمعاهد العليا، التي تقوم بدورها في التأهيل الأكاديمي للمحاسبين بالمرحلة الأكاديمية الأولى. وكأمر طبيعي فإن التعليم المحاسبي في ليبيا واجه العديد من التحديات على مر السنوات، والتي تستلزم التقييم والمراجعة المستمرة لمواجهة هذه التحديات المتمثلة في التطور الطبيعي في بيئة الأعمال والتي كانت تطورات سريعة فاقت قدرة التعليم المحاسبي على مجاراتها، الأمر الذي جعل من مجال التعليم المحاسبي في ليبيا عرضة للانتقادات المستمرة، التي تهدف دائما إلى سد الثغرة بين مخرجات التعليم المحاسبي ومتطلبات الممارسة المهنية العصرية المواكبة لمستجدات بيئة الأعمال. هذه الانتقادات عبر الزمن طالت نواحي متعددة في التعليم المحاسبي، كصلاحية المناهج وكيفية التدريس والعوامل اللوجستية اللازمة لعملية تعليمية عصرية (مصلي، 2010، مامي وميرة، 2013، شميلة والطرلي، 2013، التائب، 2014، الشبه وحدود، 2015، الفيتوري، 2017).

ويتعامل هذا البحث مع بعض من هذه الانتقادات، التي هي تحديدا تشير إلى قصور التعليم المحاسبي عموما وفي ليبيا على وجه التحديد عن تأهيل محاسب مهني

المحاسبة، حيث أنه لم يتم توصيف هذه المادة بشكل مفصل وواضح، كما هو الحال في مواد القسم الأخرى. وللوقوف على طبيعة مفردات هذه المادة، تم اتباع أسلوب إجراء المقابلة الشخصية مع عدد اثنين من أعضاء هيئة التدريس معنيين بتدريس هذه المادة، وقد كان الاستفسار في هاتين المقابلتين عن محتوى مادة دراسات في المحاسبة التي يقومان بتدريسها للطلاب. بيّنت الإجابات عدم احتواء هذه المادة على أي من مواضيع أخلاقيات المهنة، وأن تدريسها يتضمن مواضيع مشابهة لمفردات مادة المحاسبة الدولية. ومن خلال هذه الإجابات تم وصف المادة بأنها " تتناول مناقشة موضوعات معينة في المحاسبة بغرض تدريب الطالب على المناقشات والتحليلات للمواضيع ذات الطابع الجدلي والتي تحتمل عدة آراء ومقترحات." وللمزيد من الاستيضاح، تم الاطلاع على محتوى مادة دراسات في المحاسبة المُعد من قِبَل عضو هيئة تدريس مُكلف بتدريسها خلال العام الدراسي 2021/2020 بجامعة بنغازي، تبين عدم احتوائه على أي من مواضيع أخلاقيات مهنة المحاسبة، ولا أي من المواضيع ذات الصلة (كالمسؤولية الاجتماعية أو المحاسبة ذات العلاقة بالبيئة)، ولكن كان محتواها مشابه إلى حدٍ ما لمحتوى مادة المحاسبة الدولية.

من هذه النتيجة نستخلص أن عملية تطوير وتحديث مناهج التعليم المحاسبي تتطلب، من بين عناصر أخرى، تضمين محتوى تعليمي عن أخلاقيات المهنة بشكل أو آخر، لكي تكون مناهج التعليم المحاسبي في ليبيا معاصرة لضرورات

