



جامعة الموصل
كلية الإدارة والاقتصاد

التوسع في خدمات مراقب الحسابات وانعكاساتها على
التغيير الاستراتيجي للمهنة
دراسة ميدانية في العراق

سمير طه ياسين

أطروحة دكتوراه

في المحاسبة

بإشراف

الأستاذ المساعد الدكتورة

فيحاء عبدالخالق البكوع

2012م

1433هـ

التوسع في خدمات مراقب الحسابات وانعكاساتها على
التغيير الإستراتيجي للمهنة
دراسة ميدانية في العراق

أطروحة تقدم بها
سمير طه ياسين

إلى

مجلس كلية الإدارة والاقتصاد بجامعة الموصل
وهي جزء من متطلبات نيل شهادة دكتوراه فلسفة في المحاسبة

بإشراف

الأستاذ المساعد الدكتورة

فيحاء عبد الخالق البكوع

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

(ولكل وجهة هو موليها فاستبقوا الخيرات اين ما
تكونوا يات بكم الله جميعا ان الله على كل شي قدير)



من سورة البقرة

إقرار المشرف

أشهد بأن إعداد هذه الأطروحة جرى تحت إشرافي في جامعة الموصل، وهي جزء من متطلبات نيل شهادة دكتوراه فلسفة في المحاسبة

التوقيع:

المشرف: أ.م.د. فيحاء عبد الخالق البكوع

التاريخ : 2012 / 3 / 19

إقرار المقوم اللغوي

أشهد بأن هذه الأطروحة الموسومة بـ "التوسع في الخدمات المهنية لمراقب الحسابات والتغيير الاستراتيجي: دراسة ميدانية لبيئة العراق" تمت مراجعتها من الناحية اللغوية وتصحيح ماورد فيها من أخطاء لغوية وتعبيرية وبذلك أصبحت مؤهلة للمناقشة بقدر تعلق الأمر بسلامة الأسلوب وصحة التعبير.

التوقيع :

الاسم :أ.د. هاني صبري آل يونس

التاريخ : 2012 / 3 / 18

إقرار رئيس لجنة الدراسات العليا

بناءً على التوصيات التي تقدم بها المشرف والمقوم اللغوي أرشح هذه الأطروحة للمناقشة.

التوقيع :

الاسم : أ.م.د. فيحاء عبد الخالق البكوع

التاريخ : 2012 / 3 / 19

إقرار رئيس القسم العلمي

بناءً على التوصيات التي تقدم بها المشرف والمقوم اللغوي ورئيس لجنة الدراسات العليا أرشح هذه الأطروحة للمناقشة .

التوقيع :

الاسم : أ.م. د. خالد غازي التمي

التاريخ : 2012 / 3 / 19

قرار لجنة المناقشة

نشهد بأننا أعضاء لجنة التقويم والمناقشة قد أطلعنا على الأطروحة الموسومة بـ "التوسع في خدمات مراقب الحسابات وانعكاساتها على التغيير الاستراتيجي للمهنة: دراسة ميدانية في العراق"، وناقشنا الطالب في محتوياتها وفيما له علاقة بها بتاريخ 2012/5/31 وإنها جديرة لنيل شهادة الدكتوراه فلسفة في المحاسبة.

الأستاذ الدكتور	الأستاذ الدكتور	الأستاذ المساعد الدكتور
قاسم محسن الحبيطي	علي حسين الدوغجي	سرمد غانم صالح
كلية الإدارة والاقتصاد	كلية الإدارة والاقتصاد	كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة الموصل	جامعة بغداد	جامعة الموصل
رئيس اللجنة	عضواً	عضواً

الأستاذ المساعد الدكتور	الأستاذ المساعد الدكتورة	الأستاذ المساعد الدكتورة
عباس حميد التميمي	سعاد سعيد غزال	فيحاء عبدالخالق البكوع
كلية الإدارة والاقتصاد	كلية الإدارة والاقتصاد	كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة بغداد	جامعة الموصل	جامعة الموصل
عضواً	عضواً	عضواً ومشرفاً

قرار مجلس الكلية

اجتمع مجلس كلية الإدارة والاقتصاد بجلسته المنعقدة بتاريخ / / 2012 وقرر التوصية بمنحه شهادة الدكتوراه فلسفة في المحاسبة.

؛

عميد كلية الإدارة والاقتصاد
أ.م.د. فواز جارالله نايف الدليمي

2012/ /

مقرر مجلس الكلية
أ.م.د. موفق أحمد السيدية

2012/ /

الإهداء

إلى.. معلم البشرية كافة محمد (ﷺ)
إلى.. بلاد الرافدين من أعلى جبالها، إلى أبعد قطره في مياهها
إلى.. من زرعت في الطموح أمي
إلى.. التي ألهمتني العزم وزرعت في نفسي الأمل بدعائها.. زوجتي
إلى.. من تحملوا معي عناء الدراسة أولادي.. نبأ.. أحمد.. إدريس
إلى.. من حبيب لي هذا التخصص المرحوم د. مهدي الراشد.. وفاءً
إلى.. كل من أزرني وثبت خطاي وزرع دربي ثقة وأملاً ... تقديراً

سمير

شكر وامتنان

الحمد لله الواحد الأحد، الفرد الصمد، العليم القدير، الذي فضل العلم على الهوى بقوله (وَإِنَّ كَثِيرًا لَّيُضِلُّونَ بِأَهْوَاءِهِمْ بِغَيْرِ عِلْمٍ) الأنعام 119، والصلاة والسلام على النبي الأمي الرحمة المهداة، سيد الأولين والآخرين محمد (ﷺ) وعلى آله وأصحابه الطيبين الطاهرين ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين، أما بعد:

يسرني وأنا انتهي من كتابة هذا البحث أن أتقدم بخالص الشكر والامتنان إلى الدكتورة فيحاء عبد الخالق البكوع الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة، المشرفة على هذا البحث، لجهودها العلمية القيمة وآرائها السديدة وتوجيهاتها الرشيدة التي أدت إلى إخراج البحث على النحو الذي هو عليه مما يدل على عطائها العلمي الغزير، فضلاً عن سمو أخلاقها.

كما أتقدم بالشكر والتقدير إلى السيد رئيس جامعة الموصل المحترم والسيد عميد الكلية المحترم والسادة معاوني العميد لدعمهم الباحث خلال فترة الدراسة.

ويشكر الباحث الدكتور خالد غازي التمي رئيس قسم المحاسبة والأستاذ الفاضل مقداد أحمد الجليلي رئيس القسم السابق، لدورهم القيم في مساندة الباحث وشد أزره وتقديم النصح والمشورة له، كما أسجل شكري وتقديري إلى أساتذة قسم المحاسبة المحترمين.

ويشكر الباحث السادة رئيس وأعضاء لجنة المناقشة لتفضلهم بقبول مناقشة هذا البحث والجهود التي بذلوها لاغنائه بالأفكار والآراء السديدة.

وأتقدم بالشكر الجزيل إلى السادة رؤساء الأقسام العلمية وأعضاء الهيئة التدريسية في الكلية لما قدموه من دعم للباحث خلال فترة الدراسة.

ويقدم الباحث شكره إلى السيد ذنون يونس الشكري التدريسي في الكلية التقنية الإدارية/ الموصل لمراجعته نتائج التحليل العملي فجزاه الله خير الجزاء .

كما يشكر الباحث المحكمين لاستمارة الاستبيان كافة لجهودهم العلمية في إخراجها بالشكل السليم ، وأتقدم بالشكر إلى السيد المقوم اللغوي لدوره في التصويب اللغوي لهذا البحث.

ويسجل الباحث شكره وجزيل امتنانه إلى السادة مراقبي الحسابات في مختلف محافظات العراق، الذين زارهم الباحث، لتعاونهم البناء ودعمهم جهود الباحث وتقديمهم التوجيهات السديدة له، فجزاهم الله خير الجزاء .

والشكر موصول إلى العاملين في المكتبات الآتية: المكتبة المركزية ومكتبة كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة الموصل، المكتبة المركزية ومكتبة كلية الإدارة والاقتصاد/جامعة صلاح الدين (أربيل)، مكتبة كلية

الإدارة والاقتصاد/جامعة دهوك، مكتبة كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة بغداد، مكتبة كلية الإدارة والاقتصاد/
الجامعة المستنصرية، مكتبة كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة البصرة، مكتبة ديوان الرقابة المالية، مكتبة المعهد
التقني /نينوى لحسن التعاون والتعامل مع الباحث.

وشكري وتقديري للعاملين في مكتبي أؤفس ودنيا للطباعة لدورهما في طباعة وتنسيق هذا البحث.
وأخيراً لمن فاتني أن اذكره، أتقدم بالشكر والامتنان إلى كل من ساهم من قريب أو بعيد، بإشارة أو
دعاء، بموقف علني أو سري أو قدم دعماً مباشراً أو غير مباشر للباحث خلال فترة الدراسة وإني اعتذر عن
ذكر الأسماء لأن القائمة طويلة، وإني لأدعو الله أن يسجل ذلك في سجلاتهم لديه، ويثقل ميزان حسناتهم يوم
يعرضون عليه.

والباحث يرى أن هذا العمل لا يخلو من المثالب، فالكمال لله وحده، ورحم الله من قال في اليوم التالي
لإنجاز مثل هذا العمل: لو أني أزدت هنا أو أنقصت هناك، لو أني قدمت هذا وأخرت ذلك.
وآخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على سيد الأنبياء والمرسلين.

الباحث

المستخلص

تتناول هذه الدراسة ظاهرة التوسع في الخدمات المهنية التي يقدمها مراقب الحسابات، من عدة محاور، يتمثل أولها في دراسة تفصيلية لعوامل هذه الظاهرة، كالعوامل المرتبطة بمراقب الحسابات نفسه و العوامل المرتبطة بالزبائن و العوامل المرتبطة بالبيئة العامة، اما المحور الثاني فيتعلق بدراسة متطلبات الظاهرة من المتطلبات ذات العلاقة بمهنة مراقبة الحسابات، و متطلبات التغيير الاستراتيجي، أما المحور الثالث فيوضح انعكاسات هذه الظاهرة في بعض المفاهيم المرتبطة بمهنة مراقبة الحسابات، وكذلك الانعكاس في رسالة المكتب أو الشركة.

أما الجانب العملي للدراسة فتناول اتجاهين:

الأول: دراسة ميدانية باستخدام استمارة الاستبيان لمسح واستطلاع متغيرات الدراسة في عينة البحث، التي تمثلت بعدد من مراقبي الحسابات المستقلين، وعدد من مراقبي الحسابات الحكوميين، وبعض أساتذة الجامعات، وتوزعت هذه العينة على (7) محافظات عراقية.

الثاني: دراسة حالة في شركة فرقد السلطان وشركائه لتدقيق ومراقبة الحسابات/ شركة تضامنية، في محاولة لمعرفة واقع متغيرات الدراسة فيها.

وتضمنت الدراسة الفصول الآتية:

الفصل الأول: المنهجية والدراسات السابقة، وتضمنت، المشكلة، أهداف وأهمية الدراسة، الفرضيات، صياغة أنموذج الدراسة الافتراضي، أسلوب جمع البيانات، أدوات التحليل الإحصائي، المناهج المعتمدة في الدراسة، مجتمع وعينة الدراسة، كما تضمنت الدراسات السابقة مع رؤية تقييمية.

الفصل الثاني: وتناول الإطار المفاهيمي للخدمات المهنية لمراقب الحسابات وعوامل ومتطلبات التوسع فيها.

الفصل الثالث: تناول متضمنات التغيير الاستراتيجي ومجالات التغيير الاستراتيجي للتوسع في الخدمات المهنية لمراقب الحسابات.

الفصل الرابع: تضمن أنواع وانعكاسات الخدمات المهنية لمراقب الحسابات.

الفصل الخامس: تضمن تحليل نتائج الدراسة الميدانية ودراسة الحالة.

الفصل السادس: الاستنتاجات والتوصيات.

وتوصل الباحث إلى مجموعة من الاستنتاجات، أهمها:

1. إن الثقة المتولدة بمرور الزمن بين مراقب الحسابات والمجتمع، أدت إلى أن 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 بدلاً عن إنشاء المراكز البحثية ذات التكاليف المرتفعة لتقديم مثل هذه المعلومات.

2. 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 المتشعب بخدمة تدقيق القوائم المالية، طالما أن المكاتب الاستشارية التخصصية في هذا المجال تمتاز بندرة وجودها.

3. يمثل التغيير الاستراتيجي في مهنة مراقبة الحسابات، وسيلة تسهم في تحويل وضع المهنة إلى وضع أفضل، وبما يتوافق مع ظروف البيئة المحيطة وتحريكها نحو حالة مرغوبة لتعزيز الميزة التنافسية، وهو تغيير في الاتجاه نحو خطوة جديدة لتطوير الرسالة والأهداف بما يتوافق والتوسع بالخدمات.

4. يؤدي التهديد الناتج من تعارض مصالح مراقب الحسابات والزبائن وقيامه بتدقيق أعمال سبق له أدائها إلى آثار سلبية في معيار الاستقلال، يمكن الحد منها بالاهتمام بتأهيل مراقب الحسابات وإلزامه بالإفصاح عن أجور التوسع في الخدمات.

وكان من أهم التوصيات:

1. ضرورة قيام الجهات المنظمة للمهنة بإصدار مجموعة من المعايير الفنية المتعلقة بالتوسع في الخدمات بما يلائم بيئة العمل العراقية.

2. أن يتم فصل أقسام التوسع في الخدمات عن أقسام خدمة تدقيق القوائم المالية في المكاتب والشركات.

3. تحديد نسبة الأجور من التوسع بالخدمات إلى الأجور الكلية التي يحصل عليها المكتب أو الشركة.

4. أن تقوم مكاتب وشركات مراقبة الحسابات بإجراء التغيير الاستراتيجي في مجالات الهيكل التنظيمي، والموارد البشرية، والتقانة، والمهام، والثقافة المنظمة.

ثبت المحتويات

الصفحة	الموضوع
أ-ب	المستخلص
ت	ثبت المحتويات
ث	ثبت الأشكال
ج-خ	ثبت الجداول
خ	ثبت الملاحق
د	ثبت المختصرات
2-1	المقدمة
24-3	الفصل الأول: المنهجية ودراسات السابقة
12-4	المبحث الأول: منهجية الدراسة
24-13	المبحث الثاني: دراسات السابقة
56-25	الفصل الثاني: الخدمات المهنية لمراقب الحسابات والتوسع فيها
42-26	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للخدمات المهنية لمراقب الحسابات
56-43	المبحث الثاني: عوامل ومتطلبات التوسع في الخدمات المهنية لمراقب الحسابات
85-57	الفصل الثالث: التغيير الاستراتيجي والخدمات المهنية لمراقب الحسابات
72-58	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتغيير الاستراتيجي
85-73	المبحث الثاني: مجالات التغيير الاستراتيجي للتوسع في الخدمات
124-86	الفصل الرابع: التوسع في الخدمات المهنية لمراقب الحسابات وانعكاساته
112-87	المبحث الأول: التوسع في الخدمات المهنية لمراقب الحسابات
124-113	المبحث الثاني: انعكاسات التوسع في الخدمات
169-125	الفصل الخامس: وصف متغيرات الدراسة وتحليل النتائج ودراسة الحالة
134-126	المبحث الأول: وصف وتشخيص متغيرات الدراسة
158-135	المبحث الثاني: تحليل النتائج واختبار الفرضيات
169-159	المبحث الثالث: دراسة الحالة
180-170	الفصل السادس: الاستنتاجات والتوصيات
178-171	المبحث الأول: الاستنتاجات
180-179	المبحث الثاني: التوصيات
212-181	المصادر
222-213	الملاحق

ثبت الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
6	أنموذج الدراسة الافتراضي	1
28	العلاقة بين خطر الأعمال وإضافة خدمات جديدة للزبون	2
33	مستوى التأكيد	3
36	إطار مفاهيمي المقترح لخدمات التأكيد	4
37	العلاقة ثلاثية الأطراف بين الممارس والطرف المسؤول والمستخدمين	5
39	عناصر خدمات التأكيد	6
39	اتجاهات تنفيذ خدمات التأكيد	7
41	خارطة خدمات التأكيد	8
59	أنواع التغيير	9
61	أهمية التغيير	10
65	أهداف التغيير الاستراتيجي	11
69	خطوات التغيير الاستراتيجي	12
81	مصادر ثقافة المنظمة	13
85	الهيكل التنظيمي الجديد لمكتب عبد العزيز حجازي وشركائه	14
87	أنواع من الخدمات المهنية لمراقب الحسابات	15
88	مجموعة من الخدمات المهنية لمراقب الحسابات	16
94	العلاقة بين حجم الأدلة ومستوى التأكيد لخدمات ،التدقيق،الفحص،الإعداد	17
136	نتائج التحليل الذاتي لمصفوفة الارتباط (عوامل التوسع بالخدمات)	18
142	نتائج التحليل الذاتي لمصفوفة الارتباط (متطلبات التوسع بالخدمات)	19
151	نتائج التحليل الذاتي لمصفوفة الارتباط (انعكاسات التوسع بالخدمات)	20
165	الهيكل التنظيمي للشركة على أساس الخدمات	21

ثبت الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
1	هيكل استمارة الاستبيان	8
2	الخبراء المحكمين لصدق استمارة الاستبيان	9
3	فئات أفراد عينة الدراسة حسب العنوان الوظيفي	10
4	المؤهل العلمي أو المهني لأفراد عينة الدراسة	11
5	تخصص أفراد عينة الدراسة	11
6	عدد سنوات الخبرة لأفراد عينة الدراسة	12
7	الاختلافات بين التأكيد المعقول والتأكيد المحدود	32
8	الإيراد ومعلومات أخرى عن الشركات الأربع الكبرى لعام 2007	44
9	تبريرات المؤيدين والمعارضين للتوسع بالخدمات	51
10	آراء بعض الباحثين في أسباب التغيير الاستراتيجي	62
11	مستويات التغيير الاستراتيجي	67
12	آراء بعض الباحثين في أسباب مقاومة التغيير	71
13	بعض إصدارات الجهات المهنية في مجال التأهيل المحاسبي	74
14	بعض التبويبات للخدمات المهنية لمراقب الحسابات	88
15	المعايير الصادرة من لجنة خدمات المحاسبة والفحص	90
16	درجة الارتباط ومستوى الضمان لخدمات، الإعداد، الفحص، التدقيق	93
17	نقاط الاختلاف بين خدمات الإعداد، الفحص، التدقيق	97
18	المعايير الفنية لخدمات التصديق الصادرة من AICPA	100
19	مستويات خدمات التصديق	101
20	النشرات التي أصدرتها لجنة ممارسات الخدمات الضريبية لغاية كانون الأول 2009	109
21	التوزيعات التكرارية والنسبية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير (عوامل التوسع بالخدمات)	126

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
22	إعادة ترتيب متغيرات (عوامل التوسع بالخدمات) على وفق الأهمية النسبية	127
23	التوزيعات التكرارية والنسبية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير (متطلبات التوسع بالخدمات)	128
24	إعادة ترتيب متغيرات (متطلبات التوسع بالخدمات) على وفق الأهمية النسبية	131
25	التوزيعات التكرارية والنسبية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير (انعكاسات التوسع بالخدمات)	132
26	إعادة ترتيب متغيرات (انعكاسات التوسع بالخدمات) على وفق الأهمية النسبية	134
27	نتائج التحليل الذاتي لمصفوفة الارتباط (عوامل التوسع بالخدمات)	136
28	متغيرات العامل الأول (عوامل التوسع بالخدمات) ومقدار تشعبها وشيوها	137
29	متغيرات العامل الثاني (عوامل التوسع بالخدمات) ومقدار تشعبها وشيوها	138
30	متغيرات العامل الثالث (عوامل التوسع بالخدمات) ومقدار تشعبها وشيوها	139
31	متغيرات العامل الرابع (عوامل التوسع بالخدمات) ومقدار تشعبها وشيوها	139
32	متغيرات العامل الخامس (عوامل التوسع بالخدمات) ومقدار تشعبها وشيوها	140
33	نتائج التحليل الذاتي لمصفوفة الارتباط (متطلبات التوسع بالخدمات)	141
34	متغيرات العامل الأول (متطلبات التوسع بالخدمات) ومقدار تشعبها وشيوها	142
35	متغيرات العامل الثاني (متطلبات التوسع بالخدمات) ومقدار تشعبها وشيوها	143
36	متغيرات العامل الثالث (متطلبات التوسع بالخدمات) ومقدار تشعبها وشيوها	144
37	متغيرات العامل الرابع (متطلبات التوسع بالخدمات) ومقدار تشعبها وشيوها	144
38	متغيرات العامل الخامس (متطلبات التوسع بالخدمات) ومقدار تشعبها وشيوها	145
39	متغيرات العامل السادس (متطلبات التوسع بالخدمات) ومقدار تشعبها وشيوها	146
40	متغيرات العامل السابع (متطلبات التوسع بالخدمات) ومقدار تشعبها وشيوها	147
41	متغيرات العامل الثامن (متطلبات التوسع بالخدمات) ومقدار تشعبها وشيوها	147

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
42	متغيرات العامل التاسع (متطلبات التوسع بالخدمات) ومقدار تشبعها وشيوها	148
43	متغيرات العامل العاشر (متطلبات التوسع بالخدمات) ومقدار تشبعها وشيوها	148
44	متغيرات العامل الحادي عشر (متطلبات التوسع بالخدمات) ومقدار تشبعها وشيوها	149
45	نتائج التحليل الذاتي لمصفوفة الارتباط (انعكاسات التوسع بالخدمات)	150
46	متغيرات العامل الأول (انعكاسات التوسع بالخدمات) ومقدار تشبعها وشيوها	151
47	متغيرات العامل الثاني (انعكاسات التوسع بالخدمات) ومقدار تشبعها وشيوها	152
48	متغيرات العامل الثالث (انعكاسات التوسع بالخدمات) ومقدار تشبعها وشيوها	153
49	متغيرات العامل الرابع (انعكاسات التوسع بالخدمات) ومقدار تشبعها وشيوها	153
50	متغيرات العامل الخامس (انعكاسات التوسع بالخدمات) ومقدار تشبعها وشيوها	154
51	متغيرات العامل السادس (انعكاسات التوسع بالخدمات) ومقدار تشبعها وشيوها	155
52	متغيرات العامل السابع (انعكاسات التوسع بالخدمات) ومقدار تشبعها وشيوها	155
53	متغيرات العامل الثامن (انعكاسات التوسع بالخدمات) ومقدار تشبعها وشيوها	156
54	متغيرات العامل التاسع (انعكاسات التوسع بالخدمات) ومقدار تشبعها وشيوها	156
55	متغيرات العامل العاشر (انعكاسات التوسع بالخدمات) ومقدار تشبعها وشيوها	157
56	أهم الأحداث في تاريخ مهنة مراقبة الحسابات العراقية	159
57	معلومات عن الشركاء	161
58	نسب تطور العمل في الشركة	162
59	تفاصيل الموارد البشرية للشركة عام 2011	164
60	الأهمية النسبية لخدمات الشركة إلى الإيراد الكلي لعام 2011	167

ثبت الملاحق

رقم الملحق	العنوان	الصفحة
------------	---------	--------

213	استمارة الاستبيان المعتمدة لأغراض البحث	1
221	قائمة بأسماء ومحافظات السادة مراقبي الحسابات/المستقلين المبحوثين	2
222	قائمة بعناوين ومحافظات شركات مراقبة الحسابات المبحوثة	3
222	قائمة بعناوين ومحافظات مراقبي الحسابات/ الحكوميين المبحوثين	4
222	قائمة بعناوين ومحافظات الأكاديميين المبحوثين	5

ثبت المختصرات

المختصر	العنوان باللغة الإنكليزية	العنوان باللغة العربية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
AR	Accounting and Review Services	خدمات المحاسبة والفحص
AT	Attestation Services	خدمات التصديق
AU	Auditing Service	خدمة التدقيق
CICA	Canadian Institute of Chartered Accountant	المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين
CPA	Certified Public Accountant	مراقب الحسابات الخارجي
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards	معايير التدقيق المتعارف عليها
GAO	Government Accountability Office	مكتب المحاسبة الحكومي
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board	مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي
IFAC	International Federation of Accountant	الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board	مجلس الإشراف على شركات المحاسبة العامة
SAS	Statement on Auditing Standards	قائمة معايير التدقيق
SCAS	Special Committee on Assurance Services	اللجنة الخاصة بخدمات التأكيد
SEC	Securities and Exchange Commission	هيئة تداول الأوراق المالية (الأمريكية)
SOX	Sarbanes-Oxley Act (USA)	قانون ساربنز / اوكسلي (الأمريكي)
SSAES	Statement on Standards for Attestation Engagements	قائمة معايير خدمات التصديق
SSARS	Statement on Standards for Accounting and Review Services	قائمة معايير خدمات المحاسبة والفحص
SSCS	Statement on Standards for Consulting Services	قائمة معايير الخدمات الاستشارية
SSTS	Statement on Standards for Tax Services	قائمة معايير الخدمات الضريبية
SSVS	Statement on Standards for Valuation Services	قائمة معايير خدمات التقييم

المقدمة

إنه لعهد جديد يبدأ في مهنة مراقبة الحسابات، عهد التوسع في الخدمات المهنية التي يقدمها مراقب الحسابات، عهد خدمات التأكيد، إذ بدأت تلوح في الأفق شمس جديدة، ودقت ساعة التغيير في هذه المهنة، فمنذ تقرير لجنة اليووت عام 1996، بدأ مراقب 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 لمراقب الحسابات لم يكن ترفاً أو خدمات كمالية يقدمها إلى الزبائن، وإنما جاءت نتيجة المتغيرات في بيئة العمل ونشوء الطلب الفعال على هذه الخدمات، إذ أن تعارض المصالح بين الإدارة والمساهمين والتهديدات الخارجية للشركات والمتغيرات في بيئتها الداخلية، أوجدت الحاجة إلى معلومات ملائمة وموثوقة ذات الطبيعة المالية وغير المالية، فتم اللجوء إلى مراقب الحسابات لتبليتها بوصفه الأقرب إلى الشركة والأكثر دراية بتفاصيل نشاطها، وبما انه يرفع شعار رضا الزبون، سارع لتلبية مجموعة متنوعة من الخدمات، التي وجد فيها تنوعاً لمصادر دخله طالما لا تتعارض مع ترخيص مزاوله المهنة أو مع التشريعات النافذة.

لقد قامت مكاتب وشركات مراقبة الحسابات في تغييرات إستراتيجية كبيرة كي تتمكن من التوسع في الخدمات، مثل إجراء التغيير في مجال الموارد البشرية ابتداءً من سياسات التعيين مروراً بالتأهيل والتدريب ثم وضع نظم الحوافز الملائمة، كذلك القيام بالتغيير التقني ، فتم إدخال الحواسيب والبرامج التخصصية المتطورة والربط مع الشبكات ومنها شبكة المعلومات العالمية (الإنترنت) كما رافقه ذلك تغيير في المهام الموكلة للعاملين في المكتب وإجراء التغيير الثقافي في القيم والمعتقدات السائدة لتتواءم والاتجاه الجديد، وتم إعادة بناء الهيكل التنظيمي على وفق توزيع ملائم للصلاحيات والمسؤوليات.

لقد صاحب انتشار ظاهرة التوسع في الخدمات اهتمام من المنظمات المهنية العالمية التي ترعى شؤون المهنة، فتم إصدار العديد من المعايير والإرشادات التي تنظم تقديم هذه الخدمات، داعية مراقب الحسابات إلى الالتزام بقواعد السلوك المهني والأخلاقي المتعارف عليه في مهنة مراقبة الحسابات.

احتلت ظاهرة التوسع في الخدمات موقع جديداً في الجانب النظري والتطبيقي لمهنة مراقبة الحسابات، إذ وقف بعضهم ضدها واعتبرها تهديداً لمعيار الاستقلال، على حين اتخذ آخرون اتجاهاً إيجابياً منها وقدم التبريرات بعدم تأثيرها في المعيار، وبقيت وجهتا النظر المعارضة والمؤيدة قائمة إلى هذه الساعة ولكل منها مبرراتها.

كان للتوسع في الخدمات انعكاساً في بعض المفاهيم المرتبطة بمهنة مراقبة الحسابات كالعلاقة مع الزبائن، آليات حوكمة الشركات، عمل لجان التدقيق، إستراتيجية التخصص المهني، درجة تركيز سوق

المهنة، مناهج التعليم المحاسبي، كما أن لها انعكاساً في رسالة المكتب والشركة لتتطور وتشمل التوسع في الخدمات.

جاءت هذه الدراسة لتبحث في ظاهرة التوسع بالخدمات المهنية لمراقب الحسابات في بيئة العمل العراقية، من خلال دراسة العوامل التي أدت إلى نشوئها، وكذلك متطلباتها المرتبطة بالمهنة، ومتطلبات التغيير الاستراتيجي اللازمة لها مع بيان انعكاساتها في تطوير المهنة، واعتمدت على ثلاث فرضيات رئيسية تمثلت في وجود علاقة الارتباط والتأثير بين ظاهرة التوسع في الخدمات وبين عوامل هذه الظاهرة، متطلباتها، انعكاساتها.

تكونت الدراسة الحالية من ستة فصول، جاء الفصل الأول لعرض منهجية الدراسة وبعض الدراسات السابقة ضمن مبحثين عرض الأول منهجية الدراسة وتناول الثاني استعراض لبعض الدراسات السابقة ذات العلاقة بالدراسة الحالية. تم تخصيص الفصل الثاني لدراسة التوسع في الخدمات المهنية لمراقب الحسابات في مبحثين استعرض الأول الإطار المفاهيمي للخدمات المهنية وتناول الثاني عوامل ومتطلبات التوسع في الخدمات. أما الفصل الثالث فتناول التغيير الإستراتيجي والخدمات المهنية ضمن مبحثين اهتم الأول بالإطار المفاهيمي للتغيير الإستراتيجي في حين خصص الثاني لدراسة مجالات التغيير الاستراتيجي للتوسع في الخدمات، تضمن الفصل الرابع أنواع الخدمات المهنية لمراقب الحسابات وانعكاسات التوسع ضمن مبحثين جاء الأول ليوضح أنواع الخدمات المهنية، بينما عرض الثاني انعكاسات التوسع في الخدمات. وتضمن الفصل الخامس وصف متغيرات الدراسة وتحليل النتائج ودراسة الحالة في ثلاثة مباحث تناول المبحث الأول وصف وتشخيص متغيرات الدراسة، أما المبحث الثاني فقد خصص لتحليل النتائج واختبار الفرضيات والثالث لدراسة حالة في شركة فرقد السلما. وأخيراً فقد تضمن الفصل السادس عرض الاستنتاجات والتوصيات في مبحثين، ذكر الأول أبرز الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة، وفي الثاني أهم توصيات الدراسة.

الفصل الأول

المنهجية ودراسات سابقة

يتناول الفصل الأول عرض المنهجية التي ستعتمد في تهيئة الجانب الميداني، وعرض بعض الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع الدراسة مع نظرة تقييمية لها ، ويسعى هذا الفصل إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- عرض المنهجية المعتمدة في الدراسة الحالية .
 - عرض ملخص لبعض الدراسات السابقة المرتبطة بالموضوع مع نظرة تقييمية لها.
- ولتحقيق هذين الهدفين تم تقسيم هذا الفصل إلى المبحثين الآتيين:

المبحث الأول منهجية الدراسة

يتم في هذا المبحث عرض منهجية الدراسة، بوصفها الأساس الذي استندت إليه، وحسبما يتطلب البحث العلمي من مسار واضح لسير الدراسة نحو تحقيق أهدافها، وفي إطار ذلك فإن منهجية الدراسة الحالية تتخذ المسار الآتي:

1/1/1 مشكلة الدراسة

إن نواحي التغيير التي باتت تعصف بالعالم الحاضر، نتيجة عوامل مختلفة كالعولمة والمنافسة، فرضت نفسها على جميع نواحي الحياة ومنها مهنة مراقب الحسابات، إذ انتشرت بين شركات ومكاتب مراقبة الحسابات في بيئة العمل العراقية، ظاهرة التوسع في تقديم الخدمات للزبائن^(*)، فما مدى تأثير هذه الظاهرة وانعكاساتها في التغيير الاستراتيجي للمهنة، وذلك عبر مجالات التغيير كالموارد البشرية، التقانة، المهام، ثقافة المنظمة، الهيكل التنظيمي، لقد شكل هذا التوسع سببا جوهريا للتغيير في المهنة، وفي إطار ذلك يمكن إثارة التساؤلات البحثية الآتية:

1. مدى قدرة شركات ومكاتب مراقبة الحسابات في العراق على التوسع بالخدمات؟
2. كيف تنعكس ظاهرة التوسع في مجالات التغيير الاستراتيجي للمهنة؟
3. مدى حاجة سوق العمل العراقية إلى التوسع في خدمات مراقب الحسابات؟
4. ما الإطار المفاهيمي لظاهرة التوسع في الخدمات؟ وما عناصره؟
5. ما العوامل التي أدت إلى نشوء ظاهرة التوسع في الخدمات؟
6. ما تأثير المتطلبات المرتبطة بمهنة مراقبة الحسابات على هذه الظاهرة؟
7. هل لظاهرة التوسع انعكاسات في بعض المفاهيم ذات العلاقة بمهنة مراقبة الحسابات؟ أو انعكاس في رسالة الشركة أو المكتب؟

2/1/1 أهداف الدراسة

يتمثل الهدف العام من الدراسة، في دراسة العلاقة بين ظاهرة التوسع بالخدمات في العراق وبين العوامل والمتطلبات والانعكاسات المرتبطة بها، ويتفرع من هذا الهدف، الأهداف الفرعية الآتية:

1. توضيح لعناصر الإطار المفاهيمي لظاهرة التوسع في الخدمات .
2. بيان العوامل التي أدت إلى هذه الظاهرة سواء المرتبطة بالمهنة أو بالزبائن أو العوامل من البيئة العامة.

(*) يتم أداء التوسع بالخدمات المهنية أما من جانب مراقب الحسابات نفسه أو بعض العاملين في المكتب أو قسم متخصص في الشركة، وسيتم تسميته (التوسع في الخدمات) اختصاراً في هذا البحث.

3. توضيح كافة أنواع المتطلبات اللازمة لظاهرة التوسع والمرتبطة بمهنة مراقبة الحسابات.
4. توضيح للتغيير الاستراتيجي بمختلف متضمناته مع تحديد مجالات التغيير اللازمة في شركات ومكاتب مراقبة الحسابات عند التوسع في الخدمات.
5. بيان انعكاس ظاهرة التوسع بالخدمات في بعض المفاهيم المرتبطة بمهنة مراقبة الحسابات، وكذلك الانعكاس في رسالة الشركة أو المكتب.
6. محاولة الخروج بمهنة مراقبة الحسابات في العراق من الحدود الضيقة التي تعيشها لفضاء أرحب، يساهم في حل المشاكل التي تعاني منها وإجراء التغيير الاستراتيجي اللازم فيها.

3/1/1 أهمية الدراسة

يمكن توضيح أهمية الدراسة من الناحيتين الآتيتين:

1. تتمثل الناحية الأولى في الأهمية النظرية للدراسة، حيث قام الباحث بتقديم جانب نظري لموضوع الدراسة، تمثل بالإطار المفاهيمي لظاهرة التوسع في الخدمات، بوصفها ظاهرة برزت مؤخرًا في مهنة مراقبة الحسابات، وبتأثير متغيرات البيئة الداخلية والخارجية، وربط هذه الظاهرة مع إجراء التغيير الاستراتيجي اللازم في مجالات معينة، كما قام الباحث بالاطلاع على بعض الدراسات السابقة ذات العلاقة بالدراسة الحالية، وذلك لصياغة الإطار النظري للدراسة وعلى نحو مختلف عنها.
2. تتمثل الناحية الثانية في الجانب العملي للدراسة، إذ تزداد الأهمية العملية للدراسة في ظل التغيرات المتسارعة في بيئة عمل مراقب الحسابات بالعراق، وتناول ظاهرة التوسع في الخدمات، وذلك من خلال دراسة نوع ومدى علاقتها بعواملها ومتطلباتها وانعكاساتها وبالشكل الذي يؤدي إلى التحكم في مساراتها والتأثير فيها.

4/1/1 فرضيات الدراسة

تقوم الدراسة على اختبار الفرضيات الآتية في بيئة العمل العراقية:

- 1- الفرضية الرئيسة الأولى: توجد علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة معنوية بين (ظاهرة التوسع في الخدمات) و (عوامل هذه الظاهرة).
- 2- الفرضية الرئيسة الثانية: توجد علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة معنوية بين (ظاهرة التوسع في الخدمات) و (متطلبات هذه الظاهرة).
- 3- الفرضية الرئيسة الثالثة: توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين (ظاهرة التوسع في الخدمات) و (انعكاسات هذه الظاهرة).

ويتفرع من هذه الفرضية، الفرضيات الفرعية الآتية:

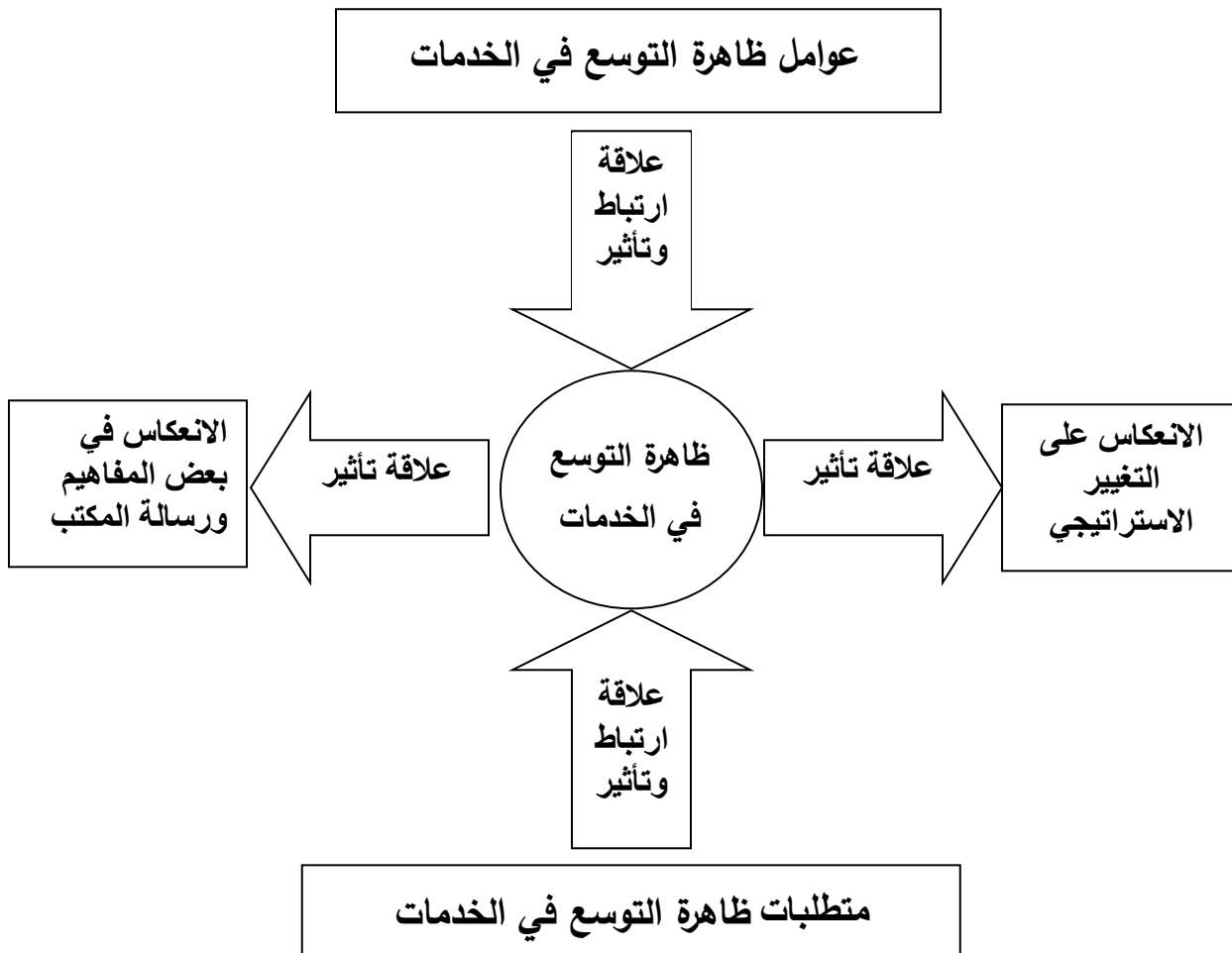
(1-3) توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين (ظاهرة التوسع في الخدمات) و(انعكاس هذه الظاهرة على التغيير الاستراتيجي).

