



NEAR EAST UNIVERSITY
INSTITUTE OF GRADUATE STUDIES
BANKING AND ACCOUNTING PROGRAMS

**THE EFFECT OF ADVISORY SERVICES ON THE INDEPENDENCE OF THE
AUDITOR AN EXPLORATORY STUDY IN LIGHT OF THE OPINIONS OF
PRIVATE AUDITING OFFICES IN ERBIL GOVERNORATE**

SARA NOORI YASIN

MASTER'S THESIS

NICOSIA
2022



جامعة الشرق الأدنى
معهد الدراسات العليا
كلية العلوم الاقتصادية والإدارية / قسم المالية والمحاسبة

تأثير الخدمات الاستشارية في استقلالية مراقب الحسابات دراسة استطلاعية في ضوء آراء مكاتب التدقيق
الخاصة في محافظة أربيل

سارا نوري ياسين

رسالة ماجستير

نيقوسيا
2022

**THE EFFECT OF ADVISORY SERVICES ON THE INDEPENDENCE OF THE
AUDITOR AN EXPLORATORY STUDY IN LIGHT OF THE OPINIONS OF
PRIVATE AUDITING OFFICES IN ERBIL GOVERNORATE**

SARA NOORI YASIN

NEAR EAST UNIVERSITY
INSTITUTE OF GRADUATE STUDIES
BANKING AND ACCOUNTING PROGRAMS

MASTER'S THESIS

SUPERVISOR

ASSIST. PROF. DR. RAMYAR REZGAR AHMED

NICOSIA
2022

تأثير الخدمات الاستشارية في استقلالية مراقب الحسابات دراسة استطلاعية في ضوء آراء مكاتب التدقيق
الخاصة في محافظة أربيل

سارا نوري ياسين

جامعة الشرق الأدنى
معهد الدراسات العليا
كلية العلوم الاقتصادية والإدارية / قسم المالية والمحاسبة

رسالة ماجستير

بإشراف

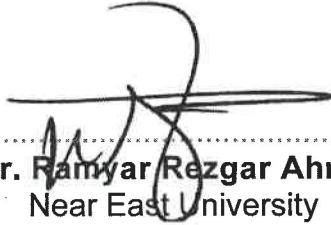
الاستاذ المساعد الدكتور راميار زكار احمد

نيقوسيا
2022

ACCEPTANCE/APPROVAL

We as the jury members certify the “The effect of advisory services on the independence of the auditor an exploratory study in light of the opinions of private auditing offices in Erbil governorate” prepared by “Sara Noori Yasin” defended on 24 /06/ 2022 has been found satisfactory for the award of degree of Master

JURY MEMBERS



Assist. Prof. Dr. Ramyar Rezgar Ahmed (Supervisor)
Near East University

Faculty of Economic and Administrative Science, Banking and Accounting Department



Prof. Dr. Khairi Ali Auso Ali (Head of Jury)
Near East University

Faculty of Economic and Administrative Science, Business Administration Department



Assist. Prof. Dr. Dildar Haydar Ahmed
Near East University

Faculty of Economic and Administrative Science, Economics Department





Prof. Dr. K. Husni Gan Başer
Institute of Graduate Studies
Director


قرار لجنة المناقشة

نحن كأعضاء لجنة مناقشة طالب الماجستير سارا نوري ياسين في رسالته الموسومة بـ " تأثير الخدمات الاستشارية في استقلالية مراقب الحسابات دراسة استطلاعية في ضوء اراء مكاتب التدقيق الخاصة في محافظة أربيل " نشهد بأننا اطلعنا على الرسالة وناقشنا الطالب في محتوياتها بتاريخ 2022/06/24، ونشهد بأنها جديرة لنيل درجة الماجستير

أعضاء لجنة المناقشة


.....
الاستاذ المساعد الدكتور راميار زكاري احمد (المشرف)
جامعة الشرق الادنى
كلية العلوم الاقتصادية والادارية، قسم المالية والمحاسبة


.....
الاستاذ الدكتور خيرى علي اوسو علي (رئيس لجنة المناقشة)
جامعة الشرق الادنى
كلية العلوم الاقتصادية والادارية، قسم إدارة الأعمال


.....
الاستاذ المساعد الدكتور نلدار حيدر احمد
جامعة الشرق الادنى
كلية العلوم الاقتصادية والادارية، قسم الاقتصاد



.....
الاستاذ الدكتور ك. حسنو جان باشير
معهد الدراسات العليا
المدير

DECLARATION

I'm **Sara Noori Yasin**; hereby declare that this dissertation entitled **The effect of advisory services on the independence of the auditor an exploratory study in light of the opinions of private auditing offices in Erbil governorate**, been prepared myself under the guidance and supervision of **Assist. Prof. Dr. Ramyar Rezgar Ahmed**, in partial fulfilment of the Near East University, Graduate School of Social Sciences regulations and does not to the best of my knowledge breach and Law of Copyrights and has been tested for plagiarism and a copy of the result can be found in the Thesis.

This Thesis is my own work. The responsibility of all claims, ideas, comments and suggestions contained in this thesis as well as translations belongs to the author. Under no circumstances or conditions does The Graduate School of Social Sciences to which the author affiliates do not bear the content and scientific responsibility of the thesis. All responsibilities for the work performed and published belong to the author.

- The full extent of my thesis can be accesible from anywhere.
- My thesis can only be accesible from the Near East University.
- My thesis cannot be accesible for (2) two years. If I do not apply for extention at the end of this period, the full extent of my thesis will be accesible from anywhere.

Date:

Signature

Sara Noori Yasin

الاعلان

أنا سارا نوري ياسين، أعلن بأن رسالتي الماجستير بعنوان تأثير الخدمات الاستشارية في استقلالية مراقب الحسابات دراسة استطلاعية في ضوء اراء مكاتب التدقيق الخاصة في محافظة أربيل، كانت تحت إشراف وتوجيهات الاستاذ المساعد الدكتور راميار رزكار احمد، ولقد أعدتها بنفسى تماماً، وكل اقتباس كان مقيداً بموجب الالتزامات والقواعد المتبعة في كتابة الرسالة في معهد العلوم الاجتماعية. وأكد بأنني أسمح بوجود النسخ الورقية والإلكترونية لرسالتي في محفوظات معهد العلوم الاجتماعية بجامعة الشرق الأدنى.

هذه الرسالة هي من عملي الخاص، وأتحمل مسؤولية كل الادعاءات والأفكار والتعليقات والاقتراحات والنصوص المترجمة في هذه الرسالة هي مسؤولية المؤلف. معهد العلوم الاجتماعية الذي أنتمي إليه ليس له أي تبعية أو مسؤولية علمية تحت أي ظرف من الظروف، جميع مسؤوليات المصنفات المنشورة المنشورة تخصني كمؤلف.

- المحتوى الكامل لرسالتي يمكن الوصول اليها من أي مكان.
- رسالتي يمكن الوصول اليها فقط من جامعة الشرق الأدنى.
- لا يمكن أن تكون رسالتي قابلة للوصول اليها لمدة عامين (2). إذا لم أتقدم بطلب للحصول على الامتداد في نهاية هذه الفترة، فسيكون المحتوى الكامل لرسالتي مسموح الوصول اليها من أي مكان.

التاريخ:

التوقيع

سارا نوري ياسين

ACKNOWLEDGEMENTS

After supervising my dissertation on completion, I would like to extend my thanks and gratitude to my supervisor, assistant professor, Dr. (Ramyar Rezgar Ahmed), who provided me with assistance, without whom I would not have been able to accomplish this scientific effort in its form, as well as my special thanks and appreciation to my dear sister Naz for the support she provided me Moral.

شكر وتقدير

بعد أشرف رسالتي على الانتهاء أود أن أقدم شكري و عرفاني الى أستاذي المشرف الأستاذ المساعد الدكتور الفاضل (راميار رزكار احمد) مما قدم لي من المساعدة لولاه لما تمكنت من إنجاز هذه الجهد العلمي بشكله، وكذلك شكري وتقديري الخاص الي أختي العزيزة ناز لما قدمت لي من الدعم المعنوي.

ABSTRACT

The effect of advisory services on the independence of the auditor an exploratory study in light of the opinions of private auditing offices in Erbil governorate

The study aimed to identify the extent of the impact of advisory services on the independence of the auditor in light of the opinions of private auditing offices in the Erbil governorate; This study started from a problem that the collapse of many giant companies in the world due to the low level of professional and ethical behavior of the auditors, which has led to the lack of confidence of the users of financial statements in the published financial statements and in the integrity and honesty of the auditors, depending on both the descriptive analytical method, and the inductive method . The study reached a set of results, the most important of which are; The hypothesis in general was based on the similarity of the response of those concerned with the questionnaire according to their point of view, which does not make a difference in the response of the two groups towards all the paragraphs of the questionnaire. Those that provide audit services with the need for coordination between these offices, as well as the need to set a minimum fee for the auditor to ensure that he is not affected by any pressures or financial temptations to change, alter, or overlook some important facts in his report and thus negatively affect his independence, just as the regulatory bodies As the Office of Financial Supervision, it sets appropriate performance standards for the areas of advisory services for the administration, each in its field of specialization, provided that these standards are distributed to professional syndicates, scientific research bodies, universities and those interested in this field to benefit from them.

Keywords: Consulting Services - Auditor - Private - Administration - Erbil Governorate.

ÖZ

Danışmanlık hizmetlerinin denetçinin bağımsızlığına etkisi erbil valiliği özel denetleme birimlerinin görüşleri ışığında keşifsel bir araştırma

Erbil Valiliği'ndeki özel denetim bürolarının görüşleri ışığında danışmanlık hizmetlerinin denetçinin bağımsızlığına etkisinin ne ölçüde olduğunu tespit etmeyi amaçlayan çalışma; Bu çalışma, dünyadaki birçok dev şirketin denetçilerin mesleki ve etik davranış düzeylerinin düşük olması nedeniyle batmasının, finansal tablo kullanıcılarının yayınlanan finansal tablolara ve finansal tablolara olan güvenlerinin azalmasına yol açtığı bir sorundan yola çıkmıştır. hem tanımlayıcı ve analitik yaklaşıma hem de tümevarımcı yaklaşıma bağlı olarak denetçilerin bütünlüğü ve dürüstlüğü.

Çalışma bir dizi sonuca ulaştı ve bunlardan en önemlileri; Hipotez genel olarak ankete katılanların bakış açılarına göre verdikleri yanıtların benzerliğine dayandırılmış, bu durum iki grubun anketin tüm paragraflarına yönelik yanıtlarında bir farklılık oluşturmamaktadır. Faktör analizi yöntemiyle Her grubun tepkisini bağımsız olarak incelemek için bir ölçek oluşturmak üzere benimsenmiştir ve bu nedenle çalışma, denetim dışı hizmetlerin denetim hizmeti verenlerden ayrı ofislere verilmesinin önemini ve bu ofisler arasında koordinasyon gerekliliği ile tavsiye etmiştir. denetim organları gibi, denetçinin raporundaki bazı önemli hususları değiştirmesi veya gözden kaçırmaması ve böylece bağımsızlığını olumsuz etkilemesi yönünde herhangi bir baskı veya mali ayartmalardan etkilenmemesini sağlamak için denetçi ücretlerinin asgari bir seviyenin belirlenmesi gerekliliği. Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı olarak, yönetim danışmanlığı hizmetleri alanlarında, her biri kendi uzmanlık alanına uygun performans standartlarını belirleyerek, bu standartları meslek odalarına, bilimsel araştırma kuruluşlarına, üniversitelere ve bu alanla ilgilenenlere dağıtmak kaydıyla, onlardan yararlanın.

Anahtar Kelimeler: Danışmanlık Hizmetleri - Denetçi - Özel - İdare - Erbil Valiliği.

ملخص

تأثير الخدمات الاستشارية في استقلالية مراقب الحسابات دراسة استطلاعية في ضوء اراء

مكاتب التدقيق الخاصة في محافظة أربيل

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تأثير الخدمات الاستشارية في استقلالية مراقب الحسابات في ضوء آراء مكاتب التدقيق الخاصة في محافظة أربيل؛ إذ انطلقت هذه الدراسة من مشكلة مفادها انهيار العديد من الشركات العملاقة في العالم بسبب انخفاض مستوى السلوك المهني والأخلاقي لمراقبي الحسابات قد أدى الى انعدام ثقة مستخدمي البيانات المالية في القوائم المالية المنشورة وفي استقامة مراقبي الحسابات وأمانتهم، اعتماداً على كلٍ من المنهج الوصفي التحليلي، والمنهج الاستقرائي.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها؛ أن الفرضية عموماً استندت الى تماثل استجابة المعنيين بالاستبانة بحسب وجهة نظرهم مما لا يشكل فرقا في استجابة المجموعتين اتجاه كافة فقرات الاستبانة وقد تم اعتماد أسلوب التحليل العملي بهدف بناء مقياس لدراسة استجابة كل مجموعة بشكل مستقل، وبالتالي أوصت الدراسة بأهمية تقديم الخدمات غير التدقيقية لمكاتب منفصلة عن تلك التي تقدم الخدمات التدقيقية مع ضرورة التنسيق بين هذه المكاتب، كذلك ضرورة وضع حد ادنى لأتعاب مراقب الحسابات يكفل له عدم التأثر بأية ضغوطات أو إغراءات مالية لكي يغير ويبدل أو يتغاضى عن بعض الحقائق الهامة في تقريره وبالتالي التأثير السلبي على استقلاليته، كما قيام الأجهزة الرقابية كديوان الرقابة المالية بعمل معايير أداء مناسبة لمجالات الخدمات الاستشارية للإدارة كل في مجال تخصصه على أن توزع تلك المعايير على النقابات المهنية وأجهزة البحث العلمي والجامعات والمهتمين بهذا المجال للاستفادة منها.

الكلمات المفتاحية: الخدمات الاستشارية – مراقب الحسابات – الخاصة – الإدارة – محافظة أربيل.

قائمة المحتويات

.....	قرار لجنة المناقشة
.....	الاعلان
ج	شكر وتقدير
د	ملخص
ز.....	قائمة المحتويات
س	قائمة الجداول
ش	قائمة الاشكال
1	الفصل الأول
1	الإطار العام للدراسة
1	المقدمة
2	1.1: مشكلة الدراسة
2	1.2: أهداف الدراسة
3	1.3: فرضيات الدراسة
4	1.4: أهمية الدراسة:
5	1.5: منهجية الدراسة
6	1.6: مصادر جمع المعلومات واداء الدراسة
6	1.7: نموذج الدراسة
6	1.8: الدراسات السابقة
7	1.8.1: الدراسات العربية
8	1.8.2: الدراسات الأجنبية
11	1.8.3: التعقيب على الدراسات السابقة
11	1.8.4: الاستفادة من الدراسات السابقة

12	1.8.5: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة.....
12	1.9: هيكل الدراسة.....
13	الفصل الثاني.....
13	الخدمات الاستشارية واستقلال مراقب الحسابات.....
13	وانطلاقاً مما سبق؛ ينقسم الفصل الثاني إلى أربعة مباحث على النحو التالي:.....
13	2.1 : الإطار الفلسفي للخدمات الاستشارية.....
13	2.1.1 : الخدمات الاستشارية.. التعريف والخصائص.....
14	2.1.1.1: تعريف الخدمات الاستشارية.....
14	2.1.1.2 : خصائص الخدمات الاستشارية.....
15	2.1.2 : أنواع الخدمات الاستشارية:.....
18	2.1.3 : أهمية الخدمات الاستشارية.....
20	2.1.4 : معايير اختيار الخدمات الاستشارية والاستشاريين.....
23	2.2 : مسؤولية مراقب الحسابات عن الخدمات الاستشارية.....
23	2.2.1 : تعريف مراقب الحسابات وسماته.....
25	2.2.2 : عوامل القضايا المرفوعة ضد مراقبي الحسابات.....
26	2.2.3 : التزامات مراقب الحسابات.....
28	2.2.4 : استقلالية مراقب الحسابات.....
32	2.3 : الاستقلال في ضوء معايير التدقيق الدولية والأدلة العراقية.....
32	2.3.1 : أهمية الاستقلال في نص المجلس الاتحادي للمراجعة العليا للحسابات في العراق.....
35	2.3.2 : أهمية الاستقلال في دليل الممارسة المهنية الصادر من مجمع المحاسبين القانوني الأمريكي.....
37	2.3.3 : استقلالية المحاسب في بعض الجهات الدولية.....
42	الفصل الثالث.....
42	الإجراءات المنهجية للدراسة.....

42	3.1. أهداف الدراسة
42	3.1.1. الهدف العام للدراسة:
43	3.2. إجراءات الدراسة الميدانية:
43	3.2.1. منهجية الدراسة
43	3.2.2. مجتمع وعينة الدراسة:
44	3.3. أدوات الدراسة الميدانية (الاستبانة):
45	3.4. خطوات بناء وتطبيق أداة الدراسة:
47	3.5. صدق أداة الدراسة الميدانية وثباتها >"صدق أداة الدراسة"
48	3.6. صدق الاتساق الداخلي
52	3.7. ثبات أداة الدراسة - طريقة ألفا كرو نباخ
54	الفصل الرابع
54	عرض وتحليل نتائج الدراسة ومناقشتها
54	4.1. الوصف الإحصائي لمجتمع الدراسة
54	4.1.1. توزيع أفراد مجتمع الدراسة وفقاً لمتغير النوع
55	4.1.2. توزيع أفراد مجتمع الدراسة وفقاً لمتغير العمر
55	4.1.3. توزيع أفراد مجتمع الدراسة وفقاً لمتغير المؤهل التعليمي
56	4.1.4. توزيع أفراد الدراسة وفق متغير الشهادة المهنية
57	4.1.5. توزيع أفراد الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي
58	4.1.6. توزيع أفراد الدراسة وفق متغير عدد سنوات الخبرة
59	4.2. نتائج تحليل محاور وأبعاد الدراسة
59	4.2.1. النتائج المتعلقة بالمحور الأول " الخدمات الاستشارية"
64	4.2.2. النتائج المتعلقة بالمحور الثاني " مراقب الحسابات"
67	4.3. اختبار ومناقشة فرضيات الدراسة

80الخاتمة
84قائمة المراجع
90الملحقات الاستبانه
96تقرير الانتحال

قائمة الجداول

- جدول 1: إحصاء عدد العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة في أربيل / العراق 46
- جدول 2: تصحيح إدارة الدراسة وفق مقياس ليكرت 48
- جدول 3: مستويات الموافقة على فقرات وأبعاد ومحاور الدراسة 48
- جدول 4: عدد عبارات كل أداة من أدوات الاستبيان 50
- جدول 5: معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات البُعد الأول " معايير المراجعة المتعارف عليها" 50
- جدول 6: معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات البعد الثاني " سمات مكاتب الخدمات الاستشارية" 52
- جدول 7: معاملات الارتباط بين فقرات البُعد الثالث "مدى اجراءات وتنفيذ عملية المراجعة" 53
- جدول 8: معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات البُعد الثاني " مدى استقلالية مراقب الحسابات" 54
- جدول 9: ثبات أداة الدراسة باستخدام طريقة ألفا كرو نباخ 55
- جدول 10: توزيع أفراد الدراسة وفق متغير النوع 56
- جدول 11: توزيع أفراد الدراسة وفق متغير العمر 57
- جدول 12: توزيع أفراد الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي 58
- جدول 13: توزيع أفراد الدراسة وفق متغير الشهادة المهنية 58
- جدول 14: توزيع أفراد الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي 59
- جدول 15: توزيع أفراد الدراسة وفق متغير عدد سنوات الخبرة 60
- جدول 16: النتائج المتعلقة بالبُعد الأول " إلمامه بمعايير المراجعة المتعارف عليها" 61
- جدول 17: النتائج المتعلقة بالبُعد الثاني : سمات مكاتب الخدمات الاستشارية 63
- جدول 18: النتائج المتعلقة بالبُعد الثالث " مدى قدرته على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة" 65
- جدول 19: النتائج المتعلقة بالبُعد الثاني " استقلالية مراقب الحسابات" 67
- جدول 20: اختبار العلاقة بين معايير المراجعة المتعارف عليها، واستقلالية مراقب الحسابات 70
- جدول 21: اختبار العلاقة بين مدى استقلالية مراجع الحسابات والخدمات الاستشارية 70
- جدول 22: اختبار العلاقة بين اجراءات وتنفيذ عملية المراجعة واستقلالية مراقب الحسابات 71
- جدول 23: ملخص نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الأولى وفرضياتها الفرعية ذات العلاقة بها 71
- جدول 24: نتائج اختبار (T) للتحقق من الفروق حول استقلالية مراقب الحسابات تعزى لمتغير الجنس 73
- جدول 25: نتائج اختبار (ANOVA) للتحقق من الفروق في دور مراقب الحسابات وفقاً لمتغير السن 73

- جدول 26: نتائج اختبار (ANOVA) للتحقق من الفروق استقلالية مراقب الحسابات وفقاً لمتغير المؤهل التعليمي
74.....
- جدول 27: نتائج اختبار (ANOVA) للتحقق من الفروق في استقلالية مراقب الحسابات وفقاً لمتغير الوظيفة...
75.....
- جدول 28: نتائج اختبار (ANOVA) للتحقق من الفروق في دور مراقب الحسابات وفقاً لمتغير الخبرة الوظيفية
76.....
- جدول 29: نتائج اختبار (T) للتحقق من الفروق في تقديم الخدمات الاستشارية تعزى لمتغير الجنس.....
77.....
- جدول 30: نتائج اختبار (ANOVA) للتحقق من الفروق حول تقديم الخدمات الاستشارية وفقاً لمتغير العمر....
78.....
- جدول 31: نتائج اختبار (ANOVA) للتحقق من الفروق حول تحقيق التميز المؤسسي وفقاً لمتغير المؤهل التعليمي
79.....
- جدول 32: نتائج اختبار (ANOVA) للتحقق من الفروق في تقديم الخدمات الاستشارية وفقاً لمتغير الوظيفة....
80.....
- جدول 33: نتائج اختبار (ANOVA) للتحقق من الفروق في تقديم الخدمات الاستشارية وفقاً لمتغير سنوات الخبرة
81.....

قائمة الاشكال

6 الشكل توضيحي 1: نموذج الدراسة

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

المقدمة

يُمثل الاستقلال مصدر قلق رئيسي في مهنة مراجعة الحسابات. فقد أكدت فضائح الشركات مثل فشل شركة (أنرون) على أهمية سداجة مراجعات الحسابات. و تشير استقلالية مراجعة الحسابات إلى قدرة مراجع الحسابات الخارجي على التصرف بنزاهة وحياد خلال مهامه المتعلقة بمراجعة الحسابات. وقد فكرت مهنة المحاسبة في وسائل جديدة لتحسين مصداقية مراجعات الحسابات.

Meca, Lorens, Ferrero,2021, p:229

"عندما يُقدم مراقب الحسابات الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة، فقد يتأثر استقلاله وحياده عند ممارسة عمله الأساسي، وربما يتواطأ مع إدارة الشركات بما يضر مصالح الأطراف الأخرى التي تعتمد في اتخاذ قراراتها الاستثمارية على المعلومات الواردة في التقارير والقوائم المالية، لذلك لا بد من الإفصاح عن ذلك الأمر لمساعدة مستخدمي التقارير والقوائم المالية في تقدير درجة استقلالية مراقب الحسابات عن الشركة، حتى لا تكون معلومات القوائم المالية مضللة لمستخدميها" (الشافعي، 2018، ص400).

" فالخدمات الاستشارية إحدى الاتجاهات الحديثة في مجال المراجعة، وتأتي أهميتها من الدور الذي تقوم به في تنويع مصادر الدخل؛ فهي تُمثل نوعاً من أنواع الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة لعملائها في غير مجال مهنة المراجعة وفقاً للمعايير الفنية وقواعد السلوك المهني للمراجعة، ووفقاً لحاجة ورغبة الإدارة في تحقيق أهدافها ورفع مستوى الأداء في المجالات المختلفة" (الطبيب

ومحمد، https://atasu.journals.ekb.eg/article_36368_474488abdb5759b0_c6e5115e29925160.pdf، ص482).

وتشير البحوث إلى أن لمراجعي الحسابات والشركات العميلة قيماً اقتصادياً أقوى بمجرد استخدام مراجعي الحسابات لفترة طويلة من الزمن، مما يؤدي إلى الصلات الشخصية و الألفة. وتخلص بعض الدراسات إلى أن الرسوم غير المتعلقة بمراجعة الحسابات من المرجح أن تؤثر على استقلالية

مراجعي الحسابات بالنسبة للشركات التي تكون فترة عملها أقصر لمراجعي الحسابات، و لكن ليس بالنسبة للشركات التي تكون فترة عملها أطول.

فالاستشارة من الناحية العلمية لمجال العمل الإداري استخدمت العلم و المعرفة من خلال معايير القدرات العقلية والأدوات التقنية الحديثة في إطار من التوافق النسبي، الذي تطور بمرور الزمن وتحول الى قواعد عامة و مقاييس تفرضها عوامل زمانية ومكانية لطبيعة المشكلة أو الظاهرة المراد إيجاد حلول لها. أمّا من الناحية العملية فالاستشارة تُعدُّ ممارسات لمهارات و فنون أدائية يمارسها المتخصص كمهنة تُنظَّم وفق شروط و ضوابط معينة.

و لأهمية موضوع بناء تأثير الخدمات الاستشارية التي تقدم من قبل مراقبي الحسابات، فسعت الدراسة بأسلوب منهجي على فصول الاول منهجية البحث و الدراسات سابقة و الإطار النظري للدراسة و دراسة ميدانية

1.1: مشكلة الدراسة

ان انهيار العديد من الشركات العملاقة في العالم، بسبب انخفاض مستوى السلوك المهني والأخلاقي لمراقبي الحسابات قد أدّى الى انعدام ثقة مستخدمي البيانات المالية في القوائم المالية المنشورة، وفي استقامة مراقبي الحسابات وامانتهم.

ومن هنا تبرز المشكلة في الإجابة على السؤال الرئيسي التالي:

ما تأثير الخدمات الاستشارية في استقلالية مراقب الحسابات - في ضوء آراء مكاتب التدقيق الخاصة في محافظة أربيل؟

1.2: أهداف الدراسة

نظراً لندرة الدراسات التي تناولت في مجال الخدمات الاستشارية وربطها باستقلالية مراقبي الحسابات، وبناءً على ذلك؛ فإن أهداف هذه الدراسة تمثلت فيمايلي:

الهدف العام للدراسة: معرفة تأثير الخدمات الاستشارية في استقلالية مراقبي الحسابات فض وء آراء مكاتب التدقيق بمحافظة أربيل، بالإضافة إلى الأهداف التالية:

1. دراسة الفروق الإحصائية لدى المبحوثين بين الخدمات الاستشارية واستقلالية مراقب الحسابات في ضوء آراء مكاتب التدقيق في محافظة أربيل.
2. دراسة الفروق الإحصائية لدى المبحوثين حول تطبيق الخدمات الاستشارية واستقلالية مراقب الحسابات في ضوء آراء مكاتب التدقيق في محافظة أربيل تُعزى للمتغيرات الشخصية (الجنس، العمر، سنوات الخبرة، المؤهل العلمي)
3. دراسة الفروق الإحصائية لدى المبحوثين حول استقلالية مراقب الحسابات تُعزى للمتغيرات الشخصية (الجنس، العمر، سنوات الخبرة، المؤهل العلمي).

