



**Tikrit Journal of Administrative
And Economics Sciences**
مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية

ISSN: 1813-1719 (Print)



**The dark side of accountability and its impact on professional
performance behavior**

**(An analytical study of the opinions of a sample of accountants and internal
auditors in government institutions in Al-Muthanna Governorate)**

Assist. Prof. Hayder Abbas AL-attar
College of Administration and Economics
University of Al-Muthanna
Hayder.abd@mu.edu.iq

Assist. Prof. Dr. Kamal Kadim Al-Hassany
College of Administration and Economics
University of Al-Muthanna
kmal@mu.edu.iq

Assist. Lecturer. Suhad Chayed Matrood
College of Basic Education
University of Al-Muthanna
Suhads.chyad@mu.edu.iq

Abstract

The purpose of the research is to identify the dark side of accountability in terms of concept, its negatives and dimensions for government institutions, and to review the professional performance of accountants and auditors in terms of the rules, behavior and challenges of the accounting and audit function and its importance for government institutions. The research was conducted on the opinions of a sample of accountants and internal auditors working in government institutions in the governorate Muthanna's number of 71 workers, by distributing a questionnaire to them. Using a set of statistical analyzes represented by confirmatory factor analysis and structural modeling equation using path analysis and using statistical programs (AMOS v.23 & SPSS v.23) to test the main research hypotheses. The researchers reached the most important conclusions: There is a negative correlation between the research variables, as the correlation coefficient between the dimensions of the dark side of accountability and work performance behaviors is (0.156). The dark side of accountability reduces by 24% of work performance behaviors and the rest of the percentage belongs to other variables outside the model. The researchers reached the most important recommendations that the accountant and auditor should have a neutral professional and technical opinion that clarifies and clarifies his opinion to co-workers or subordinates. As well as auditors away from any administrative pressures, which contributes to this opinion in developing the performance of his professional work, and the necessity of having experience, educational attainment and participation in seminars, workshops and conferences related to the job the accountant and auditor, which contributes to the development of his performance.

Keywords The dark side of accountability, work behaviors, accountants, internal auditors, government institutions.

الجانب المظلم للمساءلة وتأثيره على سلوكيات الاداء المهني
(دراسة تحليلية لآراء عينة من المحاسبين والمدققين الداخليين في المؤسسات الحكومية في
محافظة المثنى)

أ.م. حيدر عباس العطار
كلية الادارة والاقتصاد
جامعة المثنى

م.م. سهاد جواد مطرود
كلية التربية الاساسية
جامعة المثنى

أ.م. د. كمال كاظم الحسني
كلية الادارة والاقتصاد
جامعة المثنى

المستخلص

الغرض من البحث التعرف على الجانب المظلم للمساءلة من حيث المفهوم وسلبياتها وأبعادها بالنسبة للمؤسسات الحكومية، واستعراض الأداء المهني للمحاسبين والمدققين من حيث قواعد وسلوك وتحديات وظيفية المحاسبة والتدقيق وأهميتها بالنسبة للمؤسسات الحكومية، أجري البحث على آراء عينة من المحاسبين والمدققين الداخليين العاملين في المؤسسات الحكومية في محافظة المثنى والبالغ عددهم 71 عامل من خلال توزيع استمارة الاستبانة عليهم، وباستخدام مجموعة من التحليلات الاحصائية المتمثلة بالتحليل العاملي التوكيدي ومعادلة النمذجة الهيكلية باستخدام تحليل المسار وباستخدام البرامج الاحصائية (AMOS v.23 & SPSS v.23) لاختبار فرضيات البحث الرئيسية، توصل الباحثون الى اهم الاستنتاجات وهي هناك علاقة ارتباط سالبة بين متغيرات البحث إذ بلغ معامل الارتباط بين أبعاد الجانب المظلم للمساءلة وسلوكيات اداء العمل مقداره (0.156)، ويقال الجانب المظلم للمساءلة ما مقداره 24% من سلوكيات أداء العمل وباقي النسبة تعود إلى متغيرات أخرى خارج النموذج. توصل الباحثون إلى أهم التوصيات ضرورة أن يكون للمحاسب والمدقق رأي مهني وفني محايد يبين ويوضح رأيه لزملاء العمل أو المرؤوسين وكذلك المدققين بعيدا عن أي ضغوطات إدارية مما يسهم هذا الرأي في تطوير أداء عمله المهني، وضرورة توافر الخبرة والتحصيل العلمي والمشاركة في الندوات والورش والمؤتمرات الخاصة بوظيفة المحاسب والمدقق، مما يسهم في تطوير أدائه.

الكلمات المفتاحية: (الجانب المظلم للمساءلة، سلوكيات العمل، المحاسبين، المدققين الداخليين، المؤسسات الحكومية).

المقدمة

تمثل قواعد سلوك وأداب الوظيفة بمجموعة من المبادئ والقيم الاخلاقية والتي تكون بمثابة مقاييس معيارية لسلوك المهني للعاملين في المؤسسات والتي يتعين عليهم التحلي بها عند مزاولتهم لأعمالهم مع زملاء العمل أو الزبائن الخارجيين عن إطار المؤسسة، لذا يتوجب على المؤسسات ومن ضمنها المؤسسات الحكومية تقديم دور فاعل في تطوير المهن ومن ضمن هذه المهن هي وظيفة المحاسبة والتدقيق لما لهما من دور في تحقيق الحياة الرفاهية في المجتمع.

يزخر الادب المحاسبي والتدقيقي بمجموعة من الدراسات التي تطرقت إلى موضوع تطوير وظيفة المحاسبة والتدقيق من خلال اتباعها لقنوات عدة من أجل الوصول إلى كوادر مهنية ترتقي بالأداء التدقيقي والمحاسبي لتحقيق اعلى مستوى اداء لعمل المؤسسات من خلال تطبيق

المعايير المحاسبية والتدقيقية الدولية واستخدام التقنيات المحاسبية الحديثة ومتابعة مناهج التعليم الدراسية المتطورة.

تعد وظيفة التدقيق والمحاسبة وسيلة وليس غاية أو هدف بحد ذاته، تطورت وظيفة المحاسبة والتدقيق في ظل تطور الحياة الاقتصادية وتشعبها وتداخلها والتي تحولت هذه المهن من وسيلة لخدمة الإدارة فقط إلى وسيلة لخدمة المجتمع بشكل عام من حيث حماية حقوقه والحد من عملية الفساد المالي الإداري المستشري في أغلب المؤسسات الحكومية.

تنطلق أهمية البحث من أن الجانب المظلم وتأثيره على سلوكيات وآداب وظيفة المحاسب والمدقق دخلت مرحلة خطيرة في جزئيات المؤسسات الحكومية، وأصبحت عائقاً حقيقياً وعقبة تقف أمام تقدم أداء عمل المؤسسات بشكل عام، ومن المؤسسات التي تضررت من هذه الظاهرة هي المؤسسات الحكومية، لذلك لا بد من البحث في هذا الموضوع المهم وإيجاد السبل الكفيلة لمعالجته بوسائل حقيقية فعالة لإبعاد خطره عن مفاصل المؤسسات الحكومية. ولتحقيق أهداف البحث تم تقسيمه على أربعة مباحث تمثل المبحث الأول منهجية البحث فيما تمثل الثاني الإطار النظري للمسألة والجانب المظلم بينما الثالث الأداء المهني للمحاسبين والمدققين والرابع الجانب التطبيقي واخيراً الاستنتاجات والتوصيات.

المبحث الأول: منهجية البحث

مشكلة البحث: تعاني غالبية المؤسسات الحكومية من تفشي ظاهرة الفساد المالي والإداري الذي ينعكس سلباً على أداء هذه المؤسسات بشكل عام وعلى أداء المحاسبين والمدققين بشكل خاص. ويواجه المحاسبين والمدققين في هذه المؤسسات مشكلة عدم استخدامها للوسائل اللازمة لمكافحة الفساد المالي والإداري المستشري فيها من جهة وضغوط المرؤوسين في العمل من جهة أخرى وهذا ما يعكس الجانب المظلم للمحاسبين والمدققين. وعليه يمكن طرح مشكلة البحث على شكل أسئلة لكي يمكن الإجابة عنها في الجانب النظري والعملي من هذا البحث:

- هل إن المؤسسات الحكومية تعي مفهوم وأهمية تأثير الجانب المظلم على أداء المحاسبين والمدققين؟

- هل إن المؤسسات الحكومية تعي مفهوم وأهمية تأثير الجانب المظلم على أداء المؤسسة نفسها؟

- هل إن للمحاسبين والمدققين في المؤسسات الحكومية يقومون بأداء وظائفهم المهنية بشكل كفوء؟

أهداف البحث: يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية:

١. التعرف على الجانب المظلم من حيث المفهوم وسلبياتها وأبعادها بالنسبة للمؤسسات الحكومية.
٢. استعراض الأداء المهني للمحاسبين والمدققين من حيث قواعد وسلوك وتحديات وظيفة المحاسبة والتدقيق وأهميتها بالنسبة للمؤسسات الحكومية.
٣. بيان العلاقة بين الجانب المظلم وتأثيره على نتائج تقييم الأداء المهني للمحاسبين والمدققين.
٤. التعرف على أهم الاستنتاجات والتوصيات التي توصل إليها البحث مما يعود بالمنفعة على عينة البحث.