(2-3) توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين (ظاهرة التوسع في الخدمات) و(انعكاس هذه الظاهرة في بعض المفاهيم المرتبطة بمهنة مراقبة الحسابات).

(3-3) توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين (ظاهرة التوسع في الخدمات) و(انعكاس هذه الظاهرة في رسالة شركة أو مكتب مراقبة الحسابات).

5/1/1 أنموذج الدراسة الافتراضي

يجسد بناء أنموذج الدراسة الافتراضية نمط العلاقة بين متغيرات الدراسة واتجاهات التأثيرات فيها، والتي حددتها الفرضيات الرئيسية والفرعية، كونها توقعات أولية للإجابة على أسئلة الدراسة، ويوضح الشكل رقم (1) أنموذج الدراسة الافتراضي.



الشكل (1)

أنموذج الدراسة الافتراضي

المصدر: إعداد الباحث.

6/1/1 أسلوب جمع البيانات

تم اعتماد أكثر من أسلوب في جمع بيانات الدراسة، وذلك لغرض إكمال متطلباتها والحصول على موضوعية أكثر للبيانات، وكالاتي:

1. **الجانب النظري:** تم الاعتماد على ما متوفر من كتب عربية وأجنبية ودراسات وبحوث علمية، وكذلك الأطاريح والرسائل الجامعية ووقائع المؤتمرات العلمية والنشرات والمعايير الصادرة من المنظمات المهنية ذات العلاقة حيث تم الحصول على ذلك من المكتبات التقليدية والرقمية ومن المواقع على شبكة الإنترنت.

2. **الجانب العملي:** تم الاعتماد على ثلاثة مصادر أساسية لجمع معلومات هذا الجانب هي:

• **المصدر الأول:** ويتمثل بتحليل المحتوى أو المضمون، أي تحليل محتوى الوثائق الرسمية المكتوبة في مجال معين بهدف الوصول إلى استنتاجات أو تعليمات تتعلق بواقع حال معين، يتم اعتمادها للتوصل إلى نتائج تتعلق بالعبارات (الأسئلة) المطروحة أو الفرضيات الموضوعية (الغيثي، 2001: 11) وتم ذلك عن طريق تحليل مضمون القوانين والأنظمة والتعليمات المتعلقة بمهنة مراقبة الحسابات.

• **المصدر الثاني:** ويتمثل باستمارة الاستبيان باعتبارها أحد المصادر الرئيسة لبيانات الجانب العملي، حيث تم إعداد استمارة استبيان خاصة بالدراسة، تتكون من جزأين:

▪ **الجزء الأول:** تضمن معلومات عامة كالمؤهل العلمي أو المهني والتخصص والعنوان الوظيفي وعدد سنوات الخبرة في مجال العمل.

▪ **الجزء الثاني:** تضمن محاور أسئلة الاستبيان والتي جاءت في ثلاثة محاور اختص الأول بعوامل ظاهرة التوسع في الخدمات، من خلال أسئلة عن العوامل المرتبطة بمراقب الحسابات وأسئلة عن العوامل المرتبطة بالزبائن وأخرى عن العوامل المرتبطة بالبيئة العامة. أما المحور الثاني فقد اختص بمتطلبات ظاهرة التوسع في الخدمات، من خلال أسئلة عن المتطلبات المرتبطة بمهنة مراقبة الحسابات وأخرى مرتبطة بالتغيير الاستراتيجي، وجاء المحور الثالث عن انعكاسات ظاهرة التوسع في الخدمات من خلال أسئلة عن انعكاس الظاهرة في بعض المفاهيم المرتبطة بمهنة مراقبة الحسابات وأخرى عن انعكاسها في رسالة المكتب.

• المصدر الثالث: تمثل في المقابلات الشخصية التي أجراها الباحث مع السادة مراقبي الحسابات والعاملين الآخرين في شركة فرقد السلطان لتدقيق ومراقبة الحسابات، عند جمع المعلومات لـ (دراسة الحالة).

واعتمد الباحث في قياس استجابة المبحوثين على مقياس ليكرت الخماسي ذي الأوزان الخمسة (موافق بشدة 5، موافق 4، محايد 3، غير موافق 2، غير موافق بشدة 1)، ويوضح الجدول (1) هيكل استمارة الاستبيان.

الجدول (1)

هيكل استمارة الاستبيان

عدد الفقرات	الجزء الأول	
4	المعلومات العامة عن المبحوث	
	الجزء الثاني	
عدد الفقرات	جوانب المحور	محاو استمارة الاستبيان
9- 1	العوامل المرتبطة بمراقب الحسابات	المحور الأول عوامل ظاهرة التوسع في الخدمات
13 – 10	العوامل المرتبطة بالزبائن	
19 – 14	العوامل المرتبطة بالبيئة العامة	
27 – 20	المتطلبات ذات العلاقة بمهنة مراقبة الحسابات	المحور الثاني متطلبات ظاهرة التوسع في الخدمات
53 – 28	المتطلبات ذات العلاقة بالتغيير الاستراتيجي	
57-54	انعكاس ظاهرة التوسع في رسالة المكتب	المحور الثالث انعكاسات ظاهرة التوسع في الخدمات
80-58	انعكاس ظاهرة التوسع في بعض المفاهيم المرتبطة بمهنة مراقبة الحسابات	

المصدر: من إعداد الباحث.

وبهدف التحقق من هدف وصلاحيه استمارة الاستبيان، تم إجراء الاختبارات الآتية عليها:

1. اختبار الصدق: حيث تم اعتماد الصدق الظاهري (أي قدرة المقياس على قياس الظاهرة قيد الدراسة) وذلك من خلال عرض استمارة الاستبيان على مجموعة من الخبراء بلغ عددهم (16) وكما موضح بالجدول (2) حيث أبدى الخبراء ملاحظاتهم وآراءهم على النحو الآتي:

• كبر حجم استمارة الاستبيان والعدد الكبير من الأسئلة (المتغيرات) والاقتراح بتخفيضها.

- عدم وضوح بعض المصطلحات الواردة في استمارة الاستبيان وضرورة إدراج قائمة في بداية الاستمارة لتوضيحها.
 - هناك عدم وضوح في بعض الأسئلة مما يتطلب إعادة صياغتها.
 - حذف بعض الأسئلة إما لعدم حاجتها أو لتشابهها.
 - تجزئة الأسئلة المركبة إلى سؤالين أو أكثر.
- وقد تم الأخذ بآراء وملاحظات السادة الخبراء حيث تم تقليص عدد الأسئلة في الاستمارة ووضع قائمة توضيحية لبعض المصطلحات وإعادة صياغة بعض الأسئلة كذلك وحذف الأسئلة المتشابهة وتجزئة الأسئلة المركبة.

الجدول (2)

يوضح الخبراء المحكمين لصدق استمارة الاستبيان (مرتبة حسب الأبجدية)

ت	الاسم	اللقب العلمي	مكان الوظيفة
1	أبي سعيد الديوه جي	أستاذ	رئيس جامعة الموصل
2	أميرة متي ارزوقي	مراقب حسابات	مراقب حسابات مستقل
3	جابر حسين علي	أستاذ مساعد	عميد الكلية التقنية الإدارية/ البصرة
4	خالد غازي التمي	أستاذ مساعد	رئيس قسم المحاسبة/ كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة الموصل
5	سرمد غانم صالح	أستاذ مساعد	قسم إدارة الأعمال/ كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة الموصل
6	سعاد سعيد غزال	أستاذ مساعد	قسم المحاسبة/ كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة الموصل
7	شاکر عبد الکریم البلداوي	أستاذ مساعد	رئيس قسم المحاسبة/ كلية الإدارة والاقتصاد/ الجامعة المستنصرية
8	عبد الستار محمد علي العدوانى	أستاذ مساعد	قسم تقنيات إدارة العمليات/ الكلية التقنية الإدارية/ هيئة التعليم التقني
9	قاسم محسن الحبيطي	أستاذ	قسم المحاسبة/ كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة الموصل
10	كبرى محمد طاهر الجحيشي	أستاذ مساعد	قسم المحاسبة/ كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة الموصل
11	كريمة على الجوهر	أستاذ مساعد	قسم المحاسبة/ كلية الإدارة والاقتصاد/ الجامعة المستنصرية
12	لقمان أيوب الدباغ	أستاذ مساعد	قسم المحاسبة/ كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة الموصل
13	محمد حسين الصواف	مراقب حسابات	مراقب حسابات مستقل
14	محمد حويش الشجيرى	أستاذ مساعد	قسم المحاسبة/ كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة دهوك

ت	الاسم	اللقب العلمي	مكان الوظيفة
15	معن وعد الله المعاضيدي	أستاذ مساعد	قسم إدارة الأعمال/ كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة الموصل
16	مقداد أحمد الجليلي	أستاذ	قسم المحاسبة/ كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة الموصل

المصدر: إعداد الباحث.

2. اختبار الثبات: للتأكد من ثبات المقياس تم إجراء اختبار مبدئي على عينة تم اختيارها بشكل عشوائي من عينة الدراسة بلغت (19) فرداً، وتم توزيع استمارة الاستبيان عليهم للمرة الثانية بعد مرور (3) أسابيع من التوزيع الأول، وتبين أن هناك تطابقاً في الإجابات نسبته (64,7%) باستخدام معامل كرونباخ ألفا.

7/1/1 أدوات التحليل الإحصائي المستخدمة لتحليل بيانات الجانب العملي

لغرض التحقق من صحة الفرضيات وإيجاد العلاقات بين المتغيرات تم استخدام التحليل العاملي في تحديد مجموعة المتغيرات المهمة والمؤثرة في إبراز متغير أو عامل رئيس ضمن مجموعة المتغيرات، وترتيب تلك المتغيرات لإبراز العامل المؤثر، بتطبيق البرنامج الإحصائي الجاهز (Minitab.Var.13.1.2) للحصول على:

- التكرارات: حيث تم استعراض إجابات عينة الدراسة.
- النسبة المئوية: وذلك لبيان نسبة الإجابات لمتغير معين إلى مجموع المتغيرات.
- الوسط الحسابي: لعرض متوسط الإجابات عن متغير معين.

8/1/1 المناهج المعتمدة في الدراسة

تم الاعتماد على المنهجين الاستنباطي والاستقرائي معاً في بناء هذه الدراسة، حيث استخدم المنهج الاستنتاجي في الجانب النظري، من خلال الدراسة العلمية ودمجها مع الواقع العملي وصولاً إلى دراسة متكاملة للعلاقات التي تربط ظاهرة التوسع في الخدمات والعوامل أدت إليها وكذلك متطلبات هذه الظاهرة وانعكاساتها.

أما في الجانب العملي فقد تم استخدام الاستدلال المنطقي في وصف جميع العلاقات (الارتباط والتأثير) لظاهرة التوسع في الخدمات ضمن بيئة العمل العراقية.

9/1/1 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 (3) فئات أفراد عينة الدراسة حسب العنوان الوظيفي.

الجدول (3)

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.

10/1/1 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 (4).

الجدول (4)

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. **التخصص:** تم تقسيم عينة الدراسة إلى ست فئات وفقاً للتحصيل العلمي لأفرادها، وكما موضح بالجدول (5).

الجدول (5)
تخصص أفراد عينة الدراسة

التخصص	العدد	%
محاسبة	45	58
إدارة أعمال	3	4
اقتصاد	-	-
علوم مالية ومصرفية	-	-
مراقبة حسابات	30	38
أخرى	-	-
المجموع	78	100

المصدر: إعداد الباحث.

3. **عدد سنوات الخبرة في مجال العمل:** يوضح الجدول (6) تقسيم أفراد عينة البحث على وفق عدد سنوات خبرتهم في مجال العمل إلى خمس فئات.

الجدول (6)
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.

11/1/1 حدود الدراسة

اقتصرت الدراسة على بيئة العمل العراقية التي تأثرت بظاهرة التوسع في الخدمات كحدود مكانية لها، أما الحدود الزمنية للدراسة فهي عامة بما يتوفر من معلومات عن البيئة العراقية بشكل عام. كما أن الدراسة تحددت في دراسة العلاقة بين ظاهرة التوسع في الخدمات وعواملها ومتطلباتها وانعكاساتها.

12/1/1 صعوبات الدراسة

إن أهم الصعوبات التي واجهت الدراسة، هي:

1. قلة البحوث التطبيقية عن ظاهرة التوسع في الخدمات تحت مختلف المسميات بشكلها المتكامل و خاصة في البيئة العراقية والعربية.
2. تأثير الحالة السياسية الحالية في العراق على تنقل الباحث بين المحافظات لجمع بيانات الدراسة النظرية والتطبيقية.

واجه الباحث صعوبات كثيرة في توزيع وجمع استمارة الاستبيان

المبحث الثاني

دراسات سابقة

اطلع الباحث على بعض الدراسات السابقة للباحثين، والتي تناولت محوري البحث: التوسع في الخدمات والتغيير الإستراتيجي ومتضمناته، وفيما يأتي استعراض لبعض منها مبوبة حسب المحورين والتسلسل الزمني للدراسات:

1/2/1 الدراسات المتعلقة بالتوسع في الخدمات

يقدم الباحث في هذه الفقرة استعراضا لبعض الدراسات السابقة التي تناولت الخدمات المهنية لمراقب الحسابات والتوسع فيها، وباللغتين العربية والانكليزية واهم النتائج التي توصل إليها الباحثون.

1. دراسة (Ronald O. Reed & Thomas Bachman, 2001)

خدمات التأكيد: التوسع بالخدمات التقليدية لمراقب الحسابات في شركات مراقبة الحسابات

ابتدأت الدراسة باستعراض الأسباب التي أدت لظاهرة التوسع في الخدمات، إذ كانت المنافسة في سوق العمل وموضوع الأجور من أهم أسبابها، وظهرت خدمات جديدة سميت بخدمات التأكيد. كما بين الباحثان أن التوسع في الخدمات وتقديم خدمات التأكيد لا يمكن أن يتم إلا بعد إجراء تغيير إستراتيجي في شركات مراقبة الحسابات، يشمل مجالات تقانة المعلومات والموارد البشرية، وفي الجانب العملي من الدراسة تم البحث في العوامل التي أدت بالشركات إلى طلب خدمات مهنية جديدة مثل خدمة التصديق، وكذلك تم دراسة الوقت المستغرق لعمليات تدقيق القوائم المالية، بالمقارنة مع الوقت المستغرق لخدمات التأكيد، وذلك للفترة من 1993-2000، وتوصل الباحثان إلى أن خدمة التدقيق المالي كانت تتراوح بين 17%-16% من إجمالي الوقت في حين تطور وقت تقديم خدمات التأكيد لمختلف أنواعها بمعدل 30%. وعند مناقشة نتائج البحث أشار الباحثان إلى أن نسبة التطور في تقديم خدمات التأكيد، يتوقع لها أن تزداد في السنوات المقبلة وكذلك التوقع بنشوء أنواع جديدة منها، كما أوصى الباحثان بأن تتم اندماجات بين الشركات الصغيرة أو المكاتب لتكوين منظمات عمل كبيرة في مجال مراقبة الحسابات لمواجهة ظاهرة خدمات التأكيد.

2. دراسة (أسامة حمدي صالح، 2002)

الخدمات الأخرى لمراقب الحسابات وأثرها على استقلاله في العمل

جاءت هذه الدراسة للبحث في مدى تأثير الخدمات الأخرى التي يقدمها مراقب الحسابات إلى نفس زبون التدقيق في استقلاله، إذ بدأ الباحث بتوضيح معيار الاستقلال في العمل من خلال تناول النظرية الشخصية (الذاتية) والنظرية الموضوعية، ثم بين أهمية الاستقلال في عمل مراقب الحسابات، والعوامل المؤثرة عليه كالضغط الاقتصادي والالتزامات الاجتماعية والعلاقات الشخصية، وأشار إلى مراحل الاستقلال في

العمل، ابتداءً بإعداد البرنامج مروراً بجمع الأدلة وانتهاءً بالاستقلال عند كتابة التقرير. بعد ذلك تحول الباحث إلى توضيح الخدمات الأخرى التي يقدمها مراقب الحسابات، إذ بيّن أن هناك صعوبتين في تحديد مفهومها، تتمثل الأولى بتتبع المجالات التي تشملها، والثانية في تعدد وتنوع احتياجات الزبائن من هذه الخدمات، ثم أوضح أنواع المسؤوليات القانونية التي على مراقب الحسابات الالتزام بها عند تقديمه الخدمات الأخرى. استعرض الباحث تبويبه للخدمات الأخرى في مجاميع هي، خدمات التدقيق الخاص، خدمات المحاسبة، خدمات الإطلاع، خدمات الضرائب، خدمات الاستشارات الإدارية. تمّ إجراء الجانب التطبيقي للبحث في العراق (محافظة بغداد) على عينة تكونت من: عدد من مكاتب التدقيق الخاصة، عدد من خبراء ديوان الرقابة المالية، عدد من أساتذة الجامعات، عدد من مدرّاء الهيئة العامة للضرائب.

أهم الاستنتاجات التي توصل لها البحث تتمثل في اعتبار عامل الضغط الاقتصادي من أهم العوامل المؤثرة في استقلال مراقبي الحسابات، وأن تقديم الخدمات الأخرى يجب أن لا يتعارض مع قواعد السلوك المهني وأخلاقيات المهنة المعروفة، كذلك يمكن تقسيم الخدمات الأخرى إلى نوعين، الأول يقدم على شكل نصائح شفوية، والثاني يحتاج إلى شهادات مكتوبة، كما أن الخدمات الأخرى تتطلب الخبرة والمعرفة الفنية إضافة إلى المؤهل العلمي.

أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بالخدمات الأخرى لمراقب الحسابات وذلك من جانب الجهات المشرفة على المهنة في العراق، وأن تقوم بعقد الندوات والدورات الخاصة لرفع مستوى الأداء المهني لمراقبي الحسابات باتجاه الخدمات الأخرى، كما أوصت بضرورة قيام مراقبي الحسابات بمتابعة ما يصدر من الجهات المشرفة على المهنة محلياً وعالمياً من معايير وإرشادات بخصوص الخدمات الأخرى، وأن يقوم مراقب الحسابات بدراسة الخدمة التي ينوي تقديمها من كافة الجوانب، وأن يكون هناك تمييز لخدمة التدقيق عن الخدمات الأخرى من جميع النواحي.

3. دراسة (حسام بن عبد المحسن العنقري، 2003)

توسيع نطاق الخدمات المهنية وأثاره على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية

أشارت هذه الدراسة إلى أن مهنة مراقبة الحسابات تواجه اليوم توقعات عالية من عموم المستفيدين بتقديم خدمات أخرى غير خدمة تدقيق القوائم المالية، وتوقعات بان يكون لدى مراقب الحسابات خبرات وإمكانيات متخصصة في مجالات عديدة، لا تقتصر على النواحي المحاسبية فقط، وأن أدوار ووظائف مكاتب التدقيق في السعودية شهدت تطوراً ملحوظاً خلال العقد الماضي بعد أن تبنت مفهوماً جديداً يقضي بربط خدماتها بمخاطر الأعمال مما يتيح لها تقديم وتسويق مجموعة من الخدمات التي تسهم في تطور أداء عملائها المستقبليين كالخدمات الائتمانية وخدمات التقييم والخدمات التقنية وغيرها، وتوصلت نتائج الدراسة إلى:

- في ظل ظروف سوق العمل السعودي أسهم زيادة الطلب نحو التوسع بتقديم الخدمات المهنية بخلاف خدمة التدقيق المالي.
- إن تقديم خدمات مهنية أخرى لزيائن مراقبة الحسابات له تأثير محدود على استقلال المراقب.
كما أوصت الدراسة بالاتي:
- ضرورة إصدار الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين لمجموعة من المعايير المنظمة لعملية التوسع في الخدمات المهنية لمراقب الحسابات وحماية استقلاله.
- التحديد الواضح للخدمات المسموح بتقديمها، مع وضع آليات لضمان الاستقلال في الظاهر والحقيقة مثل الفصل بين قسم خدمة التدقيق المالي والأقسام التي تؤدي الخدمات الأخرى، وتحديد نسبة الأجر عن هذه الخدمات إلى الأجر الكلية، وكذلك إلزام الشركات المحلية المسجلة بسوق المال بالإفصاح عن أجر الخدمات الأخرى.

4. دراسة (خالد محمد عبد المنعم لبيب، 2004)

الخدمات بخلاف مهام المراجعة، واستقلال المراجع الخارجي

وجهت هذه الدراسة الأنظار نحو ضرورة إعادة الثقة في مهنة مراقبة الحسابات وتدعيم معيار الاستقلال، وذلك بعد أن أبدت هيئة سوق المال الأمريكية مخاوفها من تزايد قدرات منظمات الأعمال على إدارة صافي الدخل، باستخدام أجور الخدمات بخلاف المراجعة، إذ تتيح لها الفرصة لمساومة استقلال مراقب الحسابات. لقد أدت بعض الأحداث المرافقة إلى زيادة الاهتمام بموضوع استقلال مراقب الحسابات، وأثار ظاهرة تقديم خدمات بخلاف مهام المراجعة عليه، وتعد حادثة انهيار شركة (انرون) للطاقة وما نتج عنه انهيار الشركة العملاقة في مراقبة الحسابات آرثر اندرسون، من أهم العوامل التي دفعت بالبحث والدراسة في هذا الموضوع. وتوصلت هذه الدراسة إلى النتائج الآتية:

- توافر دليل ميداني على عدم تأثير أجور عمليات تدقيق ومراقبة الحسابات على الاستقلال، وعدم وجود علاقة ارتباط بين حجم المكتب أو الشركة وبين الأثر المتوقع لأجور الخدمات بخلاف مهام التدقيق مع استقلاله.
- أهمية غرس المبادئ الأخلاقية في نفوس أعضاء المهنة والعمل على تقوية محور الرقابة والمساءلة الذاتية لمراقب الحسابات.
- إن توجيه الجهود الأكاديمية والمهنية نحو تدعيم معيار الاستقلال، سوف تنعكس بالإيجاب على تقوية درجة الثقة في مهنة مراقبة الحسابات ومصداقيتها.

5. دراسة (Soren Heitmann & Annica Ohling, 2005)

التدقيق في المستقبل - تحليل تأثير لغة XBRL على التدقيق والتأكد

تناولت هذه الدراسة، الأثر الذي تتركه لغة XBRL (لغة التقارير المالية للأعمال على الإنترنت) على مهنة التدقيق من خلال تأكيد المعلومات المالية، إذ ابتدأت بتوضيح لسلسلة تجهيز القوائم المالية في الشركة ثم تحولت إلى شرح لخدمات التأكيد وفقاً لمعايير الاتحاد الدولي المحاسبين IFAC مبيناً عناصرها الخمسة: العلاقة ثلاثية الأبعاد، موضوع المهمة، المقاييس المناسبة، الدليل، التقرير، ثم أوضحت الخطوات التنفيذية لعملية التأكيد ابتداءً من الاتفاق مع الزبون، ثم تخطيط العملية، فإجراء الاختبارات وجمع الأدلة والانتهاء بالتقويم وكتابة التقرير، بعدها أوضح دور نظرية الوكالة في اعتماد خدمات التأكيد وحاجة المستفيدين إلى معلومات موثوقة وما لهذه الوكالة من تكاليف، كما يبين الباحث أن استخدام لغة XBRL يحدث التغيرات الآتية في خدمات التأكيد:

- استخدام لغة XBRL يقدم تسهيل في تأكيد إضافي للمعلومات لم يكن موجود سابقاً.
 - المساهمة في تحسين سياق وجودة المعلومات ضمن مستوى التأكيد وبين النهائيين .
- قدم بعدها شرحاً لمفهوم التأكيد المستمر الذي يعدّ تطوير للتأكيد والذي يتم على العمليات المالية المنجزة عن طريق شبكة الإنترنت.

ومن النتائج التي توصل إليها البحث: أن تطبيق لغة XBRL يؤثر في تقديم خدمات التدقيق عن طريق: التوفير في الكلفة، التوفير في زمن الانجاز، درجة عالية من جودة المعلومات، سرعة الانتقال بين وكلاء تأكيد المعلومات.

6. دراسة (محمد حويش علاوي الشجيري، 2008)

شركات التدقيق الخاصة ومتطلبات التغيير الاستراتيجي / أنموذج مقترح للتغيير الاستراتيجي - دراسة حالة

ابتدأت هذه الدراسة بتوضيح للمنظمات التي تمارس مهنة التدقيق، من حيث أشكالها التنظيمية المختلفة وأنواع الخدمات التي تقدمها، إذ بينت أن هناك نوعين رئيسيين من الخدمات هما خدمات إبداء الرأي وخدمات توفير التأكيد لمتخذ القرار، كما تم توضيح طبيعة بيئة الخدمات والخصائص المميزة لها. أشارت الدراسة إلى الحاجة للتغيير في شركات التدقيق ومسوغات ذلك. تضمن الجزء الآخر من الدراسة توضيحاً للتغيير الإستراتيجي من حيث المفهوم والإستراتيجيات المعتمدة والمراحل التي يمر بها ومبررات التغيير في شركات التدقيق.

وتوصلت الدراسة إلى أن لشركات التدقيق أثر فعال في مجمل النشاط الاقتصادي للزبون والمجتمع وان هناك متغيرات كبيرة ومتسارعة اقتصادية وتكنولوجية وسياسية وقانونية في بيئة الأعمال التي تؤثر على طبيعة عمل هذه الشركات، وأن الحاجة ملحة لإجراء التغيير الإستراتيجي في هياكل ونظم وأدوات هذه الشركات.

كما أوصت الدراسة بضرورة تبني التغيير الإستراتيجي في شركات تدقيق الحسابات، وإجراء توجهات إستراتيجية جديدة لها بما يضمن استخدام أدوات جديدة للعمل تتناسب مع التغيرات الحاصلة في البيئة، واعتماد برنامج زمني للتغيير ومعالجة مقاومة التغيير.

7. دراسة (Abdulaziz Ibraheim Al-Eissa, 2009)

الخدمات غير التدقيقية واستقلال المدقق/ حالة المملكة العربية السعودية

بعد أن قدم الباحث منهجية بحثه، تحوّل إلى استعراض البيئة السعودية جغرافياً، ديموغرافياً، تاريخياً، الهيكل الحكومي وانعكاسه على الأمور المالية، كما تطرق إلى الاقتصاد السعودي والخطة الخمسية، استعرض بعدها بيئة عمل مراقب الحسابات، من منظمات مالية وأسواق مال، ثم أشار إلى مؤسسة الضرائب والزكاة، قانون الشركات، قانون الرقابة على المصارف، التشريعات المحاسبية والرقابية وجهات إصدار المعايير في المملكة.

قدّم الباحث في الفصل الثالث شرحاً نظرياً وافياً لمعيار الاستقلال وموقعه في نظرية التدقيق، واستعرض الإطار الفكري للاستقلال في كل من الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وأستراليا، ثم تحول إلى استعراض نظري للخدمات غير التدقيقية من حيث مفهومها وعلاقتها مع معيار الاستقلال، إذ كانت هناك آراء ثلاثة في انعكاساتها على الاستقلال، هي:

- توجد انعكاسات سلبية في الاستقلال من تقديم الخدمات غير التدقيقية.
- توجد انعكاسات إيجابية في الاستقلال من تقديم الخدمات غير التدقيقية.
- لا توجد أية انعكاسات.

ثم استعرض التهديدات التي تمثلها الخدمات غير التدقيقية على الاستقلال وكانت تهديدات من نوع العلاقات، تهديدات تتعلق بالتدقيق المالي، تهديدات قانونية، تهديدات فكرية.

استخدم الباحث استمارة الاستبيان في البحث وتكونت عينة بحثه من شركات التدقيق الكبرى في المملكة، مكاتب مراقبة الحسابات، المراقبين الماليين، المحللين الماليين، مدراء القروض في المصارف، الأكاديميون. وأهم النتائج التي توصل إليها البحث ما يأتي:

- لا يوجد خطر من تقديم خدمات غير تدقيقية على استقلال مراقب الحسابات، وإنما ذلك يزيد من جودة عملية التدقيق.
- يجب العناية بموضوع الإفصاح عن الأجور من الخدمات غير التدقيقية سواء من جهة الزبون أو مراقب الحسابات.

- من المهم التمييز بين الأنواع المختلفة من الخدمات غير التدقيقية، وتجنب تلك التي تؤثر على الاستقلال.
- أن تأخذ لجنة التدقيق دورها في دعم استقلال مراقب الحسابات.
- يجب عزل تقديم الخدمات غير التدقيقية عن خدمة التدقيق في المكاتب وشركات التدقيق الكبرى لدعم الاستقلال.
- تكون العلاقة مع الزبون متنوعة منها شخصية، مهنية، عمل، صداقة واقتراح الباحث أن لا تستمر هذه العلاقة لأكثر من 5 سنوات.

8. دراسة (Van Houtert, 2010)

جودة التقارير المالية والخدمات غير التدقيقية: شهادة من هولندا

في بداية البحث، قدم الباحث توضيحاً لجودة التدقيق، مستفهماً عن مدى بقاء واستمرار جودة عملية التدقيق في ظل تقديم الخدمات غير التدقيقية، ثم أوضح أن الشركات في هولندا تدقق قوائمها المالية لدى الشركات الأربع الكبرى المسيطرة على سوق المهنة، ما عدا بعض الشركات التي تلجأ إلى مكاتب حسابات صغرى لتدقيق قوائمها المالية.

بين الباحث أن جودة التدقيق يمكن أن تقاس بالتغيرات في رأس المال العامل أو باستخدام تقارير التدقيق، إذ تقوم 118 شركة باستخدام النموذج الأول فيما تستخدم 61 شركة النموذج الثاني، يعتمد النموذج الأول على المعادلة الآتية:

إجمالي الأجرور عن الخدمات غير التدقيقية

إجمالي الأجرور

نسبة الأجرور =

كما وجد الباحث أن هناك علاقة إيجابية بين رأس المال العامل والزيادة الحاصلة في الأجرور، وذلك ينعكس إيجاباً على عمل إدارة الأرباح، كما أشار إلى أن تشريعات الاتحاد الأوروبي غير مرنة في مجال الخدمات غير التدقيقية التي تقدم من مدقق القوائم المالية نفسه. في الختام أشار الباحث إلى أن هذا الموضوع سيبقى مجالاً واسعاً للبحث وفقاً للمتغيرات في البيئة الاقتصادية والقانونية.

9. دراسة Appah Ebimobowei (2011)

الخدمات غير التدقيقية، إفساد لاستقلال المدققين: امتحان إضافي

بدأ الباحث بتوضيح مفهوم الاستقلال ومقوماته، ثم بين أنواعه وأهميته في جميع مراحل عمل مراقب الحسابات، من وضع البرنامج وإلى كتابة التقرير، ثم تطرق إلى العوامل المؤثرة عليه، فذكر منها تأثير الهدايا، الحصول على خصم، حجم شركات التدقيق، الوضع المالي للزبون، طبيعة تعارض المصالح، درجة المنافسة في سوق العمل، مستوى الأجور، دور لجان التدقيق.

ثم تحول إلى توضيح للخدمات غير التدقيقية، والآراء في تقديمها، فأشار إلى رأيين، الأول عدم تعارضها مع معيار الاستقلال، وإنما تعد دافعاً إيجابياً لتحسين جودة خدمة التدقيق المالي، والثاني سلبي باعتبار تقديمها يؤثر على معيار الاستقلال.

عينة البحث كانت في نيجيريا إذ أوضح أن معهد المحاسبين القانونيين النيجيري يقوم بالتدريب للمحافظة على معيار الاستقلال عند تقديم الخدمات غير التدقيقية وفقاً للمبادئ الآتية:

- أن لا يمارس مراقب الحسابات مهامه وكأنه موظف لدى الإدارة.
- أن لا يقوم مراقب الحسابات بالتدقيق على أعمال قام بانجازها.
- أن يقدم خدماته الاستشارية دون التأثير في قرارات الإدارة.

2/2/1 الدراسات المتعلقة بالتغيير الإستراتيجي

يستعرض الباحث في هذه الفقرة أهم الدراسات السابقة التي تناولت التغيير الاستراتيجي موضحاً بعض النتائج التي توصل إليها الباحثون.

1. دراسة سندس رضوي خوين (2006)

أثر مجالات التغيير في الأداء التنظيمي/ دراسة تطبيقية في القطاع الصناعي

ركزت هذه الدراسة في بحث العلاقة بين مجالات التغيير والأداء التنظيمي وتحديد مستوى التأثير الذي تؤديه مجالات التغيير في مؤشرات أداء المنظمة، تم تحديد متغيرات الدراسة بمتغيرين هما:

المتغير الأول: التغيير التنظيمي، وتضمن مجالات التغيير المعروفة كالتغيير في التركيب التنظيمي، التغيير التقني، التغيير في الموارد البشرية، التغيير في المهام.

المتغير الثاني: الأداء التنظيمي وتضمن عدة مؤشرات مثل المسؤولية الاجتماعية، نمو المبيعات، زيادة الأرباح، الحصة السوقية، دوران العمل، التكيّف.

تم تطبيق فكرة الدراسة في شركتي الصناعات الكهربائية وصناعة البطاريات عن طريق استمارة استبيان باستخدام مقياس Reddin الخاص بالتغيير التنظيمي ومقياس Kaplan & Norton لقياس الأداء التنظيمي

مع إجراء بعض التكييف مع المقياسين، ومن ثمّ تحليل البيانات باستخدام الحزمة الإحصائية (SPSS)، إذ توصلت الدراسة إلى:

- أن التغيير التنظيمي أمر حتمي في عمل وسلوك المنظمات وجزء من حياتها، وأن المنظمة لا تستطيع استمرار بالمنافسة في ظلّ متغيرات البيئة الداخلية والخارجية إلاّ بإجراء التغييرات في بعض مجالاتها.
 - إن لكل منظمة تغييراً تنظيمياً خاصاً بها، ينسجم مع طبيعة ونشاط وبيئة المنظمة وبما يحقق لها التميّز.
2. دراسة (وداد موسى محمد التميمي، 2007)

تأثير التغيير الإستراتيجي في عملية الاحتضان التقني باعتماد الإبداع التقني: دراسة استطلاعية لعينة من منظمات القطاع الصناعي العراقي المختلط

بحثت هذه الدراسة في العلاقة التي تربط بين إحداث التغيير الاستراتيجي بمستوياته المتنوعة والإبداع التقني من خلال مؤشرات بوصفه متغيراً بسيطاً وعملية الاحتضان التقني بوصفها متغيراً معتمداً. قدّمت الباحثة توضيحاً للتغيير الإستراتيجي تضمن المفهوم، الأنواع، الأسباب، المستويات، المراحل، الأدوات، وخلصت إلى أن التغيير يجعل الأعمال أكثر ديناميكية ومرنة وجودة في الأداء، ومتطلباً للمعارف والمهارات عن طريق استمرارية التغيير وشموليته للحياة عموماً فهو يمثل الحد الفاصل بين البقاء أو الاضمحلال.

في محور الإبداع التقني أشارت الباحثة إلى مفهوم الإبداع التقني، أهميته للمنظمة، أنواعه، موضحة العوامل المؤثرة عليه والصعوبات التي تواجهه، وخلصت إلى أن بقاء المنظمة ديناميكية يعتمد على متابعة الإبداع التقني وربطه باحتياجات الزبائن ورغباتهم بما يتلاءم مع إمكانية المنظمة في ضوء الفرص والتحديات الخارجية. وفي محور الاحتضان التقني فقد أوضحت الباحثة مفهوم الاحتضان التقني، التطور التاريخي، أنواعه، المراحل، الأهمية، الأهداف، الخدمات، الفوائد، عوامل النجاح الحاسمة، عوامل الفشل.

توصلت الدراسة إلى زيادة الحاجة للإبداع التقني بزيادة الحاجة إلى التغيير الإستراتيجي ووجود علاقة قوية بين متغيرات الإبداع التقني والتغيير الاستراتيجي، كما أن الإبداع التقني يعد عاملاً مهماً في إحداث التغيير الإستراتيجي عندما يتوسط الاحتضان التقني.

وأوصت الدراسة بأهمية الإبداع التقني للمنظمات وضرورة إنشاء وحدة إدارية لمتابعته في المنظمة ووحدات احتضان في الجامعات والمعاهد.

3. دراسة (عوني فتحي خليل عبيد، 2009)

واقع إدارة التغيير وأثرها على أداء العاملين في وزارة الصحة الفلسطينية
دراسة حالة مجمع الشفاء الطبي

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع إدارة التغيير في وزارة الصحة الفلسطينية، وأثره في أداء العاملين، من خلال دراسة حالة مجمع الشفاء الطبي، وقد تم تناول ثلاث مجالات للتغيير هي التغيير في الهيكل التنظيمي، التغيير في التقانة، التغيير في الموارد البشرية.

وقد توصلت الدراسة لمجموعة من النتائج كان من أهمها:

- التغيير في الهيكل التنظيمي لم يكن واضح المعالم، وذلك بسبب إحداث تغييرات في الهيكل التنظيمي لأهداف تخدم مصالح شخصية لفئة معينة.
- عدم وضوح خطوط السلطة والمسئولية للإدارات في داخل المجتمع.
- التغيير في التقانة لم يكن واضحاً، ولم يعمل على تقليل الجهد والوقت، أو السرعة في الانجاز، إذ لم توجد خطة شاملة تحدد ما هي التقانة المطلوبة.
- وجود علاقة إيجابية بين مجالات التغيير وأداء العاملين.
- عدم وجود فروق بين إجابات المبحوثين حول واقع إدارة التغيير وأثرها على أداء العاملين في وزارة الصحة الفلسطينية تعزى (للعمر، الوظيفة، المؤهل العلمي).

وخلصت الدراسة لمجموعة من التوصيات أهمها:

- ضرورة أن يكون التغيير في الهيكل التنظيمي بما يتوافق مع متطلبات العمل، وبعد دراسة البيئة الداخلية والخارجية دراسة متأنية.
- ضرورة تحديد السلطة والمسئولية لكل إدارة ووظيفة لمنع التداخل في الصلاحيات.
- ضرورة تعامل الإدارة مع العاملين بإيجابية والاهتمام بالعلاقات الإنسانية عن طريق تقدير الجهد الذي يبذله العاملون، وإيجاد نظام حوافز لتشجيعهم.

4. دراسة (زيد صالح سميع، 2009)

أثر الثقافة التنظيمية على الأداء الوظيفي

دراسة تطبيقية على القطاع المصرفي في الجمهورية اليمنية

أكد البحث على أن الثقافة التنظيمية تعدّ المحرك الأساسي للطاقات والقدرات فهي المؤثر الأول على الأداء وتحقيق الإنتاجية المرتفعة، كما يصعب فصل الأفراد عن ثقافة منظماتهم، فالثقافة تقوم بدور المرشد للأفراد، فهي توجه وتنظم وتضبط فكرهم وجهودهم نحو تحقيق رسالة وأهداف المنظمة، وعلى نحو عام تعدّ ثقافة المنظمة بأنها حجر الأساس الذي يقوم عليه سلوك الفرد والجماعة والمنظمة.

