

## دور مراقب الحسابات في ترشيح قرارات الإدارة العليا لبعض السياسات المحاسبية في ظل المظالم الأخلاقية

م.د. عماد غفوري عبود النجار\* م.م. سجاد مهدي عباس الغرباوي\*\*

### المستخلص :

تعد مهنة التدقيق مهنة اجتماعية تسعى الى تقديم خدمة للآخرين ، ويمثل الدور الذي يؤديه مراقب الحسابات في ترشيح قرارات الإدارة العليا فيما يخص اختيار السياسات المحاسبية مسؤولية اخلاقية واجتماعية تنطلق من اخلاقيات متجذرة في شخص المراقب ومجموعة من اخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق ، وقد هدف البحث بصورة اساسية الى بيان اخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق وانعكاسها في ترشيح قرارات الادارة العليا لتكون اكثر رشداً وإنصافاً وعدالة وبيان الدور الذي يؤديه المراقب لتحقيق ذلك ، وقد خلص البحث الى مجموعة من الاستنتاجات اهمها " ان مراقب الحسابات ومن خلال التزامه بتطبيق اخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق يرشد قرارات الادارة العليا المتعلقة بأختيار سياسات محاسبية تسهم في تخفيض ادارة الارباح وتحقق الرفاهية الاجتماعية " ، وقدم البحث مجموعة من التوصيات اهمها " على مراقب الحسابات الاحاطة بجميع اخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق لتكون دستوراً له فيما يتعلق ابداء رايه الفني المحايد حول صدق وعدالة القوائم والتقارير المالية "

### Abstract :

*Auditing job is a social profession that aims to provide services to others, and its role to rationalize decisions of higher management that related to choose accounting policies is ethical and social responsibility flowing out from ethics of checker , auditing and accounting profession. The research aims mainly to show ethics of auditing and accounting profession and their reflection on rationalization of higher management decisions to be more rational, fairness, and justice and also to show the role an auditor plays to achieve this . The research has reached several conclusions one of the most important is "the checker through his adherence to apply ethics of auditing and accounting profession, he'll do towards rationalize decisions of higher management related to choose accounting policies , that contribute reduction of earnings management practices and achievement of social welfare ". The research reaches many recommendations one of the most important is " an auditor has to know all ethics of auditing and accounting profession to be a constitution for him as fasts his technical point of view about fairness of the financial statements is concerned.*

\* جامعة واسط / كلية الادارة والاقتصاد.

\*\* جامعة واسط / كلية الادارة والاقتصاد.

تأريخ أستلام البحث 2015/12/3

تأريخ قبول النشر 2016/1/4

## المقدمة :

تتجسد المسؤولية الأخلاقية والمهنية لمراقب الحسابات في الالتزام بتنفيذ مهمة التدقيق طبقاً لقواعد أخلاقيات السلوك المهني في ضرورة بذله للعناية المهنية اللازمة من أجل ابداء الرأي الفني المحايد بالوضع المالي ونتيجة النشاط من خلال تقديم تقريره المناسب والإفصاح اللازم عن أية أمور تثير شكوكه فيما يخص قدرة الوحدة الاقتصادية على استمرار نشاطاتها في المستقبل القريب .

ان اختيار موضوع البحث كان بسبب اهمية المسؤولية الاخلاقية والمهنية لمراقبي الحسابات وعلاقتها بترشيد قرارات الادارة العليا بخصوص اختيار السياسات المحاسبية التي تسهم في تخفيض ممارسات ادارة الارباح والحد من استغلال الادارة في استخدام المرونة في اختيار هذه السياسات وبالتالي السعي الى تحقيق اهداف عملية التدقيق والتمثلة بتحديد ملائمة ومصداقية القوائم والتقارير المالية بوصف المراقب شخصاً مهنيًا ومحايداً في الإفصاح الكافي من خلال الرأي الذي يبديه وتأثير ذلك في إتخاذ العديد من القرارات الاقتصادية المهمة من قبل مختلف الاطراف المستفيدة .

ان تعقد بيئة الاعمال وتطور الوحدات الاقتصادية وتوسع انشطتها ورغبة الادارة العليا في تحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية والتي يعد الربح من ابرزها ومرونة تطبيق السياسات والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً يسمح للإدارة الى اعتماد سياسات محاسبية توافق توجهاتها او فئة محددة من المستخدمين على حساب باقي الفئات وعلى حساب العدالة والإنصاف في القوائم المالية ومن هنا تأتي مشكلة البحث وفقاً للتساؤل الاتي "" هل لمراقب الحسابات دور في تحديد خيارات الادارة العليا في اعتماد السياسات المحاسبية التي من شأنها ان تخفض من ممارسات ادارة الارباح وتحقق الرفاهية الاجتماعية وفقاً للمدخل الاخلاقي ؟ "" .

ولتحقيق اهداف البحث تم تقسيمه الى مجموعة من المحاور فخصص المحور الاول الى بيان منهجية البحث ، وتم تحديد المحور الثاني لبيان المدخل الاخلاقي لمهنتي المحاسبة والتدقيق في جزئين اساسيين الاول يختص ببيان اخلاقيات مهنة المحاسبة والثاني لبيان اخلاقيات مهنة الرقابة والتدقيق ، اما المحور الثالث فخصص لدراسة الدور الذي يؤديه مراقب الحسابات تجاه الادارة العليا من خلال جزئين اساسيين تمثل الاول بمسؤولية مراقب الحسابات بالحد من توجهات الادارة العليا في ممارسة ادارة الارباح والجزء الثاني دور المراقب في تحقيق الرفاهية الاجتماعية ، اما المحور الرابع فتمثل بالجانب التطبيقي والذي خصص لثلاثة اجزاء الجزء الاول منه اختص بوصف عينة البحث والجزء الثاني وصف متغيرات البحث والجزء الثالث التحليل الوصفي لمتغيرات البحث اما المحور الخامس فقد خصص لبيان الاستنتاجات والتوصيات في جزئين خصص الجزء الاول منه لبيان الاستنتاجات والثاني لاستعراض توصيات البحث .

## المحور الاول منهجية البحث

### 1-1 مشكلة البحث

تلتزم ادارة الوحدات الاقتصادية بالإبلاغ عن نتيجة نشاطها ومركزها المالي وفق متطلبات الشفافية ومعايير الإفصاح المحاسبي وان هذه المتطلبات هي السبب لدخول هذه الوحدات لأسواق المال وعرض استثماراتها من جهة ورغبة الادارة بتعظيم الارباح الى اعلى مستويات ممكنة من جهة اخرى وبسبب انفصال الملكية عن الادارة لا بد من توافر جهة مستقلة ومحايدة تحقق العدالة والتوافق بين طموحات الادارة العليا ورغبة المستثمرين في الحصول على استثمار ناجح ومنخفض المخاطرة من خلال الحصول على معلومات محاسبية ملائمة وذات تمثيل صادق وان هذه الجهة هي مراقب الحسابات وعلى ضوء ذلك يمكن بيان مشكلة البحث وفق التساؤل الاتي:

هل لمراقب الحسابات دور في تحديد خيارات الادارة العليا في اعتماد السياسات المحاسبية التي من شأنها ان تخفض من ممارسات ادارة الارباح وتحقق الرفاهية الاجتماعية وفقاً لمتطلبات المدخل الاخلاقي لمهنتي المحاسبة والتدقيق ؟

### 2-1 أهداف البحث

يهدف البحث الى :-

1. القاء الضوء على متطلبات ومرتكزات المدخل الاخلاقي لمهنة المحاسبة وأخلاقيات مهنة التدقيق .
2. تحديد دور مراقب الحسابات وبالاعتماد على مرتكزات اخلاقيات مهنة التدقيق في ترشيد قرارات الادارة العليا فيما يتعلق باختيار السياسات والقواعد المحاسبية والتي تخفض من ممارسات ادارة الارباح وتحقق الرفاهية الاجتماعية في ظل المرونة في اعتماد السياسات المحاسبية .
3. بيان ابرز محددات ومرتكزات اداء عملية الرقابة والتدقيق المستندة الى اخلاقيات المهنة من خلال تحديد ابرز المؤهلات العلمية والعملية والأخلاقية للمدقق لغرض اداء مهنته بكفاءة وفاعلية .

### 3-1- أهمية البحث

- تتبع أهمية البحث من خلال مساهمته في الآتي :
1. إضافة هذه الدراسة الى الدراسات المحاسبية في مجال المحاسبة المالية المهمة بتحديد مسؤولية مراقب الحسابات ودوره في توجيه الادارة العليا لاعتماد المبادئ الاخلاقية فيما يتعلق بالإبلاغ المالي عن نتيجة نشاط الشركة ومركزها المالي .
  2. بيان دور القيم الاخلاقية لمراقب الحسابات في توجيه الادارة العليا لتخفيض ممارسات ادارة الارباح ودور هذه القيم في تحقيق الرفاهية الاجتماعية .

### 4-1- فرضية البحث

يستند البحث الى فرضية اساسية وهي :  
ان لمراقب الحسابات دور فاعل في ترشيد قرارات الادارة العليا في ظل مرتكزات اخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق .

### 5-1- حدود البحث

أولاً : الحدود المكانية :-  
اختزل البحث في جانبه التطبيقي على البيئة العراقية والمتمثلة بعينة من مراقبي الحسابات ومكاتب التدقيق في البيئة المحلية .

### ثانياً : الحدود الزمانية :-

اعتمد الباحثين في جانبه التطبيقي على معلومات استمارة الاستبيان والتي توفرت اجاباتها للسنة 2015 والتي تختص ببيان دور المراقب تجاه الادارة العليا في محورين الاول ادارة الارباح والثاني تحقيق الرفاهية الاجتماعية .

### 6-1- وسائل جمع البيانات

أولاً : الجانب النظري :  
اعتمد البحث في هذا الجانب على المراجع والأدبيات العربية والأجنبية من كتب ودوريات ودراسات جامعية سابقة، والتصفح في شبكة المعلومات الدولية المتمثلة بالانترنت (Internet) .

### ثانياً : الجانب العملي (استمارة الإستبانة) :

تعد استمارة الاستبانة وسيلة من الوسائل المهمة والفعالة في تجميع البيانات في الجانب العملي، وقد احتوت استمارة الاستبانة على جزأين، الجزء الأول يتضمن معلومات عامة والتي تشمل نوع الوظيفة، والمؤهل العلمي، وعدد سنوات الخبرة أو الخدمة في مجال العمل، والتخصص الأكاديمي، والتي تهدف الى قياس عامل التجانس في مفردات العينة المختارة. اما الجزء الثاني فيختص بالأسئلة المتعلقة بمتغيرات الدراسة والتي تشمل محورين ، يتعلق المحور الأول بأخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق والمحور الثاني يتعلق بدور مراقب الحسابات في الحد من ممارسات ادارة الارباح في ظل اخلاقيات مهنة الرقابة والتدقيق .

