

دراسة تحليلية لعوامل التوسع بالخدمات المهنية لمراقبي الحسابات في العراق

سمير طه ياسين **

أ.م.د. فيحاء عبد الخالق البكوع *

المستخلص

لقد بدأ عهد جديد في مهنة مراقبة الحسابات، عهد التوسع في الخدمات المهنية التي يقدمها مراقبو الحسابات، إذ بدأت تلوح في الأفق شمس جديدة، ودقت ساعة التغيير في هذه المهنة، وبدأ مراقبو الحسابات في تغيير الاتجاه، والخروج من فكرة تقديم خدمة واحدة تتمثل في بيان الرأي بعدالة القوائم المالية إلى تعدد الخدمات.

إن التوسع في الخدمات المهنية لمراقبي الحسابات لم يكن ترفاً أو خدمات كمالية تقدم إلى الزبائن، وإنما جاءت نتيجة عوامل متنوعة منها ما يرتبط بمراقبي الحسابات كتوفر الخبرة والمهارة وامتلاك الدعم المتخصص فضلاً عن تمتعه بالاستقلالية وحصوله على حرية أكبر في إصدار الحكم المهني والتمتع بميزة تنويع مصادر الدخل.

ومن العوامل ما يرتبط بالزبائن كزيادة الوعي بأهمية الحصول على معلومات ملائمة لبعض القرارات يقدمها مراقبو الحسابات بدلاً من إنشاء المراكز البحثية مرتفعة الكلفة، وهناك عوامل ترتبط بالبيئة العامة كالمنافسة في سوق العمل وإدخال التقنيات المتطورة، وتوسع نشاط الشركات، فضلاً عن التغييرات في البيئة السياسية والاقتصادية والاجتماعية والقانونية.

Abstract

It have started a new era in the profession of auditing, under the expansion of professional services provided by the auditor, as began looming a new sun, and the hour of change in the profession, and began the auditor change in direction, and out of the idea of providing a single service is the opinion fairness of the financial statements to multiple services.

The expansion of professional services to the auditor was not a luxury or services luxury offering to customers, but were the result of a variety of factors, including the associated observer accounts save the experience and skill and possession of specialist support as well as the enjoyment of independence and obtaining greater freedom in sentencing vocational and enjoy the advantage of diversifying sources of income .

Among the factors associated with customers such as increasing awareness of the importance to obtain information relevant to some of the decisions provided the auditor instead of creating research centers high cost, there are factors linked to the environment of public such as competition in the labor market and the introduction of advanced technologies, and the expansion of business activity, as well as changes in the political environment, economic and social and legal.

* جامعة الموصل .

** باحث .

مستل من رسالة ماجستير

مقبول للنشر بتاريخ 2013/7/4

المبحث الأول منهجية البحث

يتم في هذا المبحث عرض منهجية البحث، بوصفها الأساس الفكري الذي استند إليه، وحسبما يتطلبه البحث العلمي من مسار واضح لسير البحث نحو تحقيق أهدافه، وفي إطار ذلك فإن منهجية البحث الحالي تتخذ المسار الآتي:-

1/1 مشكلة البحث

أن نواحي التغيير التي باتت تعصف بالعالم الحاضر، نتيجة عوامل مختلفة كالعولمة والمنافسة، فرضت نفسها على جميع نواحي الحياة ومنها مهنة مراقبة الحسابات. لقد شكل التوسع في الخدمات المهنية التي تقدمها شركات ومكاتب مراقبة الحسابات، كنتيجة لتلك العوامل، سببا جوهريا للتغيير في المهنة بمختلف دول العالم، كما أشارت إليه العديد من الدراسات، وفي محاولة للتحقق من تأثير هذا التغيير في مهنة مراقبة الحسابات بالعراق، وتكمن مشكلة البحث في كيفية توظيف العوامل التي أدت إلى انتشار ظاهرة التوسع في الخدمات، على النحو المناسب في تطوير المهنة.

2/1 هدف البحث

يتمثل هدف البحث، في دراسة العلاقة بين ظاهرة التوسع بالخدمات في العراق وبين العوامل المؤدية إليها سواء المرتبطة بالمهنة أو بالزبائن أو العوامل من البيئة العامة.

3/1 أهمية البحث

يمكن توضيح أهمية البحث من الناحيتين الآتيتين:

1- تتمثل الناحية الأولى في الأهمية النظرية للبحث، حيث قام الباحث بتقديم جانب نظري لموضوع البحث، تمثل بالإطار الفكري لعوامل ظاهرة التوسع في الخدمات، كظاهرة برزت مؤخرا في مهنة مراقبة الحسابات.

2- تتمثل الناحية الثانية في الجانب العملي للبحث، إذ تزداد الأهمية العملية للدراسة في ظل التغيرات المتسارعة في بيئة عمل مراقبي الحسابات بالعراق، وتناول ظاهرة التوسع في الخدمات، وذلك من خلال دراسة نوع ومدى علاقتها بعواملها وبالشكل الذي يؤدي إلى التحكم في مساراتها والتأثير فيها.

4/1 فرضيات البحث

يقوم البحث على اختبار الفرضيات الآتية في بيئة العمل العراقية:

الفرضية الرئيسية: توجد علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة معنوية بين (ظاهرة التوسع في الخدمات) و (عوامل هذه الظاهرة)

ويتفرع من هذه الفرضية، الفرضيات الفرعية الآتية:

1. توجد علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة معنوية بين (ظاهرة التوسع في الخدمات) و(العوامل المرتبطة بمراقبي الحسابات).

2. توجد علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة معنوية بين (ظاهرة التوسع في الخدمات) و(العوامل المرتبطة بالزبائن).

3. توجد علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة معنوية بين (ظاهرة التوسع في الخدمات) و(العوامل المرتبطة بالبيئة العامة).

5/1 مجتمع وعينة الدراسة

تم اختيار عينة الدراسة من مجتمع الدراسة الذي يتمثل بمراقبي الحسابات المستقلين في مكاتب وشركات التدقيق ومراقبة الحسابات وكذلك مراقبي الحسابات العاملين في ديوان الرقابة المالية، فضلاً عن الأساتذة الأكاديميين في اختصاص المحاسبة المالية والتدقيق، إن اختيار هذه الأنواع الثلاثة يعود إلى طبيعة الدراسة، إذ تم اختيار (35) مراقب حسابات من المستقلين و (20) من الحكومي و(45) أكاديمياً ووزعت عليهم استمارة الاستبيان، استرد الباحث منها (32) و (15) و (42)، أي ما نسبته (91%) و (75%) و (93%) على التوالي، وأصبحت العينة الكلية (89) مراقب حسابات مستقلاً وحكومياً وأكاديمياً، أما العينة التي تم تحليل إجاباتها فبلغت (78) مراقب حسابات مستقل وحكومي وأكاديمي وبنسبة (88%). ويوضح الجدول (1) فئات أفراد عينة الدراسة حسب العنوان الوظيفي.

الجدول (1)

فئات أفراد عينة الدراسة حسب العنوان الوظيفي

فئات العينة	العدد	%
مراقب حسابات مستقل	30	38
مراقب حسابات حكومي	15	20
أكاديمي	33	42
المجموع	78	100

المصدر: إعداد الباحث.

6/1 وصف بيئة عينة الدراسة

سيتم وصف بيئة عينة الدراسة استناداً إلى إجاباتهم ضمن فقرة المعلومات العامة الواردة في استمارة الاستبيان وكالاتي:

1. المؤهل العلمي أو المهني:

تم تقسيم عينة الدراسة إلى سبع فئات وفقاً للتحصيل الدراسي لأفرادها، كما موضح بالجدول (2).

الجدول (2)

المؤهل العلمي أو المهني لأفراد عينة الدراسة

المؤهل العلمي	العدد	%
دبلوم تقني	-	-
بكالوريوس	5	6
دبلوم عالي	25	33
ماجستير	13	16
دكتوراه	25	33
مهني	8	10
أخرى	2	2
المجموع	78	100

المصدر: إعداد الباحث.

