

## مدى الالتزام بمعايير اخلاقيات السلوك المهني المحاسبي دراسة تطبيقية في الجامعة المستنصرية

فيضاء شريف عبد سلمان Fayda Sharif Abdul Salman

الجامعة المستنصرية / المركز الوطني لعلاج وبحوث السكري

[Faydhshareef-80@gmail.com](mailto:Faydhshareef-80@gmail.com)

تاريخ تقديم البحث : 2025/09/06

تاريخ قبول النشر : 2025/09/24

### المستخلص

أن ما تشهده مهنة التدقيق هذه الأيام في كل قطاع الأعمال بصورة عامة، وفي قطاع التعليم العالي بصورة خاصة بأزمة ثقة عميقة في المسؤوليات، يمكن أن نعدّها بدرجة كبيرة من الدقة ازمه أخلاقيات نابعة من سيطرة الجشع والمصالح الخاصة الضيقة بصورة واضحة على جزء كبير من هذا القطاعات في مختلف دول أنحاء العالم. فلقد ثبت أن التدقيق المحاسبي يُضيف مصداقيةً إلى البيانات المالية للجهات الخاضعة للتدقيق. وينبع ذلك من قيام المدقق المحاسبي بإجراء فحوصات واختبارات دقيقة أثناء عملية التحقق من البيانات المالية لضمان أن التقارير المالية تعكس بدقة الوضع الحقيقي للمؤسسة. وإيماناً منهم باحترافية المدققين وحياديّتهم، فإن أصحاب المصلحة يعتبرون تقاريرهم صادقة وأمانة بعدهم يعملون على تطبيق معايير الالتزام بأخلاقيات السلوك المهني المحاسبي.

ولأجل ذلك، قامت الباحثة بوضع الهدف الاتي:

التعرف على مدى التزام موظفي التدقيق في الجامعات العراقية بمعايير أخلاقيات السلوك المهني المحاسبي.

ومن اجل التوصل إلى نتائج أهداف البحث، قامت الباحثة ببناء أداة تتألف من (18) فقرة، وكما قامت الباحثة أيضا بسحب (42) موظفا من موظفي التدقيق في الكليات التابعة للجامعة المستنصرية، ومن ثم تم استخراج الخصائص السيكومترية للأداة، وبعد تحليل إجابات العينة، كشفت نتائج البحث بان عينة البحث تتمتع بمستوى مرتفع من الالتزام بمعايير أخلاقيات السلوك المهني المحاسبي.

### الكلمات المفتاحية:

الالتزام بمعايير أخلاقيات السلوك المهني المحاسبي، موظفي التدقيق، الجامعة المستنصرية.

### Abstract

What the auditing profession is witnessing these days, across all business sectors in general, and in the higher education sector in particular, is a profound crisis of confidence in responsibilities. This can be considered, with a high degree of accuracy, an ethical crisis stemming from the clear dominance of greed and narrow private interests in a large portion of these sectors in various countries around the world. It has been proven that accounting auditing adds credibility to the financial statements of the entities subject to auditing. This stems from the auditor's careful examination and testing during the financial statements verification process to ensure that the financial reports accurately reflect the true position of the organization. Believing in the auditors' professionalism and impartiality, stakeholders consider their reports truthful and honest, and therefore work to implement standards of compliance with accounting ethics.

To this end, the researcher set the following objective:

**To identify the extent to which audit staff at Iraqi universities adhere to the Code of Ethics for Professional Accountants**

In order to reach the results of the research objectives, the researcher built a tool consisting of (18) items, and the researcher also drew (42) employees from the auditing staff in the colleges affiliated with Al-Mustansiriya University, and then the psychometric properties of the tool were extracted, and after analyzing the sample's answers, the research results revealed that the research sample has a high level of commitment to the standards of ethics of professional accounting behavior.

**Keywords:** Compliance with the Code of Ethics for Professional Accountants, audit staff, Al-Mustansiriya University.

### المبحث الأول: التعريف بالبحث

#### مشكلة البحث:

تعد مهنة تدقيق في المجال المالي، من أخطر المهن لتعاملها بصورة مباشرة مع الاموال، بوصفها عملية تحتاج الى الجانب التنظيمي لأجل الحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الاحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ومن ثم توصيل النتائج الى الأطراف المعنية، فهي بذلك تعد عملية انتقادية للقوائم المالية عن طريق فحص كافة الدفاتر والسجلات المحاسبية والأدلة المدعمة للتسجيلات المحاسبية المرتبطة بالعمليات التي انتهت منها المؤسسات، فضلا عن التحقق من مدى مطابقة عناصر هذه القوائم للواقع الحقيقي لها. لذا فان عملية التدقيق تمكن مراقب الحسابات من ان يبدي رايافيا محايدا حول مدى دلالة القوائم المالية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي لها ومدى الالتزام بمبادئ اخلاقيات المحاسبة (سرايا، 2002: ص 44).

كما وتعد القوائم المالية بمثابة السجلات الرسمية للأنشطة المالية لمؤسسة معينة، وهذه القوائم المالية تعطي ملخص عن الوضع المالي والمعلومات حول تسيير نشاط الذمة المالية للغير (الموظفين، المساهمين، عمال، البنوك، المستثمرين، الدولة) التي نعني بهم الأطراف ذوي المصلحة، ونظرا لانفصال عملية اعداد القوائم المالية واستعمالها، فانهم يحتاجوا من يؤكد ان المعلومات المحاسبة صحيحة ومن يخول لهم القانون القيام بذلك؛ ومن يخبرهم يتعين مدقق قانوني فلذلك يحتاجوا الى راي مهني محايد الهدف منه ابداء راي حول سلامة القوائم المالية، وبتأكيد فان ذلك يرجع الى مدى الالتزام بقواعد اخلاقيات السلوك المهني المحاسبي (البيومي، 2003: ص 36).