## المحور الثاني

### طبيعة المدخل الاخلاقي لمهنتي المحاسبة والتدقيق

تشكل الجوانب الاخلاقية لمهنة المحاسبة والتدقيق موضع اهتمام لدى المنظمات المهنية الدولية والمحلية ولدى المحاسبين انفسهم لما توفره تلك الجوانب من موجهات رئيسية للحد من الآثار السلبية للتصرف الناتج عن تخلي بعض المحاسبين للمبادئ والقيم الاخلاقية لمهنة المحاسبة مما دعا الكثير من المنظمات المهنية المحاسبية الى تحديد مدخل لبناء النظرية المحاسبية منبثقا من متطلبات الوصول الى السلوك الواعي المستند الى سياسات محاسبية ملائمة تضمن دقة وموضوعية المعلومات المحاسبية وتشجيع مراقبي الحسابات على التأكد من توافر تلك السياسات والمبادئ المحاسبية في معلومات القوائم المالية لذا يرى الباحثان ان على مراقب الحسابات الاحاطة بصورة وافية بمتطلبات المدخل الاخلاقي لمهنة المحاسبة والتي تعد الاساس المكمل لأخلاقيات مهنة التدقيق وفي ضوء ما تقدم يمكن تقسيم هذا المحور الى مايلي .

- مفهوم المدخل الاخلاقي للنظرية المحاسبية.
- مفهوم وطبيعة اخلاقيات مهنة التدقيق .
- المسؤولية الاخلاقية لمراقب الحسابات تجاه المجتمع .

## 2-1 طبيعة المدخل الاخلاقي للنظرية المحاسبية .

### 2-1-1 مفهوم المدخل الاخلاقي لنظرية المحاسبة .

تنطوي مفردة الاخلاق على مجموعة من السلوكيات التي تحدد تفضيل المواقف والتصرفات الصحيحة والسليمة والتي تعكس العدالة في التعامل ، نجد في الواقع العملي نوعين من المبادئ الأخلاقية التي تمثل خلفية نظرية لكل سلوك النوع الأول مبادئ الزامية تلزم متخذ القرار للعمل حسب متطلبات قواعد السلوك المهني من غير التمييز بين موجبات الخير والشر إذ ان مفهوم الأخلاق وفق هذا المبدأ هي الالتزام بالقواعد او عدم الالتزام بها دون التمييز بين انعكاسات الخير او الشر المنبثقة منها، اما النوع الاخر هي المبادئ النفعية والمحدد الاساس في هذا المبادئ هو نتائج الموازنة بين الخير والشر الناتج من كل قرار ، ولكن هنالك مشترك عام يتوافق مع المبدأين المذكورين وهو الاعتقاد بأن كل فرد في أي جماعة يتحمل بعض المسؤولية من اجل خير ورفاهية الافراد الاخرين ضمن المجموعة الواحدة فعليه الايثار بمصلحته الخاصة لتحقيق مصالح الاخرين أي مصلحة المجموعة ككل والذي هو اساسا جزء منها ، اذن فأخلاقيات الأعمال تنحصر ضمن اطار سلوك الافراد داخل الوحدة الاقتصادية او في أي نشاط اخر تتمثل بالتعامل مع الاخرين من زملاء او زبائن او ادارة ، (الكسب، رشيد، 2006 : 9-10 ) ، ويمكن التمييز بين نوعين من الاخلاقيات وفقا لما يأتي ( حميد ، 2013 : 22) :

- أ- الأخلاق المعيارية ( Normative Ethics ) : وهي لا تهتم بالتحليل والدراسة فقط بل تهتم أيضا بقيمتها الأخلاقية ودلالاتها وأهميتها النسبية وتصنف هذه الاخلاق الى المعيارية العامة وهي التي تختص بالمبادئ والمحددات العامة لتقييم مواقف وسلوكيات الافراد ، اما المعيارية التطبيقية والتي تهتم بمبادئ ومحددات لمشاكل اخلاقية محددة مثل اخلاقيات المهن المختلفة .
- ب- الأخلاق الدلالية ( meta-ethics ) : هذا النوع من الاخلاق التي تهتم بتحليل اصل السلوك ومبرراته وبواعثه والمواقف والظروف التي تحدد كل تصرف اخلاقي وهذه البواعث اما ان تكون دينية مرتبطة بدين السماء ومعتقدات غيبية فضلا عن الاعراف الحاكمة والسائدة في كل مجتمع .

تعد المحاسبة علم له ابعاد اجتماعية وهذه الابعاد ذات محتوى اخلاقي وهذه الابعاد تحاول توفير اجابة مناسبة لما يجب على المحاسب القيام به اي ان المحاسبة سلوك افراد مبني على قواعد محددة لتحقيق هدف محدد ولكي يستطيع المحاسب عمل ما يتوجب عليه ان يسند سلوكه بشأن اعداد قوائم مالية معبرة بصدق وموضوعية الى قواعد ومبادئ مقبولة قيو لا عاما وان هذه المعايير مسندة الى مفهوم الانصاف والعدالة والتي تعد اصلا مرتكزات اخلاقية ، (الفتلاوي، 2011 : 153).

يعد المدخل الاخلاقي المدخل الاعرق في بناء النظريات في العلوم الاجتماعية جميعها نظراً لارتباط الاخلاق بالمعرفة منذ القدم، فقد كان سقراط يدمج بين الاخلاق والمعرفة مفترضاً ان ثمة مبادئ اخلاقية تحكم سلوك إنساني وإن البحث عن هذه المبادئ الاخلاقية هو البحث عن الفضيلة التي تمثل المعرفة الثابتة التي لا تتغير باختلاف الزمان والمكان، وان المدخل الاخلاقي من اقدم منتجات المنهج الاستنباطي الذي عرف منذ عهد الفلاسفة اليونان، فكتب افلاطون في السياسة معبراً عن المثل العليا التي كان يؤمن بها من خلال العلاقات الاقتصادية والاجتماعية السائدة في اثينا في فترة ما قبل الميلاد (توفيق ، 2012 : 81).

### 2-1-2 مرتكزات المدخل الاخلاقي لنظرية المحاسبة

تتمحور مرتكزات المدخل الاخلاقي لنظرية المحاسبة بمجموعة من المفاهيم وهي :

- أ- الانصاف Fairness: وهو معيار اخلاقي فهو يشتمل على الابتعاد عن استهداف فئة محددة عند اعداد القوائم المالية ، فهو يعني الحيادية عند اعداد القوائم المالية اي ان القوائم المالية مبنية على اساس قواعد وطرق وإجراءات فنية محاسبية منصفة وغير متحيزة وحيادية فهي لاتخدم مصالح خاصة فهذه القوائم كاملة وغير مظلة مستندة الى قواعد مقبولة ، (بلاوي، 2009 : 152) .
- ب- العدالة Justice : ان العدالة تعني ان لا يتم تفضيل اي جهة مسخدمة للمعلومات المحاسبية عن الجهات الاخرى فينبغي على السياسات والطرق المحاسبية توفر المعاملة المتساوية على حد سواء لجميع الاطراف المهتمة باستخدام المعلومات المحاسبية اي ان تطبيق المعالجات المحاسبية لتفسير حدث اقتصادي محدد يتم بالصورة والطريقة ذاتها عند تكرار الحدث ولنفس الظروف ولذات المستخدمين (Scott, 1941: 343).
- ت- الصدق Truth : ان معيار الصدق منبثق من المعياريين السابقين الانصاف والعدالة فالقوائم المالية المشتملة على معلومات صادقة لابد من توافر ميزة العدالة فالعدالة ميزة منتجة للصدق ولكي تكون تلك المعلومات منصفة يفترض اولاً ان تكون صادقة وعادلة ان الصدق يعني اخبار للواقع كما هو او المطابقة للواقع او تجنب تشويه او تحريف بمقدار ضئيل جداً، أي ينبغي ان تكون القوائم المالية مطابقة للواقع الاحداث والظواهر الاقتصادية المختلفة (Porwal, 1993: 25) .

## 2-2 مفهوم وطبيعة اخلاقيات مهنة التدقيق .

يرتبط السلوك الاخلاقي كما مر سابقا بتحديد المواقف والسلوكيات المناسبة والصحيحة وتميزها عن السلوكيات غير عادلة وغير منصفة مع التأكيد على الرأي القائل ان الاخلاق سلوك فردي تتحدد مقبوليته اعتمادا على ما يملك الفرد من موروث فكري ديني ثقافي وعقائدي ، وبالعودة الى سلوكيات مهنة التدقيق وبالأخص موضوع الدراسة المتعلقة بمراقب الحسابات ولخطورة هذه المهنة ولتعدد المستخدمين لمعلومات المدقق طورت العديد من المنظمات المهنية المختصة بمهنة التدقيق مجموعة من المعايير الاخلاقية الخاصة بمهنة التدقيق والتي تسمى بقواعد السلوك المهني ( العبيدي ، 2008 : 75 ) .

ان العمل الذي يؤديه مراقب الحسابات يعد من الوسائل التي ترتقي بالوضع الاقتصادي والمالي للبلد وان محاولة العديد من المنظمات المهنية في تحديد مجموعة من القواعد للسلوك المهني والتي تحدد مسؤوليات المدقق والتي من ابرزها المسؤولية الاخلاقية تجاه المستخدمين لمعلوماته ما هو الا تأكيد على الدور الذي يلعبه مراقب الحسابات وان هذه المبادئ تم قبولها عموما من جميع البلدان لكونها تحقق هدف مهنة التدقيق وسميت ايضا بأداب و اخلاقيات مهنة التدقيق ( عبد الله ، 2004 : 107 ) .

أن قواعد السلوك المهني تنظم واجبات المدقق وممارسي المهنة وتحدد التزامات يتوجب الالتزام بها ، إذ تؤكد على الحياد والمهنية للمدقق بما يمنح الثقة بنتائج عملية التدقيق وعدم ممارسة أعمال تضر بزملاء المهنة والحفاظ على سرية معلومات الجهة التي تخضع لتدقيقه ، وتمنع قواعد السلوك المهني من ممارسة أو دخول منافسة مع مدقق آخر أو ممارسة كسب موظفيه من خلال عرض أجور أعلى من التي يدفعها زميله المدقق ، وتقضي القواعد بعدم جواز ممارسة العمل الرقابي استناداً إلى شروط أو مساهمة بالربح واستخدام أسم المدقق ، ( الألويسي ، 2003 : 153 ) ويمكن بيان ابرز مرتكزات هذه القواعد والاداب وفقا لما يأتي :

أ- الموضوعية والنزاهة ( الاستقلالية ) :- وتشير الاستقلالية الى قدرة المدقق الخارجي على ابداء الراي الفني بالقوائم المالية والمعلومات التي تحويها بحيادية فلا يوجد من يوجهه ويميل شخصيا الى اعتماد ادلة تدقيق محددة ولا يخضع رايه للآخرين ولا يسيء فهم الادلة والحقائق ويكون رايه مستند الى وقائع واحداث موضوعية .