تناولت الدراسة بعدي الثقافة التنظيمية والأداء الوظيفي وذلك في القطاع المصرفي بالجمهورية اليمنية من وجهة نظر العاملين وأثرها على أدائهم الوظيفي، ولأهمية القطاع المصرفي في الحياة الاقتصادية اليمنية واهتمام الدراسات السابقة بالجوانب المالية والتسويقية دون الإنسانية.

ومن نتائج الدراسة، ضعف مستوى أداء وسلوكيات العاملين يعود إلى سلسلة من الممارسات الثقافية غير الموقفة منها:

- غياب منظومة القيم الجوهرية المشتركة التي تعد بمثابة القوة الحقيقية في تحفيز الأفراد مما أدى إلى عدم الرضا النفسي لدى العاملين.
- غياب الدور الاستراتيجي لإدارة الموارد البشرية وضعف مساهمتها في بناء ثقافة المنظمة متمثلة بعشوائية التعيين والترقية وخضوعها للتأثيرات الاجتماعية وأهواء ورغبات المالكين.
- غياب القيم التي ترفع مستوى الدافعية والولاء للأفراد، وتبني قيم ذات تأثير سلبي على سلوك العاملين مثل البيروقراطية.

وتمثل أهم ما أوصت به الدراسة بالآتي:

- أن تسهم الإدارة بدور في بناء ثقافة تنظيمية قوية وبناءة، من خلال تشجيع الثقافة الايجابية، بناء الإطار القيمي (القيم الجوهرية) مثل تحديد القيم وتوثيقها ونشرها، التأييد في اختيار القادة والمديرين، الاحتكام إلى قيم العدالة، توفير نظام اتصال فعال.
- هناك دور مهم لإدارة الموارد البشرية في ترسيخ ثقافة المنظمة من خلال إستراتيجيات التوظيف والتدريب.

5. دراسة (بهاء الدين المنجي العسكري، 2010)

إدارة التغيير في منظمات الأعمال: التجربة الماليزية نموذجاً

تناول البحث مجموعة من المحاور ذات العلاقة بإدارة التغيير، تضمن المحور الأول: مفهوم إدارة التغيير في منظمات الأعمال، التعريفات المختلفة لمفهوم التغيير الإداري، المدارس المختلفة للتطبيق، دراسة أسباب التغيير في المنظمات المختلفة.

أما المحور الثاني، فقد تضمن البحث في أسباب التغيير، ودور القيادة والإدارة في ترسيخ أساليب التغيير الإداري، مع بعض التطبيقات في شركة ASDA في المملكة المتحدة.

وفي المحور الثالث استعرض الباحث مراحل التغيير ومعوقاته في المنظمات ثم قدم شرحاً لثقافة المنظمة وأهميتها في إحداث التغيير، ثم بين دور الإبداع في التغيير الإيجابي.

وقدم الباحث شرحاً للتجربة الماليزية مبتدأً بفائدتها (مهاتير محمد) ثم دراسة العوامل التي ساعدت في نجاح هذه التجربة وهي العامل الاجتماعي، الاقتصادي، المصرفي، ثم أشار إلى أهمية الدرس الماليزي للدول العربية.

ومن نتائج الدراسة:

- استمد قائد التغيير (مهاتير محمد) مشاريعه من الدين الإسلامي فهو قاعدة للتغيير.
- استعداد الشعب الماليزي للكفاح من أجل بناء مستقبل مزدهر.
- تبنت ماليزيا سياسة الاقتصاد المفتوح لاستقطاب رؤوس الأموال مما أدى إلى تحسن مستوى الدخل وتخفيف البطالة، وسعت الدولة إلى تدريب العاملين لرفع كفاءتهم.
- الاعتماد على الذات وعدم السعي للمنظمات المالية الأجنبية للاقتراض.
- السعي الدائم لدعم المبدعين وتحفيز المخلصين في كل المناسبات الوطنية.
- زرع الولاء إلى ماليزيا المشتركة لكل الأعراق والاعتماد على العمالة الماليزية.
- الانفتاح على تجارب الآخرين برؤية مدروسة واستقدام التكنولوجيا المتطورة.

3/2/1 تقويم الدراسات السابقة وتميز الدراسة الحالية

تقاربت الدراسات السابقة في الأسس النظرية حول موضوع الدراسة، التوسع في الخدمات المهنية لمراقب الحسابات والتغيير الاستراتيجي، إلا أنها تباينت من حيث أهدافها ومحتوياتها والأساليب المستخدمة في التحليل وميادين التطبيق لاختبار الفرضيات.

ولاحظ الباحث النقاط الآتية على الدراسات السابقة:

1. إن أغلب الدراسات السابقة استخدمت المتغيرين، التوسع في الخدمات المهنية لمراقب الحسابات والتغيير الاستراتيجي على نحو مستقل أحدهما عن الآخر.
2. تطرقت الدراسات السابقة المتعلقة بالتوسع في الخدمات المهنية لمراقب الحسابات إلى علاقة هذه الظاهرة بمتغير واحد وهو معيار الاستقلال.
3. لم تتوصل الدراسات السابقة إلى حكم مهني واضح لانعكاس التوسع بالخدمات في معيار الاستقلال، وإنما تراوحت بين المؤيد والمعارض والمحايد.
4. قدمت الدراسات المرتبطة بالتغيير الاستراتيجي إطاراً مفاهيمياً شاملاً له، وتباينت المتغيرات التي درست تأثيره فيها، لذلك لم تركز على جميع مجالات التغيير في آن واحد.

وتميزت الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة بالآتي:

1. تتم في هذه الدراسة تناول ظاهرة التوسع في الخدمات بكامل أبعادها، إذ تتم دراسة كافة أنواع عوامل التوسع، ومتطلباته سواء المتعلقة بمهنة مراقبة الحسابات أو بالتغيير الإستراتيجي، وانعكاساته في بعض المفاهيم المرتبطة بمهنة مراقبة الحسابات، والانعكاس في رسالة المكتب.
2. تمت الدراسة الحالية في بيئة العمل العراقية، إذ شملت عينة البحث أصحاب العلاقة في عدة محافظات عراقية من الجنوب والوسط والشمال.
3. تباين الفروض التي اعتمدها الدراسة الحالية عن فروض الدراسات السابقة، وذلك بحسب مشكلة الدراسة الحالية وفرضياتها، وأهدافها، وطبيعة بيئة البحث.

الفصل الثاني

الخدمات المهنية لمراقب الحسابات والتوسع فيها

يتناول هذا الفصل دراسة الخدمات المهنية التي تقدمها شركات ومكاتب مراقبة الحسابات عن طريق دراسة تحليلية لعناصر الإطار المفاهيمي لها، ومن ثمّ توضيح عوامل ومتطلبات التوسع، لذلك يسعى هذا الفصل إلى تحقيق الهدفين الآتيين:

- دراسة الإطار المفاهيمي للخدمات المهنية لمراقب الحسابات.
 - توضيح لعوامل ومتطلبات للتوسع في تقديم الخدمات المهنية.
- ولتحقيق هذين الهدفين، تمّ تقسيم هذا الفصل إلى المبحثين الآتيين:

المبحث الأول

الإطار المفاهيمي للخدمات المهنية لمراقب الحسابات

يتناول هذا المبحث دراسة الإطار المفاهيمي للخدمات المهنية لمراقب الحسابات وذلك عن طريق توضيح الهياكل التنظيمية لشركات مراقبة الحسابات وبيان عوامل الطلب على الخدمات المهنية لمراقب الحسابات، ثم دراسة تفصيلية لعناصر خدمات التأكيد، وتوضيح للخدمات غير التأكيدية.

1/1/2 الخدمات المهنية لمراقب الحسابات

عرفت المهن على نحوٍ عام بأنها تصنيفات مختارة لنشاطات تقتصر ممارستها على أفراد معينين تتوفر فيهم مؤهلات ومهارات معينة ويلتزمون بميثاق أو دستور للسلوك المهني ويحظى باعتراف المجتمع وعادة ما ينتمي أصحاب المهنة إلى تجمع مهني نوعي "نقابة" أو "معهد" يعمل على الاحتفاظ بمستوى عالٍ للممارسين، ويحاسب أعضائه ويرعى حقوقهم (كاظم، 2002: 163)، كما عرفت المهنة بأنها ميزة امتلاك أسلوب فكري معين مكتسب بالتدريب الخاص الذي بالإمكان تطبيقه في كل ناحية من نواحي الحياة المختلفة (الهوش، 2005: 188)، ومن ثم فإن مهنة مراقبة الحسابات يجب أن تستوفي المتطلبات الآتية (علي، 2009: 20):

1. يلزم لمن يدخل هذه المهنة أن يكون مؤهلاً تأهيلاً علمياً مناسباً.
2. يلزم لمن يدخل هذه المهنة أن يكون مدرباً تدريباً رسمياً ملائماً.
3. يوجد تنظيم مهني يحكم ممارسة تلك المهنة.
4. لا يختلف أصحاب المصلحة كفاءات مجتمعية على حاجتهم لهذه المهنة ومرودها الإيجابي على رفاهيتهم الاقتصادية والاجتماعية.
5. وجود مجموعة من القواعد السلوكية والأخلاقية تحكم الأعضاء.

تسعى مهنة مراقبة الحسابات إلى القيام بدور جوهري في الحياة الاقتصادية في مختلف المجتمعات وتحقيق أهداف جميع أنواع مستخدمي القوائم المالية بتمكينهم من اتخاذ القرارات الرشيدة (الجعفري، 2006: 2).

تمثل الخدمات المهنية المنتج الذي يقدمه مراقب الحسابات لزبائنه وقد عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين الخدمات المهنية لمراقب الحسابات — (أي خدمات تتطلب محاسبة أو مهارات ذات علاقة يؤديها محاسب مهني بما في ذلك خدمات المحاسبة والتدقيق ومحاسبة الضرائب والاستشارات الإدارية والإدارة المالية) (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2004: 18). كما إن جميع أنواع الخدمات المهنية لمراقب الحسابات تخضع لتعليمات إما رسمية (تشريعات حكومية) أو صادرة من جهات تنظيمية للمهنة (كالنقابات والمعاهد) ولا بد من

- الانصياع لها (عريقات و دباغية، 2011: 1347). إن الخدمات المهنية التي يقدمها مراقب الحسابات تتميز عن غيرها من الخدمات بأنها تتصف بالآتي (Lenz, 2005: 3-4):
- إنها خدمات فكرية (ذهنية) غير ملموسة.
 - تعتمد على درجة التأهيل العلمي والخبرة العملية لمراقب الحسابات.
 - تقديم الخدمات يعتمد على عدد معين من الزبائن.
 - أهمية التعاون بين الزبون ومراقب الحسابات لإنجاح الخدمة.
 - إن الزبون لا يمكنه تقييم جودة الخدمة لعدم امتلاكه المعلومات ذاتها لدى مراقب الحسابات مما قد يؤدي إلى حدوث فجوة بينهما.

2/1/2 الهياكل التنظيمية لممارسة مهنية لمراقبة الحسابات

يقدم مراقب الحسابات (هكذا يسمى في العراق على حين يسمى بالمحاسب القانوني في دول أخرى (CPA) خدماته المهنية عن طريق منظمات متخصصة تختلف في طبيعتها وحجمها ومدى ونوع الخدمات التي تقدمها (الشجيري، 2008: 2-4)، كما أن هذه الهياكل التنظيمية تؤثر في نوعية الخدمة التي يقدمها مراقب الحسابات، وتتأثر بالبيئة الاقتصادية والاجتماعية والقانونية المحيطة بها، وهذه الهياكل يمكن توضيحها بالآتي (ارينز ولوبك، 2009: 37):

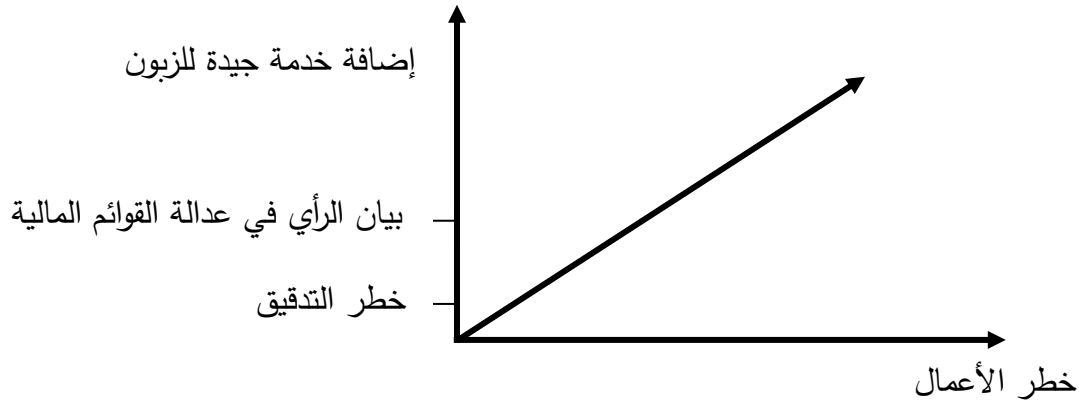
1. المنظمات الفردية (مكاتب مراقبة الحسابات): إذ يملكها ويدير العمل فيها شخص واحد، وفي السنوات الأخيرة وبسبب المخاطر القانونية الناتجة عن دعاوى التقاضي، أخذت هذه الهياكل بالتحول إلى أشكال تنظيمية أخرى.
2. الشركات التضامنية العامة: وهي مشابهة للشكل السابق إلا أنها تختلف عنها في تعدد الملاك، وبسبب أخطار التقاضي أخذت بالتحول إلى أشكال تنظيمية أخرى.
3. الشركات المساهمة العامة: تتمثل الصفة الأساسية لهذا النوع في محدودية مسؤولية المساهمين وفقاً لحجم ما يستثمرونه في الشركة فقط.
4. الشركات المساهمة المهنية: وهذه الشركات يملكها شخص واحد أو مجموعة من المساهمين وتوفر لهم القوانين حماية للمسؤولية الشخصية مشابه لما موجود في شركات المساهمة العامة.
5. الشركات ذات المسؤولية المحدودة: هذا النوع من الشركات يجمع بين صفات الشركات التضامنية العامة والشركات المساهمة العامة، فيتم التحاسب الضريبي لها على أساس الشركة التضامنية العامة بينما تكون مسؤوليتها محدودة.

6. الشركات التضامنية ذات المسؤولية المحدودة: في هذا النوع يمتلك الشركة شخص واحد أو مجموعة من الشركاء ويكون التحاسب الضريبي لها مثل الشركات التضامنية العامة ولكن توجد حماية للمسؤولية الشخصية بدرجة أقل من الشركات المساهمة العامة أو ذات المسؤولية المحدودة، إذ أن الشركاء مسئولون عن الديون والالتزامات المتعلقة بأعمالهم وأعمال من هم في نطاق إشرافهم فقط، وتتخذ كافة الشركات الأربع الكبرى هذه الصيغة.

3/1/2 خطراً الأعمال والمعلومات

يعرف خطر الأعمال بأنه خطر فشل الشركة في تحقيق أهدافها (www.pk_rh.fi/pdf/en/business_risks)، ويرى (Hayes, et al.) أن الإدارة تواجه مجموعة متنوعة من المخاطر التي تقع ضمن مسؤوليتها، أما مراقب الحسابات فهو مسئول عن المخاطر المرتبطة بالقوائم المالية (13: Hayes, et al., 2005). أشار المعيار الدولي للتدقيق رقم (315) في الفقرة (30) منه إلى خطر الأعمال (بأنه الخطر الذي ينتج عند حالات أو أحداث أو ظروف أو أفعال مهمة والتي يمكن أن يؤثر سلباً على قدرة المنشأة في انجاز أهدافها وتنفيذ استراتيجياتها أو قد ينتج هذا الخطر من وضع أهداف وإستراتيجيات غير مناسبة) (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2008: 357).

إن خطر الأعمال يساهم في زيادة فرصة مراقب الحسابات لتقديم خدمة جديدة للزبون محل التدقيق، وذلك بعدم الاكتفاء بإبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية، وإنما تقديم خدمات أخرى. ويوضح الشكل (2) العلاقة بين خطر الأعمال وإضافة خدمة جديدة للزبون.



الشكل (2)

العلاقة بين خطر الأعمال وإضافة خدمة جديدة للزبون

المصدر: دحدوح، حسين أحمد وحسين يوسف القاضي، (2009)، مراجعة الحسابات المتقدمة: الإطار النظري والإجراءات العملية، الجزء الثاني، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن: 32.

وعليه فإن خطر الأعمال يتعلق بعدم تحقيق أهداف الشركة بسبب عوامل داخلية أو خارجية وهو خطر مرتبط بقدرتها على الاستمرار.

أما خطر المعلومات فهو الخطر الذي توصف بناءً عليه المعلومات اللازمة لاتخاذ قرار معين في الشركة بعدم الدقة (9: 2005, Arens, et al.).

ويرى (Cohen) أن خطر المعلومات ينشأ عندما تقدم قوائم مالية لا تتمتع بالجودة بسبب نظرة الإدارة إلى كلفة إعداد القوائم المالية (88: 2008, Cohen).

ويمكن الإشارة إلى أن هناك خصائص نوعية في المعلومات المحاسبية في حالة عدم الالتزام بها ينشأ خطر المعلومات.

4/1/2 عوامل الطلب على خدمات مراقب الحسابات

إن خطر المعلومات يؤدي بالنتيجة إلى خطر الأعمال، وإن مراقب الحسابات يسهم بدور كبير في الحد من خطر المعلومات عن طريق الخدمات التي يقدمها، هناك عدة عوامل تؤدي إلى الطلب على خدمات مراقب الحسابات منها:

1. تنشأ فجوة التباعد (المكاني، الزماني، القانوني، الكفوي) بين معدي ومستخدمي المعلومات على نحو طبيعي بسبب انفصال الملكية عن الإدارة، مما يتطلب وجود طرف خارجي مستقل يؤدي دوره في الفحص التفصيلي للمعلومات والتعامل معها على مدار السنة حيث يقدم مراقب الحسابات خدماته عن طريق دوره في إضفاء الموثوقية والتأكيد في المعلومات المالية التي يتعامل معها (Hooks, 2009: 20).

2. نتيجة تعدد الجهات المستخدمة للقوائم المالية وتنوع مصالحها ينشأ تضارب في المصالح بينها، فتبرز الحاجة لطرف خارجي مستقل لإزالة هذا التضارب عن طريق تقديم خدماته في دعم عدالة القوائم المالية وحيادية وموضوعية إعدادها (الذنيبات، 2009: 10).

3. أدى التطور في شركات الأعمال إلى زيادة أنشطتها ومن ثم تعقد عملياتها وأنظمتها المعلوماتية المتنوعة ومنها النظام المحاسبي وكذلك زيادة احتمال التحريف والخطأ في السجلات والقوائم والتقارير المالية، مما أظهر الحاجة إلى طرف خارجي مستقل مؤهل لإبداء الرأي في تلك المعلومات والقوائم المالية طبقاً لمعايير مقررة (الطفي، 2005: 15).

4. إن استخدام معلومات مالية مضللة يترك آثاراً ونواتج كبيرة في قرارات المستخدمين، ولمراقب الحسابات دور في توفير الاطمئنان للمستخدمين بمدى عدالة القوائم المالية وموثوقية وملائمة معلوماتها عن طريق

الرأي الذي يتضمنه التقرير لاسيما انه يتميز بالتأهيل والخبرة وانه يتحمل المسؤولية القانونية والمهنية أمام الزبائن من مستخدمي القوائم المالية و الإدارة (7: 2010, Elder, et al.).

5. إن التوسع في الأسواق الدولية وطول سلسلة التجهيز وانتشار مصانع الشركات في العديد من الدول ساهم في زيادة الطلب على خدمات مراقبة الحسابات لضمان الثقة في المعلومات التي تعرضها القوائم المالية (11: 2008, Blair, et al.).

5/1/2 خدمات التأكيد

يمثل ظهور خدمات التأكيد مرحلة تطويرية مهمة في مهنة مراقبة الحسابات اذ تحول مراقب الحسابات من دوره التقليدي في فحص أو تدقيق معلومات أو قوائم معدة سلفاً ذات صيغة مالية محددة إلى أن يكون مشاركاً في إعداد هذه المعلومات أو القوائم المالية وحتى غير المالية.

1/5/1/2 مفهوم خدمات التأكيد

إن ظهور خدمات التأكيد يمثل إضافة نوعية في الخدمات التي يقدمها مراقب الحسابات، فلم يعد دوره يقتصر على الخدمات المرتبطة بالقوائم المالية بل أصبح يقدم خدمات جديدة تتمثل في توكيده لضمان المعلومات وجودتها (المطيري، 2004: 40). كما أصبح مراقب الحسابات مسئولاً عن تقديم خدماته إلى فئة جديدة من المستفيدين بخلاف المساهمين، إذ أن خدمات التأكيد تعد أشمل من الخدمات المرتبطة بالقوائم المالية أو خدمات إبداء الرأي "التصديق" لأنها تتضمنها معاً وتتعداهما إلى نطاق واسع (Knechel, 2001:195).

في العام (1993) قامت AICPA بتشكيل لجنة خاصة لدراسة خدمات التأكيد أطلق عليها لجنة "اليوت" (*2) لدراسة وتحليل الوضع الحالي لخدمات التدقيق والتصديق والاتجاهات نحو خدمات التأكيد وفي نهاية عام (1996) أنهت اللجنة أعمالها وأصدرت تقريرها حيث اعتمدت عليه AICPA في تحديد خدمات التأكيد (5: 2002, Robertson & Louwers).

وقد حددت لجنة "اليوت" أربعة أمور لخدمات التأكيد هي (لطفي، 2005: 669):

1. أن خدمات التأكيد تنقح بيانات أولية لتحويلها إلى معلومات موثوقة.
2. أنها تحسن عملية اتخاذ القرار من خلال الملائمة والموثوقية في المعلومات.

(* البروفسور (Robert K. Elliott) عضو هيئة المستشارين في (AICPA) وعضو لجنة التخطيط الإستراتيجي فيها، وهو رئيس اللجنة الخاصة بخدمات التأكيد التي سميت باسمه، كما يعدّ واحد من 100 شخصية عالمية أسهمت في تطوير مهنة مراقبة الحسابات، وهو شريك في KPMG (Elliott, 1998:1)

3. تسهم خدمات التأكيد في تحسين قرارات المستخدمين عن طريق تطوير معرفتهم.

4. إن خدمات التأكيد تسهم في تحسين نتائج عملية القرار.

أوضح (محمود) بأن خدمات التأكيد هي خدمات مستقلة تهدف إلى تحسين جودة المعلومات لمتخذي القرارات، وتحسين مصداقية وملاءمة المعلومات التي يستخدمها الأفراد عند اتخاذ القرارات، وهي خدمات تقدم من طرف مستقل يتصف بالحياد (محمود وآخرون، 2010: 43).

في حين أشار (الضابط) إلى أن خدمة التدقيق خاصة بإبداء الرأي في القوائم المالية أما خدمة التصديق تتعلق بإبداء الرأي في مجموعة واسعة من المعلومات المالية تمتد أبعد من القوائم المالية أو عنصر محدد فيها، في حين تتضمن خدمات التأكيد نواح متعددة من المعلومات بما فيها المعلومات غير المالية (الضابط، 2010: 6).

تعرف خدمات التأكيد على أنها خدمات مهنية مستقلة تعمل على تحسين جودة المعلومات، أو بيئة المعلومات من أجل متخذي القرار (www.student.ccbcmd.edu).

لقد عرف مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) عملية التأكيد بأنها "عملية يبدي فيها الممارس استنتاجاً مصمماً لرفع درجة ثقة المستخدمين المقصودين باستثناء الجهة المسؤولة بشأن تقييم أو قياس موضوع مقابل المقاييس، ونتيجة تقييم أو قياس الموضوع هي المعلومات التي تنجم عن تطبيق المقاييس" (IFAC, 2008: 17).

أما الإطار المصري لعمليات التأكيد فقد عرف في الفقرة (7) منه خدمات التأكيد بـ "هي العملية التي يعبر فيها المحاسب المزاول عن نتيجة تهدف إلى تقرير درجة ثقة المستخدمين المرتقبين - تجاه الطرف المسؤول عن موضوع المهمة- في نتائج تقييم أو قياس موضوع التقرير وذلك بالرجوع إلى مقاييس محددة معينة" (www.aliahmedali.com/pdf/morag3a001).

إن التعاريف السابقة لخدمات التأكيد تضمنت التركيز على (لطفي، 2005: 699):

1. عملية اتخاذ القرار، إذ يتطلب اتخاذ القرار معلومات نوعية، مالية أو غير مالية.
 2. كل ما يتعلق بتحسين جودة المعلومات وصياغتها وزيادة الثقة فيها.
 3. موضوع الاستقلال المطلوب في مراقب الحسابات لأداء خدمات التأكيد.
 4. أنها خدمات مهنية أي تخضع للحكم المهني لمراقب الحسابات فيما يتعلق بمعلومات خدمة التأكيد.
- مما سبق يتضح أن خدمات التأكيد هي خدمات مهنية يقدمها مراقب الحسابات من خلال مشاركته في إعداد المعلومات والتقارير المالية وغير المالية لزيادة الثقة فيها وتحسين سياقها لمتخذ القرار.

2/5/1/2 مستويات التأكيد

أوضحت (Accountability) في نشرتها عام 2007 أن مستوى التأكيد هو المستوى الذي يحصل عليه ممارس التأكيد ويتعلق بـ:

1. الهدف المطلوب في موضوع التأكيد.

2. موثوقية المعلومات في التأكيد.

وقبل عملية التأكيد يتم الاتفاق بين ممارس التأكيد والمنظمة على مستوى التأكيد المطلوب إعداده من الممارس لأن ذلك مرتبط بالعمليات التي سيقوم بها وإثبات وذلك في عقد التكليف (www.accountability.org/images/content/1/010.pdf).

إن مستوى التأكيد ينحصر بين نهايتين هما التأكيد المطلق وعدم وجود التأكيد (Hasan, et al., 2005: 92)، وخلال هذا المستوى هناك نوعان من التأكيد هما:

النوع الأول: التأكيد المعقول

وهو التأكيد الأقل من التأكيد المطلق ولكنه بمستوى عالٍ ويتعلق بمدى الحصول على الأدلة اللازمة للممارس التي تمكنه من التوصل إلى استنتاج إيجابي أي ليس هناك أي تحريفات مهمة في ظروف عملية التأكيد المتفق عليها (لطفي، 2010: 433). وتشمل ظروف العملية شروط التكليف، وخصائص موضوع معين، والمعايير التي يتم استخدامها واحتياجات المستخدمين، وغيرها من الأمور المؤثرة في عملية التأكيد. إن الهدف من التأكيد المعقول هو تخفيف مخاطر عملية التأكيد إلى مستوى مقبول في ظروف العملية (Hooks, 2009: 15).

النوع الثاني: التأكيد المحدود

عرف مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي IAASB التأكيد المحدود بـ "عملية تهدف إلى تقليل مخاطر عملية التأكيد إلى مستوى مقبول في ظروف العملية، ولكن حيث تكون تلك المخاطرة أكبر مما هي في عملية التأكيد المعقول بوصفه أساساً لشكل سلبي من التعبير عن استنتاج الممارس" (الإتحاد الدولي للممارسين، 2008: 138). يوضح الجدول (7) الاختلافات بين التأكيد المعقول والتأكيد المحدود، فيما يوضح الشكل (3) مستوى التأكيد.

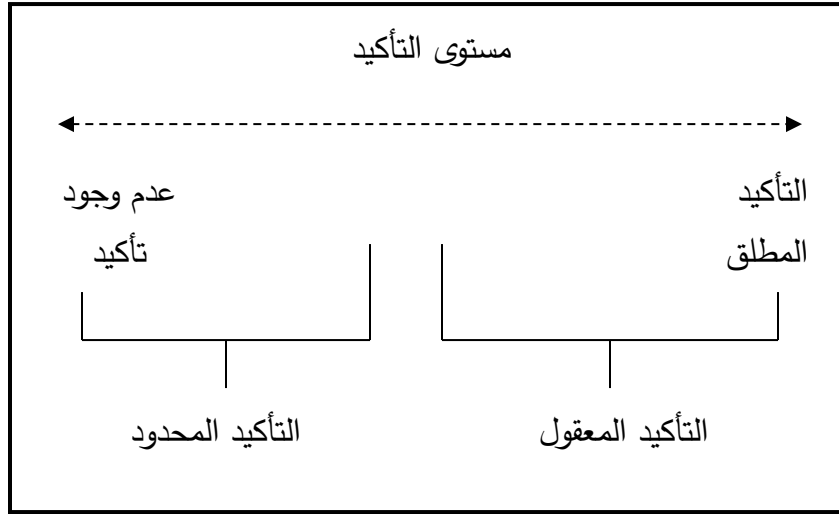
الجدول (7)

الاختلافات بين التأكيد المعقول والتأكيد المحدود

البيان	التأكيد المعقول	التأكيد المحدود
الهدف	تخفيض مخاطر التأكيد إلى مستوى منخفض في ظل ظروف العملية بوصفه أساساً لشكل <u>إيجابي</u> من التعبير عن استنتاج الممارس	تخفيض مخاطر التأكيد إلى مستوى مقبول في ظل ظروف العملية بوصفه أساساً لشكل <u>سلبي</u> من التعبير عن استنتاج الممارس.

يشمل: الحصول على فهم للموضوع والظروف الأخرى للعملية وإجراءات محدودة.	تشمل: الحصول على فهم ظروف العملية وتقييم المخاطر وعمل إجراءات أخرى كالملاحظة والاستفسارات وغيرها ثم يتم تقييم الأدلة.	جمع الأدلة
بيان ظروف العملية وشكل سلبي للاستنتاج	بيان ظروف العملية وشكل إيجابي للاستنتاج	التقرير

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على (جمعة/ الثالث، 2009، 29).



الشكل (3)

مستوى التأكيد

Resource: IAASB, International Auditing And Assurance Standards Board, (2010), Limited Assurance, IAASB Consultative Advisory Group, London, England: 3.

هناك مدى واسع من خدمات التأكيد التي يمكن تقديمها خلال مستوى التأكيد تتضمن
(<http://catalogue.pearsoned.com.uk/assets/hip/images/catalog/uploads/soltani-com.pdf>):

1. خدمات إعداد تقارير عن عدد كبير من موضوع المهمة والذي يغطي معلومات مالية وغير مالية.
2. أداء خدمات تؤدي إلى مستوى عال من التأكيد في (الاختبار) أو (الفحص).
3. عمليات التصديق وإعداد التقرير المباشر.
4. إعداد تقارير عن خدمات ذات صبغة داخلية أو خارجية.
5. تقديم خدمات ذات صبغة خاصة أو عامة.

عليه يمكن القول أن التأكيد المعقول ينصب على تخفيف مخاطر عملية التأكيد إلى مستوى منخفض بوصفه أساساً للتوصل إلى استنتاج إيجابي في حين ينصب التأكيد المحدود على تخفيف مخاطر عملية التأكيد إلى مستوى مقبول بوصفه أساساً للتوصل إلى استنتاج سلبي، وخلال هذين المستويين يمكن تقديم مجموعة متنوعة من خدمات التأكيد.

3/5/1/2 الحاجة إلى إطار مفاهيمي لخدمات التأكيد

تسعى الجهات المختصة إلى إيجاد إطار مفاهيمي لخدمات التأكيد، إذ أن وجود مثل هذا الإطار يفيد

في (حجازي، 2000: 12) و (Kieso, et al., 2005: 28):

1. وجود مجموعة متناسقة ومترابطة من المفاهيم المتعلقة بخدمات التأكيد في مكان واحد.
2. بوصفه إطاراً مرجعياً لأية مشكلات تظهر في التطبيق العملي نتيجة لتغير العوامل البيئية وتوفر أساس منطقي لمعالجتها.

3. زيادة ثقة المتعاملين مع خدمات التأكيد لمعرفتهم المسبقة بوجود الإطار المفاهيمي لها.
4. يعد مرجع لكل ما يتعلق بالبحث والتطوير في عناصر خدمات التأكيد وما يرتبط بها.
5. إجراء المقارنات بين عمليات التأكيد المختلفة إذ أن إعدادها تم بموجب أسس موحدة.

أما (Story&Story) فيرى أن الإطار المفاهيمي يسهم في (86: 1998, Story&Story):

1. إيجاد مجموعة متكاملة من الأسس المنطقية المعتمدة في المناقشات
2. تحديد مصطلحات دقيقة ومحكمة .
3. يساعد في إعداد الاستفسارات الصحيحة .
4. تهيئة مساحات محددة من الأحكام والحلول .

أما (Rebele) فيرى أن الحاجة إلى إطار مفاهيمي لخدمات التأكيد تتأتى من (Rebele, No.)

(Date: 3-5):

1. عدم كفاية الأفكار والمفاهيم المطروحة منذ الستينات ولحد الآن، والحاجة إلى مفاهيم تتماشى مع التوسع في خدمات مراقب الحسابات.
2. مواجهة التحديات التي تواجه ظهور وتطور خدمات التأكيد كتحسين في كفاءة القوائم المالية وحماية لمصادر القيمة المضافة إلى المنظمة.
3. توحيد الجهود المبذولة في هذا المجال والتي تهدف إلى توسيع وتحسين جودة الخدمات المهنية لمراقب الحسابات.

على وفق ما تقدم فإن الحاجة إلى الإطار المفاهيمي لخدمات التأكيد يأتي من كونه تجميع لكل ما يتعلق بخدمات التأكيد من أفكار ومفاهيم في مكان محدد يسهم في تسهيل التطبيق العملي ومرجع عند الحاجة.

وفي هذا السياق قدّم (James E. Rebele) إطاراً مفاهيمياً مقترحاً لخدمات التأكيد تضمن مجموعة

من المفاهيم والعناصر، وفيما يأتي توضيح لهذه العناصر (Rebele, No. Date: 14-20):

1. **المعلومات:** تتمثل المعلومات في التقارير المالية للأغراض الخارجية والمعلومات غير المالية عن الأداء، وكذلك المعلومات الإستراتيجية، ونظام المعلومات. تمثل الخبرة والمعرفة مصدراً من مصادر القيمة في المنظمة، ويعدها بعضهم من عناصر الموجودات غير الملموسة (الموجودات الفكرية)، وهذه الموجودات

يجب تأكيدها . كما أن المنظمة يجب أن تمتلك شبكة معلومات محوسبة لغرض إعداد التقارير الداخلية والخارجية، وأن تأكد هذه الشبكة مهم لبيان موثوقية وامن المعلومات.

2. **الموجودات:** وتتضمن الموجودات الملموسة كالمباني والمخزون، والمصادر المالية مثل النقدية، المدينون، الاستثمارات وغيرها، والموجودات غير الملموسة، كحقوق الشراء والعلامات التجارية، ومن المهم تأكيد جميع هذه الموجودات من قبل مراقب حسابات مستقل (Weber, et al., 2001:30).

3. **المقاييس:** تمثل المقاييس الأداة التنفيذية لعملية التأكيد، وبدونها تكون غير ممكنة، فمثلا تكون المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً مقاييس لتدقيق القوائم المالية، وهكذا يتطلب وجود مقاييس للموجودات الملموسة وأخرى خاصة بالموجودات غير الملموسة، ومقاييس لتأكيد موثوقية نظام المعلومات، وأخرى للتدقيق البيئي (Murray, 2001: A1).

4. **المخاطر:** تمثل المخاطر توقعات مستقبلية بالخسائر أو الأمور غير المرغوب فيها، كخسائر الاستثمارات، خسائر المعلومات، خسائر الحوادث، سرقة الموجودات وغيرها، والمخاطر مفهوم يتطلب مختلف سياقات التأكيد، وهناك نوعين من المخاطر:

• **مخاطر التدقيق:** وهي المخاطر التي تؤدي إلى تكوين رأي غير صحيح عن عدالة القوائم المالية.

• **مخاطر الأعمال:** وهي المخاطر الناتجة عن عدم تمكن الأعمال من تحقيق أهدافها.

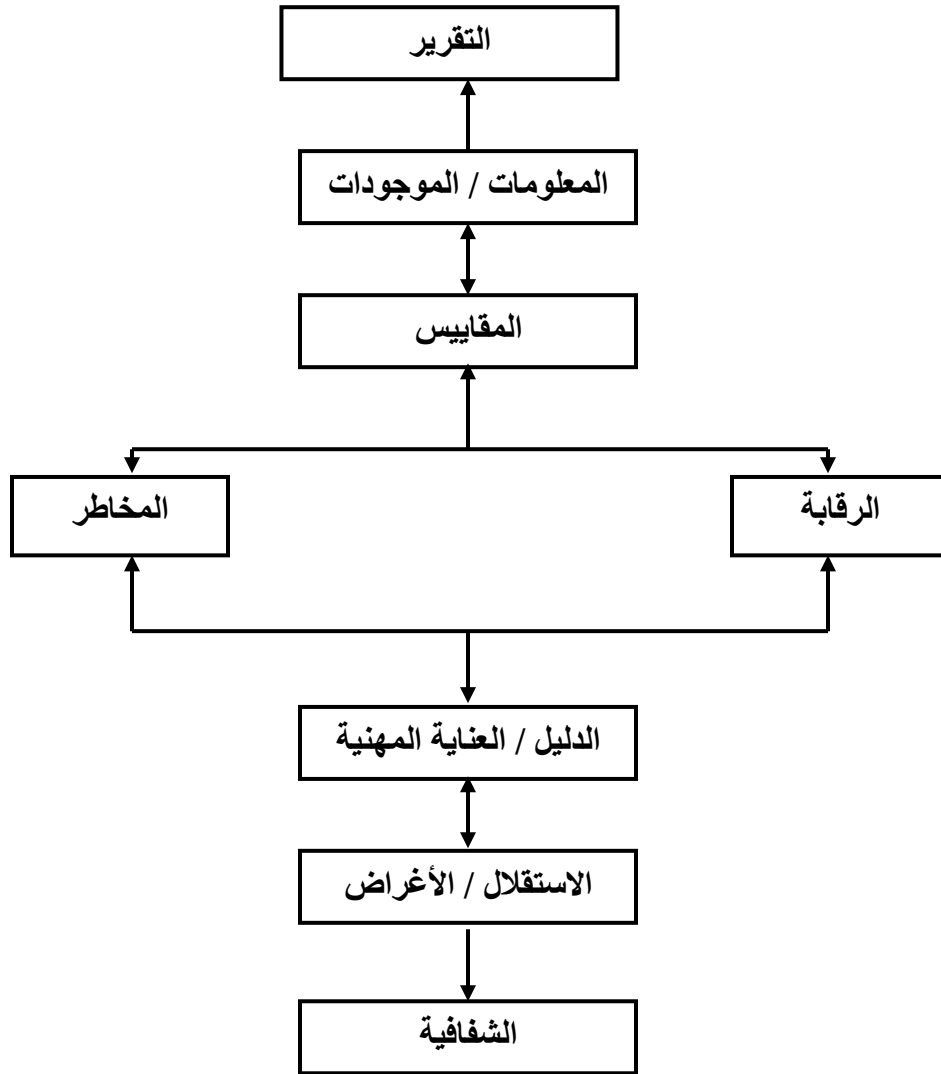
5. **الرقابة:** وتمثل محاولة السيطرة على التقلبات في الاتجاه، والتأكيد يمكن أن يكون على أعداد القوائم المالية (رقابة داخلية)، رقابة لحماية نظام المعلومات، أمن النظام. أن وجود قسم متخصص في الرقابة الداخلية يشير إلى وجود إجراءات تم تصميمها للحصول على تأكيد معقول للعمليات.

6. **الدليل/ بذل العناية المهنية اللازمة:** يمثل الدليل أية معلومات لعملية التأكيد ، مثل المقاييس، المخاطر، كما يمثل الدليل العلاقة متعددة الأبعاد التي تعكس الحاجة إلى بذل العناية المهنية اللازمة، والتي تجعل مخاطر الرقابة في حدودها الدنيا.