1.3: فرضيات الدراسة

الفرضية الرئيسية الأولى:

تنص على " وجود علاقة ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين الخدمات الاستشارية واستقلالية مراقب الحسابات في ضوء آراء مكاتب التدقيق بمحافظة أربيل.

- **الفرضية الفرعية الأولى:** والتي تنص على "وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين معايير المراجعة المتعارف عليها، واستقلالية مراقب الحسابات"
- **الفرضية الفرعية الثانية:** والتي تنص على " وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين سمات مكاتب الخدمات الاستشارية واستقلالية مراقب الحسابات.
- **الفرضية الفرعية الثالثة:** والتي تنص على "وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين اجراءات وتنفيذ عملية المراجعة واستقلالية مراقب الحسابات.

الفرضية الرئيسية الثانية:

تنص الفرضية على " وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في استجابات المبحوثين حول تقديم الخدمات الاستشارية في مكاتب التدقيق بمحافظة أربيل تُعزى للمتغيرات الديموغرافية (الجنس، السن، المؤهل التعليمي، المسمى الوظيفي، الخبرة الوظيفية).

الفرضية الرئيسية الثالثة:

تنص الفرضية على " وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في استجابات المبحوثين حول استقلالية مراقب الحسابات في مكاتب التدقيق بمحافظة أربيل تُعزى للمتغيرات الديموغرافية (الجنس، السن، المؤهل التعليمي، الخبرة الوظيفية، المسمى الوظيفي).

1.4: أهمية الدراسة:

حيث لا ينبغي أن يكون المدقق الخارجي متحيزاً تجاه العميل ؛ لأن حياده ضروري للاعتماد على النتائج التي يتوصل إليها، وافتقاره إلى الحيادية سيفقد بدوره قيمة هذه النتائج بغض النظر عن درجة كفاءة المدقق. وهذا لا يعني أن مدقق الحسابات يأخذ من موكله منصب ممثل النيابة العامة للمتهم، بل مع الاستقلالية الحيادية للقاضي، و هو التزام بالعدالة لإدارة المشروع و أصحابه الدائنين ولكل من يعتمد كلياً أو جزئياً على تقرير المدقق كما في حالة الدائنين و المستثمرين المحتملين.

من المهم جداً للمهنة أن يحافظ الجمهور على ثقته في استقلالية المدقق، وتتعدم تلك الثقة بأي دليل على عدم وجود هذا الاستقلال في الواقع، أو أن هناك ظروفًا قد تؤثر على هذا الاستقلال في نظر الشخص العقلاني العادي. لكي يكون المدقق مستقلاً، يجب أن يكون مستقلاً عقلياً. من أجل الاعتراف باستقلال المدقق، يجب أن يكون خالياً من أي التزامات تجاه العميل أو أن تكون له مصلحة فيه أو في إدارته أو في ملكيته.

فالاستقلال المرجعي يدور حول الأخلاق الحميدة ولأنها تعمل في وضع هام وحساس وتعتمد على معلوماتها من أطراف عديدة و متعددة، يجب أن تأخذ في الاعتبار مصالح تلك الأطراف و الحجم الكبير للمشاريع. وقد أصبح من الصعب على الدائنين والمالكين والمستثمرين الحصول على معلومات كافية للتقارير القوائم المالية التي تعدها الإدارة. و لذلك يؤكد رأي مراجع الحسابات المستقل مدى إمكانية الاعتماد على هذه القوائم و التقارير المالية، ولذلك فإن مستخدمي القوائم المالية يثقون في تقارير مراجع الحسابات المستقل، و لذلك يجب على مراجعي الحسابات أن يضاهاوا هذه الثقة مع الأداء الجيد. (Alhababsah, Yekini,2021,p:12)

إن تعرض مراجع الحسابات الخارجي لأي تأثير على عملية مراجعة الحسابات سيؤثر سلباً عليها، و بالتالي فإن التقارير المالية التي يعتمد عليها مستعملو البيانات المالية في عملية اتخاذ القرارات، وأي تأثير على التقارير سيكون ضاراً بمصالحهم، ولذلك فإن استقلالية مراجع الحسابات الخارجي و حياده مهمان لمستخدمي التقارير، وإحدى العوامل التي تؤثر على استقلالية مراجع الحسابات الخارجي هو تقديم الخدمات الاستشارية لنفس الشركة التي يعمل بها مراجع الحسابات. وتكمن أهمية الدراسة في إبراز أثر الخدمات الاستشارية التي يقدمها للشركة التي تقوم بتدقيق حساباتها من استقلالية مراجع الحسابات في مراجعة القوائم المالية للشركة ومدى ثقته في نتائج عمل الشركة و تعبيره، وإدراكه لهذه الآثار، ومحاولة معالجتها إن وجدت تحديد دور مراجع الحسابات الخارجي في تحقيق الرفاه الاجتماعي من خلال الاستقلال التام عند التعبير عن رأي فني.

لذلك فالدراسة ترجع أهميتها لأنها تبين مدى تأثير الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع الخارجي لحسابات الشركة على استقلاليته و نزاهته و معرفة ما إذا كان في مصلحة الشركة إجراء تدقيق من قبل مدقق يقدم نصيحة أو مراجع ليس لها علاقة بالشركة.

1.5: منهجية الدراسة

نظراً للأهمية التي تكتسبها الخدمات الاستشارية ودورها في تحقيق استقلالية مراقب الحسابات، ونظراً للغرض من الدراسة الذي طرحته سابقاً، ويغرض الوصول إلى الأهداف المتوخاة من وراء هذه الدراسة فقد فرض عليّ مسار الدراسة الاعتماد على جملة من المناهج التي تتكامل فيما بينها هي:

أ. المنهج الوصفي التحليلي:

لتوضيح بعض المفاهيم الخاصة بالموضوع، ويعد كذلك إحدى مستويات البحث العلمي الذي يوائم وموضوع هذه الدراسة من أجل المعرفة الصحيحة والإحاطة الشاملة والدقيقة بالأبعاد المختلفة للغرض من الدراسة المطروح.

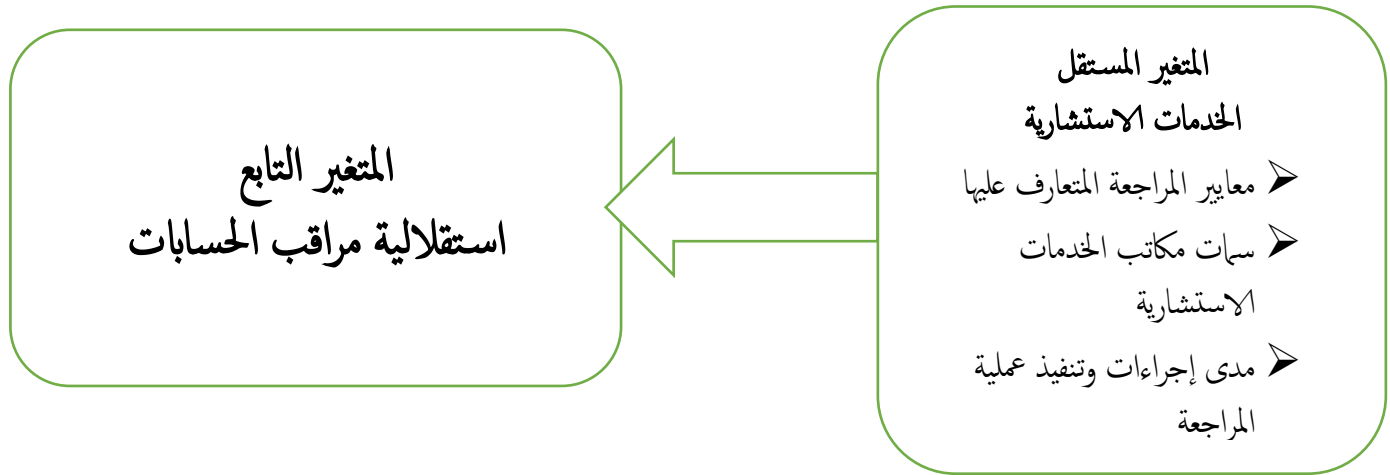
ب. المنهج الاستقرائي: سوف التزم في ذلك بالآتي:

- التوثيق للمصطلحات التي ترد في هذه الدراسة وفقاً لقواعد مناهج البحث العلمي، وذلك بذكر اسم المؤلف أولاً ثم التاريخ ، ثم عنوان الدراسة، وعدد الطبعة ورقم الجزء؛
- عمل الفهارس العلمية المطلوبة والمتعارف علمياً.
- استخدام علامات الترقيم بصوره صحيحه.

1.6: مصادر جمع المعلومات واداء الدراسة

- المصادر الأولية: تتمثل في الاستبانة .
- مصادر ثانوية: تتمثل في الكتب والدوريات والبحوث السابقة والإنترنت.

1.7: نموذج الدراسة



الشكل توضيحي 1 نموذج الدراسة

1.8: الدراسات السابقة

يعد موضوع الخدمات الاستشارية ومدى تأثيره في استقلالية مراقب الحسابات، ومع ذلك لم ينال اهتمام جانب من الباحثين ولتحقيق الهدف من الدراسة وجدت الباحثة - حسب اطلاعها- بعد البحث في قاعدة البحوث والبيانات في الجامعات من تطرق لهذا الموضوع، بأن هناك دراسات خاصة بمفردات الدراسة يُمكن الاستفادة منها في هذه الدراسة، وتشمل تلك الدراسات من الأحدث إلى الأقدم كمايلي:

1.8.1: الدراسات العربية

1. دراسة (المشهداني، 2012م)، تحت عنوان: "استقلالية مدقق الحسابات في التشريعات العربية: دراسة مقارنة".

هدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة في استقلالية مراقب الحسابات الخارجي في الأردن في ظل التشريعات المهنية، وصُنِفَتْ إلى: عوامل مادية، وعوامل سلوكية وعوامل متعلقة بالزبون، وعوامل متعلقة بمكتب التدقيق.

وتوصلت الباحثة إلى أنَّ أهم العوامل ذات التأثير السلبي في استقلالية مراقب الحسابات الخارجي هي العوامل المادية المتمثلة في أجور مراقب الحسابات وتقديم الخدمات الاستشارية.

2. دراسة (الحلزوني، 1993م) تحت عنوان (الانطباع السائد عن استقلالية المدقق الخارجي لدى البنوك والشركات المالية الأردنية، دراسة تحليلية).

هدفت الدراسة التعرف على الانطباع السائد لدى البنوك التجارية والمؤسسات المالية في سوق عمان المالي عن استقلالية مراقب الحسابات الخارجي.

وتوصلت الباحثة إلى مجموعة من النتائج أهمها؛ أن هنالك تأثير للعوامل في الانطباع المتكون عن استقلالية مراقب الحسابات الخارجي، منها: عوامل بيئة التدقيق، وتشمل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والمنافسة السائدة بين مكاتب التدقيق، فضلاً عن العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق، والمتمثلة بحجم مكتب التدقيق، والعوامل المتعلقة بالزبون والمتمثلة بوضع الزبون المالي، ودور الإدارة في اختيار مراقب الحسابات، والمدة الزمنية التي يقضيها مراقب الحسابات في تدقيق حسابات الشركة.

ولم يجد تأثيراً للعوامل في الانطباع المتكون عن استقلالية مراقب الحسابات الخارجي، وهي: نوع التقرير، ونوع مكتب التدقيق، والخدمات الاستشارية الإدارية المقدمة من مكتب التدقيق، والهدايا والخصومات النقدية الممنوحة لأعضاء مكتب التدقيق.

3. دراسة (العادلي،1993م) تحت عنوان " دراسة التعارض بين الإدارة والمدقق الخارجي وأثر ذلك في معيار الاستقلالية"

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى التعارض في المصالح بين الإدارة ومراقب الحسابات الخارجي، وأثر ذلك في معيار استقلال مراقب الحسابات في إبداء رأيه المهني المحايد.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها بأن لا توجد فروقات بدلالة إحصائية لبيان مدى التعارض في المصالح بين الإدارة ومراقبي الحسابات ذوي المؤهلات الأكاديمية المختلفة، كذلك تأكيد ضرورة الحد من تدخل الإدارة في مجال تحديد أجور مراقب الحسابات ، من أجل عدم فقدان استقلاليتها، كما وتبين أن تقديم الخدمات الاستشارية المحاسبية والإدارية بصفة مؤقتة ليس له تأثير في استقلالية المدقق ، وأن تقديمها بصفة دائمية يؤثر في استقلال مراقب الحسابات الخارجي، وأن وجود مبادئ محاسبية بشكل مسبق، والالتزام بها من قبل الشركات، يحد من حصول التعارض بين الإدارة ومراقب الحسابات الخارجي.

1.8.2: الدراسات الأجنبية

1. دراسة (Frankel,2018) تحت عنوان "العلاقة بين المدققين، رسوم الخدمات غير التدقيقية وإدارة الإيرادات أو المكاسب.

يرمي البحث الى فحص العلاقة بين أجور التدقيق وأرباح الإدارة، والعلاقة بين أجور التدقيق وقيم الأسهم، في تاريخ الإفصاح عن قيمة هذه الأجور، وقد أخذ بالاعتبار تأثير الخدمات غير التدقيقية في مصداقية التقارير المالية.

وقد توصل الى ما يأتي: وجود علاقة ايجابية بين أجور الخدمات غير التدقيقية وحجم المستحقات التقديرية، ووجود علاقة سلبية بين أجور التدقيق ومؤشرات الأرباح، ووجود علاقة سلبية بين أتعاب الخدمات غير التدقيقية وقيم الأسهم في تاريخ الإفصاح عن هذه الأجور. وتعرض استقلالية مراقب الحسابات للشبهة عندما يتقاضى أجوراً عالية عن الخدمات غير التدقيقية نسبة إلى خدمات التدقيق.

2. دراسة (Defond,2020) تحت عنوان "هل تعمل رسوم الخدمات غير التدقيقية على

عجز مراقب الحسابات براهين ودلائل من اراء وافكار المدققين"

هدفت الدراسة إلى التحقق من صحة مخاوف المنظمين ودقتها بشأن استقلالية مراقب الحسابات الخارجي، وذلك بوساطة فحص تجريبي للارتباط بين أجور الخدمات غير التدقيقية المدفوعة لمراقب الحسابات واستقلاليته، إذ تمّ التعبير عن استقلالية مراقب الحسابات الخارجي بميله الى إصدار الآراء بشأن الاستمرارية.

وتوصلت الدراسة بأن لا يوجد ارتباط بين أجور الخدمات غير التدقيقية وإفساد استقلالية مراقب الحسابات، كما لا يوجد ارتباط بين الآراء بشأن الاستمرارية بين أجور خدمات التدقيق كالأجور التدقيقية وغير التدقيقية.

3. دراسة (Jenkins, J. G., & Krawczyk, K. 2000) تحت عنوان " العلاقة بين الخدمات غير التدقيقية وانطباعات مراقب الحسابات"

يرمي البحث الى بيان تأثير الخدمات غير التدقيقية الآتية في الانطباعات المتكونة بشأن استقلالية مراقب الحسابات في الولايات المتحدة الأمريكية، وتشمل هذه الخدمات: الخبرة التأمينية (الاكتوارية)، وخدمات التدقيق الداخلي، والخدمات القانونية، وخدمات التدريب على برامج الكمبيوتر وقد توصل؛ ان للخدمات غير التدقيقية تأثيراً ايجابياً في استقلالية مراقب الحسابات الخارجي وموضوعيته، وأن المهنيين من شركات التدقيق الخمس الكبار أعطوا استقلالية مراقب الحسابات واستقامته ونزاهته وموضوعيته ودرجة الاعتماد على رأيه تقويماً أعلى من المهنيين من غير شركات التدقيق الخمس الكبار. وفضل المستثمرون الإفصاح عن الخدمات غير التدقيقية، بينما فضل المهنيون في شركات التدقيق الإفصاح فقط عن قيمة الخدمات غير التدقيقية إذا زادت عن قيمة محددة مسبقاً.

4. دراسة (Canning and Gwilliam,2010) تحت عنوان " الخدمات غير التدقيقية وأثرها في الانطباعات بشأن استقلالية مراقب الحسابات في ايرلندا)

هدفت الدراسة إلى التعرف على الخدمات غير التدقيقية وتقصي أثرها في الانطباعات بشأن استقلالية مراقب الحسابات الخارجي في ايرلندا، ومعرفة مدى تأثير صفات سوق التدقيق الأيرلندية في استقلال مراقب الحسابات الخارجي.

وتوصلت الدراسة إلى أنّ تقديم الخدمات غير التدقيقية من قبل مراقبي الحسابات أنفسهم الذين يقومون بمهام التدقيق يؤثر سلباً في استقلالية مراقب الحسابات الخارجي بشكل أكبر من تقديم هذه الخدمات من قبل دائرة منفصلة في شركة التدقيق نفسها، وأن مستخدمي القوائم المالية سوف يتقبلون بعض النقص في استقلالية مراقب الحسابات الخارجي بشرط أن تنتج عن الخدمات غير التدقيقية المقدمة نصائح أفضل للشركة المدققة. وقد تبين أن بيئة التدقيق الأيرلندية تعزز استقلالية مراقب الحسابات الخارجي أكثر من الانتقاص منها، بحسب رأي مستخدمي القوائم المالية.

5. دراسة (Ahlawat, S.S. and Lowe, D.J. , 2004) تحت عنوان: "سوء تصرفات مراقب الحسابات الداخلي على انطباعات مراقب الحسابات الخارجي)

يرمي البحث الى فحص تأثير قيام مراقب الحسابات الخارجي بمهام التدقيق الداخلي في الانطباعات المتكونة لدى مستخدمي البيانات المالية بشأن استقلالية مراقب الحسابات الخارجي وموثوقية القوائم المالية وقرارات منح القروض، وقد توصل الى ما يأتي:

أنّ قيام مراقب الحسابات الخارجي بالواجبات الإدارية كجزء من خدمات التدقيق الداخلي له تأثير سلبي كبير في الانطباعات بشأن استقلالية مراقب الحسابات الخارجي وموثوقية القوائم المالية ومعدلات قبول القروض ، وأن الفصل بين الأشخاص الذين يقومون بخدمات التدقيق الخارجي والأشخاص الذين يقومون بالتدقيق الداخلي لا يقلل المخاوف بشأن الاستقلالية فحسب، وإنما يعزز أيضاً الانطباعات الجيدة بشأن استقلالية مراقب الحسابات الخارجي ، وموثوقية القوائم المالية، ويعزز معدلات قبول القروض

6. دراسة (Shockly,2002) تحت عنوان (الشعور الحسي للمدققين / تحليل تجريبي)

يرمي البحث إلى التعرف على آثار العوامل الاتية في استقلالية مراقب الحسابات في الولايات المتحدة الأمريكية ، وهي : المنافسة ، والخدمات الاستشارية الإدارية ، وحجم شركة التدقيق ، والمدة الزمنية اللازمة لتنفيذ عملية التدقيق للزبون .

وقد توصلت الباحثة إلى مجموعة من النتائج تمثلت في: أنّ شركات التدقيق العاملة في بيئة تنافسية، والشركات التي تزود الزبون بالخدمات الاستشارية الإدارية، وشركات التدقيق الصغيرة، هي أكثر عرضاً لخطر فقدان استقلالية مراقب الحسابات. أمّا المدة الزمنية اللازمة لتنفيذ عملية التدقيق فليس لها إثر في استقلالية مراقب الحسابات . وعليه فإن التحليل بشكل عام وضع المنافسة

في المرتبة الأولى من حيث التأثير في استقلالية مراقب الحسابات، ثم يأتي حجم شركة التدقيق، ثم الخدمات الاستشارية الإدارية.

1.8.3: التعقيب على الدراسات السابقة

تعد الدراسات السابقة من ركائز البحث العلمي التي توجه الباحثين إلى طريقة البحث ومنهجية العمل والاستناد إلى ما توصلت إليه تلك الدراسات لتحقيق التكامل والبناء على الجهود، والاستفادة من النتائج والأدوات المستخدمة، ومن خلال ما جمعه الباحث، ولتحقيق أكبر قدر من الفائدة، من خلال عرض وتحليل الدراسات السابقة استخلصت الآتي:

1. اهتمت معظم الدراسات السابقة بتوضيح كيفية الوصول إلى تحقيق استقلالية مراقب الحسابات.
2. تشابهت الدراسات السابقة مع الدراسة الحالية من حيث الهدف من الدراسة وذلك في بعض المتغيرات لاسيما الخدمات الاستشارية.
3. اختلفت الدراسات السابقة عن الدراسة الحالية في المنهجية المتبعة إذ اهتمت الدراسة الحالية بمعرفة دور الخدمات الاستشارية في استقلالية مراقب الحسابات بالاعتماد على المنهج الوصفي فقط.

1.8.4: الاستفادة من الدراسات السابقة

- أ. استفادت الدراسة الحالية من نتائج الدراسات السابقة في التعرف على الوصول إلى استقلالية مراقب الحسابات.
- ب. استفادت الدراسة الحالية من الدراسات السابقة في اختيار منهج الدراسة وأدواتها.
- ج. استفادت الدراسة الحالية من مناقشة نتائج الدراسات السابقة لتوضيح مدى الاتفاق أو عدمه مع بيان المسوغات لذلك مما سيثرى الدراسة ويكسبها أهمية .
- د. استفادت الدراسة الحالية من توصيات الدراسات السابقة في تقديم التوصيات.

1.8.5: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة؛ أنها الدراسة الوحيدة التي تناولت العلاقة بين الخدمات الاستشارية واستقلالية مراقب الحسابات.

1.9: هيكل الدراسة

من أجل الوصول إلى الأهداف السالفة الذكر وانطلاقاً من إشكالية الدراسة والإجابة على التساؤلات المطروحة فقد تم تقسيمه إلى فصل تمهيدي وأربعة فصول على النحو التالي:

بدأت الدراسة بالفصل الأول، وتم التطرق فيه إلى مقدمة الدراسة، ثم مشكلة الدراسة وأسئلتها، مروراً بأهميتها وأهدافها والتعرف على مصطلحاتها، ثم الدراسات السابقة والتعقيب عليها.

وجاء الفصل الثاني: تحت عنوان " الخدمات الاستشارية واستقلال مراقب الحسابات" ليعرض المبحث الأول " الإطار الفلسفي للخدمات الاستشارية"، والمبحث الثاني "معايير اختيار الخدمات الاستشارية والاستشاريين"، ثم يتناول المبحث الثالث مفهوم الاستقلال والمقومات وأخيراً يعرض المبحث الرابع: " الاستقلال في ضوء معايير التدقيق الدولية والأدلة العراقية"

ويعرض الفصل الثالث " الإجراءات المنهجية للدراسة" تناولت أهداف الدراسة، ثم إجراءات الدراسة الميدانية.

ثم يأتي الفصل الرابع "ليعرض وتحليل نتائج الدراسة ومناقشتها" تناولت فيه الوصف الإحصائي لمجتمع الدراسة، ثم عرض نتائج تحليل محاور وأبعاد الدراسة، وأخيراً اختبار ومناقشة فرضيات الدراسة.

وأخيراً اختتمت الدراسة ككل بخاتمة عامة ثم التوصل فيه إلى عدة نتائج من إبداء التوصيات وفتح باب من جديد في الموضوع بطرح مجموعه من الأسئلة للبحث في شكل عناوين تصلح لأن تكون دراسات مستقبلية

الفصل الثاني

الخدمات الاستشارية واستقلال مراقب الحسابات

يُعد موضوع الخدمات الاستشارية من الموضوعات المهمة في الماضي وفي الحاضر، وعليه أخذت مجالاً واسعاً من المناقشات بين المهتمين بالمهنة سواء من الأكاديميين أو المتخصصين والجات التنظيمية المهنية والحكومية، وتنوعت الآراء حول تقديم مراقب الحسابات للخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة ما بين مؤيد ومعارض، وتؤكد المعايير المهنية على أهمية تمتع مراقب الحسابات بالاستقلالية التامة ظاهرياً وذهنياً أثناء عملية المراجعة للقوائم المالية السنوية للعملاء، خاصة أن استقلال مراقب الحسابات يُمثل أساس إدراك المجتمع لأهمية ودور مهنة المراجعة، وأن أهم العوامل التي يعتمد عليها مستخدمي التقارير المالية التي تم مراجعتها لتأكيد ثقتهم في مدى صحة تلك التقارير ومصادقيتها.

وانطلاقاً مما سبق؛ ينقسم الفصل الثاني إلى أربعة مباحث على النحو التالي:

2.1 : الإطار الفلسفي للخدمات الاستشارية

يُمكن تقديم الخدمات الاستشارية كوسيلة للوفاء باحتياجات الشركات الصغيرة من المساعدة الخارجية وتنشأ هذه الحاجة بسبب نقص المعلومات وقلة الخبرة الإدارية داخل الشركات الصغيرة. وتعمل الخدمات الاستشارية، التي يقدمها مستشارون مهنيون، كعنصر مكمل لكفاءة الشركات عن طريق إضافة معارف جديدة إلى الأعمال التجارية من الخارج يمكن للشركات أن تتعلم منها وتدمج في أعمالها التجارية.

2.1.1 : الخدمات الاستشارية.. التعريف والخصائص.

لم يُجمع الكُتّاب والباحثون على تعريف شامل ومنكامل لمفهوم الخدمات الاستشارية، بسبب تنوع المجالات الاقتصادية والفنية التي تمثل النشاط الرئيس للمنشآت المختلفة، فمنها ما تمارس نشاطاً صناعياً، أو تجارياً أو زراعياً، أو خدمياً، ... الخ.

2.1.1.1 : تعريف الخدمات الاستشارية

وبسبب تعدد احتياجات الإدارة من الخدمات الاستشارية وتنوعها، ممّا جعل من الصعوبة وضع تعريف موحد وشامل، ومع أن غالبية هذه التعريفات متشابهة الى حد بعيد، سنعرض ما توصل إليه الباحثون والكتّاب بشأنها:

عرف (Edgar,1988) الخدمات الاستشارية بأنها:"بأنها علاقة طوعية ومؤقتة تقوم بين شخص مؤهل (هو المستشار الذي يقدم الخدمة)، ومستشير يحتاج الى تلك الخدمة، وتكون خدمة المستشار موجهة لحل مشكلة قائمة تؤرق المستشير، أو لحل مشكلة يتوقع حدوثها"

ويرى (عساف، 1981م) بأنها" أنها تلك الخدمات التي يقوم بها شخص مؤهل، أو جهة متخصصة وتتمتع باستقلال وتأهيل كافيين في مجال الخدمة ذاتها "

كما عرفها (Beattie and Fearnley,2002) بأنها: "خدمات تُقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة لعملائها بخلاف خدمة المراجعة"

ويرى (توماس ومارثون، 2003) الخدمات الاستشارية هي: "الخدمات الاستشارية الأساسية بأنها الخدمات الاستشارية في مجالات المحاسبة والضرائب والقانون".