ب- الاعتماد على قدرته و المعايير الفنية :- ويشير هذا المعيار الى ما يتوجب على المدقق الخارجي الاعتماد عليه عند تحمله مسؤولية التدقيق فعلى المدقق اولا معرفة امكاناته بصورة واقعية وبيان قدرته على اداء العمل وفقا للتخصص المطلوب فليس من الاخلاق المهنية استلامه لعمل ثم التصل عنه مستقبلا فهذا يتنافى مع اخلاق مهنة التدقيق ويجب ان بسند عمله الى ادلة ومعايير فنية تتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ومعايير التدقيق ويترك التنبؤات والتقدير غير موضوعية . ( الصبان وعلي ، 2002 : 144-145 ) .

ت- سلوك مراقب الحسابات تجاه المستخدمين :- ترتبط هذه القاعدة بسلوك المدقق تجاه مستخدمي المعلومات الواردة في تقريره فعلى المدقق ان يكسب ثقة المستخدمين من خلال توفير معلومات غير مظلة وتمتاز بالموضوعية وكون هذه المعلومات تقدم في وقت مناسب يلبي رغبتهم وحاجتهم اليها .

ث- سلوك مراقب الحسابات تجاه زملاء المهنة :- ترتبط هذه الاخلاقية بسلوك وادب مراقب الحسابات تجاه زملاء مهنته فهو مسؤول عن مساعدتهم وتوجيههم وخصوصا في فريق التدقيق ولايعتمد الاساليب غير مناسبة للحصول على العمل وايضا عليه الالتزام بمرتكزات مهنة التدقيق واهمها الابتعاد عن الاعمال المخلة والمعيبة والمعاملات غير مشروعة ( بهجت ، 2005 : 10 ) .

## 2-3 المسؤولية الاخلاقية لمراقب الحسابات تجاه المجتمع .

بدخول البشرية إلى الألفية الثالثة التي شهدت متغيرات اقتصادية واجتماعية جديدة وكثيرة يفضل النظر إليها والتعامل معها كضرورة حتمية وأمانة أنسانية وأخلاقية ، ليكون النمو والتقدم الاقتصادي والاجتماعي نحو عالم أكثر عدلاً ومساواة وأوفر رخاء ، لأن الفقر المتزايد والبطالة والضغط السكانية والتدهور البيئي واتساع الفجوة بين الأغنياء والفقراء شعوباً وأفراداً أصبحت أكثر تناقضاً وأشد ما شهدته البشرية في القرنين التاسع عشر والعشرين الماضيين ، فظهرت النظريات لتحويل المجتمعات الى دول الرفاهية الاجتماعية ، إذ بات تحقق الرفاه الاجتماعي في مقدمة التقدم الحضاري الإنساني من خلال ممارسة الوحدة الاقتصادية صيغ إنسانية وإدارة مواردها البشرية وتوظيف طاقاتها لأهداف اجتماعية وأنسانية لتحقيق الرفاهية الاجتماعية لأبناء المجتمع ، فالرفاهية الاجتماعية ( سلع وخدمات يمتلكها كل إنسان من أجل أن يحيا حياة لائقة ) ( داود ، 2002 : 7 ) .

والرفاهية الاجتماعية بمفهوم أوسع هي زيادة قابلة للاستمرار في مستويات المعيشة وتشمل الأستهلاك المادي والتعليم والصحة وحماية البيئة والمساواة في الفرص والمعرفة ، وهي اعتبارات تتعلق بتلبية احتياجات الأجيال الحالية بأفضل صورة ممكنة من دون الإضرار بحقوق الأجيال القادمة وتركز على الوفاء بالاحتياجات الأساسية (الصحة ، التغذية ، التعليم ، الثقافة ، الإسكان ، النقل والمساواة ) ، وعلى المشاركة في التنمية والعدالة في فرص العمل وإعادة توزيع الدخل لتضييق الفوارق بين الطبقات ، وسياسات دعم الدولة والضمان الاجتماعي ( العقابي ، 2000 : 17 ) .

ومما تقدم يتضح أن تحقيق الرفاهية الاجتماعية يُعد هدفاً يتطلب التخطيط الاستراتيجي من أدارات الوحدات الاقتصادية فضلاً عن تحقيق الأهداف الاقتصادية ويشير مفهوم الرفاهية الاجتماعية الى توفير الاحتياجات الأساسية على وفق سلم (ماسلو) للحاجات والتي تسهم في الحد من ظاهرة الفقر ، وتوفير فرص العمل وتكافؤ الفرص التي تقضي على ظاهرة البطالة ، والأهتمام بحماية وتحسين البيئة التي تحد من التلوث ومواجهة الأمراض التي تصيب

الأفراد ، ونتيجة التزام الوحدات الاقتصادية بمسؤوليتها الاجتماعية تجاه المجتمع والبيئة والعاملين لديها والتحقق من ذلك من خلال المؤشرات الاجتماعية التي تقيس مدى التزام الوحدات الاقتصادية ورعايتها حاجات المجتمع والأسهام في الحد من تلوث البيئة وأسهامها في البنى التحتية ، وأدارة مواردها البشرية والحفاظ عليهم من إصابات العمل وتوفير رعاية صحية لهم يسهم ذلك في تحقيق الرفاهية الاجتماعية .

وإن الوحدة الاقتصادية لكونها نظاماً اجتماعياً صغيراً داخل نظام اجتماعي أكبر لهما تأثير متبادل ، وانطلاقاً من حقيقة التطورات الجوهرية التي طرأت على الوحدة الاقتصادية ، وتغير أهدافها من تحقيق الربح والميزة التنافسية والسيطرة على السوق والريادة في الإنتاج والتصميم إلى تحقيق أهداف ذات مفاهيم اجتماعية من خلال الاهتمام بالمجتمع والبيئة على حد سواء أدى إلى زيادة حجم المعلومات الاجتماعية وانتهاج الوحدات الاقتصادية وتطبيقها مفهوم المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية ويتطلب ذلك وجود جهة مستقلة وحيادية تتمتع بخبرات في تدقيق تلك البيانات والمعلومات التي تبوب ضمن القوائم المالية ذات الطابع الاجتماعي التي يعدها المحاسبون ، إذ بدأ الاهتمام بما يعرف بالتدقيق الاجتماعي ، والذي يمثل مفهوماً حديثاً ومجالاً جديداً من مجالات الرقابة ، والذي ساعد على ظهور مثل هذا النوع من التدقيق قصور وسائل الرقابة التقليدية المالية عن قياس الأداء الاجتماعي للوحدة والشعور بضرورة وجود نظام متكامل للرقابة ( التميمي ، 2002 : 56 ) ، إذ تطلب الأمر تطوير النظرة ومن ثم الدور الذي تؤديه وحدات الأعمال في النشاط الاقتصادي من جهة والنشاط الاجتماعي من جهة ثانية على أساس ان لها حقوقاً وعليها التزامات تجاه المجتمع وأنها تتمتع بخبرات المجتمع ضمن مختلف موارده الطبيعية والمادية والبشرية فلا بد من الأسهام في حل مشكلاته ضمن إمكانياتها وقدراتها وتحقيق رفاهية المجتمع عن طريق تحسين الظروف البيئية والاجتماعية والحد من الآثار السلبية التي يسببها نشاطها للبيئة المحيطة من خلال تقليص التلوث وتحقيق التنمية الاقتصادية كما إن عليها رعاية شؤون ملاكاتها وتحقيق الرفاهية الاجتماعية لهم مما يخلق لديهم الثقة والانتماء ونكران الذات ( السافي ونور ، 2007 : 197 ) .

إن مهنة التدقيق مطالبة بتوسيع خدماتها ومسؤولياتها لتشمل خدمة المجتمع بشكل عام ومما يساعد في عدم ظهور فجوة التوقعات التي عانت منها مهنة التدقيق وما أفرزته من اتهامات للمهنة بقصور خدماتها لزيانها عن توقعاتهم منها ( العقدة وسعادة ، 2007 : 2 ) .

فالتدقيق الاجتماعي : هو الفحص المنتظم للسياسات والأسهامات الاجتماعية والبيئية للوحدة الاقتصادية بهدف التأكد من مدى وفائها وتحقيقها معاييرها الخاصة للأداء ، وقياس مدى تقدمها وتحقيقها أهدافها المرسومة والمساعدة على إيجاد مقاييس لنجاحها ورفع مستوى أهدافها الإستراتيجية ( www.Account Ability . org ) .

إذ إن التدقيق الاجتماعي يساعد الوحدة ويشجعها وباستمرار على الإشراف على أداها الاجتماعي وتحسينه باستمرار فهو عملية فحص فني محايد للبيانات والمعلومات والقوائم المتعلقة بالأنشطة الاجتماعية للوحدة بهدف التأكد من صحة ودقة تلك البيانات والمعلومات وان تقرير الأداء الاجتماعي يعطي صورة صادقة وواضحة عن النشاط الاجتماعي للوحدة ( www.Accounting.net ) .

ويعد التدقيق الاجتماعي عملية مستمرة ودائمة لمعاينة الأحداث داخل الوحدة للكشف عن نقاط القوة والضعف باستخدام منهجية وتشخيص عام لها لتقديم التوصيات لمعالجة نقاط الضعف وتعزيز نقاط القوة إذ يحدد مدى إمكانية الوحدة في التحكم في المشكلات الاجتماعية من خلال عملية الفحص الاحترافي لإبداء آراء بشأن مشاركة العنصر البشري والتشخيص الاستراتيجي للأداء الاجتماعي (علام ، 1991 : 46 ) .

إذ يتم فحص وتقييم الأداء الاجتماعي للوحدة والذي يمكن تمييزه عن النشاط الاقتصادي لها لغرض التحقق من مدى سلامة وتعبير القوائم والتقارير الاجتماعية وتنفيذ الوحدة للمسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقها ومدى أسهامها في الرفاهية العامة للمجتمع والتحقق من ملاءمة وكفاية إفصاح القوائم والتقارير الاجتماعية في التعبير عن مدى تنفيذ الوحدة تلك المسؤولية ، والتحقق من صحة ودقة المعلومات المحاسبية بقصد إبداء الرأي فيما تتضمنه القوائم الاجتماعية ( السامرائي ، 2005 : 49 ) . ولا يختلف اثنان في ان تعظيم الربحية لم يعد الهدف الأوحد لوجود أية وحدة اقتصادية واستمراريتها بل شاركته في ذلك أهداف أخرى مهمة منها : تحقيق الرفاهية للمجتمع ( Welfare Maximization ) الذي تعمل فيه تلك الوحدة أي انه أصبح من مهمات الوحدة الوطنية والواجبة تجاه المجتمع الذي تعمل فيه ( عبد الله ، 2004 : 40 )

ويعد التدقيق الاجتماعي هدفاً يستحق الرقابة عليه ولا يكفي التركيز على التدقيق المالي وإنما الوحدة الاقتصادية مطالبة بالتدقيق والتحقق من مستوى الرفاهية لزيانها والعاملين لديها والمجتمع التي تتواجد فيه ( عباس ، 2001 : 202 ) .

ومما تقدم يمكن القول إن التدقيق الاجتماعي عملية منتظمة أكثر شمولية من التدقيق التقليدي المالي كونه يهتم بتلك الأنشطة الاجتماعية والمسؤوليات التي تقع على الوحدة تجاه المجتمع والبيئة والأفراد العاملين فيها لتحقيق الرفاهية الاجتماعية ، فضلاً عن تدقيق البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية ذات الطابع الاجتماعي .

