



## تأثير الأبعاد الثقافية في دوافع مراقبي الحسابات لاكتشاف التحريفات الجوهرية

### The effect of cultural dimensions on auditors' motivations to detect material misstatements

أ. د بكر محمود ابراهيم<sup>(2)</sup>

م. م عقيل كاطع جبار<sup>(1)</sup>

كلية الادارة والاقتصاد\_ الجامعة المستنصرية

مديرية تربية واسط

[bakrmahmoud@uomustansiriyah.edu.iq](mailto:bakrmahmoud@uomustansiriyah.edu.iq)

[katqyl90@uomustansiriyah.edu.iq](mailto:katqyl90@uomustansiriyah.edu.iq)

#### الملخص

يهدف البحث إلى معرفة ماهية الثقافة الوطنية والثقافة التنظيمية، وبيان الأبعاد الثقافية لهوفستيد وكيفية تأثيرها في القيم المحاسبية، والتعرف على الدوافع من جانب سلوكي بصفه عامة، ودوافع مراقبي الحسابات من بصفه خاصة وبيان تأثير الدوافع على جودة التدقيق. وكذلك التعرف على مخاطر التدقيق وما هي التحريفات الجوهرية التي تضلل القوائم والتقارير المالية.

وتوصل البحث إلى أن الأبعاد الثقافية الست لهوفستيد توضح "الأنماط الثقافية الشاملة أو الأبعاد التي تؤثر على سلوك الناس بطرق مهمة" وتعتبر تلك الأبعاد الأساس للباحثين لدراسة الثقافة والتنوع بين الشعوب. وان لهذه الأبعاد تأثير على دوافع مراقبي الحسابات وهي التي تحفز رغبته من اجل القيام بالأعمال الموكلة إليه، كالكشف التحريفات الجوهرية، وكما أوصت الدراسة بايلاء اهتمام كبير بثقافة شركات التدقيق وفهمها؛ لأنها تؤدي دوراً مهماً في هيكل الظروف التي من خلالها يجري العمل المهني لمراقبي الحسابات.

#### المقدمة

يمكن النظر إلى الثقافة على انها إطار اجتماعي لشخص ينحدر من البيئة الاجتماعية التي نشأ فيها والتي تكون طوقسه من عادات وتقاليد واعراف وبالتالي سلوكه ومواقفه. وان البرامج العقلية تختلف وفقاً لمكان اكتسابها لأنها تُكتسب من البيئة الاجتماعية. لذلك، سيكون للمجموعات البشرية المختلفة وجهات نظر مختلفة حول نفس الأشياء. حيث تؤثر السمات الشخصية وبيئة العمل على سلوك الفرد، مما يؤثر بدوره على أدائه. وفي تدقيق الحسابات يختلف سلوك ودوافع مراقبي الحسابات، بسبب اختلاف العوامل الثقافية المنبثقة من الخصائص الشخصية وبيئات العمل (التنشئة الاجتماعية).

ان الابعاد الثقافية تؤثر بشكل كبير على دوافع مراقبي الحسابات، وان الدافع هو عملية تحدد التركيز والاتجاه والرغبة داخل الشخص للقيام بعمل من أجل تحقيق الهدف المنشود؛ إذ إن دوافع مراقبي الحسابات تعني مجموعة من الحوافز التي من خلالها يكون المدقق قد قام بعملية التدقيق وفقا للمعايير المعمول بها أو بكفاءة ومهنية اذ كانت تلك الدوافع ايجابية أو العكس من ذلك.

ونتيجة اختلاف العوامل الثقافية بين البلدان وتأثير تلك العوامل على عملية تدقيق الحسابات، فقد زاد الاهتمام بدراسة هذه العوامل الثقافية ومدى تأثيرها في تدقيق الحسابات.

### **المحور الأول: منهجية البحث**

#### **أولاً: مشكلة البحث**

يعد الاحتيال المحاسبي والمالي وما يرافقه من تحريفات جوهرية في التقارير المالية والبيانات المالية المدققة من أكثر القضايا، أو المشاكل إثارة للجدل التي يواجهها المدققون في معظم البلدان حول العالم. كما أنه يعدُّ من أهم العوامل التي تسبب عدم مصداقية البيانات المالية. لذا تعدُّ التحريفات الجوهرية من أهم التهديدات التي تواجه الشركات حالياً. وإن فشل المدققين في اكتشاف مخاطر تلك التحريفات الجوهرية في البيانات المالية له تأثير سلبي على مهنة مراقبة الحسابات بشكل عام.

#### **ثانياً: اهداف البحث**

يهدف البحث إلى معرفة ودراسة الابعاد الثقافية وكيفية تأثيرها على سلوك مراقبي الحسابات وأثر ذلك على دوافع مراقبي الحسابات، للحد من التحريفات الجوهرية، ومدى انعكاس ذلك على جودة التدقيق.

#### **ثالثاً: اهمية البحث**

تأتي اهمية البحث في أن الثقافة تؤدي دوراً مهماً في السلوكيات المتوقعة داخل شركة التدقيق وتعدُّ عنصراً حاسماً في قدرة شركة التدقيق على تقديم عمليات تدقيق عالية الجودة للصالح العام. و تتمثل إحدى السمات الرئيسية لتأثير الثقافة على التدقيق في تعزيز دوافع وقدرة مراقبي الحسابات لاكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية.

#### **رابعاً: فرضية البحث:**

يستند البحث إلى الفرضيات الآتية:

- 1- يوجد تأثير للابعاد الثقافية على دوافع مراقبي الحسابات لاكتشاف التحريفات الجوهرية عينة البحث.
- 2- إن الدوافع الجوهرية (الداخلية) والدوافع غير الجوهرية (الخارجية)، تعمل على زيادة الحوافز لدى مراقبي الحسابات لاكتشاف التحريفات الجوهرية.

## المحور الثاني: الإطار النظري للأبعاد الثقافية ودوافع مراقبي الحسابات والتحريفات الجوهرية

### أولاً: تعريف الثقافة Definition of Culture

طور علماء الأنثروبولوجيا مئات التعريفات المختلفة لمصطلح الثقافة. في هذا الصدد يحظى تعريف الثقافة من قبل\* إدوارد ب. تايلور في بداية الثقافة البدائية بشعبية كبيرة بين التعريفات الأخرى للثقافة. يقول "الثقافة ، أو الحضارة ، . . . هو ذلك الكل المعقد الذي يشمل المعرفة ، والمعتقد ، والفن ، والقانون ، والأخلاق ، والعرف ، وأي قدرات وعادات أخرى يكتسبها الإنسان كعضو في المجتمع". (كوش، 2007: 31)

وفي مجال علم النفس، يحظى تعريف هوفستد للثقافة بقبول واجماع كبير. الذي ينص على ان "الثقافة هي البرمجة الجماعية للعقل الذي يميز أعضاء فئة من الناس عن فئة أخرى، فهي ظاهرة اجتماعية من الممكن ان ترتبط بمجموعة من الناس تختلف وفقاً لطبيعة تلك المجتمعات وباختلاف افرادها الذين من الممكن ان تختلف ثقافتهم بمجرد انتقالهم من بيئة إلى أخرى". (Hofstede,2010:3)

### ثانياً: خصائص الثقافة

من اهم خصائص الثقافة: (Kapur,2020: 5-9)