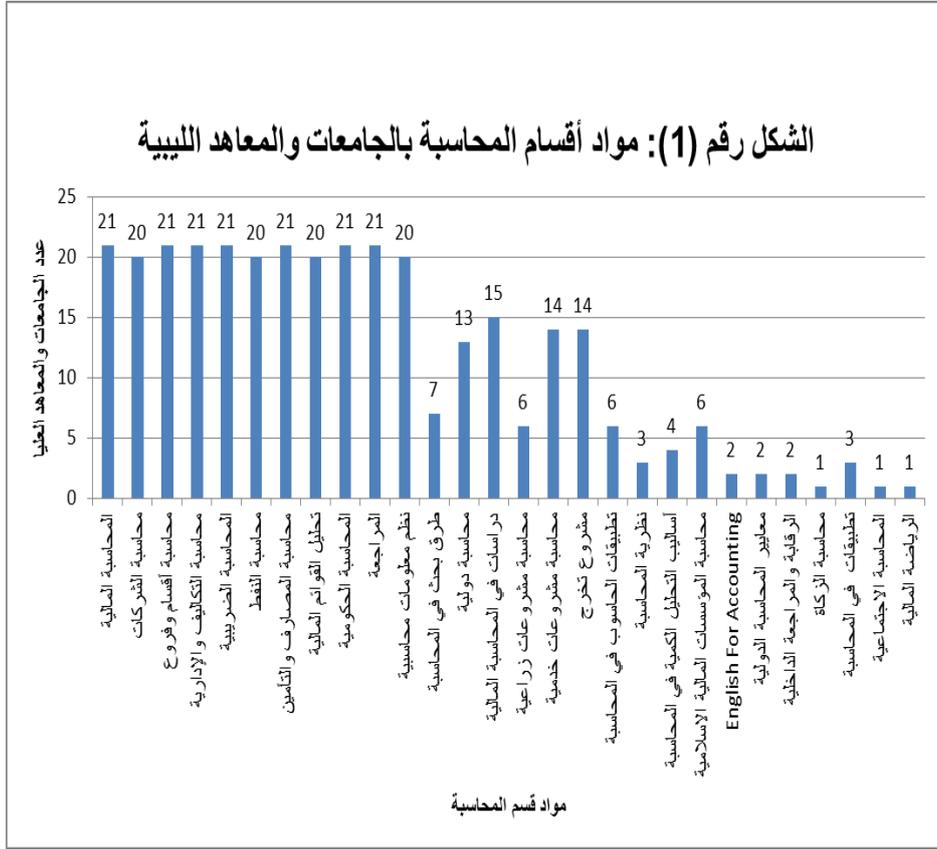
وبالاطلاع على مضمون ومحتوى المواد (المقررات) الدراسية لأقسام المحاسبة للجامعات والمعاهد المبنية بالجدول، يُظهر الجدول رقم (1) أن المواد (المقررات) الدراسية لأقسام المحاسبة بهذه الجامعات والكليات والمعاهد العليا لا تتضمن أي من موضوعات أخلاقيات مهنة المحاسبة، طبقاً للبرامج المعتمدة من أقسام المحاسبة بتلك المؤسسات التعليمية، وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة الفيتوري (2017)، التي أشارت إلى أن التعليم المحاسبي في الجامعات الليبية لا يتضمن تدريس أخلاقيات مهنة المحاسبة وأن الخطط الدراسية لتخصص المحاسبة لا تتضمن تدريس أخلاقيات المهنة، إلا أنه عند الاطلاع على برنامج قسم المحاسبة بجامعة غريان تبين احتوائه على مادة (مقرر) تسمى المحاسبة الاجتماعية، وهي من ضمن المواد الاختيارية بقسم المحاسبة، وللتأكد من ذلك تم التواصل مع الهيئة التدريسية بقسم المحاسبة بجامعة غريان للاستفسار عن مضمون ومحتوى هذه المادة وما إذا كانت تُدرس فعلاً، حيث أنها من ضمن المواد الاختيارية وليست إجبارية، كانت الإجابة بأن هذه المادة موجودة من ضمن المواد (المقررات) الاختيارية فقط وأنه لم يتم تدريسها خلال المدة الماضية حتى فصل الربيع 2021م.

كما أنه عند تحليل محتوى (مضمون) وصف كل مادة من مواد قسم المحاسبة بكل جامعة، كلية، أو معهد عالي من مفردات هذا البحث، تبين لنا عدم احتواء مفرداتها على أي من مواضيع أخلاقيات مهنة المحاسبة، إلا أنه تمت ملاحظة عدم وضوح محتوى مادة دراسات في

بيئة الأعمال المتشابكة والمعقدة والمليئة
بالاضطرابات والتصرفات غير الأخلاقية.