## المحور الثالث

### دور مراقب الحسابات في ترشيح قرارات الإدارة العليا

أن التدقيق الخارجي وظيفته يؤديها شخص (طبيعي أو معنوي) مستقل (يطلق عليه اسم مراقب الحسابات)، يقوم بتدقيق البيانات وإبداء الرأي المهني عن عدالة تلك البيانات للأطراف المستفيدة فيما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت بشكل موضوعي وصادق وعادل أم لا ولأجل ما تقدم عليه أن يخطط وينفذ عملية التدقيق بطريقة تتضمن شكوكا مهنية ، مدركا أن الظروف قد توجد مبررات تدعو إلى الاعتقاد أن ما قدم له من بيانات تحوي معلومات خاطئة جوهرية وهو لأجل ذلك عليه الالتزام بقواعد السلوك المهني للمحاسبين القانونيين ووفقا للمعايير الدولية للتدقيق ، وتأسيسا على ما تقدم يمكن تقسيم هذا المحور الى مايتي :

#### 3-1 طبيعة مهنة مراقب الحسابات .

تشتمل مهنة تدقيق ومراقبة الحسابات في جوهرها خدمة يقدمها المراقب لفئات المجتمع المستخدمة لهذه الخدمة ، فمهمة مراقب الحسابات في ضوء المؤهلات العلمية والمهنية هي عملية ابداء الرأي الفني المحايد بخصوص دقة وصحة المعلومات المثبتة في القوائم والتقارير المالية بكل حرفية وحيادية ومهنية وكون هذه المعلومات موضوعية وقابلة للتحقق سواء كانت هذه المعلومات تركز على احداث مالية ماضية او مستقبلية متوقعة ( توماس وهنكي ، 1996 : 26-27 )

ويعرف مراقب الحسابات على انه الشخص المؤهل علميا والمحايد والمجاز لأتمام عملية تدقيق البيانات المالية ويقدم رأيه في تقريره الى الجهات التي كلفته بأتمام هذه المهمة وتتوافر فيه صفات تأهيلية علمية وتدريبية وسمات أخلاقية محددة تسمح لهم لأداء الخدمات المتعارف عليها في مهنة المحاسبة والتدقيق . وان مراقبي الحسابات يمارسون خدماتهم بوساطة مكاتبهم ويتمتعون باستقلالية مهنية ووظيفية كاملة " (مراد: 2005:35) . ويمكن بيان ابرز صفات مراقب الحسابات وفق الآتي :

- أ- استقلالية تامة تمكنهم من ابداء رأيهم المهني عن عدالة تلك البيانات.
- ب- أهلية مهنية ملائمة.
- ت- القدرة على القيام بالفحص والدراسة الكاملة التي تمكنهم من ابداء الرأي (Lavesores,2007 :145)

كما وحددت بعض الأنظمة أهم الصفات والشروط التي يجب ان تتوفر في مراقب الحسابات والتي ينبغي عليه أن يتمتع بها اضافة الى مؤهلاته العلمية وخبراته العملية الواسعة وكما يأتي :

- أ- المعرفة الكاملة بالقوانين والتشريعات والنظم والقواعد المطبقة على الوحدات الاقتصادية فضلاً عن التعليمات التي توجهها السلطات النقدية لهذه الوحدات، الى جانب متابعة تطورات الوضع الاقتصادي المحلي خاصة تلك التي قد تؤثر على الأوضاع المالية .
- ب- الإلمام الشامل بالنظم المحاسبية والمالية ومتابعة تطور هذه النظم على النطاق الدولي لتحسين أعمال الرقابة وأرشاد الوحدات الى أحدث ما توصل إليه علم المحاسبة و التدقيق. فضلاً عن ذلك فإنه ينبغي عليه أن يختار مساعديه وموظفيه الذين يعملون على مسؤوليته من ذوي الكفاءات، و أن يعمل على تدريبهم على أحدث الأساليب ورفع مستوى ادانهم.
- ت- أن يتمتع بسلامة التفكير ويعتمد التجرد الواقعية في البحث والاستقلالية التامة بالرأي، غير مبال بالضغط من أي جهة أتت حتى لو كلفه ذلك الاستقالة أو احتمال عدم تجديد عقده ، (المالك ، 2009 : 3).

#### 3-2 دور مراقب الحسابات في توجيه الإدارة العليا .

الإدارة تستخدم مجموعة من القواعد والأسس والطرائق والاجراءات التي يستعين بها المحاسب لتطبيق المبادئ المحاسبية وبيان كيفية معالجة البنود والعمليات والاحداث في مجال محدد ، وهذه القواعد والاسس تسمى ادوات التطبيق العملي في انتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية .

وان الدور الاساس لمراقب الحسابات هو ابداء الرأي في موضوعية وعدالة القوائم المالية المستندة الى السياسات المحاسبية التي تقرها الإدارة العليا والتي توصي بها القواعد المحلية والمعايير الدولية لمهنتي المحاسبة والتدقيق

ان الإدارة العليا هي المسؤولة عن تحديد السياسات المحاسبية وفق التفويض الذي تملكه في ضوء محددات وقيود الحيطة والحذر والاهمية النسبية وتغليب الجوهر على الشكل عند المفاضلة بين هذه السياسات وان الإدارة العليا تملك هذا التفويض استنادا الى مجموعة من الحجج اهمها نظرية الوكالة اذ ان الوحدة الاقتصادية وفق هذه النظرية مجموعة من علاقات الوكالة بين المالكين والإدارة وعلاقة الإدارة بالعاملين وعلاقة المساهمين وباقي المستخدمين بمراقب الحسابات .

ولتحديد الدور الذي يمارسه مراقب الحسابات تجاه الإدارة العليا يمكن تقسيم الموضوع الى :

**3-2-1 دور مراقب الحسابات في الحد من توجهات الإدارة العليا في ممارسات ادارة الارباح**  
 يمكن تعريف الارباح كل ما تحصل عليه الوحدة الاقتصادية من نشاطها الجاري وغير الجاري بعد طرح كافة النفقات منه. وعرفت لجنة المصطلحات التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي في عام 1955، على انه عبارة عن ذلك المقدار الذي حصل عليه بعد أن نخضم من الإيرادات تكلفة البضاعة المباعة وأي مصروفات وخسائر أخرى ، (الشيرازي، 1990: 249).

ويرى Ronen and Yaari أن هنالك ثلاث تعريف بديلة لإدارة الأرباح ، هي إدارة الأرباح البيضاء والتي تعرف بأنها الاستفادة من المرونة في اختيار المعالجة المحاسبية للإشارة إلى المعلومات الخاصة بالمدير بشأن تدفقات النقدية المستقبلية ، وإدارة الأرباح الرمادية ، والتي تعرف بأنها اختيار المعالجات المحاسبية والتي هي أما بدافع الانتهازية أو لإغراض الكفاءة الإدارية ، أما الأخيرة تسمى إدارة الأرباح السوداء والتي تعرف بأنها ممارسة واستخدام الحيل tricks لتحريف أو تقليل شفافية التقارير المالية ( الساعدي ، 2013 : 27 )  
 وتعرف إدارة الأرباح بأنها " محاولة الإدارة للتأثير على الدخل المبلغ عنه في الأجل القصير " وعرفت أيضا على أنها " اختيار السياسات المحاسبية من قبل الإدارة للتأثير في الأرباح ، وذلك لتحقيق بعض الأهداف المحددة للإبلاغ عنها" ( Ronen and Yaari , 2008 : 34 ).

وعرفها kieso على انها بممارسات تمهيد الدخل عندما عرفها على أنها "التوقيت المخطط للإيرادات والمصاريف والمكاسب والخسائر لتمهيد الارتفاع والانخفاض في الدخل" (Kieso et al , 2012 : 161).

حتى وان كانت إدارة الأرباح لا تنتهك المعايير المحاسبية بشكل واضح ، فهي ممارسة مشكوك فيها من الناحية الأخلاقية . ويعد وجود السلوك الأخلاقي بالمجتمع أمراً هاماً حتى يعمل بنحو هام ومنظم ، ويمكن النظر إلى الأخلاقيات على أنها المادة التي تعمل على تماسك المجتمع الاقتصادي بعبء بعض ، وتتبع أهمية وجود الأخلاقيات في المجتمع من صياغة القوانين التي تتم في إطار القيم الأخلاقية ، وتوجد العديد من القيم الأخلاقية التي لا يمكن أدرجها في القانون بسبب طبيعة هذه القيم ، والتي تتعلق بالأحكام الشخصية فالشركة التي تدير أرباحها ترسل رسالة للعاملين فيها بأن إخفاء وتضليل الحقيقة هي ممارسة مقبولة ، ويخلق المدراء الذين يتحملون خطر هذه الممارسة مناخاً أخلاقياً يسمح بوجود أنشطة أخرى مشكوك فيها . فالمدير الذي يطلب من موظفي المبيعات تعجيل المبيعات في أحد الأيام ، يخسر القيم الأخلاقية التي تمكنه من انتقاد خطط المبيعات المشكوك فيها في يوم آخر ، وايضاً يمكن أن تصبح إدارة الأرباح منحدرًا زلقاً جداً ، فأساليب التحايل المحاسبي البسيطة نسبياً تصبح معقدة أكثر فأكثر إلى أن تؤدي إلى نشوء مخالفات جوهرية في القوائم المالية (الساعدي ، 2013 : 28-27) .

ان المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً لا تضع قيوداً صارمة على خيارات الإدارة عند تحديد السياسات والإجراءات المحاسبية ، وبالتالي سوف تكون تلك الخيارات أكثر تعقيداً ، في حين إن الخيارات البسيطة لتلك الإجراءات والسياسات سوف تكون أفضل فائدة للمستثمرين ، وبذلك فإن خيارات المدراء لتلك السياسات والإجراءات المحاسبية في الغالب هو لاعتبارات إستراتيجية ، الهدف منها مقابلة الأرباح المتوقعة إضافة الى أنه عند تحديد خيارات المحاسبة غير منحرفة ، يكون من الصعب التمييز بين إدارة الأرباح الانتهازية والممارسة المشروعة لحرية التصرف المحاسبي دون تحديد الحوافز الإدارية لإدارة الأرباح ( Habbash·2010 : 57 ) .

ويرى الباحثين ان مسؤولية مراقب الحسابات فيما يتعلق بإدارة الارباح ( من خلال ادراك مراقب الحسابات لأهمية تقييم مخاطر غش الإدارة وأهميتها في نجاح او فشل عملية التدقيق وكذلك من خلال بذل العناية المهنية المطلوبة والشك المهني الفاعل واللازم في عملية التدقيق واكتشاف التحريف والتلاعب مستندا في ذلك الى اخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق وان ان هذه المسؤولية تعد صمام الامان بالنسبة لمستخدمي المعلومات وباختلاف حاجاتهم لها فهي تعزز من موثوقية المعلومات وفي نفس الوقت تعد هذه المسؤولية الموجه الرشيد للإدارة العليا نحو التمسك بأخلاقيات ادارة الاعمال وحماية مصالح المجتمع الاقتصادية والاجتماعية .