أهمية البحث: تنطلق أهمية البحث من أن الجانب المظلم وتأثيره على سلوكيات وآداب وظيفة المحاسب والمدقق دخلت مرحلة خطيرة في جزئيات المؤسسات الحكومية، وأصبحت عائقاً حقيقياً وعقبة تقف أمام تقدم أداء عمل المؤسسات بشكل عام، ومن المؤسسات التي تضررت من هذه الظاهرة هي المؤسسات الحكومية، لذلك لا بد من البحث في هذا الموضوع المهم وإيجاد السبل

الكفيلة لمعالجته بوسائل حقيقية فعالة لإبعاد خطره عن مفاصل المؤسسات الحكومية ومن ثم حماية العينة من الظلم الذي يعيشه العاملين في هذه المؤسسات ومن ضمنهم المحاسب والمدقق. وتتجسد أحد أبرز وسائل تطوير أداء عمل المحاسبين والمدققين في المؤسسات الحكومية من خلال تعميق المسؤولية المهنية للمحاسبين وللمدققين الداخليين الذين يقومون بأداء مسؤولياتهم المهنية بشكل كفوء في سبيل تطوير أداء عمل مؤسساتهم بشكل يلبي طموح المجتمع.

فرضية البحث: تنطلق فرضية البحث من خلال ما يأتي:

١. وجود علاقة ارتباط سلبية ذات دلالة احصائية بين الجانب المظلم للمساءلة وسلوك أداء العمل.
 ٢. وجود علاقة تأثير سلبية ذات دلالة احصائية بين الجانب المظلم للمساءلة على سلوك أداء العمل.
- مجتمع وعينة البحث:** يتكون مجتمع البحث من المحاسبين والمدققين العاملين في المؤسسات الحكومية، أما عينة البحث فقد تم استبيان (٧١) من المحاسبين والمدققين العاملين في المؤسسات الحكومية المتواجدة في مدينة السماوة التابعة إلى محافظة المثنى-العراق والبالغ عددها ١٠ مؤسسات.

مناهج البحث

أعتمد الباحثون في إعداد هذه البحث على المنهجين الآتيين:

المنهج العلمي الوصفي القائم على أساس تحري الكتب العلمية والأبحاث والدراسات المختلفة التي تنطرق إلى متغيرات البحث المتمثلة في الجانب المظلم للمساءلة وعلاقتها بتقييم الأداء المهني للمحاسبين والمدققين في ظل اخلاقيات وسلوك الوظيفة

الأسلوب الاستقرائي القائم على البحث العلمي التجريبي الرصين من خلال القيام بأعداد استبانة لمعرفة آراء عينة من المحاسبين والمدققين العاملين في المؤسسات الحكومية، وقد تم توزيع (75) استمارة استبيان على العينة المذكورة تم استرجاع (71) استمارة منها لأجراء التحليل الإحصائي والتعرف على النتائج.

المبحث الثاني: الإطار للنظري للمساءلة والجانب المظلم

أولاً. مفهوم المساءلة: لا تخلو النظم البشرية على اختلاف طبيعتها ومسمياتها من وجود المساءلة لمتابعة أداء الفرد وانتظام نشاطاته والتزامه بالقوانين والانظمة المتعارفة، فالمساءلة عبارة عن مجموعة من الأساليب والعمليات التي من خلالها يتم التحقق من سير الاحداث وفقاً لما هو مخطط، وبهذا المعنى تعبر المساءلة عن الاطر التي يتم من خلالها التحقق من انجاز الأهداف بالشكل الذي يحقق من كفاءة وفاعلية النظام (اخوارشيدة، ٢٠٠٦: ٢١). وهي بذلك تمثل سمة أساسية لأي نشاط وضمن سياقات مختلفة، فهو بمثابة سمة مميزة لجميع الكيانات الجماعية (Frink et al., 2008). في العمل، تؤثر آثار المساءلة على تصميم وتنفيذ وتقييم العديد من السلوكيات الوظيفية للأفراد العاملين (Breux et al., 2009). بالرغم من انتشارها المعترف به وأهميتها (Lerner and Tetlock, 1999)، وركز المسار الحالي الأبحاث مؤخراً العمليات المرتبطة بظواهر المساءلة في السياقات الوظيفية (Hochwarter et al., 2007). وتعرف المساءلة أيضاً على أنها العملية التي يُطلب بموجبها من الأفراد تبرير أفعالهم ونتائج تلك الإجراءات للمدير (Gelfand & Realo, 1999) – وهي بذلك تكون بمثابة مدخل مهم لفهم سلوك المديرين في كل من نماذج مسؤوليته أو اساءته الاجتماعية (Brief, Duke rich & Doran, 1991; Cummings & Anton, 1990)، وتمثل المساءلة تقييماً من قبل جمهور خارجي قادر على

تقديم المكافآت أو عقوبات (Dubnick and Yang, 2011). ويصف (Bovens, 2015: 184) المساءلة بأنها "علاقة اجتماعية يشعر فيها الممثل بأنه ملزم بشرح وتبرير سلوكه تجاه شخص آخر مهم". ويعبر (Frink and Klimoski, 1998: 3) عن هذه الظاهرة بعدها "المادة اللاصقة التي تربط الأنظمة الاجتماعية معاً". فالمساءلة ضرورية ومهمة في المنظمات لتسهيل المعايير المشتركة وتعزيز التوقعات (Wallace et al., 2011). ومن المهم فهم تأثير مبادئ المساءلة المختلفة على الشعور بالمسؤولية لأن كلا المفهومين قد يكونان مرتبطين بالسلوكيات، وخاصة بالبعد الأخلاقي للسلوكيات، كما اقترحه (Frink and Klimoski 1998). فالفرد يتصرف بناءً على الشعور بالمسؤولية. وإن فهم عدّ الفرد المسؤول الرئيس في عملية المساءلة سيسمح للباحثين بتحديد الظروف التنظيمية للمساءلة (Cummings and Anton, 1990: 266).

ثانياً. الجانب المظلم للمساءلة: اقترحت الأبحاث أن المساءلة لديها القدرة على تسهيل النتائج الإيجابية من خلال زيادة الوضوح والتحكم (Hall et al, 2006). في المقابل، تمتلك المساءلة أيضاً جانباً مظلماً (Frink and Klimoski, 1998: 4) "dark side"، وهذا يعيق إنجاز المهام ويعرض العلاقات الاجتماعية للخطر. لذلك من المهم دراسة الأبعاد المتعددة للمساءلة، خاصة فيما يتعلق بالنتائج المشكوك فيها. لذا لا بد من بذل الجهود لتسليط الضوء على هذه العلاقة من أجل إعطاء صورة متوازنة وعرض الآثار السلبية والإيجابية المحتملة للمساءلة (Turusbekova, 2007: 9). وبرز في هذا المجال تيار بحثي مغاير أظهرت نتائجه أن المساءلة ليس بالضرورة أن تؤدي دائماً إلى سلوكيات إيجابية، (Frink and Klimoski, 1998: 4). فالمساءلة المدركة بشكل كبير يمكن أن تكون سبباً في النتائج السلبية نتيجة شعور الأفراد العاملين بخضوعهم للرقابة المفرطة، وزيادة الضغوط أو الاجتهاد (Hochwarter et al., 2005). فهي لا تمثل الترياق الشافي لجميع المشاكل التنظيمية والاجتماعية (Lerner and Tetlock, 1999: 270). وهذا ما دفع مجموعة من العلماء إلى التركيز على "الجانب المظلم" للمساءلة، كونه يشجع الأفراد على الانخراط في الأنشطة التي تركز على المدى القصير بدلاً من النتائج طويلة الأجل، وبالتالي فقد "الصورة الأكبر" وتجاهل الإخفاقات (Ebrahim, 2005; Rashkovits & Drach-Zahavy, 2017: 2). فالمساءلة قد تكون سبباً للإجهاد في مكان العمل خاصة عندما يواجه الفرد مساءلة من جهات متعددة أو ما يسمى بشبكة المساءلة. (Laird et al., 2009; Frink and Klimoski, 1998: 4) ويمكن لجمهور المساءلة (أي الرؤساء؛ الأقران المحترفون جنباً إلى جنب مع الرئيس والمواطنين جنباً إلى جنب مع الرئيس) يخلق مستويات مختلفة من الشعور بالمسؤولية من جانب الفرد. تستلزم الحالة التي يكون فيها الفرد مسؤولاً فقط أمام سلطة تنظيمية مفارقة؛ أي، يجب أن تعزز المساءلة السلوك المسؤول والنجاح التنظيمي، ومع ذلك قد يكون لها "جانب مظلم" محتمل عندما يمثل الأفراد للسلطات ويطيعونها (Herrera, 2004: 12). وهذا ما تفسره العديد من الانتهاكات والفضائح في عدة دول ومؤسسات بسبب سوء المساءلة، على سبيل المثال فضائح الغش والتلاعب بدرجات وتقييمات الطلبة في مدارس أتلانتا، كانت نتيجة الضغوط الكبيرة التي واجهتها تلك المدارس من قبل المشرفة بيفرلي هول – ما دفع عدد من المدارس في المنطقة بتحسين نتائج اختباراتهم عن طريق التزوير والتلاعب. وأدى ذلك إلى توجيه الاتهام إلى ٣٥ من المعلمين، جميعهم تقريباً إما أقرؤوا بالذنب أو أدينوا لدورهم في المؤامرة. توضح المواقف مثل تلك الموجودة في أتلانتا الجانب المظلم المحتمل