جدول رقم (1) برامج التعليم المحاسبي بالجامعات والكليات والمعاهد العليا الليبية

تسلسل	المؤسسة التعليمية	المواد الإلزامية	المواد الاختيارية	إجمالي عدد المواد	مادة متعلقة بأخلاقيات المهنة	
					لا يوجد	يوجد
1	جامعة بنغازي	16	5	21	✓	
2	جامعة طرابلس	18	4	22	✓	
3	جامعة مصراتة	20	10	30	✓	
4	جامعة سرت	17	8	25	✓	
5	جامعة صبراتة	20	9	29	✓	
6	جامعة المرقب	17	8	25	✓	
7	جامعة عمر المختار	19	0	19	✓	
8	جامعة طبرق	19	0	19	✓	
9	الجامعة الأسمرية - زليتن	20	0	20	✓	
10	جامعة اجدابيا	16	7	23	✓	
11	جامعة النجم الساطع	20	0	20	✓	
12	جامعة سبها	21	0	21	✓	
13	كلية إدارة الأعمال والمحاسبة - المرج	16	7	23	✓	
14	جامعة غريان	20	6	26		✓*
15	جامعة بني وليد	20	6	26	✓	
16	جامعة الزيتونة	17	8	25	✓	
17	جامعة إفريقيا الأهلية	13	6	19	✓	
18	جامعة البحر المتوسط	16	4	20	✓	
19	جامعة المعالي للعلوم الإنسانية والتطبيقية	22	0	22	✓	
20	المعهد العالي للعلوم الإدارية والمالية - بنغازي	13	6	19	✓	
21	معهد المرشد العالي والمتوسط لمهن الحاسوب والإدارية والمالية	14	0	14	✓	



عدم تأكد فيما يتعلق بالوسائل والطرق المناسبة والملائمة لتوصيل المحتوى التعليمي لأخلاقيات المهنة لطالب المحاسبة. فالجدل فيما بين الأكاديميين والباحثين لا يزال قائماً حول الكيفية الأكثر جدوى، لاستفادة طالب المحاسبة من التعليم الأخلاقي. هذا الجدل يتمحور حول أي من الاختيارين أفضل، هل تضمين التعليم الأخلاقي في برامج التعليم المحاسبي على أساس مادة (مقرر)

■ تعليم أخلاقيات المهنة في مناهج التعليم المحاسبي:

في العموم هناك اتفاق فيما بين نتائج وتوصيات الأبحاث والمنظمات المهنية والأكاديمية يشير إلى الاعتقاد بأهمية وضرورة تضمين التعليم الأخلاقي في المناهج المحاسبية (Stewart et al., 1996; Ghaffari et al., 2008). لكن وبرغم هذا التوافق العام، لا يزال هناك

بأن هذا الطرح مُتبع في العديد من المؤسسات التعليمية، وذلك بأن يتم تضمين المفاهيم الأخلاقية بحسب ظروف وطبيعة المجال التعليمي كالمحاسبة المالية، المحاسبة الإدارية، المراجعة، المحاسبة الضريبية، وغيرها. بحيث أن هذه المواد (المقررات) تتناول التعليم الأخلاقي من ضمن مناقشة قضايا وممارسات كل مادة (مقرر) والمعايير المهنية التي تحكّمها، وبذلك فإنهم يعتبرون أن الارتباط الوثيق بالمجال المحاسبي النوعي هو من أهم ميزات هذا الاختيار.

3. هناك اختيار آخر، وهو الجمع بين البديلين، بحيث يتم تدريس الطالب مفاهيم ونظريات وأطر الأخلاقيات وذلك في مراحل مبكرة من برنامج التعليم المحاسبي، ثم يتبع ذلك في مراحل لاحقة مناقشات لقضايا أخلاقية في المجالات النوعية للمحاسبة كالمحاسبة المالية، المراجعة، والضرائب.

من خلال المسح الاستقصائي الذي أجراه مجلس المعايير الدولية للتعليم المحاسبي (IFAC, 2006) (IAESB) المنبثق عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، أقرّ غالبية أعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين باحتياجهم للمنظمات الدولية المهنية، التي من بينها هذا الاتحاد نفسه (IFAC) للمساعدة في الترشيد والهيكلية فيما يتعلق بتصميم العملية التعليمية لأخلاقيات المهنة، حيث أن هذا الاتحاد يهدف إلى خدمة المصلحة العامة، ودعم مهنة المحاسبة حول العالم، للمساهمة في تنمية اقتصاديات دولية قوية وذلك من خلال تأسيس وتحفيز معايير مهنية ذات جودة

منفصلة بذاتها مقارنة بباقي مواد (مقررات) المحاسبة المطلوبة للتخرج هو المناسب والأفضل، أم الاختيار الثاني، وهو أن تكون مفردات التعليم الأخلاقي مدمجة بطريقة ما ضمن محتويات منهج مواد (مقررات) محاسبية إلزامية للحصول على درجة التخرج (Reid et al., 2011).

