

## أثر القواعد الأخلاقية للمدقق في الحد من ممارسات المحاسبة الخلاقية دراسة ميدانية للشركات في العراق

### Impact of the auditor's ethical rules to reduce creative accounting practices Field study of companies in Iraq

د. محمد فخري محمد<sup>1</sup>\*

<sup>1</sup> جامعة تكريت - العراق ، [mohammadalubady@yahoo.com](mailto:mohammadalubady@yahoo.com)

النشر: 2019/10/ 31

القبول: 2019/05/ 25

الاستلام: 2019/05/ 17

#### ملخص:

هدفت الدراسة الى التعرف على أثر التزام المدققين في مجال القواعد الاخلاقية للحد من ممارسات المحاسبة الخلاقية، واستند البحث على فرضية رئيسية مفادها؛ لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين التزام المدقق بالقواعد الأخلاقية في مجال الاعمال واستخدام أساليب المحاسبة الخلاقية، ولتحقيق اهداف البحث تم استخدام المنهجين الوصفي المسحي والوصفي التحليلي من خلال قائمة استبيان اعدت لهذا الغرض وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها التزام المدققين في قطاع الأعمال العراقي بدرجة مرتفعة بالقواعد الأخلاقية للمدقق، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام (4.17) ، وانه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام المدقق بالقواعد الأخلاقية واستخدام طرق المحاسبة الخلاقية، فقد بلغت قيمة الاختبار (ت) (13.81) ، واوصت الدراسة الى العمل على إيجاد تشريعات تحمي المدقق ليكون قادرا على مواجهة الضغوط التي تمارسها الإدارة لممارسة المحاسبة الخلاقية.

الكلمات المفتاحية: المدقق، القواعد الأخلاقية، المحاسبة الخلاقية.

رموز JEL: M12، M14.

#### Abstract:

The study aimed to identify the impact of auditors' commitment to ethical standards to reduce creative accounting practices, and based research on a key premise that is There are no statistically significant differences between the auditor's commitment to business ethics and the use of creative accounting techniques To achieve the research objectives, the descriptive, analytical and descriptive approaches were used through a questionnaire list prepared for this purpose, and the study reached a series of results, the most important of which is the commitment of auditors in the Iraqi business sector to a high degree of the ethical standards of the auditor The general mean (4.17) There was a statistically significant correlation between the auditor's commitment to ethical norms and the use of creative methods of accounting Test value (T) (13.81) The study recommended that legislation should be introduced to protect the auditor so that it could cope with the pressures exercised by the management to exercise creative accounting.

**Keywords:** Auditor, Ethical rules, Creative accounting.

**(JEL) Classification :** M12, M14.

**1. مقدمة:**

تعتبر مهنة المدقق مهمة جدا في مجال اكتشاف ممارسات المحاسبة الخلاقية، فهناك الكثير من القضايا التي تواجه المحاسبين من احتيال وغش وتلاعب بالبيانات، وقد تطورت مهنة التدقيق من اكتشاف الأخطاء فقط إلى إبداء الرأي بحيادية حول القوائم المالية. (هوارى، 2017، 4)، ولقد تزايدت أهمية وجود المدقق بعد تزايد حالات الغش والتلاعب بالبيانات مما أدى إلى انهيار وإفلاس العديد من الأسواق المالية، إن التزام المدققين بأخلاقيات المهنة له أثر كبير في تحسن أداء الشركات والمؤسسات المالية لما يحققه من أرباح وعوائد مالية نتيجة التزام المدقق بأخلاقيات المهنة للحد من المحاسبة الخلاقية التي يقوم بها بعض المحاسبين، حتى تحقق النجاح للشركات والمؤسسات المالية، حيث تعرضت الكثير من الشركات والمؤسسات لخسائر كبيرة وربما وصل حد الإفلاس كما حصل لشركة Parmalat الإيطالية، وشركة Worldcom الأمريكية، مما أفقد أصحاب رؤوس الأموال الثقة في والمحاسبين.

إن التزام المدققين بأخلاقيات المهنة سوف يؤدي لتحسين أداء المحاسبين ويوفر معلومات دقيقة وصحيحة تمكن أصحاب رؤوس الأموال والمستثمرين من اتخاذ القرارات المناسبة التي تمكن من تطوير أعمالهم وتلافي السلبيات وفق البيانات والمعلومات التي يوفرها المحاسب والمدقق.

وقد تناولت هذه الدراسة أثر القواعد الأخلاقية للمدقق في الحد من المحاسبة الخلاقية في مجال الشركات المحاسبية في العراق، وصولا للنتائج المرجوة من الدراسة ووضع المقترحات المناسبة التي تساهم في الحد من الخسائر التي تتعرض لها الشركات وما يتبعه من تأثير العلاقة بين والمحاسبين والمدققين.