### 3-2-2 دور مراقب الحسابات في توجيه الإدارة العليا لتحقيق الرفاهية الاجتماعية

هناك عقدٌ ضمّن بين المهنة والمجتمع والتي يتوجب على المهني ان يسلك سلوكا من شأنه زيادة مقدرة المهنة على خدمة المجتمع والحفاظ على ثقته في جودة الخدمات التي تقدمها المهنة فعليه أن يراعي القوانين والتشريعات وتطبيق المعايير المهنية والالتزام بقواعد السلوك المهني ( الألو سي ، 2003 : 151 ) ، فيتوجب على المدققين الالتزام بقواعد ومبادئ سلوكية تحكم تصرفاتهم المهنية لاهمية دورهم تجاه المجتمع إذ باتت مهنة التدقيق مرتبطة بمصلحة المجتمع بشكل عام (ريكان ، 1997 : 20) .

ويشير(العزاوي ، 2009 : 20 ) إلى أن التطورات التي شهدتها البيئة الاقتصادية والقانونية والاجتماعية أدت إلى تحول النظرة للوحدات الاقتصادية من وحدات ذات كيان اقتصادي بحت إلى وحدات ذات كيان اقتصادي واجتماعي لها مسؤوليات اجتماعية ، فضلاً عن مسؤوليتها الاقتصادية مما ساعد على نشوء مفهوم المسؤولية الاجتماعية، وقد تطور مفهوم المسؤولية الاجتماعية بثلاثة اتجاهات رئيسة متعاقبة وكالاتي :

#### أ- الاتجاه الأول :

الاتجاه التقليدي: بموجب هذا الاتجاه تتحدد مسؤولية الوحدة بتوجيه الموارد المتاحة بشكل يحقق أقصى الأرباح مع مراعاة القيم والأعراف السائدة في المجتمع.



#### ب-الاتجاه الثاني :

تتحمل إدارة الوحدة بموجب هذا الاتجاه نوعين من المسؤولية:

- 1- مسؤولية اجتماعية أي الإسهام بتحقيق الرفاهية الاجتماعية .
- 2- مسؤولية تحقيق الأرباح لأصحاب الوحدة .

#### ت-الاتجاه الثالث :

ينظر إلى وحدات الأعمال بموجب هذا الاتجاه على أنها نظام اجتماعي فرعي داخل نظام اجتماعي أكبر وان على إدارة الوحدة المحافظة على التوازن مع النظام الأكبر بهدف الاستمرار والنمو وبموجب هذا الاتجاه يعد الربح ليس هدفاً في حد ذاته كما إن المسؤولية الاجتماعية ليست مجرد قيد على النشاط الاقتصادي، وانما يلزم التوفيق بينهما أي بين اهتمامات أصحاب المصالح و المشاركة الإيجابية في تحقيق الرفاهية الاجتماعية.

ان التدقيق والرقابة المجتمعية تشير الى تحقيق الرقابة الفاعلة والكفاءة على ما أنجز من أهداف قياساً بالغايات المنشودة ودرجة التوافق بين الموارد المستخدمة وعقلنة وترشيد الأنفاق العام وتجنب مظاهر الهدر والضياح أو التمييز ومحاربة الفساد بكل أشكاله واستبعاد تأثيراتها في الدولة والمجتمع ، وقد عرفته منظمة الأنتوساي بأنه رقابة الاقتصاد والكفاءة والفاعلية التي تستخدم بها الوحدة الخاضعة لتدقيق مواردها للنهوض بمسؤوليتها . إذ انه يمثل تقويم أنشطة وحدة ما للتحقق ما إذا كانت مواردها قد تمت إدارتها وفق مراعاة جوانب التوفير والكفاءة والفاعلية ومن إن متطلبات المساعلة قد تمت الاستجابة إليها بصورة معقولة (63 : Giroux and Jones ,2011) .

## المحور الرابع

### الجانب التطبيقي للبحث

قياس دور مراقب الحسابات في ترشيد قرارات الادارة العليا في ظل متطلبات المدخل الاخلاقي لمهنتي المحاسبية والتدقيق .

يهدف هذا المحور إلى التعرف على دور مراقب الحسابات في ترشيد قرارات الادارة العليا وفق متطلبات المدخل الاخلاقي . وهذا يتطلب التعرف على الأساليب المستخدمة في جمع البيانات والمعلومات وخطوات إعداد الاستبانة والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليلها لاستخراج النتائج عن الأسئلة المطروحة في استمارة الاستبانة، وهذا ما يتم طرحه من خلال الفقرات الآتية :

#### 4-1- وصف عينة البحث :-

تم اختيار العينة المتمثلة بممارسي مهنة التدقيق في البيئة المحلية والمتمثلة بـ ( والمدققين، ومراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية، ومحاسبين قانونيين وأساتذة الجامعات)، ويهدف وصف أفراد عينة الدراسة إلى توضيح أهم خصائص أفراد العينة من خلال ما تضمنته استمارة الاستبانة منها مجموعة من المعلومات العامة التي تتعلق بأفراد العينة، ومنها معلومات تتعلق بنوع الوظيفة والمؤهل العلمي لأفراد العينة فضلاً عن عدد سنوات الخبرة في مجال العمل التدقيقي، والتخصص الأكاديمي ، إذ تم توزيع الاستمارة على الفئات المذكورة وكانت نسبة المدققين ومراقبي الحسابات هي الأعلى وكان التحصيل الدراسي لشهادة المحاسبة القانونية في المحاسبة هي الأعلى .

#### 4-2- وصف متغيرات البحث :-

لمعرفة تأثير اخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق التي يستند إليها مراقب الحسابات في ترشيد قرارات الادارة العليا صممت الاستبانة وفق محورين ، فتضمن المحور الاول (اخلاقيات مهنة التدقيق والمحاسبية) محدد بـ (7) اسئلة اما بالنسبة للمحور الثاني ( قرارات الادارة العليا بخصوص السياسات المحاسبية المعتمدة) محدد بـ (7) اسئلة ، وبلغ عدد افراد العينة المدروسة (30) مفردة وتم تصفح كامل مفرداتها واستخدم برنامج (spss .v21) لتحليل البيانات ومعالجتها ، وتم استخدام معامل الاتساق الداخلي (ALPHA GRANBACH ) والذي يقيس مدى الثبات والترابط الداخلي لفقرات الاستبانة والذي بلغت قيمته (0.8227) لكامل فقرات الاستبانة وهي اعلى من (60%) النسبة المقبولة احصائياً ، لذا يمكن الاستنتاج ان اداة القياس ( الاستبانة) تتضح بالثبات والاتساق وقادرة على تحقيق اهداف البحث.

#### 4-3- التحليل الوصفي لمتغيرات البحث

لتحليل فقرات الاستبانة في المحورين الاول والثاني تم استخدام مقياس ( LIKERT ) فهو من المقاييس الشائعة الاستخدام في تحديد وقياس الاتجاهات العلمية ، إذ تم قياس نسبة تأثير الفقرات السبعة من المحور الاول باعتبارها متغيرات مستقلة مع كل فقرة من المحور الثاني باعتبارها متغير تابع وكما يأتي :

- بعد قياس نسبة التأثير للمتغيرات ( X1,X2,X3,X4,X5,X6,X7 ) على المتغير التابع (Y1) والمتمثل بالتساؤل ( ان رأي مراقب الحسابات في القوائم المالية التي اعترفت الادارة بموجبها بالايراد قبل تحققه هو رأي سلبي لهذه

البيانات) وجد تأثير واضح وذلك من خلال احصاءة اختبار ( $F = 19.336$ ) لمستوى معنوية (0.000) وبما ان القيمة الاحتمالية اقل من مستوى المعنوية ( $\alpha = 0.05$ ) وحتى انه اقل من مستوى المعنوية ( $\alpha = 0.01$ ) عليه فان النموذج معنوي وان المتغيرات التوضيحية (7) بأجمعها مهمة ومؤثرة بالنموذج، والذي يعزز ذلك قيمة ( $R^2$ ) المرتفعة اذ بلغت قيمتها (0.855%) من اجمالي التغيرات الحاصلة في المتغير التابع ( $Y_1$ ) وهذا ما يشير الى قدرة المتغير المستقل في التأثير بالمتغير التابع ويوضح ان اخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق والتي تنطوي على الموضوعية والتمثيل الصادق لهذه المعلومات عن الانشطة الاقتصادية ذات تأثير على قرارات الادارة العليا فيما لو ارادت الاعتراف بالايراد قبل تحققة ويلزم المراقب بأبداء رايه بأن هذه القوائم سلبية وغير صادقة مما يرتب على الادارة العليا الى تغير هذا القرار والاعتراف بالايراد وفقا للمبادئ المحاسبية، ولمعرفة ايا من هذه التغيرات كان لها الاثر الاكبر في معنوية النموذج تجري اختبار ( $t$ ) الخاص بمعنوية كل معلمة من معالم النموذج فقد اظهرت المعلمة الاولى قيمه ( $t = 6.271$ ) اذ بلغ مستوى المعنوية لها (0.000) وهو اقل من ( $\alpha = 0.01$ ) والذي يدل على معنوية عالية للمتغير ( $X_1$ ) ( ان مراقب الحسابات محكوم بالمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق الدولية واخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق ) اي انه مهم ومؤثر بالنسبة للنموذج اما بالنسبة للمتغيرات التوضيحية المتبقية فقد ادرجت وفق مستوى اهمية تأثيرها بالتدرج وكالاتي ( $X_3, X_4, X_5, X_6, X_7, X_2, X_1, X_7$ ) اذ بلغت قيمة ( $t$ ) على التوالي ( 6.271, 7.632, 8.496, 8.887, 9.164, 9.969, 11.082 ). اذ بلغ مستوى المعنوية لها (0.000) وهو اقل من ( $\alpha = 0.01$ ) والذي يدل على معنوية عالية للمتغيرات التوضيحية اي انها وكما موضح في جدول تحليل التباين :

جدول (1)  
يبين جدول ANOVA

ANOVA<sup>a,b</sup>

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Regression	89.749	7	12.821	19.336	.000 <sup>c</sup>
Residual	15.251	23	.663		
Total	105.000 <sup>d</sup>	30			

a. Dependent Variable: y1

b. Linear Regression through the Origin

c. This total sum of squares is not corrected for the constant because the constant is zero for regression through the origin.