1. الاختيار بأن يكون التعليم الأخلاقي مادة (مقرر) منفصلة: تدعم بعض الأبحاث تقديم التعليم الأخلاقي في شكل مادة (مقرر) منفصلة، وذلك نتيجة لما تبين لهذه الأبحاث من مزايا هذا الطرح (Nguyen et al., 2008; Mintchik & Farmer, 2009; and Cloninger & Selverajan, 2010). فمن مزايا هذا الاختيار أن يتم تخصيص وقت كاف لتوصيل المادة للطلبة، تمكين الطلبة من دراسة الإطار المفاهيمي للأخلاقيات بشكل معمق، والتعرض لحالات محتملة ومتعددة للقضايا الأخلاقية في الممارسة المحاسبية، الأمر الذي يتيح الفرصة والوقت للطلبة لإجراء التحقيقات والاستنتاجات والأحكام المهنية. هذه المادة (المقرر) قد تكون من ضمن المتطلبات الإلزامية في البرنامج التعليمي، والذي قد يعطي أهمية أكثر للمادة وضمان أن يتعلمها كل طلبة المحاسبة في المؤسسة التعليمية، أو أن تكون متاحة من ضمن المواد الاختيارية.

2. الاختيار البديل بأن يتم دمج التعليم الأخلاقي من ضمن محتويات منهج المواد (المقررات) الإلزامية الأخرى في البرنامج المحاسبي: أيضا لهذا الطرح مؤيدين (McDonald, 2004; and Felton & Sims, 2005) والذين يرون

ويرتكز هذا الإطار المرن لتضمين تعليم أخلاقيات المهنة في التعليم المحاسبي على أن تكون العملية التعليمية لأخلاقيات المهنة وفق أربع مراحل كما هو مبين بالشكل رقم (2)، حيث تبدأ المرحلة الأولى بتنمية الإدراك لدى الطالب من خلال تعريفه بنظريات الأخلاقيات المتواترة في الأدب الفلسفي، ثم تليها مرحلة أن يتعلم الطالب كيفية الإحساس بالقضايا والمعضلات الأخلاقية، المرحلة الأخرى تتمثل في تنمية الكفاءة لدى الطالب، ليكون قادراً على الحكم واتخاذ القرار وفقاً للضوابط الأخلاقية، وأخيراً استمرارية التعلم لصيانة السلوك الأخلاقي لدى المهني، الشكل رقم (2) يوضح كيفية الولوج في تعليم هذه المراحل. هذا الإطار يعتبر أن التعليم المحاسبي في المؤسسات التعليمية مسؤولاً عن المراحل الثلاث الأولى، وذلك بتضمينها في مناهج أو برامج التعليم المحاسبي بالكيفية التي تراها المؤسسة ملائمة، من حيث تبني اختيار المادة المستقلة المخصصة للتعليم الأخلاقي، أو بتضمين المحتوى التعليمي لهذه المراحل الثلاث مع المواد المحاسبية ذات العلاقة والاستفادة من ميزة ربط المحتوى الأخلاقي بقضايا التخصص النوعي لكل مادة محاسبية.

عالية ومتماسكة (IFAC, 2008). وتعتبر ليبيا عضو في هذا الاتحاد برغم التوقف المرحلي للعضوية والذي نأمل أن تستأنف العضوية في المستقبل القريب. لذلك نرى أنه من المهم والمفيد للتعليم المحاسبي في ليبيا أن نسترشد بخبرة هذا الاتحاد في تطوير التعليم المحاسبي في ليبيا كما هو الحال في الدول الأخرى الأعضاء.

هذا الاسترشاد يتمثل في الاستفادة من مخرجات ورقة المعلومات المنشورة بتاريخ أغسطس 2006 تحت عنوان (Approaches to the Development and Maintenance of Professional Values, Ethics and Attitudes in Accounting Education Programs). هذه الورقة تحث الدول الأعضاء على معالجة الضعف في التعليم المحاسبي لديها من خلال تبني الإطار العام لمعايير التعليم المحاسبي ونتائج الدراسات والبحوث الملحقة بها، وذلك بما يناسب ثقافة وبيئة كل دولة. هذه الورقة تُعتبر من الملحقات البحثية لتعزيز تبني المعايير الدولية للتعليم المحاسبي، وهي تعرض إطاراً مهماً جداً لتطوير التعليم المحاسبي، وذلك بتضمين تعليم أخلاقيات المهنة في مناهج وبرامج التعليم المحاسبي، لإنتاج محاسب مهني كفؤ قادر على مواجهة تحديات ومعضلات المهنة بأحكام وقرارات تلتزم بأخلاقيات المهنة.