**1.1. إشكالية البحثية:**

إن قيام المدقق والمحاسب باستخدام أساليب مختلفة وبدائل متعددة لأعمالهم المحاسبية بحث يتم تقديم تقارير غير صحيحة لأغراض مختلفة، بما تؤدي إليه من اتخاذ أصحاب القرار في المؤسسات المالية والشركات من قرارات خاطئة وغير واقعية وبهذا تتلخص مشكلة الدراسة في الإجابة عن التساؤلات التالية:  
ما أثر القواعد الأخلاقية للمدقق في الحد من ممارسات المحاسبة الخلاقية؟

ما هي القواعد الأخلاقية التي يجب أن يلتزم بها المدقق للحد من المحاسبة الخلاقية؟

**2.1. أهمية الدراسة:** إن الممارسات التي تمارسها بعض الإدارات والمحاسبين من تلاعب في الحسابات قد زادت من الاهتمام بدور المدقق للحد من المحاسبة الخلاقية، نظرا لما تعرضت له بعض الشركات الكبيرة من انهيارات مفاجئة وإفلاس كنتيجة للمحاسبة الخلاقية القائمة على التلاعب في البيانات المالية، فظهرت الحاجة للقواعد الأخلاقية للمدقق لتلافي السلبيات.

وقد ظهرت القواعد الأخلاقية للمحاسب والمدقق كنوع من المعالجات التي تحد من المحاسبة الخلاقة، وفي هذه الدراسة سوف نتطرق لأثر القواعد الخلاقة للمدقق في الحد من المحاسبة الخلاقة.

### 3.1. أهداف الدراسة: تهدف الدراسة للوصول إلى الآتي:

- معرفة مفهوم أخلاقيات العمل بصورة عامة وأخلاقيات المدقق بصورة خاصة.
- معرفة أثر التزام المدققين في مجال الاستثمارات للحد من المحاسبة الخلاقة.
- وضع المقترحات والحلول التي تساهم في الحد من المحاسبة الخلاقة بما يحقق الربح للمؤسسات المالية بعيد عن التضليل والتلاعب بالبيانات.

### 4.1. فرضيات الدراسة: تقوم الدراسة على الفرضية الرئيسية التالية:

1. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين التزام المدقق بالقواعد الأخلاقية في مجال المال واستخدام أساليب المحاسبة الخلاقة.
2. وتتفرع منها الفرضيات التالية:
3. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين التزام المدقق بالموضوعية والنزاهة والمحاسبة الخلاقة.
4. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين التقيد بالكفاءة المهنية والعناية اللازمة للمدقق والمحاسبة الخلاقة.
5. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام المدقق بالسرية والحد من المحاسبة الخلاقة.
6. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام المدقق بالسلوك المهني والحد من المحاسبة الخلاقة.
7. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام المدقق بالقاعدة الأخلاقية ذات العلاقة بالتضاربات المحتملة والحد من المحاسبة الخلاقة.
8. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين تقيد المدقق بالقواعد الأخلاقية المتعلقة بتحضير المعلومات والتقرير عنها والحد من المحاسبة الخلاقة.
9. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام المدقق بالقواعد الأخلاقية المتعلقة بالعمل وفق حبرة وكفاءة والحد من المحاسبة الخلاقة.
10. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام المدقق بالقواعد الأخلاقية المتعلقة بالمصالح المالية والمغريات والحد من المحاسبة الخلاقة.

## 2. الإطار النظري:

## 1.2 تعريف الأخلاق:

1.1.2 تعريف الأخلاق لغة: هو الخلق والطبيعة (الفراهيدي، ص151)، والخلقة السجية (الفارابي، 1987، ص 1417).

2.1.2 تعريف الاخلاق اصطلاحاً: يعرف (الاشعري، 2013، 22) الأخلاق بأنها "مجموعة من الصفات السلوكية المشروعة التي يتسم بها الشخص الموظف والتي لها تأثير على السلوك العام والخاص". ويعرف (الغامدي، 2010، 33) أخلاقيات العمل بأنها "مجموعة من الصفات الحسنة التي لا بد من توافرها في صاحب المهنة ليؤدي عملة على الوجه الأمثل". أما (حماد، 2004، ص162) فيعرف الأخلاق بأنها "مبادئ تتعلق بخصائص مثل الأمانة والنزاهة والاعتمادية والمسئولية". ويعرفها (Daft, 2000, p154) بأنها "مجموعة المبادئ السلوكية والقيم التي تحكم سلوك الفرد أو الجماعة في التمييز بين الصواب والخطأ" ويعرف (Nasser, 1993) المحاسبة الخلاقية بانها: "تحويل الأرقام المالية المحاسبية من وضعها الحقيقي إلى الوضع الذي يفضل معدو تلك الأرقام من خلال الاستفادة من القوانين المتاحة أو التغافل عن بعضها أو الاثنين معا".