7. **الاستقلال/الموضوعية:** يمثل الاستقلال جانباً مهماً في الإطار المفاهيمي لخدمات التأكيد ، إذ أن الممارس يجب أن يكون بعيداً عن المؤثرات وموضوعياً (محايداً) عند تكوين الرأي المهني. يمثل الاستقلال جوهر عملية التأكيد وتمثل الموضوعية هدفاً للاستقلال .

8. **الشفافية:** أن يقوم الممارس بأداء عمليات التأكيد بكل وضوح ودون إغفال أي نوع من المعلومات عمداً أو سهواً للتأثير على النتائج.

ويوضح الشكل (4) الإطار المفاهيمي المقترح لخدمات التأكيد.



الشكل (4)

اطار مفاهيمي مقترح لخدمات التأكيد

Resource: Rebele, James E. ,(No-Date),A Proposed Conceptual Framework for Assurance: aaahq.org/audit/midyear/03midyear/paper/cfnew.htm.

4/5/1/2 عناصر خدمات التأكيد

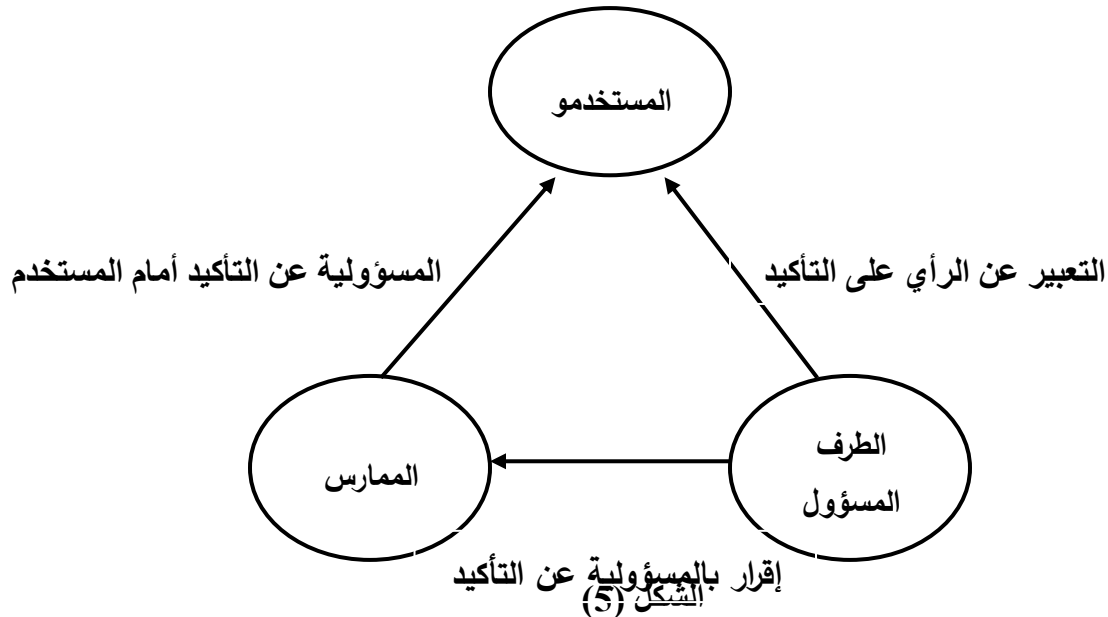
إن كافة خدمات التأكيد التي يقدمها الممارس يجب أن تتوفر فيها العناصر الآتية:

1. وجود علاقة ثلاثية الأطراف: فهناك ثلاثة أطراف منفصلة، هم:

• الممارس: وهو مصطلح أوسع من (مراقب) لأنه قد يطلب منه أداء عمليات تأكيد تتطلب مهارات ومعرفة متخصصة تفوق ما متعارف عليه في مراقبة الحسابات كما يمكن للممارس الاستعانة بالخبير

.(Grawford, 2009: 1-21).

- **الطرف المسؤول:** وهو الشخص (أو الأشخاص) الذي يكون مسؤولاً عن موضوع المهمة مباشرة أو عن المعلومات الخاصة به، ويقدم الطرف المسؤول إقراراً مكتوباً بتقييم أو قياس موضوع المهمة بالرجوع إلى مقاييس محددة (لطفي، 2010: 437).
 - **المستخدمون:** هم شخص (أو مجموعة أشخاص) يقوم الممارس بإعداد التقرير لهم، ويمكن أن يكون الطرف المسؤول أحدهم ولكنه ليس الوحيد المستفيد من التقرير (Heitmann, 2005: 24).
- ويوضح الشكل (5) العلاقة ثلاثية الأطراف بين كل من الممارس والطرف المسؤول والمستخدمون.



العلاقة ثلاثية الأطراف بين الممارس والطرف المسؤول والمستخدمون

Resource: Messier, William F. , Steven M Glover , and Douglas F. Prawitt (2006), Auditing & Assurance Services A systematic Approach , 4th edition , Boston , McGraw-Hill Irwin :831.

2. **موضوع المهمة:** أي موضوع مهمة التأكيد ويجب أن يكون قابلاً للتحديد ويمكن قياسه وإخضاع معلوماته إلى جمع الأدلة ومن الأمثلة على موضوع المهمة (SSAE No.10, 2001: 1086).
- الأداء المالي التاريخي أو المستقبلي (مثل المعلومات المالية التاريخية أو المستقبلية، مقاييس الأداء)
 - إذ تعبر المعلومات المالية المتعلقة بموضوع المهمة عن القياس والإفصاح في القوائم المالية.
 - الخصائص الفيزيائية (مثل تحديد المواصفات)، إذ تكون المواصفات هي المعلومات الخاصة بموضوع المهمة.
 - الأحداث التاريخية (مثل سعر السوق لسلة من السلع في تاريخ معين).
 - التحليلات (مثل تحليل التعادل).
 - النظم والإجراءات (مثل نظام الرقابة الداخلية).

• السلوك (مثل حوكمة الشركات، الالتزام بقوانين معينة، ممارسات الموارد البشرية).
يتضمن موضوع المهمة خصائص معينة مثل الدرجة التي تكون عليها المعلومات الخاصة بالموضوع
نوعية أم كمية، موضوعية أم شخصية، تاريخية أم مستقبلية، وتؤثر هذه الخصائص في (Whittington & Pany, 2007: 700):

- دقة قياس موضوع المهمة.
- درجة إقناع الأدلة المتاحة.

3. **المقاييس:** وهي وسائل القياس لتقييم موضوع المهمة، أو العلامات المرجعية للعرض والإفصاح،
والمقاييس ربما تكون رسمية مثل معايير المحاسبة الدولية أو تكون خاصة مثل قانون معين، تعليمات أو
عقود، ومن الممكن أن تكون هناك مقاييس مختلفة لنفس الموضوع، والمقاييس إما أن تكون متوفرة
للمستخدمين جميعاً أو متوفرة لمستخدمين مرتقبين محددين، وتطلب مقاييس مناسبة من أجل تقييم منسق
على نحو معقول أو قياس موضوع ضمن نطاق الحكم المهني (جمعة/الأول، 2009: 26)، ومن
الخصائص الواجب توفرها في المقاييس ما يأتي (لطفي، 2010: 441) و (الاتحاد الدولي للمحاسبين،
2011: 16)

• **الملائمة:** تكون المقاييس ملائمة لموضوع المهمة إذا ساعدت المستخدمين المرتقبين في الوصول
إلى استنتاجات لاتخاذ القرار المناسب.

• **الاكتمال:** تكون المقاييس مكتملة على نحو كافٍ عندما لا يتم حذف العوامل ذات العلاقة التي يمكن
أن تؤثر على الاستنتاجات في نطاق ظروف العملية، وتشمل المقاييس المكتملة علامات القياس
للعرض والإفصاح.

• **الحيادية:** تسهم المقاييس المحايدة في استنتاجات خالية من التحيز.

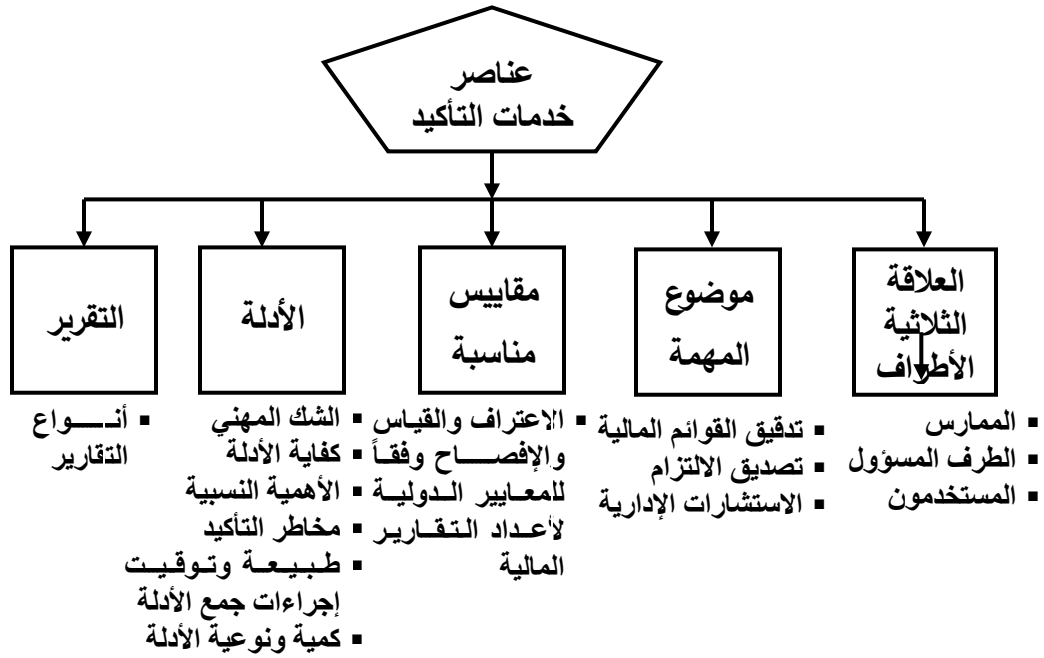
• **المفهومية:** لأنها توصل إلى استنتاجات واضحة لا تحتاج التأويل.

• **الموثوقية:** تتيح المقاييس الموثوقة تقييماً أو قياساً متسقاً على نحو معقول مع موضوع المهمة، إذ
يكون ذلك مناسباً للعرض والإفصاح عند استخدامهما في ظروف مماثلة من قبل ممارسين مؤهلين
على نحو مماثل.

4. **الأدلة:** وهي التي يقوم الممارس بالتخطيط لجمعها على نحو كافٍ ومناسب لتوفير أساس معقول للتعبير
عن استنتاجه في التقرير، على أن يأخذ بعين الاعتبار فيها الأهمية النسبية ومخاطر عملية التأكيد.

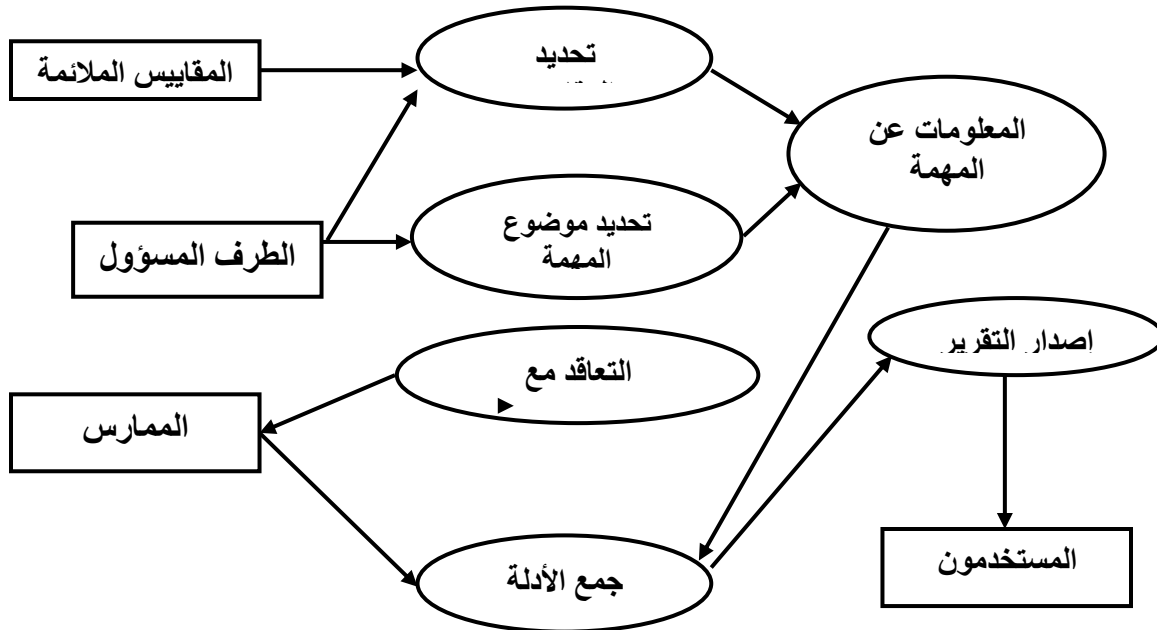
5. **تقرير التأكيد:** هو تقرير مكتوب يعبر فيه الممارس عن استنتاجه عن عملية التأكيد وهو إما إيجابي أو
سلبي، ويمثل التقرير الرسالة بين الممارس والمستخدم وأن النتائج التي يقدمها، لها تأثير كبير في سلوك
المستخدمين وترشيد قراراتهم.

ويوضح الشكل (6) عناصر خدمات التأكيد، أما الشكل (7) فيوضح اتجاهات تنفيذ خدمات التأكيد.



الشكل (6)
عناصر خدمات التأكيد

المصدر: الضابط، مدين إبراهيم، (2010)، دورة في معايير المحاسبة والمراجعة الدولية والتحليل المالي والقوانين الضريبية في سورية، جمعية المحاسبين القانونيين، حلب، سورية: 8.



الشكل (7)
اتجاهات تنفيذ خدمات التأكيد

Resource: Hayes, Rick ,Roger Dassen , Arnold Schilder and Pillip Wallage , Principles Of Auditing An Introduction Standards On Auditing ,(2005), 2nd edition , New York , Pearson Education Limited:119.

6/1/2 معايير خدمات التأكيد

يمثل المعيار رقم (3000) الموسوم (عمليات التأكيد عدا عن عمليات التدقيق أو الفحص للمعلومات المالية التاريخية) أهم المعايير الصادرة من مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB بشأن خدمات التأكيد (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2008: 922)، إن هذا المعيار يحقق ثلاثة أغراض هي: (لطفي، 2010: 434)

1. لوصف أهداف ارتباطات التأكيد التي تستهدف توفير تأكيد معقول أو محدود.
 2. لوضع معايير وتوفير إرشادات للممارسين لأداء الارتباطات.
 3. التصرف بوصفه إطار عمل لتطوير معايير محددة لأنواع خاصة من خدمات التأكيد.
- أما AICPA فقد أصدر العديد من المعايير لخدمات التأكيد مثل SSAE و SAS و SSCS التي تعدّ بمثابة توضيحات مهمة في التطبيق العملي (ستعرض في الفصل الرابع).

7/1/2 التقرير عن خدمات التأكيد

أشار المعيار الدولي رقم (3000) الموسوم (عمليات التأكيد عدا عن عمليات التدقيق أو الفحص للمعلومات المالية التاريخية) الصادر عن IAASB إلى تقرير عمليات التأكيد الذي يقدمه الممارس وأن يراعي فيه ما يأتي (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2008: 922) و (جمعة/الثالث، 2009، 147-164):

1. مدى حصول الممارس على أدلة كافية لدعم الاستنتاج الوارد في التقرير.
2. أن يكون التقرير مكتوباً.
3. لا يتطلب وجود صيغة محددة لتقديم تقارير التأكيد وإن ذلك يرتبط بالمهمة المحددة.
4. التقرير يجب أن يحتوي على العناصر الأساسية مثل العنوان المناسب، وضوح المخاطب، الوصف الوافي للموضوع، تحديد المقاييس ومدى توفرها والقيود التي عليها إن وجدت، الاستنتاج، التاريخ، اسم وتوقيع الممارس.
5. المسؤوليات الأخرى لتقديم التقرير مثل ملائمة الاتصال مع المكلفين بالرقابة.

8/1/2 موقع خارطة خدمات التأكيد

من أجل توضيح كل ما يتعلق بخدمات التأكيد وتسهيل الرجوع إلى فقراتها، قامت اللجنة الخاصة بخدمات التأكيد التابعة إلى AICPA بإعداد خارطة لخدمات التأكيد وضعت في الموقع الرسمي لـ AICPA (Elliot & Pallais, 1997: 51)، ويوضح الشكل (8) خارطة خدمات التأكيد.

9/1/2 الخدمات غير التأكيدية

وهي الخدمات التي يقدمها مراقب الحسابات مباشرة أو بواسطة العاملين معه ولا تتطلب أي نوع من التأكيد أو إبداء الرأي مثل بعض خدمات الاستشارات، بعض الخدمات الضريبية، بعض خدمات التقييم وخدمات التخطيط المالي (Grawford, 2009: 1.08).

ويرى (Smieliawskas & Robertson) بأن الخدمات غير التأكيدية هي الخدمات التي تقدمها مكاتب أو شركات مراقبة الحسابات مثل الخدمات المحاسبية التقليدية (مسك الدفاتر وإعداد القوائم المالية دون تدقيقها) وبعض الخدمات الضريبية والخدمات الاستشارية الإدارية، ولا ينتج عنها أي إبداء للرأي أو أي نوع من التأكيد (Smieliawskas & Robertson, 2000:20).

ويضيف (لطفي) بأن شركات مراقبة الحسابات الكبرى عادةً ما يكون لديها الكفاءات اللازمة لتقديم مثل هذه الخدمات، وهي كفاءات مدربة في مجالات أخرى غير المحاسبة والتدقيق وحسب طبيعة تلك الخدمات، وإن اتصالحهم ربما يكون قليلاً مع العاملين في مجال تدقيق القوائم المالية (لطفي، 2005: 50).

أما (Rading et al.) فيرى أن الخدمات غير التأكيدية، هي خدمات تمتاز بالآتي Rading, (et al., 2003:108-110):

1. ثنائية الأبعاد يمثل مراقب الحسابات أحد أبعادها وتمثل الإدارة البعد الآخر.
 2. لا ينتج عن هذه الخدمات إبداء للرأي أو أي نوع من أنواع التأكيد.
 3. إن هذه الخدمات يمكن أن يؤديها موظفون مدربون بشكل جيد وليس مراقب الحسابات نفسه.
- وعليه فإن الخدمات غير التأكيدية تتركز في أنواع محددة من الخدمات التي ربما لا تحتاج إلى مراقب الحسابات بصفته المعروفة وإنما تؤدي عن طريق تنظيمه المهني بواسطة ممارسين مؤهلين لذلك دون إبداء للرأي وما يترتب عليه.

المبحث الثاني

عوامل ومتطلبات التوسع في الخدمات المهنية لمراقب الحسابات

يتناول هذا المبحث دراسة لبدائيات التوسع في الخدمات ثم تحديد العوامل التي أدت إلى التوسع، كذلك توضيح المتطلبات اللازمة للتوسع في الخدمات، وأخيراً عرض لرأي بعض التشريعات والمنظمات المتخصصة في التوسع بالخدمات.

1/2/2 شركات مراقبة الحسابات الكبرى

تسيطر على سوق مهنة مراقبة الحسابات في العالم أربع شركات كبرى هي (<http://master.first->) و (<http://www.jps-dir.com/forum/forum-posts.asp?tid=6659>) و (forum.com/154-topic) :

1. برايس ووتر هاوس كوبرز Pricewaterhouse & Coopers

أسس برايس ووتر هاوس مكتبهم في لندن عام 1878، وتم افتتاح أول مكتب خارجي في نيويورك 1890، وفي عام 1916 افتتح مكتب باريس، ثم تم تكوين منشأة برايس ووتر هاوس الدولية في عام 1946، وأما مؤسسة كوبر فقد تأسست في لندن عام 1854 وكانت تعرف باسم كوبرز وشركاؤه، وقد تم الاندماج بين برايس ووتر هاوس مع كوبر عام 1998.

2. ديلويت وتويش Touche & Deloitte

أسس مكتب ديلويت وشركاهم في لندن عام 1845 بواسطة ويليام ولسن ديلويتي وفي عام 1952 اشترك مع مكتب هاسكينز وسلز وبعد ذلك اندمجت معهما هارموند باند وشركاؤهم وفي الوقت الحالي تم الاندماج مع مكتب تنش ليأخذ المكتب الجديد الاسم الجديد وهي شركة سويسرية مقرها الرئيس في الولايات المتحدة الأمريكية.

3. آرنست ويونغ Youg & Ernst

أسس مكتب يونج في شيكاغو عام 1894 بواسطة محاسب اسكتلندي واعتمد بدرجة كبيرة على محاسبين إنجليز حتى عام 1920، إذ اندمج مع يونج العديد من المكاتب الأمريكية، ومؤخراً اندمج معه مكتب آرنست ليكونا مكتب آرنست ويونغ ومقرها الرئيس في لندن.

4. كي بي أم جي K.P.M.G

كان اسمها دبليو تي بيت نسبة إلى اسم الشريك المتحكم فيها عام 1891، ومؤخراً عرفت باسم .K.P.M.G

تسابق هذه الشركات في تسويق خدماتها بمفاهيم جديدة قائمة على فكرة أن تكون خدمة مراقبة الحسابات أكثر ارتباطاً بخطر الأعمال والأنشطة التي يمارسها الزبائن بما في ذلك مفهوم (التدقيق الابتكاري)

ومفهوم (تدقيق الأعمال) ومفهوم (عملية قياس النشاط) ومفهوم (إعادة هندسة الأعمال التجارية) (السديري والنعنقري، 2005: 16). مما أتاح لشركات ومكاتب مراقبة الحسابات تسويق نطاق واسع من الخدمات الأخرى بخلاف الخدمات المحاسبية والتدقيقية التقليدية، الأمر الذي أدى إلى زيادة طلبات الزبائن على مثل هذه الخدمات حيث أصبح ذلك من الأنشطة الرئيسية لها (عبد الوهاب، 2004: 20)، كما أن المتغيرات في بيئة عملها الداخلية والخارجية دفعتها إلى تقديم خدمات تكميلية وإضافية داعمة، فضلاً عن الخدمات الجوهرية وفقاً لفكرة تقديم الخدمات بشكل حزمة متنوعة سعياً لبناء ميزة تنافسية، وهذه الخدمات التكميلية أصبحت اليوم، معيار لقياس كفاءة الإدارة وفعالية تحقيق الأهداف (الضمور، 2008: 220).

ويوضح الجدول (8) الإيرادات المتحققة للشركات الأربع الكبرى في العالم موضعاً فيها نسبة كل نوع من الخدمات إلى الإيراد الكلي لعام 2007.

الجدول (8)

الإيرادات ومعلومات أخرى عن الشركات الأربع الكبرى لعام 2007

النسبة إلى إجمالي الإيرادات من الأنشطة التدقيقية والمحاسبية/ والضريبية/ الخدمات الإدارية والأخرى	عدد الفروع	عدد العاملين	عدد المساهمين	الإيرادات (مليون \$)	اسم الشركة
34/22/44	101	29758	2758	9850	ديلويت وتويش
1/29/70	90	20200	2300	7561	ارنست ويونغ
14/27/59	75	22541	2151	7463	برايس ووتر هاوس كوبر
29/23/48	88	15164	1715	5357	كي بي ام جي

المصدر: (www.webcpa.com)

2/2/2 بدايات التوسع في الخدمات

استمر مراقب الحسابات في تقديم خدماته التقليدية مثل إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية إلى بداية التسعينات (Houtert, 2010: 4)، 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 (Elliott, 1998: 9)، 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
(Eilifsen, 2000 :4):

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 إضافة إلى رغبة الزبائن في معلومات تتسم بالملائمة والموثوقية (Reed & Buchman, 2001: 2).

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 (Eilifsen, et al., 2001 :194). لذلك قامت KPMG بإعداد دراسة لحالة سوق الخدمات المهنية لمراقب الحسابات للفترة من 1992-1993 فتبين (Hackenbrack & Knechel, 1997: 485):

1. إن نسبة مرتفعة من وقت فريق العمل الذي يمضيه في أعمال التدقيق لم يعد ضرورياً أمام التطور في معايير التدقيق والالتزام بها، فالتدقيق بالأسلوب التقليدي لم يعد ملائماً.
2. كما أظهرت الدراسة تطور الطلب على خدمات أخرى ترتبط بالحصول على معلومات ملائمة في الوقت المناسب.

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: 1996, Brackey & Helms)، أي أن هناك نمواً في خدمات أخرى جديدة وتراجع في الخدمات التقليدية.

وفيما يتعلق بجهود AICPA في هذا المجال وإحداث تغييرات في السوق فإنها تعود إلى عام 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.

كما لاحظ Elliott أن خدمة التدقيق لا تزال تحتفظ بقيمتها، إلا أن صيغتها التقليدية أصبحت عبئاً، وكذلك لاحظ أن عدم الموثوقية الملازمة لعمل مراقب الحسابات أدت إلى فقدان جزء من الحصة السوقية، وأن السوق بدأ بالتشعب بالمنافسين لذلك بدأ التفكير في خدمات التأكيد بسبب (Reed & Buchman, 2001: 18):

1. بدأ المقرضين والمستثمرين بالبحث عن مصادر معلومات أخرى .
2. إن تدقيق القوائم المالية لبيان عدالتها ينتهي بعد فترة ليست بالقصيرة في حين تكون الحاجة إلى معلومات موثقة تستخدم في اتخاذ مختلف القرارات خلال هذه الفترة.
3. استمرار مراقب الحسابات في تقديم صيغة محددة واحدة من الخدمات.

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 البروفسور Elliott حيث سميت لاحقاً باسمه (لجنة اليووت)(Elliott & Pallais, 1997: 81)، 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 اليووت بفترة، إلا أن البداية الحقيقية لهذا الاتجاه تعود إلى التقرير الذي قدمته هذه اللجنة، وصياغتها لإستراتيجية التوسع.

3/2/2 عوامل التوسع في الخدمات

أشار العديد من الباحثين إلى أن هناك عدة عوامل أدت إلى التوسع في الخدمات، وسيتم تصنيف هذه العوامل في المجاميع 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. توفر المهارة والخبرة لدى مراقب الحسابات في استخدام الطرق 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 وبالسرعة 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، 2003: 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. الإفادة 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 (الصعيدى، 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 الفترة 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 (الصعيدي، 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 (الصعيدي، 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 (الصعيدي، 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 العنقري، 2003: 5).

4/2/2 متطلبات التوسع في الخدمات

- لغرض النجاح بالتوسع في الخدمات، يتوجب توافر مجموعة من المتطلبات، منها:
1. وجود طلب فعال على خدمات التوسع واستمرار حاجة الزبائن الى تقديم مثل هذه الخدمات، حيث ذكرت دراسة قام بها Kwak في سوق الولايات المتحدة الأمريكية، أن هناك زيادة في الطلب على الخدمات غير التدقيقية بمعدل 26% مقارنة بزيادة 9% على الخدمات التقليدية وذلك للفترة من 1993-1999 (Kwak, 2002: 14). كما أكدت دراسة Ashbaugh على نمو الطلب على الخدمات غير التدقيقية في أواخر القرن العشرين (Ashbaugh, 2004: 145).
 2. إن تلتزم جميع الهياكل التنظيمية لمراقبة الحسابات والتي تتوسع بتقديم الخدمات، بالإفصاح عن الأجرور التي تحصل عليها من هذا التوسع الذي من شأنه إضفاء الثقة على عمل مراقب الحسابات (Lennox, 1999: 240).
 3. وجود برنامج لمراقبة جودة الأداء المهني خاص بالتوسع بالخدمات التي يقدمها مراقب الحسابات (الغامدي والعنقري، 2005: 198)، إذ أن هذا البرنامج من شأنه الحفاظ على مستوى مرتفع من الأداء المهني والذي يعدّ مهماً في الجوانب الاعتبارية والاجتماعية لمراقب الحسابات (العتيبي، 2009: 25).
 4. التأهيل العلمي والعملية لمراقب الحسابات في الحصول على قدر ملائم من برامج التعليم المهني المستمر، إذ يعدّ من مقومات تطوير مهارات ومعارف مراقب الحسابات في مجالات التدقيق والضرائب والإحصاء والحاسب الآلي والقانون والخدمات الاستشارية للعلوم الإدارية والمالية، ويترك لمراقب الحسابات اختيار البرامج الملائمة لنشاطه (الأهدل، 2008: 64).
 5. تسعى أي مهنة لتقديم خدماتها بمستوى عالٍ من الأداء بالاعتماد على البناء الأخلاقي لها (التميمي، 2002: 80)، وتمثل أخلاقيات مهنة مراقبة الحسابات الضابط لسلوك ومهارة العاملين فيها فهي تتضمن السمات الشخصية التي يجب على المهني امتلاكها (البكوع، 2006: 146)، وبذلك فإن مراقب الحسابات عليه الالتزام بهذه الأخلاقيات عند التوسع في الخدمات، وعدم السماح بحدوث تعارض في المصالح أو نشوء علاقات مشبوهة مع الزبائن (لبيب، 2004: 80).

6. أن يلتزم مراقب الحسابات عند التوسع في الخدمات المهنية بمرتكزات تنظيم المهنة كقواعد السلوك المهني المتعارف عليها في المهنة مثل الأمانة، الاستقامة، الموضوعية، الكفاءة المهنية اللازمة، السرية، السلوك المهني، والمعايير الفنية (العمرو والعنقري، 2007: 203).
7. تطوير المسؤليات القانونية على مراقب الحسابات (المدنية والجنائية والمهنية) بما يتلاءم والتوسع بالخدمات المهنية لضمان التزام مراقب الحسابات بقواعد السلوك المهني (لبيب، 2004: 84).
8. قيام الجهات المنظمة لعمل مراقب الحسابات بإصدار المعايير والإرشادات في كافة مجالات التوسع المحتملة للخدمات المهنية لمراقب الحسابات، وإجراء التطوير على المعايير الصادرة، الذي من شأنه أن يرشد عملية التوسع بتقديم الخدمات (العنقري، 2003: 127)، ويؤدي إلى زيادة ثقة المجتمع وتعزيزها في هذه الخدمات (صيام وأبو أحمد، 2006: 204).
9. التزام مراقب الحسابات بمعيار الاستقلال عند التوسع في الخدمات وعدم فسخ المجال للشك في حياديته، إذ أن الاستقلال يعدّ من أساسيات عمل مراقب الحسابات الذي به تحيا مهنة مراقبة الحسابات ومن دونه تموت (الحسني، 1999: 66).

5/2/2 بعض الآراء في التوسع بالخدمات

يستعرض الباحث بعض الآراء التي قيلت في التوسع بالخدمات، وكذلك ما ورد في بعض التشريعات ورأي بعض الجهات المهنية وكالاتي:

1/5/2/2 الآراء المؤيدة والمعارضة للتوسع بالخدمات

احتل موضوع التوسع بالخدمات أعلى مراتب الجدل في النظرية والتطبيق لمهنة مراقبة الحسابات منذ ظهوره ولحد الآن، ويوضح الجدول (9) تبريرات المؤيدين والمعارضين له.

الجدول (9)

تبريرات المؤيدين والمعارضين للتوسع بالخدمات.

ت	تبريرات المؤيدين	تبريرات المعارضين
1	يضيف التوسع بالخدمات معلومات مهمة للمدقق تتعلق بنشاط الزبون تساعده في زيادة جودة تدقيق القوائم المالية (حسن، 2008: 72)	يؤدي التوسع بالخدمات إلى انخفاض مستوى المهارات للعاملين في خدمة تدقيق القوائم المالية، لعدم الاهتمام بتطويرها، لاسيما أن أجورها أقل من خدمات التوسع (حسن، 2008: 72)
2	التوسع بالخدمات يعد ضروريا لمراقب الحسابات، لما يتمتع به من خبرة ومعرفة بتفاصيل عمل الزبون تمكنه من سرعة أداء الخدمات المطلوبة (العنقري، 2003: 26).	يؤدي التوسع بالخدمات إلى تغيير الهوية التقليدية لمكاتب مراقبة الحسابات، ومن ثم تغيير الأهداف التي قامت لأجلها في حالة الاهتمام بالتوسع بالخدمات على حساب خدمة التدقيق (العنقري، 2003: 26).

ت	تبريرات المؤيدين	تبريرات المعارضين
3	إن منع مكاتب مراقبة الحسابات من التوسع بالخدمات، سيؤدي إلى الحد من إمكانياتها في التطور وامتلاك الموارد البشرية المتخصصة في مختلف المجالات مما ينعكس سلباً على جودة الأداء المهني، (Kornish & Levine, 2004:182).	يؤثر التوسع بالخدمات سلباً على تقرير مراقب الحسابات في خدمة تدقيق القوائم المالية مما يؤدي ضعف الاستقلال (Kornish & Levine, 2004: 180).
4	يؤدي التوسع بالخدمات إلى تحفيز مراقب الحسابات نحو الموضوعية وجودة الأداء لأن الإخفاق سيعرضه إلى فقدان السمعة وبالتالي الزبائن (Reynolds, et al., 2004: 34).	يؤدي التوسع بالخدمات إلى اعتماد اقتصادي كبير على الزبون ومن ثم تخفيض موضوعية المدقق وجودة الأداء، (Reynolds, et al., 2004: 33).

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على المصادر في الجدول.

واتساقاً مع ما تم طرحه فمن المهم القيام بالتوسع بالخدمات من جانب قسم مستقل عن قسم تدقيق القوائم المالية في المكتب وأن لا يكون من بين العاملين في فريق التدقيق من له علاقة بالتوسع في الخدمات.

2/5/2 رأي قانون SOX

بعد الإعلان عن إفلاس وانهيار بعض الشركات الأمريكية الكبرى مثل شركة Enron المسيطرة على قطاع الطاقة وشركة World com العاملة في قطاع الاتصالات وما تلاه من انهيار لشركة Arthur Andersen التي كانت تدقق حساباتهما وذلك عام 2001 (Benston & Hartgraves, 2002: 109)، وما تلاه من كشف التحقيق لحقيقة أن شركة Arthur Andersen قد حصلت على مبلغ 27 مليون دولار عن خدمات غير تدقيقية مقابل 25 مليون دولار عن خدمات التدقيق لشركة Enron المنهارة (القشبي، 2005: 11)، توجهت أصابع الاتهام إلى مراقبي الحسابات ومهنتهم وما يرتبط بها من وجود فشل حقيقي (Philip. et al., 2006: 12)، إذ أن شركة Arthur Andersen كانت تقدم خدمة التدقيق لبيان مدى عدالة القوائم المالية لشركة Enron وهي نفسها المستشار المالي لها والمشرف على جهاز الرقابة الداخلية فيها (http://www.aicpa.org/info/Sarbanes-oxley2002.asp)، لذلك قام مجلس الشيوخ الأمريكي في تموز 2002 بإصدار قانون SOX لإعادة الثقة في مهنة مراقبة الحسابات (سُمي باسم مقترحيه السيناتور بول سربانس والنائب مايكل اوكسلي)، الذي يعدّ أول تغيير جوهري في مهنة المحاسبة والتدقيق (نيروخ، 2009: 7)، ومن أهم القوانين في هذا المجال ويسمى أيضاً بقانون إصلاح منشآت المحاسبة الأمريكية وحماية المستثمرين"، الذي نص صراحة على تعطيل إي قانون سابق يتعارض مع متطلباته (خداش والسرطاوي، 2010: 300)، إذ يتم تطبيق أحكام هذا القانون على الشركات العامة ومنشآت المحاسبة العامة التي تقوم بتدقيق قوائمها المالية، ويشمل هذا القانون أحد عشر قسماً، هدفه الإجمالي، حماية المستثمرين،

ويتعلق القسم الأول منه بإنشاء جهة شبه حكومية لتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية أوكل لها مهمة إصدار المعايير، فضلاً عن المنظمات المهنية المتخصصة، مما يعد التدخل الحكومي الأول في شؤون المهنة (Congress, 2002: 13)، وأهم النقاط الواردة في هذا القانون (<http://www.Jps-dir.com/forum/forum-posts.asp?TID=252>) و (Coates, 2007: 97):

1. تأسيس مجلس أعلى للمحاسبة لمراقبة أداء أعمال المحاسبين القانونيين وحماية المستثمرين وإعادة الثقة في تقاريرهم.
2. تطبيق القواعد المقترحة بصرامة للمحافظة على استقلال مراقب الحسابات مثل زيادة صلاحيات لجان التدقيق، منع تقديم بعض الخدمات للعميل نفسه.
3. العمل على رفع مستوى الإفصاح والشفافية لكل الأحداث المالية المؤثرة على عناصر القوائم المالية.
4. العقوبات المالية والجنائية على جميع الأطراف ذات العلاقة في حالة وقوع المخالفات قصداً أو بدون قصد.

لقد ورد في المادة الثانية من القانون منع تقديم 8 أنواع محددة من الخدمات غير التدقيقية إلى نفس الزبون، إلا أنه أبقى الباب مفتوحاً أمام تقديم خدمات أخرى غيرها ولكنه اشترط الحصول على موافقة لجنة التدقيق، وتضمنت المادة (201) اعتباره عملاً غير شرعي قيام شركة مراقبة الحسابات أو أي شريك فيها أو أحد العاملين لديها بتقديم خدمة التدقيق والخدمات غير التدقيقية في آن واحد (Kahle & Megaire, 2003: 9). والخدمات غير التدقيقية التي منع قانون SOX تقديمها إلى زبون التدقيق نفسه هي (الاهدل، 2008: 88):

1. خدمات المحاسبة ومسك الدفاتر.
2. تصميم وتطبيق نظم المعلومات المحاسبية.
3. خدمات التقييم.
4. الخدمات التأمينية.
5. أداء خدمات المراجعة الداخلية.
6. استشارات بشأن الموارد البشرية أو الوظائف الإدارية.
7. خدمات السمسرة أو المتاجرة في الأوراق المالية.
8. الخدمات القانونية.

في ضوء ما تقدم يلاحظ بأن مراقبي الحسابات لا زالوا قادرين على تقديم خدمات أخرى بخلاف الثماني الممنوعة إلى زبون تدقيق القوائم المالية نفسه (مثل خدمة تصديق الموقع على شبكة الانترنت)، بالمقابل فهم قادرين على تقديم أي خدمات إلى غير زبون تدقيق القوائم المالية.

SEC رأي 3/5/2/2

بسبب الدور المطلوب من SEC لحماية المستثمرين والمتعاملين في بورصة الأوراق المالية، فإن مواقفها من توسع الخدمات المهنية لمراقب الحسابات كانت متحفظة منذ البداية، فقد أشار رئيس هيئة سوق الأوراق المالية إلى أن خدمة تدقيق القوائم المالية هي سلعة خاسرة لجذب خدمات أخرى مربحة (الاهدل، 2008: 88).

قامت SEC بإصدار القاعدتين (S7-13-00) (S7-49-02) اللتين تتصان على منع مراقب الحسابات من تقديم أنواع محددة من الخدمات بخلاف الخدمات التقليدية. أن SEC وفي نشرتها رقم 250 لم تمنع من تقديم مراقب الحسابات لخدمات غير الخدمات التدقيقية إلا أنها اشترطت منه الإفصاح عن الآتي (قريط، 2008: 24):

1. النسب المئوية لأجور الخدمات التي لا ترتبط بعملية التدقيق إلى إجمالي أجور التدقيق السنوي.
2. كل خدمة أخرى تمثل أتعابها أكثر من 3% من إجمالي أتعاب التدقيق الكلي السنوي.
3. جميع خدمات التدقيق المتعارف عليها التي يقدمها مراقب الحسابات.