• اما بالنسبة لقياس تأثير المتغيرات ( $X_1, X_2, X_3, X_4, X_5, X_6, X_7$ ) على المتغير التابع ( $Y_2$ ) والذي يمثل التساؤل (على مراقب الحسابات التأكد من عدم قيام الادارة العليا بعقد صفقات غير حقيقية في نهاية السنة والغانها في بداية السنة الجديدة بما يتنافى مع موضوعية القوائم المالية) فكان نموذج القياس نموذج معنوي وذلك ، اذ بلغت احصاءة اختبار ( $F=12.930$ ) لمستوى معنوية (0.000) وبما ان القيمة الاحتمالية اقل من مستوى المعنوية ( $\alpha = 0.05$ ) وحتى انه اقل من مستوى المعنوية ( $\alpha = 0.01$ ) عليه فان النموذج معنوي وان المتغيرات التوضيحية (7) جميعها مهمة ومؤثرة بالنموذج وان المتغير المستقل ذا ارتباط معنوي وتأثير في المتغير التابع، والذي يعزز ذلك قيمة ( $R^2$ ) المرتفعة اذ بلغت قيمتها (0.797%) من اجمالي التغيرات الحاصلة في المتغير التابع ( $Y_2$ ) وهذا يدل ان لمراقب الحسابات دور في تعزيز موضوعية القوائم المالية من خلال التأكد من عدم قيام الادارة بصفقات وهمية بما يتنافى مع مفهوم الانصاف في القوائم المالية وهو من ابرز مرتكزات المدخل الاخلاقي ولمعرفة ايا من هذه التغيرات كان لها الاثر الاكبر في معنوية النموذج تجري اختبار ( $t$ ) الخاص بمعنوية كل معلمة من معالم النموذج فقد اظهرت المعلمة الاولى قيمه ( $t = 0.7411$ ) اذ بلغ مستوى المعنوية لها (0.000) وهو اقل من ( $\alpha = 0.01$ ) والذي يدل على معنوية عالية للمتغير ( $X_1$ ) اي انه مهم ومؤثر بالنسبة للنموذج اما بالنسبة للمتغيرات التوضيحية المتبقية مستوى اهمية تأثيرها بالتدرج وكالاتي ( $X_5, X_6, X_1, X_2, X_3, X_7$ ) فقد بلغت قيمتها على (8.906, 8.731, 8.314, 7.411, 7.038, 6.708) اي ان ( $X_5$ ) هو المتغير المستقل الاكثر تأثيرا وان هذا المتغير مرتبط بالتساؤل بمفهوم الانصاف في القوائم المالية والذي يتطلب الموثوقية والصدق في عرض الاحداث المالية وانعكاسه على نتيجة نشاط الوحدة الاقتصادية كما موضح في جدول تحليل التباين ادناه :

جدول (2)  
يبين جدول ANOVA

ANOVA<sup>a,b</sup>

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Regression	88.508	7	12.644	12.930	.000 <sup>c</sup>
Residual	22.492	23	.978		
Total	111.000 <sup>d</sup>	30			

a. Dependent Variable: y2

b. Linear Regression through the Origin

c. This total sum of squares is not corrected for the constant because the constant is zero for regression through the origin.

- اما بالنسبة لقياس تأثير المتغيرات (  $X_1, X_2, X_3, X_4, X_5, X_6, X_7$  ) على المتغير التابع (  $Y_3$  ) والذي يتمثل بالتساؤل ( على مراقب الحسابات اهمال قرار الادارة العليا المتعلق بزيادة مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها عند ارتفاع الارباح وعكسها عن انخفاض الارباح ) اذ كان التأثير معنوي حيث بلغت احصاءة اختبار (  $F=36.187$  ) لمستوى معنوية (0.000) وبما ان القيمة الاحتمالية اقل من مستوى المعنوية (  $\alpha = 0.05$  ) وحتى انه اقل من مستوى المعنوية (  $\alpha = 0.01$  ) عليا فان النموذج معنوي وان المتغيرات التوضيحية (7) جميعها مهمة ومؤثرة بالنموذج والذي يعزز ذلك قيمة (  $R^2$  ) المرتفعة اذ بلغت قيمتها (0.908%) من اجمالي التغيرات الحاصلة في المتغير التابع (  $Y_3$  ) وهو يشير الى ان المتغير المستقل له تأثير معنوي في المتغير التابع اما المتبقي والذي نسبة (0.092%) من التغيرات الحاصلة للمتغير التابع (  $Y_3$  ) وهذا يدل على الدور الذي يؤديه مراقب الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية من خلال ترشيد قرارات الادارة العليا فيما يتعلق بتحديد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها من التغيرات الحاصلة للمتغير التابع (  $Y_3$  ) ولمعرفة ايا من هذه التغيرات كان لها الاثر الاكبر في معنوية النموذج تجري اختبار (  $t$  ) الخاص بمعنوية كل معلمة من معالم النموذج فقد أظهرت المعلمة الاولى قيمة (  $t=9.994$  ) اذ بلغ مستوى المعنوية لها (0.000) وهو اقل من (  $\alpha = 0.01$  ) والذي يدل على معنوية عالية للمتغير (  $X_1$  ) اي انه مهم ومؤثر بالنسبة للنموذج اما بالنسبة للمتغيرات التوضيحية المتبقية مستوى اهمية تأثيرها بالتدرج وكالاتي (  $X_6, X_5, X_1, X_3, X_2, X_4, X_7$  ) فقد بلغت قيمتها على التوالي (16.223, 11.832, 9.994, 9.557, 9.384, 7.948, 7.266) ونلاحظ ان درجة تأثير (  $x_6$  ) والتمثل بالتساؤل (ينبغي ان تتسم القوائم المالية بالملائمة والموثوقية والخلو من التحيز ) ان هذا المتغير يؤثر بصورة واضحة في عملية تحديد السياسات المحاسبية المنصفة والعادلة لجميع المستخدمين ، وكما موضح في جدول ادناه :

جدول (3)  
يبين ANOVA

ANOVA<sup>a,b</sup>

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Regression	253.306	7	32.392	36.187	.000 <sup>c</sup>
Residual	25.694	23	1.117		
Total	279.000 <sup>d</sup>	30			.000 <sup>c</sup>

a. Dependent Variable: y3

b. Linear Regression through the Origin

c. This total sum of squares is not corrected for the constant because the constant is zero for regression through the origin.

- اما بالنسبة لقياس تأثير المتغيرات (  $X_1, X_2, X_3, X_4, X_5, X_6, X_7$  ) على المتغير التابع (  $Y_4$  ) والتمثل بالتساؤل ( يجب ان يتمتع مراقب الحسابات بالمقدرة العلمية والعملية ليستطيع تحديد حالات التلاعب في حسابات المدينون والمخزون والموجودات الثابتة بما يتوافق مع مصلحة الادارة العليا ) اذ كان التأثير معنوي حيث بلغت احصاءة اختبار (  $F=12.233$  ) لمستوى معنوية (0.000) وبما ان القيمة الاحتمالية اقل من مستوى المعنوية (  $\alpha = 0.05$  ) وحتى انه اقل من مستوى المعنوية (  $\alpha = 0.01$  ) عليا فان النموذج معنوي وان المتغيرات التوضيحية (7) جميعها مهمة ومؤثرة بالنموذج ، والذي يعزز ذلك قيمة (  $R^2$  ) المرتفعة اذ بلغت قيمتها (0.788%) من اجمالي التغيرات الحاصلة في المتغير التابع (  $Y_4$  ) اما المتبقي والذي نسبة (0.212%) من التغيرات الحاصلة للمتغير التابع (  $Y_4$  ) وهو يشير الى قدرة المتغير المستقل في تفسير المواصفات الشخصية الواجب توفرها في مراقب الحسابات والتي تمكنه من تحديد التلاعب في الحسابات وان هذا المتغير يظهر الدور الذي يؤديه المراقب المتصف بالعلمية والاختصاص والخبرة في توجيه قرارات الادارة العليا من خلال تحديد السياسات المحاسبية الصادقة والعادلة والتي ترضي جميع المستخدمين، ولمعرفة ايا من هذه التغيرات كان لها الاثر

الأكبر في معنوية النموذج تجري اختبار (t) الخاص بمعنوية كل معلمة من معالم النموذج فقد أظهرت المعلمة الأولى قيمة (  $t = 7.552$  ) إذ بلغ مستوى المعنوية لها (0.000) وهو أقل من (  $\alpha = 0.01$  ) والذي يدل على معنوية عالية للمتغير (  $X_1$  ) أي أنه مهم ومؤثر بالنسبة للنموذج أما بالنسبة للمتغيرات التوضيحية المتبقية مستوى أهمية تأثيرها ودرجة الارتباط والتأثير في المتغير التابع أي التدرج في معنوية الارتباط وكالاتي (  $X_3, X_6, X_1, X_2, X_5, X_4, X_7$  ) فقد بلغت قيمتها على التوالي (8.614 , 8.082 , 7.552 , 7.409 , 6.826 , 6.341 , 5.135 ) ونلاحظ أن قيمة (  $X_3$  ) والمتمثل بالتساؤل الاتي ( اتصاف المراقب و المحاسب بالموضوعية في قياس وعرض النتائج ) ونلاحظ أن موضوعية ومصداقية المراقب والمحاسب ترتبط بصفاته الشخصية والتحصيل العلمي والخبرة وبالتالي جميعها تنسجم مع رأي المراقب المحدد لحالات التلاعب في الحسابات وبالتالي توجيه الإدارة العليا والحد من رغباتها في تحقيق مصالحها على حساب المستخدمين الآخرين وكما موضح في جدول تحليل التباين ادناه:

جدول ( 4 )  
ANOVA

ANOVA<sup>a,b</sup>

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Regression	88.286	7	12.612	12.233	.000 <sup>c</sup>
Residual	23.714	23	1.031		
Total	112.000 <sup>d</sup>	30			

a. Dependent Variable: y4

b. Linear Regression through the Origin

c. This total sum of squares is not corrected for the constant because the constant is zero for regression through the origin.