لسياسة المساءلة (Carlson, 2018: 19). وهذا ما تعبر عنه الأبحاث بالمطابقة والامتثال للسلطات خوفاً من المساءلة (Quinn & Schlenker, 2002). إذ يجوز للسلطات (على سبيل المثال، الرؤساء)، بصفتهم مديريين داخليين، مساءلة الأفراد وفرض متطلبات على الأفراد لتحقيق الأهداف وإظهار ولاء الشركة على حساب القيم والمعتقدات الشخصية والاجتماعية، إذا لزم الأمر. أظهرت الأبحاث السابقة أن الأفراد التنظيميين يميلون إلى الامتثال للتعليمات الواردة أعلاه حتى عندما ينطوي القيام بذلك على أفعال ذات عواقب ضارة أو غير أخلاقية (Hamilton & Sanders, 1992). وأظهرت الأبحاث أيضاً (Brief et al., 2000) أنه عندما يتم تزويد الأفراد التابعين بالمبررات، فإنهم لا يرون القرارات على أنها مسألة اختيار بل التزامات ومتطلبات دور (Hamilton and Sanders, 1992). من جانب آخر يمكن أن تؤدي المساءلة، كما يعتقد جملة من المؤلفين، إلى إدارة الانطباعات (Lewis & Neighbors, 2005; Frink & Ferris, 1998; Caldwell & O'Reilly,) (1982; Dubnick, 2005; Lee, Herr & Kardes, 1999). وبشكل خاص استراتيجية الترويج الذاتي (Ammeter, Douglas, Ferris & Goka, 2004)، مما يعني التأكيد على الخصائص الإيجابية للفرد في محاولة لاستنباط سمات الكفاءة ويحتاج الترويج الذاتي وقتاً وجهداً وقد يؤدي إلى تحويل جزء من موارد الفرد المسؤول عن وضعها لتحقيق نتائج أخرى، مثل أداء المهام (Turusbekova, 2007: 9). إذ يمكن للمساءلة أن تضر في بعض الأحيان أكثر من نفعها وهذا ما يعبر عنه أحياناً- بقصر نظر المساءلة - لأنها تدفع الأفراد إلى التركيز على نتائج الأداء على حساب استغلال المعرفة وإظهار التعلم (Ebrahim 2005, Gardner 2012). تدعو مثل هكذا نتائج إلى التحقيق في الطرائق التي تتفاعل بها المساءلة مع المتغيرات الأخرى، مثل الموارد التنظيمية (Rashkovits & Drach-Zahavy, 2017: 3).

تنتج عن المساءلة أيضاً مجموعة من توقعات عندما يعلم الأفراد أنهم مطالبون بتبرير أفعالهم لجهات رقابية مختلفة. ينظر الأفراد، تحسباً للحكم عليهم، إلى قراراتهم من منظور الجهات الرقابية (Herrera, 2004: 6). وهي بذلك تخلق توقعات في ذهن الفرد، وتختلف هذه التوقعات اعتماداً على من يجب على الأفراد أن يحاسبوا على أفعالهم (Quinn & Schlenker, 2002). التوقعات التي يولدها جهة رقابية معينة في ذهن الفرد تتعلق بما يلي: (أ) قدرة الجهات الرقابية المحتملة على المكافأة والمعاقبة (Tetlock, 1992)؛ (ب) تفضيلات الجهات الرقابية؛ (ج) درجة الحرية والاختيار (Caldwell & O'Reilly, 1982) يشعر بها الأفراد فيما يتعلق بأفعالهم تحسباً للحكم عليها من قبل الجهات الرقابية، فعندما يختبر الأفراد مستويات أدنى من المسؤولية المُدركة، سيتولد لديهم شعور بأنهم بمثابة "مجرد ترس في عجلة" (Bovens, 1998: 8). في ظل هكذا ظروف من المساءلة، يشعر الفرد بمستوى منخفض من الاختيار والمسؤولية سيلجأ إلى فك ارتباط الذات من خلال الأعذار والأنشطة العلاجية الأخرى (Herrera, 2004: 12). في هذه الحالة، قد يتصرف الأفراد بطرق يتصلون منها عادةً أو تتعارض مع قيمهم الخاصة، إذا كان بإمكانهم نقل المسؤولية إلى السلطة وعدم تحمل عواقب سلوكهم (Bandura, 1991). وبالتالي فإن المساءلة يمكن أن تكون سبباً للاكتئاب العالي وانخفاض الرضا والالتزام الوظيفي وتدني مستويات الأداء والامتثال عن سلوكيات الدور الإضافي (Lanivich et al., 2010)، عند تنفيذ أوامر السلطة، فإن الأفراد موجهون في المقام الأول نحو الوفاء بالتزاماتهم التنظيمية، ولا يهتمون بالضرورة بمحتوى

واجباتهم المحددة (Brief et al., 2000). قد يستخدم الأفراد العمليات النفسية لفك ارتباط الأليات التنظيمية (Bandura et al., 1996)، اعتماداً على الظروف. أنا أزعم أن أحد السياقات التنظيمية التي قد تنفصل عن شعور الفرد بالمسؤولية هو المساءلة أمام السلطة التنظيمية باعتبارها المسؤول الوحيد. عندما يتخلى الفرد عن المسؤولية، فإنه يشعر بمستويات أقل من الشعور بالمسؤولية من خلال إسناد كل المبادرة إلى السلطة. يؤدي الأفراد السلوك ليس لأنهم يوافقون على أولوية السلطات، بل لأنهم يخضعون للمساءلة (Dose & Klimoski, 1995). في ظل المساءلة أمام السلطة فقط، ينخرط الأفراد في عملية التبرير الأخلاقي التي من خلالها يكون الفعل الضار مقبولاً شخصياً واجتماعياً (Bandura, 1991). وإن كل طلب للتبرير يثير التساؤل حول الكيفية التي سيُعرّف بها المرء نفسه في عيون الرقابة الخارجية أو الداخلية (Tetlock, 1998: 121).

على العكس من ذلك، قد يفهم الأفراد أنهم مسؤولون ليس فقط أمام رئيسهم، ولكن أيضاً أمام الجماهير الأخرى مثل أقرانهم المهنيين أو المواطنين. اعتماداً على من هو جمهور المساءلة، يختلف نوع التأثير الاجتماعي للوكيل من الاستقلالية إلى الامتثال إلى الطاعة. قد يقدر الأفراد المسؤولون أمام الأقران بشكل كبير موافقة المجموعة عندما يكون التأثير الاجتماعي للمجموعة قوياً وقدرتها على مكافأة الفرد ومعاقبته قوياً. عندما ينظر الأفراد إلى أقرانهم المحترفين جنباً إلى جنب مع رئيسهم كمديرين في عملية المساءلة، فإنهم يشعرون بدرجة أعلى من الإرادة والاختيار، وبالتالي يشعرون بالمسؤولية، مقارنةً عندما يكونون مسؤولين أمام رئيسهم فقط (Herrera, 2004: 13).