2. عدد سنوات الخبرة في مجال العمل:

يوضح الجدول (3) تقسيم أفراد عينة البحث على وفق عدد سنوات خبرتهم في مجال العمل إلى خمس فئات.

الجدول (3)

عدد سنوات الخبرة لأفراد عينة الدراسة

الخبرة في المجال العملي	العدد	%
أقل من 5 سنوات	4	5
5 – 10	11	15
11 – 15	8	10
16 – 20	12	15
20 – فأكثر	43	55
المجموع	78	100

المصدر: إعداد الباحث.

المبحث الثاني

التوسع في الخدمات المهنية لمراقب الحسابات

1/2 بدايات التوسع في الخدمات

استمر مراقب الحسابات في تقديم خدماته التقليدية مثل إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية إلى بداية التسعينات (4: Houtert, 2010)، فقد طرأ في بداية عام 1990 تغيير في تفضيلات زبائن مراقب الحسابات نحو الاهتمام بالمعلومات المالية وغير المالية بدلاً من القوائم المالية التي بدأت الثقة فيها تتناقص (9: Elliott, 1998)، والرغبة في الحصول على خدمات تساعد الإدارة في تحسين القدرة وتنمية المصادر لتحقيق الأهداف (جمعة، 1999: 311)، فما هو الخلل في الخدمات المهنية التقليدية لمراقب الحسابات التي لم تعد تقنع الزبائن وانعكست بفقدان جزء من الإيرادات؟ قام Eilifsen في بداية عام 1990 بإجراء اختبار للخدمات المهنية وفقاً لضغوط السوق فتبين (4: Eilifsen, 2000):

1. لم يحدث نمو في الطلب على الخدمات التقليدية.
2. المنافسة لم ترفع من أسعار خدمات مراقب الحسابات.
3. كثرة الاندماجات في الهياكل التنظيمية التي عن طريقها يقدم مراقب الحسابات خدماته.
4. ارتفاع هيكل التكاليف بسبب ارتفاع كلفة التأهيل، التقنية، الدعاوى القضائية.
5. فقدان مهنة مراقبة الحسابات جاذبيتها.
6. زيادة حالات (فشل التدقيق).

ويرى Reed & Buchman أنه في بداية التسعينات ظهرت الإشارات الأولى للتوسع في الخدمات المهنية التي يقدمها مراقب الحسابات بتقديم خدمات تختلف عن الخدمات التقليدية، وذلك بسبب أن العوائد المالية من خدمة تدقيق القوائم المالية بدأت تنحسر فضلاً عن رغبة الزبائن في معلومات تتسم بالملائمة والموثوقية (2: Reed & Buchman, 2001).

بدا واضحاً أن التغيرات في مهمات مراقب الحسابات يجب أن تواكب التغيرات في بيئة العمل مثل زيادة الأعمال الدولية، التقدم في مجال تقنية المعلومات، النمو في مخاطر الأعمال والرقابة الداخلية، ضغوطات المستخدمين في الحصول على معلومات أكثر موثوقية (194: Eilifsen, et al., 2001).

وفي عام 1996 قام Brackey & Helms بنشر دراسة أجريها حول خدمات التأكيد والتي اعتمدت أساساً في إصدار (SSAE No.1)، إذ تم ملاحظة أنه في الفترة من 1985-1993 كانت هناك زيادة في الوقت المصروف للاستشارات الإدارية، خدمات التصديق، التخطيط المالي الشخصي، خدمات الضرائب، يقابلها نقص في الوقت المصروف على خدمات إعداد القوائم المالية، مسك الدفاتر، خدمة تدقيق القوائم المالية (85: Brackney & Helms, 1996)، أي أن هناك نمواً في خدمات أخرى جديدة وتراجع في الخدمات التقليدية.

أما جهود AICPA في هذا المجال وإحداث تغيرات في السوق فإنها تعود لعام 1980، فقد درس Elliott حالة سوق خدمات مراقبة الحسابات واقترح أن تكون المعالجة باتجاهين (Elliott & Pallais, 1997: 6):

الاتجاه الأول: إجراء التطوير في التدقيق نفسه مثل تطوير المعايير، استخدام العينات، اعتماد نموذج المخاطر وغيرها، كما أشارت إلى أهمية التطوير في جانب المحاسبة لأن ذلك سيؤدي إلى تحسين التقارير والقوائم المالية.

الاتجاه الثاني: التوسع في وظيفة التدقيق في مجالات غير تدقيق القوائم المالية حيث كانت نقطة البداية في خدمة التصديق على المعلومات المالية المستقبلية.

وفي عام 1996 قام AICPA بتشكيل لجنة خاصة لدراسة خدمات التأكيد كتوسع في الخدمات المهنية لمراقب الحسابات سميت (اللجنة الخاصة بخدمات التأكيد) ويرمز لها SCAS ويرأسها البروفيسور Elliott حيث سميت لاحقاً باسمه (لجنة اليووت) (81: Elliott & Pallais, 1997)، إذ درست هذه اللجنة التوسع في تقديم خدمات غير الخدمات التقليدية والاتجاه نحو خدمات تحسن من جودة وموثوقية المعلومات لمتخذي القرارات.

كان Elliott مقتنعاً منذ البداية بنمو الخدمات المهنية، لأن هناك فرصاً متاحة لمختلف الهياكل التنظيمية التي تقدم خدمات مراقبة الحسابات، وأن الطلب على الخدمات التقليدية سيبقى مستمراً، والتركيز

يكون على خدمات المعلومات لرغبة المستخدمين في الحصول على معلومات مؤكدة لاستخدامها في اتخاذ قراراتهم (Elliott & Pallais, 1997: 48).

لذلك تم وضع إستراتيجية تقوم على أساس التوسع في إعطاء قيمة أكبر للخدمات المقدمة بصيغة إبداء الرأي أو منح شهادة التصديق في مجالات متنوعة من الخدمات والتوسع في مجال الخدمات الاستشارية والضرورية وزيادة الموثوقية في المعلومات، وإن ذلك يستلزم إعادة هندسة الاستحضارات الأكاديمية، الاستمرار في التدريب المهني، إصدار معايير جديدة، تنمية مهارات جديدة (Clyde, 1994: 50). من العرض السابق يمكن القول أن الرغبة في التوسع بتقديم الخدمات كانت قبل تشكيل لجنة اليوت بفترة، إلا أن البداية الحقيقية لهذا الاتجاه تعود إلى التقرير الذي قدمته هذه اللجنة، وصياغتها لإستراتيجية التوسع.

2/2 عوامل التوسع في الخدمات

أشار العديد من الباحثين إلى أن هناك عدة عوامل أدت إلى التوسع في الخدمات، وسيتم تصنيف هذه العوامل في المجموعات الآتية:

المجموعة الأولى:

العوامل المرتبطة بمراقب الحسابات

وهي مجموعة العوامل التي ترتبط بمراقب الحسابات نفسه أو بالهيكل التنظيمية التي تحكم عمله، ويرى (قريط) أن هذه العوامل هي (قريط، 2008: 16):

1. توافر المهارة والخبرة لدى مراقب الحسابات في استخدام الطرائق والأساليب ذات العلاقة بالتوسع في الخدمات.
2. إمكانية توفر الدعم والمساندة المتخصصة في تقديم أوسع الخدمات.
3. اعتبار مراقب الحسابات جهة خارجية تقدم آراء وتصديقات تمتاز بالاستقلالية والحيادية.
4. إحاطته بتفاصيل عمليات الزبون لقربه منها، تمكنه من النجاح في تقديم خدمات أخرى وبالسرية الممكنة.