وعليه فإن SEC رغم حذرنا بحماية زبائنها إلا أنها سمحت بتقديم خدمات غير خدمات التدقيق المتعارف عليها بشرط الإفصاح الكافي عنها.

AICPA رأي 4/5/2/2

اهتم AICPA بموضوع التوسع في تقديم الخدمات من جانب مراقب الحسابات حيث أكدت (لجنة أخلاقيات المهنة) التابعة للمعهد ، أن تقديم مثل تلك الخدمات لا يؤثر في استقلال مراقب الحسابات ولا يفقده الحكم الموضوعي المحايد على القوائم المالية طالما أن مراقب الحسابات لا يتخذ قرارات ناتجة عن خدمات أخرى قدمها للإدارة (قريط، 2002: 23).

وقد أجاز AICPA تقديم الخدمات غير التدقيقية في قواعد السلوك المهني الصادر عنه عام 1973 بحجة أن تقديمها لا يؤثر في استقلال مراقب الحسابات.

لقد اشترط AICPA الحصول على موافقة لجنة التدقيق والإفصاح عن الأجرور التي يحصل عليها مراقب الحسابات من تقديم خدمات أخرى بخلاف خدمات التدقيق بالمقارنة مع إجمالي أجره (الاهدل، 2008: 88).

PCAOB رأي 5/5/2/2

يعدّ مجلس الإشراف على مكاتب المحاسبة العامة PCAOB شخصية معنوية غير حكومية يعمل بوصفه هيئة لا تهدف للربح خاضعة لقانون SOX تحت إشراف هيئة سوق الأوراق المالية، ويتكون من خمسة أعضاء، يجب أن يكون اثنان منهم على الأقل من حملة شهادة CPAs، وتشكل المجلس نتيجة إصدار قانون SOX لحماية المستثمرين والمصلحة العامة وإعادة الثقة لمهنة مراقبة الحسابات، فقد عمل هذا القانون بعدة أوجه، منها تغيير شكل العلاقة بين المدقق والعميل، وتحويل سلطة وضع معايير المحاسبة والتدقيق والرقابة على منشآت المحاسبة العامة من المنظمات والهيئات المهنية فقط، إلى هذا المجلس (خدش والسرطاوي، 2010: 300)، كما فوّض قانون SOX المجلس الإشرافي السلطات اللازمة لما يأتي (Congress, 2002: 14):

1. إصدار معايير المحاسبة.

2. إصدار معايير التدقيق.

3. إصدار معايير للتقرير عن الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر.

4. إصدار معايير رقابة الجودة على أداء عمليات التدقيق وشركات المحاسبة العامة.

إن التسجيل لعضوية PCAOB إلزامية لجميع مكاتب وشركات مراقب الحسابات التي تقوم بتدقيق الشركات المسجلة في SEC، ويعد العمل خارج نطاقه غير قانوني (Congress, 2002: 14) ومن الشروط التي أوردها للتسجيل، أن يقدم مراقب الحسابات كشف بالأجرور السنوية التي حصل عليها خلال العام فيه تفصيل لكل خدمة من الخدمات غير التدقيقية (الاهدل، 2008: 79).

GAO رأي 6/5/2/2

لقد وضع مكتب المحاسبة الأمريكي الحكومي GAO مبدأين بهدف التعامل مع توسع الخدمات المهنية لمراقب الحسابات، هما (الاهدل، 2008: 80):

1. عدم جواز قيام شركات مراقبة الحسابات بتقديم خدمات بخلاف التدقيق التي تتضمن عملية اتخاذ قرارات أو انجاز وظائف في المنظمة الحكومية الخاضعة لتدقيقها.

2. عدم جواز تدقيق الخدمات الأخرى التي سبق تقديمها إلى نفس المنظمة.

اتفق المجلس مع SOX و SEC في منع تقديم الأنواع المشار إليها من الخدمات بخلاف التدقيق من مراقب الحسابات، أما الخدمات الأخرى غير الخاضعة للمنع التي لا تتعارض مع المبدأين السابقين فقد اشترط GAO لغرض تقديمها أن تتفق مع مجموعة المبادئ الوقائية الآتية (ليبب، 2004: 76):

1. التزام شركات مراقبة الحسابات بعدم إشراك أي عضو ساهم في تقديم الخدمات بخلاف التدقيق في مهمة تدقيقية ذات صلة بتلك الخدمات.
2. أن يكون لدى شركات مراقبة الحسابات نظام في رقابة الجودة على مثل هذه الخدمات غير التدقيقية.
3. عند حدوث تعارض مع المبدأين السابقين على شركة مراقب الحسابات تقديم اعتذار إلى المنظمة الحكومية عن تقديم مثل تلك الخدمات.

7/5/2/2 رأي التشريعات العراقية

اتخذت التشريعات العراقية المنظمة لمهنة مراقبة الحسابات الرأي الإيجابي من التوسع بالخدمات، وعدم تأثيره في معيار الاستقلال، إذ جاء في الفقرة ثالثاً "من المادة ثانياً من قانون الرقابة المالية رقم 6 لسنة 1990 ما يؤكد تقديم العون الفني في المجالات المحاسبية والرقابية، وما يتعلق بها من أمور إدارية وتنظيمية. أما في قواعد السلوك المهني الصادرة عن نقابة المحاسبين والمدققين عام 1983 فقد تضمنت المادة (37) بأنه على مراقب الحسابات عدم قبول القيام بعمل مهني، يجد نفسه غير قادر على القيام به، سواء كان ذلك بسبب نقص معلومات أو بسبب عدم توافر المختصين في ذلك لتقديم المشورة أو بسبب ضيق وقته بحيث لا يستطيع انجاز العمل بمستوى مقبول خلال فترة مناسبة. إلا أن التحذير جاء في الفقرة (5) من المادة (6) في نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (3) لسنة 1999، إذ جاء فيها النص الآتي: (عدم الجمع بين أعمال تنظيم الحسابات ومراقبة تلك الحسابات من مراقب الحسابات وشركائه)، أي أن المنع وقع على خدمة مسك وتنظيم السجلات لزبون تدقيق القوائم المالية نفسه.

مما تقدم عرضه يتضح ان الآراء في التوسع بالخدمات لم تذهب نحو المنع المطلق أو الموافقة التامة ، إذ تم منع بعض الخدمات على سبيل الحصر بينما أجاز تقديم خدمات أخرى بشروط معينة ، واعتبر البعض تقديم العون الفني في الأمور المحاسبية والرقابية من مهمات مراقب الحسابات. إن نوع الخدمة والجهة التي تؤدي لها والظروف المحيطة بها له تأثير في السماح بتقديمها من عدمه.

الفصل الثالث

التغيير الإستراتيجي والخدمات المهنية لمراقب الحسابات

يتناول هذا الفصل دراسة التغيير الإستراتيجي عن طريق دراسة تحليلية لعناصر الإطار المفاهيمي له، وبيان مجالات التغيير الإستراتيجي في بيئة عمل مراقب الحسابات التي تمكنه من التوسع في تقديم الخدمات المهنية، لذلك يسعى هذا الفصل إلى تحقيق الهدفين الآتيين:

- دراسة الإطار المفاهيمي للتغيير الإستراتيجي.
 - التعرف على مجالات التغيير الإستراتيجي التي تمكن من التوسع في الخدمات.
- ولتحقيق هذين الهدفين تم تقسيم هذا الفصل إلى المبحثين الآتيين:

المبحث الأول الإطار المفاهيمي للتغيير الإستراتيجي

يعدّ التغيير نشاطاً مستمراً في جميع المنظمات، إذ يتناسق مع طبيعة الأمور والأشياء في الحياة، فالعالم اليوم سريع التغيير في كافة المجالات السياسية، الاقتصادية، الاجتماعية، التقانية وغيرها، وأن عدم التكيف مع التغيير الحاصل في البيئة يؤدي إلى تحمل خسائر مادية ومعنوية كبيرة، لذلك سيتناول هذا المبحث الإطار المفاهيمي للتغيير الإستراتيجي عن طريق استعراض مفهوم وأهمية التغيير الإستراتيجي والبحث عن أسبابه ومتطلباته، ثم بيان مجالاته، وكذلك توضيح إدارة التغيير ومقاومته.

1/1/3 مفهوم التغيير الإستراتيجي

ورد لفظ التغيير واشتقاقاته في الآية 119 سورة النساء، والآية 11 سورة الرعد، والآية 53 سورة الأنفال، والآية 15 سورة محمد (القرآن الكريم).

والتغيير في اللغة العربية بمعنى التبدل في الكلام كما جاء في القاموس المحيط (الفيروز، غير مؤرخ: 21)، وفي (لسان العرب) فإن مفهوم التغيير هو التحوّل (ابن منظور، 2000: 40)، وفي المورد فإن كلمة (Changing) تعني (البعليكي، 2009: 208):

- استبدال الشيء.
- يتبادل، يغير، يبدل.
- انتقل من مكان أو حالة أو شكل أو جهة إلى أخرى.

ويفرق بعضهم بين التغيير والتغيير وكالاتي (العميان، 2005: 344):

التغيير: ظاهرة طبيعية وعفوية قد تنجم تحت تأثير التغيرات البيئية أو المناخية ذات الصلة بمدخلات المنظمة أو بعملياتها أو مخرجاتها.

التغيير: موجه وهادف يسعى إلى تحقيق التكيف البيئي (الداخلي والخارجي) بما يضمن التحوّل إلى حالة تنظيمية أكثر قدرة على حل المشكلات.

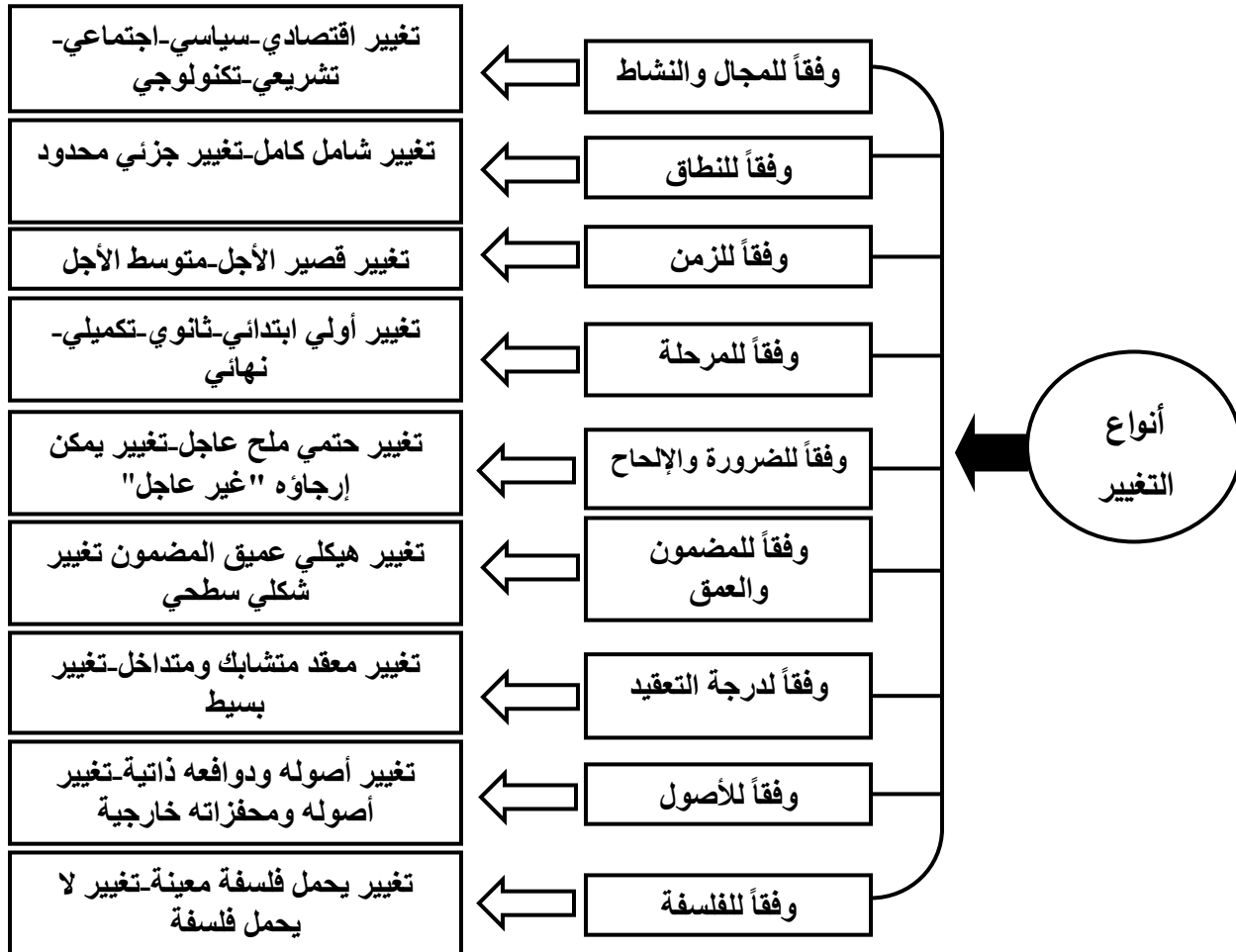
أما (أبو رذن) فقد أشارت إلى أن التغيير يكون قهرياً لا قدرة لنا على التحكم فيه مثل النمو في أجسامنا، أما التغيير فهو إحداث شيء لم يكن موجود من قبل (أبورذن، 2005: 34). وينظر آخرون للتغيير على أنه إدخال تحسين أو تطوير على المنظمة بحيث تكون مختلفة عن وضعها الحالي و تتمكن من تحقيق أهدافها بشكل أفضل (اللوزي، 2002: 244). والمنظمة الفاعلة هي التي تتخذ خطوات نحو التغيير لأن قوى التغيير تأتي من داخل المنظمة وليس من خارجها (دوسة وحسين، 2008: 65). والتغيير أما إرادي نابع من قناعات الإدارة أو إجباري تفرضه الظروف الداخلية أو الخارجية (صادق، 2008: 302). يمثل التغيير

تحركاً ديناميكياً باتباع طرق وأساليب مستخدمة ناجمة عن الابتكارات المادية والفكرية، يحمل آمالاً للبعض وإحباطاً للبعض الآخر وفي جميع الأحوال نجد أن التغيير ظاهرة يصعب تجنبها (عامر، 2001: 255). ولا ينظر إلى التغيير بأنه عملية تحول من وضع إلى آخر جديد، وبأي شكل كان وإنما تغيير بشكل إيجابي يوصل إلى تحقيق الأهداف (التميمي، 2007: 39)، أي أنه نسق منظم من الجهود البشرية نحو الصدام مع القيود القائمة وإزالتها والتأثير عليها من أجل تحقيق مصالح هامة تتم مع إرساء نظم وأشكال جديدة من العلاقات (الخضري، 2003: 16).

ويرى (اللامي) أن التغيير هو تبني لفكرة أو سلوك جديد من جانب المنظمة يؤدي إلى إعادة هيكلة المواد والإمكانيات لزيادة القدرات وخلق قيمة وتحسين العوائد لأصحاب المصالح في المنظمة (اللامي، 2007: 94).

والتغيير أما أن يكون مخطط نحو أهداف مقصودة أو غير مخطط (عشوائي) بوصفه إجراءً انفعالياً أو رد فعل مفاجئ (خريف وداسي، 2008: 5).

مما سبق طرحه فإن التغيير يتم دون تدخل من أحد في حين أن التغيير لا يتم إلا بمؤثرات خارجية أو داخلية. وهناك أنواع من التغيير يوضحها الشكل (9).



الشكل (9) أنواع التغيير

المصدر: الخضيرى، محسن، (2003)، إدارة التغيير مدخل اقتصادي للسلوكيات الإدارية للتعامل مع متغيرات الحاضر لتحقيق تفوق، الطبعة الأولى، دار الرضا للنشر، دمشق، سوريا: 32.

من الشكل السابق يمكن القول بأن التغيير هو الوسيلة التي تسهم في تحويل الوضع الحالي إلى وضع آخر وفقاً لمتطلبات المستقبل وبشكل يتوافق والتكيف مع ظروف البيئة المحيطة، وهو ظاهرة ملازمة لحياة الإنسان تنقله إلى وضع أحسن.

أما التغيير الإستراتيجي فإنه عملية تحريك الوضع الحالي للمنظمة تجاه حالة مستقلة مرغوبة من أجل تعزيز الميزة التنافسية (Robbins & Couler, 1999: 203).

وهو يُعنى بالقضايا الرئيسية طويلة أو قصيرة الأجل في المنظمة ويكون شاملاً ويتميز بقدر كبير من التنوع الفكري وتشارك فيه كل المستويات التنظيمية (الزبيدي، 2000: 69).

كما ينظر إليه على أنه الإدارة الفاعلة لعمليات التغيير المنظمة بهدف التحديد الواضح لأهداف الإستراتيجية، الذي يتضمن تنفيذ إستراتيجية جديدة تضم تغييرات مستمرة في المنظمة (Lynch, 2000: 922).

وينظر البعض إلى التغيير الإستراتيجي من خلال الرؤية الإستراتيجية فهو يشمل هدف المنظمة ورسالتها وفلسفتها المشتركة عن النمو والجودة والابتكار والقيم التي تخص العاملين واحتياجات المستفيدين (علي، 2008: 7).

في حين يعرفه البعض على أنه تحويل جذري في تصميم المنظمة وعملها لتتناسب مع التغيرات المتوقعة وغير المتوقعة في البيئة الخارجية وبذلك فإنه ذو توجه مستقبلي (داغر وصالح، 2000: 543). ويراه آخرون أنه عملية مخططة للمدى الطويل تعمل من خلالها الإدارة العليا في المنظمة على إيجاد وسائل وآليات جديدة تقوم من خلالها بحل مشاكلها التي تواجهها والعمل على التكيف مع البيئة الداخلية والخارجية (أبو ربن، 2005: 39).

من العرض السابق يمكن القول بأن التغيير الإستراتيجي هو تغيير في الاتجاه ينطلق من تشكيل رؤية جديدة قادرة على إدخال تعديلات مدروسة في رسالة المنظمة، أهدافها، هيكلها التنظيمي، مواردها البشرية، التقانة، ثقافة المنظمة وذلك بعد دراسة البيئتين الخارجية والداخلية، أي أحداث تغييراً شاملاً للوصول إلى أهداف محددة.

2/1/3 أهمية التغيير الإستراتيجي

تتبع أهمية التغيير الإستراتيجي كونه ظاهرة ملازمة للعصر الحالي تتسارع في المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ليس فقط الحالية وإنما تمتد إلى المستقبلية وتنشأ أهمية التغيير عن طريق:

1. **الحفاظ على الحيوية الفاعلة:** حيث يتم تجديد الحيوية داخل المنظمة وإظهار روح الإبداع والتفائل وسيادة المبادرات الجماعية أو الفردية والإحساس بالمشاركة الإيجابية ونبذ أفكار اللامبالاة والسلبية ونزعات التشاؤم (خريف وداسي، 2008: 3).

2. **تنمية القدرة على الابتكار:** أي الإتيان بالجديد غير المألوف وهو ثمرة جهد ذهني يسعى لرفع القدرة على الابتكار في الأساليب والشكل والمضمون (العسكري، 2010: 35).

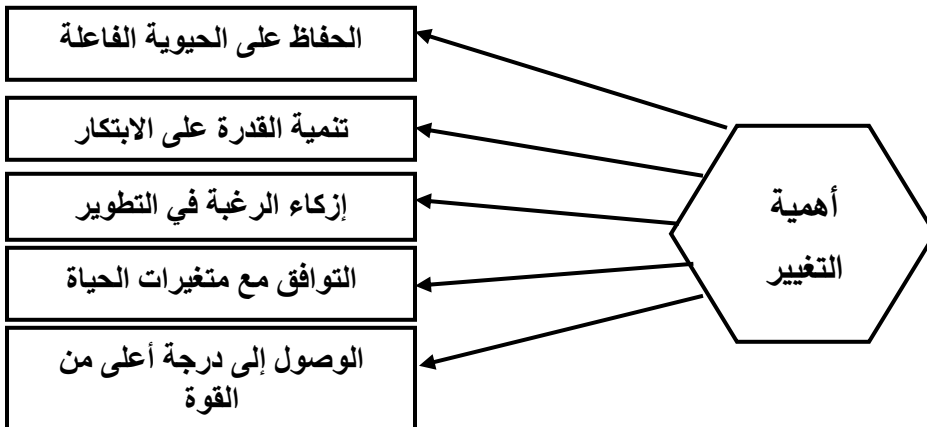
3. **إزكاء الرغبة في التطوير والتحسين والارتقاء:** فالتغيير يعمل على أزكاء الرغبات وتنمية الدافع والحافز نحو التقدم ومن ثم يتطلب التطوير والتحسين في كل شيء مثل (عبيد، 2009: 15):

- إصلاح ومعالجة العيوب والأخطاء والقصور التي حدثت والمشاكل الناجمة عنها.
- الإحلال في القوى الإنتاجية التي استهلكت وأصبحت غير قادرة على الإنتاج.
- التطوير في الأساليب الإنتاجية التي تعتمد لتكنولوجيا جديدة .
- زيادة في الإنتاج والإنتاجية لزيادة المنفعة على المنظمة والعاملين.

4. **التوافق مع متغيرات الحياة:** إذ يعمل التغيير على زيادة القدرة على التكيف مع متغيرات الحياة وما يواجهه الشركات من ظروف مختلفة وبيئة تتفاعل فيها العديد من المتغيرات (عبيد ، 2009: 15).

5. **الوصول إلى درجة أعلى من القوة في الأداء والممارسة:** التغيير يعمل للوصول إلى أفضل درجة من القوة في الأداء والممارسة من خلال اكتشاف الأسباب التي أدت إلى ضعف الأداء ومعرفة نقاط القوة في الأداء وتأكيدهما (الخضري، 2003: 22).

ويوضح الشكل (10) الجوانب الأساسية لأهمية التغيير .



الشكل (10) أهمية التغيير

المصدر: الخضيرى، محسن، (2003)، إدارة التغيير مدخل اقتصادي للبيكولوجيا الإدارية للتعامل مع متغيرات الحاضر لتحقيق تفوق، الطبعة الأولى، دار الرضا للنشر، دمشق، سوريا: 34.

3/1/3 أسباب التغيير الإستراتيجي

إن الأسباب التي تدعو إلى التغيير الإستراتيجي متنوعة ومتشابكة وقام الكثير من الباحثين بإعداد الدراسات حولها، ويوضح الجدول (10) آراء بعض الباحثين في أسباب التغيير الإستراتيجي:

الجدول (10)

آراء بعض الباحثين في أسباب التغيير الإستراتيجي

الباحثون	أسباب التغيير
(العسكري، 2010: 31)	<ul style="list-style-type: none"> ● تغيير في أساليب العمل. ● تغيير في القوانين والتشريعات والأنظمة. ● تغيير في طموحات العاملين في المنظمة. ● تغيير نظرة الجمهور إلى المنظمة. ● الاستفادة من المعارف البشرية لمختلف العلوم. ● إشراك الموظفين في اتخاذ القرارات.
(روبينسون وروبنسون، 2009: 99)	<ul style="list-style-type: none"> ● الأزيمة: إدراك أن الأمور يجب أن تتغير. ● الرؤية: الصورة الواضحة للمستقبل الممكن الوصول إليه بالتغيير. ● الفرصة: التنبؤ بأن التغيير سيكون للأفضل ومن ثم لا يجب ضياع فرصة. ● التهديد: التنبؤ بحدوث شيء سلبي مستقبلي.
(الرقب، 2008: 29)	<ul style="list-style-type: none"> ● أسباب إدارية هيكلية. ● التغيير في أهداف المنظمة. ● الأسباب الاقتصادية، الاجتماعية، السياسية. ● أسباب تقانية. ● أسباب نفسية.
(ماهر، 2005: 58)	<ul style="list-style-type: none"> ● أسباب داخلية: <ul style="list-style-type: none"> ■ تغيير في الأهداف والرسالة. ■ إدخال معدات جديدة.

أسباب التغيير	الباحثون
<ul style="list-style-type: none"> ■ التغيير في الوظائف والعلاقات. ■ التغيير في القيم الثقافية. ■ تدني الأرباح. ■ تدني معنويات العاملين. ● أسباب خارجية: <ul style="list-style-type: none"> ■ التنافس الحاد بين المنظمات. ■ التغيير السريع في التقنية. ■ التغييرات السياسية والاقتصادية والقانونية. ■ تغيير نظرة الجمهور. ■ وجود تغييرات ومشاكل محيطة بالمنظمة. 	
<ul style="list-style-type: none"> ● أسباب على مستوى المنظمة: <ul style="list-style-type: none"> ■ سوء الفهم والتقدير. ■ تعارض المصالح والأهداف. ■ قلة الخبرة والتمسك بالماضي. ● أسباب إدارية: <ul style="list-style-type: none"> ■ اختيار إستراتيجيات غير ملائمة. ■ ضعف التخطيط وانعدام الرقابة. ■ ضعف القيادة الإدارية. ● أسباب البيئة الخارجية: <ul style="list-style-type: none"> ■ البيئة الاجتماعية. ■ الكوارث والأزمات. ■ الجهات الضاغطة على المنظمة. ■ الزبائن، المجهزون، المنافسون، التكنولوجيا. 	(النداوي، 2004: 81)
<ul style="list-style-type: none"> ● التغيير استجابة للضغوط الخارجية. ● تغيير ظروف السوق المحيطة بالمنظمة. ● تغيير قوى المنافسة. ● تغيير في الموارد البشرية. ● التغيير في التقنية. ● التغيير لحل المشاكل الداخلية. ● قدرة التنظيم الحالي لمواجهة الأوضاع البيئية. ■ ضعف بعض عناصر التنظيم. 	(عبد الباقي، 2003: 370)
<ul style="list-style-type: none"> ● ضعف دعم أصحاب المنظمة للإستراتيجية. ● عدم ملائمة الإستراتيجية الحالية للبيئة. ● ضعف تأييد المستوى التنفيذي في تطبيق الإستراتيجية الحالية. ● ضعف مهارات القيادات الإدارية الداخلية. ● غياب التقنية الحديثة. ● الأحداث السياسية والاجتماعية. 	(Robson,) 2000: 112

الباحثون	أسباب التغيير
	<ul style="list-style-type: none"> • زيادة حجم المنظمة وتعدد أعمالها. • دخول قادة أو مالكين جدد. • البيئة التنافسية. • التشريعات الحكومية. • البيئة الطبيعية من الموارد ومشاكل التلوث. • العلاقات التصنيعية. • التغيير في الاتجاه الإستراتيجي العام. • اختلاف دورة حياة – المنظمة – المنتج.

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على المصادر في الجدول.

من الجدول السابق يمكن القول بأن هناك مجموعة من الأسباب تؤدي إلى التغيير الإستراتيجي بعض منها ينشأ في البيئة الداخلية للمنظمة كالتغيير بسبب عدم ملائمة الإستراتيجية الحالية أو تدني الأرباح وآخر ينشأ في البيئة الخارجية لها مثل التغييرات في القوانين والتشريعات والأنظمة.

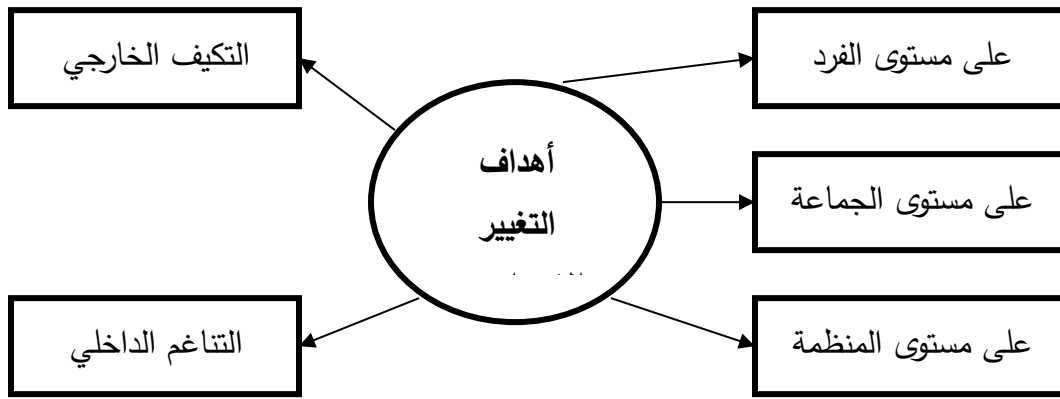
4/1/3 أهداف التغيير الإستراتيجي

يعدّ التغيير الإستراتيجي استجابة لواقع جديد ينضبط عبر منهج علمي شامل يسير نحو تحقيق أهداف معينة، ولغرض عرض الأهداف التي يسعى التغيير الإستراتيجي لتحقيقها سيتم تبويبها إلى المجاميع الآتية:

1. **أهداف على مستوى الأفراد:** أي أن يكون الفرد العامل هو هدف التغيير الإستراتيجي ليشمل التغيير، دوره، مسؤولياته، علاقاته، معارفه وكذلك سلوكه (Robbins, 2001: 540)، كما يهدف التغيير الإستراتيجي إلى زيادة الثقة والتفاعل بين الأفراد وزيادة مقدرتهم في مواجهة المشاكل وتحقيق الانضباط الذاتي (ماهر، 2005: 416).
2. **أهداف على مستوى الجماعة:** إذ يسعى التغيير الإستراتيجي إلى تغيير فهم الجماعة لأهداف المنظمة نحو الارتقاء بنوعية العمل (Huczynski & Buchanan, 2001: 561) وإيجاد التوافق والتطابق بين أهداف الجماعة والمنظمة وتشجيع روح المنافسة ضمن فريق العمل وممارسة الرقابة الذاتية واعتماد المشرفين على أساليب إدارية متطورة (جيمس، 2003: 328).
3. **أهداف على مستوى المنظمة:** مثل الاهتمام بنوعية الحياة داخل المنظمة وتحقيق أهدافها في الربح والبقاء والنمو، كذلك التغيير في القيم والمعايير والتقنيات المستخدمة (سموعي، 2006: 98).
4. **التكيف الخارجي:** زيادة قدرة المنظمة على التكيف الخارجي من خلال التغيير في كفاءة الموارد البشرية أو التقانة أو الإستراتيجيات المعتمدة (Hellerigell, et al., 2001: 559).

5. **التناغم الداخلي:** تعزيز الانسجام في مستويات الهيكل التنظيمي وتغيير ثقافة المنظمة، واستخدام أساليب متطورة في العمليات وتطبيق مناهج إدارية حديثة (Champoux, 2000: 350).

ويوضح الشكل (11) أهداف التغيير الإستراتيجي، وعليه فإن التغيير الإستراتيجي يسعى لتحقيق مجموعة من الأهداف سواء على مستوى الفرد أو الجماعة أو المنظمة على نحوٍ عام، كما أنه يسعى للتكيف مع المتغيرات في البيئة الخارجية وإحداث تناغم في بيئة العمل الداخلية للمنظمة.



الشكل (11)

أهداف التغيير الإستراتيجي

Resource: Schermerhorn, J.R., J. Hunt & R. Osborn, (2000), Organizational Behavior, John Wiley & Sons, Inc., U.S.A: 397.

5/1/3 متطلبات التغيير الإستراتيجي

يعتمد نجاح التغيير الإستراتيجي في المنظمة على توفر مجموعة من المتطلبات، يمكن توضيحها

بالآتي (الرقب، 2008: 37):

1. وجود قائد للتغيير يملك السلطة الكاملة لإدارة عملية التغيير والدفاع عنها في التطبيق.
 2. أن يكون هدف التغيير واضحاً ومفهوماً لكافة العاملين المؤثرين والمتأثرين.
 3. قبول بعض الغموض الجزئي عند عملية التنفيذ وربما مخالفة المتوقع.
 4. التزام وتعهد جميع المستويات المتأثرة بالتغيير بقبول عملية التغيير.
 5. وجود نظام اتصال فعال داخل المنظمة.
 6. وجود منهجية واضحة ومحددة للتغيير نظراً لارتفاع كلفة التغيير واحتمالية المقاومة.
 7. وجود مجموعة من المقاييس المحددة والمعلنة التي من خلالها يمكن الحكم على مدى نجاح أو فشل التغيير.
 8. جاهزية فريق الدعم الفني (وكلاء التغيير) في كافة المراحل وهناك عدة أشكال من الوكلاء (الدوري وآخرون، 2008: 6):
- وكيل التغيير الخارجي: وهم المتخصصون في تسهيل عملية التغيير مثل أساتذة الجامعات، وكالات التدريب، المنظمات الاستشارية.
 - وكيل التغيير الداخلي: وهو فرد يعمل داخل المنظمة ويتطلع لإجراء تغييرات فيها.
 - وكيل التغيير الداخلي- الخارجي: وهم مزيج من وكلاء التغيير الداخلي والخارجي للتدخل وتنفيذ برامج التغيير.

ويرى (عثمان) أن هناك خمسة متطلبات لنجاح التغيير الإستراتيجي تتمثل في التحضير، التعلم، الانجاز، التفكير والتذكر، الاتصال (عثمان، 2000: 31).

أما (الدوري وآخرون) و(Daft) فيرون أن متطلبات التغيير الإستراتيجي الناجح تتمثل في العناصر الآتية:(الدوري وآخرون، 2008: 7) (Daft, 2001: 359)

- الابتكار في المنتجات أو الخدمات أو المفاهيم الإدارية.
- الحاجة الجدية للتغيير.
- التبني لفكرة التغيير.
- التطبيق باستخدام الأدوات الجديدة.
- الموارد التي يحتاج إليها التغيير.

6/1/3 أبعاد التغيير الإستراتيجي

هناك مجموعة من الأبعاد في التغيير الإستراتيجي يجب تحديدها ومعرفة العوامل المؤثرة فيها والمتأثرة بها، وهذه الأبعاد هي (الخصري، 2003: 26) و (عامر، 2001: 257) و (كنج وأندرسون، 2004: 149):

1. **البعد القانوني:** التغيير يجب أن يكون في إطار القوانين المقبولة من الأفراد والمجتمع.
2. **البعد الاقتصادي:** أي يسعى التغيير المنشود إلى تعظيم الربح وخفض الكلفة وتحسين نوعية المنتج أو الخدمة.
3. **البعد الاجتماعي:** أن لا يؤدي التغيير إلى الإخلال بهيكل القيم والعادات والأعراف والتقاليد وإنما المحافظة عليها وإعادة التوازن لها في حالة الاختلال.
4. **البعد التقني:** يجب أن يساير التغيير الإستراتيجي التطورات في التقنية من أجل تقديم ميزة تنافسية سواء في العمل الإداري أو الإنتاجي.
5. **البعد الأمني:** الاهتمام بأمن قوى التغيير وسيطرتها على الأمور وكذلك أمن الجماهير المستفيدة من التغيير وعدم فسح المجال للقوى الراضية للتغيير من أجل إفشال التغيير.
6. **البعد الإعلامي:** أي تهيئة الجو العام لقبول التغيير وإظهار أهميته وإزالة القلق والخوف لتحقيق التغيير المطلوب.

7/1/3 مستويات التغيير الإستراتيجي

هناك عدة مستويات للتغيير الإستراتيجي بحسب عمق وحجم التغيير، وهي:

1. الاستمرار الإستراتيجي: في هذا المستوى يتم اعتماد نفس الإستراتيجيات السابقة لعدم الحاجة إلى إتقان مهارات جديدة (Certo, et al., 1995: 113).
2. التغيير الإستراتيجي الروتيني: ويشمل التغييرات في أساليب العمل المعتمدة كأساليب جذب الزبائن (التسعير، ترتيب المنتجات، أساليب التوزيع) (المعاضدي، 2008: 5).
3. التغيير الإستراتيجي المحدود: ويتضمن عرض منتجات جديدة في أسواق جديدة داخل صنف المنتج العام نفسه ولا يتطلب طرائق إنتاج جديدة (الحواجره، 2008: 3).
4. التغيير الإستراتيجي الجذري: يشمل تنظيم جديد للمنظمة مثل الاندماج بين منطمتين تعملان في نفس الصناعة لتكوين منظمة جديدة مختلفة في الهيكل الإداري والثقافة (التميمي، 2007: 41).
5. إعادة النظر في التوجه الإستراتيجي: ويحدث عندما تكون هناك حاجة إلى تغييرات في رسالة المنظمة (أبو رذن، 2005: 40).

ويوضح الجدول (11) مستويات التغيير الإستراتيجي.

الجدول (11)

مستويات التغيير الإستراتيجي

ت	التغيير / المستوى	الصناعة	المنظمة	المنتجات	جاذبية السوق
1	الاستمرار الإستراتيجي	لا تغيير	لا تغيير	لا تغيير	لا تغيير
2	التغيير الإستراتيجي الروتيني	لا تغيير	لا تغيير	لا تغيير	تغيير
3	التغيير الإستراتيجي المحدود	لا تغيير	لا تغيير	تغيير	تغيير
4	التغيير الإستراتيجي الجذري	لا تغيير	تغيير	تغيير	تغيير
5	إعادة النظر بالتوجه الإستراتيجي	تغيير	تغيير	تغيير	تغيير

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على (Certo, et al., 1995: 113).

8/1/3 مداخل التغيير الإستراتيجي

هناك عدة مداخل للتغيير الإستراتيجي يجب معرفتها حتى يتم اختيار أقلها كلفة وأعظمها ربحية وأسرع في تحقيق الأهداف ، وبناءً على المدخل يتم تحديد الأساليب والطرق وهذه المداخل هي:

1. مدخل إعادة هندسة العمليات: يهتم هذا المدخل بأحداث التغييرات مثل عملية إصدار أمر الشراء، عملية تصميم المنتج، وغيرها، ويهدف هذا المدخل لتأمين أفضل مستوى من الخدمة وبأقل كلفة وبأسرع وقت تسليم، تتم إعادة الهندسة من خلال إعادة تصميم جذري للعمليات بما يحقق القيمة المضافة لها (هل وجونز، 2001: 728).

2. **مدخل إعادة الهيكلة:** إذ يتم التغيير من خلال الهيكل الإداري سواء بشكل عمودي يشمل المستويات الإدارية ونطاق الأشراف والمركزية واللامركزية أو بشكل أفقي يشمل الأنشطة التشغيلية والاختصاصات التقانة (Hill & Jones, 2001: 735).

3. **مدخل إدارة الجودة الشاملة:** وهو نظام إداري متكامل للتغيير يهدف إلى كسب رضا الزبون من خلال تقديم أفضل المنتجات أو الخدمات وبأقل التكاليف وبأسرع وقت ممكن وضمان الاستمرار بذلك ويشمل كافة نواحي المنظمة (الوصيف وآخرون، 2008: 5).

4. **مدخل الإبداع:** يعني الإبداع تقديم أفكار جديدة أو طرق عمل جديدة وتحسين نظام الإنتاج وفاعلية المنظمة (السالم، 2005: 88) لذلك فإن هذا المدخل يختص بتغيير جوانب المنظمة كافة وهو أوسع نطاقاً وأصعب إدارة ويمتاز بأنه أكثر مخاطرة (التميمي، 2007: 42).

5. **مدخل التغيير الثقافي:** يغيّر هذا المدخل العادات والتقاليد والقيم والأعراف التي تسود المنظمة وبما يتلائم مع توجهات الإدارة العليا نحو التغيير الإستراتيجي (يونس والهيبي، 2011: 138).

وأضافت (أبو ردن) مداخل أخرى مثل التمكين والمسائلة، بناء فريق العمل، المقارنة المنتظمة، الاستقلالية والمركزية (أبو ردن، 2005: 49).

على وفق ما تقدم فإن اختيار المنظمة لأي من المداخل السابقة في أحداث التغيير الإستراتيجي يعتمد على تحليل الظروف البيئية الخارجية والداخلية للمنظمة.