المبحث الثالث: الأداء المهني للمحاسبين والمدققين

قواعد وسلوك آداب ووظيفة المحاسب والمدقق: تعد وظيفة المحاسب والمدقق من المهن التي لها دور ومكانة في المجتمعات المتطورة والنامية والتي هي في طور النمو على مختلف الأصعدة من توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات فضلاً عن الشفافية والموثوقية التي تضيفها على نتائج الأعمال والدور المعاصر الذي أنيط بهذه الوظيفة في الحفاظ على الدولة من خلال دفع عجلة التنمية الاقتصادية للأمام (يعقوب، الذهبي، ٢٠١٤: ٥)، وتمثل اخلاقيات وظيفية التدقيق والمحاسبة من المبادئ لوظيفة السلوك المرتبطة بمعايير السلوك الجيد وغير الجيد في تصرفات الافراد والجماعة والتي بدورها تحكم سلوك الفرد والجماعة في التميز بين الصح والخطأ لتساعدنا في عملية اتخاذ القرار الاداري المهم (Schermerhorn, 2008: 48)، ويمكن تعريف سلوك وآداب وظيفة المحاسب والمدقق هي مجموعة من الصفات الجيدة والسمعة الحسنة التي يمتلكها المحاسبين والمدققين مما ينعكس في تعامله مع زملائه في العمل والمراجعين من خارج الدائرة عند ممارسة أعماله (مشكور وعبد، ٢٠١٨) وتعرف كذلك هي مجموعة من القيم والمعايير التي تضبط سلوك وتصرفات الافراد اثناء قيامهم بالمهام المهنية، وكما تعد مصدراً للتميز بين ما هو صح وخطأ داخل بيئة الاعمال (لبسيس، ٢٠١٩: ٣)، وتعرف بأنها مجموعة من القواعد والمبادئ التي تمكن المحاسبين والمدققين من الاستفادة منها أثناء العمل، وهذه القواعد والأحكام ضرورية التي تخص وظيفة المحاسبة والتدقيق والتصرفات الشخصية لممارستها (احمد واحمد، ٢٠٢٠: ٢١٨).

وما تقدم يرى الباحثون ضرورة وجود اطار اخلاقي يحيط بتصرفات المحاسبين والمدققين خاصة في الخدمات الصعبة والمعقدة، وذلك لتوضيح ما هو صحيح وما هو خطأ، لذا فان اخلاقيات العمل المهني تشير الى ضرورة معرفة الخطأ والصواب في مكان العمل ومحاولة عمل ما هو جيد

في ضوء مخرجات المعلومات المحاسبية التي يقدمها المحاسبون بعدها تدقيقها من قبل المدققين وعرضها على مستخدمي المعلومات المالية وغير المالية، لذا يمكن تعريف اخلاقيات الوظيفة بأنها مجموعة من القواعد والمبادئ التي تحكم اخلاق العاملين (المحاسبين والمدققين وغيرها من المهن) والتي تعد بمثابة معايير مثالية للسلوك المهني وكذلك تعتبر مجموعة من الصفات التي تمثل سلوكيات العاملين والتي يتعين عليه ضرورة التحلي بها عند قيامه بممارسة اعماله وكذلك عند التعامل مع المراجعين أو زملاء العمل.

أهداف وأهمية سلوك آداب ووظيفة المحاسب والمدقق

أولاً. الأهداف: يرتقي الالتزام بقواعد السلوك الوظيفي من قبل المحاسبين والمدققين نحو أداء أفضل، ويترتب على ذلك زيادة رضا الزبائن والمستفيدين من هذه الاعمال مما يرتقي بأداء الوظيفة وتحقيق مستوى عال من الجودة في الأداء وذلك من خلال تحقيق الأهداف الآتية (ارديني، ٢٠٠٧: ١٥٩)، (الراوي، ٢٠٠٧: ٢٥)، (لبسيس، ٢٠١٩: ٨):

١. رفع مستوى وظيفة المحاسبة والتدقيق والمحافظة على كرامتها وتدعيم التقدم الذي احرزته من بين غيرها من المهن.
٢. تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمدققين ورعاية مصالحهم المادية والمعنوية.
٣. تدعيم وتكملة النصوص القانونية والأحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبدأ الكفاية في التأهيل العلمي والعملية للمدقق والمحاسب في عمله.
٤. بث روح الطمأنينة والثقة في نفوس الجمهور المعنين بخدمات المحاسبين والمدققين من الزبائن وغيرهم من المستخدمين.

ثانياً. الأهمية ويمكن تحديدها بالنقاط الآتية (الراوي، ٢٠٠٧: ٢٥):

١. تكمن أهمية العلاقة المميزة لأي وظيفة في قبول مسؤولياتها تجاه افراد المجتمع.
 ٢. مسؤولية المحاسب والمدقق المهني لا تقتصر على تلبية احتياجات الزبائن وصاحب العمل وانما المصلحة العامة تحدد ذلك.
 ٣. يوجد دور مهم لدى المحاسبين والمدققين في المجتمع من خلال تقديم الآراء والتوصيات والتوجيهات حول العملية المحاسبية التي تتم في الوحدات الحكومية والتي لها تأثير على سلامة الاقتصاد في المجتمع.
 ٤. استمرارية المحاسبين والمدققين المهنيين في تقديم خدمات متميزة للجمهور وبمستوى يحظى بثقتهم من أجل المحافظة على مركزهم الجيد.
- ويرى (عثمان وعبد الرحمن، ٢٠١٨: ١٨٤) بأن هنالك أهمية بالالتزامات الاخلاقية لوظيفة المحاسب والمدقق منها:
١. تخفيض مستوى المخاطر التي تتعرض لها وظيفة المحاسب والمدقق.
 ٢. استخدام التقنيات الحديثة للمعلومات على نطاق الوحدات الحكومية.
 ٣. الاخلاص في أداء الواجب الملقى على عاتق المحاسب والمدقق المهنيين بما يزيد من ثقة الجمهور بوظيفة المحاسب والمدقق.
 ٤. الحفاظ على النزاهة والكفاءة للبيانات المالية المعروضة على مدقق الحسابات المقدمة من قبل المؤسسات الأخرى.

انواع قواعد ومبادئ اخلاق السلوك الوظيفي:

أولاً. **انواع القواعد:** والتي يمكن تحديدها بالشكل الآتي (رشوان، ٢٠١٩: ١٥):

١. من حيث السلطة التي وضعتها:
 - قواعد قانونية: ويقصد بها تلك القواعد التي يضعها المشرع التي تتضمن القوانين المنظمة للوظيفة.
 - قواعد تنظيمية: ويقصد بها تلك القواعد التي تصدر من المنظمات المهنية لحث المحاسبين والمدققين على الالتزام بأداب الوظيفة وسلوكها مثل القواعد التي وضعتها النقابات والجمعيات المهنية.
 ٢. من حيث شكل صدورها ووسيلة اثباتها وتقسّم على نوعين هما:
 - قواعد مكتوبة: وهي التي دونت كتابة في وثيقة مكتوبة سواء قانون يصدر من سلطة تشريعية أو قرار من السلطة التنفيذية.
 - قواعد عرفية: وهي قواعد ومبادئ لا يتضمنها وثيقة مكتوبة وإنما يتعارف عليها المدققون والمحاسبون على اتباعها وينظرون إليها على أنها دستور جامع.
- ثانياً. المبادئ التي تحكم وظيفة المحاسبة والتدقيق:** حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين مجموعة من المبادئ التي تحكم وظيفة المحاسبة والتدقيق بالشكل الآتي (عليوة، ٢٠١٥: ١١):
١. الاستقلالية والموضوعية.
 ٢. العناية المهنية.
 ٣. الكفاءة المهنية.
 ٤. معارف كافية في قانون الاعمال لتعرف على حدود مهنته ومسؤولياته من جهة التدقيق في الجانب القانوني والتشريعي للمؤسسة.
 ٥. معرفة عميقة في علم المحاسبة والتدقيق والتمكين العالي من التنظيم المحاسبي وتقنيات التدقيق.
- تحديات وظيفة المحاسب والمدقق:** تعاني وظيفة المحاسب والتدقيق تعاني من تحديات عديدة منها (يعقوب، الذهبي، ٢٠١٤: ٩):
١. القائمين على وظيفة المحاسبة والتدقيق من حيث الكفاءة والتأهيل وإعادة التأهيل والإمكانيات المالية والتكنولوجيا لمكاتب المحاسبين ومراقبي الحسابات، وعدم وجود شركات كبرى تختص بأعمال المحاسبة والتدقيق قادرة على مواجهة كبريات الشركات المحاسبية والتدقيقية التي تدخل الى سوق العمل عند دخول الاستثمار الأجنبي، بسبب صغر حجم أعمالها أو قلة إعداده العاملين أو محدودية الإمكانيات.
 ٢. أما ما يتعلق بالجانب العملي فنبرز العديد من التحديات يمكن استقراءها من واقع البيئة العراقية:
 - أ. تحديات خاصة بالمحاسبين والمدققين من حيث الكفاءة.
 - ب. تحديات خاصة تخص بيئة العمل والأمانة لإدارة العمل ومدى توفر نظم رقابية داخلية جيدة وفعالة.
 - ج. تحديات معرفة البيئة الأجنبية للاستعداد ولتقديم خدمات المحاسبة والتدقيق.
- ولمواجهة هذه التحديات يتطلب معرفة أهمية وجود الإطار الفكري للمحاسبة والتدقيق وذلك بسبب الأسباب التالية (مشكور وعبد، ٢٠١٨: ٧٦):
- ❖ وجود مجموعة من الأهداف والمفاهيم والمبادئ المحاسبية والتدقيقية يساهم من إعداد معايير محاسبية وتدقيقية متكاملة تستطيع تطوير ورفع أدائهم المهني.