وتعرف أخلاقيات العمل إجرائياً بأنها مجموعة من الصفات التي تسود العاملين في مهنة من المهن وتؤدي إلى تحسين أداءهم.

وقد يواجه المدققين صعوبات في الالتزام بالقوانين والتعليمات في بعض المواقف التي تكون غامضة أو تحتمل جوانب الصواب في كلا الموقفين أو قد تحتمل الخطاء في كل الخيارات، أو عندما يكون المدقق أما خيارات ضيقة.

وفي ظل المتغيرات التي تسود العالم وضرورة الارتقاء بالعمل المحاسبي وعمل المدققين فينبغي أن تكون هناك قواعد أخلاقية للحد من المحاسبة الخلاقية حتى يتم الحصول على معلومات وتقارير دقيقة يعتمد عليها أصحاب القرار في الشركات والمؤسسات وغيرها في قطاع الأعمال في اتخاذ القرارات بما يعود بالمصلحة عليها وتحقيق أداء اقتصادي أفضل يساهم في تحقيق الرفاهية والعدالة (Graham, 2000, p71).

لقد أصبح الالتزام بالقواعد الأخلاقية للمدققين في الحد من المحاسبة الخلاقية أمراً ضرورياً خصوصاً بعد تعرض الكثير من المؤسسات والشركات للانهايار كنتيجة للفضائح المالية التي ظهرت عليها مثل شركة Parmalat الإيطالية، وشركة WorldCom الأمريكية، وشركة Health South، مما أدى لخسائر كبيرة وزيادة معدلات البطالة مما دفع بالمهتمين في جوانب الاقتصاد إلى تبني القواعد الأخلاقية كضرورة حتمية في مختلف الوظائف الاقتصادية والاجتماعية، حتى لا تفقد الثقة فيها، وقد ركز قانون (Sarbanes- Oxley)

الذي صدر عام 2002م على أهمية الحد من السلوكيات غير الأخلاقية للمنظمات والاقتصادية للحد من حدوث فضائح مالية، كما أصدرت هيئة المحاسبة والتدقيق للمؤسسات المالية المحاسبة والتدقيق للمؤسسات المالية الإسلامية دستورا أخلاقيا، في محاولة للرقى بعمل المدققين للحد من المحاسبة الخلاقة، بحيث تكون مراقبته لعمل المحاسبين قائمة على أسس ومعايير وأخلاقيات تساهم في تحسين عمل المشروعات الاقتصادية بما يحقق لها الربحية والتطور في الأداء.

فالذي يدفع الإدارة إلى استخدام المحاسبة الخلاقة هو التهرب الضريبي، تحسين سمعة المؤسسة أو الشركة، كسب ثقة البنوك للاقتراض، رفع سعر الأسهم في السوق المالية، ولكن هذا النوع من المحاسبة سيؤدي لحجب المعلومات الحقيقية للمؤسسة المالية ومركزها المالي وبالتالي فقدان المعلومات للمصدقية والثقة، وبالتالي فإن القرارات التي سوف يتم اتخاذها وفقا لتلك المعلومات سوف تكون غير واقعية وغير ملائمة. وتتبع المحاسبة الخلاقة وسائل متنوعة يمكن تصنيفها كما يلي:

1- تنوع النظم المحاسبية وما تسهم به من إمكانية الاختيار بما يساعد في تحقيق هدف الإدارة من المحاسبة الخلاقة.

2- التلاعب في الحسابات

3- التحيز الشخصي كتقييم عمر الأصول بهدف الإهلاك

4- تغيير وقت المعاملات الحقيقي بما يزيد من الأرباح رغم أن توقيت بيعها قد يكون بسعر أقل من السعر الذي أظهرته الشركة أو المؤسسة.

إن خطورة المحاسبة الخلاقة تتمثل في التضليل وإظهار مركز مالي مغاير للواقع نتيجة لعدم الالتزام بالقواعد الأخلاقية كما حدث مع شركة Enron التي انهارت عام 2001م ، فقد ضخمت إدارة الشركة من أرباحها عام 2000م ولم يلتزم المحاسبة والرقابة والمدققين بالقواعد الأخلاقية، ورغم عدم وجود عائدات نقدية حقيقية إلا ان الشركة أصدرت اسهم لأحدى الشركات وحصلت منها على سندات فحدث تضخيم للأصول بنحو ملياري دولار، وفي نهاية الأمر فقد اعترفت إدارة الشركة بأنها ضخمت الأرباح بأكثر من نصف مليون دولار، فقد وردت بنود من خارج الميزانية، وقد قامت الإدارة بتغطية الخسائر من مخصصات صندوق معاشات الموظفين (المعتاز، 2008).