الشكل رقم (2): إطار التعليم الأخلاقي

المرحلة	هدف المرحلة	كيفية التدريس	تركيز المحتوى
المرحلة 4: السلوك الأخلاقي	تفهم ومعرفة ظروف المنظمة أو الشركة وتركيز حدة الكفاءة الأخلاقية، وذلك من خلال ترجمة المعرفة والحساسية إلى سلوك.	استمرارية التدريب في مجال أخلاقيات المهنة.	العوامل المؤثرة في اتخاذ القرار الأخلاقي وفي السلوك الأخلاقي.
المرحلة 3: الخُكم الأخلاقي	تضمين المعرفة الأخلاقية في الحساسية لكي تتحقق تنمية الكفاءة في اتخاذ قرارات الحكم الأخلاقي.	الاختيار الأفضل هو مادة (مقرر) مخصصة للتعليم الأخلاقي الإلزامي أو الاختياري.	تطبيق نظريات التعليم الأخلاقي، المسؤولية الاجتماعية، مدونة السلوك المهني، وغيرها من النماذج المتعلقة بالمعضلات الأخلاقية.
المرحلة 2: الحساسية الأخلاقية	تعلّم الإحساس بالقضايا الأخلاقية والتحديات في مجالات المحاسبة النوعية.	تضمين وتكامل القضايا الأخلاقية في مجالات المحاسبة النوعية، كالمحاسبة المالية، المحاسبة الإدارية، المراجعة، والضرائب.	الموضوعات العامة والمعضلات الأخلاقية التي تواجه المحاسبين في ممارسة المهنة كالتهرب الضريبي مثلاً.
المرحلة 1: المعرفة الأخلاقية	تنمية الإدراك الأخلاقي من خلال تحصيل المعرفة الضرورية للمفاهيم الأخلاقية والنظريات المرتبطة بعمل المحاسب.	مادة (مقرر) إلزامي في تعليم الأخلاقيات في مرحلة مبكرة من البرنامج التعليمي.	النظريات التقليدية المتعلقة بتنمية الأخلاقيات.

المصدر: (IFAC (2006)

- التعريف بنظرية الأخلاقيات في علوم الفلسفة.
- مناقشة مدونات السلوك الأخلاقي لمهنة المحاسبة الصادرة عن عديد المنظمات المهنية.

وينبغي أن يتضمن هذا المحتوى التعليمي، لتعليم أخلاقيات المهنة، تنمية القدرات الانتقادية والاستنتاجية لطالب المحاسبة، وذلك من خلال تصميم المحتوى التعليمي ليستهدف تحقيق المخرجات التعليمية التالية (Williams and Elson, 2010):

ببرامج التعليم المحاسبي وزيادة فاعليتها، وذلك بتعزيزها بما يرفع من مستوى الثقة في المحاسبة والمراجعة. ومن خلال ما تم عرضه في هذا البحث لناحية استهداف دعم التعليم المحاسبي في ليبيا بتضمين محتوى تعليمي يتعلق بأخلاقيات المهنة، يوصي الباحثان بالآتي:

- ضرورة تدريس محتوى أخلاقيات المهنة المحاسبية في المؤسسات التعليمية الليبية.

- طرح قضية إمكانية تضمين محتويات التعليم الأخلاقي في برامج التعليم المحاسبي على أعضاء الهيئة التدريسية بأقسام المحاسبة بالجامعات والمؤسسات التعليمية الليبية، لمناقشة الجدوى والإمكانية والكيفية وكل ما يتعلق بهذه القضية.

- ضرورة تواصل أقسام المحاسبة بالجامعات والمؤسسات التعليمية الليبية مع الجهات ذات العلاقة بقضية أخلاقيات مهنة المحاسبة، كديوان المحاسبة والرقابة الإدارية، وذلك لتدارس الموضوع وتجميع البيانات المساعدة في اتخاذ القرار وكذلك البيانات المتعلقة بكيفية مواجهة المحاسبين لمعضلات السلوك الأخلاقي. مثل هذا التواصل يساعد في تجميع الحالات الدراسية اللازمة لتدريس أخلاقيات المهنة، بالإضافة إلى التنسيق لإستضافة زائرين محتملين للمساهمة في تقديم المحتوى التدريسي للطلبة.