أما (العنقري) فيرى أن هناك عوامل أخرى مثل (العنقري، 2003: 136):

1. التحرر من الضغوط التي يمارسها بعض الزبائن في موضوع تخفيض أجور خدمة تدقيق القوائم المالية، في ظل ارتفاع الطلب على أنواع من الخدمات المهنية المتاحة.
2. الحصول على مساحة أكبر من الحرية في إصدار الأحكام والتقديرات المهنية لكثير من الخدمات وذلك لمحدودية المعايير الصادرة بشأنها.
- كما أشار آخرون إلى مجموعة من الأسباب الأخرى المرتبطة بمراقب الحسابات منها:
1. عدم تعارض التوسع في تقديم الخدمات المهنية مع الترخيص الممنوح لمراقب الحسابات من الجهات المنظمة للمهنة (الجفري والعنقري، 2007: 223).
2. سعي مراقب الحسابات إلى تنويع مصادر دخله، وعدم الاعتماد على تقديم خدمات محددة وذلك لتعويض الانخفاض في أجور بعضها (الشاطري والعنقري، 2006: 2).
3. رغبة بعض مراقبي الحسابات في تكوين ميزة تنافسية لمكاتبهم أو شركاتهم وذلك عن طريق التوسع في تقديم مجموعة خدمات مهنية جديدة (الجفري والعنقري، 2007: 5).
4. تبني مراقب الحسابات لمفاهيم جديدة في العمل مثل (خطر الأعمال) أتاح له التوسع في تقديم خدمات تسهم في زيادة القيمة المضافة لأداء الزبائن (العنقري، 2003: 1).
5. قيام مراقبي الحسابات بالترويج لخدماتهم ليس بهدف الخدمة العامة فقط وإنما بوصفهم مهنيين يقدمون الخدمة إلى زبائنهم لمساعدتهم في حل مشاكل العمل الداخلية وتقديم المقترحات لمواجهة التهديدات الخارجية التي تواجههم (Daly & Schuler, 1998: 551).
6. حرص مراقب الحسابات على استمرار العلاقة الإيجابية مع الزبائن واعتماد مبدأ تعظيم رضاهم بتلبية احتياجاتهم من الخدمات المتنوعة (الجفري والعنقري، 2007: 237).
7. الاستفادة من اقتصاديات العمل (المجال) إذ أن تقديم مجموعة من الخدمات يؤدي إلى تخفيض في الكلفة الكلية للخدمة، كما أن الاستخدام المتكرر للبيانات نفسها في خدمات متنوعة يساهم في خفض كلفة الخدمة (Arrunada, 1998: 1).

المجموعة الثانية:

العوامل المرتبطة بالزبائن

وهي مجموعة العوامل المؤدية إلى التوسع في الخدمات وترتبط بالزبائن المستفيدين من الخدمات ومنها:

1. رغبة الزبائن في الحصول على رأي فني محايد في أمور أخرى غير القوائم المالية يساهم في اتخاذ قرار معين، تطلب منهم اللجوء إلى مراقب الحسابات لتقديم مثل هذه الخدمة (الصعيد، 2005: 339).

2. إن إعداد القوائم المالية من الإدارة ثم تدقيقها وإصدار التقرير عن مدى عدالتها من جانب مراقب الحسابات يستلزم وقتاً ليس بالقصير، في حين ترغب الإدارة في الحصول على معلومات موثوقة وملائمة خلال هذه المدة لاستخدامها في اتخاذ بعض القرارات جعلها تطلب من مراقب الحسابات خدمة توفير مثل هذه المعلومات (Reed & Buchman, 2001: 18)
3. زيادة الوعي لدى الزبائن بأهمية الحصول على معلومات ملائمة وموثوقة من مصادر أخرى غير القوائم المالية لاستخدامها في اتخاذ قرارات مهمة في الاستثمار والإقراض جعلها تلجأ إلى مراقب الحسابات لتلبية تلك الخدمة (الجفري والعنقري، 2007: 231).
4. عدم رغبة بعض الإدارات (الزبائن) في إنشاء مراكز بحثية متخصصة تابعة لها بسبب ارتفاع تكاليفها بالمقارنة مع تكاليف الخدمات التي تحصل عليها من مراقب الحسابات (الصعيدى، 2005: 353).
5. ثقة المجتمع بدور مراقب الحسابات في تلبية الاحتياجات والتأقلم المستمر مع التطورات في متطلبات الزبائن سواء الإلزامية بموجب القوانين والتعليمات أو غير الإلزامية حسب الحاجة أسهمت في دفع مراقب الحسابات نحو التوسع بتقديم الخدمات للزبائن (Sikka, 2001: 201).

المجموعة الثالثة:

العوامل المرتبطة بالبيئة العامة

وهي مجموعة عوامل التوسع في تقديم الخدمات والمرتبطة بالبيئة العامة ومنها:

1. إن اتجاه الشركات مؤخراً نحو تعظيم المسؤولية الاجتماعية مثل المساهمة في حل مشاكل التلوث البيئي والمساهمة في برامج التعليم والثقافة وحل الأزمات (مثل أزمة السكن والنقل) تطلب الحصول على معلومات غير المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية كذلك التصديق على هذه المعلومات لزيادة الثقة فيها، مما تطلب اللجوء إلى مراقب الحسابات لتلبية الحاجة لمثل تلك المعلومات (الصعيدى، 2005: 338).
2. إن زيادة حدة المنافسة في سوق العمل وتشبع السوق بالمنافسين أدى إلى فقدان جزء من الحصة السوقية في ما يتعلق بخدمة تدقيق القوائم المالية مما دفع مراقب الحسابات إلى الاتجاه نحو تقديم خدمات جديدة (Reed & Buchman, 2001: 18).
3. مواجهة التهديدات الخارجية لعمل مراقب الحسابات مثل التطورات التقنية المتسارعة أدت إلى اعتماد إستراتيجيات جديدة وإدخال التقنيات المتطورة في العمل، أسهم في تقديم خدمات جديدة للحفاظ على الزبائن وتقديم انطباع جيد عن المكتب للمجتمع على نحو عام (Baker, 1993: 70).
4. إن التوسع في مجالات النشاط للشركات الصناعية والتجارية نتيجة التطورات التقنية المتسارعة أظهرت الحاجة إلى جهة متخصصة تقوم بدراسات الجدوى الاقتصادية وتقييم المشاريع، وتقديم الاستشارات مما تطلب تطوراً في الدور الذي يقوم به مراقب الحسابات (الصعيدى، 2005: 334).
5. إن التغيرات في البيئة السياسية والاقتصادية والاجتماعية والقانونية أدت إلى نشوء طلب على خدمات جديدة غير خدمة تدقيق القوائم المالية، ومن ثم سعى مراقب الحسابات إلى تلبية رغبات الزبائن والسوق (Sori, et al., 2010: 215).
6. قلة المكاتب الاستشارية التخصصية التي تقدم خدمات في مجالات معينة مثل مكاتب الاستشارات الضريبية أو مكاتب خدمات التقييم أدى إلى قيام مراقب الحسابات بتقديم مثل هذه الخدمات (الجفري والعنقري، 2003: 5).

المبحث الثالث

الجانب التطبيقي

سيتم في هذا المبحث التعرف على طبيعة الآراء التي أبداه أفراد عينة البحث بشأن المتغيرات ضمن محاور استمارة الاستبيان وذلك عن طريق الفقرات الآتية:

1/3 وصف وتشخيص متغير عوامل التوسع بالخدمات

يوضح الجدول (4) التوزيعات التكرارية، والنسب المئوية، والأوساط الحسابية، والانحرافات المعيارية إلى مساحة المقياس لفقرات متغير عوامل التوسع في الخدمات.