ان ما تشهده مهنة التدقيق هذه الأيام في كل قطاع الاعمال بصورة عامة، وفي قطاع التعليم العالي بصورة خاصة بأزمة ثقة عميقة في المسؤوليات، يمكن ان نعددها بدرجة كبيرة من الدقة ازمة اخلاقيات نابعة من سيطرة الجشع والمصالح الخاصة الضيقة بصورة واضحة على جزء كبير من هذا القطاعات في مختلف دول انحاء العالم، وهذه الازمة كانت قد ظهرت بصورة واضحة في الولايات المتحدة الامريكية، الا انها لم تنحصر في ذلك فحسب، بل امتدت لتشمل معظم الدول الأخرى وبدرجات متفاوتة. ومن هنا يظهر يتضح دور سلوك المدقق في زيادة ثقة مستخدمي البيانات المالية، هذا كما ساهمت الجمعيات المهنية بشكل فعال في اصدار معايير تم تبنيها من قبل المدققين، اذ حسنت مع مرور الوقت من مستوى سلوكهم المهني، الا انه وبالرغم من هذه التحسينات؛ فأنها لا تزال عاجزة عن تعديله بشكل كاف بحيث يرتقي الى المستوى المطلوب نتيجة لتزايد عدد القضايا القانونية المقامة على مكاتب التدقيق ولاسيما القضايا القانونية الجامعية، نتيجة لتورطها في قضايا أخلاقية عدة (العركي وإبراهيم، 2020: ص 294).

ولأجل ذلك؛ سعت الباحثة للتعرف على مدى التزام موظفي التدقيق بمعايير اخلاقيات السلوك المهني المحاسبي التابعون للجامعات العراقية، اذ تعد دراسة مشكلة الموضوع الحالي، من الموضوعات التي ندر التطرق اليها من حيث المستوى المحلي، وكذلك العربي، وهذا ما دعا الباحثة الى التعمق في البحث عنها.

#### اهمية البحث:

لقد ثبت أن التدقيق المحاسبي يُضيف مصداقيةً إلى البيانات المالية للجهات الخاضعة للتدقيق. وينبع ذلك من قيام المدقق المحاسبي بإجراء فحوصات واختبارات دقيقة أثناء عملية التحقق من البيانات المالية لضمان أن التقارير المالية تعكس بدقة الوضع الحقيقي للمؤسسة. وإيماناً منهم باحترافية المدققين وحياديّتهم، فإن أصحاب المصلحة يعتبرون تقاريرهم صادقة، ومع ذلك، فإن انهيار أغلب شركات الأمريكية والروسية، فضلاً عن حدوث الفضائح في الشركات النيجيرية، قد قلصت بشكل كبير ثقة الجمهور في التقارير المالية المدققة. وقد أثار هذا مزيداً من المخاوف بشأن السلوك الأخلاقي للمدققين في أحكامهم وآرائهم المهنية، إذ ارتبطت إخفاقات وفضائح الشركات بممارسات غير أخلاقية. وقد تساءله المعلقون العامون وغيرهم من مستخدمي البيانات المالية عما إذا كانت منظومة القيم لدى المحاسبين المهنيين قوية بما يكفي لتحمل الضغوط من داخل وخارج الشركات العملية للمراجعين (Craswell, et al, 2002: p. 187)

يرى أغلب الباحثون أن السلوك الأخلاقي للمدققين يتأثر بالخلفية العائلية، والمعتقدات الدينية، والقضايا الاقتصادية، وقضايا الألفة، وقضايا الرقابة والتنظيم، ويتساءلون عما إذا كان تقرير المدقق نوعياً حقاً. إذ تعتمد جودة التدقيق نفسها بشكل أساسي على المهارات الأخلاقية الفنية والشخصية للمدقق. وبينما يُعتقد عمومًا أن المهارات الفنية للمدقق قابلة للقياس والتتبع، فإن المهارات الأخلاقية تتعلق بالحالة النفسية وهي خفية، ومن ثم تكون غير قابلة للملاحظة، ولا يمكن تقييمها إلا بواسطة الهوية الشخصية للمدقق وسلوكه في أداء عمله (Francis, 2004: p. 386)

وهنا يصعب توضيح المعايير الأخلاقية للمحاسب مثلها مثل أي معايير أخرى لدى المهن الأخرى، ولكن يمكن عدها معايير راسخة للصواب والخطأ، والتي تُحدد ما ينبغي على البشر فعله، عادةً من حيث الحقوق والالتزامات ومنافع المجتمع أو فضائل محددة. إنها نظام يُفحص فيه مسائل الصواب والخطأ، والخير والشر، والفضيلة والرذيلة، بشكل منهجي. وفي سياق مهنة المحاسبة، يُتوقع من المحاسبين والمدققين التحلي بأعلى درجات النزاهة والموضوعية والكفاءة والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني النزهي، والقدرة على مقاومة ضغوط العملاء أو الضغوط لتحقيق مكاسب شخصية، بما يغرس ثقة الجمهور في تقاريرهم. ويظل السؤال الذي يُثير قلق الجمهور هو: هل يستطيع المدقق حقاً مقاومة هذه الضغوط والحفاظ على حياد عمله وتقاريره؟ بمعنى آخر، يرغب أصحاب المصلحة في التأكد من أن المدققين يتحلون بالحساسية الأخلاقية تجاه القضايا التي تواجههم أثناء أداء مهامهم الرقابية، وأن سلامة المعلومات المُقدمة لا شك فيها. (Hayes, et al, 1999: p. 39)

وفي مجال مؤسسات التعليم العالي، فإنه يُتوقع من المدققين أن يسترشدوا في سلوكهم بأخلاقيات مهنتهم، إذ إن مزايا أخلاقيات المحاسبة فيها تُساعد المحاسب على تحديد مدى نجاح سلوكه في علاقاته المهنية؛ فهي تمنح المراجعون أساساً للثقة بأن المحاسب يُولي اهتماماً أكبر لخدمة الجميع بدلاً من مصلحته الشخصية. كما يطمئن المراجعون سواء كانوا من التدريسيين أو الطلبة أو الموظفون بأن معايير الكفاءة والاستقلالية والنزاهة هي محور اهتمام المحاسب، والأهم من ذلك كله حماية العملاء والمصلحة العامة. ونظراً لأن مهنة المحاسبة قد قبلت مسؤولية التصرف بما يخدم المصلحة العامة، يتعين على المدققين الالتزام بقواعد السلوك المهني الصادرة عنها (Kilgore, 2007: p. 66)

#### هدف البحث:

يهدف البحث الحالي التعرف على مدى التزام موظفي التدقيق في الجامعات العراقية بمعايير أخلاقيات السلوك المهني المحاسبي. ويتضح ذلك عن طريق تقديم الفرضية الآتية:

- لا يوجد فروق ذو دلالة إحصائية في درجة الالتزام موظفي التدقيق للمعايير أخلاقيات السلوك المهني المحاسبي عند مستوى دلالة (0,05).