- تحديد والتعرف على القضايا والمعضلات الأخلاقية المتعلقة بالممارسة المحاسبية.

- تزويد الطالب بمهارات النقد والاستنتاج، ليكون قادراً على التعامل مع القضايا والمعضلات الأخلاقية في المهنة.

- تنمية الإحساس بالمسؤولية والحساسية الأخلاقية.

ولأجل تحقيق هذه المستهدفات، فإن المؤسسة التعليمية يجب أن تسعى في توصيل التعليم الأخلاقي لطالب المحاسبة بالوسائل المناسبة، التي قد تكون في شكل محاضرات فيما يتعلق بجانب النظريات المتضمنة في المرحلة الأولى من إطار التعليم الأخلاقي، أما الوسائل التي يُعتقد بأنها ملائمة للمرحلتين الثانية والثالثة من الإطار، فمنها التركيز على المناقشات والتفاعلات داخل القاعة الدراسية، ومن ثم الوصول إلى التعامل مع الحالات الدراسية بمختلف تعقيداتها وذلك في محاولة للاقتراب من واقع الأعمال، و يمكن أيضاً الاستفادة من ذوي الخبرات المهنية باستضافتهم كزائرين للقاعات الدراسية لفتح المجال للطلبة لتنوع التعامل مع غير الأكاديميين.

الخاتمة:

إصلاح التعليم المحاسبي هو ضرورة ملحة ودائمة، خصوصاً من ناحية رفع مستوى الثقة بالممارسات المحاسبية. أحد بواعث القلق على هذه الثقة هو السلوك المهني غير الأخلاقي، الذي يُحتم مواجهة التحدي للحد من آثاره من خلال الاهتمام

المراجع:

1. المراجع العربية:

- أبو غالية، مفتاح وآخرون . 2017. معوقات تطوير التعليم المحاسبي بالجامعات الليبية من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس . *مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية* ، كلية الاقتصاد والتجارة زليتن، الجامعة الأسمرية الإسلامية، 112-156.
- التائب، عادل عبدالسلام . 2014 . كفاءة مخرجات التعليم المحاسبي في الوفاء بمتطلبات العمل المصرفي وسبل تطويرها . ورقة مقدمة إلى المؤتمر تكامل مخرجات التعليم مع سوق العمل في القطاع العام والخاص، من 4/28 إلى 2014/5/1 بالمملكة الأردنية.
- الشبه، رمضان عبدالله و حدود، مصطفى مسعود . 2015. أسباب عدم التوافق بين مخرجات التعليم الجامعي ومتطلبات سوق العمل في ليبيا. *المجلة الجامعة*، العدد السابع عشر، المجلد الثالث، 108-75.
- الصقع، محمد سالم . 2014. تطوير برنامج التعليم المحاسبي للرفع من كفاءة مخرجاته تلبية لمتطلبات سوق العمل من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس وطلبة أقسام المحاسبة. ورقة مقدمة إلى المؤتمر تكامل مخرجات التعليم مع سوق العمل في القطاع العام والخاص، من 4/28 إلى 2014/5/1 بالمملكة الأردنية.
- العبيني، مهند، والزعبي، علي . 2017. أثر التعليم المحاسبي على ممارسات المحاسبة الإبداعية في الأردن. *مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعية*، العدد الخمسون، 151-164.
- الفيتوري، ناصر نوري . 2017. واقع التعليم المحاسبي في الجامعات الليبية ودوره في الحد من أزمة الأخلاقيات لمهنة المحاسبة. *مجلة رماح للبحوث والدراسات*، العدد الرابع والعشرون، 31-52.
- الماقوري، نادية ميلاد محمد . 2008. تضيق الفجوة بين التعليم المحاسبي ومتطلبات ممارسة المهنة : دراسة تطبيقية في البيئة الليبية. رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية
- الاقتصاد، جامعة الزاوية، ليبيا.
- المقوب، هاجر سعد . 2017. أهمية تطبيق معايير التعليم المحاسبي الدولية في تطوير المناهج المحاسبية. رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي، ليبيا.
- بالخير، إبراهيم أحمد، وآخرون . 2018. التعليم المحاسبي في الجامعات الليبية ومدى التوافق مع المتطلبات المعيارية الدولية . *مجلة المختار للعلوم الاقتصادية*، المجلد الخامس، العدد العاشر، 96-118.
- بلو، عبدالفتاح عظيم محمد . 1988. *تعليم وتدريب وتطوير المحاسبين في الجماهيرية*. رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي، ليبيا.
- بو عزرية، هاجر، و لندار، نبيلة . 2017. واقع التعليم المحاسبي في الجامعات الجزائرية في ظل التوجه نحو تطبيق معايير الإبلاغ المالية الدولية (IFRS). رسالة ماجستير غير منشورة في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة الجيلاني بونعامة بخميس مليانة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.
- بوفارس، رندة عطية . 2007. التعليم المحاسبي المهني الواقع وسبل التطوير . ورقة مقدمة إلى المؤتمر الوطني الثاني حول التعليم المحاسبي في ليبيا، واقعه وإمكانية تطويره ، طرابلس ، ليبيا.
- زكري، محمد أبو القاسم . 2013. التحديات والمشاكل المعاصرة التي تواجه الجودة الشاملة للتعليم المحاسبي في ليبيا . المؤتمر السنوي الخامس للمنظمة العربية لضمان الجودة في التعليم حول نظم الجودة وتطبيقاتها باستخدام أساليب تكنولوجية مبتكرة لضمان الجودة في التعليم، تونس 12 ديسمبر 2013.
- شميلة ، ميلاد رجب، و الطرلي، محمد مفتاح . 2013. مدى التوافق بين مناهج التعليم المحاسبي ومتطلبات سوق العمل من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس وخريجي أقسام المحاسبة بالجامعات الليبية. *مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية* ، العدد الأول، 254-292.