الجدول (4)

التوزيعات التكرارية والنسبية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغيرات (عوامل التوسع بالخدمات)

الاحراف المعياري	الوسط الحسابي	الاستجابة										المتوسط
		غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
1,18	3,92	6,4	5	10,3	8	3,8	3	43,6	34	35,9	28	X ₁
0,944	3,4	1,3	1	15,4	12	38,5	30	32,1	25	12,8	10	X ₂
1,125	2,86	11,5	9	28,2	22	30,8	24	21,8	17	7,7	6	X ₃
1,009	4,24	2,6	2	6,4	5	6,4	5	33,3	26	51,3	40	X ₄
0,962	3,78	2,6	2	9	7	16,7	13	51,3	40	20,5	16	X ₅
0,962	3,23	2,6	2	20,5	16	37,2	29	30,8	24	9	7	X ₆
1,051	4,01	3,8	3	7,7	6	7,7	6	44,9	35	35,9	28	X ₇
1,037	3,74	3,8	3	7,7	6	23,1	18	41	32	24,4	19	X ₈
0,903	3,79	1,3	1	7,7	6	21,8	17	48,7	38	20,5	16	X ₉
0,917	3,79	1,3	1	5,1	4	30,8	24	38,5	30	24,4	19	X ₁₀
0,993	4,3	1,3	1	9	7	12,8	10	39,7	31	37,2	29	X ₁₁
0,892	3,33	2,6	2	16,7	13	29,5	23	47,4	37	3,8	3	X ₁₂
0,981	4,19	2,6	2	5,1	4	9	7	37,2	29	46,2	36	X ₁₃
1,163	3,71	5,1	4	12,8	10	16,7	13	37,2	29	28,2	22	X ₁₄
0,884	3,71	3,8	3	5,1	4	19,2	15	60,3	47	11,5	9	X ₁₅
0,879	2,49	10,3	8	43,6	34	35,9	28	7,7	6	2,6	2	X ₁₆
0,849	3,92	1,3	1	5,1	4	16,7	13	53,8	42	23,1	18	X ₁₇
0,836	4,28	2,6	2	1,3	1	5,1	4	47,4	37	43,6	34	X ₁₈
0,911	3,77	2,6	2	6,4	5	20,5	16	52,6	41	17,9	14	X ₁₉
0,972	3,694	3,65		11,7		20,12		40,49		24,03		المعدل
			15,35			20,12			64,52			المجموع

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج Minitab.Var.13.1.2.

من الجدول السابق يمكن توضيح الآتي:

درجة الاتفاق (موافق بشدة وموافق):

إن تشير النسبة (64,52%) إلى وجود اتفاق متوسط بين إجابات أفراد عينة الدراسة على المتغيرات من (X₁₉-X₁) التي تشكل عوامل أدت إلى التوسع في الخدمات المهنية لمراقب الحسابات، وقد أسهم العديد من المتغيرات في أغناء هذه النسبة، ولعل أبرزها المتغير (X₁₈) الذي يشير إلى التوسع في أعمال الشركات الصناعية والتجارية بوصفه عاملاً رئيساً أدى إلى التوسع في الخدمات المهنية لمراقب الحسابات وحصل على نسبة اتفاق (91%)، ثم توالى باقي المتغيرات إلى أقلها إسهاماً وهو المتغير (X₁₆) تؤدي الشركات دوراً في الأمور الاجتماعية، لذلك فهي تحتاج إلى معلومات غير مالية وحصل على نسبة (10,3%).

درجة محايد:

بلغت نسبتها (20,12%)، وكان من أبرز المتغيرات التي أسهمت في هذه النسبة، المتغير (X₂) استخدام ترخيص مزاولة المهنة في التوسع بالخدمات وحصل على نسبة (38,5%)، وأقلها المتغير (X₁)، إذ لا يوجد تعارض بين ترخيص مزاولة المهنة وبين التوسع في الخدمات وحصل على نسبة (3,8%).

درجة عدم الاتفاق (غير موافق وغير موافق بشدة):

بلغت نسبتها (15,35%)، وكان المتغير (X₁₆) تؤدي الشركات دوراً في الأمور الاجتماعية لذلك فهي تحتاج إلى معلومات غير مالية من أبرزها وحصل على نسبة (53,9%)، وأما أقلها نسبة فهو المتغير (X₁₈) التوسع في أعمال الشركات الصناعية والتجارية أدى إلى التوسع بالخدمات وحصل على (3,9%). ويوضح الجدول (5) إعادة ترتيب المتغيرات في محور (عوامل التوسع بالخدمات) على وفق الأهمية النسبية وبالتناسق مع درجات المقياس.

الجدول (5)

إعادة ترتيب متغيرات (عوامل التوسع بالخدمات) على وفق الأهمية النسبية

ت	المتغير	موافق بشدة و موافق %	المتغير	محايد %	المتغير	غير موافق بشدة %
1	X ₁₈	91	X ₂	38,5	X ₁₆	53,9
2	X ₄	84	X ₆	37,2	X ₃	39,7
3	X ₁₃	83,4	X ₁₆	35,9	X ₆	23,1
4	X ₇	80,8	X ₃	30,8	X ₁₂	19,3
5	X ₁	79,5	X ₁₀	30,8	X ₁₄	17,9
6	X ₁₁	76,9	X ₁₂	29,5	X ₁	16,7
7	X ₁₇	76,9	X ₈	23,1	X ₂	16,7
8	X ₅	71,8	X ₉	21,8	X ₈	11,5
9	X ₁₅	71,8	X ₁₉	20,5	X ₇	11,5
10	X ₁₉	70,5	X ₁₅	19,2	X ₅	11,2
11	X ₉	69,2	X ₅	16,7	X ₁₁	10,3
12	X ₁₄	65,4	X ₁₄	16,7	X ₄	9
13	X ₈	65,4	X ₁₇	16,7	X ₉	9
14	X ₁₀	62,9	X ₁₁	12,8	X ₁₉	9
15	X ₁₂	51,2	X ₁₃	9	X ₁₃	7,7
16	X ₂	44,9	X ₇	7,7	X ₁₅	8,9
17	X ₆	39,8	X ₄	6,4	X ₁₀	6,4
18	X ₃	29,5	X ₁₈	5,1	X ₁₇	6,4
19	X ₁₆	10,3	X ₁	3,8	X ₁₈	3,9

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج Minitab.Var.13.1.2.

تحليل النتائج واختبار الفرضيات

استخدم الباحث في تحليل النتائج واختبار الفرضيات ما يسمى بالتحليل العاملي، وذلك لملاءمته الدراسة ، إذ يقوم باختصار العدد الكبير من المتغيرات إلى عدد أقل من العوامل المهمة التي تشتق منها وحسب مشكلة الدراسة ، بحيث تفسر معظم الاختلافات في البيانات وتقدم النموذج الملائم لتلك المشكلة بوصف اقتصادي وموضوعي (الجبوري وعبد،: 2000: 97).

يعتمد التحليل العاملي على فرضية وجود ارتباطات بين مجموعة من المتغيرات ناتجة عن عوامل مشتركة تؤثر فيها، إذ يسعى التحليل العاملي إلى تفسير تلك الارتباطات بعوامل تكون أقل من المتغيرات المستخدمة، كما يسعى لتحقيق عدة أهداف منها التعرف على أنماط العلاقات البينية، والاختصار في وصف البيانات واختبار الفرضيات (الشكرجي، 2005: 21).

هناك عدة طرائق في التحليل العاملي، أكثرها شيوعاً في الاستخدام، طريقة المكونات الرئيسية التي تقوم بإعداد مصفوفة العوامل للوصول مبدئياً إلى عدد العوامل المشاعة والمهمة (المعنوية) الضرورية لتفسير العلاقة بين المتغيرات، بحيث تكون مساوية للجذور المميزة التي تزيد قيمتها عن الواحد الصحيح والمحسوبة من مصفوفة الارتباط (الشكرجي، 2005: 27)، كما يتم تدوير العوامل للحصول على عوامل ذات دلالة لا تتغير من تحليل آخر باستخدام طريقة تعظيم التباين لإعادة توزيع المتغيرات إلى عوامل مستقلة تنعدم علاقات الارتباط بينها (سلطان، 1991: 140).

أوضحت نتائج التحليل العاملي بالاستعانة ببرنامج Minitab.Var.13.1.2 الإحصائي عن تحديد 5 عوامل تفسر بمجموعها ما نسبته (67,7%) من التباين الكلي المتجمع ويوضح الجدول (6) نتائج التحليل الذاتي لمصفوفة الارتباط (عوامل التوسع بالخدمات) الناتجة عن تحليل المكونات الأساسية.

الجدول (6)

نتائج التحليل الذاتي لمصفوفة الارتباط (عوامل التوسع بالخدمات)

العوامل	القيمة الذاتية	النسبة المئوية لتباين العامل إلى مجموع التباين	النسبة المئوية التراكمية
1	4,755	25,000	25,000
2	2,547	13,400	38,400
3	2,465	13,000	51,400
4	1,648	8,700	60,100
5	1,447	7,600	67,700

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج Minitab.Var.13.1.2.