9/1/3 خطوات التغيير الإستراتيجي

أختلف الكتاب والباحثون في تحديد الخطوات التي يتم بها التغيير الإستراتيجي ويوضح الباحث الآراء الآتية:

الرأي الأول: اتفق بعض الكتاب على أن التغيير الإستراتيجي يتم بالخطوات الأربع الآتية (Pearson, 1999: 396) و (ماهر، 2005: 30) و (Macmillan, 2000: 190) و (هل وجونز، 2001: 737):

1. تحديد الحاجة للتغيير

أن يدرك المدراء الإستراتيجيون الحاجة إلى التغيير، والحاجة قد تكون واضحة مثل الصراع بين الأقسام أو تقديم المنافسين لمنتج جديد يتفوق على منتج المنظمة، أو غير واضحة مثل حصول فجوة بين الأداء المرغوب والأداء الفعلي ويتم استخدام بعض المقاييس مثل صافي الربح والعائد على الاستثمار بوصفها مؤشرات للحاجة إلى التغيير. يستخدم تحليل SWOT هنا لمعرفة نقاط القوة والضعف في البيئة الداخلية ومعرفة الفرص والتهديدات في البيئة الخارجية.

2. تحديد معوقات التغيير

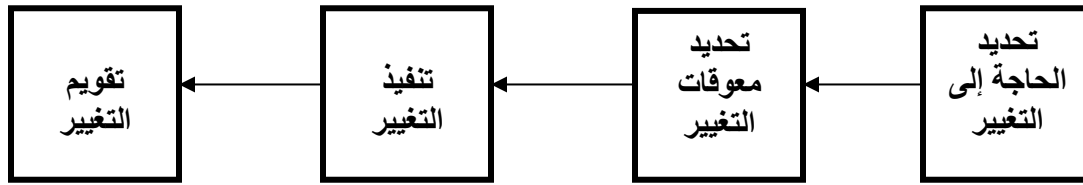
التغيير المنشود قد يهدد بعض العمليات أو العاملين في المنظمة مثل تقليص الوظائف أو مجاميع العمل أو الأقسام أو الاستغناء عن بعض الأفراد ومن ثم يجد التغيير مقاومة.

3. تنفيذ التغيير

إذ يتم وضع التغيير الإستراتيجي موضع التنفيذ واتخاذ قرارات فعلية تتعلق بالتوجه الإستراتيجي واختبار الأساليب الجديدة وصولاً للهدف من التغيير في تحقيق مصالح المستفيدين.

4. تقييم التغيير

في هذه الخطوة يتم إجراء تقييم لمعرفة نتائج التغيير الإستراتيجي بمؤشرات معينة بوصفها مؤشرات عن الحصة السوقية للمنظمة أو تطور تحقيق الأرباح. ويوضح الشكل (12) خطوات التغيير الإستراتيجي بحسب أصحاب هذا الرأي.



الشكل (12)
خطوات التغيير الإستراتيجي

المصدر: هل، شارلز وجاريت جونز، (2001)، الإدارة الإستراتيجية: مدخل متكامل، دار المريخ، الرياض، السعودية:736.

الرأي الثاني: أتفق بعض الكتاب على أن التغيير الإستراتيجي يتم بثلاث خطوات هي (نصرالله وآخرون، 2000: 545)، (دقاسمه، 2002: 87)، (حريم، 2003: 285):

1. تفكيك عوامل الجمود من خلال توليد شعور بضرورة التغيير لدى أكبر عدد ممكن من العاملين في المنظمة.
2. التحرك نحو المستوى الجديد وتبدأ من إصدار الأوامر بتبني فكرة التغيير والتحرك بتغيير فعلي على أرض الواقع ثم إجراء المتابعة والتقييم.
3. إعادة التجميد أي تثبيت التغيير واستقراره وإتاحة الفرصة للعاملين لإظهار السلوك الإيجابي وتعزيزه.

من العرض السابق يمكن القول بأن التغيير الإستراتيجي يبدأ بخطوة تحديد الحاجة إليه وتحليل الظروف البيئية الخارجية والداخلية للمنظمة لتحديد مدى المقاومة له، ثم تتم عملية التنفيذ الفعلي للتغيير الإستراتيجي وأخيراً الاستقرار على التغيير وتنمية السلوك الإيجابي ومعالجة النواحي السلبية عن طريق التقييم.

10/1/3 إدارة التغيير الإستراتيجي

تعرف إدارة التغيير بمدى قدرة الأساليب الإدارية على مواجهة التغييرات الخارجية المتسارعة أو الداخلية الذاتية (ماكاي، 2005: 125)، أو هي محاولة ربط الأنشطة البشرية والمادية ضمن خطة عمل مدروسة تحتوي على الإجراءات الإدارية النموذجية التي تهيمن على التغيير وتقرر اتجاهه ومداه (Saloner, et al., 2001: 244). ويرى (بلال) أن إدارة التغيير هي العملية التي من خلالها تتبنى قيادة المنظمة مجموعة معينة من القيم، المعارف، التقانات.... وغيرها مقابل التخلي عن قيم ومعارف وتقانات أخرى (بلال، 2004: 170).

وهناك مجموعة من الحقائق اللازمة لإدارة التغيير هي (الخضري، 2003: 19):

1. الاستهدافية: أي عدم التحرك العشوائي وإنما هناك أهداف محددة.
2. الواقعية: الارتباط بالواقع العملي من الإمكانيات والظروف لتنفيذ التغيير بسهولة.
3. التوفيقية: أي التوفيق بين التغيير ورغبات مختلف القوى.
4. الفعالية: أن تكون فعالة من خلال مرونة التحرك والتأثير في الآخرين.
5. المشاركة: المشاركة الايجابية لقوى التغيير لتفادي معارضة التغيير.
6. الشرعية: الدعم الشرعي والقانوني والأخلاقي للتغيير وعدم معارضته.
7. الإصلاح: أي إصلاح العيوب والأختلالات الموجودة في الأفراد والجماعات.
8. الكفاءة: أي ملاحظة مبدأ العائد والكلفة.
9. القدرة على التطور والابتكار: أي إيجاد قدرات تطويرية أفضل.
10. القدرة على التكيف السريع مع الأحداث.

تعتمد إدارة التغيير على أحد أسلوبين في التغيير الإستراتيجي (السكرانة، 2009: 3):

1. أسلوب دفاعي: يعتمد على سد الثغرات وتقليل أضرار التغيير ويتخذ شكل رد فعل على التغيير أي تنتظر الإدارة أن يحدث التغيير ثم تبحث عن وسيلة للتعامل معه.
2. أسلوب هجومي: ويسمى بالاحتواء أي تقوم بالتنبؤ بما تتطلبه المرحلة من تغيير والإعداد المسبق للتعامل مع الظروف الجديدة.

11/1/3 مقاومة التغيير الإستراتيجي

من أهم المشكلات التي تواجه التغيير الإستراتيجي هي مقاومة العاملين للتغيير، فكلما زادت درجة التغيير زادت درجة المقاومة (النجار، 2010: 98)، أي عندما يكون التغيير في مجالات متنوعة كالتقانة والموارد البشرية والعمليات والهيكل التنظيمي، كلما كانت المقاومة أكبر (Ivancevich, et al., 2000:)

(63)، وتعرف مقاومة التغيير بأنها أي وضع أو سلوك يشير إلى عدم الرغبة في إنشاء أو دعم التغيير المطلوب (Schermerhorn, et al., 2002: 400)، كما عرفت بأنها امتناع الأفراد عن التغيير أو عدم الامتثال له بالدرجة المناسبة والركون إلى المحافظة على الوضع القائم (خريف وداسي، 2008: 6). هناك اختلاف في تحديد الأسباب المؤدية إلى مقاومة التغيير ويوضح الجدول (12) آراء بعض الباحثين في أسباب مقاومة التغيير.

الجدول (12)
آراء بعض الباحثين في أسباب مقاومة التغيير

الباحثون	أسباب مقاومة التغيير
(ماهر، 2007: 71)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ أسباب تنظيمية: فشل سابق، الغرور بالنجاح الحالي، عدم التأكد من النتائج، كلفة عالية. ▪ أسباب فردية: التغيير يهدد الفرد، يهدد العلاقات، الأفراد راضون عن الوضع الحالي، التغيير مرهق للأفراد، يحتاج مهارات غير متاحة، يتجاهل قيم الأفراد، الخوف من الفشل.
(Drucker, 2001: 232)	أهداف التغيير غير واضحة، عدم اقتناع الأفراد، تجاهل القيم والتقاليد، الاتصال ضعيف، خوف من النتائج، فشل التغيير، عدم الثقة بالقائمين بالتغيير، الرضا عن الوضع الحالي، الخبرات عن التغييرات السابقة سيئة، ضغوطات العمل.
(السويدان، 2001: 134)	أشار إلى 30 سببا لمقاومة التغيير منها، الخوف، المحصلة الذاتية، نقص المعلومات، الشك، الحماسة، عدم النضج، التعود، الجهل الإنساني.
(عثمان، 2000: 12)	اقتصادية، اجتماعية، وظيفية، ضمان وحماية، ذاتية.

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على المصادر في الجدول.

إن القائمين على التغيير الإستراتيجي في المنظمة يواجهون مقاومة التغيير بدراسة أسبابها لتقليل آثارها بعدة أساليب يمكن توضيحها بالآتي (Schermerhorn, et al., 2000: 401)، (Mckenna, 2000: 503)، (ماهر، 2007: 75):

1. **التعليم والاتصال:** لتوفير أكبر قدر من المعلومات عن التغيير وأهدافه ومزاياه، باستخدام الاجتماعات، والمناقشة وحلقات التعليم وهذا الأسلوب يحتاج إلى وقت وكلفة.

2. **المشاركة:** إشراك العاملين في كافة مراحل التغيير من التخطيط إلى التنفيذ وإدماجهم في التغيير وهذا يحتاج إلى وقت طويل.

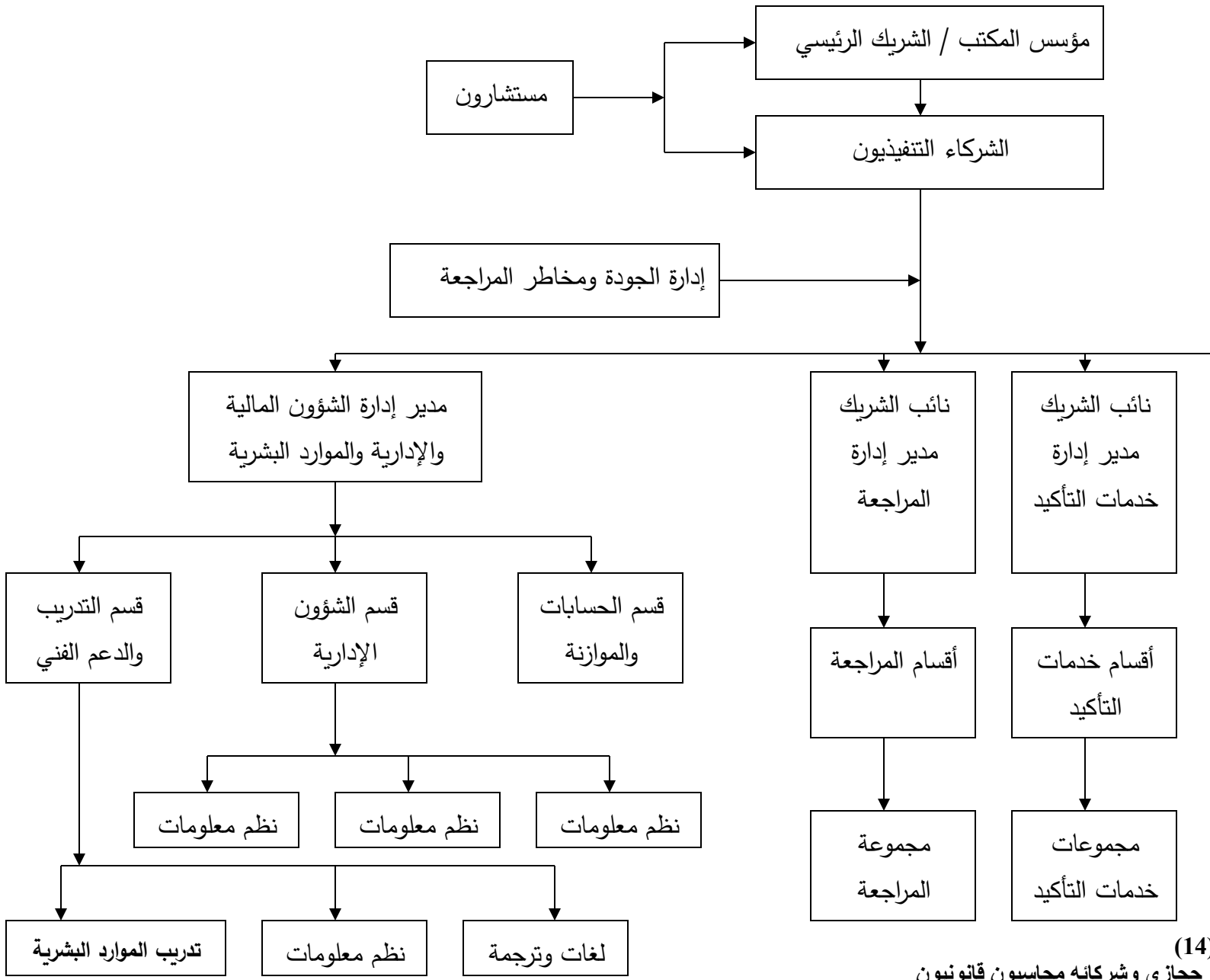
3. **الدعم:** أي توفير الموارد المادية كالأموال والخبراء والوقت والتدريب والمواد المعنوية كالإصغاء للمرؤوسين وتخفيف التوتر.

4. **التفاوض والاتفاق:** السعي لتقديم حوافز للعاملين والاتفاق معهم لضمان عدم مقاومتهم.

5. **المناورة:** استخدام الحيلة والسياسة واستخدام الشعارات الرنانة.

6. **القوة:** استخدام التهديد بالعقوبة ضمناً أو علناً.

مما سبق يمكن انم يشار إلى إن مقاومة التغيير لا بد منها، إلا أنه يمكن السيطرة عليها بشرح مزايا التغيير وإشاعة الثقة بين العاملين والمنظمة والمشاركة وعقد الاجتماعات والتركيز على الأفراد الأكثر ولاءً له من أجل خلق مناخ إيجابي للتغيير.



المبحث الثاني

مجالات التغيير الإستراتيجي للتوسع في الخدمات

إن التغيير الإستراتيجي عملية ليست بالسهلة سواء عند التخطيط له أو تنفيذه، لذلك تعد مسألة تحديد مجالات التغيير الإستراتيجي من أهم المسائل، ومن المجالات التي يجب التغيير الإستراتيجي فيها لغرض التوسع في تقديم الخدمات ما يأتي:

1/3/3 التغيير في مجال الموارد البشرية

تعدّ الموارد البشرية في المنظمة الحديثة، المصدر الحقيقي لتكوين الميزة التنافسية وتعزيزها (شمام، 2008: 6)، و تعد أهم موارد مهنة مراقبة الحسابات فهي أصولها التي تمتلك المقدرة والكفاءة والمهارة والمعرفة، وأهم عوامل التقدم والنمو فاعلية (عبد الوهاب، 2005: 7).

كما أنها تمثل أحد أهم الموارد المستثمرة في مكتب مراقبة الحسابات والذي يتطلب إدارة ناجحة (الحناوي وآخرون، 2001: 242)، وإن فاعلية وكفاءة التغيير المستخدمة تقترن بمدى أسهام العاملين في المكتب إذ أن عدم استجابتهم تؤدي إلى عرقلة التغيير (حمود، 2002: 19).

إن التغيير في الموارد البشرية لمكتب مراقبة الحسابات، إما أن يكون مادياً بالاستغناء عن بعضهم وإحلال آخرين محلهم، أو نوعياً برفع مهاراتهم وتعديل أنماط سلوكهم عن طريق وسائل عدة (ماهر، 2005: 431)، ومن أهم محاور التغيير في الموارد البشرية العاملة في مكتب مراقبة الحسابات ما يأتي:

1. التغيير في سياسات التعيين

يتطلب التوسع في تقديم خدمات متنوعة من مكتب مراقبة الحسابات إلى إحداث تغيير في سياسة التعيين، إذ أن التركيز المتناهي على خدمات متنوعة غير خدمات المحاسبة والتدقيق يتطلب تعيين أصحاب الخبرة والتأهيل بمجال الخدمات الجديدة (العنقري، 2004: 23).

2. التغيير في محور التأهيل

جرى العرف أن يكون تأهيل العاملين في مراقبة الحسابات في مجال المحاسبة والتدقيق، إلا أن إحداث التغيير في تقديم خدمات مهنية جديدة يتطلب تأهيل في مجالات أخرى فضلاً عن هذه المجالات لكي يتمكنوا من الوفاء بمتطلبات المهنة في ظل تنامي المنافسة (البكوع، 2005: 138)، فلا بد من إعداد عاملين مهنيين في المكتب لهم ادوار أوسع، فالمهارات التقليدية سوف تستمر الحاجة إليها ولكن مهارات جديدة ينبغي أن تأخذ دورها بوصفها مسائل ضرورية لنجاح المهنة (Hano & Turaner, 1996: 24 – 28).

إن تطوير التعليم المحاسبي بكافة فروعه يمثل نقطة البداية نحو التأهيل المهني الصحيح لمراقبي الحسابات وإعادة تنظيم المهنة لمواكبة المتغيرات العديدة التي تواجهها، والتعليم المحاسبي مطالب بالموازنة بين البرنامج المحاسبي والبرامج في المجالات الأخرى.

يرى (جبريل) و(دهمش) أن تطوير التعليم المحاسبي الجامعي من شأنه أن يمد الخريجين بالمعارف والخبرات والمهارات التي تمكنهم من التكيف مع بيئة العمل، وعملية التطور لها ثلاثة أبعاد، وهي (دهمش، 1996: 14-16) و(جبريل، 2004: 71-96):

- **البُعد الأول:** يختص بتغيير أهداف التعليم من الشكل التقليدي لشكل آخر يتمحور حول إعداد خريج له من القدرات والمهارات ما يجعله قادراً على تعليم وتدريب نفسه بنفسه.
- **البُعد الثاني:** يتمثل بإعادة هيكلة المناهج الدراسية لاختصاص المحاسبة بتطوير المحتوى العلمي لها أفقياً بإضافة مواد دراسية جديدة تتطلبها بيئة العمل وعمودياً بتطوير مفردات المواد الدراسية.
- **البُعد الثالث:** إحداث تغيير نوعي في أساليب التقييم المتبعة وبتجاه يقارب بين مناخ التدريس وبيئة العمل، بحيث يصبح الامتحان فعالاً في تحفيز ذهن الطالب على التفكير في كيفية حل المشاكل، وذلك يستلزم المقاربة بين الأكاديميين والمهنيين.

اهتمت الجهات المنظمة للمهنة في موضوع إصلاح التعليم المحاسبي والتأهيل المهني لمراقبي الحسابات، ويوضح الجدول (13) بعض الإصدارات لبعض الجهات في مجال التعليم والتأهيل المحاسبي.

الجدول (13)

بعض إصدارات الجهات المهنية في مجال التأهيل المحاسبي

ت	جهة الإصدار	العنوان	السنة
1	IFAC	التعليم السابق للتأهيل واختبار الكفاءة والخبرة المهنية للمحاسبين المهنيين.	1995
2	IFAC	كفاءة تقانة المعلومات في المناهج المحاسبية	1996
3	AICPA	إطار المنهج التعليمي المطلوب لدخول المهنة في الولايات المتحدة	-
4	AICPA	مشروع الرؤية لتوصيف مستقبل أفضل لمهنة مراقبة الحسابات	2005
5	AAA	التعليم المحاسبي في بيئة تقانة المعلومات	-

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مواقع المنظمات أعلاه.

3. التغيير في محور التدريب

يمثل محور التدريب أهم الوسائل التي تساعد الموارد البشرية على التغيير والتطور والتقدم ومتابعة المتغيرات المتسارعة واستيعابها (فضل، 2002: 254)، كما أن التدريب سوف يزيد من ثقة العاملين بأنفسهم نحو تحقيق التغيير المطلوب (حمود والخرشنة، 2007: 127)، إن ظهور مفهوم المنظمات المتعلمة دائمة التغيير التي يوسع فيها العاملون من قدرتهم على تحقيق النتائج المطلوبة واستمرارية عملية التعليم من شأنه دفع التدريب والتطوير إلى الأمام (Schermarhorn, 2002: 72)، فالمنظمة المتعلمة طورت قدرتها على التكيف والتغيير المستمر لأن جميع العاملين فيها يقومون بدور فاعل في تحديد وحل المشاكل المختلفة (نجم، 2005: 167) لقد أشار (Tittanen) إلى أهمية تطوير التدريب (التعليم المستمر) لأنه خدمة داعمة لعمل مراقب الحسابات مما يجعل عمله ذا إنتاجية أكبر (Tittanen, 2001: 50)، وإن اتجاه التوسع في تقديم الخدمات يتطلب إدخال العاملين في مكتب مراقبة الحسابات بدورات وبرامج تدريبية متقدمة في مجالات التوسع (العنقري، 2003: 130).

إن دخول مراقب الحسابات في برامج التعليم المهني المستمر الملائمة لنشاطه يعد من مقومات مهارات ومعارف مراقب الحسابات في مجالات مثل الضرائب، الإحصاء، المحاسب الآلي، القانون، الخدمات الاستشارية الإدارية وغيرها (الأهدل، 2008: 64).

4. التغيير في محور الحوافز

يجب التفكير دائماً في نظام للحوافز يدفع العاملين في المكتب نحو العمل بقوة ونشاط للقيام بالتغيير المطلوب وتقييم ذلك بشكل دوري وبمنهج علمي (نصيرات، 2008: 249)، إن نظام الحوافز يشكل وسيلة فاعلة لتخفيف مقاومة التغيير ومتطلباً لزيادة فاعلية التغيير (الذهبي والعزاوي، 2001: 129)، إن اتجاه المكتب نحو التوسع بتقديم خدمات جديدة يتطلب تحضير العاملين للقيام بهذه الخدمات وبعده صيغ مثل زيادة أسعار ساعات العمل لهذه الخدمات الجديدة أو منح العاملين في مجال التوسع بالخدمات فرص الوصول إلى مراتب إدارية عليا (العنقري، 2004: 23).

5. التغيير في محور السلوك

يمثل السلوك مجموعة من التصرفات الداخلية والخارجية التي يسعى الفرد عن طريقها إلى تحقيق التكيف بين متطلبات وجوده ومقتضيات الإطار الاجتماعي الذي يعيش فيه، وهو وسيلة الفرد لتحقيق أهدافه (الخضر، 2002: 4)، وأن تغيير الاتجاهات السلوكية للعاملين يتم استناداً إلى دعوات أخلاقية وتدريب الأفراد على الإحساس العالي بالمسؤولية (أبو ردن، 2005: 35).

2/3/3 التغيير في مجال التقانة

يشير لفظ التقانة إلى إمكانية التطبيق العملي للوسائل العلمية المتطورة والحديثة، التي تتعلق بالتطورات الجديدة في العمليات، فضلاً عن التقدم العلمي المؤثر في مختلف الأنشطة التي يمكن استخدام التقانة فيها (خضير وآخرون، 1998:112)، أما التغيير في التقانة فهو الذي يشمل المعرفة والمهارة التي تمكن المنظمة من تحقيق الميزة التنافسية (Hellerigell, et al., 2001: 555) وتتعكس على عمليات إنتاجية أكثر كفاءة تهدف إلى التغيير في صناعة المنتج أو الخدمة باستخدام أسلوب عمل جديد أو معدات جديدة وفقاً لمعايير اقتصادية أو تجارية أو زمانية تعزز الميزة التنافسية (شمام، 2008: 2)، يتم التغيير التقاني من خلال ترك العمل بالطرائق والوسائل والإجراءات التقليدية وإحلال طرق ووسائل وإجراءات حديثة محلها تقوم على أساس الإبداع والتأثير الإيجابي في المنظمة (عبيد، 2009: 21).

ينصب التغيير التقاني في النهاية على إيجاد سلع وخدمات جديدة أو محسنة وذلك عن طريق التغيير في العمليات المؤدية إليها، وأن هذا التغيير قد يأتي من أفكار ومبادرات مختلف المستويات التنظيمية (العامري والغالبي، 2007: 396).

ويرى (محبوب) أن التغييرات التقانية تشير إلى عمليات إنتاج المنظمة من السلع أو الخدمات وتتضمن المعرفة الأساسية التي تمكنها من التميز، إذ تهدف هذه التغييرات لزيادة كفاءة المنظمة في تقانات الإنتاج وطرق الحل ومستويات التسهيلات التقانية (محبوب، 2003: 35).

ومن أهم الأسباب التي تدفع المنظمة نحو التغيير التقاني ما يأتي (اللامي، 2007: 104):

1. زيادة الطاقة ومواجهة الطلب المتوقع على منتجات المنظمة.
2. تخفيض تكاليف الإنتاج من خلال تقليل الأيدي العاملة بإحلال التقانة.
3. تحسين الجودة في الخدمات المقدمة أو السلع وتعزيز قدرات تسليمها.
4. تمييز منتج أو خدمة المنظمة عن منتجات أو خدمات المنافسين بالشكل اقتصادياً.
5. النقاوم وتدهور المعدات والعمليات حيث تصبح غير كفوءة اقتصادياً.

ويمكن تصنيف التغيير في التقانة إلى الأنواع الآتية:

1. التغيير التقاني الجذري أو التدريجي

يكون التغيير التقني الجذري، جوهرياً في التقانة المستخدمة، يؤدي إلى تغيير في المنتج أو الخدمة مثل التغيير في صناعة الحاسبات (Jones, 1998:530)، أما التدريجي فهو التحسين الحاصل في التقانة المستخدمة، والمؤدي إلى تحسين أداء العناصر التقانية (Daft, 2001: 353).

2. التغيير التقاني التلقائي أو المخطط

يقصد بالتغيير التقاني التلقائي، الذي يظهر بصورة تلقائية، غير مخططة بفعل عوامل فجائية، أما المخطط فهو يحدث بوصفه أسلوب إداري يهدف إلى تحويل المنظمة نحو صورة أخرى مستهدفة (الفتلاوي، 2005: 9).

وعليه فإن التغيير التقاني حقيقة لا يمكن تجاهلها في الوقت الراهن ويتم على مختلف المعدات والطرق والوسائل والإجراءات لمختلف عمليات المنظمة نحو تحقيق الإبداع في منتج أو خدمة ذو ميزة تنافسية تكسب رضا الزبائن.

تتمثل التقنية المستخدمة من قبل مراقب الحسابات بتقانة المعلومات، كالحاسوب والمعدات و المعدات المرتبطة به والبرامج والشبكات وكافة الوسائل المستخدمة في خزن ومعالجة ونقل وعرض البيانات، وتحويل أعمال مراقبة الحسابات إلى النظام الآلي (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2001: 49). لقد تأثرت خدمات مراقب الحسابات في ظل تغييرات تقانة المعلومات، إذ تم إيجاد سوق لخدمات واسعة النطاق تقدمها مهنة مراقبة الحسابات، استجابة للطلب المتزايد من الجمهور على تلك الخدمات، الأمر الذي يتطلب إحداث تغييرات جذرية في ممارسة المهنة لتلبية تلك الطلبات (البكوع، 2006: 84).

إن تقديم الخدمات في مجال التقنية كانت إحدى الخدمات الخمسة التي أشار إليها مشروع الرؤية لمراقبي الحسابات المعد من قبل AICPA (www.cpavision.org)، إن تقديم الخدمات في ظل التجارة الالكترونية، أفضل مثال على التغيير في مجال التقنية المستخدمة من قبل مراقب الحسابات، إذ توسع في تقديم خدمات جديدة كإضفاء الثقة في الموقع Web Trust وخدمة إضفاء الثقة في النظام Sys Trust وخدمة التأكيد المستمر^(*) (Arens, 2005: 735).

إن التغييرات في تقانة المعلومات أثرت وعلى نحو كبير وواضح على مهنة مراقبة الحسابات، إذ رفعت من مستوى الكفاءة والأداء لدى مراقب الحسابات، وتم اختصار الوقت والجهد والموارد، وإجراء التغييرات في الأساليب الفنية المستخدمة (Brazel, 2008: 38)، كما فرضت على مراقب الحسابات أن يتوفر لديه برنامج تدريبي ومهني جيد (الحسبان، 2009: 156)، وكذلك التطوير في استخدام الأساليب الفنية في العمل بما يتوافق مع التغييرات التقانية (المومني، 2006: 42)، وأسهم هذا التغيير في استخدام التقنية بتحسين جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات عن طريق تسهيل التعامل مع البيانات المالية وتشغيلها وحفظها والتقرير عنها (الجلال، 2010: 7)، إذ أصبح استخدام التقنية يتم في جميع عمليات مراقب الحسابات

(*) خدمة التأكيد المستمر هي منهج يمكن مراقب الحسابات من تقديم تأكيدات مكتوبة عن المعلومات المالية وغير المالية الموجودة على الموقع الالكتروني للعميل في شبكة الانترنت بوقت معاصر لحدوث العمليات وبشكل مستمر (Yeh, et al., 2006: 1050).

ابتداءً " بالتخطيط، ومروراً بالتنفيذ، وانتهاءً بالتقويم ولجميع أنواع الخدمات (Levitan & Shastri , 2003:6).

3/3/3 التغيير في مجال المهام

يُعدّ التغيير في المهام الأكثر شيوعاً بين مجالات التغيير الأخرى، وذلك لسهولة تطبيقه بالمقارنة مع تغيير قواعد السلوك في المنظمة (Steers, 1989: 130)، بموجب تغيير المهام، تجرى التعديلات على الطرق التي تتجزأ بواسطتها المهام المختلفة، أي أنه يتم باستحداث أعمال جديدة أو ترك أعمال قائمة أو تغيير في أسلوب أداء الأعمال الجارية (خوين، 2006: 15)، مما يؤدي إلى تحسين أداء المنظمات، وتحقيق رضا العاملين وتدخل التطورات في رغبات واحتياجات أفراد المجتمع بوصفه عاملاً مؤثراً ومصدراً لهذا التغيير (العدواني، 2011: 148).

تتجه المنظمات الخدمية ومنها شركات ومكاتب مراقبة الحسابات إلى لا مركزية السلطة والتوسع في الهياكل الاستشارية وتنوع خدماتها وإظهار تصاميم عمل مختلفة (Haimann & Connor, 1998: 322).

يؤدي التغيير في المهام إلى الإغناء الوظيفي الذي يكون العمل بموجبه على قدر مناسب من التنوع والمسؤولية بحيث يصبح العمل مثيراً للعامل وموضع فخره واعتزازه (Bedian & Zammuto, 1991: 565)، وللإغناء الوظيفي عدة جوانب: الأول يتضمن تغييرات أساسية في العلاقات بين العاملين والعمل بقصد الحفاظ على مستوى الرضا والإنتاجية، والثاني ينطوي على تغييرات في سلوك العاملين التي يجب أن تتجانس مع توجهات الأعمال والمنظمة ويعكس الثالث ما يوفره الإغناء الوظيفي في تطوير إنسانية المنظمة، إذ يشهد العاملون إسناداً نفسياً يعزز ثقتهم بالوظيفة وبطريقة أدائهم للأعمال (جواد، 1995: 318).

4/3/3 التغيير في مجال ثقافة المنظمة

تعني كلمة ثقافة في اللغة العربية، حذقه وفهمه بسرعة (أبن منظور، 2000: 362)، وتعني عند سقراط وأفلاطون تذكّر، ونقيضها النسيان، أما عند الفارابي وأبن خلدون فهي العمران، وعند السياسيين مثل ميكافيللي وماركس، فهي معتقدات يجب الالتزام بها وعند علماء النفس كفرويد، تعين ظواهر غير واضحة المعالم للشخص المتأثر بها (العاني، 2008: 46).

أما التعريف الشامل للثقافة فهو المخزون الحي في الذاكرة بوصفه مركباً كلياً ونمو تراكمي مكون من محصلة العلوم والمعارف والأفكار والمعتقدات والفنون والآداب والأخلاق والقوانين والأعراف والتقاليد والمدرجات الحسية والزمنية والموروثات التاريخية واللغوية والبيئية التي تصوغ فكر الإنسان وتمنحه القيم الاجتماعية التي تصوغ سلوكه العملي في الحياة (Abraham, 2005: 180).

أما ثقافة المنظمة فقد ارتبطت بعلم التنظيم وبمبادرات التغيير الناجحة وبرضا الموظفين وولائهم (خطاب، 2000: 55)، فقد عرفها (Bawman) بأنها أشكال سلوكية مخفية تتمثل بالقيم والافتراضات والمعتقدات والاتجاهات والمشاعر (Bawman, 1995: 318)، كما عرفت بأنها منظومة من القيم الأساسية التي تتبناها المنظمة والفلسفة التي تحكم سياساتها تجاه العاملين والطرق التي يتم وفقها إنجاز المهام والافتراضات والمعتقدات التي يشارك في الالتقاء حولها أعضاء المنظمة (Gray & Densten, 2007: 595).

تبرز أهمية ثقافة المنظمة من خلال آثارها المزدوجة في العاملين والمنظمة نفسها (الرشيد، 2003: 33)، ويمكن توضيح أهمية ثقافة المنظمة بالآتي:

1. أهمية ثقافة المنظمة للأفراد العاملين، وتبرز بتأثيرها الإيجابي في السلوك الإنساني نحو التحفيز الأكثر فائدة والأقل ضررا (اللوزي، 2007: 93)، واعتبارها مصدراً مهماً للواقعية في أداء العاملين، ونظاماً قوياً يدفع إلى احترام قيم العمل (متولي، 2006: 543)، وكذلك زيادة ولاء العاملين وانتمائهم للمنظمة من خلال إحساسهم بالأفكار والقيم التي تسود المنظمة (Silverthorne, 2004: 593)، واعتبارها الإطار الذي يحدد سلوك العاملين في كل ظرف مما يؤدي إلى استقرار السلوك في أنماط معينة (جرالد وبارون، 2004: 639).

2. أهمية ثقافة المنظمة للمنظمة ككل، وتبرز من خلال، مساعدتها في حل مشكلات التكيف مع البيئة الخارجية وتأثيرها في الموقع التنافسي للمنظمة، وزيادة التناسق والانسجام بين أجزاء المنظمة في كيان واحد مترابط متماسك يتجه نحو تحقيق الأهداف (العاني، 2008: 60)، كما أنها تحدد الأسلوب الإداري في تحقيق الأهداف واتخاذ قرارات (متولي، 2006: 543)، وكذلك المساهمة في إنجاح التغيير الإستراتيجي في المنظمة من خلال الموائمة بين قيم المنظمة نحو التغيير ومعتقدات العاملين في مقاومة التغيير (عصفور، 2008: 19)، وتساهم في بناء نظام اتصال فعال ومفتوح داخل المنظمة لاعتماده على ثقافة مشتركة (العاني، 2008: 60).

هناك عدة مصادر تتأتى منها ثقافة المنظمة، تتفاعل مع بعضها بعضاً وتتعرز بمرور الزمن لتكون طريقاً لكسب المنافع لها، وهذه المصادر هي:

1. مصادر مرتبطة بالموارد البشرية: يمكن تقسيمها إلى:

• مصادر من المؤسسين والقادة الإداريين: حيث يعد مؤسسو المنظمة واختيارهم لقادتها الإداريون مصدراً مهماً لثقافتها من خلال رؤيتهم الإستراتيجية لمستقبلها وانعكاس ذلك على النمط الثقافي المرغوب فيه

بالمنظمة (Kavanagh, 2006: 82)، كما أن التزام المؤسسين والقادة بثقافة المنظمة من خلال سلوكياتهم يؤدي إلى إشاعة النمط الثقافي بين العاملين (العسكري، 2010: 77).

• مصادر من الأفراد العاملين في المنظمة: تسعى المنظمة إلى اختيار الأفراد الذين لديهم ثقافة منسجمة مع ثقافتها و إن تعليم الأفراد وتنشئتهم على التفكير والشعور بنفس الطريقة للمؤسسين والقادة يعزز من ثقافة المنظمة (جلاب، 2011: 624).

2. مصادر مرتبطة بالهوية الثقافية للأمة

تمثل الهوية الثقافية للأمة مجموعة من القيم والمعتقدات وأنماط السلوك السائدة في مجتمع معين، ومن ثم فإن الفرد الذي يأتي إلى المنظمة سيكون مشبعاً بالقيم والمعتقدات في ذلك المجتمع (Rafaeli & Worline, 2000: 73)، ومثال ذلك أثر القيم والمعتقدات المرتبطة بالعمل في ثقافة المجتمع الياباني كالرقابة الذاتية والمسؤولية والعمل الجماعي وانعكاسه في نجاح المنظمات اليابانية (Dipak, 2003: 208).

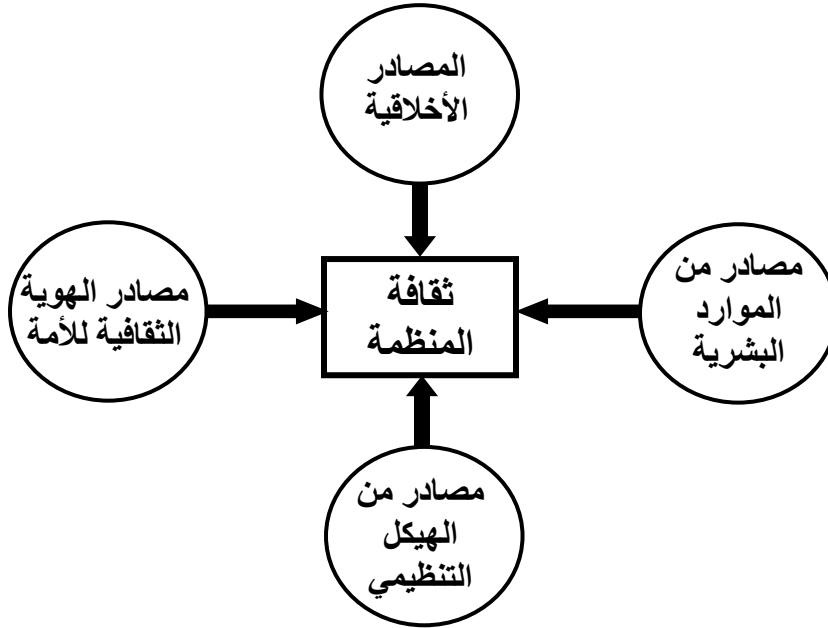
3. المصادر الأخلاقية

تُعبّر الأخلاق عن القيم والمبادئ التي تميز بين ما هو صحيح وما هو خاطئ (Slosum & Hellriegel, 2009: 217)، ويمكن توضيح هذه المصادر بالآتي (جلاب، 2011: 625):

- **الأخلاق المجتمعية:** وهي تعبير عن الأعراف والممارسات والقيم غير المكتوبة السائدة في الحياة اليومية للمجتمع الذي تعيش فيه المنظمة.
- **الأخلاق المهنية:** وهي القيم الأخلاقية لمهنة معينة بهدف السيطرة على أداؤها، وفي مهنة مراقبة الحسابات، تمثل القواعد الأخلاقية والآداب العامة المتعارف عليها بين أعضائها والتي تحدها المنظمات المختصة، التي تستلزم من مراقب الحسابات سلوكاً معيناً، يلتزم به لضمان مستوى أداء مرتفع يحافظ على ثقة الجمهور (البكوع، 2006: 147).
- **الأخلاق الشخصية:** وتتمثل بالقيم الفردية المعتمدة في تنظيم العلاقات مع الآخرين .

4. مصادر من الهيكل التنظيمي

يتم تصميم الهيكل التنظيمي بالطريقة التي تمكن المنظمة من بلوغ رسالتها وتحقيق أهدافها (Lussier, 2005: 179)، فإذا كان ذا مركزية مفرطة فإنه سيؤدي إلى الثقافة البيروقراطية، أما إذا كان أفقياً ويعتمد اللامركزية في اتخاذ القرارات، فإنه سيؤدي إلى نشر الإبداع. ويوضح الشكل (13) مصادر ثقافة المنظمة.