## 2.2 القواعد الأخلاقية المهنية:

وفقا لما تضمّنه بيان مجلس أخلاقيات مهنة المحاسبة التابع لمجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين والذي أقرته العراق فإنّ أهمّ الأخلاقيات هي:

- النزاهة والموضوعية ;
- الكفاءة المهنية والعناية اللازمة;
- السرية;
- السلوك المهني ;
- القاعدة الأخلاقية المتعلقة بالتضاربات المحتملة;
- القاعدة الأخلاقية المتعلقة بتحضير المعلومات والتقرير عنها;
- العمل وفق الخبرة الكافية;
- المصالح المالية.

وتعرف المحاسبة الخلاقية إجرائيا بأنها: مجموعة الإجراءات الا أخلاقية التي تقوم بها المحاسب والمدقق والتي يتعمد منها إخفاء المعلومات المالية الحقيقية وإظهار بيانات مالية غير حقيقية وفقا لأهداف معينة.

### 3.2 الدراسات السابقة:

إنّ دراسة أخلاقيات مهنة المدقق والمحاسب موضوع مهم وبالتالي فقد قام العديد من الباحثين بتناول هذا الموضوع من جوانب مختلفة، نستعرضها كالتالي:

- تناولت دراسة (Trusset, 2003) التلاعب الذي يحدث في المنظمات غير الربحية في الولايات المتحدة الأمريكية، وقد توصلت الدراسة إلى ان هذه المنظمات تقوم بتقديم تقارير غير عن حقيقية عن حجم انفاقها لكي تتمكن من الحصول على المزيد من التبرعات، وأن هذه المنظمات تظهر نفقات مالية كبيرة.

- فيما تناولت دراسة (محمد أحمد، 2006) آثار استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في تضليل القوائم المالية من وجهة نظر المعدين والمستثمرين والمراجعين في مصر، وقد توصلت الدراسة لوجود علاقة بين استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وتضليل مستخدمي القوائم المالية، مع تفاوت إدراك أفراد عينة الدراسة للآثار الناجمة عن المحاسبة الإبداعية.

- أما دراسة (Oliveras and Amat, 2003) فقد ركزت على علاقة أخلاق المهنة بممارسات المحاسبة الخلاقية في معالجتها للأصول غير الملموسة في إسبانيا، وقد توصلت الدراسة إلى أن التلاعب في هذه الأصول للحصول على قروض من البنوك، لما تمثله تلك الأصول من أهمية في تقييم الشركات والمؤسسات.

- فيما تناولت دراسة (Amat and Gowthorpe, 2004) المفاهيم المرتبطة بالمحاسبة الخلاقة والأساليب التي يتبعها المحاسب في المحاسبة الخلاقة في إطار الاعتبارات الأخلاقية، والأسباب التي عادة ما تدفع إدارة المنشآت إلى استخدام المحاسبة الخلاقة، والحلول المناسبة للحد من المحاسبة الخلاقة.

- أما دراسة (Mayhew and Muiphy, 2009) فمن خلال المقارنة بين مجموعتين من طلبة المحاسبة تعرضت لبرنامج تعليم أخلاقيات العمل بينما المجموعة الأخرى لم تحضر البرنامج، وقد توصلت الدراسة إلى أن التعليم الأخلاقي يؤثر في السلوك الأخلاقي ولكنه لا يخلق قيم أخلاقية.

- أما دراسة (اليلية، 2010) التي ركزت على أثر الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحسين أداء الإدارات المحاسبية في العراق، وتوصلت إلى أهمية الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة لما لها من علاقة بأداء الإدارات المحاسبية.

- أما دراسة (Salome, Ifeanyi, Ezemoyih, and Echezonachi, 2012) تطرقت لأثر المحاسبة الخلاقة في أداء المحاسبين والمدققين في مجال الإبلاغ عن القوائم المالية في نيجيريا، وقد توصلت إلى ان المحاسبين والمدققين يمارسون المحاسبة الخلاقة ليتمكنوا من جذب المستثمرين والموارد المالية، وقد تسبب تلك الممارسات عواقب وخيمة، وأن معرفة المدققين والمحاسبين على تفادي الكثير من المشكلات الأخلاقية التي تواجههم.