- 1- الثقافة يتم تعلمها واكتسابها - من مرحلة الطفولة المبكرة، تنتقل الثقافة إلى الأفراد. يتم تعلم الثقافة طوال حياة الافراد في المجتمع، ومن الضروري أن يتعلمها الأفراد وينفذونها على أساس مستمر.
- 2- الثقافة مشتركة بين مجموعة الأفراد - الثقافة مشتركة بين مجموعة الأفراد. سواء كان الأفراد من أفراد الأسرة، أو يعيشون في نفس المنزل، أو كانوا طلاباً، يتابعون نفس البرنامج التعليمي أو هم زملاء. عندما يمتلك الأفراد نفس المعايير والقيم والمعتقدات ووجهات النظر، يُذكر أن الثقافة مشتركة بين مجموعة من الأفراد.
- 3- الثقافة تراكمية - يتم نقل المعرفة وفهم العوامل المختلفة من حيث الثقافة بمعنى آخر، يتم تحويلها من جيل إلى جيل. تنتقل الثقافة من الآباء إلى الأبناء وكذلك إلى أطفالهم وبشكل تراكمي.
- 4- تحول الثقافة - في غضون الوقت، تتغير الثقافة. يحدث الأفراد تحولات في عدد من الجوانب. وتشمل هذه الظروف البيئية المنزلية، والمظهر الشخصي، والوظائف، والمهام، والأنشطة، وروتين الحياة اليومية وما إلى ذلك. عندما تحدث تغييرات في هذه الجوانب، تتغير الثقافة أيضاً، اي ان الافراد يجلبون أفكاراً ووجهات نظر جديدة ويبدئون ثقافات جديدة.

5- توفر الثقافة مجموعة من أنماط السلوك المسموح بها - من خلال الثقافة، يقوم الأفراد بتوليد المعلومات من حيث المعايير والقيم والمعتقدات والسمات السلوكية التي يحتاجون إلى تنفيذها. يقدم مفهوم الثقافة مساهمة

\* "السير إدوارد بيرنت تايلور (بالإنجليزية: Edward Burnett Tylor) (2 أكتوبر 1832 - 2 يناير 1917) هو عالم إنجليزي ومؤسس لعلم الأنثروبولوجيا الثقافية. ساعدت دراساته على تحديد مجال الأنثروبولوجية وتطور الاهتمام بذلك العلم. كان أستاذاً للأنثروبولوجية بجامعة أكسفورد (1896 - 1909 م)".

مهمة في نقل المعرفة والفهم للأفراد من حيث أنماط السلوك المقبولة داخل المجتمع. لذلك، من المعتقد بشكل شامل أن الثقافة توفر مجموعة من أنماط السلوك المسموح بها.

6- تساهم الثقافة في النمو الفعال للأفراد وتطويرهم - كما هو مفهوم بشكل عام أنه منذ مرحلة الطفولة المبكرة، ينقل الآباء في المنزل وكذلك المعلمون في المدارس للأفراد المعرفة والفهم فيما يتعلق بالثقافات.

### ثالثاً: الأبعاد الثقافية لهوفستيد

أسس هوفستيد وقاد قسم أبحاث الموارد البشرية في IBM Europe ، وهو الدور الذي منحه الوصول إلى البيانات التي من شأنها أن تكون بمثابة الأساس التجريبي لنظرية الأبعاد الثقافية. وان الأبعاد الثقافية هي التي تحدد "الأنماط الثقافية الشاملة أو الأبعاد التي تؤثر على سلوك الناس بطرق مهمة وتعدُّ الأساس للباحثين لدراسة الثقافة والتنوع بين الشعوب. وقد قدم إطار عمل ممنهج ومميز للمقارنة الكمية لدراسة الثقافات من خلال تحديد وقياس جوانب تعريف ثقافات العالم. وكُشف عن النظرية، التي توصف أحياناً بأنها نموذج الأبعاد، لأول مرة في كتاب هوفستيد (1980) عواقب الثقافة. نموذج هوفستيد الأصلي الذي تم تقديمه في هذا العمل يتضمن أربعة أبعاد لتحليل وفهم الثقافات الوطنية، وفيما بعد تم إضافة بعدين آخرين وهما التوجه طويل الأجل والتساهل. وان الأبعاد الست التي تشكل إطار عمل هوفستيد هي التفاوت في السلطة، وتجنب عدم اليقين، والفردية، والذكورة، والتوجه طويل الأجل، والتساهل. (Agodzo,2014: 2-3)

وفيما يلي توضيح لهذه الأبعاد الست وكالاتي: -

#### 1- التفاوت في السلطة

إن التفاوت في السلطة يعني على ان أعضاء منظمة أو مجتمع يتقبلون ويتفقون على أنه ينبغي تقسيم السلطة إلى طبقات وتركيزها على مستويات أعلى من المنظمة. يلعب التفاوت في السلطة دوراً مهماً في سلوك. وأن أساليب القيادة الاستبدادية والتوجيهية أكثر قبولاً وشرعية في البلدان ذات التفاوت الكبير في السلطة منها في البلدان الأقل في تفاوت السلطة. علاوة على ذلك، أنه في البلدان التي يرتفع فيها التفاوت في السلطة، يكون القادة أقل استعداداً لتقاسم سلطة صنع القرار. وأن المرؤوسين في هذه البلدان `` أكثر تردداً في تحدي رؤسائهم وأكثر خوفاً في التعبير عن عدم اتفاقهم مع مديريهم ``، ربما بسبب الخوف من القادة وأهميتهم في عمليات التقييم والترقية. (Bik&Hooghiemstra,2017:4-5)

#### 2- الفردية مقابل الجماعية

تشير الجماعية إلى تفضيل إطار اجتماعي متماسك بإحكام في مجتمع يركز فيه الأفراد على المجموعة بدلاً من التركيز على أنفسهم. في البلدان الأعلى من حيث الجماعية، تُمنح الأولوية والثقة للمجموعة (على سبيل المثال، فريق التدقيق) التي يتم من أجلها تقديم تضحيات شخصية للوفاء بالالتزامات المتبادلة في المجموعة. في المقابل، في البلدان الأعلى من حيث الفردية، فإن الاستقلال الشخصي، والحقوق فوق الواجبات، والاستقلالية الشخصية، وتعزيز الاعتماد على الذات، وتحقيق الذات هي أكثر مركزية والقرارات تستند إلى الافراد. في البلدان التي تنتشر فيها النزعة الجماعية، يسود التكافل الذاتي المترابط، مما يشير إلى أن الناس

يرون أنفسهم "ليسوا منفصلين عن السياق الاجتماعي ولكنهم أكثر ارتباطاً وأقل تمايزاً عن الآخرين". على النقيض من ذلك، في البلدان التي تتمتع بدرجة عالية من الفردية، يسود التأويل الذاتي المستقل الذي يتضمن "تصور الذات كشخص مستقل". (Limajatini at el,2019:12-21)

### 3- تجنب عدم اليقين

يميل الأفراد الذين يعانون من ثقافات تجنب عدم اليقين إلى أن يكونوا أكثر صرامة وعقائدية. إنهم مهددون بالوضع غير المؤكد، ويشعرون بالمخاطر الكاملة ويجب تقليل التوتر الملحوظ. قد تعتمد الثقافات التي تتجنب عدم اليقين بشكل كبير على آليات مثل التنظيم والعرف والقانون والدين في السعي لتحقيق الأمن. فضلاً عن ذلك، يميل الشخص الذي لديه درجة عالية من تجنب عدم اليقين إلى الخوف من شيء مهدد أو غير مؤكد. ويوجد عدم اليقين المرتفع في المجتمعات التقليدية، حيث يميلون إلى تجنب مخاطر عدم اليقين العالية. هذا يعني أنهم في بعض الأحيان ليسوا مستعدين للتغيير الذي يتطلب الكثير من القواعد التي ستوجه حياتهم للسيطرة على السلوك. فإن حالة اعتماد المجتمع على مثل هذا الحكم ستخلق مجتمعاً يعتمد بشكل كبير على قواعد الحكومة والأحزاب غير المؤهلة لحل مشاكلهم، لذلك سيخلق مجتمعاً ليس مهنيًا وعديم الاستقلالية. وأن تجنب عدم اليقين الذي يقوم به المدققون سيؤثر على السلوك الأخلاقي للمحاسبين في عملهم، مما يعني أن زيادة تجنب عدم اليقين سيفل من مهنية مراقبي الحسابات. (Johnny at el,2021:4-5)