وأضاف (العتيبي،2009): أن الخدمات الاستشارية هي: "خدمات يُقدمها الأعضاء المقدمون للمهنة من أجل تقديم العون للعملاء فيما يتعلق بالأنشطة الاقتصادية سواء كانت إدارية، مالية، إلكترونية، أو غير ذلك"

وعلى ضوء ما سبق؛ ترى الدراسة أن الخدمات الاستشارية هي وظيفة تساهم في ترشيد عملية اتخاذ القرار بمعرفة السلطة المختصة، لأنها ترشد المديرين التنفيذيين الى وضع ما يقبلونه من آراء ومفاهيم جديدة وطرائق مستحدثة موضع التنفيذ في نشاطهم العلمي، وذلك عن طريق تشخيص حقيقة أسباب ما يواجههم من مشكلات، ونقل حصيلة الخبرات المثيلة إليهم للاسترشاد بها، ومعاونتهم في استخدام أحدث الوسائل العلمية والمنطقية والنظرية لحل مشكلاتهم العملية.

2.1.1.2 : خصائص الخدمات الاستشارية

تتسم الخدمات الاستشارية بمجموعة من الخصائص هي: (جمعه، 1999، ص313)

1. **استشارية:** تعد هذه الصفة من اهم الصفات التي تتميز بها الخدمات الاستشارية للإدارة، والسبب في ذلك يرجع الى أن هذه الخدمات خالية من العناصر التي تدخل في صنع القرار ومن عناصر السلطة، ولذلك فان مراقب الحسابات يجب ألا يتجاوز مرحلة التوجيه والنصح، لأنه يجب على الإدارة أن تقوم باتخاذ القرار، وإصدار الأمر بالتنفيذ. وهذا يعني انه يمكنه فقط أن يساعد المنشأة او الوحدة الحكومية على تنفيذ توصياته.
2. **رغبة الإدارة:** نجد أن احدى صفات الخدمات الاستشارية للإدارة أنها تتم وفقاً لرغبات الإدارة ومدى حاجتها الى أحداث التغيير المنشود، وبناء على طلبها، وهذا يؤكد أن الإدارة، باختلاف أنواع المنشآت والوحدات الاقتصادية والحكومية، هي التي تطلب هذه الخدمات.
3. **الاستقلال:** أنها تبعد عن أي تأثيرات داخلية او خارجية، وتبعد عن نطاق العلاقات الخاصة والشخصية التي تؤثر في اتخاذ القرارات، أو في التوصية الصائبة المحايدة والموضوعية.
4. **التخصص المهني للقائم بالخدمة:** وهذا يعني أن من يضطلع بها يجب أن تكون لديه خبرة ودراية فنية بالممارسة او بالمزاولة المهنية، والمؤهلات العملية اللازمة للقيام بالخدمات الاستشارية للإدارة.
5. **تقوم على السرية:** تقدم البيانات الى الإدارة بواسطة مراقب الحسابات الخارجي، وان تظل في طي الكتمان، نظراً لأهميتها وضرورتها بالنسبة للمنشأة وموقفها التنافسي للإدارة.

2.1.2 : أنواع الخدمات الاستشارية:

من الصعوبة حصر أنواع الخدمات الاستشارية كلها التي يحتمل تقديمها من قبل مراقب الحسابات الخارجي الى المنشآت التي تكون بها حاجة اليها في اطار محدد، فالخدمات الاستشارية تتنوع تبعاً لطبيعة المشكلة التي تواجه المنشأة ، لذلك فان قبول مراقب الحسابات الخارجي بمهمة معينة في مجال الخدمات الاستشارية يتوقف على نوع المؤهلات التي يحملها، وخبراته المكتسبة أثناء ممارسته للعمل التدقيقي، ومدى استعداده للقيام بالمهمة المذكورة، وعلى نوعية المساعدين الذين يشتغلون في مكتبة واختصاصاتهم، ولا يجوز لمراقب الحسابات الخارجي قبول تقديم الاستشارات في المجالات التي لا يتمتع فيها بخبرة واختصاص كافيين.

ومن خلال ذلك يفضل أن نقسم الخدمات الاستشارية التي تحتاجها الإدارة على المجموعات

الرئيسية التالية (الصعيدي، 1985، ص20)

(1) في مجال التنظيم الإداري، وتشمل:

- أ. وضع نظم خاصة بالتقارير الإدارية وتقويم الأداء الإداري.
- ب. وضع نظم خاصة بالرقابة على المخزون.
- ج. إجراء دراسات خاصة بالهياكل التنظيمية القائمة.
- د. وضع نظم خاصة بالحوافز وتوصيف الوظائف واختيار الأفراد وتدريبهم، مما يدخل في مجال الخبرة والمعرفة الإدارية والمحاسبية.

(2) في مجال التنظيم المحاسبي، وتشمل:

- أ. تصميم النظم المحاسبية المناسبة للمشروع، كنظام المحاسبة المالية، ونظام الرقابة الداخلية، وتصميم نظم التكاليف، والنظم المالية والضريبية.
- ب. إجراء دراسات تكاليفية خاصة بمنتوج معين أو بمرحلة إنتاجية معينة.
- ت. إجراء دراسات خاصة بالتكاليف والأرباح للمشاريع الخاصة.
- ث. أعداد نظم الموازنات النقدية والمالية والفنية لاستخدامها في الرقابة، مما يدخل في مجال الخبرة والمعرفة المحاسبية البحتة.

(3) في مجال تخطيط المشروعات، وتشمل:

- أ. إجراء دراسات جدوى أنشاء المشاريع الاستثمارية، وتتضمن إجراء الدراسات البيئية – دراسة الطلب – الدراسات الفنية، والاقتصادية والتجارية.
- ب. تخطيط المصنع وتزويده بالأجهزة والمعدات اللازمة لتشغيله وتوفير الخبرات والأيدي العاملة واختيارها وتدريبها. وفي هذا المجال لابد من تظافر جميع الخبرات من مهندسين وفنيين إداريين ومحاسبين واقتصاديين.

(4) في مجال التسويق، وتشمل:

- أ. دراسة السوق وأذواق المستهلكين.
- ب. دراسة تكاليف التسويق وتحليلها ووضع سياسات التسعير.
- ت. تنظيم إدارة التسويق في المشروع.

ث. تقويم أداء رجال البيع وتصميم تقارير المبيعات. وتلك المجالات تلزمها خبرة اقتصادية وإدارية معينة.

(5) في مجال نظم الإنتاج، وتشمل:

- أ. تصميم نظم خاصة بمناولة المواد والرقابة عليها.
- ب. تصميم سجلات خاصة بالإنتاج وجدولته وأعداد التقارير عنه
- ج. إجراء دراسات عن الحركة والزمن وتأثير العوامل السلوكية

(6) في مجال الإدارة المالية، وتشمل:

- أ. اختيار الأسلوب الأمثل لتمويل المشاريع.
 - ب. تحليل رأس المال العامل.
 - ت. رسم سياسات الائتمان والتحصيل.
- مما يدخل في مجال الخبرة الإدارية والمحاسبية.

(7) في مجال معالجة البيانات وتشغيلها، وتشمل:

- أ. تصميم طرائق وأساليب أداء الأعمال المكتبية وأساليبها والتخطيط لها.
- ب. دراسة نظم المحاسبة الآلية واستخدامها في معالجة البيانات
- ت. دراسة جدوى إدخال نظم الحاسبات الإلكترونية
- ث. تصميم نظم متكاملة وشاملة للمعلومات الإدارية والمحاسبية.

وتلك المجالات ممَّا يدخل في نطاق الخبرة والمعرفة المحاسبية والإدارية والاقتصادية.

من خلال ما تقدم يمكن الإشارة الى نقطة هامة في هذا التقسيم، هي أن كل من لديه الخبرة والمعرفة بأي تلك المجالات، وكان بمقدرته ممارستها، فإنه يمكن عدّه خبيراً استشارياً في هذا المجال، كما يجب تأكيد على أن المعرفة وحدها بإحدى تلك المجالات ليست هي العامل الوحيد لإعطاء الصلاحية لممارسة تلك الخدمات، ولكن الخبرة والدراسة الفنية قد تكون هي العامل المحدد والمؤثر في ذلك.

ومن هنا فقد يكون مراقب الحسابات الخارجي هو الشخص الملائم للقيام بتلك الخدمات أو بمعظمها، لما لديه من خبرة ومعرفة ودراية بأحوال المشروع وأدارته. (زيتون، 2021، ص12) وعلى ضوء ما سبق؛ ترى الدراسة بأهمية كل من المحاسبين والإداريين والاقتصاديين والمهندسين في تقديم تلك الخدمات الاستشارية للإدارة، لأن كلا منهم مكمل للأخر، وأن العمل كفريق متكامل في هذا المجال امر ضروري ولازم حتى يمكن تحقيق النجاح المنشود.

2.1.3 : أهمية الخدمات الاستشارية

تكمن أهمية الخدمات الاستشارية وفقاً للمحاور التالية:

(1) المحور التنظيمي: يرى (Wilkinson,1986,p:10) أن أهمية الخدمات الاستشارية

تتمثل في الآتي:

أ. **الرؤيا المستقلة:** النظرة الى ماهية المشكلة الإدارية المعينة من ناحية حيادية، فلا يكون هناك تحيز تجاه أسباب المشكلة ومظاهرها.

ب. **مؤهلات الاستشاريين الخاصة:** فان خبرة المتخصصين ومهاراتهم والجوانب المعرفية والتراكمات الفكرية والتجارب التطبيقية والعملية للاستشاريين لها أهميتها البالغة للاستفادة القصوى من الاستشارة الإدارية.

ج. **الخدمة الاستشارية تكون آنية:** فالكثير من المنظمات تتعرض أحياناً الى حدث أو ازمه مفاجئة غير محسوبة (كأزمة مالية داخلية، او ظرف بيئي خارجي)، وهذا بطبيعته يترك آثاره السلبية في مفاصل المنظمة في وقت حرج، لا تتمكن المنظمة وفق إمكانياتها وقدراتها المتاحة أن تحتوي النتائج الخطيرة لتلك الأزمة، فتبرز هنا أهمية خدمة الاستشارة الإدارية في اللجوء السريع الى خبرتها وتأهيلها في استيعاب الأزمة التنظيمية المعنية، ووضع الحلول أو التصورات لأبعاد تلك الأزمة أو المشكلة الإدارية.

(2) المحور البيئي: يرى (تريجو وزيرمان، 1989م) تكمن أهمية الخدمات الاستشارية في

مساعدة المنظمة الإدارية وقياداتها على التغلب على ما يسمى بـ (القلق الاستراتيجي) ضمن البيئة، فقد لا تعلم المنظمة شيئاً عن إستراتيجيات المنظمات الأخرى، او عن الإستراتيجية السياسية للدولة ، لذا فالاستشاريون يساعدون في تحديد اتجاه إستراتيجية الدولة او إستراتيجيات المنظمات الأخرى، ومن ثم يكون الاستشاريون الاطار المرشد لاتجاهات

المنظمة، موضوع الاستشارة، في مجال المنتجات والأسواق والقدرات الهامة والنمو ومستقبلها وقوتها الدافعة. (ترمجوا وجون، 1988، ص33)

(3) المحور التقني والمعلوماتي:

يُشير (العكش، 1981، ص91) أن أهمية الخدمات الاستشارية تتحدد في مساعدة المنظمة الإدارية على نقل المعرفة التقنية، متمثلة بأحدث وسائل التقانة، وإدخالها في مفاصل العمل وفق متطلبات الحاجة الى التغييرات في المجالات التصميمية والمشكلات التقنية المتعلقة بالأجهزة والمعدات ومستخدمي التقنية.

وأضاف (أبو شيحة، 1986، ص29) أن أهمية الخدمات الاستشارية تتحدد في خدمة المعلومات، حيث الاستشارة الإدارية تُعنى بتوفير جهاز فعال لخدمات التوثيق والمعلومات، فتقوم بتجميع المعلومات عن التطورات الجديدة في الإدارة، وتوفير المعلومات عن طرائق العمل التي استخدمت، والنتائج التي تحققت في الاستشارات السابقة، لتكون متاحة للاستشارة بها، فضلاً عن الحصول على حقائق وأرقام وبيانات تفصيلية توفر قاعدة أساسية للإدارة في مجال قراراتها التي تعتمد بشكل رئيس على الإحصاءات وتبويبها وتحليلها، فتكون معرفة مستخلصة تتوافر لدى الإدارة المعنية.

أما (بوحوش، 1987، ص15) أن الخدمات الاستشارية تُفيد المنظمة وإدارتها في عملية توجيه الأفراد الى تقنية المعلومات الجديدة، عن طريق إشراك المستخدم لنظام المعلومات في أعمال التصميم والتنفيذ، وأشعاره بأن سيكون له دور في إنجازات التقنية الجديدة، فضلاً عن أن الإدخال التدريجي لنظام المعلومات، وبناءه مرحلياً، سيساعد في تقبل توصيات الجهات الاستشارية ومقترحاتها، وفي التكيف معها.

(4) المحور المالي: تتمثل أهمية الخدمات الاستشارية من الناحية المالية في تقديم الخدمات التالية

وهي: (فايزة وباتول، 2013، ص ص 42-43).

أ. "تقييم الأداء المالي للشركة وتحديد آفاق تنميتها.

ب. دراسات السوق ودراسات الجدوى الاقتصادية.

ج. تنمية نظم التكلفة بهدف رفع الكفاءة الإنتاجية وخفض التكلفة.

د. تصميم نظم المراجعة والرقابة الداخلية بما يضمن منع الغش والاختلاس والفساد المالي

والإداري.

ه. إعداد اللوائح والتقارير المالية".

(5) محور الموارد البشرية: من المعروف بأن الموارد البشرية أصبحت تمثل جزء هام من رأس مال الشركة (فكرياً، تنظيمياً، بشرياً)؛ لذلك نالت اهتمام كبير وتطورها معتمد في ذلك على خدمات استشارية لتمس الجوانب الآتية: (فايزة وباتول، 2013، مرجع سابق، ص44).
أ. ما يرتبط بوظيفة الموارد البشرية (تخطيط بهدف مقابلة الاحتياجات المستقبلية، تحديد الاحتياجات الكونية، إعداد نظم الرواتب والمكافآت والحوافز، وتحليل وتقييم وتصنيف الوظائف الخ).

ب. القيام بالتدقيق الاجتماعي.

ج. دراسات الجدوى.

د. إدارة التغيير.

ه. الممارسات المؤسسية العالية.

و. إعداد الإستراتيجيات.

2.1.4 : معايير اختيار الخدمات الاستشارية والاستشاريين

1) معايير اختيار الخدمات الاستشارية

في عام 1953 عين مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA لجنة سماها لجنة الخدمات الإدارية Committee on Management Services لتطوير وتوسيع وتنظيم الطرق للمراجع ليقوم بأداء الخدمات الإدارية، ولجعل المراجع يقدم أكبر قدر من الخدمات الاستشارية وفي عام 1956 قدمت هذه اللجنة كتيباً لتصنيف الخدمات الاستشارية التي يقدمها مدقق الحسابات، وأصدرت تلك اللجنة تسعة معايير تحكم ممارسة تقديم الخدمات الاستشارية خمسة معايير عامة وأربعة معايير فنية وكالاتي:

أ. المعايير العامة : تتضمن: (أسامة، 2007، ص76)

❖ القدرة أو التأهيل المهني: فتقديم الخدمة يجب أن يكون بواسطة ممارس لديه القدرة والمعرفة بالطرق أو المدخل التحليلي.

❖ الإشراف ولتخطيط الملانم حوالكافي: فالمهمة يجب أن تخطط بالشكل الملانم كما أنه يجب الإشراف بشكل كاف على المساعدين.

- ❖ **كفاية البيانات الملائمة:** فعلى المراجع أن يجمع قدرأ كافيأ من البيانات الملائمة عن مهمته و بالشكل الذي يتوافر له أساسأ مناسبأ لإعداد تقريره.
- ❖ **التنبؤات :** يجب ألا يسمح المراجع باقتران اسمه بأية توقعات أو تنبؤات بعمليات أو صفقات ستقع بالمستقبل، بالشكل الذي يوحي أو يدعو إلى الاعتقاد بأنه يشهد بصحتها أو إمكانية الاعتماد عليها.

ب. المعايير الفنية، وتشمل: (Sultana, 2015,p:280)

- ❖ **دور المراجع:** يجب على المراجع أن يتفادى القيام بدور الإدارة.
- ❖ **التفاهم والاتفاق مع العميل:** يجب أن يحصل المراجع على اتفاق شفهي أو مكتوب بحيث يتضمن هذا الاتفاق طبيعة ونطاق و حدود المهمة المطلوب تأديتها.
- ❖ **منفعة العميل:** تُعد منفعة العميل المتوقعة من أهم الاعتبارات عند التعاقد على القيام بالخدمات الاستشارية ومن ثم فإنه يجب على المراجع أن يحاول تحديد وتقدير المنفعة المتوقع أن يحصل عليها العميل من هذه الخدمات ، كما أنه يجب إخبار العميل بأي تحفظات تكون لدى المراجع.
- ❖ **تبلغ النتائج:** يجب تبليغ العميل شفهيأ أو كتابيأ بكافة المعلومات العامة المتعلقة بنتائج مهمة الاستشارات الإدارية فضلاً عن كافة التحفظات والعقبات بالشكل الذي يساعده على اتخاذ القرارات. وتنقسم الأدوار والمسؤوليات الرئيسية في مجال المراجعة الخارجية للحسابات بين المنظمة ومجلس إدارتها أو غيرها من هيئات الإدارة، ومنظمات المراجعة الخارجية للحسابات ومراجعي الحسابات ا لذين يقومون بمراجعة حسابات المنظمة.

(Akorn, and Dimkpah, 2013, p:110)

جدير بالإشارة؛" أن تلك المعايير مهمة من أجل ضبط الخدمات الاستشارية التي يُقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة، وأن الالتزام بتلك المعايير يضمن عدم التأثير على استقلالية مراقب الحسابات"

(الطيب ومحمد، بدون تاريخ، ص490)

(2) معايير اختيار الاستشاريين

لا توجد معايير عالمية او قياسية لاختيار الاستشاريين، فكل منظمة إدارية تسعى الى استقطاب الاستشاريين لها الحرية في وضع معاييرها الخاصة التي تعكس احتياجاتها وربما تجاربها السابقة مع الجهات الاستشارية، ويمكن أن تكون المعايير الآتية معايير لأغلب المنظمات الإدارية تُعتمد في اختيار الاستشاريين على النحو التالي:

أ. **الأمانة المهنية:** وتعد شرطاً ضرورياً يجب توافره في الجهة الاستشارية، إذ لابد من التزام المستشارين بالأمانة والاستقامة والتحلي بكل خلق حميد؛ حتى يستطيعوا أداء واجباتهم المهنية بكل أمانة وتجرد وحياد ومسؤولية.

(قواعد السلوك وأخلاقيات العمل، بورصة البحرين، بدون تاريخ، ص4)
ب. **الكفاية المهنية:** وهي من الشروط الأساسية في اختيار الاستشاريين، حيث لا تقوم المنظمة الإدارية المستثيرة باختيار او استخدام جهة استشارية ما لم يبرر ما يبرهن على كفايتها في عملها. (Pecorella& Wissier,1987,P:53)

ج. **طبيعة العلاقة مع الاستشاري:** أن المنظمة الإدارية عندما تأخذ بنظر الاعتبار علاقتها بالمستشير يجب أن يكون المستشار شخصاً ذا تفكير راجح، والعلاقة هنا ستكون بين أشخاص، وليس بين مؤسسات. وان الأساس في العلاقة الإيجابية هو الثقة قبل كل شيء، فالثقة بقدرة الجهة الاستشارية على أداء عملها، وكفايتها فيه، والتزامها به وبأن لا تخون الثقة او تستغل جهل المنظمة الإدارية بأمور معينة؛ هو ما يدفع الى اعتمادها.

(Cooperrider,1987, p:250)

د. **معالجة الاستشاري المهمة المطلوبة:** أن المتخصصين يميلون الى الاتفاق في الراي على أن اختيار جهة استشارية ذات كفاية بالمعنى العام ليس كافياً لتوخي نجاحها في المهمة التي ستوكل اليها، وان الحصول على المعلومات وتقويمها في تحديد طبيعة المهمة، يأتي من خلال طريقتين تكمل أحدهما الأخرى. (Cooperrider,1987, p:250)

❖ (الأولى): هي المناقشة مع الاستشاري بخصوص المشكلة، والأساليب التي يمكن معالجتها من خلالها، للوصول الى الحلول المناسبة.

❖ (الثانية): هي تقديم عرض رسمي من قبل الاستشاري، يتضمن معلومات كافية، يمكن من خلالها تقويم أدراكه للمسألة قيد الطرح وتفهمه لطبيعتها وأبعادها.

هـ. **القدرة على العطاء (التوصيل):** لابد أن يكون الاستشاري قادراً على إعطاء ما وعد به والتي تتمثل في النقاط: (توفير الكوادر ذات الكفاية في الوقت المناسب، والخدمات الحسابية، وخدمات الأشراف، وغيرها- إذ فالتوصل الى اتفاق مرضي يتم من خلال النقاش المفتوح والصريح بين الطرفين. (Taylor,2007,p:135)

و. **القدرة على توظيف موارد إضافية:** أن هذا المعيار يوضح أن المهمات ذات الطبيعة المعقدة والنهيات المفتوحة قد تبرز حاجتها أثناء العمل الى توظيف موارد إضافية، وان الجهة المستشير سوف ترغب بالتأكيد في معرفة أن كان يتوجب عليها البحث بنفسها عن هذه الموارد، مثل: استشارات هندسية خاصة، ومعلومات خاصة بالسوق، واستشارات قانونية، وإيجاد وسطاء للبحث عن شركاء عمل مناسبين. (Taylor,2007,p:135)

ز. **القدرة على زيادة القدرة التنافسية للشركة:** وذلك من "خلال تطوير النظم والهيكل والاستراتيجيات مما يؤدي إلى حُسن توظيف واستثمار الموارد البشرية والمالية، إدخال المعايير والمواصفات الدولية في أعمال المؤسسة بما يؤهلها للوصول إلى أداء أفضل، وزيادة الإنتاجية والربحية مما يُساهم في بقاء المؤسسات وريادتها للأسواق"

The World bank,2006, p:109

2.2 : مسؤولية مراقب الحسابات عن الخدمات الاستشارية

حتى نتعرف على مسؤولية مراقب الحسابات عن الخدمات الاستشارية لابد التعرف من هو، ثم المجالات التي هو مسؤول عنها، وانطلاقاً من ذلك ينقسم

2.2.1 : تعريف مراقب الحسابات وسماته

1) تعريف مراقب الحسابات

عرّف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) من خلال مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية بأن يكون "الفرد قادراً على أداء دوره في العمل بمستوى معقول أو مستوى متعارف عليه في بيئة

العمل، كذلك كفاءته في قدرة الفرد الظاهرة على أداء المهام المطلوبة منه حسب المعيار المطلوب أو للوصول إلى المستوى المطلوب". (IFAC,2010,P:85)

وعلى ضوء ما سبق؛ ترى الدراسة بأن على المدقق أن يكون على معرفة تامة بهذه المبادئ، فالمدقق لا يستطيع أن يؤدي واجبه على أكمل وجه إلا إذا كانت لديه خبرة عملية ومؤهلات علمية ومهنية وصفات شخصية لتجعله مؤهلاً لذلك.

(2) سمات مراقب الحسابات

يتمتع مراقب الحسابات بمجموعة من الصفات الشخصية هي: (IFAC,2010,P:110).

أ. أن يتميز بعمق معلوماته في المحاسبة باتجاهاتها الحديثة، متفهماً للتدقيق وأصوله، وان يكون أميناً وكتوماً يحتفظ بأسرار المشاريع التي يقوم بتدقيق حساباتها، وان لا يستخدم ما يطلع عليه من أسرار لصالح أي مؤسسة أخرى، وألا يكون هنالك سلطان عليه، وإنما يكون سيد نفسه، ويستمتع لصوت الضمير فقط، وان يضع مصلحة عمله فوق مصلحته من حيث الأولوية.

ب. أن يكون محيطاً بالقوانين والتشريعات المتصلة بعمله، مثل القوانين المنظمة للمهنة، وقانون الشركات والضرائب، وغيره، وان يكون صبوراً وجلداً، لأن اكبر جانب من عمله ذو طبيعة روتينية كثيراً ما يدعو للملل، وعليه أن يمنح روحه ووجدانه لعمله ليكسبه الحيوية لكي يقلل الملل، ويجب عليه أن يفهم طبيعة أي عملية ويقنع بصحتها لكي يوافق عليها، ولا يتخرج من الاستفسار عنها من أي موظف مهما ارتفع منصبه، لأنه اذا خجل من الاستفسار فانه قد يوافق على أخطاء اذا اكتشفت فيما بعد فأنها ستنتال من سمعته ما لا يناله الاستفسار منها، ولا يمكن للاستفسار أن يكون هدراً لسمعته العملية، فالمعروف عن المدقق انه صاحب ثقافة خاصة قانونية ودفترية، فاذا ما صادفته عملية تتطلب منه البت في توجيهها المحاسبي، لدراسة ملابساتها الصناعية والفنية، فلا يضيره عندئذ أن يطلب رأي الفنيين المتخصصين، لأنه لا يفترض فيه أن يكون على دراية بكل الأمور.

ج. وينبغي للمدقق أن يكون على اطلاع واسع، متتبِعاً للتطورات في حقل تخصصه، والحقول ذات الصلة كالإحصاء والاقتصاد والإدارة، وان يكون ضميره حياً ومخلصاً في عمله، متمسكاً بأداب سلوك المهنة، والا يخرج عن دائرة اختصاصه، وإذا ما طلبت منه نصيحة

- فنية تتصل بعمله فعليه إعطاؤها دونما الحاح منه على تنفيذها إلا إذا كانت تسد نقصاً في النظام المحاسبي لا يمكن معه استخراج نتائج الأعمال.
- د. أن يمتلك شخصية قوية تؤهله مناقشة أعضاء مجلس الإدارة للند، بحيث لا يقع باي حال من الأحوال تحت سيطرتهم او نفوذهم، وان يقول رايه خالصاً وصريحاً، وان يكون متمسكاً بهذا الراي حتى النهاية، ما دام يعتقد انه على حق.
- هـ. يجب أن يكون قوي الشخصية بحيث يستطيع أن يقول: (لا) إذا اقتضى الأمر أن يقولها.
- و. وعلى المدقق أن يكون أميناً، لا يشهد إلا بعد التأكد واليقين، وان يكون يقظاً حاضر البديهة، وواقعياً لا يتأثر بالأخرين، وأن يكون متمكناً من لغته، قادراً على التعبير بها تحدثاً وكتابة بكل وضوح واقتدار.