## 4.2 الفرق بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة:

فيما ركزت الدراسات السابقة على ممارسات المحاسبة الخلاقة وعلاقتها بالالتزام الأخلاقي والأسباب التي تدفع الإدارة للمحاسبة الخلاقة، فإن الدراسة الحالية تناولت أثر الالتزام بالقواعد الأخلاقية للمدقق في الحد من المحاسبة الخلاقة عن طريق مسح ميداني في العراق.

## 3. منهجية الدراسة :

**1.3 مجتمع الدراسة:** يتألف مجتمع الدراسة من المدققين والمحاسبين الذين يعملون في الشركات والمؤسسات في عموم محافظات العراق.

**2.3 عينة الدراسة:** تم اختيار عينة عشوائية من المحاسبين والمدققين والمهنيين العاملين في الشركات في قطاعات مختلفة من الأعمال، وتم إعداد قائمة الاستبانة وتوزيع عدد (145) على المدققين ومدراء المالية ورؤساء أقسام المحاسبة، وتم استرجاع (139) استبانة بما نسبته (96%).

**3.3 منهج الدراسة:** نظرا لأن الدراسة تحتاج إلى البيانات والمعلومات من الشركات والمؤسسات في قطاع الأعمال في العراق فقد استخدمت الدراسة المنهج الوصفي المسحي وذلك من خلال القيام بمسح مكتبي لتكوين

الإطار النظري والدراسات السابقة المرتبطة بموضوع الدراسة الحالية، كما تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي للإجابة على أسئلة الدراسة وفرضياتها وتحليل نتائج أداة الدراسة.

**4.3 أدوات الدراسة:** لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على أسئلتها واختبار فرضياتها فقد تم اعداد استبانة وذلك من خلال الرجوع إلى الأدبيات النظرية ذات العلاقة بموضوع الدراسة، وقد تكونت أداة الاستبانة من محورين أساسيين هما: المحور الأول: اشتمل على بيانات ديمغرافية عن أفراد عينة الدراسة، (الوظيفة، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، سنوات الخبرة)، للتأكد من الحصول على معلومات دقيقة، أما المحور الثاني فقد تم تقسيمه إلى قسمين القسم الأول يقيس مدى استخدام المدقق للقواعد الأخلاقية للحد من المحاسبة الخلاقة، أما القسم الثاني فيقيس أثر التزام المدقق للقواعد الأخلاقية، ولكي يسهل عملية القياس فقد تم وضع الاستبانة وفق مقياس ليكرت الخماسي.

**5.3 صدق وثبات أداة الدراسة:** وللتأكد من صدق وثبات الدراسة فقد تم عرض أداة الدراسة على مجموعة من الأساتذة المتخصصين لتحكيمها، وبعد أن أبدى عليها الاساتذة بعض الملاحظات والتعديلات حول صياغتها ومدى قدرتها على قياس ما أعدت له، فقد تم استيعاب تلك الملاحظات، وللتأكد من ثبات الاستبانة ومدى ترابط فقراتها تم استخدام معامل الثبات (ألفا كرونباخ)، حيث كان معامل ثبات الأداة بشكل عام قد بلغ (0.87) وهو معامل ثبات جيد جداً، وبهذا تكون الأداة جاهزة للتطبيق على مجتمع عينة الدراسة.

**6.3 أساليب الدراسة:** وبعد تطبيق أداة الدراسة تم جمع بيانات الاستبانة وتحليلها باستخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) وذلك باستخدام الأساليب الإحصائية التالية:

- اساليب الإحصاء الوصفي المتمثل في: (النسب المئوية والمتوسط الحسابي والتكرار والانحراف المعياري) لكي يتم وصف عينة الدراسة ومعرفة مدى استجابة أفراد العينة لمتغيرات الدراسة.
- مقياس ألفا كرونباخ لاختبار ثبات أداة القياس (الاستبانة).
- اختبار (ت) لاختبار فرضيات الدراسة.

#### 4. مناقشة وتحليل نتائج الدراسة

##### 1.4 خصائص عينة الدراسة:

لقد اشتمل البحث على عدد (139) فرداً هم يمثلون عينة البحث، وقد شملت العينة مجموعة من الوظائف ذات العلاقة بموضوع الدراسة؛ حيث كان توزيع الاستبانة بحسب ما هو موضح في الجدول (1) فقد شملت الدراسة نسبة (22%) من عينة الدراسة ممن يعمل في وظيفة مدير مالي، أما من شملهم البحث ممن هم في وظيفة مدقق داخلي فقد بلغت النسبة (49%) فيما بلغت نسبة من يعمل في وظيفة محاسب (29%). وقد حرص



الباحث على أن تكون عينة الدراسة من أصحاب المؤهلات العلمية الجيدة، للحصول على إجابات مناسبة على أسئلة الدراسة، فجميع أفراد العينة حاصلين على شهادة جامعية (بكالوريوس وما فوق)، وجميعهم يمارسون عملهم في شركات أو مؤسسات في قسم المحاسبة والتدقيق الداخلي، وأن ما نسبته (83%) من أفراد العينة يحملون مؤهل محاسبة، أما من يحملون مؤهل علوم مالية ومصرفية فقد كان بنسبة (10%)، أما بقية أفراد العينة فهم يحملون مؤهل إدارة أعمال، واقتصاد.