### 4- الذكورة مقابل الانوثة

وتكون المجتمعات ذات المستويات العالية من الذكورة التي يهيمن عليها الرجال أكثر استعدادًا للمخاطرة والمزيد من المضاربة. وتكون المجتمعات التي لديها درجة عالية من الذكورة ستؤدي إلى مستويات أقل من المحافظة. أما إذا كان البعد المهيمن الأنوثة فسوف يتصرف الشخص باندفاع في القيام بشيء ما للحصول على الأشياء التي يعتقد أنها تعطي انطباعاً لا يُنسى وهيبية ومظهر خارجي. إن الحصول على شيء، خاصة السلع التي تعطي انطباعاً مختلفاً وكذلك السلع ذات العلامات التجارية الشهيرة، سيجعل الشخص يخاطر أكثر ويتسرع وهو ما موجود في المجتمع الأنثوي. على النقيض من ذلك، بالنسبة للأفراد الذين هم في البعد الذكوري، يمكنهم تطوير مستوى عالٍ من التحكم ويتوقعون أن يكون لديهم ميل للتصرف غير الأخلاقي إذا كانوا من ذوي القدرات والموارد المنخفضة. كما ذكر هوفستد (2005) أن المال والنجاح والإنجاز مهم بالنسبة لهم، فإن الفوائد المادية هي الدافع لهم لأداء عمل غير أخلاقي إذا كانوا في وضع منخفض القدرات والموارد. وأن الذكورة مرتبطة ببعضها البعض بموقف المدققين وتؤثر على السلوك الأخلاقي بين المدققين في أخذ العينات. ومع ذلك، فأن الجنس لم يكن يتسبب في اختلاف كبير في السلوك الأخلاقي للمدققين بين الرجال والنساء. (Bouziane,2023:167-168)

### 5- التوجه طويل الامد مقابل التوجه قصير الامد

"التوجه طويل المدى يرمز إلى تعزيز الطموح الموجه نحو المكافآت المستقبلية - على وجه الخصوص، المثابرة والادخار. في المقابل، التوجه قصير المدى، يرمز إلى تعزيز القيم المتعلقة بالماضي

والحاضر على وجه الخصوص، واحترام والاحتفاظ بالتقاليد، والوفاء بالالتزامات الاجتماعية".  
(Whalen,2016:28)

ان التوجه قصير المدى مقابل التوجه طويل المدى هو يعني كيفية نظر الناس إلى التغييرات والتقاليد المجتمعية؛ إذ إن بلدان التوجه قصير المدى هي أكثر تركيزاً على التقاليد من التوجه طويل المدى، وهي أكثر واقعية. علاوة على ذلك، تركز البلدان قصيرة المدى على الاستقرار وتعزو النجاح والفشل إلى الحظ. وتعزو البلدان ذات التوجه طويل الأجل النجاح أو الفشل إلى الجهود المبذولة كما ولديها عقلية أكثر نمواً. مثل بُعد التحرر مقابل ضبط النفس، يميل الأشخاص في البلدان قصيرة المدى إلى الشعور بالوحدة بسبب الأعراف الاجتماعية الصارمة. (Mooij,2021:6)

#### 6- التساهل مقابل ضبط النفس

وتعني القيم العالية للتساهل أن البشر يستمتعون بمرافق الحياة مثل امتلاكهم ما يكفي من المال للاستمتاع بالطعام ، وقضاء أوقات فراغهم بسعادة ، ولديهم مرافق للترفيه والاستمتاع ، وقضاء أوقات فراغهم في الرياضة ، وفي الأشخاص المتعلمين ، يكون معدل المواليد مرتفعاً ، ويتمتع الناس بحرية إبداء آرائهم وردود الفعل بشكل مستقل ، وباختصار يعتبر الناس أنفسهم يقضون حياة أكثر سعادة هوفستيد (2011) ؛ فيما ان المجتمعات ضبط النفس ليس لديها احتياجات أساسية للحياة ، والمزيد من الادخار والاستثمار في الأموال الآمنة ، ولا توجد أهمية لوقت الفراغ ، وانخفاض معدل المواليد لدى الأشخاص المتعلمين ، واتباع القواعد والأعراف والتقاليد الصارمة ، والناس لا يتمتعون بحرية الرأي ، والناس بشكل عام ليس لديهم مشاعر السعادة ويعتبرون أنفسهم عاجزين.(Andleeb,2022:57-58)

#### رابعاً: التأثير المباشر للثقافة في المحاسبة وفقاً لجراي

من خلال مراجعة الأدبيات والممارسات المحاسبية، حدد جراي أربع قيم محاسبية معترف بها على نطاق واسع يمكن استخدامها لتحديد الثقافة الفرعية للمحاسبة في بلد ما وهي: المهنية والتوحيد والمحافظة والسرية. يصف جراي هذه القيم المحاسبية على النحو التالي: المهنية مقابل الرقابة القانونية - وتعني تفضيل ممارسة الحكم المهني الفردي والحفاظ على التنظيم الذاتي المهني بدلاً من الامتثال للمتطلبات القانونية الإلزامية والرقابة القانونية. التوحيد مقابل المرونة - وهو تفضيل لتطبيق ممارسات محاسبية موحدة بين الشركات وللإستخدام المتسق لهذه الممارسات بمرور الوقت بدلاً من المرونة وفقاً للظروف المتصورة للشركات الفردية. التحفظ مقابل التفاؤل - تفضيل النهج الحذر للقياس من أجل التعامل مع عدم اليقين في الأحداث المستقبلية بدلاً من نهج أكثر تفاؤلاً، وعدم التدخل، والمخاطرة. السرية مقابل الشفافية - تفضيل السرية وتقييد الإفصاح عن المعلومات حول الشركة فقط لأولئك الذين يشاركون بشكل وثيق في إدارتها وتمويلها بدلاً من اتباع نهج أكثر شفافية وانفتاحاً وخاضعاً للمساءلة العامة. (Doupnik at al,2024:30-31)

وفيما يلي الجدول رقم (1)، يوضح العلاقة بين الابعاد الثقافية والقيم المحاسبية، وفقاً لما اقترحه Broker ، حيث ان علامة (+) في الجدول تشير إلى وجود علاقة أو ارتباط ايجابي، وعلامة (++) تشير إلى وجود علاقة و ارتباط قوي، وكما تشير علامة (-) إلى وجود علاقة عكسية أو ارتباط سلبي، وعلامة (--) تبين

وجود علاقة عكسية جدا وارتباط سلبي بشكل كبير، وعلامة (?) تشير إلى عدم وجود علاقة أو علاقة غير محددة.