• أما بالنسبة لقياس تأثير المتغيرات (  $X_1, X_2, X_3, X_4, X_5, X_6, X_7$  ) على المتغير التابع (  $Y_5$  ) والتي يعبر عنها بالتساؤل ( ان استخدام قيد الأهمية النسبية بما يتوافق مع اهداف الإدارة العليا يلزم مراقب الحسابات بالتأكد من عدالة القوائم المالية وكونها تخدم جميع المستخدمين بعدالة ) إذ تم ملاحظة التأثير من خلال احصاء اختبار F اختبار (  $F = 11.888$  ) لمستوى معنوية ( 0.000 ) وبما ان القيمة الاحتمالية أقل من مستوى المعنوية (  $\alpha = 0.05$  ) وحتى انه أقل من مستوى المعنوية (  $\alpha = 0.01$  ) علياً فإن النموذج معنوي وان المتغيرات التوضيحية (7) جميعها مهمة ومؤثرة بالنموذج ، والذي يعزز ذلك قيمة (  $R^2$  ) المرتفعة إذ بلغت قيمتها ( 0.783 % ) من اجمالي التغيرات الحاصلة في المتغير التابع (  $Y_5$  ) أما المتبقي والذي نسبة ( 0.165 % ) من التغيرات الحاصلة للمتغير التابع (  $Y_5$  ) وهذا ينسجم مع دور اخلاقيات مهنة التدقيق في ترشيد قرار الإدارة العليا بالاعتراف بالاحداث المالية وفق قيد الأهمية النسبية وبما يخدم مستخدمي القوائم المالية على حد سواء ودون استهداف فئة محددة ولمعرفة ايا من هذه التغيرات كان لها الأثر الأكبر في معنوية النموذج تجري اختبار (t) الخاص بمعنوية كل معلمة من معالم النموذج فقد أظهرت المعلمة الأولى قيمة (  $t = 7.472$  ) إذ بلغ مستوى المعنوية لها (0.000) وهو أقل من (  $\alpha = 0.01$  ) والذي يدل على معنوية عالية للمتغير (  $X_1$  ) أي أنه مهم ومؤثر بالنسبة للنموذج أما بالنسبة للمتغيرات التوضيحية المتبقية مستوى أهمية تأثيرها بالتدرج وكالاتي (  $X_3, X_6, X_1, X_2, X_5, X_4, X_7$  ) بلغت قيمتها على التوالي (9.423 , 8.174 , 7.506 , 7.472 , 7.347 , 6.990 , 6.428 ) فنجد أن قيمة (  $X_3$  ) هي الأكثر تأثيراً والتي تعبر عن التساؤل ( اتصاف المراقب والمحاسب بالموضوعية هي احد العوامل الاخلاقية والتي تعكس موضوعية مراقب الحسابات ) أي ان صفة الموضوعية هي التي تحدد الاعتراف بالاحداث وفق الأهمية النسبية وهنا يظهر دور مراقب الحسابات الموضوعي في ترشيد قرارات الإدارة العليا وجعلها أكثر موضوعية ومصداقية ، وكما موضح في جدول ادناه :

جدول (5)  
ANOVA

ANOVA<sup>a,b</sup>

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Regression	100.282	7	14.326	11.888	.000 <sup>c</sup>
Residual	27.718	23	1.205		
Total	128.000 <sup>d</sup>	30			

a. Dependent Variable: y5

b. Linear Regression through the Origin

c. This total sum of squares is not corrected for the constant because the constant is zero for regression through the origin.

• اما بالنسبة لقياس تأثير المتغيرات (  $X_1, X_2, X_3, X_4, X_5, X_6, X_7$  ) على المتغير التابع (  $Y_6$  ) والذي يتمثل بالتساؤل ( ان تعديل الارياح الى المستويات المطلوبة يتنافى مع اخلاقية الصدق وخاصة التمثيل الصادق ) فوجد هناك تأثير وهذا واضح من خلال احصاءة اختبار (  $F=16.681$  ) لمستوى معنوية (  $0.000$  ) وبما ان القيمة الاحتمالية اقل من مستوى المعنوية (  $\alpha = 0.05$  ) وحتى انه اقل من مستوى المعنوية (  $\alpha = 0.01$  ) عليا فان النموذج معنوي وان المتغيرات التوضيحية (7) تشير الى ان هنالك تأثير وارتباط بين المتغيرات المستقل والتابع وجميعها مهمة ومؤثرة بالنموذج ، والذي يعزز ذلك قيمة (  $R^2$  ) المرتفعة اذ بلغت قيمتها (  $0.835\%$  ) اذ يعني هذا قدرة المتغير المستقل على تفسير اجمالي التغيرات الحاصلة في المتغير التابع (  $Y_6$  ) ويمكن تعزيز هذا الارتباط من خلال تحديد اكثر المتغيرات المستقلة تأثيرا ولمعرفة ايا من هذه المتغيرات كان لها الاثر الاكبر في معنوية النموذج تجري اختبار (  $t$  ) الخاص بمعنوية كل معلمة من معالم النموذج فقد أظهرت المعلمة الاولى قيمة (  $t=9.220$  ) اذ بلغ مستوى المعنوية لها (  $0.000$  ) وهو اقل من (  $\alpha = 0.01$  ) والذي يدل على معنوية عالية للمتغير (  $X_1$  ) اي انه مهم ومؤثر بالنسبة للنموذج اما بالنسبة للمتغيرات التوضيحية المتبقية مستوى اهمية تأثيرها بالترتيب وكالاتي (  $X_5, X_6, X_3, X_1, X_4, X_2, X_7$  ) فقد بلغت قيمتها على التوالي كما مبين (  $9.613, 9.432, 9.419, 9.220, 8.585, 7.335, 6.547$  ) ويشير هذا الاختبار ان (  $x_5$  ) والمتمثل بالتساؤل الخاص بمفهوم الانصاف ونجد ان هذه العلاقة بين المتغيرين منطقية اذ ان مفهوم الانصاف يتطلب الصدق في العرض للحدث الاقتصادية ونتيجة نشاط الوحدة الاقتصادية ومركزها المالي لذا نجد ان المراقب الذي يوجه الادارة العليا نحو تحقيق نسبة معقولة من الانصاف في عرض القوائم المالية وخصوصا تقديرات الارياح هو يحقق العدالة والعرض الصادق في القوائم والتقارير المالية ، وكما موضح في جدول تحليل التباين الاتي :

### (6) ANOVA

ANOVA<sup>a,b</sup>

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Regression	71.012	7	10.145	16.681	.000 <sup>c</sup>
Residual	13.988	23	.608		
Total	85.000 <sup>a</sup>	30			

a. Dependent Variable: y6.

b. Linear Regression through the Origin.

c. This total sum of squares is not corrected for the constant because the constant is zero for regression through the origin.

• اما بالنسبة لقياس تأثير المتغيرات (  $X_1, X_2, X_3, X_4, X_5, X_6, X_7$  ) على المتغير التابع (  $Y_7$  ) والذي يتمثله التساؤل ( قيام مراقب الحسابات بالحد من تقديرات الادارة العليا لاندثار العمر الانتاجي لموجوداتها ، اذ بلغت احصاءة اختبار (  $F=26.333$  ) لمستوى معنوية (  $0.000$  ) وبما ان القيمة الاحتمالية اقل من مستوى المعنوية (  $\alpha = 0.05$  ) وحتى انه اقل من مستوى المعنوية (  $\alpha = 0.01$  ) .

عليه فان النموذج معنوي وان المتغيرات المستقلة (7) جميعها مهمة ومؤثرة بالنموذج ، والذي يعزز ذلك قيمة (  $R^2$  ) المرتفعة اذ بلغت قيمتها (  $0.889\%$  ) الذي يفسر قدرة المتغير المستقل على تفسير اجمالي التغيرات الحاصلة في المتغير التابع (  $Y_7$  ) وهذا يشير الى اخلاقيات المهنة المتمثلة بالصدق والعدالة اي ينبغي ان تكون المعلومات المحاسبية صادقة وحقيقية وموضوعية يمكن التحقق منها فعلى الادارة تحديد عمر انتاجي معقول محدد وفق مقاييس فنية ومالية تعطي حقيقة التضحيات الاقتصادية السنوية والتي يعبر عنها بالاندثار ولمعرفة ايا من هذه التغيرات كان لها الاثر الاكبر في معنوية النموذج تجري اختبار (  $t$  ) الخاص بمعنوية كل معلمة من معالم النموذج فقد أظهرت المعلمة الاولى قيمة (  $t=6.810$  ) اذ بلغ مستوى المعنوية لها (  $0.000$  ) وهو اقل من (  $\alpha = 0.01$  ) والذي يدل على معنوية عالية للمتغير (  $X_1$  ) اي انه مهم ومؤثر بالنسبة للنموذج اما بالنسبة للمتغيرات التوضيحية المتبقية مستوى اهمية تأثيرها بالترتيب وكالاتي (  $X_6, X_5, X_3, X_4, X_2, X_7, X_1$  ) فقد بلغت قيمتها على التوالي (  $12.70, 10.801, 10.766, 9.252, 9.012, 7.761, 6.810$  ) فنجد ان (  $x_6$  ) والذي يتمثله التساؤل ( انصاف القوائم المالية بالموثوقية والخلو من التحيز ) فنجد ان الارتباط المعنوي جليا وواضحا اذ ان الخلو من التحيز يلزم الادارة العليا الى اعتماد معايير المحاسبة الخاصة بتحديد العمر الانتاجي وطريقة احتساب الاندثار بما يتوافق مع مصادقية القوائم والتقارير المالية وكما موضح في جدول تحليل التباين ادناه :

جدول (7)  
ANOVA

ANOVA<sup>a,b</sup>

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Regression	56.900	7	8.129	26.333	.000 <sup>c</sup>
Residual	7.100	23	.309		
Total	64.000 <sup>d</sup>	30			

a. Dependent Variable: y7

b. Linear Regression through the Origin

c. This total sum of squares is not corrected for the constant because the constant is zero for regression through the origin.

ان التحليل الاحصائي لاستمارة الاستبيان والمقاييس الاحصائية المذكورة والتي اشارت الى وجود علاقة ارتباط واضحة بين الدور الذي يؤديه مراقب الحسابات والمستند الى المعايير المحاسبية وأخلاقيات مهنة التدقيق والمحاسبة و تحديد خيارات الادارة العليا بخصوص اختيار السياسات المحاسبية ويتصاعد هذا الدور في قيام المراقب بترشيد خيارات الادارة مستندا الى خبرته العلمية والعملية لغرض الإبلاغ عن أنشطة الوحدة الاقتصادية بما يتوافق مع مفاهيم العدالة والصدق والإنصاف وبالتالي تم اثبات فرضية البحث .