جدول رقم (1) خصائص أفراد عينة الدراسة

المتغير	بدائل الإجابة	العدد	النسبة المئوية
المسمى الوظيفي	مدير مالي أو رئيس قسم محاسبة	31	22%
	محاسب	40	29%
	مدقق	68	49%
	المجموع	139	100%
المؤهل العلمي	بكالوريوس	94	68%
	دراسات عليا	24	17%
	أخرى	21	15%
	المجموع	139	100%
	محاسبة	116	83%
	علوم مالية ومصرفية	14	10%
	إدارة أعمال	5	4%
	اقتصاد	4	3%
	أخرى	0	0%
	المجموع	139	100%
الخبرة العملية	أقل من 5 سنوات	12	9%
	من 5 سنوات - أقل من 10 سنوات	14	10%
	من 10 سنوات - أقل من 15 سنة	86	62%
	أكثر من 15 سنة	27	19%
	المجموع	139	100%

## 2.4 تحليل إجابات عينة الدراسة :

من خلال البيانات في الجدول رقم (1) فيما يتعلق بالتزام المدققين المهنيين في قطاع الأعمال بالقواعد الأخلاقية يتضح الآتي:

- يوافق أفراد العينة على أن المدققين يلتزمون بالنزاهة والموضوعية بدرجة متوسطة، فقد أظهر المتوسط الحسابي الإجمالي للإجابات التي تقيس مدى هذا التزام (4.36) أما الانحراف المعياري (0.722).
  - يعتقد أفراد العينة أن الالتزام بالكفاءة والمهنية والعناية بدرجة مرتفعة جداً، فقد أظهر المتوسط الحسابي لهذا المحور (4.14)، أما الانحراف المعياري (0.670).
  - يرى أفراد عينة البحث بأن المدققين ملتزمون بالسرية بدرجة مرتفعة، فقد بلغ المتوسط الحسابي حول هذا المحور (3.64) أما الانحراف المعياري فقد بلغ (1.045).
  - يعتقد أفراد العينة بأن المدققين يلتزمون بالسلوك المهني بدرجة مرتفعة، فقد بلغ المتوسط الحسابي في هذا الجانب (4.50) فيما الانحراف المعياري (0.678).
  - يرى أفراد العينة بأن الالتزام بالقاعدة الأخلاقية المتعلقة بالتضاربات المحتملة لدى المدققين بدرجة مرتفعة، فقد بلغ المتوسط الحسابي في هذا الجانب (4.08)، أما الانحراف المعياري (1.007).
  - يعتقد أفراد العينة أن التزام المدققين بالقاعدة الأخلاقية المتعلقة بتحضير المعلومات والتقرير عنها بدرجة مرتفعة، بمتوسط حسابي مقداره (4.00) وانحراف معياري (0.881).
  - يرى أفراد العينة أن التزام المدققين بالقاعدة الأخلاقية المتعلقة بالعمل وفق الخبرة الكافية بدرجة مرتفعة، بمتوسط حسابي بلغ (4.02) وانحراف معياري (0.795).
  - تشير إجابات أفراد عينة الدراسة التزام المدققين بالقاعدة الأخلاقية المتعلقة بالمصالح المالية والمغريات بدرجة مرتفعة، فقد بلغ المتوسط الحسابي (4.16)، والانحراف المعياري (0.584).
- ومن خلال البيانات السابقة تظهر بوضوح أن المدققين يلتزمون بدرجة مرتفعة بأخلاقيات المهنة بمتوسط حسابي في جميع الفقرات المرتبطة بالالتزام بالقواعد الأخلاقية للمدققين (4.11) وانحراف معياري (0.81).