2. المراجع الأجنبية:

- عبدالله، عائدة عثمان، والأسمري، هاجر. 2018. دور التعليم المحاسبي في ترسيخ أخلاقيات مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية، دراسة تحليلية من وجهة نظر موظفي الإدارة المالية في شركة خالد بن عفير وشريكه محاسبون ومراجعون قانونيون. *Route Educational and Social Journal*, V 5 (3), 41-65.
- عثمان، خالد عثمان عبدالرحمن، وعبدالرحمن، عبدالرحمن عبدالله. 2018. أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح: دراسة ميدانية على المراجعين الخارجيين في السودان. *مجلة العلوم الإدارية*، العدد الثاني، 175-216.
- فرج، عبدالنبي امحمد، والحضيري، مصطفى مصباح. 2009. مخرجات التعليم المحاسبي ومتطلبات سوق العمل: دراسة تطبيقية في البيئة الليبية. *مجلة جامعة الجبل الغربي، العدد السادس*.
- مامي، طارق المهدي، وميرة، عبدالحفيظ فرج. 2013. دور المناهج المحاسبية في تطوير ممارسة مهنة المحاسبة: دراسة تطبيقية بجامعة الزاوية. ورقة مقدمة إلى المؤتمر واقع مهنة المحاسبة في ليبيا، طرابلس 27-28/2/2013م.
- محمد، هيثم عابدين عباس. 2017. أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في الحد من التطبيق التحيالي للسياسات المحاسبية. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان.
- مصلي، عبدالحكيم محمد. 2010. مدى مواكبة التعليم العالي في ليبيا للتطورات العلمية وتلبية احتياجات سوق العمل. ورقة مقدمة إلى المؤتمر العربي حول التعليم العالي وسوق العمل المنعقد في جامعة مصراته، مدينة مصراته من 13-15/4/2010 ليبيا.
- نوال، صبايجي. 2015. الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي. *مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية*، المجلد الثاني، العدد الثاني والعشرون، 7-26.
- Ahmad, N, S., & Gao, S. S., 2004. Changes, Problems and challenges of accounting in Libya. *Issues in Accounting Education*, 13 (3), 365–390.
- Blanthorne, C., Kovar, S. E., & Fisher, D. G., 2007. Accounting educators' opinions about ethics in the curriculum: An extensive view. *Issues in Accounting Education*, 22(3), 355–390.
- Bowden, P., & Smythe, V., 2008. Theories on teaching & training in ethics. *Electronic Journal of Business Ethics and Organizational Studies*, 13(2), 19–26.
- Callahan, D., 1980. Goals in the Teaching of Ethics. *Ethics Teaching in Higher Education*, Editors: Callahan. D. and Bok. S., 61-80., New York: Plenum Press.
- Cloninger, P. A., & Selverajan, T. T., 2010. Can ethics education improve ethical judgment? An empirical study. *SAM Advanced Management Journal*, 75(4), 4–11.
- Cohen, J. R., & Martinov-Bennie, N., 2006. The applicability of a contingent factors model to accounting ethics research. *Journal of Business Ethics*, 68(1), 1–18.
- Cooper, B. J., Leung, P., Dellaportas, D., Jackling, B., & Wong, G., 2008. Ethics education for accounting students: A toolkit approach. *Accounting Education: An International Journal*, 17(4), 405–430.