❖ يساعد الإطار الفكري للمحاسبة والتدقيق معرفة ومعالجة المشاكل العملية والتطبيقية المستحدثة التي يواجهها عند ممارسة عملهم المهني للمحاسبين والمدققين.

❖ يؤدي إلى إمكانية إجراء المقارنات بين البيانات المالية للوحدة الاقتصادية المختلفة من خلال تطبيق المعايير المهنية المتعارف عليها.

معايير السلوك الوظيفي والدستور الاخلاقي لوظيفة المحاسبة والتدقيق: حدد المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) أخلاقيات وظيفة المحاسب والمدقق الصادرة عن لجنة المجمع الخاصة بمعايير السلوك الوظيفي والدستور الأخلاقي لوظيفة المحاسبة والتدقيق الذي يتضمن ما يأتي (المطيري، ٢٠١٢: ١٨):

أولاً. معايير السلوك الوظيفي: هي تمثل القيم الأخلاقية العامة المطلوبة لوظيفة المحاسبة والتدقيق، مع ربطها بالالتزامات ومسؤوليات الأعضاء نحو عملائهم وزملائهم والجمهور وهذه المعايير هي:

١. الموضوعية والاستقلال.

٢. الأمانة والنزاهة.

٣. العناية الواجبة.

٤. مدى وطبيعة الخدمات التي يقدمها.

ثانياً. قواعد السلوك: وهي تمثل الارشادات التفصيلية التي يجب أن يسير عليها المحاسب والمدقق في عمله حتى يكون ملتزماً بالمعايير الاخلاقية العامة ومن أهمها:

١. مراعاة زملاء الوظيفة فلا ينافسهم من خلال الاعلانات إذ دفع سمسة أو عمولة للحصول على العملاء، وألا يشارك أو يستخدم اشخاصاً من غير أعضاء مجمع المحاسبين والمدققين.
٢. أن يتأكد من اتباع المبادئ المحاسبية الموضوعية في صورة معايير معتمدة في التطبيق المحاسبي.
٣. ان لا يسلك في تحديد اتعابه اساليب تؤثر على استقلاله، مثل الاتعاب المشروطة او المحتملة.
٤. مراعاة كرامة الوظيفة.

ثالثاً. سبل وتحقيق وتدعيم الالتزام بالدستور الأخلاقي وذلك من خلال:

١. الالتزام الذاتي.

٢. الالتزام الخارجي.

٣. العقوبات.

رابعاً. دراسات ترى أن البشر يمكن تقسيم من حيث الالتزام الأخلاقي على ثلاث فئات هي:

١. فئة الخيرين من الملتزمين بالأخلاقيات على الدوام.

٢. فئة الأشرار غير الملتزمين بالأخلاقيات على الدوام.

٣. الفئة التي يكون التزامها الأخلاقي على قدر البيئة والظروف.

خامساً. من الضروري أن تتوفر بيئة تقود الناس الى الالتزام بالأخلاقيات وهذه البيئة لا يمكن أن تتوفر إلا بتوفر ثلاثة عناصر هي:

١. وجود إرشادات واضحة للأخلاقيات.

٢. مكافأة الملتزم بالأخلاقيات.

٣. معاقبة مخالف الأخلاقيات.

في ضوء ما تقدم يرى الباحثون إن من معايير وظيفة المحاسبة والتدقيق هي المسؤولية القانونية للمحاسب والمدقق من خلال ما يأتي:

١. مسؤولية المحاسب والمدققين تجاه المراجعين.
٢. مسؤولية المحاسب والمدقق اتجاه الإدارة العليا من الوحدات الحكومية في ظل ما يأتي:
 - في ظل القانون.
 - في ظل التشريعات.
 - في ظل اللوائح والقوانين.
٣. المسؤولية الجنائية.

❖ **اليات تطوير وظيفة المحاسب والمدقق:** لتطوير وظيفة المحاسبين والمدققين في الوحدات الحكومية يتوجب البدء بتطوير النواة الأساسية وهم الطلاب في الجامعات والمعاهد، لذا ترى (يعقوب، والذهبي) وفق ما تقدم من تشخيص بعض نواحي القصور في الجانب المعرفي، فإن الآليات الملائمة في تطوير وظيفة المحاسب والتدقيق والارتقاء بها لتواكب التغيرات العالمية المتسارعة للبيئة بعدها نظام مفتوح يؤثر ويتأثر بالبيئة المحيطة، وإن تحقيق هذا يتم من خلال القنوات الآتية (يعقوب، والذهبي، ٢٠١٤: ١٢):

١. تطوير برامج التعليم المحاسبي والتدقيقي في الجامعات والمعاهد المتخصصة بعدها الجهات التي تبني محاسب ومدقق المستقبل، إذ تمثل مخرجاته الرئيسية لسوق العمل في المحاسبين والمدققين، وهذا يتم من عدة محاور منها:

- أ. إعادة النظر بالمناهج الدراسية وفق متطلبات سوق العمل بما يواكب المستجدات والمتغيرات البيئية.
 - ب. تطوير مؤهلات وقابليات التدريسين كونهم الركيزة الأساسية في برامج التعليم المحاسبي والتدقيقي.
 - ج. توفير المستلزمات المطلوبة من كتب وتقنيات حديثة للتدريسين وبرامج تدريبية وغيرها.
٢. وفي اتجاه آخر فإن الثورة المعلوماتية وإفرازاتها وانعكاساتها كانت لها انعكاسات جذرية على التعليم العالي في الدولة المتقدمة إلا أن استثمارها في قطاع التعليم ما زال محدود وهامشي في بلدنا، ومن هذه الأدوات (الحواسيب، الشيكات وأدوات الإيداع المختلفة)، وكانت أحد الآليات الملائمة لمواجهة هذا التحدي هو ضرورة بناء أنظمة التعليم ركائزها الحاسوب وكانت الخطوة الأولى العمل على (محو أمية الحاسوب) لدى التدريسين والطلبة على حد سواء في برامج تعليم قيادة الحاسوب الآلي (IC3).

العوامل المؤثرة في تحسين فاعلية الاداء وفق قواعد السلوك الوظيفي: يوجد بعض العوامل التي يجب التركيز فيها عند تقييم أداء المحاسب والمدقق في الوحدات الحكومية من أجل معرفة مواطن القوة والضعف ومن ثم إيجاد الحلول المناسبة لهذا الضعف، ومن هذه العوامل هي (ثابت، ٢٠١٦: ٥٨):

١. خبرة المحاسب والمدقق الداخلي ومستواه العلمي من خلال الآتي:
 - أ. تكتمل الخبرة والمعرفة لدى المحاسبين والمدققين وذلك من خلال الاستمرارية في أداء عملهم.
 - ب. العلمية لدى المحاسبين والمدققين في الاستزادة بالمعرفة في مجال تخصصهم.
 - ج. المعرفة الكاملة لدى المحاسبين والمدققين بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية.
٢. دعم الإدارة العليا لإدارة الحسابات والرقابة الداخلية من خلال الآتي:
 - أ. يوجد دور للمحاسب والمدقق في مساعدة الإدارة في عملية تحديد وتقييم المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها الوحدات الحكومية.

- ب. تحديد الموقع التنظيمي المناسب لوظيفة المحاسب والمدقق من خلال التأكيد على عاملين مهمين هما (استقلال المحاسب والمدقق مع وجوب تحديد موقعهما عند المستوى الذي يؤكد دعم الإدارة العليا لهم).
- ج. أصبح دور المحاسب والمدقق من الوظائف المهمة في ملية اتخاذ القرارات الادارية وفي الاوقات المناسبة.
- د. اصبحت وظيفة المحاسب والمدقق قيمة مضافة للوحدات الحكومية من ناحية تحسين جودة العمل الاداري من جهة اخرى.