2.2.2 : عوامل القضايا المرفوعة ضد مراقبي الحسابات

أجمعت الكتابات على انه منذ ستينات القرن العشرين تزايد بشكل ملحوظ عدد القضايا المرفوعة ضد مزاولي المهن المختلفة ومنهم بطبيعة الحال مراقبو الحسابات الخارجيون، وقد ساعد على ذلك عدة عوامل، من أهمها ما يلي: (الألويسي، 2003، ص156)

- أ. التعقيدات المتزايدة لعمليات الفحص والاختبار في مجال تدقيق الحسابات، بسبب كبر حجم المشاريع، واستخدام الحاسوب، وظهور الشركات المتعددة، واتساع عملياتها وتداخلها.
- ب. النمو المتزايد لأدراك مستخدمي القوائم المالية بأهمية مراقبي الحسابات ومسؤولياتهم المتعددة.
- ج. هنالك شعور متزايد من قبل السلطات الإشرافية وأسواق الأوراق المالية بضرورة حماية المستثمرين.
- د. تأثير الأحكام التي تصدر عن المحاكم ضد مزاولي المهنة ولصالح الغير، حيث شجع ذلك المحامين على تقديم خدماتهم القانونية لرفع مثل هذه الدعاوى.
- هـ. رغبة مزاولي المهنة في تسوية المنازعات بعيداً عن ساحات المحاكم، تجنباً لتحمل الرسوم القضائية، وحفاظاً على السمعة الطيبة بين مستخدمي خدمات مهنة المحاسبة والتدقيق، ومن ثم تفضيلهم لحل جميع المشاكل القانونية التي تواجه المهنة، من خلال الاتفاقات والتحديد الواضح للمسؤولية، بدلاً من حلها من خلال السلطات القضائية.

- و. تعدد المبادئ المحاسبية البديلة التي يتعين على الزبون الاختيار من بينها لغرض أعداد القوائم المالية، مع وجود معايير قاطعة وواضحة يستطيع المدقق من خلالها تقييم البديل او البدائل التي تم اختيارها، وتحديد ما إذا كانت تمثل أفضلها في الظروف القائمة.
- ز. رغبة بعض مزاولي المهنة في الاستسلام والإذعان لضغوط الإدارة لضمان استمرارهم كمدققين.
- ح. تزايد عدد المشاريع التي تفشل كنتيجة مباشرة لعدم صدق الإدارة وأمانتها.

2.2.3 : التزامات مراقب الحسابات

هناك مجموعة من الالتزامات لابد أن يلتزم بها مراقب الحسابات هي: (-AL
(taie,2017,P:211

- أ. أن يبين للأطراف المستفيدة من تقريره ما إذا كانت البيانات المالية قد عُرضت على نحو موضوعي وصادق وعادل، أو لا، وان ذلك يتم بإصدار تقرير بموضوعية البيانات وعدالتها، ولغرض إعطاء هذا الرأي يتحتم على مراقب الحسابات بذل العناية المهنية اللازمة، والا عد مسؤولاً عن النقص في العمل الذي قام بتأديته.
- ب. الإعداد لعمليات المراجعة ودعمها بفعالية، يشتمل العديد من المراجعات الخارجية لتكنولوجيا المعلومات على فحص أنواع عديدة من الوثائق والأدلة الأخرى التي تحتفظ بها المنظمة، فضلا عن إجراءات مراجعة الحسابات التي قد تشمل المراقبة المباشرة، والمقابلات مع الموظفين، واختبارات للضوابط على النظم والإجراءات، وعمليات تفتيش المنشآت. ولبرنامج المراجعة الداخلية للحسابات دور هام في هذا الصدد، فالنتائج الموثقة للمراجعات الداخلية للحسابات تمثل مصادر هامة للأدلة التي يرجح أن يحتاج مراجعي الحسابات الخارجيون إلى استعراضها وربما إعادة أدائها من أجل التحقق منها، بالإضافة إلى خطط المراجعة الداخلية للحسابات وإجراءاتها وغير ذلك من الآثار المستخدمة عند إجراء مراجعات داخلية للحسابات.
- ج. يلتزم دائماً باستقلال تفكيره في جميع الأمور التي تمت بصله الى المهم، فهو جوهر عمله التدقيقي والمميز لها، والاستقلال المهني يقصد به قدرة المهنة ككل على أن تحافظ على كل مظاهر الاستقلال، في حين أن استقلال ممارس المهنة، وهو مراقب الحسابات، يكون

في سلوكه في كل الأعمال المتعلقة بالتدقيق. فنجد أن جانب الاستقلال المهم هو عدم تبعية رأيه للآخرين، وان يبتعد عن أي تأثير قد يمنعه من إبداء الرأي المستقل والمحايد، وأن عنصر الاستقلال له جانبان:

(الصبان، 2002، ص60)

- **أحدهما حقيقي:** وهو الذي يرتبط بضمير مراقب الحسابات، أي انه مستقل فكرياً بحيث توجد صفة الاستقلال أصلاً في شخصه.
- **والآخر ظاهري** ويرتبط بتوافر الثقة فيه، عن طريق عدم وجود مصلحة شخصيه أو ذاتية له في الوحدة الاقتصادية، بحيث تكون تصرفاته مع الزبون خارج نطاق الشك، وبذلك يجب على مراقب الحسابات أن يحافظ على استقلاله في مجالات عديدة، منها:

أ. الاستقلال في مجال وضع برنامج التدقيق: وذلك من خلال ما يأتي: (Dunn,1996,p:20)

- لا بد على إدارة المشروع عدم التدخل في تحديد أو تعديل أو استبعاد أي جزء من برنامج التدقيق.
- لا بد على إدارة المشروع تقديم التعاون اللازم، مع عدم التدخل في تنفيذ إجراءات التحقق
- لا بد من استبعاد أي محاولات من الخارج للتأثير في خطوات سير عملية التدقيق، فيما عدا ما تحتاجه عملية التدقيق ذاتها.

ب. الاستقلال في مجال الفحص: وذلك من خلال ما يأتي: (Dunn,1996,p:21)

- حق مراقب الحسابات في الاطلاع على كل الدفاتر، وحرية الاتصال بالمديرين والعاملين ومناقشتهم، والاطلاع على مصادر المعلومات التي تتعلق بنشاطات المشروع والتزاماته ومصادر أمواله.
- ضمان التعاون المثمر من جانب الجهاز الإداري خلال عملية الفحص.
- يجب على الإدارة عدم اتخاذ أية محاولة لتحديد أو تعيين مجالات الأنشطة التي يجب فحصها أو اقتراح قبول أدلة إثبات معينة.
- عدم وجود مصالح شخصية أو علاقات تؤدي الى استبعاد أو تحديد نطاق الفحص، أو أي اتصال من شأنه التأثير في سير عملية الفحص.

ج. الاستقلال في مجال إعداد التقرير، وذلك من خلال ما يأتي: (Dunn,1996,p:21)

- التحرر من الشعور بأي التزام بتعديل إثر الحقائق الموجودة في التقرير في أي طرف من الأطراف.
- إدراج جميع الحقائق والأمور الجوهرية في التقرير الرسمي، وعدم إهمالها، أو إدراجها في تقرير غير رسمي.
- استخدام الألفاظ السهلة والواضحة.
- تجنب أي محاولة لإلغاء رأي مراقب الحسابات، أو التأثير فيه بخصوص محتوى تقرير عملية التدقيق، سواء ما يخص منه الحقائق أو رأي مراقب الحسابات.

وعلى ضوء ما سبق؛ يُمكن القول بأن الاستقلال استقلال المهنة، واستقلال ممارس المهنة- لا يمكن الفصل بينهما؛ حيث يجب على مراقب الحسابات أن يتجنب أي مظهر من المظاهر التي تؤدي الى الشك في استقلاله وحياده من جانب الأطراف التي تستخدم تقاريره، وكذلك لابد أن تبعد المهنة كلها عن جميع الشبهات التي تحول دون استقلالها، احتراماً للرأي العام، ولمستخدمي التقارير المالية، والذي سنتعرف عليه بالتفصيل لاحقاً

2.2.4 : استقلالية مراقب الحسابات

نجد أن مفهوم حياد لمراقب الحسابات واستقلاله اثار جدلاً ونقاشاً واسعاً بين المحاسبين وغيرهم من المهتمين بأعمال المهنة ، وذلك نظراً لصعوبة وضع تعريف دقيق ومحدد لمفهوم الاستقلال، نتيجة لارتباط ذلك المفهوم بالحالة الذهنية والخلفية للمدقق ، والعلاقات المالية التي تربط مراقب الحسابات بالمنشأة التي يقوم بتدقيق حساباتها ، فضلاً عما يطلع عليه من أمور تتصف بالسرية ، قد يثير شكوكاً من قبل الغير الذين لا يدركون أهمية حيافة تلك المعلومات ، ولا الضوابط المهنية الموضوعية على استخدامها بشأن استقلال مراقب الحسابات وحياده.

وعلى ضوء ما سبق يُمكن تعريف استقلالية مراقب الحسابات على النحو التالي:

يرى (البيب،1996، ص41) أن الاستقلالية في مراقب الحسابات هي: "عدم وجود مصالح مادية للمراجع أو أحد أفراد أسرته في الوحدة أو المؤسسة التي يقوم بمراجعة عملياتها وإبداء الرأي عن مدى سلامة العمليات المالية خلالها بمعنى أن المراجع لابد ألا يكون من المساهمين أو الشركاء في

المؤسسة التي يراجع حساباتها أو أن يكون له قريب من بين العاملين بها مهما كانت درجة النزاهة التي يتمتع بها"

ويرى (الهلولي، 1993، ص3): الاستقلال بأنه "وجوب أن يكون المدقق مستقلاً في رأيه تمام الاستقلال عن الأشخاص الخاضعين لرقابته، ويجب عليه ألا يغير من حكمه تبعاً لأهواء الشركة الخاضعة للتدقيق مهما كانت الأسباب، كما يجب على المدقق حتى يكون مستقلاً ألا تكون له مصالح شخصية في الشركة الخاضعة للتدقيق، وهذا يعني أن يكون المدقق متحرراً من أهوائه ونزواته ومصالحه الشخصية"

وأضاف (العابدي، 1991، ص305) أن استقلال مراقب الحسابات هو: "أن يحتفظ المراجع بشخصيته وتفكيره المستقل بعيداً عن أي مؤثرات أخرى، وذلك في كافة ما يرتبط بالعمل الموكول إليه والسبب في ذلك أن الثقة في رأي المراجع على القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة يتوقف على استقلاله وحياده في أبداء الرأي وهذا يستوجب ضرورة أن يثق الغير في حياد المراجع واستقلاله"

أما (الحاوي، 1996، ص74) يرى أن استقلال مراقب الحسابات هو "إطار فكري وذهني مستقل يتميز بالحرية في التفكير دون التأثير بأي مؤثرات أو ضغوط وأن يكون ذلك الاستقلال الفكري هو دافع داخلي دون الحاجة إلى محددات أو تشريعات تُحقق ذلك إلا أنه نابع من داخل مراقب الحسابات ذاته"

وتجدر الإشارة؛ أن هناك أمور تتعلق بمفهوم حياد مراقب الحسابات واستقلاله تعتمد على نوعين أساسيين من المقومات، هما: (Cook,Brown,Slightle,2009,p:60)

1. مقومات ذاتية: يعد الاستقلال مسألة ذهنية أو فكرية أعمق من أن توضع لها مقاييس محددة أو معايير واضحة، وإنما هي تتعلق بذات مراقب الحسابات، وبشخصه، وبتكوينه العلمي والخلقي، وبخبرته العملية كالصدق والأمانة والنزاهة، فيكشف عن كل الحقائق في تقريره للمالكين، ولا يجامل، ولا يتأثر بمصلحة شخصية أو قرابة أو نفوذ، ولا يغير قراره ورأيه نتيجة خصومة، ولا يحرف أو يزيف ما يصل الى عمله من وقائع أو مخالفات، وهكذا فإن الاستقامة والموضوعية تعدان خاصيتين متلازميتين مع الاستقلال، وان الإخلال بأي منهما

يعني الإخلال بمبدأ الاستقلال، فيجب أن يكون المدقق مستقيماً و عادلاً لا يسمح لقناعته أو تحيزه المسبق أن يتغلب على موضوعه.

2. مقومات موضوعية: نجد الاستقلال هنا غير مرتبط بشخصية المدقق وتفكيره الذهني، بل بقضية موضوعية تحكمها الظروف والملابسات المحيطة بالمدقق نفسه، أو مرتبطة بالعمل الموكل إليه، وبذلك فإن استقلال المدقق هنا تحددها وتنظمها قواعد وأحكام وضوابط معينة، وما تتضمنه التشريعات، وما تصوره الهيئات المهنية من أحكام وقواعد وضمانات كالمؤهلات ومدى التزامه بقواعد المهنة.

ولتطبيق الاستقلال، على الخدمات الاستشارية نجده لا يلعب دوراً بالغ الأهمية، ولا سيما إذا كان مراقب الحسابات يقدم خدماته الاستشارية دون أن يكون مكلفاً بمراقبة حسابات الشركة وتقديم تقرير عنها وإبداء الرأي فيها وذلك للأسباب الآتية:

- ❖ العلاقة بين مراقب الحسابات والإدارة هنا علاقة تعاقدية، وليست تبعية.
- ❖ لا مجال لشبهة التحيز، لأن إبداء الرأي وكتابة التقرير عن صحة نتائج النشاط ليس من اختصاصه في هذه الحالة، بل من اختصاص مراقب آخر.
- ❖ ليس لإدارة الوحدة أي مصلحة في أن يبدي مراقب الحسابات رأياً لا يحقق الكفاية المنشودة.
- ❖ ليس من سلطة مراقب الحسابات اتخاذ القرارات.
- ❖ ليس في تقديم مراقب الحسابات تلك الخدمات مجال للتحيز لأحد، ولكن يجب أن نولي الاستقلال أهمية خاصة في حالتين:
- **الأولى:** إذا كانت مهنة مراقب الحسابات أن يقف حكماً بين الشركة والغير.
- **الثانية:** إذا كان مراقب الحسابات الذي يقوم بتقديم تلك الخدمات هو نفسه المعين لتدقيق حسابات الشركة وهو الذي يبدي رأياً في صحة عمل الإدارة فيما يتعلق بالبيانات المقدمة منها.

وعلى ضوء ما سبق؛ يُمكن القول إن مجرد حصول مراقب الحسابات على أجور، نظير تقديمه للخدمات الاستشارية، يعد في حد ذاته مضعفاً لاستقلاله كمراقب حسابات ولكن هذا القول يمكن أن يكون مردوداً عليه للأسباب الآتية: (الطحان، 1979، ص11)

- أن قيام مراقب الحسابات بالخدمات الاستشارية لا يخلق منه موظفاً لدى الشركة على الرغم من تقاضيه تلك الأتعاب مقابل الخدمات التي يؤديها.
- ليس لمراقب الحسابات أي مصلحة ذاتية أو شخصيته مباشرة أو غير مباشرة، فهو ليس مساهماً ولا مستثمراً ولا مقرضاً ولا يشارك أحد المديرين في أي مشروع.
- ترى لجنة الخدمات الإدارية، المنبثقة عن معهد المحاسبين القانونيين بأمريكا أن الخدمات الاستشارية (لا تفقد مراقب الحسابات حياده واستقلاله طالما لم يدخل منطقة اتخاذ القرارات).
- يلتزم مراقب الحسابات بالمعايير الموضوعية بوساطة الهيئات المهنية، بالمحافظة على آداب سلوك المهنة، ومنها احتفاظه بالاستقلال والحياد.
- يعد مراقب الحسابات مسؤولاً عما يبديه من آراء عن صحة القوائم الختامية وسلامتها، ومدى تعبيرها عن حقيقة النشاط بالرغم من قيامه بتأدية تلك الخدمات بل أن مسؤوليته تزيدها.

وعلى ضوء ما سبق؛ الباحثة ترى أنه لا يمكن الفصل بين المقومات الذاتية والمقومات الموضوعية، إذ لا يمكن ترك الاستقلالية والحياد بصورة كيفية كل بحسب مفهومه لها، من غير وجود أنظمة وتعليمات تحدها، وهذا يعني أن المقومات الذاتية والموضوعية يكمل بعضهما الآخر.

ولأهمية موضوع الاستقلال في العمل فإن معظم الجهات الرسمية توسع من قاعدة الاستقلال ليشمل، فضلا عن مراقب الحسابات، جميع مساعديه في العمل، وهو ما نص عليه نظام ممارسة المهنة في العراق رقم (3) لسنة (1999)، حيث وسع من مساحة الأمور الواجب الالتزام بها من قبل مراقب الحسابات الخارجي، ولتشمل مساعديه وشركائه في العمل.

وتجدر الإشارة؛ أن هيئة الأوراق المالية الأمريكية اشترطت في مساعدي مراقب الحسابات، فيما يخص موضوع الاستقلال، ما اشترطته في مراقب الحسابات نفسه، بأن يحافظ مراقب الحسابات ومساعدوه على استقلالهم في حالة تقديم الخدمات الأخرى، كالاستشارات الإدارية والضريبية، فضلا عن أعمال التدقيق.

وهكذا فان استقلال مراقب الحسابات الذهني وحيادة التام في كل ما يتعلق بعمله في مهنة التدقيق هو ركن أساسي لا يمكن الاستغناء عنه أو إهماله، إذ على مراقب الحسابات أن يعمل ما يراه مناسباً، لا ما يراه الآخرون.

2.3 : الاستقلال في ضوء معايير التدقيق الدولية والأدلة العراقية

ينظم المحاسبون ومراجعو الحسابات وفقاً لقانون اتحاد المحاسبين والمراجعين العراقيين رقم 185 لعام 1969 (بصيغته المعدلة عام 1973) من قبل اتحاد المحاسبين والمراجعين العراقيين.

وانطلاقاً مما سبق حتى نتعرف على كيفية الاستقلال في ضوء معايير التدقيق الدولية والأدلة العراقية، سنتطرق إلى الآتي:

2.3.1 : أهمية الاستقلال في نص المجلس الاتحادي للمراجعة العليا للحسابات في العراق بموجب القانون رقم 31 لعام 2011م.

قبل التطرق إلى الاستقلال في المجلس الاتحادي للمراجعة العليا للحسابات في العراق بموجب القانون رقم 31 لعام 2011م لابد أن نتعرف على شروط تأهل المحاسب، ثم بيان الاستقلالية في مجلس الاتحاد بالعراق على النحو التالي:

(1) شروط التأهل للعمل كمحاسب:

إن التأهل للعمل كمحاسب لا بد من مراعاة الشروط التالية: (آل علي، 2002، ص58)

- أ. أن يكمل المرشح شهادة البكالوريوس في المحاسبة.
- ب. ولممارسة المحاسبة: يجب أن يصبح هؤلاء الأفراد أعضاء في الاتحاد، ويمكن للمحاسبين أيضاً أن يختاروا استكمال برنامج تعليم المحاسب العام المعتمد الذي يقدمه المعهد العربي للمحاسبين العاميين المعتمدين - وهو قسم فرعي في الاتحاد - والحصول على شهادة الوكالة التي تؤهلهم لتقديم خدمات مراجعة الحسابات.
- ج. ولممارسة مراجعة الحسابات: يجب أن تصبح الوكالات دائمة العضوية في الاتحاد وأن تدرج في سجل مراجعي الحسابات.

مع الأخذ في الاعتبار؛ أن تتولي لجنة القطاع المحاسبي بوزارة التعليم العالي و ضع مناهج تعليم المحاسبة ودعم الجامعات في توفير تعليم محاسبي للخريجين.

(2) شروط الإتحاد لاستقلالية المحاسب

لقد نص المجلس الاتحادي للمراجعة العليا للحسابات في العراق بموجب القانون رقم 31 لعام 2011م بمابيلي: (قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي العراقي رقم (31) ، 2011)

- أ. الاحتفاظ بسجل المحاسبين ومراجعي الحسابات
- ب. تنظيم وتنفيذ نظام لاستعراض ضمان الجودة.
- ج. ترتيب وتنفيذ برنامج التطوير المهني المستمر لمراجعي الحسابات (لا يطلب من المحاسبين الوفاء بمتطلبات البرنامج).
- د. إنشاء وتنفيذ نظام للتحقيق والتأديب.
- هـ. وضع ورصد الامتثال للمتطلبات الأخلاقية.
- و. فترة الدراسة في المعهد هي 5 سنوات بعد التخرج من الجامعة، وتشمل 3 سنوات من الدراسة النظرية وستين للبحث العملي. ويتعين على المرشحين أن يكملوا 4500 ساعة من التدريب على المحاسبة ومراجعة الحسابات، وأن يكملوا تدريباً مهنيًا لمدة سنتين (3000 ساعة) على مراجعة الحسابات تحديداً. كما يجب أن يجتاز المرشحون امتحاناً نهائياً في نهاية برنامج تعليم المحاسبة المهنية للحصول على شهادتهم النهائية.
- ز. يخضع مراجعو الحسابات العاملون في القطاع العام لمتطلبات إضافية على النحو الذي نص عليه المجلس الاتحادي للمراجعة العليا للحسابات في العراق بموجب القانون رقم 31 لعام 2011
- ح. على سلطة المحاسبة المؤقتة التي تسعى إلى ممارسة مراجعة الحسابات في القطاع العام أن تحصل على تراخيص من هيئة المحاسبة الاتحادية وأن تظل ممثلة للمتطلبات الأخلاقية على النحو الذي ينص عليه مجلس مراقبة المهنة و مراجعة الحسابات في العراق (CPMAAI) تمشياً مع مهنة هيئة المحاسبة ومراجعة الحسابات في العراق، اللائحة رقم 7 لعام 1984 (بصيغتها المعدلة في عام 2000). كما يجب أن يظلوا أعضاء في الاتحاد في وضع جيد.

ط. يحدد قانون الاتحاد العراقي للمحاسبين و المراجعين رقم 185 لعام 1969 (بصيغته المعدلة في عام 1973) المتطلبات الأساسية للمحاسبين المهنيين في العراق. الاتحاد العراقي للمحاسبين والمراجعين، إلى جانب كيانات أخرى مثل لجنة قطاع المحاسبة بوزارة التعليم العالي والمعهد العربي للمحاسبين العاميين المعتمدين، هي المسؤولة عن اعتماد وتنفيذ متطلبات التطوير المهني الأولية و المستمرة في نطاق الولاية القضائية.

ي. بقراءة بعض القواعد في مجال التدقيق القضائي بالدول الأجنبية؛ نجد أن بعض الدول العربية سعت بالبحث والدراسة إلى محاولة تطبيق تلك الممارسة في بلدانها بمختلف المجالات، على عكس دولة العراق، نجد أنها تُفضل الاستعانة بالمحاسب ذوي الخبرة، لذا أولت المحاكم بأهمية دور الخبير كعون للقضاء بحسب قانون الخبراء رقم (163) لعام 1964، وبذلك يقتضي الاستقلال ما يأتي:

(قانون الخبراء أمام القضاء رقم (163) لعام 1964)

➤ **استقلال الفكر:** الحالة الذهنية التي تسمح بإبداء نتيجة ما من غير التأثير بأي من التأثيرات التي تؤدي إلى إضعاف الحكم المهني، وبشكل يسمح للفرد بالتصرف بنزاهة وموضوعية وبشك مهني.

➤ **استقلال المظهر:** وجود قواعد قانونية وأعراف مهنية تضمن عدم سيطرة إدارة المنشأة على مراقب الحسابات وعدم ربط مصالحه بها، أي: عدم وجود مصلحة مباشرة أو غير مباشرة، أو عدم وجود علاقات عميقة مع الإدارة، وبمعنى آخر: ثقة مستخدمي القوائم المالية بهذا الاستقلال. فاستقلال المظهر يعني قضية موضوعية تحددها وتنظمها قواعد وأحكام وضوابط معينة، فهو غياب أي أنشطة أو علاقات أو أية ظروف أخرى تقود المستثمرين وباقي مستخدمي المعلومات المالية لاستنتاج وجود خطر عالٍ غير مقبول يؤدي إلى الانقراض من الاستقلال الذهني لمراقب الحسابات الخارجي.

2.3.2 : أهمية الاستقلال في دليل الممارسة المهنية الصادر من مجمع المحاسبين القانوني الأمريكي (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين)

يعد الاستقلال من الأهمية بمكان للاحتفاظ بثقة الجمهور بمهنة التدقيق، وهذا ما تضمنه دليل الممارسة المهنية الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، إذ أوجب على مراقب الحسابات الخارجي الآتي:

- ❖ الالتزام بمبدأ الاستقلالية والخلق والموضوعية، فنص الجزء الأول من القاعدة (101) على وجوب ألا يبدي العضو رأيه في قوائم أي منشأة إلا إذا كان مستقلاً عن المنشأة، إذ يفقد مراقب الحسابات الخارجي استقلاليته إذا سادت الظروف الآتية أثناء عمله المهني أو وقت إبداء رأيه.
- ❖ امتلاك حصة أو التعهد بشراء حصة جوهرية في رأس مال المنشأة تحت التدقيق، سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، أو إدارة أو إشراف على وحدة استثمارية تمتلك أو تتعهد بشراء حصة جوهرية في رأس مال المنشأة تحت التدقيق. وكذلك تمنع تلك القاعدة المحاسب وأفراد عائلته ذوي العلاقة القريبة من امتلاك أسهم أو حصة في ملكية المنشأة تحت التدقيق.
- ❖ المشاركة الفعالة في أي نشاط تجاري مع زبون عملية التدقيق، أو مع أي من.
- ❖ وكذلك تمنع تلك القاعدة المحاسب وأفراد عائلته ذوي العلاقة القريبة من امتلاك أسهم أو حصة في ملكية المنشأة تحت التدقيق.
- ❖ المشاركة الفعالة في أي نشاط تجاري مع زبون عملية التدقيق، أو مع أي من رجال إدارته العليا، أو أعضاء مجلس إدارة منشأته، أو أحد كبار المساهمين.
- ❖ الاقتراض، أو إقراض الزبون، أو أيًا من أعضاء إدارته العليا أو مجلس الإدارة أو كبار المساهمين، كما يفقد المحاسب استقلاليته، طبقاً للجزء (ب) من القاعدة (101)، إذا حدث أثناء أداء مهمة التدقيق، أو إبداء الرأي، أو خلال المدة محل التدقيق، ارتباط المحاسب بصفته مروجاً لنشاط الزبون أو ضامناً لاكتتابات في أوراق مالية يصدرها الزبون أو عضو مجلس الإدارة أو الإدارة العليا أو أي وظيفة إدارية أخرى بمنشأة الزبون.