من الجدول (6) يتضح وجود (5) عوامل رئيسية تمثل عوامل التوسع في الخدمات المهنية لمراقب الحسابات في العراق ولغرض تحليل هذه العوامل يعرض الباحث كل عامل والمتغيرات التي وقعت في نطاقه بشكل منفصل وكالاتي:

العامل الأول:

يفسر هذا العامل ما نسبته (25%) من مجموع التباين الكلي لمتغير عوامل التوسع، ويضم (9) متغيرات تحتوي أعلى نسب تشبع، منها (4) متغيرات ترتبط بالبيئة العامة و (4) ترتبط بمراقب الحسابات و (1) يرتبط بالزبان، لذلك يمكن تسميته بالعامل الشامل، ويوضح الجدول (7) متغيرات العامل الأول.

الجدول (7)

متغيرات العامل الأول (عوامل التوسع بالخدمات) ومقدار تشبعها وشيوعها

المتغيرات	العنوان	مقدار التشبع	مقدار الشيوع
X ₁₅	يقدم مراقب الحسابات من خلال التوسع بالخدمات، مقترحات لمواجهة التهديدات الخارجية التي يواجهها الزبون.	0,797	0,735
X ₇	يحرص مراقب الحسابات على تعظيم رضا الزبون، وذلك بالتوسع بالخدمات المقدمة له.	0,757	0,72
X ₁₄	يقوم مراقب الحسابات بالتوسع بالخدمات لمساعدة الزبان في حل مشكلاتهم الداخلية.	0,728	0,641
X ₁₃	يلجأ الزبان إلى مراقب الحسابات، للحصول على خدمات بخلاف التدقيق، لأن كلفتها أقل من قيامهم بإنشاء مراكز بحثية في شركاتهم.	0,689	0,504
X ₄	يسعى مراقب الحسابات من خلال التوسع بالخدمات إلى تنويع مصادر الدخل.	0,659	0,675
X ₈	يستفيد مكتب مراقبة الحسابات من مزايا اقتصاديات المجال من خلال التوسع بالخدمات.	0,61	0,699
X ₁₇	وجود الثقة بين المجتمع ومراقب الحسابات أسهم في التوسع بتقديم الخدمات.	0,563	0,608
X ₁₈	أدى التوسع في أعمال الشركات الصناعية والتجارية إلى التوسع بالخدمات المقدمة لها من مراقب الحسابات.	0,554	0,532
X ₅	يؤدي التوسع بالخدمات إلى تكوين ميزة تنافسية لمكتب مراقبة الحسابات.	0,531	0,576

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج Minitab.Var.13.1.2.

تفصح متغيرات هذا العامل عن أهمية متغيرات البيئة العامة في التوسع بالخدمات المهنية لمراقب الحسابات في العراق، إذ تواجه شركات الأعمال الكثير من المشكلات نتيجة الوضع المضطرب الحالي (السياسي، الاقتصادي، الاجتماعي) ومن ثم حاجتها إلى المعلومات لمواجهة التهديدات من البيئة الخارجية أو في حل مشكلات البيئة الداخلية أو عند تطوير أعمالها، وهي تلجأ إلى مراقب الحسابات لتتقنها في ما يقدمه من معلومات، أما بشأن المتغيرات المرتبطة بمراقب الحسابات، فإن تعظيم رضا الزبون كان العنصر المتحكم بالتوسع، تلاه متغير تنويع مصادر الدخل ثم الاستفادة من اقتصاديات المجال عند التوسع بالخدمات لدوره في خفض كلفة الخدمة، أما المتغير المرتبط بالزبان فتمثل في انخفاض كلفة الخدمة التي يحصل عليها الزبون من مراقب الحسابات بالمقارنة مع إنشاء المراكز البحثية التخصصية.

العامل الثاني:

تشير متضمنات هذا العامل إلى وقوع (3) متغيرات في نطاق تشبعه، جميعها من العوامل المرتبطة بمراقب الحسابات لذلك يمكن تسمية هذا العامل بعامل مراقب الحسابات وهو يفسر ما نسبته (13,4%) من التباين الكلي ويوضح الجدول (8) تفاصيل هذه المتغيرات.

الجدول (8)

متغيرات العامل الثاني (عوامل التوسع بالخدمات) ومقدار تشبعها وشيوعها

المتغيرات	العنوان	مقدار التشبع	مقدار الشيوع
X ₂	يسعى مراقب الحسابات إلى استخدام ترخيص مزاولة المهنة في التوسع بالخدمات.	-0,828	0,697
X ₉	إدخال التطورات التقنية في عمل مراقب الحسابات، دفعته للتوسع بالخدمات.	-0,687	0,672
X ₃	يعمل مكتب مراقبة الحسابات من خلال التوسع بالخدمات على تعويض ما يفقده من الحصة السوقية بسبب المنافسة.	-0,619	0,691

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج Minitab.Var.13.1.2.

من معطيات الجدول (8) نلاحظ أن جميع المتغيرات جاءت سالبة (عكسية)، فالمتغير الأول الخاص باستخدام ترخيص مزاولة المهنة في التوسع بالخدمات، حصل على أكبر نسبة تشبع سالبة مما يدل على رفض (جزئي) لاستخدام الترخيص الممنوح لمراقب الحسابات في أمور التوسع بالخدمات، أما المتغير السلبي الثاني، فيتعلق بحدوث التوسع نتيجة لإدخال التقانة في العمل، إذ يفسر ذلك بأن التوسع بالخدمات موجود سواء بإدخال التقانة أم لا. المتغير السلبي الثالث تمثل في الرأي المعارض لوجود التوسع بالخدمات تعويضاً عن فقدان جزء من الحصة السوقية نتيجة المنافسة، إذ أن الحصة السوقية من خدمة التدقيق المالي محددة من الجهات المشرفة على المهنة في العراق بنظام النقاط.

العامل الثالث:

تشير متضمنات هذا العامل إلى وقوع (3) متغيرات في نطاقه جميعها من العوامل المرتبطة بالزبائن لذلك يمكن تسمية هذا العامل بعامل الزبائن، وهو يفسر ما نسبته (13%) من التباين الكلي، ويوضح الجدول (9) المتغيرات التي يتضمنها هذا العامل ومقدار تشبعها وشيوعها.

الجدول (9)

متغيرات العامل الثالث (عوامل التوسع بالخدمات) ومقدار تشبعها وشيوعها

المتغيرات	العنوان	مقدار التشبع	مقدار الشيوع
X ₁₂	سعي الزبائن إلى تنويع مصادر معلوماتهم في الأمور غير المالية أدى إلى التوسع بالخدمات.	0.823	0,803
X ₁₁	حاجة الزبائن إلى معلومات موثوقة وملامة بأسرع وقت ممكن، أسهم بالتوسع بالخدمات.	0,733	0,867
X ₁₀	رغبة الزبائن في الحصول على رأي فني محايد من مراقب الحسابات في أمور غير مالية أدى إلى التوسع بالخدمات.	0,664	0,547

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج Minitab.Var.13.1.2.

يوضح المتغير الأول أن حاجة الزبائن إلى تنويع مصادر معلوماتهم في الأمور غير المالية أدى إلى التوسع بخدمات مراقب الحسابات في العراق، وهذا يؤكد أهمية المعلومات غير المالية عند اتخاذ القرار، أما المتغير الثاني فقد أفصح عن حاجة الزبائن إلى المعلومات الموثوقة والملامة بأسرع وقت ممكن دون الانتظار إلى تقديم التقرير عن عدالة القوائم المالية إلى الهيئة العامة، لذلك يتم اللجوء إلى مراقب الحسابات لغرض تلبية الحاجة من المعلومات باعتباره الأقرب إلى الزبون والأكثر اطلاعاً على طبيعة عمله، أما المتغير الثالث فقد جاء دعماً لحياذ مراقب الحسابات عند التوسع بالخدمات، وذلك لتقديره رأياً فنياً محايداً حتى في الأمور غير المالية، اتساقاً مع صفة الحياد التي يحملها. إن متغيرات هذا العامل جاءت لتحقيق فرضية البحث الفرعية الثانية.