**حدود البحث:**

ويتحدد البحث الحالي بالمجالات الآتية:

- 1-المجال الموضوعي: ويشمل دراسة معايير أخلاقيات السلوك المهني المحاسبي.
- 2-المجال البشري: موظفي التدقيق.
- 3-المجال المكاني: الجامعة المستنصرية.
- 4-المجال الزمني: للعام (2025-2026).

**تعريف مفاهيم البحث:****1-الالتزام بمعايير أخلاقيات السلوك المهني**

(Code of Ethical Conduct and Statement of Commitment):

عرفه كل من -

أ-كويك (Quick, 2005):

بأنها السلوكيات التي تعد جيدة أو سيئة، صواباً أو خطأ، فضيلة أو رذيلة، وما إلى ذلك. لا يمكن تحديد تعريف واضح للأخلاقيات أو السلوك الأخلاقي (Quick, 2005: p. 607)

ب-أديمي (Adeyemi, 2011):

إنها معايير راسخة للصواب والخطأ، تُحدد ما ينبغي على البشر فعله، عادةً من حيث الحقوق والالتزامات ومنافع المجتمع أو فضائل محددة. إنها نظام يُفحص فيه مسائل الصواب والخطأ، والخير والشر، والفضيلة والرذيلة، بشكل منهجي (Adeyemi, 2011: p. 248)

2-موظف التدقيق (Auditor): عرفها كل من -

أ-شوكلي (Shockley, 1983):

هو ذلك الشخص الذي تُعينه مؤسسة ما لإجراء عملية تدقيق. وللعمل كمُدقق، يجب أن يكون معتمداً من قبل الهيئة التنظيمية للمحاسبة والتدقيق، أو أن يمتلك مؤهلات محددة. وبشكل عام، للعمل كمُدقق خارجي للمؤسسة، كما ضرورة أن يكون المدقق حاصلاً على شهادة مزاوله مهنة من الهيئة التنظيمية. (Shockley, 1983: p. 547)

ب-بيرس (Pierce, 2007):

المدقق هو شخص مُكلف بإجراء تدقيق داخل مؤسسة ما. والتدقيق عملية منظمة ومنهجية تتضمن فحص الدفاتر والحسابات والسجلات أو مختلف الوثائق. ومن منظور مالي، يقوم المدقق بفحص البيانات المالية للمؤسسة. إذ يُجري هذا الفحص للتأكد من دقة جميع التقارير وخلوها من الأخطاء. والتي قد تحدث عندما تكون البيانات المالية غير صحيحة بسبب الاحتيال أو الخطأ (Pierce, 2007: 22)

**الفصل الثاني: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي****مفهوم التدقيق المحاسبي:**

أشار مارسينتولي (Marsintauli, 2022) بأنه يفهم التدقيق المحاسبي بأنه مجموعة خطوات وإجراءات تتخذ من قبل المدقق لأجل التحقق من أن البيانات الختامية والميزانية تعكسان الوضع المالي، ونتيجة الأعمال بوضوح وأنها قد تم تهيئتها بشكل يتفق مع المبادئ المحاسبية الأساسية المتعارف عليها والتي أتبع وتطبقت بشكل متناسق من سنة لأخرى (Marsintauli, 2022: p. 136).

ويرى سيات (Saat, 2021) بأنه يسعى التدقيق المحاسبي التحقق من بعض الأمور، ومن بينها ما يأتي:

♦ أن النظام المحاسبي سليم والضبط الداخلي كفاء والسجلات ملائمة لأعمال المنشأة وما يتطلبه القانون.

- ♦ الميزانية وجدول حسابات النتائج أو أي بيانات ختامية أخرى، ينبغي ان تتفق مع السجلات وتكون مطابقة لها.
- ♦ المنشأة ينبغي ان تملك كافة أصولها التي تظهر في الميزانية وأن القيمة التي تظهر بها هي القيمة الصحيحة.
- ♦ الخصوم الظاهرة في الميزانية، يجب ان تظهر بقيمتها الحقيقية (Saar, 2021 : p. 77).

### انواع التدقيق المحاسبي:

ويمكن ان نميز أنواع التدقيق المحاسبي، من حيث: -

#### 1-الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق:

ويصنف هذا النوع من التدقيق الى نوعين: تدقيق مستمر وتدفق نهائي.

أ-التدقيق النهائي: ويتم مرة واحدة عند انتهاء مصلحة المحاسبة من عملية استخراج البيانات الختامية.

ب-التدقيق المستمر: ويجري في المنشآت الكبيرة التي تتطلب عملية التدقيق فيها وقت أكثر إذ ينشغل المدقق وموظفيه بالعمل بشكل مستمر أو على فترات اثناء السنة المالية بالأعمال التدقيقية

ويتطلب التدقيق المستمر ما يلي:

- ♦ امتحان نظام الرقابة والضبط الداخلي.
- ♦ أن تكون الملفات جاهزة عند انتهاء السنة المالية.
- ♦ يفرض التدقيق المستمر المانع الأدبي على موظفي المنشأة إذ يكون احتمال وقوع الخطأ قليل وأن احتمال اكتشافه وتصحيحه حالا كبير (Saidin, 2023: p. 301)

أما عيوب التدقيق المستمر فهي:

- ♦ احتمال تغيير الأرقام في السجلات بعد تدقيقها.
- ♦ قد يكون وجود المدقق بصفة منتظمة في مكاتب المنشأة له أثر على نظام العمل وقد يؤدي إلى إرباك العمل.
- ♦ قد يكون التدقيق المستمر أكثر كلفة نظرا للوقت الذي يصرفه المدقق في عمله (Wang & Wang, 2022: p. 722).