وكذلك القاعدة (102) من دليل آداب وسلوك المهنة تهتم برقي الخلق والموضوعية للمحاسب، إذ تنص تلك القاعدة على أنه لا يجوز للعضو أن يحرف عن علم حقائق ترتبط بمهنة التدقيق أو خدمات الاستشارات الإدارية والضريبية وألا يُخضع رأيه لأهواء ورغبات الآخرين.

ويتعين على مراقب الحسابات الخارجي وضع سياسات وإجراءات تنفيذ قاعدة الاستقلالية الواردة في دليل آداب وسلوك المهنة.

فالقاعدة (101) تتضمن السياسات الآتية:

❖ مطالبة العاملين بمكتب التدقيق لمراقبي الحسابات الخارجيين كافة بالالتزام بقواعد الاستقلالية وأحكامها.

❖ مراقبة مدى التزام مكاتب التدقيق لمراقبي الحسابات الخارجيين بسياسات وإجراءات الاستقلالية.

❖ تأكيد استقلالية مكتب التدقيق لمراقبي الحسابات الخارجيين شكلا عند أداء مهمة التدقيق.

ومن خلال ما تقدم؛ نجد أن دقة في رأي مراقب الحسابات الخارجي في القوائم المالية تتوقف على استقلاله وحياده في إبداء ذلك الرأي، لذلك فإنه من الضروري أن يثق الغير في حياد مراقب الحسابات الخارجي واستقلاله.

وجدير بالذكر؛ أن لجنة إجراءات التدقيق التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أوضحت انه لا يوجد درجات لعدم الاستقلال، فمراقب الحسابات الخارجي أما أن يكون مستقلا، وأما أن يكون غير مستقل. (طارق، 2007، ص56)

وقد أوصت تلك اللجنة في الحالات التي يمتنع فيها مراقب الحسابات الخارجي عن إبداء الرأي في القوائم المالية، بسبب عدم توافر معيار الاستقلال، بوجود أن يشير الى ذلك صراحة في كل صفحة من صفحات القوائم المالية، وذلك لتمييز حالات الامتناع الأخرى، ورأت تلك اللجنة أن المعايير الثلاثة (الكفاية المهنية – الاستقلال- بذل العناية المهنية اللازمة) تعد أهم المعايير العشرة، وان عدم توافر احد تلك المعايير يجعل باقي المعايير غير ذات قيمة، فإذا قام بالتدقيق شخص غير معد الإعداد العلمي والمهني الملائم، أو غير مستقل، أو لم يبذل العناية المهنية المطلوبة، فإنه لن يكون هناك معنى من التحقق من توافر باقي المعايير، وقد أثار معيار استقلال مراقب الحسابات الخارجي وحياده كثيرا من الجدل والمناقشات بين المحاسبين، وغيرهم من المهتمين بأعمال المهنة، وذلك نظراً لصعوبة وضع تعريف دقيق ومحدد لمفهوم الاستقلال، نتيجة لارتباط ذلك المفهوم بالحالة الذهنية والخلقية لمراقب الحسابات الخارجي، كما ان العلاقات المالية التي تربط مراقب الحسابات الخارجي بالمنشأة التي يقوم بتدقيقها، فضلا عما يطلع عليه من أمور تتصف بالسرية، قد تثير

شكوكاً من الغير ، والذين لا يدركون أهمية حيازة تلك المعلومات ، ولا الضوابط المهنية الموضوعية على استخدامها ، بشأن استقلال مراقب الحسابات الخارجي وحياده.

2.3.3 : استقلالية المحاسب في بعض الجهات الدولية

قد نجد بعض الجهات في الولايات المتحدة، مثل (لجنة بورصة الأوراق المالية) ركزت في مجال تحديد استقلال مراقب الحسابات الخارجي، على عدم وجود بعض المصالح لمراقب الحسابات الخارجي، أو لأحد أفراد عائلته، في الوقت الذي يبدي فيه رأيه في القوائم المالية، في المنشأة التي يقوم بتدقيقها، ما عدا أتعابه، كأن يكون مالكاً لجزء من رأس مال الشركة، أو شريكاً، أو مديراً، أو عاملاً فيها، بأي صورة من الصور.

وعلى ضوء ما سبق؛ نجد أن هذا المفهوم للاستقلال يعد مفهوماً قاصراً، نظراً لاحتمال وجود عوامل أخرى (غير المصالح المادية)، مما قد يؤثر في حياده واستقلاله، وقد لا يكون في الإمكان تحديد تلك العوامل باستخدام مقياس

وقد أوصت تلك اللجنة في الحالات التي يمتنع فيها مراقب الحسابات الخارجي عن إبداء الرأي في القوائم المالية، بسبب عدم توافر معيار الاستقلال، يقوم بتدقيقها، فضلا عن عدم إمكان تحديد تلك المصالح المادية بدقة، وقد اتضح لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي قصور فكرة المصالح المادية كأساس لتحديد استقلال مراقب الحسابات وحياده.

ولهذا أضيف إليها معيار آخر مختلف وجديد، وهو معيار الاستقلال في الوضع أو الحالة الذهنية في مجال التعيين، ويحيل هذا المعيار مسؤولية المحافظة على الاستقلال الى مراقب الحسابات الخارجي نفسه. وللاستقلال والحياد شقان:

■ الشق الأول: خاص بالاستقلال المهني: يعد الاستقلال المهني ضرورياً لممارسة أي

مهنة، وحتى يستطيع مراقب الحسابات الخارجي أن يحتفظ باستقلاله المهني ينبغي أن يعتمد على نفسه، وألا يكون تابعاً لربونه بأي صورة كانت، ومن ثم لا ينبغي أن يخضع لرقابة الربون أو تأثيره في اتخاذ قرارته، وان الاستقلال المهني تحكمه المعايير الذاتية، ومن ثم التحرر من أي رقابة ومن أي سلطة عليا.

■ الشق الثاني: خاص باستقلال التدقيق: فهو خاص بوظيفة إبداء الرأي في القوائم المالية،

ويعني الموضوعية وعدم التحيز عند إبداء ذلك الرأي. وهناك مشاكل في التطبيق العملي

المتعلقة بمعيار الاستقلال ، هي مدى تأثر ذلك الاستقلال ، فقيام مراقب الحسابات الخارجي ببعض الخدمات الإدارية للمنشأة التي يقوم بتدقيقها يجعل الغير او أي مراقب عادي للأمر يشك في حياده واستقلاله فقد رأت لجنة أخلاقيات المهنة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أن القيام بتلك الخدمات لا يؤثر نظرياً في استقلال مراقب الحسابات طالما انه لا يتخذ القرارات الإدارية ، ولا يفقد الحكم الموضوعي على القوائم المالية وقد أضافت تلك اللجنة أن هذا الرأي الذي وصلت إليه لا يستند الى أدلة عملية للموضوع ، ولكنه مجرد رأي نظري بحت.

وعلى ضوء ما سبق؛ فإن معايير التدقيق الدولية، لم تحدد معياراً خاصاً لحياد مراقب الحسابات واستقلاله، ولكن غطت مجموعة من القواعد الواردة ضمن المعايير الآتية هذا الجانب: (راضي، 2011، ص65)

1. نص المعيار الثالث، في فقرته الخامسة، على انه يجب على مراقب الحسابات الخارجي أن يكون مستقيماً ونزيهاً وأميناً في عمله المهني، وعليه أن يتوخى العدالة، ولا يسمح لتحيزه أو انطباعه أن ينالا من تجرده، وبذلك يجب أن يكون مستقيماً حقيقة ومظهراً، وغير مرتبط بأي مصلحة تنال من أمانته أو تجرده، مهما كان إثر تلك المصلحة.
 2. تطلب أن يستعين مراقب الحسابات، ضمن المعيار الخامس، بعمل مراقب حسابات خارجي آخر، في فقرته الخامسة، وبضرورة إحاطة مراقب الحسابات الخارجي الآخر بمتطلبات الاستقلال القابلة للتطبيق بالنسبة للمنشأة.
 3. قد تضمن المعيار السابع، بعنوان (مراقبة جودة أعمال تدقيق الحسابات)، وجوب أن يتم تفويض أي عمل للمساعدين بطريقة توفر ضماناً معقولاً بان مثل ذلك العمل سيتم أدائه من قبل أشخاص لديهم استقلالية ودرجة من المهارة والكفاية المطلوبة في مثل تلك الظروف.
- وقد أصدر مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق التابع لديوان الرقابة المالية العراقي ستة معايير تدقيقية، وقد أطلق عليها تسمية (أدلة التدقيق)، وهي على التوالي:
- (ديوان الرقابة المالية (مجلس المعايير المحاسبية والعراقية رقم (5) لعام 2005)

1. دليل التدقيق رقم (1): مسؤولية مراقب الحسابات عن الأحداث اللاحقة.

ويرمي هذا الدليل الى إعطاء إرشادات خاصة بتحديد مسؤولية مراقب الحسابات عن الأحداث اللاحقة التي تقع بعد تاريخ الميزانية العامة وتاريخ تقريره، وتلك الحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقرير مراقب الحسابات، والتي يعبر عنها بـ (الأحداث اللاحقة).

ويتضمن هذا الدليل الإطار العام للإجراءات الواجب القيام بها من قبل مراقب الحسابات وما يجب الإفصاح عنه من معلومات في البيانات المالية عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العامة.

2. دليل التدقيق رقم (2): تقرير مراقب الحسابات عن البيانات المالية.

تسعى مهنة التدقيق الى ترسيخ قناعة الجمهور بأهميتها كأداة محايدة، وذلك من خلال تحديد واجبات ومسؤوليات مراقب الحسابات بشكل واضح ومحدد، لكونه شخصاً مهنيًا يؤدي عمله وفقاً لأطر وقواعد معتمدة أو متعارف عليها، ولأن قطاعات عديدة من المجتمع تعتمد على رأيه، الأمر الذي تترتب عليه مسؤولية كاملة أمام الجهات المستخدمة لتقريره.

ويهدف هذا الدليل الى وضع القواعد وتوفير الإرشادات عن شكل ومحتوى تقرير مراقب الحسابات الخارجي الذي يصدر نتيجة لإنجازه عملية التدقيق لغرض إعطاء رأي فني ومحايد في البيانات المالية، مع بيان أنواع هذا الرأي، كما يتضمن كل ما يخص تقرير مراقب الحسابات، فضلا عن ستة ملاحق تمثل نماذج توضيحية لبعض الحالات التي تصادف مراقب الحسابات أثناء عمله، وهذه النماذج توضح الإجراءات التي يقوم بها مراقب الحسابات.

3. دليل التدقيق رقم (3): المعايير الأساسية للتدقيق.

يرمي هذا الدليل الى إعطاء وصف للمعايير الأساسية التي يجب على مراقب الحسابات أن يلتزم بها لضمان أعلى مستويات الأداء المهني المطلوبة، ولتحديد مسؤولياته المهنية. ويتضمن أيضا إرشادات الالتزام بالمعايير العامة والمعايير الأخلاقية ومعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير.

4. دليل التدقيق رقم (4): دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقويمه.

يرمي هذا الدليل الى تقديم الإرشادات الواجب اعتمادها من قبل مراقب الحسابات للتحقق من مدى الالتزام بالمبادئ الأساسية لنظام الرقابة الداخلية المعمول به من قبل إدارة المنشأة، بهدف تحديد نوع وحجم إجراءات الفحص والتدقيق الأساسية المطلوبة، لكي يتمكن من إبداء رأيه في البيانات المالية للمنشأة موضوع الفحص

5. دليل التدقيق رقم (5): التوثيق.

يرمي هذا الدليل الى توفير إرشادات تخص التوثيق المتعلق بتدقيق البيانات المالية، ويتضمن أسباب أهمية التوثيق المناسب، إذ ذكر عدة أسباب، ومنها ما يأتي:

أ. التوثيق يدعم ويعزز آراء مراقب الحسابات الخارجي وتقريره.

ب. يرفع من كفاية وفعالية التدقيق.

ج. يساعد على تحديد مسؤولية مراقب الحسابات وتقويم أدائه.

د. يساعد ويسهل عملية التخطيط والإشراف.

هـ. يساعد على تطوير المهارة الفنية لمراقب الحسابات.

و. يقدم الدليل على قيام مراقب الحسابات بتنفيذ إجراءات التدقيق وفقا لمعايير التدقيق.

ز. يساعد مراقب الحسابات على إعداد التقارير والإجابة عن أية تساؤلات من المنشأة أو الأطراف الأخرى

ح. يساعد على تقديم دليل إثبات بشأن الأعمال المنجزة لمواجهة المتطلبات المستقبلية، ويتضمن الدليل كذلك كل ما يتعلق بأوراق العمل من حيث الشكل والتصنيف والمضمون وغيرها.

6. دليل التدقيق رقم (6): تخطيط عملية التدقيق والإشراف عليها.

يرمي هذا الدليل الى وضع معايير وتوفير إرشادات لتخطيط عملية تدقيق البيانات المالية، وإعطاء صورة واضحة لما سيقوم به مراقب الحسابات في وقت معين، باستخدام عدد معين من المساعدين، كما يتضمن المسؤولية عن التخطيط، والتعرف على نشاط المنشأة، والخطة العامة للتدقيق، وبرنامج التدقيق والإشراف

ولكون الاستقلال والحياد ركنين أساسيين لمراقب الحسابات الخارجي، يجب أن يستند اليهما إذا أراد أن يؤدي واجبه كما يجب، لان المطلوب منه أن يقرّ في تقريره بان التدقيق قد تم وفقا لإجراءات التدقيق المتعارف عليها بين مزاولي المهنة.

وهذه الإجراءات تستلزم منه اتخاذ موقف مستقل في التفكير الذهني، فهو يفكر ويعمل ما يراه مناسباً وضروريا لأداء مهمته، فقد نص دليل التدقيق رقم (3): على مراقب الحسابات أن يلتزم بها لكي يضمن أعلى مستويات الأداء المهني المطلوبة، ويتضمن أيضا إرشادات الالتزام بالمعايير العامة، والمعايير الأخلاقية، ومعايير العمل الميداني، ومعايير إعداد التقرير، وتم التركيز على الاستقلال في

المعايير العامة، التي تطلبت من مراقب الحسابات استقلالاً في رأيه، والا تكون له منفعة أو مصلحة بينه وبين الجهة التي يقوم بتدقيقها.

أن قواعد السلوك المهني الصادرة عن نقابة المحاسبين العراقيين حددت موضوع الاستقلال في العمل، وحددت بعض الشروط التي يتوجب على مراقبي الحسابات الالتزام بها أثناء تقديم خدماتهم، وذلك وفق المواد (1، 2، 3، 4، 5) من الباب الأول، وخالصة هذه القواعد الآتي:
(دهمش، 1996، ص 18-20)

- أ. يجب أن يكون مراقب الحسابات واقعياً، له شخصية ذاتية تجعله لا يتأثر بالآخرين: وهذه الآداب والقواعد للسلوك المهني تلزم أعضائها بوجود مراعاتها بدقة، وذلك للحفاظ على إيجاد مستوى رفيع للمهنة، ولغرض تنظيم العلاقات بين المدققين، بعضهم بالبعض الآخر، وعلاقتهم مع الجمهور بشكل عام
- ب. وتعدُّ قواعد السلوك أوامر ونواهي تصدر من قبل النقابات والجمعيات التي تنظم مهنة التدقيق الى أعضائها بقصد الالتزام بها، وان الغاية من هذه القواعد والآداب هي رفع مستوى مهنة التدقيق، وتنظيم العلاقة بين المدقق والجهات الخارجية، وتنظيم العلاقة بين أعضاء المهنة أنفسهم، وضمان حصول الجهات الخارجية على الحد الأدنى للخدمات المهنية.
- ج. وأكد نظام ممارسة المهنة في العراق رقم (3) لسنة 1999 التزام مراقب الحسابات ومساعديه بالحياد والاستقلال في جميع الأعمال وحين إبداء الرأي.

الفصل الثالث

الإجراءات المنهجية للدراسة

في إطار العرض السابق لفكرة الدراسة تطرقت الباحثة إلى توظيف الإطار المنهجي والعملي على النحو الذي يوضح فكرة الدراسة من حيث ربط معرفة تأثير الخدمات الاستشارية في استقلالية مراقبي الحسابات من وجهة نظر العاملين بمكاتب التدقيق في ضوء الفصول السابقة وما انتهت إليه الدراسة من الوقوف حول إظهار مشكلة البحث الأساسية وسوف يتناول هذا الفصل الدراسة الميدانية ، والهدف منها ، والأدوات المستخدمة لتطبيق هذه الدراسة والتحقق من صدق وثبات هذه الأدوات، وعينة الدراسة التي طبقت عليها هذه الأدوات، والآلية المتبعة لتحديد حجم العينة من مجتمعها الأصلي، ثم المعالجة الإحصائية المناسبة للبيانات المتحصل عليها بعد تطبيق أدوات الدراسة على النحو التالي:

3.1. أهداف الدراسة

نظراً لندرة الدراسات التي تناولت العلاقة ما بين تأثير الخدمات الاستشارية واستقلالية مراقبي الحسابات وبناءً على ذلك؛ فإن أهداف هذه الدراسة تمثلت فيما يلي:

3.1.1. الهدف العام للدراسة:

دراسة العلاقة ما بين تأثير الخدمات الاستشارية واستقلالية مراقبي الحسابات في ضوء آراء مكاتب التدقيق الخاصة في محافظة أربيل.

الأهداف الثانوية:

1. دراسة الفروق الإحصائية لدى المبحوثين بين الخدمات الاستشارية واستقلالية مراقبي الحسابات في مكاتب التدقيق الخاصة بمحافظة أربيل.
2. دراسة الفروق الإحصائية لدى المبحوثين حول تطبيق الخدمات الاستشارية واستقلالية مراقبي الحسابات في مكاتب التدقيق الخاصة بمحافظة أربيل، تُعزى للمتغيرات الشخصية (الجنس، العمر، سنوات الخبرة، المؤهل العلمي، السكن).
3. دراسة الفروق الإحصائية لدى المبحوثين حول إجراءات تطبيق الخدمات الاستشارية في مكاتب التدقيق الخاصة بمحافظة أربيل للمتغيرات الشخصية (الجنس، العمر، سنوات الخبرة، المؤهل العلمي، السكن).

3.2 : إجراءات الدراسة الميدانية:

اتبعت الدراسة الحالية مجموعة من الإجراءات العلمية لتحقيق الهدف منها وكانت هذه الإجراءات ما يلي:

3.2.1 منهجية الدراسة

إضافة للمنهج الوصفي التحليلي الذي تناولته الدراسة في إطارها النظري، فإن لهذه الدراسة بعد ميداني تطبيقي يتعلق بمجالات العوامل المؤثرة على جودة عملية المراجعة، وتعزيز موضوعيتها واستقلالها. وهي دراسة تطبيقية على مكاتب وشركات المحاسبة والمراجعة في محافظة اربيل في كردستان العراق، من خلال الاستبانة التي تم إعدادها لهذا الغرض وتحليل بياناتها باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS).

3.2.2 : مجتمع وعينة الدراسة:

تُعرف عينة الدراسة بأنها: " جزء من مجتمع الدراسة يتم اختيارها بصورة مناسبة واجراء الدراسة عليها، ثم استخدام النتائج وتعميمها على مجتمع الدراسة كاملاً" (فريق الرصد والمتابعة في المؤسسة السورية للدراسات وأبحاث الرأي، 2010، متاح على الرابط التالي:

<http://www.syriainside.com/articles/171>)

يعد اختيار عينة الدراسة من الأمور المهمة في مجال البحث العلمي، حيث يجب أن تمثل العينة مجتمع الدراسة تمثيلاً يعكس كافة جوانب التطبيق للوصول إلى الحقائق والنتائج المطلوبة وذلك يتوقف عليه اختيار الإجراءات الميدانية المناسبة، واختيار الأدوات والتطبيقات الإحصائية والجدول التي تشرح ذلك، وبالتالي التركيز على صحة البيانات والمعلومات التي يتحصل عليها من أدوات الدراسة وعليه يجب تحديد حجم العينة المطلوب اختياره لتمثل المجتمع محل الدراسة، مع مراعاة خصائص هذا المجتمع و

لذلك لجأت الباحثة إلى اختيار عينة تمثل مجتمع الدراسة تشمل > العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة في أربيل/>العراق، والتي يبلغ مجموعها "5" مكاتب >مراجعة والمكتب يعمل فيه أكثر من مراجع مرخص له بمزاولة المهنة لعام 2021 م، عدد الاستبانات >الخاضعة للتحليل "50" استبيانات.

المتغيرات	مديرين أو شريك مكتب مراجعة	مدقق حسابات رئيسي	مراجع	العدد الكلي
العدد	20	15	15	50

إحصاء عدد العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة في أربيل / العراق

جدول (1)

3.3: أدوات الدراسة الميدانية (الاستبانة):

تُعرف الاستبانة بأنها: " الأسئلة التي يكتبها الباحث؛ لمعرفة آراء أو توجهات مجموعة من الأفراد، والاستفادة منها في تنفيذ البحث العلمي بشكل إيجابي" (صباح، 2015، ص300)

إن دقة الأداة وصحتها للحصول على بيانات لنجاح أهداف الدراسة، لذلك سوف نستخدم استبانة استبيان توضح التطبيق الأمثل لموضوع البحث حيث يمثل أثر الخدمات الاستشارية ودورها استقلالية مراقب الحسابات لضمان جمع المعلومات والبيانات المطلوبة، حتى تغطي جميع جوانب الظاهرة موضع الدراسة، ومن هنا اعتمدت على الأدوات التالية:

- معايير خاصة بالاستبيان والتي تركزت على البيانات الأساسية
- محاور الاستبيان والتي تنوعت إلى الخدمات الاستشارية في مكاتب المراجعة ومراقب الحسابات.

قد روعي في بناء الاستبانة ما يلي:

- ✓ أن تشمل على مجموعة من البيانات الأساسية التي توضح مجتمع الدراسة.
- ✓ التركيز على العناصر الفعلية للخدمات الاستشارية من خلال مجموعة من الأسئلة توضح مدى التلاؤم حول تلك العناصر ودورها في توظيف أدواتها المختلفة.

3.4 : خطوات بناء وتطبيق أداة الدراسة:

بعد الاطلاع على الأدبيات والدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة، جاءت خطوات بناء الاستبانة كما يلي:

الخطوة الأولى:

لتحديد محاور الاستبانة أطلعت الباحثة على الدراسات السابقة، والبحوث التي اهتمت بالخدمات الاستشارية واستقلالية مراقب الحسابات.

ومن هنا يُمكن تحديد أجزاء الاستبيان التي تتمثل في الآتي:

● **القسم الأول:** يوضح البيانات الشخصية عن أفراد المجتمع، واحتوت على (5) فقرات، مثل المسمى الوظيفي، والمؤهل العلمي، والتأهيل المهني، والخبرة العملية، وفئات العمر (انظر الاستبانة ملحق رقم 1).

● **القسم الثاني:** انقسمت أسئلة الاستبانة إلى المحاور الأربعة التالية:

❖ المحور الأول: تأثير الخدمات الاستشارية ويشمل الآتي:

■ معايير المراجعة المتعارف عليها (وتوضح العلاقة بين كل من التأهيل العلمي، والخبرة العملية، وإمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليه وبين جودة أدائه في عملية المراجعة، واحتوى على خمس فقرات من (1 – 5).

■ سمات مكاتب الخدمات الاستشارية (وتوضح العلاقة بين تنظيم المكتب وسمعته وشهرته وعلاقاته مع عملائه وبين جودة أدائه في عملية المراجعة ويحتوي على ست فقرات من (6 – 11))

■ إجراءات تخطيط وتنفيذ عملية (وتوضح العلاقة بين إجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، وبين جودة الأداء في عملية المراجعة، واحتوى على ثلاث فقرات من (16 – 18))

❖ المحور الثاني: استقلالية مراقب الحسابات ويوضح العلاقة بين استقلالية مراجع

الحسابات، وتحديد أتعابه، وبين جودة عملية المراجعة، واحتوى على أربع فقرات من (12 – 15).

■ **المحور الثالث : تصحيح أداة الدراسة (الاستبانة)**

اعتمدت على مقياس ليكرت لتصحيح أداة الدراسة حتى يتم عرض فقرات الاستبانة على مجتمع الدراسة ومقابل كل فقره ثلاث إجابات تُحدد مدى موافقتهم عليها وتُعطى الإجابات أوزان رقمية تُمثل درجة الإجابة على الفقرة يتم الاستفادة منها في التعبير عن مستوى انخفاض أو ارتفاع الموافقة على فقرات وبنود الاستبانة، والجدول رقم (2) يوضح ذلك.

التصنيف	تأثير كبير >	تأثير > كبير	تأثير > متوسط	تأثير > بسيط	غير مؤثر >
الترميز	5	4	3	2	1

تصحيح أداة الدراسة وفق مقياس ليكرت

الجدول رقم (2)

يتضح من الجدول السابق أنه كلما انخفضت الدرجة المعطاة للإجابة كلما زادت عدم الموافقة عليها إذ نجد أن الفقرة التي يتم الموافقة عليها تأخذ الدرجة (5)، والفقرة التي تكون نتيجتها محايد تأخذ الدرجة (4)، وأخيراً الفقرة التي لم يتم الموافقة عليها تأخذ الدرجة (3)، ولتحديد مستوى الموافقة على كل فقره من الفقرات، وكذلك كل محور ضمن أداة الدراسة، يتم الاعتماد على قيمة الوسط الحسابي كما هو موضح في الجدول رقم (3).

الوسط الحسابي	مرتفع	متوسط	منخفض
	من 3.30 إلى 4.00	من 2.80 إلى 2.9	من 1.80 إلى 2.79

مستويات الموافقة على فقرات وأبعاد ومحاور الدراسة

جدول رقم (3)

والجدول السابق؛ يُعطي دلالة واضحة بأن المتوسطات إذا أعطت أكثر من (3.30) فيدل على وجود درجة مرتفعة من القبول، وأن أعلى من (2.80) فيدل على وجود درجة متوسطة من القبول، وأخيراً إذ أعطت درجة من (1.80) فيدل على وجود درجة منخفضة من القبول.