الشكل (13)

مصادر ثقافة المنظمة

المصدر: إعداد الباحث.

تتكون ثقافة المنظمة من مجموعة من المكونات يمكن توضيحها بالآتي:

1. المكونات المادية

وهي كافة الأشياء المادية المحيطة بالعاملين وتشكل مصدراً لتحفيزهم في العمل مثل التقانة

المستخدمة، تصميم بناية المنظمة، ترتيب المكاتب والأثاث (جلاّب، 2011: 615).

2. المكونات السلوكية

وهي سلوك العاملين في مناسبات خاصة، وتتمثل المكونات السلوكية بـ:

- **الطقوس:** هي عادات تحرص المنظمة عليها من خلال فعاليات متتابعة تسعى المنظمة من ورائها إلى

تعزيز ثقافتها الأساسية، مثل الاحتفالات بتكريم العاملين المبرزين (الفاعوري، 2005: 154)، وهناك

عدة أنواع من الطقوس مثل (طقوس الانتقال وتمارس عند انتقال الأفراد من منصب إلى آخر (أعلى)،

الطقوس التعزيزية للجوانب الاجتماعية بين العاملين، طقوس معاقبة العاملين عن الفشل (Trice &

Beyer, 1984: 655).

- **الشعائر:** هي المبادئ الأساسية الراسخة التي يمضي عليها فترة من الزمن، وتمتاز بعموميتها وشموليته

(القصيمي، 2008: 10).

3. **المكونات اللفظية:** وهي تشكيلات لفظية ذات دلالات معينة وتتمثل بـ:

- **الأساطير:** وهي قصص لأحداث خيالية تستعمل عادةً لشرح التغيير كما أنها تمثل معتقداً ليس له حقائق واضحة (جلاب، 2011: 617).
- **القصص:** هي حكايات يفترض أنها تقوم على أحداث واقعية، ومن أنواع القصص في المنظمة قصص الرؤساء في التعامل مع المرؤوسين، قصص ترقية العاملين إلى مستويات أعلى، قصص سلوكية المنظمة في الأزمات، قصص الاعتبارات عند خرق القواعد (Quick & Nelson, 2009: 219).
- **النكتة:** تكشف النكات التي تروى داخل المنظمة جزء من ثقافتها وتعزز الشعور بالتوحد بين العاملين (العطية، 1993: 67).
- **الرموز:** وهي الأشياء التي تتضمن معانٍ أكبر من المعنى الظاهري، فهي بمثابة رسالة يمكن من خلالها قراءة ثقافة المنظمة (Gagliardi, 1996: 567).
- **اللغة:** تمثل اللغة مجموعة المصطلحات والمفاهيم والكلمات والعبارات التي يبتكرها العاملون والإدارة وتتداول بينهم، التي لا يفهمها إلا العاملين في المنظمة (عصفور، 2008: 70).
- 4. **المكونات الإدراكية:** وهي المكونات المعبرة عن نظام الأفكار داخل المنظمة وتتمثل:
 - **القيم:** هي بناء يمثل السلوك العام أو أحداث مصرح بها يعتمدها العاملون لكي يصبحوا أكثر أهمية (Hugnes, et al., 2006: 120)، أو هي المبادئ الأخلاقية التي تمتد إلى ما بعد ثقافة المنظمة وهي التي تعطي المعنى للمعايير وأنماط السلوك في المنظمة (الصوص، 2008: 87)، وتمثل القيم موازين لأفعال العاملين كما أنها تحدد أهدافهم وتساعد في سعيهم لتحقيقها، ومن القيم السائدة في المحاسبة ومراقبة الحسابات، السيطرة المهنية مقابل السيطرة القانونية، التوحيد مقابل التنوع، التحفظ مقابل التفاؤل والسرية مقابل الشفافية (الشجيري، 2004: 55).
 - **المعتقدات:** وهي التصريف الجازم بشيء ما، والإيمان واليقين أعلى درجات الاعتقاد، مثل معتقدي، أهمية المستثمر الفرد وتعظيم الربح في الاقتصاد الحر (المشهداني والسليم، 2005: 137).
 - **الاتجاهات:** وهي المشاعر العاطفية وميول التصرف التي يعتنقها العاملون سواء كانت مرغوبة أو غير مرغوبة (جلاب، 2011: 621).
 - **الافتراضات:** وهي مسلمات بديهية لا يمكن الشك فيها، وتمثل المحصلة النهائية الناتجة عن نضج ثقافة المنظمة (Amos & Weathington, 2008: 615).

• **المعايير:** وهي إطاراً مرجعياً للخبرة والإدراك والاتجاهات والسلوك الاجتماعي المثالي الذي يقبله المجتمع دون اعتراض أو نقد مثل استئذان العامل لمؤوسه قبل الخروج (نصيف وحسين، 2009: 223).

وقد ينظر إلى التغيير في ثقافة المنظمة وكأنه نوع من إضاعة الوقت حيث تسعى المنظمات إلى زيادة حصتها السوقية أو البقاء في سوق المنافسة من خلال تعزيز الميزة التنافسية، إلا أن ذلك لا يمكن أن يحقق بدون ثقافة راسخة في المنظمة تمثل القاعدة الأساسية التي تنطلق منها لكل ذلك. إن التغيير في ثقافة المنظمة يعد من الأمور الصعبة لارتباطها بمجموعة من العناصر والتي تؤثر وتتأثر في كل أنحاء المنظمة (التك، 2010: 121).

تلجأ المنظمة إلى تغيير ثقافتها عندما تواجه أزمة مفاجئة، أو استعمال تقانة متطورة، وصول قيادة أدارية جديدة للمنظمة ومعها قيم ومعتقدات جديدة، تغيرات في بيئة العمل (جلاب، 2011: 64).
إن عملية التغيير الثقافي في المنظمة تتطلب مجموعة من الإجراءات والممارسات الإدارية تتمثل بالآتي (القصيمي، 2008: 13) و (جلاب، 2011: 647):

1. أن يمارس المديرين التنفيذيين أدواراً إدارية بقيادة عملية التغيير من خلال صنع القرارات الصعبة.
 2. تلجأ الإدارة العليا إلى التعيين والترقية لأفراد يحملون القيم والمعتقدات المرغوبة في الثقافة الجديدة.
 3. تغيير هيكل المكافأة وربطه بعملية التغيير المطلوبة.
 4. توضيح السلوكيات والأدوار الجديدة التي من شأنها تطوير أداء المنظمة.
 5. إجراء التدخل والتفاعل فيما يبين الأفراد لنشر الثقافة الجديدة وتوجيهها باستخدام برامج معينة.
- إن عملية تغيير ثقافة المنظمة تستلزم الخطوات الآتية (القيوتي، 2000: 298):
1. تفكيك عناصر الثقافة السائدة بعد تحليلها إلى عناصرها.
 2. مقارنة الثقافة الجديدة مع الثقافة القديمة ومعرفة طريقة التعامل مع الأزمات والأحداث السابقة والإفادة من دروسها.
 3. الإفادة من تحليل الثقافة السابقة في بلورة وصياغة الثقافة الجديدة.
 4. تحديد عناصر الثقافة الجديدة غير المنسجمة مع الثقافة القديمة ومعالجتها.
- إن اتجاه مكاتب مراقبة الحسابات نحو التوسع في تقديم الخدمات المهنية يستلزم تغيير ثقافة المكتب إلى ثقافة جديدة تتماشى مع التغيير المطلوب (العنقري، 2003: 129).

5/3/3 التغيير في مجال الهيكل التنظيمي

يمثل الهيكل التنظيمي الإطار الذي يحدد التركيب الداخلي للمنظمة، فهو يوضح التقسيم التنظيمي والوحدات الفرعية التي تقوم بمختلف الأعمال والأنشطة اللازمة لتحقيق أهداف المنظمة، ويوضح نوعية العلاقات بين الأقسام وخطوط السلطة وشبكات الاتصال فيها (البكري، 2005: 117). ويرى (العزاوي والعاني) أن الهيكل التنظيمي حسب نظرية النظام المفتوح يتصف بالحركية والنمو والتغيير المستمر، ويجب إعادة النظر فيه بين الحين والآخر لكي يبقى متفاعلاً مع البيئة (العزاوي والعاني، 2002: 65)، أما Griffin فيرى أن التغيير في الهيكل التنظيمي يشمل استحداث وحدات تنظيمية واستبعاد أخرى ويترتب على ذلك تعديلات في مجالات التنظيم الأخرى من موارد بشرية وسياسات وإمكانات ونظم وإجراءات (Griffin, 173: 2000). فيما يرى السلمي أن ذلك يشمل تغييرات في خطوط الاتصال، أو هيكل السلطة/المسؤولية، أو اختصاصات الوحدات التنظيمية، أو عدد العاملين (السلمي، 1988: 329)، ومن العوامل التي توجب التغيير في الهيكل التنظيمي (العميان، 2005: 232):

1. تغيير المعايير والأسس التي اعتمدها المنظمة ، مثل اكتشاف أساليب عمل جديدة ، أو إدخال تقانة جديدة .

2. حدوث تغيير في البيئة الداخلية للمنظمة يستوجب التغيير في الهيكل التنظيمي.

ومن أنواع من التغييرات في الهيكل التنظيمي (يونس، 2002: 224):

1. تغييرات في التنظيم العمودي أي تغيير في عدد المستويات ونطاق الإشراف ومركزية القرارات.
2. تغييرات في التنظيم الأفقي في النشاطات والاختصاصات ومدى تأثير الفنيين في قرارات الإدارة.
3. تغييرات آليات التكامل أي تغيير اللجان وعدد اللقاءات بين المديرين وهيكل الاتصالات.

ولغرض التوسع في تقديم الخدمات المهنية، قامت بعض المكاتب، بتغيير في الهيكل التنظيمي لها وذلك بإنشاء قسم خاص مستقل عن قسم التدقيق، وإعادة النظر بأنظمة العمل المتبعة، وتحديد جديد للصلاحيات والمسؤوليات (العنقري، 2003: 130)، وخير مثال للتغيير في الهيكل التنظيمي، ما قام به مكتب (عبد العزيز حجازي وشركاؤه/محاسبون قانونيون ومستشارون)، إذ تم استحداث أقسام لخدمات التأكيد، الضرائب، الاستشارات، ويوضح الشكل (14) الهيكل التنظيمي الجديد للمكتب (<http://dramhegazy.com/ar/images/sheetbig.jpg>).

الفصل الرابع

التوسع في الخدمات المهنية لمراقب الحسابات وانعكاساته

يتناول الفصل الرابع دراسة وتوضيح لأنواع الخدمات المهنية لمراقب الحسابات وفقاً للمعايير الصادرة من AICPA، ثم بيان انعكاسات التوسع بالخدمات في بعض المفاهيم المرتبطة بمهنة مراقبة الحسابات، ويسعى هذا الفصل إلى تحقيق الهدفين الآتيين:

- توضيح لأنواع الخدمات المهنية المقدمة من مراقب الحسابات.
 - دراسة انعكاسات التوسع بالخدمات في بعض المفاهيم المرتبطة بالمهنة والرسالة.
- ولتحقيق هذين الهدفين تم تقسيم هذا الفصل إلى المبحثين الآتيين:

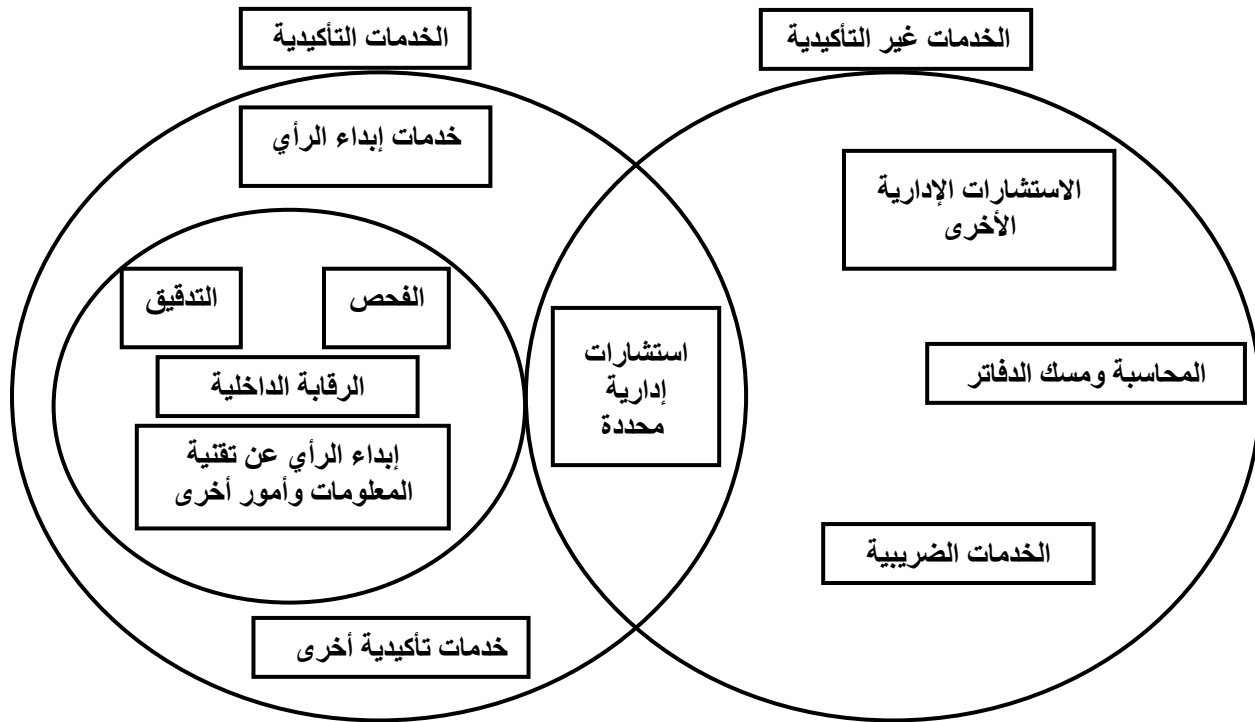
المبحث الأول

التوسع في الخدمات المهنية لمراقب الحسابات

يتناول هذا المبحث توضيح لآراء بعض المختصين في أنواع الخدمات المهنية لمراقب الحسابات، ثم بيان التبويب الذي يقترحه الباحث والمعتمد على المعايير التي أصدرها AICPA

1/3/2 تبويب الخدمات المهنية لمراقب الحسابات

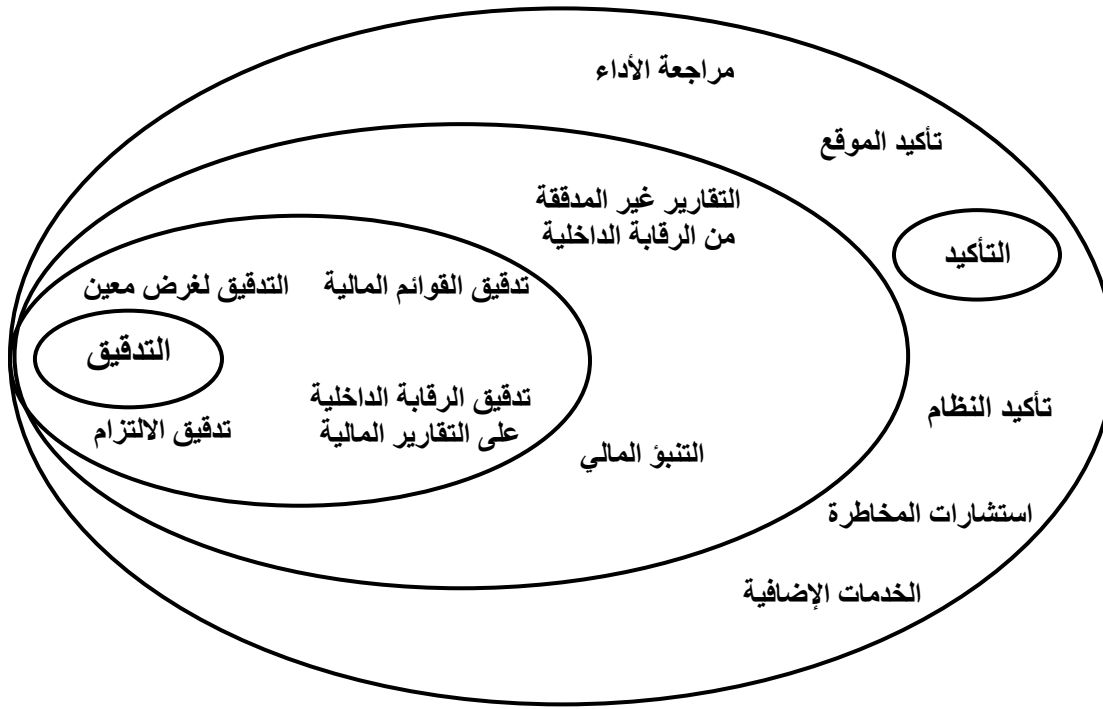
هناك اختلاف بين الباحثين في كيفية تبويب الأنواع المختلفة من الخدمات المهنية التي يقدمها مراقب الحسابات وفقاً للأسس المعتمدة، وتوضح الأشكال (15) و (16) مجموعة من الخدمات التي يقدمها مراقبو الحسابات، فيما يعرض الجدول (14) بعض توبيبات الخدمات المهنية لمراقب الحسابات.



الشكل (15)

أنواع من الخدمات المهنية لمراقب الحسابات

Resource: Elder, Randal J., Mark S. Beasley, and Alvin A. Arens, (2010), Auditing and Assurance Services an integrated approach, 13th edition, New York, Pearson education, Inc:13.



الشكل (16)

مجموعة من الخدمات المهنية لمراقب الحسابات

Resource: Messier, William F., Steven M Glover, and Douglas F. Prawitt, (2008), Auditing & Assurance Services A systematic Approach, 6th edition, Boston, McGraw-Hill Irwin:730.

الجدول (14)

بعض التبويبات للخدمات المهنية لمراقب الحسابات

نوع التبويب	المصدر
<ul style="list-style-type: none"> • خدمات التأكيد: • ما يرتبط بالقوائم المالية التاريخية: - خدمات التدقيق والفحص والإعداد. • ما يرتبط بالمعلومات المالية وغير المالية: - خدمات التصديق وأخرى. • الخدمات غير التأكيدية: - الخدمات الاستشارية، الخدمات الضريبية، خدمات التقييم، التخطيط المالي الشخصي. 	(Grawford, 2009:1.02)
<ul style="list-style-type: none"> • خدمات التأكيد . • خدمات التدقيق . • عمليات إبداء الرأي غير التدقيقية . • الخدمات الضريبية . 	(Lowers, et al., 2008: 3-9)

المصدر	نوع التبويب
	• الخدمات الاستشارية .
(Pickett, 2005: 115-117)	عدد الكاتب 66 نوع من الخدمات المهنية لمراقب الحسابات بشكل تسلسلي.
(Boynton & et al., 2001: 900-976)	• خدمات متنوعة مثل التقارير الخاصة، فحص عناصر خاصة، تدقيق القوائم المالية. • عمليات أبداء الرأي. • خدمات المحاسبة والفحص. • الخدمات التأكيدية.
(Robertson & Louwers, 2002: 14-15)	• خدمات تدقيقية تقليدية وخدمات غير تدقيقية تتمثل بخدماتي المحاسبة (الإعداد) والفحص. • الخدمات التأكيدية. • الخدمات الضريبية. • خدمات الاستشارات

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على المصادر الواردة في الجدول.

من العرض السابق يتضح أن ما ورد من أنواع مختلفة للخدمات المهنية لمراقب الحسابات في الشكلين (19) و (20)، وكذلك ما ورد في الجدول (14) من تبويات متنوعة هي عبارة عن آراء مختلف فيها بين الكتاب حول الأنواع والتبويات للخدمات المهنية لمراقب الحسابات حيث اتبع كل منهم أساساً مختلفاً عن الآخر للتبويب وهي جميعها صحيحة وفق الأساس المختار وتمثل عنصر دعم للخدمات المهنية والتوسع فيها. إن الخدمات المهنية هي حزمة واحدة متجانسة، وسيقوم الباحث بتبويبها معتمداً على مجموعة المعايير الصادرة من AICPA وذلك بسبب:

1. يعدّ AICPA من أقدم المنظمات المتخصصة في مجال تنظيم مهنة مراقبة الحسابات.
2. فيه لجان متخصصة لدراسة وإصدار مختلف أنواع المعايير مؤلفة من خبراء معروفين.
3. تستخدم معاييره أساساً عند إصدار المعايير من قبل المنظمات الأخرى.
4. شمولية المعايير التي يصدرها لجميع أنواع الخدمات.
5. استخدام نوع الخدمة أساساً في إصدار المعايير المرتبطة بها.

سيتم تقسيم الخدمات المهنية وفقاً لمعايير AICPA إلى المجاميع الآتية:

المجموعة الأولى: الخدمات المهنية المرتبطة بقائمة معايير الإعداد والفحص.

المجموعة الثانية: الخدمات المهنية المرتبطة بقائمة معايير التدقيق.

المجموعة الثالثة: الخدمات المهنية المرتبطة بقائمة معايير التصديق .

المجموعة الرابعة: الخدمات المهنية المرتبطة بقائمة معايير الخدمات الاستشارية .

- المجموعة الخامسة: الخدمات المهنية المرتبطة بقائمة معايير الخدمات الضريبية .
- المجموعة السادسة: الخدمات المهنية المرتبطة بقائمة معايير خدمات التقييم .
- المجموعة السابعة: الخدمات الأخرى.

2/3/2 الخدمات المهنية المرتبطة بقائمة معايير الإعداد والفحص SSARS

وتتمثل بالخدمات المرتبطة بالقوائم أو المعلومات المالية غير المدققة وهي خدمات الإعداد والفحص وقامت لجنة ARSC تحت القاعدة 202 من ميثاق العمل المهني لـ AICPA بإصدار معاييرها التي يرمز لها (AR).

قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في العام 1977 بتشكيل لجنة لأعداد معايير تتعلق بخدمة إعداد القوائم المالية غير المدققة للشركات غير العامة وأطلق عليها (لجنة خدمات المحاسبة والفحص (ARSC)(www.nysscpa.org/cpajournal/2004/essentials/p30.htm)، إن إنشاء هذه اللجنة جاء بعد الانتقادات الكبيرة والجدل حول القوائم المالية غير المدققة الذي أدى إلى (لطي، 2006: 47):

1. تعرض عدد كبير من مراقبي الحسابات الذين تعاملوا مع القوائم المالية التي لم يتم تدقيقها للمسؤولية القانونية أمام القضاء .
2. يوجد قدر ملحوظ من الخلافات بشأن الإجراءات التي لا تتعلق بالتدقيق والتي تحتاج إليها مكاتب وشركات المحاسبة التي تتعامل مع هذه القوائم .

أصدرت (لجنة خدمات المحاسبة والفحص) المعيار الأول عام 1978 وكان بعنوان (إعداد وفحص القوائم المالية) ودخل التطبيق الفعلي عام 1979 (Boynton, et al., 2001: 928)، ثم توالى إصدارات المعايير من هذه اللجنة عبر السنوات من 1978-2011 إذ أصدرت 19 معياراً (www.cpa2bi2.com/browse/product-details-print.jsp). ويوضح الجدول (15) المعايير التي قامت لجنة خدمات المحاسبة والفحص بإصدارها منذ تأسيسها وإلى كانون الثاني 2011.

الجدول (15)

المعايير الصادرة من لجنة خدمات المحاسبة والفحص

رقم المعيار	سنة الإصدار	العنوان
1	1978	إعداد وفحص القوائم المالية
2	1979	إعداد التقرير عن القوائم المالية المقارنة

رقم المعيار	سنة الإصدار	العنوان
3	1981	تقارير الاعداد عن القوائم المالية التي تتضمن أشكال قانونية محدودة
4	1981	الصلة بين المحاسب السابق واللاحق
6	1986	إعداد التقرير عن القوائم المالية الشخصية التي تتضمن خطط مالية شخصية مكتوبة
7	1992	القوائم متعددة الأغراض المعدة بموجب معايير خدمات المحاسبة والفحص – 1992
8	2000	تعديلات على قائمة معايير خدمات المحاسبة والفحص رقم (1)، إعداد وفحص القوائم المالية
9	2002	القوائم متعددة الأغراض المعدة بموجب خدمات المحاسبة والفحص – 2002
10	2004	أداء عمليات الفحص
11	2004	معايير حول خدمات المحاسبة والفحص
12	2005	القوائم متعددة الأغراض المعدة بموجب معايير خدمات المحاسبة والفحص – 2005
13	2005	إعداد حسابات عناصر خاصة أو عناصر من القوائم المالية
14	2005	إعداد صيغة محددة من المعلومات المالية
15	2007	استبعاد مصادر محددة من قائمة معايير التدقيق واستبدالها بالإرشادات المناسبة المرتبطة بقائمة معايير خدمات المحاسبة والفحص
16	2007	تعريف المتطلبات المهنية في القوائم وفقاً لمعايير خدمات المحاسبة والفحص
17	2008	القوائم متعددة الأغراض المعدة بموجب قائمة معايير خدمات المحاسبة والفحص 2008
18	2009	القوائم ممكنة التطبيق المعدة بموجب معايير خدمات المحاسبة والفحص
19	2009	عمليات الأعداد والفحص
20	2011	التنقيحات الملائمة على القوائم المعدة بموجب معايير خدمات المحاسبة والفحص

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على (Madray, 2011:9-12) و

(<http://www.aicpa.org/Reserch/Standards/CompilationReview/Pages/com>)

1/2/3/2 خدمة الإعداد

تتمثل هذه الخدمة بتجميع المعلومات المالية المبعثرة في الشركة وتنظيمها وتنسيقها بغرض إعداد قوائم مالية منها، إذ يقوم مراقب الحسابات بجمع المعلومات المالية من الإدارة وتلخيصها وتصنيفها دون الحاجة إلى اختبار الفرضيات التي تستند إليها هذه المعلومات (دحدوح والقاضي، 2009: 149)، كما تسمى هذه الخدمة بخدمة التحضير والتنظيم، إذ تقوم بها مكاتب مراقبة الحسابات الصغيرة التي توفر وتعرض خدمة مسك الدفاتر وتنظيم البيانات المالية، وكذلك إعداد ميزان المراجعة والتسويات اللازمة (Boynton, et al., 2001: 932). أما شركات مراقبة الحسابات الكبرى فإنها قامت بإنشاء أقسام مستقلة لتأدية مثل هذه الخدمة إلى زبائنها، ومن ثم فإن وظيفة مراقب الحسابات هنا تكون كوظيفة (المحاسب) وتتحصر في إعداد القوائم المالية من البيانات الواردة في سجلات الزبون سواء تم إعداد القوائم شهرياً أو فصلياً أو سنوياً (Arens & et al., 2005: 755)، ويرى (لظفي) بأن المراقب يقوم بإعداد المعلومات المالية باستخدام خبرته المحاسبية وليس خبرته الرقابية في تجميع وتنسيق وتلخيص البيانات المالية ولا يتطلب منه ذلك العمل إبداء رأي في المعلومات المالية إلا إن بذل العناية المهنية المطلوب في هذه المهمة (لظفي، 2006: 33).

لقد بين الفصل الثمانون من نشرة SSARS No. 19 أهداف خدمة الأعداد بـ (مساعدة الإدارة في إعداد المعلومات المالية وصياغتها في شكل قوائم مالية بدون إبداء أي رأي أو تأكيد عليها) (SSARS No.19, 2009: 1443).

ويمكن القول بأن خدمة الإعداد من الخدمات المهنية التي يقدمها مراقب الحسابات بصفتة المحاسبية وليس الرقابية بهدف مساعدة الزبون في تنظيم المعلومات المالية وصياغتها على شكل قوائم مالية لأغراض داخلية أو خارجية دون إبداء أي رأي أو تأكيد عليها.

2 / 2/3/2 خدمة الفحص

تمثل خدمة الفحص مستوى أعلى من خدمة الإعداد إلا أنها تشاركها المجال فيما يتعلق بالقوائم المالية غير المدققة التي يقدمها الزبون أو يعدها المحاسب في الشركات غير العامة أو الشركات التضامنية (Robertson & Louwers, 2002: 440).

كما أن مستوى خدمة الفحص لا يزال لا يرتقي إلى خدمة التدقيق حيث يسمى القائم بالفحص أما (محاسب) أو (خبير) لأنه يقدم تأكيدات لا ترتقي إلى تأكيدات مدقق القوائم المالية حتى وإن كانت أعلى من تأكيدات خدمة الأعداد (Elder, et al., 2010: 792).

أما (التمييزي) فإنه يعرف خدمة الفحص (بعمل إجراءات محددة لأجل توفير تأكيدات محددة للمحاسب المستقل بعدم وجود انحرافات مادية تتطلب تعديلات لأجل أن تكون هذه البيانات محضرة وحسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها) (التمييزي، 2006: 280).

يرى (Louwers) أن خدمة الفحص هنا هي خاصة بأداء المحاسبة فيما يتعلق بالقوائم المالية غير المدققة الخاصة بالشركات غير العامة (Louwers, et al., 2007: 507).

أما (Madray) فيرى أن خدمة الفحص لا تقدم مستوى عالياً من التأكيد كما في التدقيق، وإنما تأكيداً محدوداً بعدم وجود انحرافات مادية جوهرية في القوائم المالية (Madray, 2011:4).

ويوضح الجدول (16) درجة الارتباط ومستوى الضمان لخدمات الإعداد، والفحص والتدقيق.

الجدول (16)

درجة الارتباط ومستوى الضمان لخدمات الإعداد، والفحص، والتدقيق.

درجة الارتباط	نوع الخدمة	مستوى الضمان
الأولى	خدمة الإعداد	لاشيء
الثانية	خدمة الفحص	محدود
الثالثة	خدمة التدقيق	رأي

المصدر: (السقا و أبو الخير، 2002: 100).

وعليه فإن خدمة الفحص ترتبط بخدمة الإعداد فيما يتعلق بالقوائم المالية غير المدققة إلا إنها أعلى منها تأكيداً بسبب قيام المحاسب ببعض الاستفسارات والإجراءات التي تمكنه من توفير تأكيد محدود على هذه القوائم.

أما فحص القوائم المالية المرحلية فهو (عملية منظمة تتضمن القيام باستفسارات معينة فضلاً عن إجراءات الفحص التحليلي بشأن القوائم المالية المرحلية لتحديد ما إذا كانت هناك تعديلات جوهرية مطلوبة لجعل القوائم متطابقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها) (السقا وأبو الخير، 2002: 105).

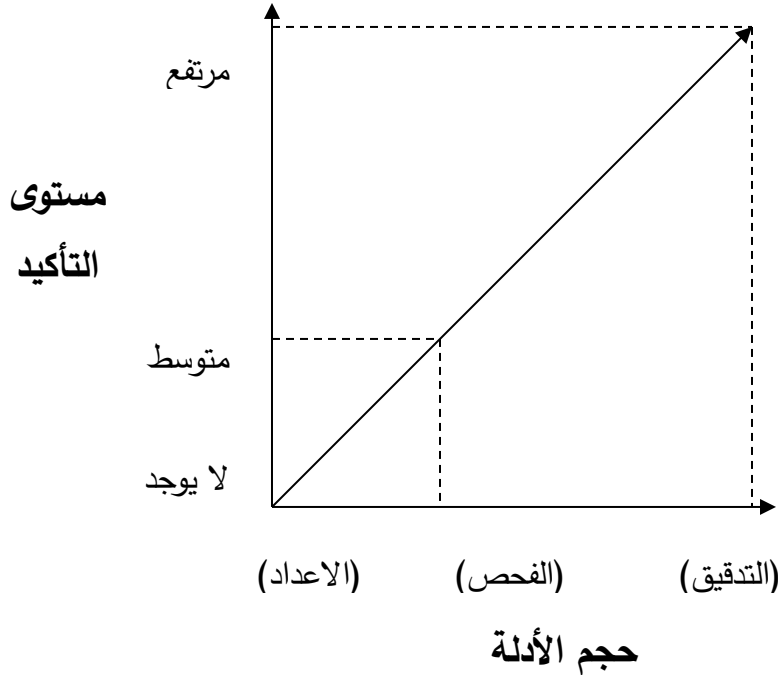
والقوائم المالية المرحلية هي القوائم التي يتم إعدادها لمتطلبات أسواق المال أو المنظمات المالية والحكومية وتستخدم لسد الفجوة الزمنية الناتجة عن إعداد ونشر القوائم المالية الدورية وتعد لفترة شهر، ربع سنوي، نصف سنوي أو أقل من سنة (حنش، 2009: 47). ويرى (جمعة) أن القوائم المالية المرحلية هي التي يتم إعدادها وعرضها حسب إطار إعداد قوائم مالية مطبق (كالمعايير الدولية)، وتشمل قوائم مالية كاملة أو مختصرة لفترة أقصر من السنة المالية (جمعة-الثالث، 2009: 54).

3/3/2 الخدمات المهنية المرتبطة بقائمة معايير التدقيق SAS

وتتمثل بخدمة تدقيق القوائم المالية التاريخية، إذ أصدر مجلس معايير التدقيق (ASB) التابع إلى AICPA تحت القاعدة 201 والقاعدة 202 من ميثاق العمل المهني لـ AICPA معايير تساعد المدقق في التطبيق العملي ويرمز لها (AU) (<http://www.aicpa.org/Research/standards/AuditAttest/pages/sas.aspx>).

يرى (Hooks) أن التدقيق عملية منتظمة وموضوعية لغرض الحصول على أدلة الإثبات وتقويمها فيما يتعلق بأحداث اقتصادية، وذلك للتحقق من مدى التطابق بين تلك الأحداث وبين المعايير المحددة، وإيصال النتائج إلى مستخدمي القوائم المالية (Hooks, 2009: 6).

إن مستوى التأكيد الذي يقدمه المدقق في تقريره يكون أكبر مما في خدمتي الفحص والإعداد، ومن ثم فإن حجم الأدلة التي يجب عليه تجميعها يكون أوسع ويمكن توضيح ذلك بالشكل (17) الذي يوضح العلاقة بين مستوى التأكيد المطلوب وحجم الأدلة التي يتم تجميعها وذلك لخدمات التدقيق، والفحص، والإعداد.



الشكل (17)

العلاقة بين حجم الأدلة ومستوى التأكيد لخدمات التدقيق، والفحص، والإعداد

Resource:Arens, Alvin A. & James K. Loebbecke, (2000), Auditing An Integrated Approach,8th ,Prentice Hall International Inc:758.

1/3/3/2 أنواع خدمة التدقيق

هناك عدة أنواع من خدمة التدقيق يتم تقديمها من لدن مكاتب وشركات مراقبة الحسابات تختلف الكتاب والباحثون في تحديد عددها، منهم من حصرها في ثلاثة أنواع ومنهم من توسع فيها، وفيما يأتي توضيح للأنواع الشائعة منها:

النوع الأول: تدقيق القوائم المالية

إذ يقوم المدقق بجمع الأدلة التي تمكنه من الحكم على عدالة القوائم المالية التي أعدتها الإدارة بالاعتماد على المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ومعايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً وإعداد تقرير بذلك إلى المساهمين أو الجهة التي تعاقدت معه، والقوائم المالية التي يتم تدقيقها هي قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة الأرباح المحتجزة، قائمة التدفقات النقدية (Leslie, 2000: 10).

النوع الثاني: التدقيق التشغيلي

يمثل هذا النوع إجراءات فحص منظمة لتقييم الكفاءة والفاعلية في أداء الشركة الكلي أو الجزئي (Cosserat, et al., 2006: 4)، إذ تمثل الكفاءة مدى نجاح المنظمة في استخدام الموارد المتاحة لها، أي استخدام الموارد وبطريقة صحيحة (محسن والنجار، 2009: 14)، أما الفاعلية فهي مدى نجاح المنظمة في تحقيق أهدافها أي تطبيق الأشياء الصحيحة (الطائي، 2009: 69).

إن الهدف الأساس من التدقيق التشغيلي هو مساعدة الإدارة في التحقق من مسؤولياتها عن طريق تزويدها بتعاليل موضوعية، وتقييم النشاطات وتقديم اقتراحات لتحسينها (بوتين، 2005: 8). تلجأ المنظمات للتعاقد مع شركات أو مكاتب مراقبة الحسابات لأداء التدقيق التشغيلي عندما يفتقر قسم التدقيق الداخلي لديها إلى الخبرة في هذا المجال ولأن شركات مراقبة الحسابات غالباً ما تكلف من العاملين في جناحها الاستشاري لأداء هذه المهمة بدلاً من مراقبي الحسابات (ارينز ولوبك، 2009: 1046).

إن التدقيق التشغيلي يمكن أن يشمل المجالات والأنشطة الآتية (الذنيبات، 2009: 13):

1. إدارة الموارد المتاحة: إدارة الموارد البشرية وإدارة المعدات والتجهيزات وإدارة الأراضي والعقارات وإدارة المخزون والنقدية والأصول الأخرى.
2. الإجراءات التشغيلية والرقابية: وتشمل التخطيط وإجراءات تقييم رأس المال والموازنات التخطيطية والنفقات الإيرادية والرأسمالية والتكاليف والتسعير.
3. أنشطة التسويق والمبيعات والرقابة على الإنتاج وخفض الطاقة وترشيدها وخدمات الحاسب الآلي والنقل والتوزيع.

أما معايير التدقيق التشغيلي فإن تحديدها يعد أكثر صعوبة منه في معايير تدقيق القوائم المالية وذلك لعدم وجود معايير محددة لتقييم مدى الكفاءة والفاعلية لعمل معين، إلا أنه توجد عدة مصادر يمكن استخدامها للتوصل لمعايير محددة في التدقيق التشغيلي هي (Elder, et al., 2010: 828):

1. الأداء التاريخي: حيث يمثل تدقيق الفترات السابقة أساس للمقارنة مع تدقيق الفترة الحالية وتقديم حكم لمدى تغير الأمور نحو الأحسن أو الأسوأ، ومن السهولة الوصول إلى هذه المعايير إلا أنها لا توفر صورة واضحة عن الأداء الفعلي جيداً كان أم رديئاً.

2. المقارنة مع أداء الوحدات الأخرى: أن اعتماد البيانات عن الوحدات الأخرى المماثلة في النشاط بوصفه أساساً في المقارنة يعد من المصادر الجيدة في إعداد معايير لتقويم الأداء، وهذه الوحدات إما أن تكون من الداخل أو الخارج.

3. المعايير الهندسية: تسهم المعايير الهندسية في بناء معايير لتقويم الكفاءة والفاعلية، إلا أنها تحتاج فترة زمنية أطول وقدرًا من الخبرة.

4. المناقشة والاتفاق: يمكن التوصل إلى هذه المعايير من خلال إجراء المناقشة مع الأطراف المشاركة في الإدارة والاتفاق عليها.

إن تقرير التدقيق التشغيلي يقدم النتائج والتوصيات الناتجة عن التدقيق التشغيلي وهو يختلف عن تقرير تدقيق القوائم المالية في أنه يقدم إلى الإدارة فقط، كما أن التنوع في مجالات التدقيق التشغيلي يحد من وجود صيغة مثالية لهذا التقرير (Boynnton, et al., 2001: 990).

إن التقرير عن نتائج التدقيق التشغيلي لا يكفي بالتقييم الموضوعي للأنشطة محل التدقيق وإنما قد يكشف عن بعض المشكلات المرتبطة بالأداء أو تحقيق الأهداف وتقديم المقترحات التي من شأنها تحسين الكفاءة والفاعلية (لطفي، 2005: 9).

النوع الثالث: تدقيق الالتزام

يتم تدقيق الالتزام لبيان مدى تقيد بعض الأنشطة المالية أو التشغيلية بالقوانين والقواعد والشروط المحددة (Smieliawskas & Robertson, 2000: 23).