#### 2-عملية التدقيق، ويصنف إلى تدقيق جزئي وتدفق كلي.

أ-التدقيق الجزئي هو الذي يقتصر العمل فيه على قسم من الأقسام في المنشأة ويتم فحص السجلات المحاسبية الخاصة به.

ب-التدقيق الكلي ويطبق على الأقسام كافة

#### 3-درجة الالتزام بعملية التدقيق، ويصنف الى تدقيق الزامي وتدفق اختياري.

أ-التدقيق الالزامي وهو الذي يفرضه قانون الشركات.

ب-التدقيق الاختياري فللمؤسسة الحرية في اختيار اللجوء إلى مدقق أولا.

#### 4-الهيئة التي تقوم بالتدقيق، ويقسم الى التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

أ-التدقيق الداخلي: ويقوم بهذه الوظيفة مجموعة من الموظفين داخل المنشأة يعينون للقيام بالمراقبة الداخلية من أجل حماية أموال المنشأة والوصول إلى أهدافها بأقصى سرعة ممكنة للوصول إلى أكبر كمية ممكنة من الإنتاج وتشجيع الموظفين بالعمل المستمر والالتزام بالخطط والسياسات الإدارية.

ب-التدقيق الخارجي: ويقوم بمهمة التدقيق الخارجي مدقق من خارج المنشأة تقوم هذه الأخيرة بتعيينه من أجل تدقيق حساباتها وهذا المدقق يكون له رأي محايد ليس له صلة بأي من العاملين والإداريين (مازن، 2007: ص 36-41).

**القواعد المهنية المطلوبة من المدقق المحاسبي:**

هنالك مجموعة من القواعد او القوانين المطلوبة من المدقق المحاسبي السير عليها، ومن أبرزها:

**1-قواعد عامة:**

- ◆ ينبغي أن يكون المدقق من الأشخاص المدربين وذو كفاءة عالية.
- ◆ أن يكون محتفظاً بشخصيته وتفكيره المستقل بعيداً عن أي مؤثرات او اراء قد تؤثر في نوعية عمله.
- ◆ ضرورة ان يبذل كل جهده والعناية الكافية في قيامه بعملية التدقيق وأن يكون حذر عند ممارسته للمهنة

**2-قواعد العمل الميداني:**

- ◆ وضع خطة لعملية التدقيق والاشراف على المساعدين الذين يستعين بهم المدقق.
- ◆ أن يقوم المدقق بدراسة وافية وشاملة لنظام الضبط الداخلي في المؤسسة لتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليه.
- ◆ يجب على المدقق أن يستحصل على أدلة إثبات جديرة بالثقة وكافية وذلك عن طريق الفحص والمراقبة والاستفسار .
- ◆ ينبغي عليه الحصول على اقرارات او ما يطلق عليها (رسائل تأكيد) من أصحاب الأرصدة الظاهرة في دفاتر المؤسسة لوضع أساس سليم يبني عليه المدقق رايه الإجمالي حول الحسابات الختامية (عماد، 2016: ص 42)

**3-قواعد اعداد التقرير، وينبغي ان يوضح المدقق فيها ما يلي: -**

- ◆ أن الحسابات قد تم أعدادها على أساس مبادئ وقواعد المحاسبة المتعارف عليها وأتباعها بشكل منسجم من سنة لأخرى وأن وجد اختلاف يبينه المدقق في تقريره.
- ◆ أن الإفصاح في الحسابات والمعلومات قد تم بالشكل الصحيح والإفصاح الكافي عن أي بيانات جوهرية التي يرى المدقق ضرورة إظهارها في الحسابات الختامية أو في تقريره.
- ◆ أن يشمل التقرير الذي يضعه نطاق وطبيعة عملية التدقيق التي قام بها في عمله.
- ◆ أن يبين رايه التدقيق حول الحسابات الختامية، مع اظهار ملاحظات حول الحسابات إذ يمكن -أن يكون تقريره بتحفظات أو بدونها، وإذا أمتنع المدقق عن إبداء رايه يجب أن يوضح سبب ذلك في تقريره (بصري، 2019: ص 121).

**مبادئ السلوك المهني للمدقق المحاسبي:**

وتتمثل هذه المبادئ بالمعايير الآتية:

- 1-**المسؤولية:** اذ ينبغي على المدقق عند تحمل مسؤولياته المهنية ان يمارس الحكم الأخلاقي وان يتسم بالحساسية المهنية في كافة الأنشطة التي يؤديها في العمل.
- 2-**الصالح العام:** ينبغي على المدقق أداء عمله المهني بالطريقة التي تحافظ على مصلحة المجتمع وشرف المهنة والثقة الموضوعية فيه.
- 3-**الاستقامة:** يجب على المدقق المحاسبي ان يكون مستقيماً ومخلصاً واميناً اثناء تأدية مهمته المكلف بها.
- 4-**الموضوعية والحياد:** يفرض مبدأ الموضوعية التزاماً على كافة المدققين المهنيين بان لا يتهاونوا في حكمهم المهني او التجاري بسبب التحيز او تضارب المصالح او التأثير غير المفرط للآخرين.
- 5-**العناية المهنية:** ينبغي على المدقق المحاسبي ابداء العناية المهنية الكافية عند تنفيذ عملية التدقيق واعداد للتقرير، مع اجراءه لكافة الاختبارات الضرورية، ويتضح ذلك؛ عن طريق التزامه بمعايير التدقيق المقبول والمتعارف عليه ضمن معايير التدقيق المحاسبي الدولية (مسعد وآخرون، 2009: ص 109).

## المبحث الثالث: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

## منهجية البحث:

وفي الدراسة الحالية، تم تطبيق المنهج الوصفي الميداني، إذ يحاول هذا المنهج وصف ظواهر أو أحداث أو أشياء معينة وجمع الحقائق والمعلومات والملاحظات عنها، ووصف الظروف الخاصة بها، وتقرير حالتها كما توجد عليها في الواقع، وتشمل البحوث الوصفية أنواعاً فرعية متعددة تشمل الدراسات المسحية ودراسات الحالة ودراسات النمو أو الدراسات التطويرية (سلوم وحسن، 2011، ص 228).