العامل الرابع:

فسر هذا العامل (8,7%) من التباين الكلي لعوامل التوسع ويتضمن متغيرين، الأول من عوامل البيئة العامة، والثاني من العوامل المرتبطة بمراقب الحسابات، لذلك يمكن تسميته بالعامل المتنوع/1، يوضح الجدول (10) مقدار تشبعهما وشيوعهما.

الجدول (10)

متغيرات العامل الرابع (عوامل التوسع بالخدمات) ومقدار تشبعها وشيوعها

المتغيرات	العنوان	مقدار التشبع	مقدار الشيوع
X ₁₆	تؤدي الشركات دوراً في الأمور الاجتماعية، كتنظيم التلوث وبرامج التعليم، لذلك فهي تحتاج إلى معلومات غير مالية، يسهم التوسع في تلبيةها.	0,837	0,734
X ₃	يعمل مكتب مراقبة الحسابات من خلال التوسع بالخدمات على تعويض ما يفقده من الحصة السوقية بسبب المنافسة.	0.523	0,691

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج Minitab.Var.13.1.2.

يعبر المتغير الأول في هذا العامل عن تعاضد دور الشركات في الأمور الاجتماعية كتنظيم التلوث ودعم التعليم، وهي بذلك تحتاج إلى معلومات غير مالية، أسهم التوسع بالخدمات في تلبيةها، أما المتغير الثاني فقد رأى آخر معارضاً لما ورد في العامل الثاني حول ما يتعلق بفقدان جزء من الحصة السوقية بوصفه عامل أدى إلى التوسع بالخدمات مفاده أن نظام النقاط المرتبط بخدمة تدقيق القوائم المالية المعمول به في العراق يعتمد

على حجم المكتب وعدد العاملين ومن ثم يفقد المكتب جزء من النقاط يلجأ إلى تعويضها بالتوسع في الخدمات.

العامل الخامس:

تشير متضمنات هذا العامل إلى وقوع متغيرين في نطاقه، الأول من عوامل مراقب الحسابات والثاني من البيئة العامة، لذلك يمكن تسميته بالعامل المتنوع/2، وهي تفسر ما نسبته (6,7%) من التباين الكلي، ويوضح الجدول (11) تفاصيل هذين المتغيرين.

الجدول (11)

متغيرات العامل الرابع (عوامل التوسع بالخدمات) ومقدار تشبعها وشيوعها

المتغيرات	العنوان	مقدار التشبع	مقدار الشيوع
X ₆	تبني مفاهيم جديدة في عمل مراقب الحسابات مثل مخاطر الأعمال، ستؤدي إلى التوسع بالخدمات.	-0,743	0,716
X ₁₉	توسعت مكاتب مراقبة الحسابات في الخدمات، وذلك لقلّة المكاتب الاستشارية التخصصية.	0,568	0,719

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج Minitab.Var.13.1.2.

من معطيات الجدول (11) نلاحظ أن المتغير الخاص بتبني مفاهيم جديدة في عمل مراقب الحسابات بوصفها مخاطر لأعمال أدت إلى التوسع بالخدمات، جاء عكسياً في بيئة العمل العراقية، إذ أن التوسع بالخدمات مطلوب سواء تم تبني هذه المفاهيم أم لا، أما المتغير الثاني في هذا العامل فهو يرجع التوسع بالخدمات إلى قلّة المكاتب الاستشارية التخصصية في سوق العمل، ومن ثم جاء التوسع بالخدمات لسد جزء من حاجة السوق.

بعد أن تم توضيح نتائج التحليل العاملي لمتغير عوامل التوسع بالخدمات، يوضح الباحث اختبار الفرضيات في بيئة العراق وكالاتي:

1. أغلب متغيرات البيئة العامة جاءت في العامل الأول، مما يشير إلى وجود علاقة الارتباط والتأثير بينها وبين ظاهرة التوسع في الخدمات لشركات ومكاتب مراقبة الحسابات، وهذا يحقق الفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الرئيسية.
 2. المتغيرات المرتبطة بالزبائن، جاءت في العامل الثالث (ماعدًا أحدها جاء في العامل الأول) وبمقدار تشبع عالٍ مما يدل على وجود علاقة الارتباط والتأثير بينها وبين ظاهرة التوسع في الخدمات لشركات ومكاتب مراقبة الحسابات، وهذا يحقق الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية.
 3. المتغيرات المرتبطة بمراقب الحسابات، انقسمت إلى الأنواع الآتية:
- الأول: جاء إيجابياً ضمن متغيرات العامل الأول مما يدل على وجود علاقة الارتباط والتأثير بينها وبين ظاهرة التوسع في الخدمات لشركات ومكاتب مراقبة الحسابات وبما يحقق جزئياً الفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسية.
- الثاني: جاء سلباً (عكسياً) ضمن متغيرات العامل الثاني أي أنه يتعارض جزئياً مع الفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسية.
- الثالث: لم يظهر في أي من عوامل التحليل العاملي وهو المتغير (X₁) الخاص بعدم وجود تعارض بين ترخيص مزاولة المهنة والتوسع بالخدمات، لعدم أهميته في العراق.
- وفقاً لما جاء في 1 و2 و3 يمكن القول بأن الفرضية الرئيسية قد تحققت.

المبحث الرابع

الاستنتاجات والنوصيات

1/4 الاستنتاجات

1/1/4 استنتاجات الجانب النظري

- يقدم الباحث بعض الاستنتاجات التي تم التوصل إليها من الجانب النظري، وكما يأتي:
1. تمثل الخدمات المهنية، المنتج الذي يقدمه مراقب الحسابات إلى زبائنه، ويسعى المراقب إلى تنويعها بدلاً من الاعتماد على أحدها، طالما أن هناك طلباً فعالاً في سوق المهنة عليها.
 2. تعود البداية الحقيقية لانطلاق التوسع في الخدمات إلى عام 1996 عندما قدمت لجنة اليوت تقريرها حول وضع مهنة مراقبة الحسابات، إذ فتح الباب واسعاً أمام مراقبي الحسابات لتقديم أنواع من

- الخدمات، سميت بخدمات التأكيد، إلا أن محاولات وضع إطار مفاهيمي لها متفق عليه من المختصين لم يتم لحد الآن.
3. إن الخبرة والمهارة التي يتمتع بها مراقب الحسابات، واعتماده مبدأ تعظيم رضا الزبون، فضلاً عن قربيه منه وإحاطته بتفاصيل عمله، كانت من العوامل التي أدت إلى ظهور التوسع بالخدمات، كما أن سعي مراقب الحسابات لتنويع مصادر دخله دون الإخلال بمعيار الاستقلال، زادت من الرغبة في تكوين ميزة تنافسية لمكتبه، وأظهرته بوصفه مهنيًا يقدم المساعدة في حل المشاكل الداخلية والخارجية للزبون.
4. إن الثقة المتولدة بمرور الزمن بين مراقب الحسابات والمجتمع، أدت بأن يلجأ الزبائن إلى المراقب، ليس للحصول على تقريره عن مدى عدالة القوائم المالية، وإنما للحصول على معلومات موثوقة وملائمة تستخدم في اتخاذ مختلف القرارات، وذلك بوصفها بديل عن إنشاء المراكز البحثية ذات التكاليف المرتفعة لتقديم مثل هذه المعلومات.
5. أدت التغيرات في البيئة السياسية والاقتصادية والاجتماعية والقانونية والتوسع في نشاط الشركات الصناعية والتجارية، إلى الحاجة لجهة متخصصة تقوم بدراسات الجدوى وتقييم المشاريع وتقديم الاستشارات، إذ وجد مراقب الحسابات سوقاً جديدة، تكون بديلة عن سوق المنافسة المتشبع بخدمات تدقيق القوائم المالية، طالما أن المكاتب الاستشارية المتخصصة في هذا المجال تمتاز بندرة وجودها.
6. شكلت متغيرات محور عوامل التوسع في الخدمات، المرتبة الثانية في نسبة الاتفاق الإيجابية لأفراد عينة الدراسة بالمقارنة مع المحورين الآخرين، إذ بلغت (64,52%)، مما يعني وجود اتفاق متوسط بين الأفراد المبحوثين. إن المتغيرات في محور عوامل التوسع من $(X_{19}-X_1)$ البالغة (19) متغير والوارد تفاصيلها في استمارة الاستبيان (الملحق 1) تشكل العوامل التي أدت إلى وجود ظاهرة التوسع بالخدمات في العراق.