جدول(1) يوضح العلاقة بين الابعاد الثقافية والقيم المحاسبية

التساهل	التوجه طويل الاجل	تجنب عدم التأكد	الذكورية	الفردية	التفاوت السلطة	القيم الثقافية القيم المحاسبية
+	-	--	؟	++	-	المهنية
-	+	++	؟	--	+	التوحيد
-	+	++	؟	--	+	التحفظ
-	+	++	-	--	++	السرية

Source: Doupnik, T. Finn, M. Gotti, G. Perera, H.(2024) "International Accounting", 5ed, McGraw-Hill.P31

ويمكن توضيح طبيعة العلاقة بين الابعاد الثقافية والقيم المحاسبية الظاهرة في الجدول اعلاه كالاتي: -

1- المهنية: وفقا للجدول اعلاه يتضح ان هناك ارتباط وعلاقة ايجابية قوية بين المهنية والفردية وبدرجة أقل بين المهنية والتساهل، وتوجد علاقة عكسية بين المهنية والتفاوت بالسلطة والتوجه طويل الاجل، وبدرجة أكبر مع تجنب عدم اليقين، كما لا توجد علاقة بين المهنية والذكورية.

2- التوحيد: توجد علاقة ايجابية قوية بين التوحيد وتجنب عدم اليقين، وبدرجة أقل مع التفاوت بالسلطة والتوجه طويل الاجل، وتوجد علاقة سالبة أو عكسية بدرجة قوية بين التوحيد والفردية، وبدرجة أقل مع التساهل، ولا توجد علاقة مع الذكورية.

3- التحفظ: توجد علاقة ايجابية قوية بين التحفظ وتجنب عدم اليقين، وبدرجة أقل مع كل من التفاوت في السلطة والتوجه طويل الاجل، وتوجد علاقة عكسية بين التحفظ والفردية، وبدرجة أقل مع التساهل، وكما لا توجد علاق مع الذكورية.

4- السرية: توجد علاقة ايجابية قوية بين السرية والتفاوت بالسلطة وتجنب عدم اليقين، وبدرجة أقل مع التوجه طويل الاجل، وكما تتوجد علاقة سلبية بين السرية والفردية وبدرجة أقل مع الذكورية والتساهل.

#### خامسا: تعريف دوافع مراقبي الحسابات

الدافع هو اتجاه الفرد للسلوك، أو ما يجعل الشخص يرغب في تكرار السلوك، وهو مجموعة من القوة التي تعمل وراء الدوافع. قد يكون دافع الفرد مستوحى من الآخرين أو الأحداث (الدافع الخارجي) أو قد يأتي من

داخل الفرد (الدافع الداخلي). يعتبر الدافع من أهم الأسباب التي تلهم الشخص للمضي قدماً. وينتج الدافع من تفاعل العوامل الواعي واللاوعي. إن إتقان الدافع هو السماح بالممارسة المستمرة والمدرسة والتي تعد أمر أساسي لمستويات الإنجاز العالية على سبيل المثال في عوالم النخبة الرياضية أو الطب أو الموسيقى.  
(Asmara,2016:43-46)

ويعرف "الدافع" هو حالة داخلية تنشط أو تنشط أو تحرك وتوجه أو توجه أهداف السلوك. "وكما تم تعريف الدافع من قبل بيرلسون وستاينر "إنه تحفيز أي عاطفة أو رغبة تعمل بناءً على إرادة المرء وتروج لها أو تدفعها إلى العمل." وايضا تم تعريف الدافع من قبل ليليس «يشير الدافع إلى درجة استعداد الكائن الحي لمتابعة هدف معين ويعني ضمناً تحديداً طبيعياً وموقع القوى، بما في ذلك درجة الاستعداد».  
(Zahmatkesh& Rezazadeh,2017:79 -80)

وعرف من لدن موسوعة الإدارة "الدافع هو مجموعة القوى التي تبدأ وتحافظ على الشخص في العمل في المنظمة." ويشكل الدافع عاملاً هاماً يشجع الأشخاص على تقديم أفضل أداء لهم والمساعدة في بلوغ أهداف المشاريع. سيمكن الدافع الإيجابي القوي من زيادة إنتاج الموظفين ولكن الدافع السلبي سيقال من أدائهم. ويتمثل أحد العناصر الرئيسية في إدارة شؤون الموظفين في الحافز. (Vincent&Kumar,2019:483)

#### سادساً: العوامل المساهمة في تكوين دوافع مراقبي الحسابات

هناك مجموعة من العوامل يمكن من خلالها المساعدة في تكوين التحفيز لدى مراقبي الحسابات ومنها:  
(Zahmatkesh&Rezazadeh,201780) (Bouziane,2023:168)

##### 1- ثقافة الشركة:

يجب على شركات التدقيق إعادة التفكير في ثقافتهم العالمية لأخذ خصوصيات الثقافات الوطنية في الاعتبار. سيساعد هذا الإجراء الشركات على تجنب التناقضات بين قيم الشركة والمعتقدات الشخصية. ويجب أن تشجع ثقافة الشركة هذه الكسب الجماعي والمساعدة المتبادلة والبراغماتية.

##### 2- سياسات المكافآت:

يجب أخذ مؤشرين رئيسيين بعين الاعتبار في تقييم مراقبي الحسابات: الأداء الفردي ومشاركة المدقق في الأداء الجماعي للفريق. يجب تحسين عدة عناصر لمكافأة المدققين، مثل زيادة الرواتب والمكافآت المالية وظروف العمل.

##### 3- الأنشطة الموازية:

يجب أن تضع الشركة سياسات لتحسين الحياة الاجتماعية والعمل الجماعي. يجب التخطيط لأنشطة بناء الفريق اليومية. ويجب على الشركة أيضاً تحسين تعدد تكافؤ مراقبي الحسابات لتعيين تناوب متكرر للفريق بحيث يكون لجميع المدققين إمكانية العمل مع بعضهم البعض.

#### 4- أهداف الشركة:

يجب على الشركة إعطاء نفس الدرجة من الأهمية لدعم مراقبي الحسابات لتحقيق أهدافهم الفردية فيما يتعلق بتحقيق أهداف الشركة. ويجب النظر إلى الأهداف الشخصية والأهداف العالمية بشكل منصف.

#### 5- التفاعلات البشرية والمناخ الاجتماعي:

يجب أن يكون تبني السلوك الودي بين الزملاء وبين رؤسائهم ومرؤوسيهام هدفاً عالمياً. يجب تقليل الشكليات في الإجراءات الإدارية الداخلية. يجب إضافة عنصر آخر يتعلق بثقافة الشركة. يجب على شركات التدقيق التي تعمل في ثقافة تفضل الأنوثة والفردية تكييف قيمها مع معتقدات المدققين دون المساس بثقافتهم الأصلية. يمكن تنظيم دورات تدريبية لتحفيز الأفراد على التصرف بشكل مختلف في السياق المهني.

#### سابعاً: تصنيف دوافع مراقبي الحسابات

يمكن ان تقسم الدوافع إلى صنفين مختلفين من الدوافع وهما الدوافع الجوهرية أو الداخلية و الدوافع غير الجوهرية أو الخارجية وكما يلي:-

**1- الدوافع الجوهرية أو الداخلية Intrinsic motivators** هي تلك المحفزات التي تخضع لسيطرة الفرد والتي تنبع من طبيعة العمل نفسه مثل الرضا الوظيفي، والتنمية الشخصية، والاعتراف من المديرين أو الاهتمام في مهمة أو مشروع في العمل. الدوافع الجوهرية هي تلك التي تأتي من داخل الفرد. إنها دوافع متأصلة وذات صلة نفسية. وان المحفزات الجوهرية غير مرئية وهي مهمة للشخص، مثل الكبرياء. والانجاز، والترقية، والعمل نفسه، والنمو، والاعتراف. (Ikechukwu et al,2020:99)