## مجتمع البحث:

يقصد بالمجتمع الاحصائي للبحث جميع الافراد الذين يقوم الباحث بدراسة الظاهرة او الموقف لديهم (ملحم، 2003: ص 219)، او انه مجموعة من الافراد (او الاشياء) الذين لديهم خصائص واحدة يمكن ملاحظتها ومن ثم قياسها (قندلجي، 1979: ص 60).

وقد تكون مجتمع البحث من جميع موظفي التدقيق في الكليات التابعة للجامعة المستنصرية للعام (2024-2025)، والجدول (1) يوضح توزيع مجتمع البحث.

جدول (1) توزيع مجتمع البحث

| ت       | اسم الروضة                    | عدد الموظفين المدققين |      | المجموع |
|---------|-------------------------------|-----------------------|------|---------|
|         |                               | ذكور                  | إناث |         |
| 1-      | كلية الطب                     | 2                     | 4    | 6       |
| 2-      | كلية الصيدلة                  | 3                     | 2    | 5       |
| 3-      | كلية الأسنان                  | 3                     | 3    | 6       |
| 4-      | كلية الهندسة                  | 2                     | 4    | 6       |
| 5-      | تربية مستنصرية                | 3                     | 3    | 6       |
| 6-      | التربية الأساسية              | 2                     | 3    | 5       |
| 7-      | العلوم السياسية               | 4                     | 2    | 6       |
| 8-      | التربية البدنية وعلوم الرياضة | 3                     | 3    | 6       |
| 9-      | الأداب                        | 2                     | 4    | 6       |
| 10-     | كلية العلوم                   | 2                     | 2    | 4       |
| 11-     | كلية الإدارة والاقتصاد        | 3                     | 2    | 5       |
| 12-     | كلية القانون                  | 3                     | 4    | 7       |
| 13-     | كلية العلوم السياحة           | 2                     | 2    | 4       |
| المجموع | 13                            | 34                    | 38   | 72      |

## عينة البحث:

وهي تلك العينة التي يختارها الباحث من أجل الحصول على عينة ممثلة لمجتمعه اختياراً علمياً دقيقاً، مع مراعاة سماتها وخصائصها، وطريقة اختيارها، ودرجة مصداقيتها عند تطبيقها بدرجة فعلية (بدر، 1978: ص 224). وقد تكونت عينة التطبيق في الدراسة الحالية من (42) موظفاً الذين تم سحبهم من جميع الكليات التابعة للجامعة المستنصرية، علماً بأن هذه العينة تم تحديده عن طريق مدى أجابته بصدق لأداة البحث (العينة التي أجابت فقط على استبانات البحث).

## أداة البحث:

تعرف أداة البحث بأنها الوسيلة أو الطريقة التي يتمكن عن طريقها الباحث من حل مشكلته مهما كانت تلك نوعها، بيانات، عينات، أجهزة... الخ. إذ أن البحث الجيد يتميز بجمع المعلومات (البيانات) الجيدة ولهذا وجب على الباحث أن يستخدم عدة أدوات من أجل القيام بالبحث بالشكل الذي يضمن له بالنهاية الوصول إلى الهدف، متمشياً مع طبيعة البحث وأدواته. فعليه أن يختار أداة وطريقة البحث ويتأكد من أن هذه الأداة تلائم البحث. أذن على الباحث أن يختار أنسب الطرائق والأدوات التي يستطيع

بها الوصول إلى صدق أداته (محبوب، 2005: ص 155). وتحقيقاً لأهداف البحث تطلّب توافر لقياس مدى الالتزام موظفي التدقيق بمعايير أخلاقيات السلوك المهني المحاسبي. وفيما يلي عرضاً لخطوات أعداد كل منها، وكالاتي:

### 1- إجراءات بناء أداة الالتزام بمعايير أخلاقيات السلوك المهني المحاسبي:

#### أ- التخطيط لبناء الأداة:

نظراً لعدم وجود أداة محلية أو عربية تقيس الالتزام بمعايير أخلاقيات السلوك المهني المحاسبي لدى موظفي التدقيق، لذا فقد قامت الباحثة ببناء أداة تكونت من (18) فقرة، والتي بنت اعتماداً على المعايير العالمية لأخلاقيات السلوك المهني المحاسبي.

#### ب- صياغة فقرات الأداة:

تعد هذه القاعدة إحدى الخطوات الرئيسة الواجب اتباعها عند سعي الباحث في بناء أي أداة (الراوي، 1986: ص 47)، وقد وضعت الباحثة فقرات هذا الأداة إذ بلغت عدد فقراته الكلية بصيغته الأولى من (18) فقرة.

ومن أجل اعتماد الأداة الحالية تم اتباع الاتي:

#### أولاً- طريقة بناء الأداة:

اعتمد في بناء الأداة على طريقة ليكرت وهي إحدى الطرق المتبعة في بناء أدوات البحث

(Mehrens & Lehmann, 1991: 241).

إذ يؤكد (علام، 1995) بأن طريقة (ليكرت) تعد من أهم الطرق المستخدمة للحصول على نتائج موثوق بها (علام، 1995: 38). لذا فقد وضع في الأداة خمسة بدائل وهي (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة).

#### ثانياً- الصدق الظاهري لفقرات الأداة:

للتعرف على الصدق الظاهري لفقرات الأداة، فقد عرضت بصورتها الأولى على مجموعة من المحكمين المتخصصين في مجال التدقيق المحاسبي بلغ عددهم (10) محكمين، إذ قامت الباحثة بتقديم تعريف دقيق لمفهوم الالتزام بمعايير أخلاقيات السلوك المهني المحاسبي لدى موظفي التدقيق، ولقد طلبت من المحكمين الحكم على صلاحية الفقرات، وعن طريق تحليل إجابات المحكمين، وباستعمال النسبة المئوية، حصلت الباحثة على موافقة جميع الخبراء بنسبة (80%).