جدول رقم (2): خلاصة نتائج المسح الميداني لأراء أفراد عينة الدراسة حول مدى التزام المدققين بالقواعد الأخلاقية

الرتبة	رقم الفقرة	القواعد الأخلاقية لمهنة المدقق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الالتزام
2	1	النزاهة والموضوعية.	4.36	.722	مرتفعة جداً
4	2	الكفاءة المهنية والعناية واللازمة.	4.14	.670	مرتفعة
8	3	السرية.	3.64	1.045	مرتفعة
1	4	السلوك المهني.	4.50	.678	مرتفعة جداً
5	5	القاعدة الأخلاقية المتعلقة بالمضاربات المحتملة.	4.08	1.007	مرتفعة
7	6	القاعدة الأخلاقية المتعلقة بتحضير المعلومات والتقرير عنها.	4.00	.881	مرتفعة
6	7	القاعدة الأخلاقية المتعلقة بالعمل وفق الخبرة الكافية.	4.02	.795	مرتفعة
3	8	القاعدة الأخلاقية المتعلقة بالمصالح المالية والمغريات.	4.16	.584	مرتفعة
		الإجمالي	4.11	0.81	مرتفعة

أما بالنسبة لأثر القواعد الأخلاقية للمدقق في الحد من المحاسبة الخلاقة فقد تبين أن التزام المدقق بالقواعد الأخلاقية قد حد من المحاسبة الخلاقة بدرجة متوسطة وفقاً لآراء عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات العينة في هذا المحور (2.67) والانحراف المعياري للإجابات في هذا المحور (1.496).

جدول رقم (3): نتائج المسح الميداني لإجابات عينة الدراسة حول أثر القواعد الأخلاقية للحد من المحاسبة الخلاقة

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التأثير
2.67	1.496	متوسطة

### 3.4 اختبار الفرضيات:

للإجابة على فرضيات الدراسة: تم استخدام اختبار One-Sample Test لاختبار صحة الفرضيات وكانت النتائج كما هي مبينة بالجدول التالي:

جدول (4): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونسبة الموافقة وقيمة الاختبار (t) ومستوى الدلالة (Sig.) للمتغيرات المستقلة للدراسة

الرتبة	م	المتغيرات المستقلة	المتوسط	الانحراف المعياري	نسبة الموافقة	قيمة الاختبار (t)	مستوى الدلالة
1	1	النزاهة والموضوعية.	4.31	0.56	%86	18.163	.000
4	2	الكفاءة المهنية والعناية اللازمة.	4.15	0.65	%83	13.702	.000
7	3	السرية.	4.08	0.67	%82	12.694	.000
8	4	السلوك المهني.	4.03	0.73	%81	11.057	.000
5	5	القاعدة الأخلاقية المتعلقة بالمضاربات المحتملة.	4.15	0.65	%83	13.702	.000
2	6	القاعدة الأخلاقية المتعلقة بتحضير المعلومات والتقرير عنها.	4.30	0.67	%86	15.166	.000
3	7	القاعدة الأخلاقية المتعلقة بالعمل وفق الخبرة الكافية.	4.23	0.67	%85	14.372	.000
6	8	القاعدة الأخلاقية المتعلقة بالمصالح المالية والمغريات	4.11	0.75	%82	11.533	.000
		الدرجة الكلية	4.17	0.67	%83.05	13.81	.000

من الجدول السابق نلاحظ أن جميع الفقرات دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha=0.05$  كما أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات كان أعلى من 4 (الدرجة الكلية من 5) الأمر الذي يعني موافقة أفراد العينة على محتوى الفقرات بدرجة عالية. وهنا يمكن الإشارة إلى المتغيرات التي حصلت على أعلى درجة موافقة وهي الفقرة (1) وهي "النزاهة والموضوعية" وبمتوسط حسابي (4.31) ونسبة موافقة (%86)، وأقل فقرة (4) هي "السلوك المهني" بمتوسط حسابي (4.03) ونسبة موافقة (%81). وبشكل عام حصلت المتغيرات المستقلة للدراسة على متوسط حسابي (4.17) ونسبة موافقة (%83.5)، وعند مستوى دلالة (0.000).

وعليه ترفض الفروض العدمية الرئيسية وتقبل الفرضية البديلة بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين أثر القواعد الأخلاقية للمدقق والحد من المحاسبة الخلاقة، كما يشير الجدول السابق إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين التزام المدقق بالقواعد الأخلاقية في مجال المال واستخدام أساليب المحاسبة الخلاقة.

وبالتالي تقبل فرضية التي تنص على أن توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام المدقق بالنزاهة والموضوعية والحد من المحاسبة الخلاقة، كما توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام المدقق بالكفاءة المهنة والعناية اللازمة وبين المحاسبة الخلاقة، وتوجد علاقة بين التزام المدقق بالسرية والحد من المحاسبة الخلاقة، وتوجد علاقة بين التزام السلوك المهني للمدقق والحد من المحاسبة الخلاقة، كما توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القاعدة الأخلاقية المتعلقة بالمضاربات المحتملة والتزام المدقق بالحد من المحاسبة الخلاقة، وتبين وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام المدقق بالقاعدة الأخلاقية المتعلقة بالعمل وفق الخبرة الكافية وبين الحد من المحاسبة الخلاقة، كما توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام المدقق بالقاعدة الأخلاقية المتعلقة بالمصالح المالية المتعلقة بالمال والمغريات وبين الحد من المحاسبة الخلاقة.