**2- الدوافع غير الجوهرية أو الخارجية Extrinsic Motivation** ان هذه الدوافع مدفوعة بشكل أساسي بالقوى الخارجية مثل المكافآت المالية والشهرة وما إلى ذلك. الشخص الذي لديه دوافع خارجية، يعمل بشكل عام على تقديم أفضل ما لديه فقط في انتظار بعض المكاسب المادية بدلاً من العمل من أجل رضاه. هذا الشعور هو على النقيض من منطق الدافع الداخلي لأنه يعتمد على العوامل الخارجية للفرد. والدافع الخارجي هو بناء يتعلق كلما تم القيام بنشاط من أجل تحقيق بعض النتائج الملموسة والتي يمكن ان يلفت انتباه مدراء العمل من اجل تحقيق بعض المكافأة. (Ahmad,2021: 106)

#### ثامناً: مخاطر التحريف الجوهري

يصعب قياس معظم المخاطر التي يواجهها مراقب الحسابات وتتطلب منه دراسة متأنية قبل أن يتمكن مراقب الحسابات من الاستجابة بشكل مناسب. نظراً لأن تقييم المخاطر هو مسألة تقدير مهني، وليس قياساً دقيقاً، فإن الاستجابة لهذه المخاطر بشكل صحيح أمر بالغ الأهمية لتحقيق تدقيق عالي الجودة. وإن مخاطر التحريف الجوهري هي مخاطر احتواء البيانات المالية على تحريف جوهري بسبب الاحتيال أو الخطأ قبل التدقيق. إن مخاطر التحريف الجوهري هي دالة على قابلية البيانات المالية ككل أو الحسابات الفردية للتحريف، بما في ذلك مخاطر عدم فعالية ضوابط العميل في منع أو اكتشاف وتصحيح التحريفات. توجد

مخاطر التحريف الجوهرية على مستويين: المستوى العام للبيانات المالية ومستوى التأكيد لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والعرض والإفصاحات. (Arens at al,2017:262-263)

ووفقاً للمعيار التدقيق الدولي 200 (الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء التدقيق وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق) فإن التحريفات الجوهرية " تعني وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية قبل التدقيق. وتتكون من:- (IFAC,2021:54)

(1) المخاطر المتأصلة – "مدى تعرض التأكيد حول فئة من المعاملات أو رصيد الحساب أو الإفصاح لتحريف يمكن أن يكون جوهرياً، سواء بشكل فردي أو عند تجميعه مع تحريفات أخرى، قبل النظر في أي أدوات رقابة ذات صلة".

(2) مخاطر الرقابة – "مخاطر عدم منع أو اكتشاف التحريف الذي يمكن أن يحدث في تأكيد حول فئة من المعاملات أو رصيد الحساب أو الإفصاح والذي يمكن أن يكون جوهرياً، سواء بشكل فردي أو عند تجميعه مع تحريفات أخرى وتصحيحها في الوقت المناسب من خلال أدوات الرقابة في الوحدة".

#### تاسعاً: تقييم مخاطر التحريف الجوهري

على مراقبي الحسابات تقييم مخاطر التحريف الجوهري قبل إعطاء تأكيد معقول بأن البيانات المالية خالية من التحريفات الجوهرية. يتضمن تقييم مخاطر التحريف الجوهري على مراقبي الحسابات التفكير والتحليل والتصرف بمهنية خاصة أثناء عملية تقديم تقرير يبين بأن البيانات المالية خالية من التحريف الجوهري الاحتمالي. قد يؤدي فشل مراقبي الحسابات في الحصول على أدلة كافية لدعم رأيهم إلى عدم إعطاء البيانات المالية صورة حقيقية وعادلة لأداء الشركة ومركزها المالي. ومع ذلك، فإن مراقبي الحسابات يبلغون فقط عن حالات بسيطة عن الاحتيال في الشركات، ويكشف الموظفون أو مراقب الحسابات الداخليون عن معظم حوادث الاحتيال. يعكس فشل مراقبي الحسابات في اكتشاف الاحتيال عدم كفاءة مراقبي الحسابات، مما قد يضعف ثقة الجمهور. وتشير إلى أنه يمكن تحسين قدرة مراقبي الحسابات في اكتشاف الاحتيال من خلال موازنة موقفهم الفردي، والذي من المتوقع أن يساهم في تطوير إجراءاتهم وسلوكهم. (Hussin at al,2017:228)

ووفقاً لمعيار التدقيق 315 (تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهري) الصادر من مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية يجب على مراقب الحسابات تحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتحديد ما إذا كانت موجودة على مستوى: (IFAC,2021:180)

(أ) مستوى البيانات المالية

(ب) مستوى التأكيد لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات. وعلى مراقب الحسابات تحديد التأكيدات ذات الصلة والفئات المهمة ذات الصلة من المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.

### المحور الثالث: الجانب العملي

#### أولاً: أداة الدراسة الميدانية

تمثلت أداة الدراسة الميدانية في استمارة استبانة رأي موجهة إلى مراقبي الحسابات العاملين في شركات التدقيق، وموظفي ديوان الرقابة المالية، وذلك للتعرف على آراءهم حول تأثير الأبعاد الثقافية في دوافع مراقبي الحسابات لاكتشاف التحريفات الجوهرية وانعكاسه على جودة التدقيق.

#### ثانياً: الاحصاء الوصفي للمتغيرات الابعاد الثقافية ودوافع مراقبي الحسابات والتحريفات الجوهرية

يوضح الجدول (2) عرض الاحصائيات الوصفية المتمثلة بـ الأوساط الحسابي و الانحرافات المعيارية و الاهمية النسبية لكل فقره و ترتيب الاهمية و كما في الجدول الاتي :

جدول (2) عرض الاحصائيات الوصفية للمتغيرات الابعاد الثقافية ودوافع مراقبي الحسابات والتحريفات الجوهرية

المحور الأول ( الابعاد الثقافية على دوافع مراقبي الحسابات لاكتشاف التحريفات الجوهرية )						
ت	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	اتجاه العينة	ترتيب الاهمية النسبية
1	عندما يكون المجتمع متقبل تقسيم السلطة بشكل غير عادل ، أو غير شرعي، يؤثر ذلك على مهنة تدقيق الحسابات مما يؤدي إلى تقليل الدوافع لديهم لاكتشاف التحريفات.	1.92	0.91	68.4	موافق	26
2	يؤدي اعتماد البلدان على القواعد والتشريعات القانونية بشكل كبير للتعامل مع الاحداث المحاسبية، إلى تحجيم مهنية المحاسبين وتقليل دوافعهم لاكتشاف التحريفات.	2.4	1.13	67	موافق	28
3	التفاوت في السلطة يؤدي إلى تقييد حرية صنع القرار، ويجعل المرؤوسين متقبلين قرارات رؤسائهم بطاعة، ويؤثر ذلك سلبياً على مراقبة الحسابات ويقلل من دوافعهم لاكتشاف التحريفات الجوهرية.	3.84	0.76	66.8	غير موافق	29
4	عندما لا يقبل المجتمع الفوارق الطبقية للسلطة، ويكون لديهم الحرية للمشاركة في صنع القرار، ويؤدي ذلك إلى زيادة مهنية مراقب الحسابات.	1.5	0.88	78	موافق جداً	2