المبحث الرابع: الجانب التطبيقي

اولاً. اختبار المقاييس وبناء النماذج:

١. ثبات المقياس: من أجل التحقق من ثبات أداة البحث جرى حساب معامل كرونباخ الفا (Cronbach Alpha) للتأكد من ثبات أداة المقياس، للتأكد من أن الاستبانة تقيس ما وضعت لقياسه والتأكد من صدقها من خلال معامل الثبات باستخدام طريقة الاتساق الداخلي، وبالرغم من عدم وجود قاعدة اساسية تتحدد من خلالها القيم المناسبة فعلاً لألفا، إلا أن (Sekaran, 2003: 20) يشير إلى أن هنالك شبه اتفاق على أن البحوث التطبيقية تستلزم أن يكون معامل (Cronbach Alpha) أكبر أو يساوي 60.0 ومن هنا فإن الجدول رقم (١) يشير الى تحقق هذا الشرط لجميع الفقرات.

الجدول (١): وصف المتغيرات

المتغير	البعد	عدد الفقرات	قيمة ألفا
الجانب المظلم للمساءلة	احادي البعد	15	.885
سلوكيات اداء العمل	احادي البعد	12	.940
الاستبانة بشكل عام		27	.864

المصدر: من اعداد الباحثون بالاعتماد على استمارة الاستبيان وبرنامج SPSS.v23. ثانياً. اختبار الفرضيات:

- ٢-١. علاقات الارتباط: كخطوة تمهيدية لاختبار فرضيات البحث الرئيسية اعتمد البحث على معامل الارتباط البسيط (Pearson) لاختبار العلاقات الارتباطية بين متغيرات البحث. إذ يظهر الجدول (2) مصفوفة معاملات الارتباط البسيط (Pearson) بين هذه متغيرات البحث. فمختصر (Sig.) في الجدول يشير إلى اختبار معنوية معامل الارتباط من خلال مقارنة قيمة (t) المحسوبة مع الجدولية دون أن يظهر قيمها. فإذا ظهر وجود علامة (* أو **) على معامل الارتباط فإن هذا يعني بان قيمة (t) المحسوبة أكبر من الجدولية. ويتم الحكم على مقدار قوة معامل الارتباط في ضوء قاعدة (Cohen & Cohen, 1983) وكالتالي: -

علاقة الارتباط منخفضة: إذا كانت قيمة معامل الارتباط أقل من (0.10).

علاقة الارتباط معتدلة: إذا كانت قيمة معامل الارتباط بين (0.10 - 0.30).

علاقة الارتباط قوية: إذا كانت قيمة معامل الارتباط أعلى من (0.30).

تشير نتائج الجدول رقم (٢) بوجود علاقة ارتباط سالبة ومعتدلة بين متغيرات البحث وفقاً لقاعدة (Cohen & Cohen, 1983).

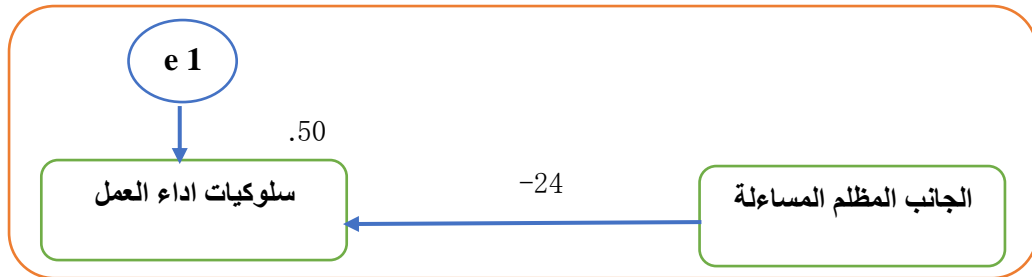
الجدول (٢): علاقة الارتباط بين المتغيرات

Correlations			
		الجانب المظلم للمساءلة	سلوكيات اداء العمل
الجانب المظلم للمساءلة	Pearson Correlation	1	-.156-
	Sig. (2-tailed)		.195
	N	71	71
سلوكيات اداء العمل	Pearson Correlation	-.156-	1
	Sig. (2-tailed)	.195	
	N	71	71

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS v.24).
 نلاحظ من الجدول رقم (٢) أن هناك علاقة ارتباط سالبة بين متغيرات البحث إذ بلغ معامل الارتباط بين أبعاد الجانب المظلم للمساءلة وسلوكيات أداء العمل مقداره (.156).
 الجدول رقم (٣) يوضح المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لمتغيرات البحث وكما يأتي:
 الجدول (٣): المتوسط الحسابية والانحراف المعياري لمتغيرات البحث

الإحصاءات الوصفية Descriptive Statistics			
	Mean	Std. Deviation	N
الجانب المظلم للمساءلة	3.8451	.70989	71
سلوكيات اداء العمل	3.1138	1.07619	71

المصدر: من اعداد الباحثون بالاعتماد على استمارة الاستبيان وبرنامج (SPSS v.23).
 ٢-٤: اختبار فرضية البحث الرئيسية: والتي تشير إلى أن الجانب المظلم للمساءلة تمارس تأثير مباشر سلبي على سلوكيات أداء العمل أي إن (التزام الافراد العاملين بالأخلاق المهنية سيحد من سلوكهم المنحرف في العمل) واختبار هذه الفرضية تم صياغة الشكل رقم (١) الذي يوضح التأثير المباشر السلبي للجانب المظلم للمساءلة في وقت العمل المنحرف.



الشكل (١): اختبار التأثير بين الجانب المظلم للمساءلة وسلوكيات أداء العمل

المصدر: من اعداد الباحثون بالاعتماد على مخرجات برنامج (AMOS v.23)
 الملاحظ من الشكل رقم (١)، مجموعة من النتائج التي تشير إلى ثبوت صحة الفرضية الرئيسية للبحث بخصوص التأثير المباشر، إذ بلغ معامل التأثير المباشر للجانب المظلم للمساءلة في سلوكيات أداء العمل (-.24) وعند مستوى معنوية 0.001، وهذا يشير إلى أن الجانب المظلم

للمساءلة تقلل ما مقداره 24% من سلوكيات أداء العمل وباقي النسبة تعود إلى متغيرات أخرى خارج النموذج وعليه تقبل الفرضية الرئيسية للبحث.

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً. **الاستنتاجات:** تمكن الباحثون من التوصل إلى استنتاجات عدة منها بعض الاستنتاجات تخص الجانب النظري واستنتاجات من واقع الجانب العملي يمكن إجمالها بما يأتي:

١. هنالك بعض المعوقات تزييد من فرص التظلم والتهمك ومن هذه المعوقات:
 - ❖ وجود تعارض بين التشريعات والقوانين والضوابط الإدارية مما يشجع اصحاب القرار باتخاذ قرارات غير صحيحة مما يؤثر على أداء العاملين لديها.
 - ❖ التناقض بين الأنظمة المحاسبية الموجودة وجودة التدقيق في الدوائر الحكومية يزيد من فرص الفساد المالي والإداري وهذا ما يؤثر سلباً على أداء العاملين.
 - ❖ تختار الإدارة العليا بعض المقاييس أو توجيه المقاييس لبعض الأفراد العاملين (عدم الحيادية) دون النظر إلى جميع الأفراد العاملين، أي تتصف المقاييس بعدم الشمولية.
 ٢. يمثل الهدف من الأداء المهني للمحاسبين والمدققين يتمثل في تحقيق أعلى كفاية إنتاجية واقتصادية لهم وتقييم أدائهم المهني ونتائج أعمالهم المتحققة والسيطرة والرقابة على الخطط والاستراتيجيات الموضوعية مسبقاً من قبل الإدارات العليا من أجل بيان مواطن الضعف والقوة في تنفيذ الخطة.
 ٣. هناك علاقة ارتباط سالبة بين متغيرات البحث وهذا يمثل مؤشر أولي من التأثير السلبي الذي يمكن أن تمارسه الجانب المظلم للمساءلة في سلوكيات أداء العمل.
 ٤. أظهرت نتائج الدراسة أن الجانب المظلم للمساءلة يحد من سلوكيات أداء العمل وخاصة السلوكيات المرغوبة كسلوكيات الدور الإضافي وسلوكيات المواطنة التنظيمية وسلوكيات العمل التكيفية والاستباقية والسبب يعود إلى تجنب الافراد العاملين للجانب المفرط للمساءلة والعقوبات الناتجة.
 ٥. يمارس الجانب المظلم تأثيراً معنوياً سلبياً في الأداء المهني للمحاسبين والمدققين الذي من شأنه يدفعهم نحو حجب الجهود المطلوبة للقيام بأدائهم المهني لتجنب المساءلة.
- ثانياً. التوصيات:** في ضوء الاستنتاجات تمكن الباحثون من التوصل إلى التوصيات الآتية:
١. يتعين أن تقوم المنظمات بأعداد وإقامة الدورات التدريبية للأفراد العاملين من تتوفر لديهم الكفاءة المهنية والسمعة الجيدة للعمل.
 ٢. تفعيل أساليب المحاسبة والتدقيق في الدوائر الحكومية يعد من أحد الوسائل الهامة لمكافحة الفساد المالي والإداري.
 ٣. التقيد التام بتطبيق معايير التدقيق الدولية والمحلية المهنية، إذ يعد ذلك من المداخل الأساسية في مكافحة الفساد المالي والإداري.
 ٤. ضرورة تطبيق المبادئ المحاسبية والتدقيقية والالتزام بالمعايير المهنية، وكذلك تطبيق مبدأ الموضوعية في العمل المحاسبي والتدقيقي بغية الابتعاد عن ضغوط المرؤوسين في العمل.
 ٥. ضرورة أن يكون للمحاسب والمدقق رأي مهني وفني محايد يبين ويوضح رأيه لزملاء العمل أو المرؤوسين وكذلك المدققين بعيداً عن أي ضغوطات إدارية مما يسهم هذا الرأي في تطوير أداء عمله المهني.
 ٦. ضرورة توافر الخبرة والتحصيل العلمي والمشاركة في الندوات والورش والمؤتمرات الخاصة بوظيفة المحاسب والمدقق، مما يسهم في تطوير أدائه.