#### ثالثاً- تعليمات الإجابة على فقرات الأداة:

أكدت الباحثة عند أعداد الأداة أن تكون فقراته سهلة ومفهومة وتؤكد ضرورة اختيار البديل المناسب، ولقد بينت الباحثة لأفراد عينة البحث بأن إجاباتهم ستكون لأغراض البحث العلمي لذا لا داعي لذكر الاسم.

#### رابعاً- تصحيح الأداة:

تم تصحيح إجابات أفراد العينة على فقرات الأداة بالأوزان الخماسية (5,4,3,2,1)، وبذلك بلغت أعلى درجة يمكن أن يحصل عليها أفراد العينة (90)، وأقل درجة (18)، وبمتوسط فرضي مقداره (54)، أي تم تصحيح الفقرات على أساس (18) فقرة.

#### ج- إجراء تحليل فقرات الأداة:

طبقت الباحثة فقرات الأداة على العينة البالغة (42) ثم صحت أجابهم لكي يتم التحقيق من القوة التمييزية لها ومدى ارتباطها بالدرجة الكلية، إذ نقصد بالتمييز مدى إمكانية التعرف على الفروق الفردية بين الأفراد (علام، 1995: ص 277). وقد اعتمد البحث في تحليل الفقرات على أسلوب العينتين المتطرفتين، وبعد أن صحت استمارات العينة البالغة (42) استمارة على وفق الأوزان الخماسية رتبت درجاتهم تنازلياً من أعلى درجة إلى أدنى درجة، واختيرت نسبة ألد (27%) العليا والتي أطلق عليها بالمجموعة العليا و(27%) الدنيا والتي أطلق عليها بالمجموعة الدنيا.

بعد ذلك استعمل الاختبار التائي لعينتين مستقلتين لإيجاد دلالة الفرق بين متوسطي درجات المجموعتين العليا والدنيا على كل فقرة من فقرات الأداة، إذ بلغ عدد الأفراد في كلا المجموعتين (21) موظفاً، وبذلك خضعت (42) استمارة لأجراء عملية التمييز

بين فقرات الأداة، وقد اتضح بان جميع فقرات كانت مميزة، أذ كانت قيمها المحسوبة أكبر من القيمة التائية الجدولية البالغة (2,1) ودرجة حرية (40) ومستوى دلالة (0,05)، وكما هو موضح في الجدول (2).

جدول (2) معاملات تمييز فقرات أداة الالتزام بمعايير أخلاقيات السلوك المهني المحاسبي

| معامل التمييز | ت   | معامل التمييز | ت  |
|---------------|-----|---------------|----|
| 7,12          | -10 | 3,88          | -1 |
| 6,56          | -11 | 7,90          | -2 |
| 3,76          | -12 | 5,52          | -3 |
| 4,84          | -13 | 8,44          | -4 |
| 3,33          | -14 | 6,94          | -5 |
| 7,20          | -15 | 7,00          | -6 |
| 5,96          | -16 | 4,11          | -7 |
| 6,69          | -17 | 4,23          | -8 |
| 7,53          | -18 | 5,73          | -9 |

د- مؤشرات الصدق والثبات:

أولاً- الصدق (Validity):

يعد الصدق مؤشراً جيداً على مدى قدرة الفقرات الكلية على قياس المفهوم نفسه الذي يقيسه الأداة (Kroll , 1960: 426). ولقد تحقق صدق الأداة عندما استعمل معامل ارتباط بيرسون لاستخراج العلاقة الارتباطية بين درجة الفقرة والدرجة الكلية للأداة؛ ولقد تبين من هذه الإجراء بعد استخدام عينة التحليل الإحصائي البالغة (42) موظفاً بان كافة الفقرات كانت ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0,05) ودرجة حرية (40) والقيمة الجدولية لمعامل ارتباط بيرسون (0,30)، والجدول (3) يوضح ذلك.

جدول (3) معاملات ارتباط فقرات أداة الالتزام بمعايير أخلاقيات السلوك المهني المحاسبي

| معامل الارتباط | ت   | معامل الارتباط | ت  |
|----------------|-----|----------------|----|
| 0,73           | -10 | 0,60           | -1 |
| 0,40           | -11 | 0,72           | -2 |
| 0,56           | -12 | 0,44           | -3 |
| 0,66           | -13 | 0,50           | -4 |
| 0,54           | -14 | 0,62           | -5 |
| 0,44           | -15 | 0,42           | -6 |
| 0,74           | -16 | 0,34           | -7 |
| 0,68           | -17 | 0,75           | -8 |
| 0,60           | -18 | 0,31           | -9 |

ثانياً: الثبات (Reliability):

اعتمدت الباحثة طريقة الاتساق الداخلي في إيجاد ثبات الإداة وهي طريقة تعتمد على الارتباط بين الفقرات مع بعضها الآخر داخل الأداة نفسه، ومن أكثر المعادلات استعمالاً لإيجاد الاتساق الداخلي هي استخدام طريقة الفا كرونباخ، ووفقاً لذلك حسب الثبات بهذه الطريقة، إذ طبقت الأداة على عينة بلغت (30) موظفاً، عندها بلغ معامل الثبات على الفقرات ككل (0,85).

المعالجات الإحصائية:

اعتمدت الباحثة على مجموعة من الوسائل الإحصائية بعد استخدامها للبرنامج الإحصائي (SPSS): وهي:

1- الاختبار التائي لعينتين مستقلتين

2- الاختبار التائي لعينة واحدة

3- معادلة الفا كرونباخ لاستخراج الثبات

4- معامل ارتباط بيرسون.

## المبحث الرابع: عرض النتائج ومناقشتها

## عرض النتائج:

بعد أن قامت الباحثة بتطبيق أداة البحث على العينة البالغة (42) موظفاً، وبعد أن قامت بتحليل إجاباتهم عن طريق إدخالها ضمن البرنامج التحليل الإحصائي (SPSS)، عندها تم الوصول إلى تحقيق هدف البحث، وكالاتي:

(التعرف على مدى التزام موظفي التدقيق في الجامعات العراقية بمعايير أخلاقيات السلوك المهني المحاسبي).