1	موافق	78.4	1.46	2.42	ان عدم وجود تفاوت في السلطة يؤثر على مهنة تدقيق الحسابات ايجابا ويزيد من الدوافع المحفزة لاكتشاف التحريفات الجوهرية.	5
2	موافق	72.05	0.94	2.41	<b>التفاوت في السلطة</b>	
3	موافق	77.8	0.978	2.54	ان الاستقلال الشخصي، وتعزيز الاعتماد على الذات، يؤثر على مهنة تدقيق الحسابات حيث يزيد من دوافع مراقبي الحسابات لاكتشاف التلاعب.	6
30	موافق	62.5	0.899	2.33	ان الثقافات الفردية التي تميل إلى تطبيع التصرف من أجل مصلحة الفرد على حساب مصالح المجتمع ، تساهم بزيادة مهنية مراقب الحسابات.	7
15	موافق جداً	70.4	1.05	1.23	عندما يكون المجتمع ذا طابع فردي فإن قرارات التعيين والترقية في العمل تعتمد على المهارة والخبرة والكفاءة، يؤثر ذلك ايجابا على مراقبي الحسابات ويزيد من دوافعهم لاكتشاف التحريفات الجوهرية.	8
21	موافق	69.99	1.15	2.47	عندما يكون الافراد متمسكون بالاطار الجماعي بدل تركيزهم على انفسهم، يؤثر على مهنة تدقيق الحسابات سلبا ويقلل من الدوافع لاكتشاف التلاعب والاحتيال في القوائم المالية.	9
27	موافق	68.23	0.89	2.07	عندما تمنح الثقة والولاء الكبير للمجموعة يكون لدى مراقب الحسابات دافع على تحمل المخاطر من اجل الحفاظ على تماسك وسمعة الفريق، مما يؤدي إلى اضعاف الدافع لدية لاكتشاف التحريفات الجوهرية .	10
1	موافق	72.3	1.06	2.54	<b>الفردية مقابل الجماعية</b>	
5	موافق	73.84	1.02	2.38	ان الافراد ذوي الثقافات عالية تجنب اليقين يشعرون كأنهم مهددون، ولديهم خوف من الاشياء غير المؤكدة، ويؤدي ذلك إلى اضعاف دوافع مراقبي الحسابات لاكتشاف التحريفات.	11
10	موافق	71.18	0.895	2.31	ان الاعتماد على العرف والقانون والقواعد المنبثقة من الحكومة أو الاحزاب غير المؤهلة لحل مشاكل المجتمع،	12

					يؤدي إلى اضعاف استقلالية مراقب الحسابات.
18	موافق	70.15	0.899	2.49	ان المجتمعات التي تتصف بدرجات عالية من عدم اليقين، يكون لديها دوافع أقل لاكتشاف التحريفات الجوهرية، مقارنة بالمجتمعات الأقل في درجات تجنب عدم اليقين.
8	موافق	71.44	1.16	2.48	ان المجتمعات التي تتمتع بدرجات منخفضة من عدم اليقين، تكون أكثر انفتاحاً وأقل تشدداً، مما يؤدي ذلك إلى زيادة دوافع مراقبي الحسابات لاكتشاف التحريفات.
16	موافق	70.37	0.88	2.03	ان المنظمات ذات ثقافة تجنب عدم اليقين المنخفضة تعتمد على القواعد والاعراف والتعليمات عند الضرورة فقط، مما يؤدي إلى زيادة مهنية وحياد وكفاءة مراقب الحسابات مما يحفزها لاكتشاف التحريفات الجوهرية.
3	موافق	72.01	0.82	2.21	تجن عدم اليقين
4	محايد	73.94	1.02	2.89	ان المنظمات ذات الطابع الذكوري يكون لديها المزيد من الإصرار والصلابة، ويكون لذلك تأثير غير جوهري على دوافع مراقبي الحسابات لاكتشاف التحريفات.
14	موافق	70.43	0.994	2.30	تكون المجتمعات ذات المستويات العالية من الذكورة أكثر استعداداً للمخاطرة والمزيد من المضاربة، مما يكون لها تأثير على مهنة تدقيق الحسابات أكثر من المجتمعات الانثوية.
13	موافق	70.5	0.938	2.42	ان ثقافة المجتمع التي تتصف بالأنوثة والتي تتميز بالعاطفة والاهتمام بنوعية الحياة ليس لها تأثير على مهنة تدقيق.
9	موافق جداً	71.33	1.42	1.53	ان الثقافة النسوية التي تعطي الأولوية للبساطة والرعاية والتعاون ليس لها تأثير على دوافع مراقبي الحسابات لاكتشاف التحريفات.
20	موافق	70.07	0.994	2.06	ان التنوع بين الجنسين ليس له تأثير جوهري على دوافع مراقبي الحسابات لاكتشاف التحريفات الجوهرية.
5	موافق	69.04	0.958	2.31	الذكورية مقابل الانوثة

6	موافق	71.71	0.900	2.38	21	ان الثقافات الموجهة نحو المستقبل والتي تركز على الأهداف التي سيتم تحقيقها في المستقبل القريب والبعيد لها تأثير غير جوهري على دوافع مراقبي الحسابات لاكتشاف التحريفات.
24	موافق	69.35	0.961	2.25	22	تكون الدول ذات المنظور قصير المدى دائماً متعلقة في ماضيها ، وتنثني على إنجازاتها القديمة، الامر الذي ليس له تأثير على دوافع مراقبي الحسابات.
19	موافق جداً	70.14	0.922	1.41	23	ان المنظمات التي لديها تخطيط قصير المدى وتكون مهتمة بالنتائج السريعة، وليس لذلك تأثير على دوافع مراقبي الحسابات.
17	موافق	70.27	1.01	2.17	24	ان المنظمات التي تركز على المدى الطويل ، سيحترم الأفراد أعضاء المنظمة الآخرين. ويتمتع الأفراد أيضاً بمنطق أخلاقي أعلى من الثقافات قصيرة المدى، ويكون لها تأثير على مهنة تدقيق الحسابات اكثر من الثقافات ذات التوجه القصير.
23	موافق	69.80	0.923	2.57	25	ان بعد التوجه طويل الاجل له تأثير غير جوهري على دوافع مراقبي الحسابات لاكتشاف التحريفات الجوهرية في حين ان البعد قصير الاجل ليس له تأثير على دوافع مراقبي الحسابات لاكتشاف التحريفات الجوهرية.
6	موافق	68.78	0.899	2.44		<b>التوجه طويل الاجل مقابل التوجه قصير الاجل</b>
7	محايد	71.71	0.953	3.01	26	في المجتمعات المتساهلة يمكن للفرد أن يشعر بالرضا لأن هذه المجتمعات تدعم المتعة والاحتياجات الإنسانية، وهذا له تأثير غير جوهري على مهنة تدقيق الحسابات.
25	موافق جداً	69.03	0.895	1.48	27	أن البشر الذين يستمتعون بمرافق الحياة مثل امتلاكهم ما يكفي من المال للاستمتاع بالطعام ، وقضاء أوقات فراغهم بسعادة ، ويكون لهذا تأثير غير جوهري على دوافع مراقبي الحسابات لاكتشاف التحريفات.
12	موافق	70.54	0.916	2.50	28	ان المجتمعات التي تتصف بضبط النفس تكون أقل اهتماماً بالترفيه والمتعة، وتكون نسب السعادة منخفضة بين الناس، وهذا ليس له تأثير جوهري على مهنة تدقيق الحسابات.