3.5 : صدق أداة الدراسة الميدانية وثباتها "صدق أداة الدراسة"

تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين المتخصصين وذلك من أجل التحقق من مصداقيتها، وأن الفقرات التي تتضمنها تقيس الأفكار التي صممت من أجلها. وقد تكونت مجموعة المحكمين من فئتين، تمثلت الأولى في مجموعة من الأساتذة الأكاديميين المتخصصين في مجال المحاسبة والمراجعة، أما الفئة الثانية فقد شملت نخبة من الأكاديميين المتخصصين بمجال الإحصاء، وتم الأخذ بملاحظاتهم وإعادة صياغة بعض الفقرات بشكل يحقق الاتساق والتوازن بين فقرات الاستبانة من حيث:

- ✓ تحديد انتماء كل عبارة من عبارات الاستبيان للمحور الذي وردت ضمنه أو عدم انتمائها.
 - ✓ صلاحية العبارات لقياس ما وضع من أجله.
 - ✓ شمولية الاستبيان.
 - ✓ كفاية عدد العبارات لتوضيح المحور الذي يتضمنها.
 - ✓ وضوح ودقة التعليمات.
 - ✓ وضوح صياغة كل عبارة لأفراد العينة وإمكانية تعديل صياغة أو حذف أو إضافة عبارات جديدة ليصبح الاستبيان أكثر قدرة على تحقيق الغرض الذي وضع من أجله.
- وقد قامت الباحثة بأخذ العبارات التي حصلت على نسبة اتفاق 100% وقام بتعديل بعض العبارات بناء على رأي السادة المحكمين وبذلك أصبحت العبارات النهائية (19) عبارة. موزعين كما موضح بالجدول رقم (4).

عدد العبارات	البعد	المحاور
	المحور الأول: الخدمات الاستشارية	
5	معايير المراجعة المتعارف عليها	
5	سمات مكاتب الخدمات الاستشارية	
3	مدى اجراءات وتنفيذ عملية المراجعة	

4	المحور الثاني: استقلالية مراقب الحسابات
17	الإجمالي

عدد عبارات كل أداة من أدوات الاستبيان
الجدول رقم (4)

3.6: صدق الاتساق الداخلي

يُعرف الاتساق الداخلي بأنه مدى اتساق كل فقره من فقرات الاستبانة مع البُعد أو المحور الذي تنتمي إليه تلك الفقرة، ويتم التحقق من وجود صدق الاتساق الداخلي من خلال حساب معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية للبعد أو المحور الذي تنتمي إليه؛ هدفها التحقق من مدى صدق الاستبانة ككل، وفيما يلي عرض نتائج التحقق من صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة من ناحية المحاور والأبعاد التي تتكون منها.

أ. معاملات صدق الاتساق الداخلي للمحور الأول " الخدمات الاستشارية"

➤ معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات البُعد الأول " معايير المراجعة المتعارف عليها"

العبارة	الجملة	معامل الارتباط
1.	التأهيل العلمي والمهني المناسب لجميع أعضاء فريق المراجعة	.606
2.	المعرفة الكافية عند المراجع بمعايير المحاسبة والمراجعة	.648
3.	معرفة كامل فريق عمل المراجعة بقواعد وأداب وسلوكيات المهنة	.471
4.	مشاركة مراجع الحسابات في التدريب والتأهيل المستمر والندوات المهنية المتخصصة	.487
5.	توافر الخبرة الكافية لدى مراجع الحسابات في نوع الصناعة التي يمارسها وتنتمي إليه منشأة العميل	.454

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات البُعد الأول " معايير المراجعة المتعارف عليها"

الجدول رقم (5)

يتضح من الجدول رقم (6) أن معاملات صدق الاتساق الداخلي لفقرات البُعد الأول "معايير المراجعة المتعارف عليها" جميعها ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05، حيث تراوحت قيم معاملات صدق الاتساق لفقرات البعد بين (0.454) للفقرة الخامسة والتي تنص على " توافر الخبرة الكافية لدى مراجع الحسابات في نوع الصناعة التي يمارسها وتتنمي إليه منشأة العميل " و(0.648) للفقرة الثانية والتي تنص على " المعرفة الكافية عند المراجع بمعايير المحاسبة والمراجعة "

➤ معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات البُعد الثاني " سمات مكاتب الخدمات الاستشارية"

يتضح من الجدول رقم (6) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات البعد الثاني "سمات مكاتب الخدمات الاستشارية" جميعها ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 حيث تراوحت قيم معاملات صدق الاتساق لفقرات البعد بين (0.431) للفقرة الثانية التي تنص على " ارتباط مكتب المراجعة بإحدى مكاتب وشركات المراجعة العالمية" و(0.734) للفقرة الأولى التي تنص على " توافر السمعة الحسنة والشهرة لمكتب المراجعة".

العبارة	الجملة	معامل الارتباط
1.	توافر السمعة الحسنة والشهرة لمكتب المراجعة	.734
2.	ارتباط مكتب المراجعة بإحدى مكاتب وشركات المراجعة العالمية	.431
3.	عدم وجود دعاوي قضائية وقانونية ضد مكتب المراجعة	.471
4.	ارتفاع درجة المنافسة بين مكاتب المراجعة وخاصة في تقدير الاتعاب يؤثر سلبيا على جودة اعمال المراجعة	.762

.458	5. كبر حجم مكاتب المراجعة وسمعتها يجعلها أكثر حرصاً على توظيف مراجعين ذوي كفاءة عالية مما يعزز جودة أعمال المراجعة	
------	--	--

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات البعد الثاني " سمات مكاتب الخدمات الاستشارية"

الجدول رقم (6)

➤ معاملات الارتباط بين كل فقره من فقرات البُعد الثالث "مدى اجراءات وتنفيذ عملية

المراجعة"

ويتضح من الجدول رقم (8) أن معاملات صدق الاتساق الداخلي لفقرات البعد الثالث "مدى اجراءات وتنفيذ عملية المراجعة" جميعها ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 حيث تراوحت قيم معاملات صدق الاتساق لفقرات البعد بين (0.351) للفقرة الرابعة التي تنص على " استخدام وسائل تقنية ، وأساليب حديثة في أعمال المراجعة يؤثر إيجابياً على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة " و(0.485) للفقرة الثانية التي تنص على " صعوبة عملية المراجعة، ودرجة التعقيدات المصاحبة لها يؤثر سلبياً على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة"

معامل الارتباط	الجملة	العبرة
.404	قيام فريق المراجعة بفحص ودراسة وتقييم شامل انظام الرقابة الداخلي لعملائه يؤثر على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة	1.
.485	صعوبة عملية المراجعة، ودرجة التعقيدات المصاحبة لها يؤثر سلبياً على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة .	2.
.418	مدى متانة وسلامة نظام الرقابة الداخلي للعميل محل المراجعة تؤثر على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة	3.

4.	استخدام وسائل تقنية ، وأساليب حديثة في أعمال المراجعة يؤثر إيجابياً على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة	351.
----	---	------

معاملات الارتباط بين فقرات البُعد الثالث "مدى إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة"

الجدول رقم (7)

ب. معاملات صدق الاتساق الداخلي للمحور الثاني "استقلالية مراقب الحسابات"

يتضح من الجدول رقم (8) أن معاملات صدق الاتساق الداخلي لفقرات البعد الثاني "مدى استقلالية مراقب الحسابات" جميعها ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 حيث تراوحت قيم معاملات صدق الاتساق لفقرات البعد بين (0.351) للفقرة الثالثة والتي تنص على " يجب أن يتمتع مراجع الحسابات بالنزاهة ، و الموضوعية ، والاستقلالية في عمله" و(0.505) للفقرة الثانية والتي تنص على " قيام مكتب المراجعة بتقديم بعض الخدمات الاستشارية للعميل و تعبئة الإقرار الضريبي يؤثر سلباً على جودة عملية المراجعة".

العبارة	الجملة	معامل الارتباط
1.	وجود علاقة شخصية بين مراجع الحسابات وإدارة المنشأة يؤثر سلباً على استقلالية ، وبالتالي على جودة أداة عملية المراجعة	479.
2.	قيام مكتب المراجعة بتقديم بعض الخدمات الاستشارية للعميل و تعبئة الإقرار الضريبي يؤثر سلباً على جودة عملية المراجعة	505.
3.	يجب أن يتمتع مراجع الحسابات بالنزاهة و الموضوعية ، والاستقلالية في عمله	351.
4.	يجب عدم إقامة علاقة مالية بين المراجع وإدارة المنشأة أو قبول هدايا ذات قيمة كبيرة من المنشأة	471.

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات البُعد الثاني " مدى استقلالية مراقب الحسابات"

الجدول رقم (8)

3.7 : ثبات أداة الدراسة - طريقة ألفا كرو نباخ

تعتمد هذه الطريقة كمقياس للاتساق الداخلي للفقرات، أي أن كل فقرات أداة الدراسة (الاستبانة) تقيس نفس العوامل التي يقيسها المقياس حيث تتراوح قيمة معامل ألفا كرو نباخ بين (0-1) إذ كلما اقتربت قيمته من (1) كلما ارتفع الاتساق لفقرات أداة الدراسة وظهر تجانس المقياس، وعندما يكون المقياس متجانساً فإن كل فقره فيه تقيس العوامل المهمة نفسها التي يقيسها المقياس. وفي هذا الصدد؛ تم استخدام معامل ألفا كرو نباخ في تلك الدراسة لقياس الثبات في كل بُعد وكل محور في الاستبانة والجدول رقم (9) يوضح ذلك.

المحور	البعد	عدد الفقرات	معامل ألفا كرو نباخ
المحور الأول : مكاتب الخدمات الاستشارية			
	معايير المراجعة المتعارف عليها	5 عبارات	0.713
	سمات المكاتب الاستشارية	5 عبارات	0.785
	مدى اجراءات وتنفيذ عملية المراجعة	4 عبارات	0.719
	اجمالي المحور الأول	14 عبارة	0.790
المحور الثاني	مدى استقلالية مراجع الحسابات	4 عبارات	0.600
	إجمالي الاستبانة	17 عبارة	0.880

ثبات أداة الدراسة باستخدام طريقة ألفا كرو نباخ

جدول رقم (9)

يوضح الجدول السابق نتائج ثبات أداة الدراسة بالاعتماد على طريقة ألفا كرو نباخ إذ أن معاملات الثبات بطريقة ألفا كرو نباخ مرتفعة عموماً لكافة أبعاد ومحاور الاستبانة، بالنسبة لمحاور الاستبانة بلغ معامل الثبات للمحور الأول " الخدمات الاستشارية " ما بين (0.713) للبعد الأول " معايير المراجعة المتعارف عليها"، و(0.719) للبعد الثالث " مدى اجراءات وتنفيذ عملية المراجعة" و(0.600) للمحور الثاني " استقلالية مراقب الحسابات"، وإجمالي الاستبانة وصل إلى (0.880).

وتشير كافة النتائج السابقة وجود درجة مرتفعة من الثبات في البيانات التي تم جمعها من أفراد العينة التجريبية، وبالتالي يمكن الاعتماد عليها في تحليلها وتفسير نتائجها وتعميمها.

الفصل الرابع

عرض وتحليل نتائج الدراسة ومناقشتها

في هذا الفصل تستعرض الباحثة البيانات واختبار فرضيات الدراسة، وذلك من خلال الإجابة على أسئلة الدراسة واستعراض أبرز نتائج الاستبانة، والتي تم التوصل إليها من خلال الإجراءات الإحصائية التحليلية، كما سيتم وصف مجتمع الدراسة حسب البيانات الشخصية، وكذلك إجراء المعالجات الإحصائية للبيانات المتجمعة من استبانة الدراسة وذات العلاقة بفقرات ومحاور الدراسة حيث تم استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) للحصول على نتائج الدراسة التي تم عرضها وتحليلها في هذا الفصل.

4.1 : الوصف الإحصائي لمجتمع الدراسة

4.1.1 : توزيع أفراد مجتمع الدراسة وفقاً لمتغير النوع

تضح من الجدول رقم (10) توزيع أفراد مجتمع الدراسة وفقاً لمتغير النوع، إذ نلاحظ أن أغلب مجتمع الدراسة من الذكور بنسبة (80%) بواقع (40) فرد، في حين بلغت نسبة الإناث (20%) بواقع (10) أفراد، وترى الباحثة أن مكاتب التدقيق الخاصة في محافظة أربيل تسعى جاهدة لتحقيق المساواة بين الذكور والإناث في مجال العمل، وتعزو الباحثة ارتفاع نسبة الذكور عن الإناث إلى طبيعة العمل التي تقوم به مكاتب التدقيق.

النوع	التكرار	النسبة
ذكر	40	80.0
أنثى	10	20.0
المجموع	50	%100

توزيع أفراد الدراسة وفق متغير النوع

الجدول رقم (10)

4.1.2 : توزيع أفراد مجتمع الدراسة وفقاً لمتغير العمر

يوضح الجدول رقم (11) أن (20) من أفراد الدراسة يمثلون ما نسبته 40.0% من إجمالي أفراد الدراسة اعمارهم اقل من 30 سنة وهم الفئة الأكثر من أفراد الدراسة، بينما (15) منهم يمثلون ما نسبته 30.0% من إجمالي أفراد الدراسة اعمارهم من 30 سنة إلى أقل من 40 سنة، و (10) منهم يمثلان ما نسبته 20.0% من إجمالي أفراد الدراسة عمرهما من 40 سنة إلى أقل من 50 سنة، مقابل (5) منهم يمثل ما نسبته 10.0% من إجمالي أفراد الدراسة عمره اقل من 50 سنة، وترى الباحثة أنه من الطبيعي أن تكون أن تتراوح أعمار العاملين كلٍ بحسب خبرته في مجال العمل.

العمر	التكرار	النسبة
أقل من 30 سنة	20	40.0
من 30 سنة إلى أقل من 40 سنة	15	30.0
من 40 سنة إلى أقل من 50 سنة	10	20.0
من 50 سنة فأكثر	5	10.0
المجموع	50	100%

توزيع أفراد الدراسة وفق متغير العمر

الجدول رقم (11)

4.1.3 : توزيع أفراد مجتمع الدراسة وفقاً لمتغير المؤهل التعليمي

يتضح من الجدول رقم (12) أن (20) من أفراد الدراسة يمثلون ما نسبته (40%) من إجمالي أفراد الدراسة مؤهلهم العلمي دكتوراه وهم الفئة الأكثر من أفراد الدراسة، بينما (10) منهم يمثلان ما نسبته (20%) من إجمالي أفراد الدراسة مؤهلها العلمي بكالوريوس، و (10) منهم يمثلان ما نسبته (20%) من إجمالي أفراد الدراسة مؤهلها العلمي دبلوم، و (10) منهم يمثلان ما نسبته (20%) من إجمالي أفراد الدراسة مؤهلها العلمي ماجستير.

النسبة	التكرار	المؤهل
20.0	10	بكالوريوس
20.0	10	دبلوم
20.0	10	ماجستير
40.0	20	دكتوراه
%100	50	المجموع

توزيع أفراد الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

الجدول رقم (12)

4.1.4 : توزيع أفراد الدراسة وفق متغير الشهادة المهنية

يتضح من الجدول رقم (13) أن (20) من أفراد الدراسة يمثلون ما نسبته 40.0% من إجمالي أفراد الدراسة شهادتهم المهنية محاسبين قانونيين وهم الفئة الأكثر من أفراد الدراسة، بينما (15) منهم يمثلون ما نسبته (30%) من إجمالي أفراد الدراسة أعضاء في socda, و (10) منهم يمثلان ما نسبته (20%) من إجمالي أفراد الدراسة لا توجد لديهما شهادة مهنية، مقابل (5) منهم يمثل ما نسبته (10%) من إجمالي أفراد الدراسة عضو في coa.

النسبة	التكرار	الشهادة
40.0	20	محاسب قانوني
30.0	15	عضو في scopa
10.0	5	عضو في cpa
20.0	10	لا يوجد
%100	50	المجموع

توزيع أفراد الدراسة وفق متغير الشهادة المهنية

الجدول رقم (13)

4.1.5 : توزيع أفراد الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي

يتضح من الجدول رقم (14) أن (20) من أفراد الدراسة يمثلون ما نسبته (40%) من إجمالي أفراد الدراسة وظيفتهم مدير او شريك مكتب مراجعة وهم الفئة الأكثر من أفراد الدراسة، بينما (15) منهم يمثلون ما نسبته (30%) من إجمالي أفراد الدراسة وظيفتهم مدقق حسابات رئيسي، مقابل (15) منهم يمثلون ما نسبته (30%) من إجمالي أفراد الدراسة وظيفتهم مراجع.

النسبة	التكرار	المسمى
40.0	20	مدير أو شريك مكتب مراجعة
30.0	15	مدقق حسابات رئيسي
30.0	15	مراجع
%100	50	المجموع

توزيع أفراد الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي

الجدول رقم (14)

4.1.6 : توزيع أفراد الدراسة وفق متغير عدد سنوات الخبرة

يتضح من الجدول رقم (15) أن (15) من أفراد الدراسة يمثلون ما نسبته (30%) من إجمالي أفراد الدراسة خبرتهم أقل من 5 سنوات وهم الفئة الأكثر من أفراد الدراسة، بينما (10) منهم يمثلان ما نسبته 20.0% من إجمالي أفراد الدراسة خبرتهم من 11 – 15 سنة، و (10) منهم يمثلان ما نسبته 20.0% من إجمالي أفراد الدراسة خبرتهم من 16 – 20 سنة، و (10) منهم يمثلان ما نسبته (20%) من إجمالي أفراد الدراسة خبرتهم من فوق 30 سنة، مقابل (5) منهم يمثل ما نسبته (10%) من إجمالي أفراد الدراسة خبرته من 5 – 10 سنوات.

النسبة	التكرار	المسمى
30.0	15	أقل من 5 سنوات
10.0	5	من 5-10 سنوات
20.0	10	من 11-15 سنة
20.0	10	من 16 – 20 سنة
20.0	10	أكثر من 30 سنة
%100	50	المجموع

توزيع أفراد الدراسة وفق متغير عدد سنوات الخبرة

الجدول رقم (15)

4.2 : نتائج تحليل محاور وأبعاد الدراسة

4.2.1 : النتائج المتعلقة بالمحور الأول " الخدمات الاستشارية "

➤ النتائج المتعلقة بالبُعد الأول " معايير المراجعة المتعارف عليها "

الرتبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة					التكرار	العبرة	رقم العبرة
			تأثير كبير جداً	تأثير كبير	تأثير متوسط	تأثير بسيط جداً	غير مؤثر إطلاقاً			
1	1.337	4.30	10.0	-	10.0	10.0	70.0	%	التأهيل العلمي والمهني المناسب لجميع أعضاء فريق المراجعة	
2	1.567	3.70	10.0	20.0	10.0	10.0	50.0	%	المعرفة الكافية عند المراجع بمعايير المحاسبة والمراجعة	
33	1.179	3.50	10.0	-	40.0	30.0	20.0	%	معرفة كامل فريق عمل المراجعة بقواعد وأداب وسلوكيات المهنة	
4	1.160	3.30	10.0	10.0	30.0	40.0	10.0	%	مشاركة مراجع الحسابات في التدريب والتأهيل المستمر والندوات المهنية المتخصصة	
5	1.506	2.60	40.0	-	30.0	20.0	10.0	%	توافر الخبرة الكافية لدى مراجع الحسابات في نوع الصناعة التي يمارسها وتنتمي إليه منشأة العميل	
0.844	3.48									المتوسط العام

النتائج المتعلقة بالبُعد الأول " إمامه بمعايير المراجعة المتعارف عليها "

الجدول رقم (16)

• دالة إحصائية عند 0.05

يتضح من نتائج في الجدول رقم (15) الآتي:

- أ. أن أفراد الدراسة موافقون على تأثير واحدة من معايير المراجعة المتعارف بأن تأثيرها كبير جدا تتمثل في العبارة رقم (1) وهي " التأهيل العلمي والمهني المناسب لجميع أعضاء فريق المراجعة " بمتوسط (4.30من5).
- ب. أن أفراد الدراسة موافقون على اثنين من معايير المراجعة المتعارف عليها بأن تأثيرهما كبير تتمثلان في العبارتان رقم (4، 2) واللذان تم ترتيبهما تنازليا حسب موافقة أفراد الدراسة بأن تأثيرهما كبير كالتالي:
- جاءت العبارة رقم (4) وهي " المعرفة الكافية عند المراجع بمعايير المحاسبة والمراجعة " بالمرتبة الأولى من حيث موافقة أفراد الدراسة على ان تأثيرها كبير بمتوسط (3.70 من 5).
 - جاءت العبارة رقم (2) وهي " معرفة كامل فريق عمل المراجعة بقواعد وأداب وسلوكيات المهنة " بالمرتبة الثانية من حيث موافقة أفراد الدراسة على أن تأثيرها كبير بمتوسط (3.50 من 5).
- ج. أن أفراد الدراسة موافقون بدرجة متوسطة على واحدة من معايير المراجعة المتعارف عليها بأن تأثيرها متوسط تتمثل في العبارة رقم (5) وهي " مشاركة مراجع الحسابات في التدريب والتأهيل المستمر والندوات المهنية المتخصصة " بمتوسط (3.30من5).
- يتضح من النتائج أن أفراد الدراسة موافقون بتأثير بسيط على واحدة من معايير المراجعة المتعارف عليها بان تأثيرها بسيط جدا تتمثل في العبارة رقم (3) وهي " توافر الخبرة الكافية لدى مراجع الحسابات في نوع الصناعة التي يمارسها وتنتمي إليه منشأة العمل " بمتوسط (2.60 من 5).

➤ استجابات أفراد الدراسة على عبارات البُعد الثاني: سمات مكاتب الخدمات الاستشارية

الرتبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة					التكرار النسبة (%)	العبارة	رقم العبارة
			غير مؤثر إطلاقاً	تأثير بسيط جداً	تأثير متوسط	تأثير كبير	تأثير كبير جداً			
1	0.632	4.80	-	-	10.0	-	90.0	%	توافر السمعة الحسنة والشهرة لمكتب المراجعة	.1
2	1.506	3.60	10.0	20.0	10.0	20.0	40.0	%	ارتباط مكتب المراجعة بإحدى مكاتب وشركات المراجعة العالمية	.2
3	1.269	3.50	10.0	10.0	20.0	40.0	20.0	%	عدم وجود دعاوي قضائية وقانونية ضد مكتب المراجعة.	.3
4	1.476	3.20	20.0	10.0	20.0	30.0	20.0	%	ارتفاع درجة المنافسة بين مكاتب المراجعة وخاصة في تقدير الاتعاب يؤثر سلباً على جودة اعمال المراجعة.	.4
5	1.792	2.90	40.0	-	20.0	10.0	30.0	%	كبر حجم مكاتب المراجعة وسمعتها يجعلها أكثر حرصاً على توظيف مراجعين ذوي كفاءة عالية مما يعزز جودة اعمال المراجعة.	.5
0.730	3.60									المتوسط العام

النتائج المتعلقة بالبُعد الثاني : سمات مكاتب الخدمات الاستشارية

الجدول رقم (17)

• دالة إحصائية عند 0.05

يتضح من النتائج السابقة في الجدول رقم (16) ما يلي:

1. أفراد الدراسة موافقون على تأثير واحدة من معايير المراجعة المتعارف بان تأثيرها كبير جدا تتمثل في العبارة رقم (1) وهي " توافر السمعة الحسنة والشهرة لمكتب المراجعة " بمتوسط (4.80 من 5).
2. أن أفراد الدراسة موافقون على اثنين من مدى تنظيم مكتب المراجعة وسمعته وشهرته بان تأثيرهما كبير تتمثلان في العبارتان رقم (3، 2) واللتان تم ترتيبهما تنازليا حسب موافقة أفراد الدراسة بان تأثيرهما كبير كالتالي:
 - جاءت العبارة رقم (3) وهي " ارتباط مكتب المراجعة بأحد مكاتب وشركات المراجعة العالمية " بالمرتبة الأولى من حيث موافقة أفراد الدراسة على ان تأثيرها كبير بمتوسط (3.60 من 5).
 - جاءت العبارة رقم (2) وهي " عدم وجود دعاوي قضائية وقانونية ضد مكتب المراجعة " بالمرتبة الثانية من حيث موافقة أفراد الدراسة على ان تأثيرها كبير بمتوسط (3.50 من 5).
3. أن أفراد الدراسة موافقون على اثنين من مدى تنظيم مكتب المراجعة وسمعته وشهرتها تأثيرهما متوسط تتمثلان في العبارتان رقم (5، 4) واللتان تم ترتيبهما تنازليا حسب موافقة أفراد الدراسة بان تأثيرهما متوسط كالتالي:
 - جاءت العبارة رقم (5) وهي " ارتفاع درجة المنافسة بين مكاتب المراجعة وخاصة في تقدير الاتعاب يؤثر سلبيا على جودة اعمال المراجعة " بالمرتبة الأولى من حيث موافقة أفراد الدراسة على ان تأثيرها متوسط بمتوسط (3.20 من 5).
 - جاءت العبارة رقم (4) وهي " كبر حجم مكاتب المراجعة وسمعته يجعلها أكثر حرصا على توظيف مراجعين ذوي كفاءة عالية مما يعزز جودة اعمال المراجعة " بالمرتبة الثانية من حيث موافقة أفراد الدراسة على ان تأثيرها متوسط بمتوسط (2.90 من 5).

➤ النتائج المتعلقة بالبُعد الثالث " مدى قدرته على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة"

فيمايلي استجابات أفراد الدراسة على عبارات محور مدى قدرته على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة "مرتبة تنازلياً حسب متوسطات الموافقة كما يتضح في الجدول رقم (17).

الرتبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة					التكرار النسبة (%)	العبارة	رقم العبارة
			غير مؤثر إطلاقاً	تأثير بسيط جداً	تأثير متوسط	تأثير كبير	تأثير كبير جداً			
1	0.972	4.50	-	10.0	-	20.0	70.0	%	قيام فريق المراجعة بفحص ودراسة وتقييم شامل انظام الرقابة الداخلي لعملائه يؤثر على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة	1.
2	1.252	3.70	-	20.0	30.0	10.0	40.0	%	صعوبة عملية المراجعة، ودرجة التعقيدات المصاحبة لها يؤثر سلبياً على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة .	2.
3	1.174	3.60	-	20.0	30.0	20.0	30.0	%	مدى متانة وسلامة نظام الرقابة الداخلي للعميل محل المراجعة تؤثر على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة	3.
4	1.160	3.30	10.0	10.0	30.0	40.0	10.0	%	استخدام وسائل تقنية ، وأساليب حديثة في أعمال المراجعة يؤثر إيجابياً على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة	4.
0.478	3.78	المتوسط الحسابي								

النتائج المتعلقة بالبُعد الثالث " مدى قدرته على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة"

الجدول رقم (18)

• دالة إحصائية عند 0.05

يتضح من الجدول رقم (17) الآتي:

1. أن أفراد الدراسة موافقون على تأثير واحدة من معايير المراجعة المتعارف بان تأثيرها كبير جدا تتمثل في العبارة رقم (2) وهي " قيام فريق المراجعة بفحص ودراسة وتقييم شامل انظام الرقابة الداخلي لعملائه يؤثر على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة " بمتوسط (4.50 من 5).
2. أن أفراد الدراسة موافقون على اثنين من مدى اجراءات وتنفيذ عملية المراجعة بأن تأثيرهما كبير تتمثلان في العبارتان رقم (3، 1) واللذان تم ترتيبهما تنازليا حسب موافقة أفراد الدراسة بان تأثيرهما كبير كالتالي:
 - جاءت العبارة رقم (3) وهي " صعوبة عملية المراجعة، ودرجة التعقيدات المصاحبة لها يؤثر سلبياً على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة " بالمرتبة الأولى من حيث موافقة أفراد الدراسة على ان تأثيرها كبير بمتوسط (3.70 من 5).
 - جاءت العبارة رقم (1) وهي " مدى متانة وسلامة نظام الرقابة الداخلي للعميل محل المراجعة تؤثر على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة " بالمرتبة الثانية من حيث موافقة أفراد الدراسة على ان تأثيرها كبير بمتوسط (3.60 من 5).
3. أن أفراد الدراسة موافقون على واحدة من مدى اجراءات وتنفيذ عملية المراجعة بان تأثيرها متوسط تتمثل في العبارة رقم (4) وهي " استخدام وسائل تقنية، وأساليب حديثة في أعمال المراجعة يؤثر إيجابياً على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة " بمتوسط (3.30 من 5).