- Earley, C. E., & Kelly, P. T., 2004. A note on ethics educational interventions in an undergraduate auditing course: Is there an "Enron Effect"? *Issues in Accounting Education*, 19 (1), 53–71.
- Felton, E., & Sims, R., 2005. Teaching business ethics: Targeted outputs. *Journal of Business Ethics*, 60(4), 377–391.
- Ghaffari, F., Kyriacou, O., & Brennan, R., 2008. Exploring the implementation of ethics in U.K. accounting programs. *Issues in Accounting Education*, 23(2), 183-198.
- International Federation of Accountants (IFAC). 2006. *Approaches to the Development and Maintenance of Professional Values, Ethics and Attitudes in Accounting Education Programs*. Retrieved March 5, 2018, from :
<https://www.iaasb.org/sites/%20default/files/publications/files/approaches-to-the-developme.pdf>.
- International Federation of Accountants (IFAC). 2008. *Framework for international education standards for professional accountants*. http://www.ifacnet.com/?q=framework+for+international+education+statements&utm_medium=searchbox
- Klein, E. R., 1998. The one necessary condition for a successful business ethics course: The teacher must be a philosopher. *Business Ethics Quarterly*, 8(3), 561-574.
- Kohlberg, L., 1983. *The Philosophy of Moral Development*. Harper & Row, San Francisco, USA.
- Lawson, R., 2002. The inclusion of business ethics in the curriculum. *Research on Accounting Ethics*, 8, 59-71.
- Leung, P., and Cooper, B., 1995. Ethical Dilemmas in Accountancy Practice. *Australian Accountant*, May, 28- 32.
- Madison, R. L., & Schmidt, J. J., 2006. Survey of time devoted to ethics in accountancy programs in North American colleges and universities. *Issues in Accounting Education*, 21(2), 99–109.
- Martinov-Bennie, N. and Mladenovic, R., 2015. Investigation of the Impact of an Ethical Framework and an Integrated Ethics Education on Accounting Students' Ethical Sensitivity and Judgment. *Journal of Business Ethics*, 127, 189–203.
- McDonald, G. M., 2004. A case example: Integrating ethics into the academic business curriculum. *Journal of Business Ethics*, 54(4), 371–384.
- Mintchik, N. M., & Farmer, T. A., 2009. Associations between epistemological beliefs and moral reasoning: Evidence from accounting. *Journal of Business Ethics*, 84(2), 259–275.
- Nguyen, N. T., Basuray, M. T., Smith, W. P., Kopka, D., & McCulloh, D., 2008. Moral issues and gender differences in ethical judgment using Reidenbach and Robin's (1990) multidimensional ethics scale: Implications in teaching of business

ethics. *Journal of Business Ethics*, 77(4), 417–430.

- Reid, A., Taylor, P., & Petocz, P., 2011. Business as usual: Business students' conceptions of ethics. *International Journal for the Scholarship of Teaching and Learning*, 5(1), 1–15.
- Rest, J. R., 1986. *Moral Development: Advances in Research and Theory*. New York: Praeger.
- Sims, R., & Felton, E., 2006. Designing and delivering business ethics teaching and learning. *Journal of Business Ethics*, 63(3), 297–312.
- Stewart, K., Felicetti, L., & Kuehn, S., 1996. The attitudes of business majors toward the teaching of business ethics. *Journal of Business Ethics*, 15(8), 913–918.
- Treadway Commission. 1987. Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting. www.coso.org
- Waddock, S., 2005. Hollow men and women at the helm. hollow accounting ethics? *Issues in Accounting Education*, 20(2), 145-6.
- Williams, J. and Elson, R.J., 2010. The Challenges and Opportunities of Incorporating Accounting Ethics into the Accounting Curriculum. *Journal of Legal, Ethical and Regulatory Issues*, 13(1), 105-115.