11	موافق جداً	70.75	1.00	1.58	ترتبط المستويات الأعلى من ضبط النفس ارتباطاً وثيقاً بالشعور بالتشاؤم وتميل إلى تعزيز المشاعر السلبية وانعدام الثقة. وليس في ذلك تأثير جوهري على دوافع مراقبي الحسابات لاكتشاف التلاعب.	29
22	موافق	69.99	0.899	2.27	لا يوجد تأثير جوهري على دوافع مراقبي الحسابات لاكتشاف التحريفات الجوهرية، من خلال بعد التحرر مقابل ضبط النفس.	30
4	موافق	70.11	0.981	2.59	<b>التحرر مقابل ضبط النفس</b>	
	موافق	71.03	0.839	2.37	<b>الابعاد الثقافية على دوافع مراقبي الحسابات لاكتشاف التحريفات الجوهرية</b>	

يتضح من نتائج التحليل الاحصائي الموضحة في الجدول السابق (2) للمحور الأول/المتمثل (الأبعاد الثقافية ودوافع مراقبي الحسابات لاكتشاف التحريفات الجوهرية) حيث جاءت الفقرة الخامسة (ان عدم وجود تفاوت في السلطة يؤثر على مهنة تدقيق الحسابات ايجابا ويزيد من الدوافع المحفزة لاكتشاف التحريفات الجوهرية). في المرتبة الأولى من حيث الاهمية النسبية (78.4%) و ذلك بمتوسط إجابات (2.42) وانحراف معياري (1.45) ، ثم جاءت بالمرتبة الثانية الفقرة الرابعة (عندما لا يقبل المجتمع الفوارق الطبقية للسلطة، ويكون لديهم الحرية للمشاركة في صنع القرار، ويؤدي ذلك إلى زيادة مهنية مراقب الحسابات) بأهمية نسبية (78%) و بمتوسط اجابات (1.5) و بانحراف معياري (0.88) ، ثم تأتي الفقرة السادسة (ان الاستقلال الشخصي، وتعزيز الاعتماد على الذات، يؤثر على مهنة تدقيق الحسابات حيث يزيد من دوافع مراقبي الحسابات لاكتشاف التلاعب). بالمرتبة الثالثة من حيث الاهمية النسبية (77.8%) و بمتوسط اجابات (2.54) و بانحراف معياري (0.978) . ثم تأتي الفقرة السابعة (ان الثقافات الفردية التي تميل إلى تطبيع التصرف من أجل مصلحة الفرد على حساب مصالح المجتمع، تساهم بزياد مهنية مراقب الحسابات). بالمرتبة الاخيرة (الثلاثون) من حيث الاهمية النسبية (62.5%) و بمتوسط اجابات (2.33) و بانحراف معياري (0.899).

#### ثانياً: تحليل النتائج واختبار الفروض

##### 1- الفرض الأول:

ينص الفرض الأول من فروض الدراسة والتي تم صياغته في فرضية العدم أو الصفرية على أنه " يوجد تأثير للأبعاد الثقافية على دوافع مراقبي الحسابات لاكتشاف التحريفات الجوهرية عينة البحث. والاختبار الفرض اعلاه يتم استخدام تحليل الانحدار المتعدد ومعامل الارتباط و جدول تحليل التباين و كما موضح ادناه: الجداول (3) يمثل اختبار t و النموذج انحدار الخطي المتعددة.

متغيرات النموذج	مقدار المعلمة	الانحراف المعياري	اختبار T	مستوى المعنوية
الابعاد الثقافية	0.32	0.032	2.567	0.0235
X <sub>1</sub>	- 0.651	0.186	3.132	0.0327
X <sub>2</sub>	0.776	0.385	5.875	0.0169
X <sub>3</sub>	- 0.712	0.234	1.342	0.0481
X <sub>4</sub>	0.035	0.344	4.253	0.0135
X <sub>5</sub>	0.077	0.376	4.113	0.0076
X <sub>6</sub>	0.038	0.092	3.154	0.0188

$$Y_i = 0.32 - 0.651 X_{1i} + 0.776X_{2i} - 0.712 X_{3i} + 0.035 X_{4i} + 0.077 X_{5i} + 0.038 X_{6i}$$

من نموذج الانحدار الخطي المتعدد اعلاه تبين ان هناك تأثير لكل محور من محاور ابعاد الثقافة حيث من الواضح من خلال التحليل الاحصائي اعلاه ان تأثير التفاوت في السلطة كان مقداره (-0.651) أي تأثير عكسي اما كان مقدار تأثير الفردية مقابل الجماعية هو (0.776) أي تأثير طردي اما مقدار قيمه التأثير للبعد تجنب عدم اليقين هو (-0.712) أي تأثيره عكسي اما قيمة تأثير البعد الذكورية مقابل الانوثة كانت (0.035) أي تأثير ضعيف وكذلك تأثير البعد التوجه طويل الاجل مقابل التوجه قصير الاجل كان ضيف بمقدار (0.077) اما تأثير البعد التحرر مقابل ضبط النفس كان ضعيف ومقداره (0.038).

الجدول (4) يمثل جدول تحليل التباين و اختبار F لمعنوية انموذج الانحدار المتعدد.

مصدر التباين	مجموع مربعات	درجة الحرية	التباين	اختبار F	مستوى معنوية
بين مجموعات	231	6	38.5	26.55	0.073
داخل مجموعات	103	71	1.45		
الكلي	334	77			

نلاحظ من خلال جدول تحليل التباين ان هناك علاقة معنوية بين ابعاد الثقافة على دوافع مراقبي الحسابات لاكتشاف التحريفات الجوهرية حيث كانت قيمة اختبار F تساوي (26.55) تحت مستوى معنوية (0.073) وهي أكبر من (0.05) لذلك فان النموذج المقدر معنوي.

## 2- الفرض الثاني :

ينص الفرض الثاني من فروض الدراسة والتي تم صياغته في فرضية العدم أو الصفرية على انه "ان الدوافع الجوهرية (الداخلية) والدوافع غير الجوهرية (الخارجية) تعمل على زيادة الحوافز لدى مراقبي

الحسابات لاكتشاف التحريفات الجوهرية. والاختبار الفرض الرئيسي اعلاه يتم استخدام تحليل الانحدار المتعدد ومعامل الارتباط وجدول تحليل التباين وكما موضح ادناه:  
الجدول (5) يمثل اختبار t والنموذج انحدار الخطي المتعدد.

متغيرات النموذج	مقدار المعلمة	الانحراف المعياري	اختبار T	مستوى المعنوية
الدوافع الجوهرية وغير الجوهرية	0.21	0.154	5.779	0.022
X <sub>1</sub>	0.546	0.276	6.376	0.026
X <sub>2</sub>	0.568	0.083	9.376	0.047

$$Y_i = 0.21 + 0.546 X_{1i} + 0.568X_{2i}$$

من نموذج الانحدار الخطي المتعدد اعلاه تبين ان هناك تأثير لكل محور من محاور المتغير الدوافع الجوهرية (الداخلية) والدوافع غير الجوهرية (الخارجية) تعمل على زيادة الحوافز لدى مراقبي الحسابات لاكتشاف التحريفات الجوهرية.

#### المحور الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

##### أولاً: الاستنتاجات

1. ان الأبعاد الثقافية الست لهو فتيد توضح "الأنماط الثقافية الشاملة التي تؤثر على سلوك الناس بطرق مهمة" وتعتبر تلك الأبعاد الأساس للباحثين لدراسة الثقافة والتنوع بين الشعوب. كونها اتبعت منهجاً مميزاً للمقارنة الكمية لدراسة الثقافات من خلال تحديد وقياس ثقافات العالم.
2. يعد فهم ودراسة دوافع مراقبي الحسابات امر بالغ الأهمية، وذلك لأن مع التحفيز سيكون لدى مراقبي الحسابات معنويات عالية لتحقيق الأهداف وتطبيق المعايير المطلوبة. وبالتالي تجعل من مراقبي الحسابات يكملون اعمالهم بعزيمة كبيرة واتساق.
3. إن مخاطر التحريف الجوهري هي دالة على قابلية البيانات المالية ككل أو الحسابات الفردية للتحريف، بما في ذلك مخاطر عدم فعالية الضوابط الداخلية في منع أو اكتشاف وتصحيح التحريفات. وتوجد مخاطر التحريف الجوهري على مستويين: المستوى العام للبيانات المالية ومستوى التأكيد لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والعرض والإفصاحات.
4. ان الدوافع الجوهرية مثل التقدير، والاحترام، والتدريب الأجنبي، وفرص التطوير، وتقدير الأداء، وفرص التطوير الوظيفي، والمزايا غير المالية الأخرى، والدوافع غير الجوهرية مثل الحوافز المالية، والمكافآت السنوية، وتقاسم الأرباح، ومرافق الإسكان، ومرافق النقل، وبدلات الوقود، والمزايا المالية الأخرى، ضرورة للأداء العام لمراقبي الحسابات لتعزيز جودة التدقيق..