## المحور الخامس الاستنتاجات والنوصيات

### 1-5 الاستنتاجات

- تمثل الاخلاق بشكل عام سلوك فردي تحددت مقبوليتها اعتماداً على مايملك الفرد من موروث فكري وديني وثقافي واجتماعي وعقائدي ، وأن الجوانب الاخلاقية لمهنتي المحاسبة والتدقيق موجّهات رئيسية للحد من الآثار السلبية للتصرف الناتج عن تخلي بعض المحاسبين والمدققين للمبادئ والقيم الاخلاقية ، واتضح أن مرتكزات المدخل الاخلاقي لهذه المهن هي الانصاف والعدالة والصدق والموضوعية والنزاهة أي الاستقلالية بأبداء الراي الفني المحايد بالقوائم المالية فضلاً عما يتمتع به مراقب الحسابات من امكانيات علمية ومهنية تمكنه من القيام باعماله بصورة صحيحة ممايكسب ثقة المستخدمين للمعلومات التي أبدى رأيه فيها وكذلك الابتعاد عن الاعمال المعيبة والمخلة التي تتنافى مع سلوكيات مهنة التدقيق.
- ان المرونة في اعتماد وتطبيق السياسات المحاسبية من قبل الادارة العليا يشجعها على اعتماد سياسات تتوافق مع مصالح الادارة وبما يتوافق مع تحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية وأبرزها الربح .
- إن هناك عقداً ضمناً بين مهنتي المحاسبة والتدقيق والمجتمع والتي يتوجب على المهني ان يسلك سلوكاً من شأنه زيادة مقدرة المهنة على خدمة المجتمع والحفاظ على ثقته في جودة الخدمات التي تقدمها المهنة فعليه أن يراعي القوانين والتشريعات وتطبيق المعايير المهنية والالتزام بقواعد السلوك المهني ، فيتوجب على المدققين الالتزام بقواعد ومبادئ سلوكية تحكم تصرفاتهم المهنية لاهمية دورهم تجاه المجتمع إذ باتت مهنة التدقيق ذات ارتباط بمصلحة المجتمع بشكل عام.
- تعد الوحدة الاقتصادية نظام اجتماعي صغير داخل نظام اجتماعي أكبر هو المجتمع فيكون لهما تأثير متبادل لذلك أصبح من أهداف هذه الوحدات إضافة الى تحقيق الربح والريادة في الانتاج تحقيق أهداف ذات مفاهيم اجتماعية من خلال الاهتمام بالمجتمع والبيئة مما أدى الى أنتهاج الوحدات الاقتصادية وتطبيقها مفهوم المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية وهذا يؤيد الراي القائل أن هذه الوحدات قد تحولت النظرة اليها من ذات كيان اقتصادي بحت الى وحدات ذات كيان اقتصادي واجتماعي لها مسؤوليات اجتماعية فضلاً عن مسؤولياتها الاقتصادية .
- تعرف ادارة الارباح على أنها محاولة الادارة للتأثير على الدخل المتحقق في الاجل القصير أي أنها ممارسات لتمهيد الدخل أي أنها التوقيت المخطط للايرادات والمصاريف وأن هذه الممارسات تعد مشكوك فيها من الناحية الاخلاقية على الرغم من انها لا تنتهك المعايير المحاسبية بشكل واضح
- من خلال مرتكزات البحث النظرية والعملية نجد ان مراقب الحسابات يمثل حلقة الوسط المحايدة بين توجهات الادارة ومصالح المستخدمين فهو يؤثر في كلال الطرفين وان رايه في القوائم والتقارير المالية يوجه ويرشد سلوك الطرفين .
- أتضح من خلال التحليل الاحصائي هناك ارتباط قوي بين الدور الذي يؤديه مراقب الحسابات وفق المدخل الاخلاقي وبين خيارات الادارة العليا في أختيار السياسات المحاسبية من خلال أبداء الراي الفني المحايد والمستقل الذي من شأنه يؤدي الى ترشيد هذه الخيارات بما يتوافق مع الإبلاغ عن أنشطة الوحدة الاقتصادية وفق مفاهيم العدالة والانصاف والصدق والموضوعية.

## 2-5 التوصيات

- 1- قيام الهيئات الراعية لعمل مراقبي الحسابات بتوضيح دور عمل مراقب الحسابات وحدوده ومسؤوليته بأبداء رايه لجميع مستخدمي القوائم المالية بشكل محايد وعادل.
- 2- قيام نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين بفتح دورات تطويرية للمحاسبين والمراقبين وتعزيز ادراكهم للمركزات الاخلاقية لمهنتي المحاسبة التدقيق بما يتوافق مع الدور والمسؤولية التي يؤديها المحاسب والمراقب .
- 3- نظرا لما اظهرته النتائج النظرية والعملية للبحث في خصوص الدور الذي يؤديه مراقب الحسابات توجب عليه المعرفة الكاملة بالمعايير والمبادئ المحاسبية واخلاقيات مهنتي المحاسبة والتدقيق بما يخدم عملية صياغة رايه الفني المحايد حول صدق وملائمة المعلومات المثبتة في القوائم والتقارير المالية واهمية هذا الرأي في ترشيد قرارات الادارة العليا خصوصا فيما يتعلق بتخفيض ممارسات ادارة الارباح والسعي نحو تحقيق الرفاهية الاقتصادية والتي تعد جزء مهما من الرفاهية المجتمعية .
- 4- على مراقب الحسابات الاهتمام بالبيانات والمعلومات التي تبوب ضمن القوائم المالية ذات طابع الاجتماعي أي تطبيق مفهوم المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية أي اعتبار الوحدة الاقتصادية انها كيان اقتصادي واجتماعي لها مسؤوليات اجتماعية فضلاً عن مسؤوليتها الاقتصادية لغرض تحقيق الرفاهية الاجتماعية عن طريق تحسين الظروف البيئية والاجتماعية والحد من الآثار السلبية التي قد يسببها نشاطها للبيئة المحيطة من خلال تقليل التلوث وتحقيق التنمية الاقتصادية.

## المصادر

### أولاً : الكتب

1. الألوسي : حازم هاشم ، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق الجزء الأول ، المراجعة نظرياً، دار الكتب الوطنية ، ليبيا- بنغازي الطبعة الأولى 2003
2. بلقاي، احمد رياح، (2009) " نظرية محاسبية " ،ترجمة : رياض العبد الله ، طلال الججاوي، الجزء الأول والثاني، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان.
3. توماس ، وليم وامرسون هنكي ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، تعريب ومراجعة ، احمد حامد حجازي وكمال الدين سعدي ، دار المريخ للنشر الرياض ، السعودية ، 1996.
4. الصبان ، محمد سمير وعلي ، عبد الوهاب نصر، المراجعة الخارجية ، الدار الجامعية الاسكندرية مصر 2002.
5. الشيرازي، عباس مهدي، نظرية محاسبية، ذات السلاسل، الكويت، 1990.
6. عباس ، علي ، الرقابة الادارية على المال والأعمال طبعة 1 جامعة الزرقاء ، الأهلية للنشر عمان - الأردن 2001.
7. عبد الله ، خالد أمين علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية ، دار وائل للنشر عمان 2004 .
8. العقابي ، طالب أبراهيم ، هيكل مؤشرات التنمية البشرية في العراق ، بيت الحكمة بغداد 2000.

### ثانياً : الرسائل والاطاريح الجامعية

- 9-توفيق، عدالت محمد، (2012) "الحد من اثار ادارة الارباح في اطار المدخل الاخلاقي لنظرية المحاسبة بالتطبيق على عينة من الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، مقدمة الى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
- 10- التميمي ، هاشم حسن حسين ، الرقابة الاجتماعية ودورها في تقويم أداء الوحدات الاقتصادية ، دكتوراه كلية الإدارة والاقتصاد / المستنصرية 2002.
- 11- داود ، سهير حسين حسن ، الحسابات الاجتماعية لقياس مدى مساهمة الوحدة الاقتصادية في تحقيق الرفاه الاجتماعي ، أطروحة جامعة بغداد ، كلية الإدارة والاقتصاد ، بغداد ، 2002 .
- 12- السامرائي ، حفصة محمد فخري ، الأبحاث عن المسؤولية الاجتماعية في ظل القاعدة المحاسبية (10) دراسة مقدمة الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية لنيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة القانونية 2005.
- 13- حميد، حسام هاني، (2013) " الابلاغ المالي عن المخاطر في ظل المدخل الاخلاقي وانعكاساته على الممارسات المحاسبية في البيئة العراقية " رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد . العراق .
- 14- الفتلاوي، ليلي ناجي مجيد، (2011) "أثر تطبيق حوكمة الشركات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح - بالتطبيق على عينة من الشركات المساهمة المدرجة في سنوقي عمان والعراق للاوراق المالية" ، اطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
- 15- العبيدي، صبيحة برزان، (2008) "دور التحكم المؤسسي في تخفيض ممارسات المحاسبة ابداعية و تحقيق التوافق في مصالح اطراف الوكالة"، اطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
- 16- العقدة ، صالح وسعادة ، يوسف ، مدى أدراك المدققين الأردنيين لمفهوم التدقيق الاجتماعي دراسة مقدمة الى مجلس كلية التجارة والاقتصاد - الأردن 2007.
- 17- ريكان ، غازي راضي مسؤولية مراقب الحسابات وعلاقتها بمصادقية القوائم المالية بحث مقدم الى المعهد العربي للمحاسبين القانونيين لنيل شهادة المحاسبة القانونية 1997.
- 18- الساعدي ، حكيم حمود ، 2013 " استخدام قانون بنفورد في كشف ادارة الارباح " رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد .
- 19- الغزاوي ، تحرير مطشر التدقيق البيني بحث تطبيقي مقدم الى المعهد العربي للمحاسبين القانونيين لنيل شهادة المحاسبة القانونية 2009.
- 20- المالك ، عبد الرضا ناصر محسن ، أبعاد استراتيجية المسؤولية الاجتماعية الشاملة ودورها في تحقيق الأداء الاستراتيجي لتحقيق الميزة التنافسية ، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية الإدارة والاقتصاد / بغداد لنيل شهادة الماجستير في الإدارة 2009.

- 21- مراد ، سكاك ، التدقيق الاجتماعي كمنهج علمي تطبيقي واستراتيجي في تحسين أداء الموارد البشرية - دراسة مقدمة الى جامعة فرحات عباس سطيف – الجزائر 2005 .
- 22- العبودي ، خوله حسين حمدان ، دور التدقيق الخارجي في عملية تحويل المنشأة الاقتصادية من القطاع العام إلى القطاع الخاص ( الخصخصة ) ، أطروحة دكتوراه ، جامعة بغداد ، 2005 .

### ثالثاً : الدوريات والبحوث العلمية

- 24- الساقبي ، سعدون مهدي و نور ، عبد الناصر ، دراسة بعنوان محاسبة المسؤولية لمنظمات الأعمال مقدمة الى جامعة الأسراء 2007.
- 25- العاني ، حارس كريم ، دور المعلومات المحاسبية في قياس وتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات الصناعية / دراسة تطبيقية في جامعة البحرين – البحرين 2004 .
- 26- علام ، محمد نبيل ، حدود المسؤولية الاجتماعية أطار فكري لمراجعة الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال في الدول النامية ، مجلة البحوث الاقتصادية – مصر عدد 72 ، 1991 .
- 27- الكسب، علي ابراهيم حسين ورشيد، ناظم حسن، (2006) "أخلاقيات الأعمال وأثرها في تفعيل محاسبة المسؤولية" المؤتمر العلمي الدولي السنوي السادس، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة الزيتونة، عمان.

### رابعاً : المصادر الأجنبية

- 28- Scott, William R., (2009) "Financial Accounting Theory" 5<sup>th</sup> edition, Pearson Prentice Hall, Printed and bound in the United States of America.
- 29- Porwal, L. S., (1993) "Accounting Theory", 2<sup>nd</sup> edition, Tata McGraw-Hill Publishing Company Limited, NEW DELHI.
- 30- Lavesores , Benjamin A . 2007 ,Social Audit Manual . Mc Graw hill international . new York.
- 31- Ronen, Joshua and Yaari, Varda, (2008), "Earnings Management merging Insights In Theory, Practice, and Research" , Springer Inc, USA.
- 32- Habbash , Murya , (2010), "The effectiveness of corporate governance and external auditor on constraining The management earnings practice in The UK " , A Thesis submitted to Durham University in fulfillment of The requirements for The degree of Doctor of Philosophy Durham University Business School .
- 33- Giroux, Gary and Jones, I Rowan, (2011), "Measuring audit quality of local governments in England Wales" , Research in Accounting Regulation.
- 34- Kieso, Donald E., Weygant, Jerry J., Warfield, Terry D., (2012), "Intermediate Accounting" 11<sup>th</sup> edition, John Wiley & Sons, Inc., USA

### خامساً : شبكة المعلومات الالكترونية

- 35- www . Account Ability . org .
- 36- www . Accounting . net .