٧. ضرورة القيام بالتخطيط وتحديد حجم العمل والإجراءات المحاسبية والتدقيقية المتبعة أي إجراء العوامل التنظيمية قبل البدء بأداء أي عمل مهني من قبل المحاسبين والمدققين.

المصادر

أولاً. المصادر العربية:

١. المطيري، عبد الرحمن مخلد (قواعد سلوك وآداب وظيفة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية)، رسالة ماجستير/قسم المحاسبة-جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، ٢٠١٢.

٢. اخوارشيدة، عالية خلف، (٢٠٠٦)، المساءلة والفاعلية في الإدارة التربوية، الحامد للنشر والتوزيع، عمان-الجبيلة، الأردن.

٣. النعسان، سماح اسامة (العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين)، رسالة ماجستير-الجامعة الإسلامية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، فلسطين، ٢٠١٨.

٤. ثابت، محمد عاصم فتحي (دور تطبيق بطاقة قياس الاداء المتوازن في رفع كفاءة الاداء المهني للمدقق الداخلي)، رسالة ماجستير-الجامعة الإسلامية-غزة، كلية التجارة، فلسطين، ٢٠١٦.

٥. ارديني، طه احمد حسين (التحديات التي تواجه اخلاقيات وظيفة المحاسب في العراق)، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد-جامعة الموصل، ٢٠٠٧.

٦. الراوي، شيماء محمد سمير (دور الالتزامات الاخلاقية لوظيفة المحاسبة في تحقيق الابداع المحاسبي)، رسالة ماجستير، جامعة الموصل- كلية الإدارة والاقتصاد- قسم المحاسبة، ٢٠٠٧.

٧. - لبيسي، ايمان (مساهمة اخلاقيات وظيفة المراجعة في الحد من الممارسات الابداعية)، شهادة الماستر الأكاديمي، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، الجزائر، ٢٠١٩.

٨. - رشوان، عبد الرحمن محمد (أثر التزام مدققي الحسابات بقواعد وآداب السلوك الوظيفي على تعزيز جودة تقارير التدقيق)، المجلة الاكاديمية للبحوث والدراسات، مجلة العلوم الادارية والاقتصادية، المجلد ١-العدد ١ لسنة ٢٠١٩.

٩. الليلة، تغريد سالم (دور الالتزامات الاخلاقية لوظيفة المحاسبة في تحسين اداء الادارات المحاسبية)، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، العدد ٩٨، مجلد ٣٢ لسنة ٢٠١٠.

١٠. عثمان، خالد عثمان عبد الرحمن، عبد الرحمن، عبد الله (اخلاقيات وظيفة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات ادارة الارباح في الشركات المساهمة السودانية)، مجلة العلوم الادارية، العدد الثاني لسنة ٢٠١٨.

١١. - عليوة، نور الهدى (دور مدونة اخلاقيات الوظيفة في الارتقاء بالعمل المحاسبي في الجزائر)، شهادة ماستر أكاديمي، جامعة ورقلة قاصدي- الجزائر، ٢٠١٥.

١٢. - احمد، شيلان عارف، احمد، زكار علي (تأثير اخلاقيات وظيفة المحاسبة والتدقيق في تقليل الغش والتلاعب في القوائم المالية للمصارف التجارية)، المجلة العلمية لجامعة جيهان -سليمانية، المجلد ٤، العدد ١، لسنة ٢٠٢٠.

١٣. - الذهبي، جلييلة عيدان، يعقوب، ابتهاج إسماعيل (تعزيز قدرات وظيفة المحاسبة وفق مستجدات البيئة العراقية)، المؤتمر العربي السنوي الأول، ١٦-١٧ نيسان، ٢٠١٤.

١٤. - مشكور، سعود جايد، عبد، حيدر عباس (استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء المهني للمحاسبين والمدققين أداة مكافحة الفساد الاداري والمالي)، وقائع مؤتمر شط العرب، ٢٠١٨.

ثانياً. المصادر الاجنبية

1. Daft, Richard L., (2008) (Management, South Western& college publishing Co. Canada.
2. Schermerhorn, John R., (2008), Management, 7 th ed, John Wiley and sons Inc, New york.
3. Rashkovits, S., & Drach-Zahavy, A., (2017), The moderating role of team resources in translating nursing teams' accountability into learning and performance: a cross-sectional study. *Journal of Advanced Nursing*, 73(5), 1124-1136.
4. Laird, A. R., Eickhoff, S. B., Li, K., Robin, D. A., Glahn, D. C., & Fox, P. T., (2009), Investigating the functional heterogeneity of the default mode network using coordinate-based meta-analytic modeling. *Journal of Neuroscience*, 29(46), 14496-14505.
5. Bandura, A., (1991), Social cognitive theory of self-regulation. *Organizational behavior and human decision processes*, 50 (2), 248-287.
6. Lanivich, S. E., Brees, J. R., Hochwarter, W. A., & Ferris, G. R., (2010), PE Fit as moderator of the accountability–employee reactions relationships: Convergent results across two samples. *Journal of Vocational Behavior*, 77(3), 425-436.
7. Tetlock, P. E., (1998), Close-call counterfactuals and belief-system defenses: I was not almost wrong but I was almost right. *Journal of Personality and Social Psychology*, 75 (3), 639.
8. Bandura, A., Barbaranelli, C., Caprara, G. V., & Pastorelli, C., (1996), Mechanisms of moral disengagement in the exercise of moral agency. *Journal of personality and social psychology*, 71 (2), 364.
9. Bovens, M. A. P., (1989), De veelvormigheid van verantwoordelijkheid. MAP Bovens, CJM Schuyt en WJ Witteveen (red.), *Verantwoordelijkheid: retoriek en realiteit*, Tjeenk Willink, Zwolle, 17-42.
10. Brief, A. P., Dietz, J., Cohen, R. R., Pugh, S. D., & Vaslow, J. B., (2000), Just doing business: Modern racism and obedience to authority as explanations for employment discrimination. *Organizational behavior and human decision processes*, 81 (1), 72-97.
11. Sanders, G., Jones, K. C., Hamilton-Taylor, J., & Doerr, H., (1992), Historical inputs of polychlorinated biphenyls and other organochlorines to a dated lacustrine sediment core in rural England. *Environmental science & technology*, 26 (9), 1815-1821.
12. Sanders, G., Jones, K. C., Hamilton-Taylor, J., & Doerr, H., (1992), Historical inputs of polychlorinated biphenyls and other organochlorines to a dated lacustrine sediment core in rural England. *Environmental science & technology*, 26 (9), 1815-1821.
13. Dose, J. J., & Klimoski, R. J., (1995), Doing the right thing in the workplace: Responsibility in the face of accountability. *Employee Responsibilities and Rights Journal*, 8(1), 35-56.