## 5. النتائج والتوصيات:

### 1.5 ملخص النتائج:

لقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- ✦ التزام المدققين في قطاع الأعمال العراقي بدرجة مرتفعة بالقواعد الأخلاقية للمدقق، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام (4.17).
- ✦ هناك تفاوت في مدى التزام المدققين في قطاع الأعمال العراقي بالقواعد الأخلاقية للمدقق.
- ✦ يسهم التزام المدقق بالقواعد الأخلاقية في الحد من المحاسبة الخلاقة.
- ✦ توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام المدقق بالقواعد الأخلاقية واستخدام طرق المحاسبة الخلاقة، فقد بلغت قيمة الاختبار (ت) (13.81).
- ✦ هناك أثر لالتزام المدقق بالقواعد الأخلاقية بصورة منفردة على أساليب المحاسبة الخلاقة.

### 2.5 التوصيات :

من خلال ماسبق توصلت الدراسة إلى التوصيات التالية:

- إقامة دورات للمدققين في مجال القواعد الأخلاقية للمدققين في العراق بحيث يطلع المدقق على هذه القواعد والالتزام بها.
- وضع قوانين وتشريعات تنظم مهنة المدقق وطريقة العمل فيها ومنح التراخيص لمزاولة مهنة المدقق.
- العمل على إيجاد تشريعات تحمي المدقق ليكون قادراً على مواجهة الضغوط التي يمارسها الإدارة لممارسة المحاسبة الخلاقة.

• العمل على تشكيل لجنة من الجهات ذات العلاقة تهتم بوضع قواعد أخلاقيات مهنة المدقق وتدريبهم عليها.

• تشجيع الدراسات التي تتناول موضوع القواعد الأخلاقية لمهنة المدقق ومدى تأثيرها على تحسين الوضع الاقتصادي للبلد.

## 6. قائمة المراجع :

### 1.6 المراجع العربية:

- 1- هوارى وسفيان، منصور، دور المدقق في الحد من الممارسات الاحتمالية للمحاسبة الإبداعية وفق المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد 8، 2017م.
- 2- الفراهيدي، خليل بن أحمد بن عمر، كتاب العين، تحقيق د مهدي المخزومي، ود إبراهيم السامرائي، دار ومكتبة الهلال، ج 4.
- 3- الفارابي، أبو نصر إسماعيل الجوهري، الصحاح تاج اللغة وصحاح العربية، تحقيق أحمد عبد الغفور عطاء، دار العلم للملايين، بيروت، ط 6، سنة 1407 هـ 1987م.
- 4- حماد، طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، الدارالجامعية، الإسكندرية، ج1، 2004م.
- 5- المعتاز، إحسان بن صالح، أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها: إنهاء شركة أنرون والدروس المستفادة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، 2008م.
- 6- أحمد، عاطف محمد، تحليل آثار أساليب المحاسبة الخالقة على تضليل مستخدمي القوائم المالية من وجهة نظر: المعدين والمستثمرين والمراجعين، مجلة الدراسات المالية والتجارية، 2006م.
- 7- الليلة، تغريد سالم، دور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة عن تحسين أداء الإدارات المحاسبية، 2010م.

### 2.6 المراجع الأجنبية:

1. Gowthorpe, C., and Amat, O. (2005). Creative accounting: Some ethical issues of macro- and micromanipulation. Journal of Business Ethics, 57 (1), 55-64. - Graham, W. C. (2000). Modern auditing. New York: John Wiley & Sons.
2. Naser, K. (1993). Creative financial accounting: Its nature and use. London: Hemel Hempstead, Prentice Hall.
3. Oliveras, E., and Amat, O. (2003). Ethics and creative accounting: Some empirical evidence on accounting for intangibles in Spain. Economics Working Paper
4. Salome, Ezeani N., Ifeanyi, Ogbonna M., Ezemoyih, Chuks M., and Echezonachi, Okonye E. (2012). The effect of creative accounting on the job performance of accountants (auditors) in reporting financial statement in Nigeria. Kuwait Chapter of Arabian Journal of Business and Management Review, 1(9), 1-03
5. Owen, J. (1978). Business ethics: Age old ideal, now real. Business Horizons, 21, 26-30.