2/1/4 الاستنتاجات المتعلقة بتحليل النتائج واختبار الفرضيات

أظهرت نتائج التحليل العاملي لمحور عوامل التوسع في الخدمات، عن أهم العوامل التي أدت إلى نشوء ظاهرة التوسع في الخدمات، إذ كشف عن وجود (5) عوامل رئيسية تعكس عوامل التوسع في بيئة العمل العراقية، إذ احتل العامل الشامل المرتبة الأولى، وجاء عامل مراقب الحسابات بالمرتبة الثانية، وعامل الزبائن بالمرتبة الثالثة، تلاه بالمرتبة الرابعة العامل المتنوع/1 ثم العامل المتنوع/2 بالمرتبة الخامسة.

وتفصّل هذه النتائج عن المؤشرات الآتية:

1. إن الزبائن بحاجة إلى معلومات لمواجهة التهديدات الخارجية والداخلية التي يتعرضون لها في بيئة عملهم، مما دفعهم إلى طلب المساعدة من مراقب الحسابات لتقديم مثل هذه المعلومات.
2. يحتل رضا الزبون موقعاً مهماً في العلاقة بينه وبين مراقب الحسابات وإن التوسع بالخدمات جاء لتعظيم هذا الرضا.
3. إن الحصة السوقية لمكاتب مراقبة الحسابات من خدمة تدقيق القوائم المالية، محددة بموجب نظام النقاط المعتمد من لدن نقابة المحاسبين والمدققين في العراق، وبالتالي فإن التوسع في الخدمات يكون تنويعاً في مصادر دخل مراقب الحسابات.
4. إن الترخيص الممنوح لمراقب الحسابات لممارسة المهنة في العراق، يتضمن في طياته تقديم المساعدة للزبون في المجالات المحاسبية والرقابية والإدارية والتنظيمية، لذلك استخدمه في التوسع بالخدمات.
5. إن حاجة الزبائن من المعلومات الموثوقة والملائمة والرأي المحايد في بعض الأمور غير المالية، أدى إلى طلب المساعدة من مراقب الحسابات لتقديمها، طالما أنه استطاع الحصول على ثقة الزبائن في ذلك.
6. تميزت البيئة العراقية بقلّة المكاتب الاستشارية التي تقدم الدراسات الإدارية والضريبية، في مقابل حاجة نامية من الزبائن لمعلومات في هذا المجال مما دفع بمكاتب وشركات مراقبة الحسابات إلى استغلال هذه الفرصة وتقديم مثل هذه الخدمات.
7. هناك توافق خفي بين مراقب الحسابات والزبائن في موضوع التوسع بالخدمات، فالزبائن ينظرون إليها بوصفها خدمات منخفضة الكلفة بالمقارنة مع إنشاء مراكز بحثية في شركاتهم، على حين ينظر إليها مراقب الحسابات على أنها إفادة من اقتصاديات المجال المفتوحة أمامه.

2/4 التوصيات

- بعد أن تمت دراسة عوامل ظاهرة التوسع بالخدمات في بيئة العمل العراقية، يوصي الباحث بما يأتي:
1. الاهتمام بدراسة المتغيرات في البيئة السياسية والاقتصادية والاجتماعية والقانونية وبيان تأثيرها على مهنة مراقبة الحسابات في العراق، وإيجاد التشريعات اللازمة لتطوير هذه المهنة.

2. إجراء الدراسات المتعلقة بالحصة السوقية لمراقبي الحسابات من التوسع في الخدمات مع التحديد الواضح لنوع الخدمات التي يمكن تقديمها وتنظيم توزيعها بين المكاتب والشركات بموجب نظام يحقق العدالة.
3. اعتماد تصنيف جديد لمكاتب مراقبة الحسابات يتضمن التوسع في الخدمات وربط ذلك بمنح ترخيص مزاوله المهنة من قبل الجهات المسؤولة.
4. ضرورة قيام الجهات المنظمة للمهنة بإصدار مجموعة من المعايير الفنية المتعلقة بالتوسع في الخدمات، بما يلائم بيئة العمل العراقية.
5. دعم استقلال مراقبي الحسابات العراقيين في الحقيقة والظاهر عن طريق اتخاذ بعض الإجراءات مثل:
 - أن يتم فصل أقسام التوسع في الخدمات عن أقسام خدمة تدقيق القوائم المالية في المكاتب والشركات.
 - تحديد نسبة الأجور من التوسع بالخدمات إلى الأجور الكلية التي يحصل عليها المكتب أو الشركة وبحيث تكون أقل من أجور خدمة التدقيق.
 - إلزام الشركات المساهمة المسجلة في سوق الأوراق المالية بالإفصاح عن أجور التوسع بالخدمات.
 - أن تقوم الجهات المشرفة على المهنة في العراق بتطبيق برنامج لرقابة جودة الأداء المهني يلزم مراقبي الحسابات بالالتزام بالأنظمة والمعايير الصادرة عن الجهات المحلية والدولية والمتعلقة بالتوسع في الخدمات.

المصادر

(1) المصادر باللغة العربية

(1-1) الرسائل والاطاريح الجامعية

1. الشكرجي، ذنون يونس ذنون، (2005)، استخدام مصفوفتي Q-mode و R-mode في التحليل العاملي، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.

(2-1) الكتب

1. الجبوري، شلال حبيب وصلاح حمزة عبد، (2000)، تحليل متعدد المتغيرات، دار الكتب للطباعة والنشر، بغداد، العراق.
2. جمعة، أحمد حلمي، (1999)، التدقيق الحديث للحسابات، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
3. سلطان، عماد الدين محمد، (1991)، التحليل العاملي، الطبعة الأولى، دار المعارف، القاهرة، مصر.
4. الصعدي، إبراهيم أحمد، (2005)، الاتجاهات الحديثة في نظرية المراجعة ومعاييرها، كلية التجارة جامعة عين شمس، القاهرة، مصر.

(3-1) الدوريات

1. الجفري، فوزية حامد والعنقري، حسام عبد المحسن، (2007)، توسيع نطاق الخدمات المهنية التي تقدمها مكاتب المراجعة في السعودية: تحليل ميداني مستند إلى مقتضيات نظرية الوكالة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد 17، العدد 2، جدة، السعودية.
2. الشاطري، إيمان حسين والعنقري، حسام عبد المحسن، (2006)، انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وأثاره على جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد 20، العدد 1، جدة، المملكة العربية السعودية.
3. العنقري، حسام بن عبد المحسن، (2003)، توسيع نطاق الخدمات المهنية وأثاره على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد 17، العدد 2، جدة، السعودية.
4. قريط، عصام، (2008)، الخدمات الاستشارية وأثارها على حياد المدقق، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الأول، دمشق، سوريا.

(2) المصادر باللغة الانكليزية

(2-1) Dissertation Studies

1. Houtert, Van, (2010), Financial Reporting Quality and Non-Audit Services :Evidence From the Netherlands, Master Thesis, Maastrich University.

(2-2) Periodic

1. Arrunada ,Benito ,(1998) ,Non –Audit Services: Let an International Market Decide ,Journal of Accountancy , Vol:63.
2. Baker, A.,(1993),Self-Regulation in the Public Accounting Profession :The Structural Response of the Large Public Accounting Firms to a Changing Environment, Accounting , Auditing & Accountability Journal , Vol.6, No.2.
3. Brackney ,Kennard S. & Glenn L. Helms ,(1996) ,"Practice Notes : A Survey of Attestation Practice " Auditing : Journal of Practice & Theory V:15 ,No.2.
4. Clyde ,Robert D., (1994), Accounting & Auditing : AICPA Strategic Planning Committee , Today's CPA V:20 ,No. 3.