14. Herrera, E. W., (2004), Managers as organizational agents: The influence of accountability on felt responsibility (Doctoral dissertation, Tulane University).
15. Tetlock, P. E., (1992), The impact of accountability on judgment and choice: Toward a social contingency model. In *Advances in experimental social psychology* (Vol. 25, pp. 331-376). Academic Press.
16. Quinn, A., & Schlenker, B. R., (2002), Can accountability produce independence? Goals as determinants of the impact of accountability on conformity. *Personality and Social Psychology Bulletin*, 28(4), 472-483.
17. Brief, A. P., Dukerich, J. M., & Doran, L. I., (1991), Resolving ethical dilemmas in management: Experimental investigations of values, accountability, and choice. *Journal of Applied Social Psychology*, 21(5), 380-396.
18. Cummings, L. L., & Anton, R. J., (1990), The logical and appreciative dimensions of accountability. *Jossey-Bass/Wiley*.
19. Gelfand, M. J., & Realo, A., (1999), Individualism-collectivism and accountability in intergroup negotiations. *Journal of Applied Psychology*, 84(5), 721.
20. Ebrahim, A., (2003), Accountability in practice: Mechanisms for NGOs. *World development*, 31(5), 813-829.
21. Turusbekova, N., (2007), Individual accountability: the interplay between task, social context and personality attributes. SOM Research School, University of Groningen.
22. Lewis, M. A., & Neighbors, C., (2005), Self-determination and the use of self-presentation strategies. *The Journal of Social Psychology*, 145(4), 469-490.
23. Caldwell, D. F., & O'Reilly III, C. A., (1982), Responses to failure: The effects of choice and responsibility on impression management. *Academy of management journal*, 25(1), 121-136.
24. Ammeter, A. P., Douglas, C., Ferris, G. R., & Goka, H., (2004), A social relationship conceptualization of trust and accountability in organizations. *Human Resource Management Review*, 14(1), 47-65.
25. Lee, H., Herr, P. M., Kardes, F. R., & Kim, C., (1999), Motivated search: Effects of choice accountability, issue involvement, and prior knowledge on information acquisition and use. *Journal of Business Research*, 45(1), 75-88.
26. Carlson, D. E. V. E. N., (2018), Testing and accountability: What have we learned and where do we go. *Bush-Obama school reform: Lessons learned*, 13-31.
27. Hall, A., Royle, M., Brymer, R., Perrewe, P., Ferris, G. and Hochwarter, W., (2006), "Relationships between felt accountability as a stressor and strain reactions: the neutralizing role of autonomy across two studies, *Journal of Occupational Health Psychology*, Vol. 11 No. 1, pp. 87-99.
28. Dubnick, M. and Yang, K., (2011), The pursuit of accountability: promise, problems, and prospects, in Menzel, D. and White, H. (Eds), *The State of Public Administration: Issues, Challenges, and Opportunities*, M.E. Sharpe, Armonk, NY, pp. 171-186.
29. Bovens, M., (2005), Public accountability, in Ferlie, E., Laurence, J., Lynn, E. and Pollitt, C. (Eds), *The Oxford Handbook of Public Management*, Oxford Press, Oxford, pp. 182-208.

30. Frink, D. and Klimoski, R., (1998), Toward a theory of accountability in organizations and human resource management, in Ferris, G. (Ed.), Research in Personnel and Human Resources Management, JAI Press, Stamford, CT, pp. 1-51.
31. Wallace, C., Johnson, P., Mathe, K. and Paul, J., (2011), Structural and psychological empowerment climates performance and the moderating role of shared felt accountability: a managerial perspective, Journal of Applied Psychology, Vol. 96 No. 4, pp. 840-850.
32. Frink, D., Hall, A., Perryman, A., Ranft, A., Hochwarter, W., Ferris, G. and Royle, M., (2008), A meso-level theory of accountability in organizations, in Martocchio, J. (Ed.), Research in Personnel and Human Resources Management, Emerald, Bingley, pp. 177-245.
33. Breaux, D., Munyon, T., Hochwarter, W. and Ferris, G., (2009), Politics as a moderator of the accountability-job satisfaction relationship: evidence across three studies, Journal of Management, Vol. 35 No. 2, pp. 307-326.
34. Lerner, J., and Tetlock, P., (1999), Accounting for the effects of accountability, Psychological Bulletin, Vol. 125 No. 2, pp. 255-275.
35. Hochwarter, W., Ferris, G., Gavin, M., Perrewé, P., Hall, A. and Frink, D., (2007), Political skill as a moderator of the felt accountability-job performance relationship: longitudinal convergence of mediated moderation results, Organizational Behavior and Human Decision Processes, Vol. 102 No. 2, pp. 226-239.
36. Hochwarter, W. A., Perrewé, P. L., Hall, A. T., & Ferris, G. R., (2005), Negative affectivity as a moderator of the form and magnitude of the relationship between felt accountability and job tension. Journal of Organizational Behavior: The International Journal of Industrial, Occupational and Organizational Psychology and Behavior, 26(5), 517-534.

لا اتفق تماما	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق تماما	الفقرات
					يخضع العاملون في الاجهزة الرقابية للضغوطات الخارجية (الاجتماعية او الحزبية) عند ممارسة عملهم التدقيقي
					تتأثر درجة المسالة والمحاسبة من قبل العاملين في الاجهزة الرقابية بمستوى العلاقة الشخصية والمحابة
					غالباً ما يركز العاملون في الاجهزة الرقابية على الامور البسيطة غير المهمة، ويتقصدون اهمال الامور المهمة والجوهرية
					يسعى بعض العاملين في الاجهزة الرقابية الى خلق المشاكل والبحث عن الفضائح وليس من اجل تقويم الاداء وتحسين كفاءته وفاعليته.
					يتصف سلوك بعض العاملين في الاجهزة الرقابية بالتكبر والنظرة الاستعلائية على الاخرين
					يتعامل العاملون في الاجهزة الرقابية بأسلوب انتقامي وعدائي تجاه المنظمة التي يعمل بها

لا اتفق تماماً	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق تماماً	الفقرات
					لا يهدف عمل العاملون في الاجهزة الرقابية الى تقويم العمل وتعليم الموظف لكي يتجنب الخطأ وانما هدفهم العقاب الشديد
					لا يحترم العاملين في الاجهزة الرقابية الموظفين في المنظمة ولا يجيد اسلوب التقدير والثناء لهم.
					أشعر اني متساءل في العمل عن كثير من القضايا والامور
					اشعر بالمسألة في العمل امام الكثير من الجهات والاطراف ذات العلاقة
					أجد صعوبة في تنفيذ مسؤولياتي الوظيفية في العمل
					أجد صعوبة كبيرة للوفاء بجميع المسؤوليات الملقاة على عاتقي في العمل

المحور الثاني: سلوكيات اداء العمل

لا اتفق تماماً	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق تماماً	الفقرات
					تساهم الادارة العليا في دائرتكم في تحديد المحاسبين والمدققين الذين يحتاجون إلى تحسين أدائهم المهني.
					تقوم الادارة العليا بمتابعة مباشرة ودورية لمراقبة تحسين الأداء المهني للمحاسب والمدقق في دائرتكم.
					تقوم الادارة العليا في مقارنة الأداء الفعلي للمحاسبين والمدققين بما هو مخطط مسبقاً ودراسة أسباب الانحراف بالزيادة أو النقصان لكل محاسب أو مدقق.
					يلتزم المحاسب والمدقق بالإلمام والفهم الكافي للتعليمات والقوانين في النشاط المالي الذي يساهم من تحسين الأداء المهني للمحاسب والمدقق.
					تقوم الادارة العليا في الدائرة المالية ببناء مقاييس لتقييم أداء المحاسبين والمدققين بحيث تكون ذات تمثيل صادق وحقيقي لاستراتيجية الدائرة المالية من شأنها رفع درجة كفاءة ادائهم.
					تهتم الادارة العليا في الدائرة المالية بتقييم الأداء المهني للمحاسب والمدقق من جوانب غير مالية بالإضافة إلى الجوانب المالية.
					يعكس تقييم الأداء المهني للمحاسب والمدقق في دائرتكم عن مدى ارتباط العمليات قصيرة الأجل بالأهداف طويلة الأجل.
					يساهم قيام الدائرة المالية بدائرتكم بالمساهمة الفعالة في إرساء وتطوير قاعدة إدارة وتوصيل المعلومات بين إدارة الوحدة وبين كافة الكوادر المحاسبية والإدارة المالية.
					يساهم مدراء الوحدات المالية في تقييم أداء المحاسبين والمدققين الذي من شأنه دفعهم نحو الارتقاء بكفاءة أدائهم المهني.
					يتوجب على مدير الدائرة المالية بالتعرف على نقاط القوة والضعف في الأداء المهني للمحاسبين والمدققين.
					يساعد قيام دائرتكم في التحقق من ان مؤشرات الأداء الموضوعية تعكس بوضوح القيمة المضافة والتي يمكن للدائرة المالية إضافتها للدائرة.