4.2.2 : النتائج المتعلقة بالمحور الثاني " مراقب الحسابات"

فيمايلي استجابات أفراد الدراسة على عبارات محور استقلالية مراقب الحسابات مرتبة تنازلياً حسب متوسطات الموافقة كما يتضح في الجدول رقم (18)

الرتبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة					التكرار النسبة (%)	العبرة	رقم العبرة
			غير مؤثر إطلاقاً	تأثير بسيط جداً	تأثير متوسط	تأثير كبير	تأثير كبير جداً			
1	1.841	3.50	30.0	-	10.0	10.0	50.0	%	وجود علاقة شخصية بين مراجع الحسابات وإدارة المنشأة يؤثر سلباً على استقلالية ، وبالتالي على جودة أداة عملية المراجعة	1.
2	1.619	3.20	20.0	20.0	10.0	20.0	30.0	%	قيام مكتب المراجعة بتقديم بعض الخدمات الاستشارية للعميل و تعبئة الإقرار الضريبي يؤثر سلباً على جودة عملية المراجعة	2.
3	1.491	3.00	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	%	يجب أن يتمتع مراجع الحسابات بالنزاهة الموضوعية ، والاستقلالية في عمله	3.
4	0.823	2.70	10.0	20.0	60.0	10.0	-	%	يجب عدم إقامة علاقة مالية بين المراجع وإدارة المنشأة وقبول هدايا ذات قيمة كبيرة من المنشأة	4.
0.543	3.10	المتوسط الحسابي								

النتائج المتعلقة بالبُعد الثاني " استقلالية مراقب الحسابات "

الجدول (19)

• دالة إحصائية عند 0.05

يتضح من الجدول رقم (18) الآتي:

1. أن أفراد الدراسة موافقون على تأثير واحد من مدى استقلالية مراجع الحسابات بأن تأثيرها كبير تتمثل في العبارة رقم (2) وهي " وجود علاقة شخصية بين مراجع الحسابات وإدارة المنشأة يؤثر سلبياً على استقلالية، وبالتالي على جودة أداء عملية المراجعة " بمتوسط (3.50 من 5).
2. أن أفراد الدراسة موافقون على ثلاثة من مدى استقلالية مراجع الحسابات بأن تأثيرها متوسط تتمثل في العبارة رقم (4، 1، 3) واللذان تم ترتيبهما تنازلياً حسب موافقة أفراد الدراسة بأن تأثيرها متوسط كالتالي:
 - جاءت العبارة رقم (4) وهي " قيام مكتب المراجعة بتقديم بعض الخدمات الاستشارية للعميل وتعبئة الإقرار الضريبي يؤثر سلبياً على جودة عملية المراجعة " بالمرتبة الأولى من حيث موافقة أفراد الدراسة على أن تأثيرها متوسط بمتوسط (3.20 من 5).
 - جاءت العبارة رقم (1) وهي " يجب أن يتمتع مراجع الحسابات بالنزاهة، والموضوعية، والاستقلالية في عمله " بالمرتبة الثانية من حيث موافقة أفراد الدراسة على أن تأثيرها كبير جداً بمتوسط (3.00 من 5).
 - جاءت العبارة رقم (3) وهي " يجب عدم إقامة علاقة مالية بين المراجع وإدارة المنشأة أو قبول هدايا ذات قيمة كبيرة من المنشأة " بالمرتبة الثالثة من حيث موافقة أفراد الدراسة على أن تأثيرها كبير جداً بمتوسط (2.70 من 5).

4.3 : اختبار ومناقشة فرضيات الدراسة

الفرضية الرئيسية الأولى:

تنص على " وجود علاقة ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين الخدمات الاستشارية واستقلالية مراقب الحسابات في ضوء آراء مكاتب التدقيق بمحافظة أربيل

وينفرد من هذه الفرضية ثلاثة فرضيات فرعية، تم التحقق من صحتها بحساب معامل ارتباط بيرسون لقياس المحور الأول "مكاتب الخدمات الاستشارية" والمتمثل بالمتغير المستقل والمحور الثاني "مراقب الحسابات" والمتمثل بالمتغير التابع، إحصائياً يتم اختبار الفرض العدم (H_0) التي تفترض عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية مقابل الفرضية البديلة (H_1) التي تفترض وجود علاقة ذات دلالة إحصائية، ويتم الحكم على ذلك من خلال اختبار (Sig) إذ يتم رفض الفرضية العدم والتوصل لصحة الفرضية البديلة في حال كانت قيمة (Sig) أقل من مستوى 0.05 ويقال عندها أن الاختبار معنوي ويعني ذلك وجود علاقة ذات دلالة إحصائية، ويتم قبول فرض العدم في حال كانت قيمة (Sig) أعلى من 0.05، ونستنتج بعدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية.

وفيما يلي نتائج اختبار الفرضية الرئيسية والفرعية للتحقق من وجود علاقة بين المتغير المستقل الخدمات الاستشارية (معايير المراجعة المتعارف عليها، سمات مكاتب الخدمات الاستشارية، اجراءات وتنفيذ عملية المراجعة) والمتغير التابع المتمثل في استقلالية مراقب الحسابات.

الفرضية الفرعية الأولى:

والتي تنص على " وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين معايير المراجعة المتعارف عليها، واستقلالية مراقب الحسابات"

بلغ معامل ارتباط بيرسون بين المتغير المستقل "إمام مراقب الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها" والمتغير التابع " استقلالية مراقب الحسابات: ($r=0.523$) وكان هذا الارتباط دال إحصائياً عند مستوى 0.05 إذ بلغت قيمة الدلالة المحسوبة ($Sig-0.000$) ، مما يُشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين معايير المراجعة المتعارف عليها واستقلالية مراقب الحسابات في ضوء آراء مكاتب التدقيق في محافظة أربيل ، وبالتالي نستنتج قبول الفرضية البديلة التي تفترض " وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)، وتلك النتيجة تتفق مع فرضية الباحثة، والجدول رقم (19) يوضح ذلك.

استقلالية مراقب الحسابات			المتغير المستقل / المتغير التابع
مستوى لدلالة (sig.)	معامل ارتباط بيرسون (r)	عدد الإجابات (N)	
0.000	0.523	50	معايير المراجعة المتعارف عليها

اختبار العلاقة بين معايير المراجعة المتعارف عليها، واستقلالية مراقب الحسابات

جدول رقم (20)

*دالة إحصائية عند مستوى 0.05

وتعزو الباحثة هذه النتيجة أن مكاتب التدقيق في محافظة أربيل تهتم بمعايير المراجعة المتعارف عليها؛ هدفها في النهاية استقلالية مراقب الحسابات.

الفرضية الفرعية الثانية

والتي تنص على " وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين سمات مكاتب الخدمات الاستشارية واستقلالية مراقب الحسابات

بلغ معامل ارتباط بيرسون بين المتغير المستقل " سمات مكاتب الخدمات الاستشارية " و المتغير التابع " استقلالية مراقب الحسابات ($r=0.533$) هذا الارتباط دال إحصائياً عند مستوى 0.05 إذ بلغت قيمة الدلالة المحسوبة (Sig-0.000)، وبالتالي نستنتج قبول الفرضية البديلة التي تفترض "وجود علاقة ذات دلالة إحصائياً عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين سمات مكاتب الخدمات الاستشارية واستقلالية مراقب الحسابات في مكاتب التدقيق بمحافظة أربيل، تلك النتيجة تتفق مع فرضية الباحث، والجدول رقم (20) يوضح ذلك.

استقلالية مراقب الحسابات			المتغير المستقل/ المتغير التابع
مستوى الدلالة (sig.)	معامل ارتباط بيرسون (r)	عدد الإجابات (N)	
0.000	0.533	50	سمات مكاتب الخدمات الاستشارية

اختبار العلاقة بين مدى استقلالية مراجع الحسابات والخدمات الاستشارية

الجدول رقم (21)

* دالة إحصائية عند مستوى 0.05

وتعزو الباحثة هذه النتيجة إلى أن كافة العاملين بمكاتب التدقيق في محافظة أربيل يُدركون تماماً مدى أهمية حُسن تقديم الخدمات الاستشارية، لتحقيق استقلالية مراقب الحسابات.

الفرضية الفرعية الثالثة

والتي تنص على "وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين مدى قدرة مراقب الحسابات على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة واستقلالية مراقب الحسابات. بلغ معامل ارتباط بيرسون بين المتغير "مدى قدرة مراجع الحسابات على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة" والمتغير التابع "استقلالية مراقب الحسابات" ($r=0.563$) وكان هذا الارتباط دال إحصائياً عند مستوى 0.05 إذ بلغت قيمة الدلالة المحسوبة ($\text{Sig}=0.000$) وبالتالي نستنتج قبول الفرضية البديلة التي نفترض "وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين مدى قدرته على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة والخدمات الاستشارية، وتلك النتيجة تتفق مع فرضية الباحثة، والجدول رقم (21) يوضح ذلك.

استقلالية مراقب الحسابات			المتغير المستقل / المتغير التابع
عدد الإجابات (N)	معامل ارتباط بيرسون (r)	مستوى الدلالة (sig.)	
50	0.563	0.000	إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة

اختبار العلاقة بين إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة واستقلالية مراقب الحسابات

جدول رقم (22)

* دالة إحصائية عند مستوى 0.05

وتعزو الباحثة هذه النتيجة إلى حرص مكاتب التدقيق في محافظة أربيل على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة للمساهمة في استقلالية مراقب الحسابات.

استقلالية مراقب الحسابات				المتغير المستقل / المتغير التابع
الترتيب	مستوى الدلالة (sig.)	معامل ارتباط بيرسون (r)	عدد الإجابات (N)	
3	0.000	0.523	50	معايير المراجعة المتعارف عليها
2	0.000	0.533	50	سمات مكاتب الخدمات الاستشارية

1	0.000	0.563	50	اجراءات وتنفيذ عملية المراجعة
---	-------	-------	----	-------------------------------

ملخص نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الأولى وفرضياتها الفرعية ذات العلاقة بها

جدول رقم (23)

ومن الجدول السابق يمكن التوصل إلى صحة الفرضية الرئيسية الأولى للدراسة والتي تفترض وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين "الخدمات الاستشارية واستقلالية مراقب الحسابات في ضوء آراء مكاتب التدقيق بمحافظة أربيل.

الفرضية الرئيسية الثانية:

تنص الفرضية على " وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في استجابات المبحوثين حول استقلالية مراقب الحسابات في مكاتب التدقيق بمحافظة أربيل تُعزى للمتغيرات الديموغرافية (الجنس، السن، المؤهل التعليمي، الخبرة الوظيفية، المسمى الوظيفي).

وللتحقق من صحة الفرضية الثانية؛ سأستخدم اختبار (T) في حالات العينتين المستقلتين لاختبار الفروق التي تُعزى لمتغير الجنس، على عكس المتغيرات الأخرى سأستخدم تحليل التباين الأحادي (one way ANOVA) لأنها تتكون من أكثر من مجموعتين، وفيما يلي اختبار الفرضية الثانية وفقاً للمتغيرات الشخصية:

أ. متغير الجنس:

باستخدام اختبار (T) سيتم اختبار الفرض العدم (H_0) التي تفترض عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول دور مراقب الحسابات تُعزى لمتغير الجنس، مقابل الفرض البديل (H_1) الذي يفترض وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول مراقب الحسابات تُعزى لمتغير الجنس، والجدول (23) يوضح ذلك.

SIG	اختبار (T)	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الجنس
0.463	0.145	0.32	1.97	ذكر
		0.29	1.90	أنثى

نتائج اختبار (T) للتحقق من الفروق حول استقلالية مراقب الحسابات تعزى لمتغير الجنس
الجدول رقم (24)

يتضح من الجدول السابق أن دلالة الاختبار المحسوبة (Sig=0.463) وهي أكبر من (0.05) مما يعني قبول الفرض العدم الذي يفترض عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول دور الإدارة المالية يُعزى لمتغير الجنس.

ووفقاً لذلك نستنتج عدم صحة فرضية الدراسة التي تفترض " وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول دور مراقب الحسابات يُعزى لمتغير الجنس"

ب. متغير العمر:

سيتم الاعتماد على اختبار تحليل التباين (One Way Anova) لاختبار الفرض العدم (H0) التي تفترض عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول دور مراقب الحسابات يُعزى لمتغير العمر، مقابل الفرض البديل (H1) التي تفترض وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول دور مراقب الحسابات يُعزى لمتغير السن؛ كما هو موضح في الجدول رقم (24).

Sig	اختبار F	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	متغير السن
0.389	1.036	0.42	4.02	أقل من 30 سنة
		0.31	3.90	من 30 سنة إلى أقل من 40 سنة
		0.49	3.78	من 40 سنة إلى أقل من 50 سنة
		0.35	4.02	من 50 سنة فأكثر

نتائج اختبار (ANOVA) للتحقق من الفروق في دور مراقب الحسابات وفقاً لمتغير السن

الجدول رقم (25)

يتضح من الجدول السابق بأن قيمة (Sig=0.389) أعلى من مستوى دلالة (0.05) مما يعني قبول الفرض العدم الذي ينص على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية يُعزى لمتغير السن. ووفقاً لما سبق؛ نستنتج عدم صحة الفرضية التي تنص " وجود فروق ذات دلالة إحصائية استقلالية مراقب الحسابات يُعزى لمتغير العمر متغير المؤهل التعليمي

سيتم الاعتماد على اختبار تحليل التباين (One Way Anova) لاختبار الفرض العدم (H0) التي تفترض عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول دور مراقب الحسابات يُعزى لمتغير المؤهل التعليمي، مقابل الفرض البديل (H1) التي تفترض وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول دور مراقب الحسابات يُعزى لمتغير المؤهل التعليمي، كما هو موضح في الجدول رقم (25)

Sig	اختبار F	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	المتغير
0.155	1.891	0.36	3.93	بكالوريوس
		0.32	3.90	دبلوم
		0.45	3.84	ماجستير
		0.41	3.69	دكتوراه

نتائج اختبار (ANOVA) للتحقق من الفروق استقلالية مراقب الحسابات وفقاً لمتغير المؤهل التعليمي
الجدول رقم (26)

يتضح من الجدول السابق بأن قيمة (Sig=0.155) وهي أكبر من مستوى الدلالة (0.05) مما يعني قبول الفرض العدم الذي ينص على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول دور مراقب الحسابات يُعزى لمتغير المؤهل التعليمي.

ووفقاً لما سبق؛ نستنتج عدم صحة الفرضية التي تنص " وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول استقلالية مراقب الحسابات وفقاً لمتغير المؤهل التعليمي"

وتعزو الباحثة إلى أن تلك النتيجة بأن الخدمات التي تُقدمها مكاتب التدقيق بمحافظة أربيل لا تختلف باختلاف المؤهل التعليمي.

د. متغير الوظيفة

سيتم الاعتماد على اختبار تحليل التباين (One Way Anova) لاختبار الفرض العدم (H_0) التي تفترض عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول استقلالية مراقب الحسابات يُعزى لمتغير الوظيفة مقابل الفرض البديل (H_1) التي تفترض وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول استقلالية مراقب الحسابات يُعزى لمتغير الوظيفة، كما هو موضح في الجدول رقم (26).

Sig	اختبار F	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الدور الوظيفي
0.167	1.610	0.41	3.92	مدير أو شريك مكتب مراجعة
		0.40	3.99	مدقق حسابات رئيسي
		0.32	3.94	مراجع
		0.42	4.02	مدير أو شريك مكتب مراجعة

نتائج اختبار (ANOVA) للتحقق من الفروق في استقلالية مراقب الحسابات وفقاً لمتغير الوظيفة
الجدول رقم (27)

يتضح من الجدول السابق بأن قيمة ($Sig=0.167$) أعلى من مستوى دلالة (0.05) مما يعني قبول الفرض العدم الذي ينص على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول دور مراقب الحسابات يُعزى لمتغير الوظيفة.

ووفقاً لما سبق؛ نستنتج عدم صحة الفرضية التي تنص " وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول استقلالية مراقب الحسابات وفقاً لمتغير الوظيفة."

وتعزو الباحثة إلى هذه النتيجة بأن الخدمات المقدمة من جانب مكاتب التدقيق في محافظة أربيل مهمه، وبالتالي كل موظف في المكتب له دور مهم في إتمام الأعمال.

هـ. متغير سنوات الخبرة

سيتم الاعتماد على اختبار تحليل التباين (One Way Anova) لاختبار الفرض العدم (H_0) التي تفترض عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول استقلالية مراقب الحسابات يُعزى لمتغير سنوات الخبرة مقابل الفرض البديل (H_1) التي تفترض وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول دور مراقب الحسابات يُعزى لمتغير سنوات الخبرة، كما هو موضح في الجدول رقم (27).

Sig	اختبار F	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	سنوات الخبرة
0.567	0.422	0.38	3.93	أقل من 5 سنوات
		0.40	3.99	من 5-10 سنوات
		0.47	3.90.	من 11-15 سنة
		0.48	3.91	من 16 - 20 سنة
		0.46	3.95	فوق 30 سنة

نتائج اختبار (ANOVA) للتحقق من الفروق في دور مراقب الحسابات وفقاً لمتغير الخبرة الوظيفية
الجدول رقم (28)

يتضح من الجدول السابق بأن قيمة (Sig=0.567) أعلى من مستوى دلالة (0.05) مما يعني قبول الفرض العدم الذي ينص على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول استقلالية مراقب الحسابات يُعزى لمتغير الخبرة الوظيفية

ووفقاً لما سبق؛ نستنتج عدم صحة الفرضية التي تنص " وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول دور مراقب الحسابات وفقاً لمتغير الخبرة الوظيفية.

وتعزو الباحثة إلى هذه النتيجة بأن مكاتب التدقيق بمحافظة أربيل، وأن مراقب الحسابات يعمل بصورة تكاملية، وبالتالي الكل يستفيد من بعضهما البعض التي تتضح في العمل؛ الأمر الذي يساعد في اتخاذ القرارات الصحيحة بشكل يُخدم اللجنة.

وعلى ضوء ما سبق؛ تتوصل الباحثة بعد صحة الفرضية الثانية التي تنص على " وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في استجابات المبحوثين حول استقلالية مراقب الحسابات في مكاتب التدقيق بمحافظة أربيل تُعزى للمتغيرات الديموغرافية (الجنس، السن، المؤهل التعليمي، المسمى الوظيفي، الخبرة الوظيفية).

الفرضية الرئيسية الثالثة

تنص الفرضية على " وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في استجابات المبحوثين حول تقديم الخدمات الاستشارية في مكاتب التدقيق بمحافظة أربيل تُعزى للمتغيرات الديموغرافية (الجنس، السن، المؤهل التعليمي، المسمى الوظيفي، الخبرة الوظيفية).

وللتحقق من صحة الفرضية الثالثة سأستخدم اختبار (T) في حالات العينتين المستقلتين لاختبار الفروق التي تُعزى لمتغير الجنس، على عكس المتغيرات الأخرى سأستخدم تحليل التباين الأحادي (one way ANOVA) لأنها تتكون من أكثر من مجموعتين، وفيما يلي اختبار الفرضية الثالثة وفقاً للمتغيرات الشخصية:

أ. متغير الجنس:

سأستخدم اختبار (T) سيتم اختبار الفرض العدم (H_0) التي تفترض عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول تقديم الخدمات الاستشارية يُعزى لمتغير الجنس مقابل الفرض البديل (H_1) الذي يفترض وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول تقديم الخدمات الاستشارية يُعزى لمتغير الجنس، والجدول رقم (28) يوضح ذلك.

النوع	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار F	Sig
ذكر	2.12	0.41	0.190	0.468
أنثى	2.11	0.29		

نتائج اختبار (T) للتحقق من الفروق في تقديم الخدمات الاستشارية تُعزى لمتغير الجنس
الجدول رقم (29)

يتضح من الجدول السابق بأن قيمة ($\text{Sig}=0.468$) أعلى من مستوى دلالة (0.05) مما يعني قبول الفرض العدم الذي ينص على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول تقديم الخدمات الاستشارية يُعزى لمتغير الجنس.

ووفقاً لما سبق؛ نستنتج عدم صحة الفرضية التي تنص " وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول تحقيق التميز المؤسسي وفقاً لمتغير الجنس".

وترى الباحثة أن تقارب قيمة الوسط الحسابي بين الجنسين يؤكد بأن ثقافة مكاتب التدقيق بمحافظة أربيل تسمح بفرض العمل للجنسين بالشكل الذي يُحقق التميز المؤسسي.

ب. متغير العمر

سيتم الاعتماد على اختبار تحليل التباين (One Way Anova) لاختبار الفرض العدم (H0) التي تفترض عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول تقديم الخدمات الاستشارية يُعزى لمتغير السن، مقابل الفرض البديل (H1) التي تفترض وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول تقديم الخدمات الاستشارية يُعزى لمتغير السن؛ كما هو موضح في الجدول رقم (29)

Sig	اختبار F	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	متغير السن
0.433	0.533	0.47	3.15	أقل من 30 سنة
		0.36	3.11	من 30 سنة إلى أقل من 40 سنة
		0.37	3.03	من 40 سنة إلى أقل من 50 سنة
		0.38	3.17	من 50 سنة فأكثر

نتائج اختبار (ANOVA) للتحقق من الفروق حول تقديم الخدمات الاستشارية وفقاً لمتغير العمر
الجدول رقم (30)

يتضح من الجدول السابق بأن قيمة (Sig=0.433) أعلى من مستوى دلالة (0.05) مما يعني قبول الفرض العدم الذي ينص على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول تقديم الخدمات الاستشارية يُعزى لمتغير العمر.

ووفقاً لما سبق؛ نستنتج عدم صحة الفرضية التي تنص "وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول تحقيق التميز المؤسسي وفقاً لمتغير السن".

ج. متغير المؤهل التعليمي

سيتم الاعتماد على اختبار تحليل التباين (One Way Anova) لاختبار الفرض العدم (H0) التي تفترض عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول تحقيق التميز المؤسسي يُعزى لمتغير المؤهل التعليمي، مقابل

الفرض البديل (H1) التي تفترض وجود فروض ذات دلالة إحصائية حول تقديم الخدمات الاستشارية يُعزى لمتغير المؤهل التعليمي، كما هو موضح في الجدول (30)

Sig	اختبار F	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	متغير المؤهل التعليمي
0.049	2.010	0.42	2.92	بكالوريوس
		0.44	4.15	دبلوم
		0.46	3.90	ماجستير
		0.43	3.56	دكتوراه

نتائج اختبار (ANOVA) للتحقق من الفروق حول تحقيق التميز المؤسسي وفقاً لمتغير المؤهل التعليمي

الجدول رقم (31)

يتضح من الجدول السابق بأن قيمة (Sig=0.049) أعلى من مستوى دلالة (0.05) مما يعني قبول الفرض العدم الذي ينص على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول تقديم الخدمات الاستشارية يُعزى لمتغير المؤهل التعليمي

ووفقاً لما سبق؛ نستنتج عدم صحة الفرضية التي تنص " وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول تقديم الخدمات الاستشارية وفقاً لمتغير المؤهل التعليمي".

وتعزو الباحثة إلى هذه النتيجة بأن كافة العاملين على اختلاف مستوى تعليمهم في مكاتب التدقيق بمحافظة أربيل هدفهم فقط تقديم فاعلية تقديم الخدمات الاستشارية.

د. متغير الوظيفة

سيتم الاعتماد على اختبار تحليل التباين (One Way Anova) لاختبار الفرض العدم (H0) التي تفترض عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول تقديم الخدمات الاستشارية يُعزى لمتغير الاسم الوظيفي مقابل الفرض البديل (H1) التي تفترض وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول تقديم الخدمات الاستشارية يُعزى لمتغير الاسم الوظيفي، كما هو موضح في الجدول رقم (31)

Sig	اختبار F	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	متغير الوظيفة
		0.37	3.05	مدير أو شريك في مكتب مراجعة
0.0180	1.085	0.36	3.20	مدقق حسابات رئيسي
		0.39	3.08	مراجع
		0.40	3.10	مدير أو شريك في مكتب مراجعة

نتائج اختبار (ANOVA) للتحقق من الفروق في تقديم الخدمات الاستشارية وفقاً لمتغير الوظيفة
الجدول (32)

يتضح من الجدول السابق بأن قيمة (Sig=0.0180) أعلى من مستوى دلالة (0.05) مما يعني قبول الفرض العدم الذي ينص على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول تقديم الخدمات الاستشارية يُعزى لمتغير المسمى الوظيفي وفقاً لما سبق؛ نستنتج عدم صحة الفرضية التي تنص " وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول تقديم الخدمات الاستشارية وفقاً لمتغير المسمى الوظيفي" وتعزو الباحثة إلى هذه النتيجة بأن كافة العاملين على اختلاف مسمياتهم يتمتعوا بالخبرة الجيدة التي تُساهم في تقديم الخدمات الاستشارية في مكاتب التدقيق بمحافظة أربيل.
هـ. متغير سنوات الخبرة

سيتم الاعتماد على اختبار تحليل التباين (One Way Anova) لاختبار الفرض العدم (H0) التي تفترض عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول تقديم الخدمات الاستشارية يُعزى لمتغير سنوات الخبرة مقابل الفرض البديل (H1) التي تفترض وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول دور تقديم الخدمات الاستشارية يُعزى لمتغير سنوات الخبرة، كما هو موضح في الجدول رقم (32).