## ثانياً: التوصيات

1. ضرورة فهم التنوع الثقافي مثل القيم المجتمعية والدين والأنظمة السياسية والخلفية التاريخية لما لها من تأثير كبير على السلوك البشري وعلى الممارسات المحاسبية داخل الحدود الوطنية والدولية، ومعرفة بأن كل نظام محاسبي هو نتاج ثقافته وبيئته المحددة. وأن "المحاسبة تتشكل حسب البيئة التي تعمل فيها.
2. إيلاء اهتمام كبير بثقافة شركات التدقيق وفهمها كونها تؤدي دوراً مهماً في هيكلة الظروف التي من خلالها يجري العمل المهني لمراقبي الحسابات، وكون ثقافة التدقيق تعدّ محدد مهم لجودة التدقيق. ويجب ان تقدر شركات التدقيق جودة التدقيق العالية وتؤكد على أهمية "فعل الشيء الصحيح" في المصلحة العامة وتأثير القيام بذلك على سمعة كل من الشركة والمدققين الأفراد.
3. العمل على انشاء ودعم وترسيخ ثقافة لدى مراقبي الحسابات في البيئة العراقية مبنية على اساس القواعد والقيم الاخلاقية والتنظيمية السليمة، والتي تساهم في الحد من التحريفات الجوهرية التي تشوه القوائم والتقارير المالية، ومن ثم الوصول إلى محتوى معلوماتي ذا جودة عالية، يساعد مستخدمي المعلومات المحاسبية في اتخاذ قرارات مستنيرة.
4. ضرورة فهم ودراسة دوافع مراقبي الحسابات في البيئة العراقية؛ لأنها تعدّ أمراً بالغ الأهمية، حيث مع التحفيز سيكون لدى مراقبي الحسابات معنويات عالية لتحقيق الأهداف وتطبيق المعايير المطلوبة. ومن ثم، تجعل من مراقبي الحسابات يكملون اعمالهم بصلابة كبيرة وعزيمة واتساق.

## المصادر

1. كوش، دنيس، 2007، مفهوم الثقافة في العلوم الاجتماعية، ترجمة د. منير السعيداني، مركز دراسات الوحدة العربية، الطبعة الأولى، بيروت.
2. Agodzo,D,. 2014. Six Approaches to Understanding National Cultures: An Overview of Hofstede's Dimensional Paradigm. t: <https://www.researchgate.net/publication/284732557>. <http://dx.doi.org/10.13140/RG.2.1.5041.8009>.
3. Ahmad,S,. 2021. Motivation and Performance: A Psychological Process. International Journal of Business and Management Research (IJBMR). Vol 9. No2.
4. Andleeb,S,. 2022. Impact of Corporate Governance and Culture on Capital Structure. Thesis submitted to the department DEPARTMENT OF MANAGEMENT SCIENCES, CAPITAL UNIVERSITY OF SCIENCE AND TECHNOLOGY, ISLAMABAD و Pakistan .
5. Arens,A,. elder,R,. BeAsley,M,. & hogAn,C,. 2017. Auditing And Assurance services. 16 edition. Pearson Education, Inc. or its affiliates. All rights reserved. Manufactured in the United States of America.

6. Asmara,R,Y,. 2016. EFFECT OF COMPETENCE AND MOTIVATION OF AUDITORS OF THE QUALITY OF AUDIT: SURVEY ON THE EXTERNAL AUDITOR REGISTERED PUBLIC ACCOUNTING FIRM IN JAKARTA IN INDONESIA. European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research.Vol.4, No.1, pp.43-76.
7. Bik,O,. Hooghiemstra,R,. 2017. The Effect of National Culture on Auditor-in-Charge Involvement. AUDITING: A JOURNAL OF PRACTICE & THEORY American Accounting Association .Vol. 36, No. 1.
8. Bouziane,A,. Tahri,W,. &Bouziane,K,. 2023. The Role of National Cultural Dimensions in the Quality of Legal Audit Missions. International Journal of Society, Culture & Language. Vol 11. No (1).
9. Doupnik T., Finn M., Gotti G., Perera H.(2024), "International Accounting", 6th Edition, McGraw-Hill Education, United States of America, New York.
10. Hofstede, G., Hofstede, G. and Minkov, M. (2010), Cultures and Organizations: Software of the Mind, 3th Edition., New York, NY: McGraw-Hill.P291.
11. Hussin,S,. Iskandar,T,. Saleh,N,. & Jaffar,R,. 2017. PROFESSIONAL SKEPTICISM AND AUDITORS' ASSESSMENT OF MISSTATEMENT RISKS: THE MODERATING EFFECT OF EXPERIENCE AND TIME BUDGET PRESSURE. INTERDISCIPLINARY APPROACH TO ECONOMICS AND SOCIOLOGY. Vol. 10, No. 4. , 225-250. doi:10.14254/2071-789X.2017/10-4/17.
12. IFAC,. 2021. Overall Objective of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing. nternational Federation of Accountants.PP 1-33
13. Ikehukwu,A,. Abonyi,S,E,& Onwuka,C,O,. 2020. Human Resources Motivation at Work Place: A Desideratum For Desirable behaviour Towards Achievement of Optimal Benefits In Organizations. International Journal of Arts and Social Science. Vol 3. No4.
14. Johnny ,C,. Woods, J,r,. Murzi,H,. & Andrea, L,. 2021. Effects of Uncertainty Avoidance and Country Culture on Perceptions of Power Distance in the Learning Process. American Society for Engineering Education(ASEE).
15. Kapur,R,. 2020. Meaning and Significance of Culture [https://www.researchgate.net/publication/344664806\\_Meaning\\_and\\_Significance\\_of\\_Culture](https://www.researchgate.net/publication/344664806_Meaning_and_Significance_of_Culture).

16. Limajatini,. Murwaningsari,E.,& Khomsiyah,. 2019. Analysis of Effect of Power Distance, Power Avoidance, Individualism, Masculinity and Time Orientation Toward Auditing Behavior with Mediation of Locus of Control. Indonesian Lecturer Community. Vol.1, No.1,. doi: <https://doi.org/10.32877/ef.v1i1.53>.
17. Mooij,M. 2021. Loneliness and the Hofstede Dimensions, comparing Mean Loneliness among Adolescents: A Meta-Analysis. Master thesis. Utrecht University Student Theses Repository Home. <https://studenttheses.uu.nl/handle/20.500.12932/433>.
18. Vincent,v,t,. Kumar,. 2019. Motivation: meaning, definition, nature of motivation. International Journal of Yogic, Human Movement and Sports Sciences 2019; 4(1): 483-484.
19. Whalen,J,M,. 2016. THE HOFSTEDE MODEL AND NATIONAL CULTURES OF LEARNING: A COMPARISON OF UNDERGRADUATE SURVEY DATA. In partial fulfillment of the requirements For the Degree of Master of Arts Colorado State. University Fort Collins, Colorado.
20. Zahmatkesh,S,. Rezazadeh,J,. 2017. The effect of auditor features on audit quality. Elsevier Espana, ~ S.L.U. Vol 15.pp79-87. <https://doi.org/10.1016/j.tekhne.2017.09.003> .