بعد أن طبقت الباحثة فقرات الأداة على عينة البحث البالغة (42) موظفاً، تحقق هذا الهدف عن طريق معالجة البيانات إحصائياً لأفراد العينة، إذ بلغ المتوسط الحسابي للعينة (73.4286) والانحراف المعياري (11.77045)، وبمتوسط فرضي (54)، وبعد استعمال الاختبار التائي لعينة واحدة (T-test) تبين أن القيمة التائية المحسوبة لإجابة أفراد العينة كانت (10.697)، وهي أكبر من القيمة التائية الجدولية عند مستوى دلالة (0,05) ودرجة حرية (41) البالغة (2,1)، مما يعني وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العينة والمتوسط الفرضي ولصالح متوسط العينة، وهذا يشير إلى أن أفراد عينة البحث يتمتعون بمستوى مرتفع من الالتزام بمعايير أخلاقيات السلوك المهني المحاسبي، والجدول (4) يوضح ذلك.

جدول (4) قيمة الاختبار التائي لإجابة أفراد عينة البحث على فقرات الأداة

| مستوى الدلالة<br>عند (0,05) | القيمة الجدولية التائية |          | المتوسط<br>الفرضي | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | حجم العينة |
|-----------------------------|-------------------------|----------|-------------------|-------------------|-----------------|------------|
|                             | الجدولية                | المحسوبة |                   |                   |                 |            |
| دالة                        | 2,1                     | 10.697   | 54                | 11.77045          | 73.4286         | 42         |

ويمكن تفسير النتيجة الحالية بأنه للتدقيق المحاسبي أدب وقواعد والتي وضعت من قبل النقابات المحاسبية والمدققين ومن معاهد المحاسبين القانونية التي ينتمي إليها المحاسبين القانونيين، إذ تلزم هذه المعاهد أعضائها وجوب مراعاتها بدقة، حفاظاً على إيجاد مستوى رفيع للمهنة، ولغرض تنظيم العلاقات بين المحاسبين القانونيين بعضهم مع بعض الآخر، وعلاقاتهم مع الجمهور بشكل عام. وهذا ما يؤدي إلى رفع مستوى مهنة المحاسبة والتدقيق والمحافظة على كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن. فضلاً عن تدعيم وتكملة النصوص القانونية الأخرى التي وضعها المشرع لتوفير مبدأ الكفاية في التأهيل العلمي والعمل للمدقق وحياد مدقق الحسابات في عمله.

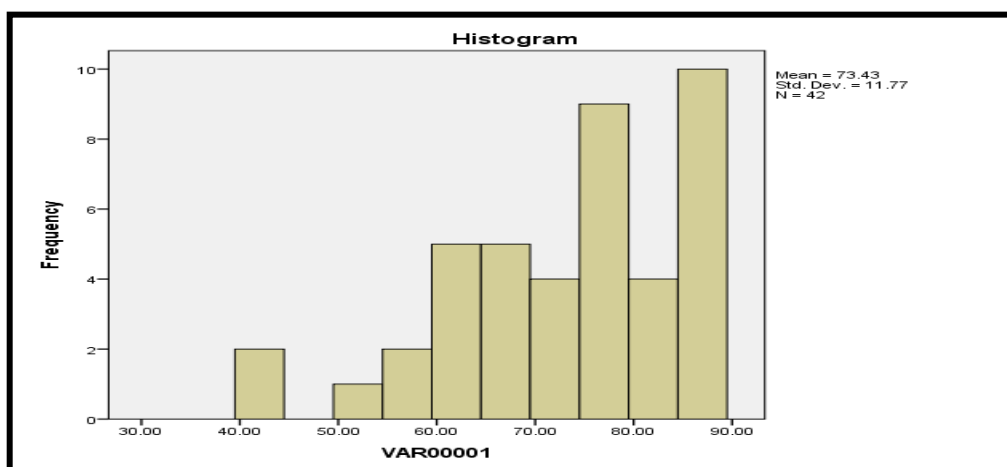
ولتحقيق فرضية البحث والتي تنص على (لا يوجد فروق ذو دلالة إحصائية في درجة الالتزام موظفي التدقيق للمعايير أخلاقيات السلوك المهني المحاسبي عند مستوى دلالة (0,05)).

قامت الباحثة باستخراج مقاييس النزعة المركزية لاستبانة البحث، وذلك لأجل التعرف على مدى التوافق في إجابة أفراد العينة (المدققين) على فقرات الاستبانة، ويوضح الجدول (5) ذلك.

جدول (5) مقاييس النزعة المركزية لاستبانة البحث

| الدرجات  | البيانات                         | ت   |
|----------|----------------------------------|-----|
| 42       | حجم العينة                       | -1  |
| 73.4286  | المتوسط الحسابي                  | -2  |
| 11.77045 | الانحراف المعياري                | -3  |
| 1.81622  | الخطأ المعياري                   | -4  |
| 76.0000  | الوسيط                           | -5  |
| a68.00   | المنوال                          | -6  |
| 138.544  | التباين                          | -7  |
| 0.937-   | معامل الالتواء                   | -8  |
| 0.365    | الخطأ المعياري في معامل الالتواء | -9  |
| 0.390    | معامل التفرطح                    | -10 |
| 0.717    | الخطأ المعياري في معامل التفرطح  | -11 |
| 45.00    | المدى                            | -12 |
| 42.00    | أصغر قيمة                        | -13 |
| 87.00    | أكبر قيمة                        | -14 |
| 3084.00  | المجموع                          | -15 |

كما ويوضح الشكل (1) توزيع إجابات عينة البحث على فقرات الاستبانة



ويوضح الشكل (1) بوجود فروق في مستوى إجابة أفراد عينة البحث على فقرات الاستبانة، مما يؤكد رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة والتي ترى بوجود فروق في مدى التزامهم الوظيفي وفقاً لمعايير أخلاقيات السلوك المهني.

#### الاستنتاجات:

ولقد توصل البحث إلى النتائج الآتية:

- 1- أن أفراد عينة البحث يتمتعون بمستوى مرتفع من الالتزام بمعايير أخلاقيات السلوك المهني المحاسبي.
- 2- على الرغم من تمتع أفراد عينة البحث بمستوى مرتفع من الالتزام بمعايير أخلاقيات السلوك المهني المحاسبي، ألا أنهم أيضاً يتميزون فيما بينهم في درجة ذلك الالتزام.