Sig	اختبار F	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	متغير سنوات الخبرة
0.115	1.087	0.36	3.14	أقل من 5 سنوات
		0.38	3.17	من 5-10 سنوات
		0.32	3.02	من 11-15 سنة
		0.40	3.20	من 16-20 سنة
		0.45	3.23	فوق 30 سنة

نتائج اختبار (ANOVA) للتحقق من الفروق في تقديم الخدمات الاستشارية وفقاً لمتغير سنوات الخبرة
الجدول رقم (33)

يتضح من الجدول السابق بأن قيمة (Sig=0.115) أعلى من مستوى دلالة (0.05) مما يعني قبول الفرض العدم الذي ينص على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول تقديم الخدمات الاستشارية يُعزى لمتغير الخبرة الوظيفية.

ووفقاً لما سبق؛ نستنتج عدم صحة الفرضية التي تنص " وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول تقديم الخدمات الاستشارية وفقاً لمتغير الخبرة الوظيفية".

وتعزو الباحثة إلى هذه النتيجة بأن مكاتب التدقيق بمحافظة أربيل تهتم بشغل العاملين الذين يتمتعوا بالخبرة في مجال العمل بالشكل الذي يُساهم في تقديم الخدمات الاستشارية حتى لو اختلفت عدد السنوات من فرد إلى آخر.

وفي ضوء ما سبق؛ يتوصل الباحث بعدم صحة الفرضية الثالثة التي تنص على " وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في استجابات المبحوثين حول تقديم الخدمات الاستشارية في مكاتب التدقيق بمحافظة أربيل تُعزى للمتغيرات الديموغرافية (الجنس، السن، المؤهل التعليمي، المسمى الوظيفي، الخبرة الوظيفية).

الخاتمة

وفقاً لما سبق حول تأثير الخدمات الاستشارية في استقلالية مراقبي الحسابات بالتطبيق على مكاتب التدقيق بمحافظة أربيل ، سواء في الإطار النظري مروراً بالدراسات السابقة وأخيراً بعد إجراء التحليل الإحصائي المطلوب، واختبار الفرضيات، وما تم عرضه في الدراسة النظرية، والدراسات السابقة بغرض تحديد العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من أجل المساهمة في تحسين جودة مراجعة الحسابات في العراق والوصول بها إلى المستوى المطلوب، توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات كما يلي:

أولاً: نتائج الدراسة

1. النتائج ذات العلاقة بين أثر الخدمات الاستشارية في استقلالية مراقب الحسابات

- أظهرت النتائج بالنسبة لأبعاد الخدمات الاستشارية لمختارة من خلال الباحثة ما يلي:
- أ. يعتبر كل من التأهيل العلمي، والخبرة العملية، وإلمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها من المؤثرات الهامة في جودة أدلاء في عملية مراجعة الحسابات.
 - ب. أثبتت النتائج أن تنظيم مكتب المراجعة، وسمعته، وشهرته، وعلاقاته مع عملائه يؤثر إيجابياً على جودة مراجعة الحسابات، حيث أن سمعة ومكانة هذا المكتب تجعله أكثر حرصاً على توظيف مراجعين ذوي كفاءة وخبرة عالية ليعزز مكانته بين مكاتب المراجعة الأخرى.
 - ج. أظهرت النتائج أن ارتفاع درجة المنافسة بين مكاتب مراجعة الحسابات يؤثر سلبياً على جودة أعمال المراجعة، وخاصة المنافسة في تقدير أتعاب المراجعة للحصول على عملاء جدد.
 - د. أن استقلالية مراجع الحسابات، من العوامل المؤثرة إيجابياً على جودة مراجعة الحسابات، حيث يعتبر استقلال مراجع الحسابات بمثابة العمود الفقري لمهنة مراجعة الحسابات بصفة عامة، وبالتالي أصبحت الحاجة ماسة لتدعيم هذا الحياد وحمايته.
 - هـ. أكدت النتائج بأن تخفيض المراجع لأتعابه المهنية من أجل اجتذاب العملاء يؤثر سلبياً على جودة مراجعة الحسابات، حيث أن ذلك قد يدفعه إلى التنازل عن بعض الأمور التي تؤثر على جودة المراجعة في سبيل الاحتفاظ بالعميل، وخاصة إذا كان العميل يدفع مبالغ كبيرة وذات أهمية نسبية بالنسبة لإيرادات مكتب المراجعة.

و. أظهرت الدراسة أن العوامل الخاصة بإجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجع تؤثر بشكل واضح في جودة أعمال المراجعة، وأن مدى متانة وسلامة نظام الرقابة الداخلية للعميل محل المراجعة له أثر إيجابي على جودة مراجعة الحسابات. كما أظهرت الدراسة ضرورة إجراء عملية تخطيط منظمة لكل عملية مراجعة مع تقدير الوقت اللازم والمناسب لإنجاز المهمة بما يتلاءم مع طبيعة هذه المهمة. ز. إن تبني مكاتب المراجعة لسياسات وإجراءات رقابة الجودة على أعمال المراجعة يؤدي إلى تحسين جودة الخدمات المهنية المقدمة من قبل مكاتب المراجعة، ويؤدي إلى رفع مهنة المراجعة والنهوض بها.

وعليه تم إثبات صحة الفرضية الأولى التي تنص على وجود علاقة ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ بين الخدمات الاستشارية ودورها في استقلالية مراقب الحسابات في مكاتب التدقيق بمحافظة أربيل في العراق"

2. النتائج ذات العلاقة بين فروق متوسطات تقديرات عينة الدراسة تم التوصل إلى الآتي:

بينت الدراسة أنه لا تجد فروق ذات دلالة إحصائية حول العلاقات المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات في العراق تبعاً للخصائص الشخصية لمراجعي الحسابات لكل من العمر، الشهادة الأكاديمية، التأهيل المهني، المسمى الوظيفي، عدد سنوات الخبرة.

ثانياً: توصيات الدراسة

في ضوء النتائج السابقة تتقدم الباحثة بالتوصيات التالية التي يمكن أن تساهم في رفع وزيادة جودة مهنة مراجعة الحسابات وكما يلي:

1. يجب على مكاتب المحاسبة والمراجعة الحرص في اختيار مراجعي الحسابات، ممن تتوفر لديهم درجة كافية من التأهيل العلمي المناسب، والخبرة العملية الكافية، وأن يكونوا على معرفة ودراية بمبادئ ومعايير المراجعة والمحاسبة المتعارف عليها، مع ضرورة التركيز على مواكبة التطورات الحديثة للمهنة.

2. يجب الالتزام من قبل مراجعي الحسابات بالعمل على تبني قواعد وآداب وسلوكيات المهنة لتكون أساساً يتم الاسترشاد به عند إتمام عملية المراجعة، وتبني إجراءات رقابة الجودة على أعمال المراجعة في مكاتبهم.
3. يجب على مكاتب المحاسبة والمراجعة تخفيض المنافسة غير المهنية بينها، وخاصة عدم تخفيض الأتعاب في محاولة جذب عملاء جدد كون ذلك يهدد جودة أداء مهنة المراجعة وتدقيق الحسابات.
4. يجب على مراجعي الحسابات المحافظة على الاستقلالية التامة، ودعم هذا التوجه بقدر الإمكان من خلال وضع الضوابط والمحددات التي يتم من خلالها عدم التأثير على هذه الاستقلالية ومن ثم انخفاض مستوى أداء جودة عملية مراجعة الحسابات.
5. يجب على الجمعيات المهنية القيام بتقدير حد أدنى لأتعاب مراجع الحسابات، ولا يجوز للمراجع بأي حال من الأحوال التنازل عنها، مع فرض نظام مناسب وعلمي لكيفية تحديد الأتعاب، وألا يترك ذلك للمساومة بين الطرفين، خوفاً من تأثير ذلك على جودة أداء المراجعة.
6. يجب على مراجع الحسابات التخطيط المسبق، والتنفيذ السليم لعملية المراجعة ولا يجوز للمراجع بأي حال من الأحوال قبول عملية مراجعة لا يستطيع هو وأفراد مكتبه إتمامها بالصورة المقبولة، بالإضافة إلى ضرورة تزويد فريق عمل المراجعة بالنشرات والتعميمات، وما يستجد في أمور مهنة المراجعة.
7. يجب على الجهات الرسمية والهيئة العراقية للمحاسبين القانونيين بتبني معايير محاسبية ومراجعة محلية، وإعادة النظر في التشريعات والقوانين المنظمة للمهنة وذلك لمعالجة أوجه النقص والقصور فيها، مع إعطاء الهيئة العراقية للمحاسبين القانونيين صفة الإلزام للتوجيهات والتعليمات الصادرة عنها، وبشكل خاص العمل على وضع نصوص قانونية تلزم مكاتب مراجعة الحسابات بإتباع نظام خاص بالجودة، ومراقبة جودة أداء مكاتب المراجعة، مع فرض عقوبات ومخالفات إلزامية في حالة مخالفة مكتب المراجعة لذلك.
8. نتيجة لوجود عدد كبير من مكاتب المراجعة صغيرة الحجم نسبياً والتي قد تؤثر بشكل سلبي على جودة عملية المراجعة لعدم وجود فريق عمل متخصص، وبشكل متكامل من استقلالية وتأهيل مهني مناسب، يرى الباحث ضرورة القيام بإعادة التنظيم الداخلي لهذه المكاتب، من حيث تصنيفها إلى فئات ومستويات معينة تأخذ في عين الاعتبار مستوى الجودة المطلوب، وتستند كل فئة على شكل نظامي محدد ومواصفات محددة، بحيث يسمح لكل مستوى تصنيف بممارسة عملية المراجعة في حدود معينة، ولا يسمح له بممارسة عمل في التصنيف الأعلى إلا في حالة توافر شروط المطلوبة. ولا شك أن مثل هذا الإجراء سوف يؤدي إلى رفع جودة المراجعة.

9. توصي الباحثة بتوجيه المزيد من الدراسات والأبحاث المستقبلية، وخاصة في قياس وتقييم جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر الأطراف الأخرى من مستخدمي البيانات المالية والشركات محل المراجعة، حيث يوجد قصور واضح في هذا المجال الذي يتطلب المزيد من البحوث والدراسات.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية

(1) القوانين

1. قواعد السلوك المهني الصادرة عن نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين، لسنة 1983.
2. المجلس العراقي للمعايير المحاسبية والرقابية (2005م): معايير التدقيق العراقية.
3. معايير التدقيق العراقية / ديوان الرقابة المالية.
4. نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات المرقم (3) لسنة 1999، العراق.
5. وزارة العدل – قانون الشركات رقم (21) لسنة 1997.
6. قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي العراقي رقم (31) لعام 2011 المعدل.
7. قانون الخبراء أمام القضاء رقم (163) لعام 1964، قانون عراقي.

(2) الكتب:

1. أبو شيحة، نادر احمد(1986م): إدارة الاستشارات، شركة الشرق الأوسط للطباعة، عمان.
2. آل علي، رضا صاحب أبو حمد (2002): المالية العامة، الدار الجامعية للطباعة والنشر والترجمة، البصرة.
3. الألوسي، حازم هاشم(2003م): "الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق"، المراجعة نظرياً، مطبعة النهضة العربية.
4. بوحوش، عمار(1987م): الاتجاه الحديث الاستشارات، منشورات المنظمة العربية للعلوم، القاهرة
5. ترمجوا، بيني مين وزيم رمان، جون (1988): إستراتيجية الإدارة العليا، ترجمة إبراهيم البرلس، الدار الدولية للنشر، القاهرة.
6. توماس، وليم وهنكي، مارثون (2003م): المراجعة بين النظرية والتطبيق"، دار المريخ للنشر.
7. جمعة، أحمد حلمي (1999م): "التدقيق الحديث للحسابات"، دار صفاء للنشر والتوزيع، القاهرة، ط1.
8. حماد، طارق (2007)، موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والمصرية، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر.
9. حماد، طارق عبد العال (2007): شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، موسوعة معايير المراجعة، الدار الجامعية، مصر، ج2.

10. الصبان، محمد سمير وعلي، عبد الوهاب نصر (2002م): "المراجعة الخارجية - المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، القاهرة.
11. الطحان، صبيح (1979): أصول التدقيق الحديث، مطبعة الزمان، بغداد، ط1.

(3) الدوريات

1. جربوع، يوسف محمد (2004): العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين، ورقة بحثية منشورة، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، ع (26).
2. الحاوي، محمد حسن (1996): استقلال مراقب الحسابات، أثره وما يؤثر فيه، المؤتمر الضريبي الثالث، جامعة الأزهر، القاهرة.
3. دهمش، رلى نعيم، (1996) رقابة الجودة في تدقيق الحسابات مفهومها، أهميتها، مجلة المحاسب القانوني العربي العدد (95)، (17 – 32).
4. زيتون، م. محمد. (2021): أثر استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة ودورها الاستشاري في مجال إدارة المخاطر على قرار اعتماد مراقب الحسابات عليها: دراسة تجريبية. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، ع (1)، ج (2).
5. الشافعي، ياسر زكريا (2018): قياس مستوى الإفصاح المحاسبي عن الخدمات الاستشارية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، ع (5).
6. الصعيدي، إبراهيم أحمد (1985م): مراجع الحسابات والخدمات الاستشارية للإدارة – بحث مقدم الى كلية العلوم الإدارية والسياسية – جامعة الإمارات العربية المتحدة.
7. العتيبي، سالم بن عبد الله (2009): جودة المراجعة كأحد آليات الحوكمة، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ع (2).
8. عساف، عبد المعطي (1981): مفهوم الخدمات الاستشارية وأخلاقياتها، عمان، المجلة العربية للإدارة، ع(4).
9. عايش صباح (2015م): الخطوات المنهجية لتصميم الاستبيان، بحث منشور، نقد وتوير، ع (3).
10. العكش، فوزي (1981م): الشركات الاستشارية ونقل التكنولوجيا، مجلة الإدارة العامة، الرياض، ع (28)

11. لبيب، محب (1996): مدى تأثير استقلالية على أداء مراقب الحسابات لواجباته، المؤتمر الضريبي الثالث، جامعة الأزهر، القاهرة، 20-21 أبريل.
12. المشهداني، عمر إقبال توفيق (2012م): استقلالية مدقق الحسابات في التشريعات العربية: دراسة مقارنة، ع (3)، المملكة العربية السعودية.
13. الهلولي، سعود (1990م): معايير استقلال أجهزة الرقابة المالية العالية دراسة مقارنة بين المملكة العربية السعودية ودولة الكويت، الإدارة العامة، ع (70).

ثانياً: المراجع الأجنبية

1. Ahlawat, S.S. and Lowe, D.J. (2004), 'An Examination of Internal Auditor Objectivity: In-house Versus Outsourcing', *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, **23** (2): 147– 58.
2. Akpom, and Dimkpah, (2013): Determinants of auditor independence: a comparison of the perceptions of auditors and non-auditors in Lagos, Nigeria. *Journal of Finance & Accountancy*
3. Alhbabsah, S., & Yekini, S. (2021). Audit committee and audit quality: An empirical analysis considering industry expertise, legal expertise and gender diversity. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 42, 100377, DE Fond et al. (2002) argue that there is no association between audit fees and the auditor's tendency to issue a going concern, *Journal of Accounting and Economics*, 17: 145-17
4. AL-taie, etc. (2017): Measurement of Income Smoothing and Its Effect on Accounting Conservatism: An Empirical Study of Listed Companies in the Iraqi Stock Exchange. *International Journal of Economic Perspectives*. Vol. 11 No 3. Turkey.
5. Beattce.v and Fearnly (2002): Auditor independence and Non- Audite Servces:Literature ,Institute of chart erred Aaccountats of Accountats of England and Wales (ICAEW),London.

6. Cooperrider, David L (1987): Appreciative Inquiry in Organizational Life, *Research in Organizational Change and Development* 1(1).
7. Dunn, J. (1996). "Auditing Theory and Practices *Financial Times*". Second Edition, England. Prentice Hall
8. Edgar H. Schein, (1988): "Process Consultation", Addison Wesley publishing company.
9. Gascogne, Frantz (1993): *Compte rendu de lecture; Le consultant et le changement dans la fonction publique*, édition L'harmattan, Paris, France.
10. Hausser, D., Pecorella, P. & Wisteria (1977): *Survey-Guided development ii*, Lajolla, Calif. University Associates.
11. International Federation of Accountants (IFAC), (2010), IES8, "Competence Requirements for Audit Professionals, *Handbooks of International Education Pronouncements*.
12. Jenkins, J. G., & Krawczyk, K. (2000). *The relationship between non-audit services and perceived auditor independence*. North Carolina State University
13. Meca, García, E., Loren's, M. C., Ramón & Ferrero, J. Martínez (2021): Are narcissistic CEOs more tax aggressive? The moderating role of internal audit committees. *Journal of Business Research*, 223-235.
14. Richard M. Frankel (2018): *The Relation Between Auditors' Fees for Non-Audit Services and Earnings Quality (Classic Reprint)*, International Version – Kindle Paperwhite – (previous generation - 2018 release).

15. Sultana, Mitchell (2015): Earnings conservatism and audit committee financial expertise. Accounting & Finance. Vol. 55 No 1: 279-310. USA.
16. Taylor ،Kevin (2007): A study of pencil's perception Regarding Time Management ،Dissertation ،Kansas state university ،Manhattan ، Kansas
17. The world bank, (2006): consulting services manual comprehensive, Guide to selection of consultant, France.
18. Wilkinson, Agnes (1986): Early Trends, Journal of Analytical Psychology,31,291-295

ثالثاً: المواقع الإلكترونية

1. فريق الرصد والمتابعة في المؤسسة السورية للدراسات وأبحاث الرأي (2010م): عينة البحث؛ أنواعها وأساليبها اختيارها، ودراسة نتائجها، بحث منشور، متاح على الرابط التالي:
<http://www.syriainside.com/articles/171>
2. الطيب، الصادق محمد سالم ومحمد، أم أيمن يوسف الصادق: الخدمات الاستشارية التي تقدمها شركات المراجعة للعملاء وأثرها على استقلالية المراجع الخارجي – دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي وشركات المراجعة العاملة بولاية البحر الأحمر – السودان، متاح على الرابط التالي:
https://atasu.journals.ekb.eg/article_36368_474488abdb5759b0c6e5115e2_9925160.pdf
3. قواعد السلوك وأخلاقيات العمل، بورصة البحرين، متاح على الرابط التالي:
https://www.bahrainbourse.com/resources/files/PDF/code_ethics_ar.pdf
4. Mary Canning &David Gwilliam (2011): non-audit services and auditor independence: some evidence from Ireland,
<https://doi.org/10.1080/096381899335853>.

5. K Cook, John & Brown, Kevin F & Lightle, Susan S (2009): [Voluntary](#)
.
The CPA Journal. New York: Dec
"Disclosure Agreements and Auditor Independence", Iss. 12.79. Vol. 2009

الملحقات الاستبانة

بسم الله الرحمن الرحيم

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحية طيبة وبعد،

تقوم الباحثة بعمل دراسة ميدانية عن تأثير الخدمات الاستشارية في استقلالية مراقبي الحسابات نرجوا منكم التكرم بالإجابة على أسئلة هذا الاستبيان بدقة حيث أن صحة نتائج هذا الاستبيان تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجابتك.

مع العلم بأن المعلومات التي سنحصل عليها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

تفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

أولاً: **معلومات عامة:** يرجى التكرم بوضع إشارة (✓) بين القوسين المناسب لكل عبارة من العبارات التالية:

1. النوع: () ذكر () أنثى
2. العمر: () أقل من 30 سنة () - من 30 إلى 40 سنة () - من 40 إلى 50 سنة () 50 سنة فأكثر.
3. المؤهل العلمي: () بكالوريوس ، () دبلوم ، () ماجستير، () دكتوراه.
4. المسمى الوظيفي: () مدير أو شريك مكتب مراجعة، () مدقق حسابات رئيسي، () مراجع، () مساعد مراجع.
5. عدد سنوات الخبرة: () أقل من 5 سنوات () من 5 - 10 سنة، () من 11 - 15 سنوات، () من 16 - 20 سنة () فوق 20 سنة.

ثانياً: ترى الباحثة أن العوامل التالية مدى الخدمات الاستشارية في استقلالية مراقبي الحسابات والمطلوب منكم تحديد مدى موافقتكم على كل واحد من هذه العوامل من خلال وضع إشارة (✓) في المكان المناسب للإجابة.

الرقم	الفقرة	اتفق تماماً	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماماً
	الأسئلة المتعلقة بمسك الدفاتر أو الخدمات الأخرى المتعلقة بالسجلات المحاسبية أو القوائم المالية للزبون					
1.	تؤثر سلباً على استقلالية مراقب الحسابات عندما يقوم في تحديث السجلات المالية من خلال إعداد وترحيل جميع القيود في دفتر الأستاذ العام بناء على تقديرات مراقبي الحسابات المهنية وذلك					
2.	يؤثر سلباً على استقلالية مراقب الحسابات الاحتفاظ بالسجلات المحاسبية الأساسية أو إعدادها للزبون وذلك					
3.	يؤثر سلباً على استقلالية مراقب الحسابات الخارجي اقتراح العديد من قيود التسويات والتعديلات وكذلك قيود الإغلاق					
4.	يؤثر سلباً على استقلالية مراقب الحسابات الخارجي عند المساعدة في إعادة تصميم القوائم المالية للتعبير عن تغيير تطبيق مبدأ محاسبي					
5.	يؤثر سلباً على استقلالية مراقب الحسابات الخارجي عند تقديم خدمة إعداد القوائم المالية					

					وفقاً للبيانات الجاهزة المقدمة من قبل الإدارة واعداد ميزان المراجعة للزبون
					6. يؤثر سلباً على استقلالية مراقب الحسابات الخارجي عند القيام بإعداد مذكرة تسوية البنك للزبون
					الأسئلة المتعلقة بخدمات الخبرة غير المتعلقة بالتدقيق
					7. يؤثر سلباً على استقلالية مراقب الحسابات الخارجي في حالة تزويد الزبون بأي شهادة أو شرح للأوضاع والنتائج التي تم التوصل إليها أثناء أداء أي خدمة وذلك
					8. الأسئلة المتعلقة بالواجبات الإدارية أو الموارد البشرية
					9. تؤثر سلباً على استقلالية مراقب الحسابات الخارجي في حالة مساعدة الإدارة في مقابلات المرشحين للتوظيف للتوصل إلى أفضل المؤهلين وذل
					10. يؤثر سلباً على استقلال مراقب الحسابات الخارجي تقديم الرأي حول المؤهلات الواجب توافرها في شخص معين لشغل منصب محدد لدى الزبون وذلك

					11. تؤثر سلباً على استقلالية مراقب الحسابات الخارجي التوصية بأشخاص معينين لشغل مناصب محددة لدى الزبون وذلك:
					12. يؤثر سلباً على استقلالية مراقب الحسابات الخارجي إرشاد الزبون حول إجراءات البحث أو برنامج التوظيف وذلك.
					الأسئلة المتعلقة بخدمات الخبرة غير المتعلقة بالتدقيق
					13. يؤثر سلباً على استقلالية مراقب الحسابات الخارجي في حالة تزويد الزبون بأي شهادة أو شرح للأوضاع والنتائج التي تم التوصل إليها أثناء أداء أي خدمة وذلك
					الأسئلة المتعلقة بخدمات الاستشارات الضريبية
					14. يؤثر سلباً على استقلالية مراقب الحسابات الخارجي عند تقدير خدمات استشارية تتعلق باحتساب الضريبة المفروضة على الزبون أو محاولة تقليلها وذلك.
					الأسئلة المتعلقة بخدمات التدقيق الداخلي
					15. يؤثر على استقلالية مراقب الحسابات الخارجي القيام بأداء خدمات التدقيق الداخلي للزبون
					الأسئلة المتعلقة بالخدمات القانونية

					16. يؤثر سلباً على استقلالية مراقب الحسابات الخارجي تزويد الزبون بالخدمات القانونية وذلك
					الأسئلة المتعلقة بخدمات تصميم وتنفيذ أنظمة المعلومات
					17. يؤثر سلباً على استقلالية مراقب الحسابات الخارجي تقديم المشورة حول إعداد دليل الحسابات وكذلك حول شكل القوائم المالية وذلك
					18. يؤثر سلباً على استقلالية مراقب الحسابات الخارجي تقديم خدمات تصميم وإعداد ودمج أنظمة المعلومات التي تساعد الزبون من اتخاذ جميع القرارات الإدارية وذلك
					19. يؤثر سلباً على استقلالية مراقب الحسابات الخارجي تقديم النصيحة حول تطبيق برنامج محاسبي معين للزبون وذلك
					20. يؤثر سلباً على استقلالية مراقب الحسابات الخارجي تعديل أنظمة المعلومات القائمة لدى الزبون وذلك
					21. تؤثر سلباً على استقلالية مراقب الحسابات الخارجي الإشراف على الموظفين في الشركات موضع التدقيق الذين يقومون بالأعمال اليومية على أنظمة المعلومات وذلك

					22. يؤثر سلباً على استقلالية مراقب الحسابات الخارجي القيام بتدريب الموظفين في الشركة موضع التدقيق حول تطبيق أنظمة معلومات ورقابة جديدة وذلك
					الأسئلة المتعلقة بخدمات الوساطة إرشاد الاستثمار، خدمات الاستثمار المصرفية
					23. يؤثر سلباً على استقلالية مراقب الحسابات الخارجي القيام بأي أنشطة أخرى كخدمات الاستثمار المصرفية أو كمحلل مالي
					24. تم القيام بهذه الأنشطة من قبل مراقب الحسابات الخارجي نفسه الذي يدقق بيانات الزبون.
					25. تم القيام بهذه الأنشطة من قبل أشخاص منفصلين في نفس مكتب التدقيق ليس لهم علاقة بتدقيق البيانات المالية للزبون
					26. يؤثر سلباً على استقلالية مراقب الحسابات الخارجي عند لعب دور الوسيط أو المروج أو الضامن لصالح الزبون

The relationship between cultural values and management information systems and their impact on decision-making at the level of senior management and institutional reality with a focus on Iraq, the ci

ORIGINALITY REPORT

13%

SIMILARITY INDEX

12%

INTERNET SOURCES

1%

PUBLICATIONS

6%

STUDENT PAPERS

PRIMARY SOURCES

1	repository.neelain.edu.sd:8080 Internet Source	4%
2	repository.nauss.edu.sa Internet Source	2%
3	Submitted to Tikrit University Student Paper	1%
4	www.uobabylon.edu.iq Internet Source	1%
5	stclements.edu Internet Source	<1%
6	Submitted to College of Education for Pure Sciences/IBN Al-Haitham/ Baghdad University Student Paper	<1%
7	www.iasj.net Internet Source	<1%
8	Submitted to TechKnowledge Student Paper	<1%