5. Daly, A. & D. Sehuler ,(1998),"Redefining a Certified Public Accounting Firms" Accounting Organization and Society, Vol :23,No.5,6.
6. Eilifsen, Aasmund, W. R. Knechel, & Ph. Wallage, (2000), External Assurance services and Strategic Business Risk: An International Field Study Accounting Horizons, 15(3) (September).
7. Reed ,Ronald O. & Thomas Buchman,(2001),Assurance Services: The Expansion of The CPAs Traditional Services In Local CPA Firms ,the journal of Applied Business ,volume 17,number 1.
8. Sori ,Zulkarnain Muhamad, Yusuf Karbhari & Shamaher Mohamad , (2010) , Commercialization of Accounting Profession : The Case of Non_ Audit Services, Journal of Economics & Management ,Vol:4,No.4.

(2-3): Internet

1. Eilifsen, Aasmund, W. Robert Knechel ,Philip Wallage & Bart van Praag,(2001),The Demand Attributes of Assurance Services and the Role of Independent Accountants : <http://www.nysscpa.org/cpajournal/2004/204/essentials/p42.htm>.
2. Elliott ,Robert K. ,(1998),Accounting in the 21st century:<http://newman-baruch.cuny.edu/digital/sate/sate-1998/Elliott-98.htm>.
3. Elliott ,Robert K. and Don M. Pallais,(1997),Are You Ready for New Assurance Services ,Journal of Accountancy: <http://www.ifac.org>.

جامعة الموصل
كلية الإدارة والاقتصاد
قسم المحاسبة
استمارة استبيان

السيد/السيدة المحترم/المحترمة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تمثل هذه الاستمارة جزءاً من مشروع أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، الموسومة "التوسع في الخدمات المهنية لمراقب الحسابات والتغيير الاستراتيجي/ دراسة ميدانية لبينة العراق". وتعد مشاركتكم في تقديم الصورة الحقيقية ذات اثر ايجابي في إخراج هذا البحث بالمستوى المطلوب.

يرجى تفضلكم مشكورين باختيار الإجابة التي ترونها مناسبة، علماً بأن الاستمارة لأغراض البحث العلمي فقط. شكرًا على مشاركتكم ودعمكم لمشروع البحث

المشرف

الباحث

مصطلحات تعريفية:

فيما يأتي بعض المصطلحات والمفاهيم المستخدمة في البحث:

- التوسع بالخدمات: قيام شركة أو مكتب مراقبة الحسابات ،بتقديم خدمات غير خدمات المحاسبة والتدقيق.
- الرسالة: هي وثيقة مكتوبة تمثل فلسفة المنظمة والخطوط العريضة الواجب إتباعها لتحقيق أهدافها.
- التخصص المهني: أن يقوم مراقب الحسابات بتقديم خدماته حصراً إلى قطاع معين كالقطاع الصناعي.
- تركيز السوق: سيطرة مجموعة محددة من الشركات او المكاتب على سوق المهنة وحصولهم على النصيب الأكبر من الزبائن.
- لجنة التدقيق: هي لجنة تتشكل في الشركة من 3-5 مدراء ليس لهم علاقة بالأمور المالية ،لتسهيل ومراقبة عمل مراقب الحسابات.
- حوكمة الشركات: هي مجموعة من الإجراءات اللازمة لضمان عمل الشركات على أحسن حال كالإفصاح والشفافية.
- مناهج التعليم المحاسبي الجامعي: هي مجموعة العناصر المتفاعلة مع بعضها لتقديم المعرفة المحاسبية اللازمة لطلبة التعليم المحاسبي الجامعي.
- ثقافة المنظمة: منظومة من القيم الأساسية التي تتبناها المنظمة والفلسفة التي تحكم سياساتها تجاه العاملين، والطرق التي يتم بموجبها انجاز المهام، والمعتقدات التي يتشارك فيها العاملين.

الجزء الأول: المعلومات العامة

يرجى التفضل بالتأشير في المكان المناسب لكل مما يأتي:

1-المؤهل العلمي أو المهني:

دبلوم تقني ☐ بكالوريوس ☐ دبلوم عالي ☐

ماجستير ☐ دكتوراه ☐ مهني ☐ أخرى ☐

2-التخصص:

محاسبة ☐ إدارة أعمال ☐ اقتصاد ☐

علوم مالية ومصرفية ☐ مراقبة حسابات ☐ أخرى ☐

3- العنوان الوظيفي:

مراقب حسابات / مستقل أكاديمي
مراقب حسابات / حكومي

4- عدد سنوات الخبرة في مجال العمل:

أقل من 5 سنوات 5 - 10 11 - 15 16 - 20 21 فأكثر

بعد التفضل بالإطلاع على كل سؤال، يرجى وضع أي إشارة في الحقل الذي تراه مناسباً من وجهة نظرك.
الجزء الثاني: محاور الاستبيان

المحور الأول: عوامل ظاهرة التوسع في الخدمات المهنية لمراقب الحسابات

ت	الأسئلة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	لا يوجد تعارض بين ترخيص مزاوله مهنة مراقبة الحسابات والتوسع بالخدمات.	5	4	3	2	1
2	يسعى مراقب الحسابات إلى استخدام ترخيص مزاوله المهنة في التوسع بالخدمات.	5	4	3	2	1
3	يعمل مكتب مراقبة الحسابات من خلال التوسع بالخدمات على تعويض ما يفقده من الحصة السوقية بسبب المنافسة.	5	4	3	2	1
4	يسعى مراقب الحسابات من خلال التوسع بالخدمات إلى تنويع مصادر الدخل.	5	4	3	2	1
5	يؤدي التوسع بالخدمات إلى تكوين ميزة تنافسية لمكتب مراقبة الحسابات.	5	4	3	2	1
6	تبني مفاهيم جديدة في عمل مراقب الحسابات مثل مخاطر الاعمال، ستؤدي إلى التوسع بالخدمات.	5	4	3	2	1
7	يرحس مراقب الحسابات على تعظيم رضا الزبون، وذلك بالتوسع بالخدمات المقدمة له.	5	4	3	2	1
8	يستفيد مكتب مراقبة الحسابات من مزايا اقتصاديات المجال من خلال التوسع بالخدمات.	5	4	3	2	1
9	إدخال التطورات التقنية في عمل مراقب الحسابات، دفعته للتوسع بالخدمات.	5	4	3	2	1
10	رغبة الزبائن في الحصول على رأي فني محايد من مراقب الحسابات في أمور غير مالية أدى إلى التوسع بالخدمات.	5	4	3	2	1
11	حاجة الزبائن إلى معلومات موثوقة وملاتمة بأسرع وقت ممكن، أسهم بالتوسع بالخدمات.	5	4	3	2	1
12	سعي الزبائن إلى تنويع مصادر معلوماتهم في الأمور غير المالية أدى إلى التوسع بالخدمات.	5	4	3	2	1
13	يلجأ الزبائن إلى مراقب الحسابات، للحصول على خدمات بخلاف التدقيق، لأن كلفتها أقل من قيامهم بإنشاء مراكز بحثية في شركاتهم.	5	4	3	2	1
14	يقوم مراقب الحسابات بالتوسع بالخدمات لمساعدة الزبائن في حل مشكلاتهم الداخلية.	5	4	3	2	1
15	يقدم مراقب الحسابات من خلال التوسع بالخدمات، مقترحات لمواجهة التهديدات الخارجية التي يواجهها الزبون.	5	4	3	2	1
16	تؤدي الشركات دوراً في الأمور الاجتماعية، كتقليل التلوث وبرامج التعليم، لذلك فهي تحتاج إلى معلومات غير مالية، يسهم التوسع في تلبيةها.	5	4	3	2	1
17	وجود الثقة بين المجتمع ومراقب الحسابات أسهم في التوسع بتقديم الخدمات.	5	4	3	2	1
18	إن التوسع في أعمال الشركات الصناعية والتجارية أدى إلى التوسع بالخدمات المقدمة لها من مراقب الحسابات.	5	4	3	2	1
19	إن قلة المكاتب الاستشارية المتخصصة أدى إلى توسع مكاتب مراقبة الحسابات في الخدمات.	5	4	3	2	1