#### التوصيات:

- 1- إعطاء موضوع أخلاقيات وسلوكيات مهنة التدقيق المحاسبي المزيد من العناية والاهتمام من كافة الجهات الرسمية، وتخصيص العديد من الندوات والمؤتمرات للحديث عنها.
- 2- قيام جهات الرقابة والإشراف على المهنة بعقد ندوات متخصصة يتم فيها مناقشة القوانين المنظمة لمهنة التدقيق المحاسبي وما تتضمنه من قواعد للسلوك المهني، وهذا ما يساهم في تعزيز التزام المدققين بتلك القواعد عند أدائهم لخدماتهم المهنية.
- 3- ربط المبادئ الأخلاقية والتي تحول دون وقوع الغش والاختلاس بمبادئ الإسلام لأنها الدافع دون الوقوع في الأعمال الغير شرعية.

#### المقترحات:

- 1- إجراء دراسة تهدف إلى إيجاد علاقة الفشل في التزام المدقق المحاسبي بمعايير أخلاقيات السلوك المهني بضغط العمل.
- 2- إجراء دراسة تهدف إلى إيجاد علاقة المسؤوليات الشخصية بنجاح مهمة المدقق المحاسبي الخارجي.
- 3- إجراء دراسة حول المسؤوليات الشخصية الواجب توافرها في المدقق المحاسبي الخارجي.

- 1 مصادر البحث:
- 2 أ-المصادر العربية:
- 3 بدر، احمد (1978): أصول البحث العلمي ومناهجه، وكالة المطبوعات للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، الكويت.
- 4 بصري، ريمة (2016): مدى تطبيق مدققي الحسابات للمعايير الخاصة والمعايير الجزائية الخاصة بأدلة الاثبات، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد السادس، العدد الثالث، كلية العلوم المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، برج بوعر عريج، الجزائر، ص (115-136).
- 5 البيومي، محمود محمد عبد السلام (2003): المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير والافصاح في القوائم المالية، الناشر: مؤسسة المعارف للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر.
- 6 سرايا، محمد السيد (2002): أصول وقواعد المراجعة والتدقيق (الإطار النظري، المعايير والقواعد)، الناشر: دار المعرفة الجامعية للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر.
- 7 سلوم، علي؛ وحسن، مازن (2011): البحث العلمي –أساسيات ومناهج واختبار الفرضيات وتصميم التجارب، الناشر: دار الضياء للطباعة والتصميم، الطبعة الأولى، النجف الأشرف، العراق.
- 8 العركي، معن محمد الحسن؛ وإبراهيم، أسامة عبد الوهاب (2020): إثر أخلاقيات مهنة المحاسبة في أداء المراجع الداخلي في مؤسسات الدولة، المجلة العربية للنشر العلمي، المجلد الثاني، العدد (26)، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة المشرق، السودان، ص (280-327).
- 9 عماد، مرجانة (2016): دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة أم البواقي، أم البواقي، الجزائر.
- 10 قنديلجي، عامر إبراهيم (1979): البحث العلمي دليل الطالب في الكتابة والمكتبة، الناشر: الجامعة المستنصرية، الطبعة الأولى، بغداد، العراق.
- 11 مازن، محمد أمين (2007): التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الجزائر، بسكرة، الجزائر.
- 12 محبوب، وجيه (2005): أصول البحث العلمي ومناهجه، الناشر: دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن.
- 13 مسعد، محمد فضل (2009): دراسات متقدمة في تدقيق الحسابات، الناشر: دار كنوز للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن.
- 14 ملحم، سامي محمد (2003): القياس والتقويم في التربية وعلم النفس، الناشر: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن.
- 15 ب-المصادر الأجنبية:
- 16 Adeyemi, S.B (2011). Stakeholder's perception of independence of statutory auditors in Nigeria. Serbian journal of management, vol.6, no.2, pp. (247-267).
- 17 Craswell, A, et al (2002). Auditor independence and fee, DeAngelo, L.E (1981). Auditor's size and audit quality. Journal of Accounting and Economics, Vol. 3, pp. (183-199).
- 18 Francis, J.R (2004). What do we know about audit quality? The British Accounting Review, vol.24, pp. (383-393).
- 19 Hayes, R.A; et al (1999). Principles of Auditing: An international perspective Berkshire. McGraw-Hill Publishers.
- 20 Kilgore, A (2007).Corporate governance professional regulation and audit quality. Malaysian Accounting Review, vol.6 No.1, pp. (62-83).
- 21 Kroll, A., (1960): validity as Affecter in test validity, Journal of Educational psychology. vol .31, No. 2. Pp. (425-436).
- 22 Marsintauli, F (2022). Understanding the Drivers' Factors for Choosing an Accounting Student's Career as a Professional Accountant. Business Economic Communication and Social Sciences (BECOSS) Journal, 4(2), pp. (133–144).
- 23 Mehrens, W. A., & Lehmann, I. J. (1991): Measurement and evaluation in education and psychology (2nd ed.), New York, NY: Houghton Mifflin Company.
- 24 Pierce, A. (2007). Ethics and professional Accounting firm: A literature review Edinburgh. The institute of Chartered Accountants of Scotland.

- 
- 25 Quick, R. (2005). The impact of MAS on perceived auditor independence –some evidence from Denmark. Accounting forum, vol. 18, Pp. (605-677).
  - 26 Saat, M. M. (2021). Job Satisfaction among Auditors. Advanced International Journal of Banking, Accounting, and Finance, 3(7), pp. (72-84).
  - 27 Saidin, A. (2023). Employer is Satisfaction on Accounting Internship in the Digital Learning Environment. Information Management and Business Review, 15(3 -I), pp. (298–305).
  - 28 Shockley, A. (1983). A behavioral investigation of supplier differentiation in the market for audit services. Journal of Accounting Research, vol.21, pp. (545-564).
  - 29 Wang, X., & Wang, Y. (2022). Undergraduate Students' Perception of Audit Course: Based on The Interview of Accounting Students. Advances in Social Science, Education, and Humanities Research, Vol.653, pp. (719-724).