إن تدقيق الالتزام يتم أحياناً بطلب من الجهة التي قامت بتحديد الإجراءات أو إصدار التعليمات والقوانين ومن ثم فإن التقرير يجب أن يقدم إليها (Arens, et al., 2008: 15)، ومن أمثلة تدقيق الالتزام، تدقيق مدى التزام الشركة بالتشريعات الخاصة بالبيئة، أو الضريبية، أو البرامج الصحية أو التعليمية.

إن تدقيق الالتزام ينتشر في الوحدات غير الهادفة إلى الربح التي تستلم تخصيصاتها من الحكومة، وكذلك الوحدات الحكومية المنفذة لبرامج معينة ومن ثم ترغب الحكومة في التعرف عن مدى التزام هذه الوحدات بالتشريعات والبرامج المحددة لها (Hayes, et al., 2005: 15). أما معايير تدقيق الالتزام فتتمثل بالقوانين والأنظمة والتعليمات، إذ يبحث المدقق عن درجة الالتزام بها والإفصاح عن ذلك بتقريره، ومن أمثلة مصادر معايير تدقيق الالتزام (عبد الوهاب، 2004: 15):

1. الإدارة، مثل وضع قواعد وسياسات العمل الإضافي.

2. الدائنون، مثل منح تسهيلات ائتمانية لشراء موجودات ثابتة، الإلتزام بطريقة اندثار معينة.

3. القواعد التنظيمية التي تضعها الحكومة لأصحاب المهن.

كما يمكن الإفادة من معيار التدقيق الدولي رقم (800) الموسوم (تقرير المدقق المستقل عن مهمات تدقيقية لأغراض خاصة) في مجال معايير تدقيق الإلتزام، فقد أوضح في أحد فقراته حول الامتثال للاتفاقيات التعاقدية مثل عقود السندات أو اتفاقيات القروض، أما في الملحق فقد أورد نموذج لتقرير تدقيق حول الإلتزام بقانون ضريبة الدخل (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2008: 607).

يقدم تقرير تدقيق الإلتزام إلى الجهة التي قامت بالتكليف لبيان مدى الإلتزام بالقوانين أو الأنظمة أو التشريعات الموضوعة سابقاً ولا توجد صيغة محددة لهذا التقرير بسبب تنوع مجالات التدقيق التي يقوم بها (أرينز ولوبك، 2009: 25).

كما أشار معيار التدقيق الدولي رقم (800) الموسوم (تقرير المدقق المستقل عن مهمات تدقيقية لأغراض خاصة) في الفقرات 17، 18، 19 إلى تقرير المدقق حول مدى امتثال الشركة لأحكام اتفاقيات معينة (الإتحاد الدولي للمحاسبين، 2008: 618).

فضلاً عن الأنواع الثلاثة أعلاه، يضيف بعض الكتاب أنواعاً أخرى من خدمة التدقيق تقدمها شركات ومكاتب مراقبة الحسابات، فقد أضاف (Cosserat) خدمة التدقيق الداخلي وخدمة التدقيق البيئي وخدمة التدقيق الشامل (4: 2006: Cossert, et al). أما (Robertson) فقد أضاف خدمتي التدقيق الاجتماعي والتدقيق الداخلي (Smieliawskas & Robertson, 2000: 24). وأضاف (حوسو) خدمة التدقيق لغرض معين (حوسو، 2005: 21)، أما (عبد الصمد) فيضيف خدمات التدقيق الضريبي والتدقيق الاجتماعي والتدقيق المرتبط بتقانة المعلومات (عبد الصمد، 2009: 47).

مما سبق يتضح أن خدمة التدقيق من أشهر وأوسع الخدمات المهنية التي يقدمها مراقب الحسابات لنوع معين من الشركات الملزمة به قانوناً وعرف مراقب الحسابات إلى الجمهور عن طريق هذه الخدمة، والتدقيق يتم على المعلومات التي تعدها الإدارة، وذلك بموجب اتفاق بينهما، إذ يعتمد فيه على إجراءات منتظمة تمكنه من جمع الأدلة وتقييمها وإصدار الحكم المهني عليها في تقريره، وهو يوجد بعدة أنواع منها تدقيق القوائم المالية، التدقيق التشغيلي، وتدقيق الإلتزام.

بعد أن تم توضيح الخدمات الثلاث التي يقدمها مراقب الحسابات وهي الإعداد، والفحص، والتدقيق، وفيما يأتي الجدول (17) الذي يوضح نقاط الاختلاف بينها.

الجدول (17)

نقاط الاختلاف بين خدمات الإعداد، والفحص، والتدقيق

ت	نقاط الاختلاف	الأعداد	الفحص	التدقيق
1	مستوى التأكيد	لا تعطي أي تأكيد	تأكيد محدود	تأكيد عالٍ لكنه غير تام
2	الغرض	مساعدة الإدارة في تنظيم المعلومات المالية بصورة قوائم مالية	الحصول على تأكيد محدود حول عدم وجود تعديلات هامة يجب إجراؤها على القوائم المالية	الحصول على درجة عالية من التأكيد حول عدالة القوائم المالية
3	ما يوفره التقرير من تأكيدات	تحديد المعلومات التي يتم إعدادها	يوفر التقرير بأن القوائم خالية من أي تعديلات هامة	يوفر رأي حول عدالة القوائم المالية
4	فهم الرقابة الداخلية	لا يتطلب	لا يتطلب	يتطلب فهم الرقابة الداخلية
5	الاستفسارات والإجراءات التحليلية	لا توجد	توجد بعض الاستفسارات والإجراءات التحليلية	يوجد مستوى عالٍ من الاستفسارات والإجراءات التحليلية
6	التحقق وجمع الأدلة	لا يتطلب	يتطلب إلى حد ما	يتطلب القيام بكل إجراءات التحقق والقيام بجمع الأدلة الكافية
7	المستفيد من الخدمة	الإدارة	الإدارة وبعض الجهات الخارجية	جهات داخلية وخارجية
8	كلفة الخدمة	كلفة أقل	أكثر كلفة	كلفة مرتفعة
9	المعايير	IFAC وSSARS	IFAC وSSARS	GAAS وSAS وIFAC

المصدر: أعداد الباحث بالاعتماد على: <http://www.azcpa.com/Compilation-Review-Audit.pdf>

4/3/2 الخدمات المهنية المرتبطة بقائمة معايير التصديق SSAES

وتتمثل بالخدمات المرتبطة بالتصديق على المعلومات المالية وغير المالية، إذ أصدر AICPA تحت القاعدة 201 والقاعدة 202 من ميثاق العمل المهني معاييرها ويرمز لها (AT). في هذه الخدمة يقدم مراقب الحسابات شهادة تصديقيه في المعلومات المالية أو غير المالية التي تعدها الإدارة (AICPA, 2010: 1.16). إن خدمات التصديق تتجه نحو بيان مدى دقة وموثوقية مزاعم معينة تم إعدادها من لدن شخص معين وتقديم تقرير مكتوب عنها (Knechcl, 2001: 4). لقد ورد في الفصل (101) من قائمة معايير عمليات التصديق رقم (10) الصادرة من مجلس معايير AICPA بان خدمات التصديق هي خدمات مهنية يقدمها مراقب الحسابات لم يتم تغطيتها في قوائم المعايير الأخرى مثل SAS أو SSARS أو SACS (SSAE No.10, 2001: 1085).

مما سبق طرحه فإن خدمات التصديق هي إحدى أنواع الخدمات المهنية التأكيدية لمراقب الحسابات تتعلق بالتصديق (بتقرير) عن مزاعم معينة يعدها طرف آخر، وإنها تختلف عن خدمة التدقيق بأنها غير ملزمة بتشريع كما أنها تتم على المعلومات المالية وغير المالية.

تم حصر المعايير الصادرة من AICPA ذات العلاقة بخدمات التصديق في المجموعتين الآتيتين:

المجموعة الأولى: وهي المعايير التي صدرت في العام 1986 والتي تمثل إرشادات لأداء خدمات إبداء الرأي بخلاف خدمة تدقيق القوائم المالية، وتعدّ مناظرة للمعايير المتعارف عليها في خدمة التدقيق (المعايير العشرة) إلا أنها ليست بديلة عنها (Boynton, et al., 2001: 914)، وتتكون من المستويات الآتية:

المستوى الأولي: المعايير العامة

ويتكون من خمسة معايير عامة لها ما يناظرها في المعايير العامة لخدمة التدقيق ماعدا المعيارين الثاني والثالث، حيث يتطلب المعيار الثاني أن يكون لدى الممارس معرفة كافية بموضوع التأكيد، أما المعيار الثالث فقد وضع شرطين لقيام الممارس بخدمة التصديق هما القدرة على تقييم التأكيد و القدرة على قياسه (Dauber, et al., 2009: 354).

المستوى الثاني: معايير الأداء

يحتوي هذا المستوى على معيارين فقط مناظرة لمعايير التدقيق هما تخطيط العمل والحصول على الأدلة الكافية وتختلف عنها في عدم وجود معيار لتقويم نظام الرقابة الداخلية (لطفي، 2005: 615).

المستوى الثالث: معايير التقرير

تتمثل في أربعة معايير خاصة بشهادة التصديق (التقرير) من لدن الممارس وكالاتي (Messier, et al., 2006: 833):

1. يجب أن يحدد التقرير موضوع المهمة والمزاعم المطلوب تصديقها.
2. يحدد التقرير استنتاج الممارس حول موضوع المهمة والمزاعم بالاعتماد على مقاييس محددة.
3. أن يذكر في التقرير كافة التحفظات المهمة.
4. يوضح الممارس في التقرير الحالات الآتية (Tidrick, 2010: 261):

- عندما يقوم الممارس بنفسه بإعداد المقاييس لموضوع المهمة.
- عندما تكون المقاييس متوفرة لدى شخص محدد.
- عندما يكون موضوع المهمة أو أمر المزاعم المكتوبة ليس من مسؤولية شخص محدد.
- عندما يكون التقرير لإجراءات متفق عليها فيستخدم لذات الأطراف فقط.

المجموعة الثانية: وهي كافة المعايير الفنية التي وردت في قائمة معايير خدمات التصديق SSAE والصادرات من لدن لجنة إعداد المعايير في AICPA تحت القاعدتين 2001 و2002 من ميثاق العمل المهني الخاص بـ AICPA ويرمز لها بـ AT (أرينز ولوبك، 2009: 1005).

ويوضح الجدول (18) المعايير الفنية لخدمات التصديق الصادرة من AICPA لغاية 2010/6/1.

الجدول (18)
المعايير الفنية لخدمات التصديق الصادرة من AICPA

رقم المعيار	العنوان	سنة الإصدار
10	عمليات التصديق	2001
10	عمليات الإجراءات المتفق عليها	2001
10	التنبؤ والتخطيط المالي	2001
10	التقرير حول المعلومات المالية متعددة الأغراض	2001
10	تصديق الالتزام	2001
10	التحليل والمناقشات الإدارية	2001
11	توثيق التصديق	2002
12	تعديل قائمة معايير خدمات التصديق رقم 10: التنقيح والتصنيف	2002
13	التعريف بالمتطلبات المهنية في قائمة معايير خدمات التصديق	2005
14	قائمة معايير خدمات التصديق المتسلسلة (المرشد في خدمات التصديق)	-
15	اختبار الرقابة الداخلية في الوحدة فضلاً عن تقرير وتدقيق القوائم المالية	-
16	التقرير عن الرقابة في المنظمات الخدمية	2010

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على -SSAE pages/AuditAttest/ (http://www.aicpa.org/research/students/ .aspx)

1/4/3/2 مستويات خدمات التصديق

يتم أداء خدمات التصديق من لدن مراقب الحسابات بأحد المستويات الآتية:

المستوى الأول: الاختبار

يضم هذا المستوى للحصول على تأكيدات مرتفع ويكون الاستنتاج على نحو إيجابي ويقدم الممارس تقريراً عن المزاем بوصفها وحدة واحدة يتفق مع المعايير المحددة ويكون توزيع التقرير عام (GAO, 2005: 10).

المستوى الثاني: الفحص

في هذا المستوى يتم الحصول على تأكيد متوسط يقدم الممارس استنتاجه بشكل سلبي إذ يوضح إذا كانت هناك معلومات توفرت لممارس على نحو يوضح إن المزاем لم تعرض في ضوء الأهمية النسبية على نحو يتفق مع المعايير المحددة، ويكون توزيع التقرير عام (Whittington & Pany, 2009: 704).

المستوى الثالث: الإجراءات المتفق عليها

إن مستوى الإجراءات المتفق عليها مع الممارس لأداء خدمة التصديق يختلف حسب نوع الإجراءات ومن ثم تختلف درجة التأكيد التي سيقدمها التقرير، ولأن الأطراف التي لديها المعرفة بالإجراءات معينة مسبقاً فإن التقرير هنا سيكون مقيد بالأطراف المعنية بالاتفاق (Grawford, 2009: 1.25). ويوضح الجدول (19) مستويات خدمات التصديق.

الجدول (19)
مستويات خدمات التصديق

مستوى الخدمة	كمية الأدلة	مستوى التأكيد	الاستنتاج	توزيع التقرير
الاختبار	كبيرة	مرتفع	ايجابي	عام
الفحص	مقنعة	متوسط	سلبي	عام
الإجراءات المتفق عليها	تتنوع حسب الاتفاقات	متنوع حسب الاتفاقات	متنوع	مقيد

المصدر: (Messier, 1997: 769).

2/4/3/2 أنواع خدمات التصديق

يسعى مراقب الحسابات إلى تقديم مجموعة متنوعة من خدمات التصديق إلى المستفيدين الذين يرغبون بالحصول على تأكيد مهني مستقل لأنواع من المعلومات المالية وغير المالية، ومن أنواع خدمات التصديق ما يأتي:

1. تصديق المعلومات المالية المستقبلية

تتميز المعلومات المالية المستقبلية بأنها مبنية على افتراضات عن الأحداث التي قد تقع في المستقبل ورد الفعل المحتمل تجاهها (عبيد، 2006-2007: 268). ورد في الفصل (301) من (SSAE No. 10) بأن المعلومات المالية المستقبلية تكون إما بصيغة تنبؤات أو تقديرات (SSAE No. 10, 2001: 1167)، حيث يقصد بالتنبؤات: أن يتم إعداد المعلومات المستقبلية على أساس افتراضات خاصة بأحداث مستقبلية تتوقع الإدارة حدوثها بالاعتماد على خبرتها الماضية ورد الفعل المتوقع عند تحقق الافتراضات (أبو هيبه، 2011: 216). أما التقديرات: فيقصد بها أن تكون المعلومات المالية المستقبلية معدة على افتراضات نظرية عن أحداث مستقبلية والتي ليس من الضروري أن تحدث (Knechel, 2001: 695). يتم إعداد المعلومات المالية المستقبلية أما لأغراض الإدارة الداخلية أو لتوزيعها إلى جهات خارجية مثل المستثمرين المرتقبين أو المساهمين أو المقرضين (جمعة/الثالث، 2009: 169).

إن مهمة مراقب الحسابات تتمثل في التحقق من الأسس التي اعتمدت في إعداد التوقعات، وأن المعلومات المالية المستقبلية أعدت فعلاً بما يتوافق مع هذه الأسس، كذلك التحقق من العرض والإفصاح

عنها كان على نحوٍ مناسب(Whittington & Pany, 2004: 709)، ثم يتم إصدار التقرير والذي يتضمن التعريف بالقوائم المالية المستقبلية، بيان المعايير المعتمدة في الاختبار، رأي مراقب الحسابات في مدى اتقاق هذه القوائم مع الإفصاح المطلوب، توضيح لاحتمال عدم تحقق النتائج المتوقعة (Hayes & et al.,) 2005: 138.

2. تصديق فاعلية نظام الرقابة الداخلية

يرجع تقويم هذه الخدمة إلى العام 1991 عندما صادق الكونجرس الأمريكي على قانون شركات التأمين والذي تطلب أن تقوم هذه الشركات بإعداد تقرير عن فاعلية نظام الرقابة الداخلية ويتم مصادقته من قبل مراقب حسابات (ارينز ولوبك، 2009: 10132). ثم أصدر AICPA (SSAE No. 2) والخاصة بالتقرير عن نظام الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية وذلك في الفصل (501) منه. وفي عام 2002 أكد قانون (SOX) على المتطلبات السابقة نفسها لشركات التأمين (Messier, et al., 2006: 834).

وفي عام 2008 تم تحديث هذه القائمة بصدور (SSAE No.15) حيث تم توضيح الموضوع بشكل شامل وفي الفصل (501) منه (SSAE No.15, 2008: 1217).

إن مسؤولية مراقب الحسابات لا تنحصر في تكوين فهم عن نظام الرقابة الداخلية كما في المعيار الثاني من معايير الأداء في خدمة التدقيق وإنما التصديق على تأكيدات تقدمها الإدارة حول كل أو جزء من نظام الرقابة الداخلية مع تحديد للفترة الزمنية المطلوب منح شهادة التصديق لها (Whittington & Pany, 2001: 755).

يجب توفر الشروط الآتية لكي يستطيع مراقب الحسابات أداء هذه الخدمة (لطفي، 2005: 618):

- أن تقر الإدارة بمسئوليتها عن فاعلية الرقابة الداخلية لديها.
 - يجب توفر معايير معقولة لتقييم فاعلية الرقابة الداخلية.
 - يجب توفر دليل كافي لدعم تقييم الإدارة.
 - تقوم الإدارة بتوفير تأكيدها المكتوب إلى الممارس بالاعتماد على معايير تذكر في تقريرها.
- يقوم مراقب الحسابات باتخاذ الخطوات الآتية لأداء هذه الخدمة (Robertson & Louwers, 2002: 437):

- التخطيط لعملية تصديق فاعلية نظام الرقابة الداخلية.
- التوصل إلى فهم عن نظام الرقابة الداخلية: تدفق العمليات، أنشطة الرقابة، أساليب الرقابة.
- إجراء اختبارات الرقابة لبيان مدى التوافق مع الإجراءات الموصوفة.

- تقييم نتائج فهم واختبارات الرقابة وتحديد الأهمية النسبية للسلبات.
- إعداد التقرير وحسب النوع الملائم للعملية.

3. تصديق الالتزام

تعدّ هذه الخدمة من أكثر خدمات التصديق تنوعاً وذلك بتنوع الالتزامات المطلوب تصديقها، وقد حددت (SSAE No. 10) في الفصل (601) الغرض من تصديق الالتزام بالآتي (SSAE No. 10, 2001: 1266):

- مدى التزام الوحدة بمتطلبات معينة.
- كفاءة نظام الرقابة الداخلية في التعامل مع الالتزامات.
- الاثنان معاً سواء مدى الالتزام بمتطلبات معينة كذلك كفاءة نظام الرقابة الداخلية في التعامل مع الالتزامات.

إن ما يميز تصديق الالتزام هو تقديمه لشهادة التصديق (التقرير) عن مدى الالتزام بقانون أو قواعد تنظيمية معينة أما في (تدقيق الالتزام) فإن مراقب الحسابات يهتم بمدى تأثير الالتزام أم عدمه بقواعد تنظيمية معينة على عدالة القوائم المالية (Louwers, et al., 2007: 506).

لغرض قيام مراقب الحسابات بخدمة تصديق الالتزام يجب توفر المتطلبات الآتية (Robertson & Louwers, 2002: 425):

1. الحصول على مزاعم الإدارة مكتوبة توضح مدى التزامها بالقوانين والقواعد التنظيمية ذات الصلة.
 2. تحديد المقاييس المناسبة لغرض تقييم مزاعم الإدارة.
 3. إمكانية تقييم مزاعم الإدارة بموجب هذه المقاييس.
 4. قبول الإدارة لمسؤوليتها تجاه الالتزام.
- يقوم مراقب الحسابات بتطبيق معايير التصديق كافة لغرض الوصول إلى تقديم تقرير التصديق عن الالتزام ويساعده في ذلك مدى توفر الخبرة في ذات الالتزام (Kneckhel, 2001: 700).

4. التصديق على إجراءات متفق عليها

يتم الاتفاق بين الإدارة أو الطرف الثالث على تصديق مراقب الحسابات لإجراءات يتم الاتفاق عليها وتحديدتها بخلاف إجراءات تدقيق القوائم المالية المعروفة (AUS, 2002: 4)، وهذه الإجراءات إما ترتبط بأمور مالية أو غير مالية (VirginiaEnt, 2010: 4).

في قائمة SSAE No. 10 تم تخصيص الفصل (201) حول تصديق الإجراءات المتفق عليها حيث تم التأكيد على ضرورة الالتزام بكافة معايير خدمة التصديق عند القيام بهذه الخدمة (SSAE No. 1148: 2001, 10). إن تقرير مراقب الحسابات في تصديق الإجراءات المتفق عليها يكون مقيداً بالطرف الذي يتم الاتفاق معه فقط منعاً لإساءة الفهم.

5. تصديق مناقشات وتحليلات الإدارة

عادةً ما ترفق مع القوائم المالية السنوية (أو المرحلية) ما يسمى بالمناقشة والتحليل الإداري وذلك لأغراض متطلبات أسواق المال (Tidrick & Prentice, 2010: 282). يقوم مراقب الحسابات بالتصديق على مزاعم الإدارة في المناقشة والتحليل الإداري واستخدام المقاييس اللازمة والمرغوبة في أسواق المال وإصدار تقرير التصديق بذلك (SSAE No.10, 2001: 1287).

6. التصديق على أداء برامج رعاية المسنين

عندما يبلغ الناس مرحلة متقدمة من العمر فهم يكونون بحاجة إلى رعاية سواء بشكل تجمعات أو أفراد مع عائلاتهم إذ تقدم هذه الرعاية بصيغة برامج أو تبرعات (لطفي، 2005: 709)، تصمم خدمة التصديق لأعداد تأكيد لأفراد العائلات (المعنية وغيرهم) بأن هدف الرعاية للمسنين قد تم تحقيقه لطمأنتهم، من خلال إعداد معايير مناسبة لتقويم موضوع المهمة وإصدار شهادة التصديق على أداء برامج رعاية المسنين بالصيغ الآتية (Boynton, et al., 2001: 959):

- التصديق عن مزاعم الإدارة حول الالتزام ببرامج معينة مثل استثماراتها في هذا المجال وبرامج التقاعد، تقويم العقود وغيرها.
- تصديق الخدمات المباشرة مثل العلاقة مع شركات التأمين وهيئات الضرائب وشركات النقل.
- تصديق الخدمات الاستشارية مثل التخطيط لإنشاء مباني جديدة أو وحدات دعم أو بناء معايير للخدمة.

7. تصديق أداء برامج العناية الصحية

يتم في هذه الخدمة التصديق على فعالية خدمة العناية الصحية التي تقدمها المستشفيات والعيادات والأطباء (Rittenberg, et al., 2009: 16)، يكون مراقب الحسابات مصدراً مستقلاً وموضوعياً لتصديق المعلومات المتعلقة بأداء موردو الرعاية الصحية والأطباء والعيادات والشركات المتعلقة بمثل هذه الأعمال. (Arens, et al., 2005: 7).

8. تصديق تقييم المخاطر

تعدّ مخاطر الأعمال شائعة في الشركات، وتحتوي بعض الشركات على نظم ملائمة لإدارة تلك المخاطر بفاعلية (Whittington & Pany, 2008: 787)، إن التصديق على تقييم المخاطر يتم بعد تقديم

الإدارة للمزاعم المكتوبة وتحديد المخاطر ومسئوليتها عنها فيقوم مراقب الحسابات باختيار المقاييس المناسبة للتقييم ثم إصدار تقرير التصديق الخاص (Kneckhel, 2001: 703). حددت لجنة خدمات التأكيد المشكلة من لدن AICPA مخاطر الأعمال بمخاطر البيئة الإستراتيجية، مخاطر البيئة التشغيلية، مخاطر المعلومات (Boynton, et al., 2001: 966).

9. التصديق على قياس الأداء

تعتمد الشركات على نظم لقياس أدائها وبيان مدى تحقيق أهدافها ويقدم مراقب الحسابات خدمة التصديق على مزاعم الإدارة في مجال قياس الأداء باعتماد معايير مناسبة ثم إصدار تقرير التصديق (Louwers, et al., 2007: 500).

10. التصديق على موثوقية نظم المعلومات

إن نظم المعلومات تعمل على تقديم المعلومات المناسبة للإدارة والمستخدمين لمساعدتهم في اتخاذ القرارات المختلفة (النجار، 2010: 251)، وهي إما نظم بسيطة تستخدم الحاسوب الشخصي أو معقدة تستخدم عدة حواسيب مربوطة باستخدام الشبكات (Nearon, 2000: 1) وخدمة تصديق موثوقية نظم المعلومات هي خدمة مهنية تصديقية تقدم تأكيداً إيجابياً بشأن اختبار مدى صدق النظام وأمنه والمسؤولية عنه لمستخدمي مخرجاته (علي وشحاتة، 2004: 162).

إن الطلب على هذه الخدمة يأتي من (عبيد والسيد، 2006-2007: 112):

- عدم الوقوع في فشل النظام وتدني كفاءته.
 - ضمان عدم تعرض النظام إلى أعمال التخريب والسطو.
 - إن فشل النظام سيؤدي إلى نقص الثقة في معلوماته.
 - إن عدم كفاءة النظام وأمنه سيؤثر سلباً على ثقة الطرف الثالث.
- يقوم مراقب الحسابات أو الممارس بأداء خدمة تصديق موثوقية نظم المعلومات ويشترط فيه الآتي (علي وآخرون، 2008: 361):

- أن يكون مستوفياً لمعايير الكفاءة المهنية المتخصصة في مجال النظم.
- أن يقوم بالخدمة بوصفها عملية متكاملة تنتهي بتأكيد إيجابي.
- أن يقدم تقرير التصديق بالموصفات المعروفة.

لقد تم إجراء الدراسات والبحوث بين AICPA و CICA حول قيام مراقب الحسابات في الولايات المتحدة وكندا بمنح شهادة التصديق عن موثوقية نظام المعلومات (Sys Trust) أي تقرير التصديق وذلك بعد التحقق من المبادئ الآتية (علي وآخرون، 2008: 402) و (Elder, et al., 2010: 801):

- **الإتاحة:** يكون النظام متاحاً في أي وقت للدخول والتشغيل والمراقبة والتحديث.
- **الأمن:** مدى توفر إجراءات حماية النظام ضد المخاطر وضد الاستخدام غير المرخص به إلى البرامج وقاعدة البيانات.
- **السلامة:** ضمان صحة المعلومات وعدم التلاعب بها أو تحريفها.
- **الاستمرارية:** وجود إجراءات تضمن صيانة النظام دون توقفه.

11. تصديق موثوقية مواقع التجارة الإلكترونية

التجارة الإلكترونية هي عملية بيع أو شراء أو عرض السلع والخدمات باستخدام وسائل إلكترونية (Hicks, 2004: 2)، ولكي تتم التجارة الإلكترونية تحتاج الشركة إلى بناء موقع لها على شبكة المعلومات العالمية يتم من خلاله إتمام صفقات البيع والشراء، وكذلك عرض القوائم المالية والمعلومات المالية وغير المالية التي تخص الشركة (Bansal & Sharma, 2009: 93). إن خدمة تصديق موثوقية هذه المواقع تتمثل في عملية جمع وتقييم الأدلة الخاصة بمزاعم الإدارة بشأن الموقع باستخدام مقاييس ملائمة لتكوين تأكيد إيجابي (علي وآخرون، 2008: 336-338)، ولا ينظر إلى دور مراقب الحسابات هنا بأنه يقوم بتدقيق محتويات القوائم المالية المنشورة في الموقع وإنما التأكيد على أن هذه القوائم المالية هي نفسها المتعلقة بنشاط المنظمة خلال الفترة المحددة وأن تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية هو ذات التقرير الذي أصدره على نحو فعلي (عبد الوهاب، 2005: 27)، إن منح شهادة التصديق ممثلة في ختم الثقة بالموقع Web Trust Seal من شأنه أن يزيد من ثقة المستخدمين ويعزز الموثوقية بالمعلومات المنشورة بالموقع وإن إعدادها تم وفقاً للمبادئ والمقاييس المقبولة (Portz, et al., 2000: 1).

قام المعهد الأمريكي والكندي للمحاسبين القانونيين بتقديم هذه الخدمة منذ عام 1997 وإجراء الدراسات والبحوث لوضع إطار مفاهيمي لها (Sirvastava & Mock, 1999: 1-2).

5/3/2 الخدمات المهنية المرتبطة بمعايير الخدمات الاستشارية الإدارية SSCS

وتتمثل بالخدمات الاستشارية الإدارية، إذ أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA قائمة معايير الخدمات الاستشارية SSCS No.1 وفيها إشارة تاريخية إلى أن الخدمات الاستشارية كانت

تعرف بالخدمات الاستشارية الإدارية أو الخدمات الاستشارية للأعمال أو الخدمات الإدارية (SSCS) No.1, No Date:1، وتعرف الاستشارة الإدارية بأنها خدمة مقدمة من شخص أو عدة أشخاص مؤهلين ومستقلين لتحديد وبحث المشكلات المتعلقة بالسياسة العامة والتنظيم والإجراءات والأساليب ووضع التوصيات المناسبة والمساعدة في تنفيذ التوصيات (أبو شيخة، 2009: 15).

كما تمّ تعريف الخدمات الاستشارية بأنها تقديم المشورة للإدارة بغية تحديد الأهداف وإرشاد الإدارة إلى الأسلوب المؤدي إلى تحقيقها عن طريق رفع مستوى الأداء في مجالات التخطيط والتنظيم والحوافز والاتصال وقياس مستويات الإنجاز واستخدام الموارد البشرية والمادية والمالية (Smileliawskas & Robertson, 2000: 21).

إن ما يميز الخدمات الاستشارية عن سابقتها من الخدمات (الصعدي، 2005: 343) و (جمعة، 1999: 313):

1. أنها تتم بناء على رغبة الإدارة وحاجتها إلى إحداث التغيير المنشود.
2. التخصص المهني المطلوب في من يقوم بأداء هذه الخدمة والتأهيل اللازم.
3. الاستقلالية عن المؤثرات الداخلية والخارجية والعلاقات الشخصية لمتخذ القرار.
4. السرية لأنها تؤثر على موقف الشركة في دائرة المنافسة.
5. أنها استشارية فقط وتخلو من السلطة على متخذ القرار التنفيذي.

وأضاف (Rading, et al.) بأن ما يميّز الخدمات الاستشارية هو أنها خدمة ثنائية الأبعاد يكون مراقب الحسابات أحد الأبعاد والأنشطة الإدارية في البعد الآخر كما لا توجد صيغة محددة لتقرير الاستشارة (Rading, et al., 2003: 109).

هناك عدة أنواع من الخدمات الاستشارية الإدارية التي يقدمها مراقب الحسابات يمكن تبويبها في المجاميع الآتية (Grawford, 2009: 1-10) و (SSCS No.1, No Date: 2) و (جمعة، 2009: 548-549) و (صالح، 2008: 31):

المجموعة الأولى: الخدمات الاستشارية للتطوير الإداري وتشمل التخطيط طويل الأجل، دراسة الهيكل التنظيمي، التخطيط المالي.

المجموعة ثنائية: الخدمات الاستشارية في مجال التسويق، والبيع والتوزيع مثل تخطيط وتطوير المنتجات، التسعير، تنظيم المبيعات، الإعلان، أسواق البيع.

المجموعة الثالثة: الخدمات الاستشارية في مجال العمليات مثل اختيار المعدات، مناولة المواد، رقابة الجودة، الصيانة، معالجة الفاقد والتلف.

المجموعة الرابعة: الخدمات الاستشارية في مجال التمويل مثل الرقابة المالية، دراسة النسب والمؤشرات المالية، كلفة رأس المال.

المجموعة الخامسة: الخدمات الاستشارية في مجال الموارد البشرية مثل سياسات التعيين، تخطيط الموارد البشرية، التدريب والتطوير، برامج التحفيز والمكافآت، توصيف الوظائف.

المجموعة السادسة: الخدمات الاستشارية في مجال الدراسات الاقتصادية مثل البحوث الاقتصادية، دراسة الجدوى، دراسة اقتصاديات التنمية.

المجموعة السابعة: الخدمات الاستشارية في مجال الدراسات البيئية مثل دراسة الكلف البيئية، القوانين ذات العلاقة، الأثر الاجتماعي للتلوث.

المجموعة الثامنة: الخدمات الاستشارية في مجال تنظيم المعلومات مثل تحديد الحاجة إلى توسيع النظم القائمة، تطوير نظم رقابة المعلومات، دراسة جدوى الحاسوب والبرامج.

تختلف الخدمات الاستشارية الإدارية اختلافاً جوهرياً من مهمة إلى أخرى بحسب نوع الاستشارة، لذلك لا يوجد نوع محدد من التقرير الذي يقدمه مراقب الحسابات عن نتائج المهمة الاستشارية، فكل تقرير يتم صياغته على وفق خصوصيات تلك المهمة، ومن الأمور الرئيسة التي يجب أن يتضمنها التقرير الفقرات الآتية (صالح، 2008: 69):

1. عرض المعلومات المتعلقة بكل جوانب الاستشارة.

2. بيان الأسس والفرضيات التي اعتمدها في إعداد التقرير.

3. شرح النتائج التي توصل إليها والحل المقترح.

4. رأي مراقب الحسابات في الحل المقترح.

6/3/2 الخدمات المرتبطة بقائمة معايير الخدمات الضريبية SSTS

يقوم مراقب الحسابات بتقديم الخدمات في مجال الضريبة مثل التخطيط الضريبي أو إعداد الإقرارات الضريبية (Robertson & Louwers, 2002: 15)، وكذلك إعداد الدراسات عن الوضع الضريبي عند اندماج الشركات أو شراء مشروع معين حيث يعد القانون الضريبي معقداً ويحتاج إلى المختصين لتحقيق الاستفادة من تقليل ما يدفعه المكلف من ضرائب وتوجيه العمليات لغرض الاستفادة من المزايا الضريبية (Louwers, et al., 2008: 18).

قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بتشكيل لجنة خاصة بمسؤوليات وممارسات الخدمات الضريبية (Grawford, 2009: 1013)، إذ أصدرت عدة نشرات وإيضاحات تعرف وتحدد مسؤوليات مراقب الحسابات عند ممارسة هذا النوع من الخدمات ويرمز لها بالرمز (SSTS) ويوضح الجدول (20) النشرات

التي صدرت من هذه اللجنة لغاية كانون الأول 2009
(<http://www.aicpa.org/interestAreas/Tax/Researches/standards>
.English/statementsonstudentsforTaxServices)

الجدول (20)

النشرات التي أصدرتها لجنة ممارسات الخدمات الضريبية لغاية كانون الأول 2009

رقم النشرة	العنوان
1	الأعداد الصحيح للإقرارات الضريبية
2	الإجابة على الأسئلة المتعلقة بالإقرارات
3	الإجراءات الموثوقة المرتبطة بإعداد الإقرارات
4	استخدام التقديرات
5	التحويل من الموقع السابق في الإجراءات الإدارية أو محكمة القرارات
6	معرفة الأخطاء: إعداد الإقرارات والإجراءات الإدارية
7	شكل ومحتوى النصح لدافع الضرائب

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على: (<http://www.aicpa.org/interestAreas/Tax/Researches/>
.standardsEnglish/statementsonstudentsforTaxServices)

7/3/2 الخدمات المهنية المرتبطة بمعايير التقييم SSVS

تتمثل خدمات التقييم في الخدمات التي يقدمها مراقب الحسابات والمتعلقة بالتطورات المستقبلية وتطبيق أساليب معينة لحساب قيمة أحد الموجودات أو المطلوبات أو لتقييم عمل الشركة كلاً (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2008: 86). وقامت اللجنة التنفيذية للخدمات الاستثمارية المشكلة من لدن AICPA بإصدار النشرة التوضيحية رقم (1) حول خدمات التقييم وذلك لغاية حزيران 2007 بعنوان (تقييم الأعمال، فوائد ملكية الأعمال، الأمن، الموجودات غير الملموسة) التي أوضحت أن خدمات التقييم التي يقدمها مراقب الحسابات والتي تشمل حالات الاندماج بين الشركات، إصدار أسهم جديدة للاكتتاب، تقييم الإفلاس وغيرها (SSVS No.1, 2007: 5).

8/3/2 خدمات إعداد التقارير

يقوم مراقب الحسابات أحياناً بتقديم بعض الخدمات الأخرى التي تتطلب إصدار أنواع مختلفة من التقارير وحسب طبيعة الخدمة ملتزماً بمعايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً ولكن هذه الخدمات تمثل مستوى أقل من تدقيق القوائم المالية التاريخية المعدة بموجب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. ومن أنواع خدمات إعداد التقارير:

1/8/3/2 التقرير عن تدقيق القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار محاسبي شامل بخلاف المبادئ المحاسبية

المقبولة قبولاً عاماً"

قد يتم إعداد القوائم المالية لأغراض خاصة بموجب إطار محاسبي شامل غير المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وقد أشارت SAS 14 إلى الأنواع الآتية (توماس، 1989: 1010):

1. استخدام الأساس النقدي بدلاً من الاستحقاق في تسجيل الإيرادات والمصروفات.
 2. المبادئ والطرق التي يتم إتباعها وفقاً لمتطلبات جهات حكومية تفرضها على الوحدات التابعة لها.
 3. أسس تعتمد على معايير وقواعد معتمدة يلتزم بها الزبون في المحاسبة على العناصر الجوهرية بالقوائم المالية مثل طرق المحاسبة في حالات التضخم.
 4. المبادئ والطرق التي تفرضها الجهات الضريبية لغرض إعداد الإقرار الضريبي.
- إن مراقب الحسابات يجب أن يلم بالإطار المحاسبي الشامل المطلوب من الزبون أتباعه، كما أن التقرير يجب أن يشير بوضوح إلى أن هذه القوائم قد تم أعدادها وفقاً لأسس غير المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (التميمي، 2006: 189).

2/8/3/2 إعداد تقرير عن بعض عناصر القوائم المالية

يقوم مراقب الحسابات بإعداد تقرير عن حساب أو حسابات، بند أو بنود في القوائم المالية وذلك أما باعتباره مراقب حسابات للشركة أو مهمة منفصلة في الشركة نفسها أو غيرها مثل تقديم تقرير عن الحسابات المدينة أو تقرير عن حساب المكافآت (لطي، 2005: 678). إن مراقب الحسابات هنا يجب أن يلتزم بمعايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً (إجمالاً) وأن يقدم تقريره عن الحسابات أو البنود المتفق عليها في مدى عدالة التمثيل بموجب المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً إلا أنه يتجنب في تقرير عبارة (القوائم المالية كلاً واحداً) كما أن هذا التقرير يجب أن لا يرفق مع القوائم المالية للزبون (Robertson, et al., 2002, 448).

3/8/3/2 إعداد تقرير عن الالتزام باتفاقات تعاقدية أو متطلبات قانونية

يقدم مراقب الحسابات تقريراً عن مدى الالتزام بينود اتفاقات معينة مثل القروض و سداد فوائدها أو احتياطي سدادها وعلى مراقب الحسابات قبول هذه المهمة في حدود خبرته المهنية وإلا عليه الاستعانة بخبير (Elder & et al., 2010: 807). إن هذه المهمة قد تطلب من لدن صاحب القرض ليتأكد من التزام الشركة بالشروط التعاقدية للقرض، وإن مراقب الحسابات يقدم تقريره بصيغة النفي. أما بشأن المتطلبات القانونية فقد يضمن مراقب الحسابات تقريره النموذجي عن التزام العميل بالمتطلبات القانونية مثل (دحود والقاضي، 2009: 153):

1. إن الشركة تحتفظ بسجلات ودفاتر محاسبية نظامية.
2. إن الشركة تتقيد بالقوانين والأنظمة النافذة.
3. إن الجرد قد يتم وفقاً للأصول المرعية.

4. لم يصل إلى علم مراقب الحسابات أية مخالفات للنظام الأساسي للشركة أو القوانين على وجه يؤثر مادياً في نشاط الشركة ومركزها المالي.

5. إن محتويات تقرير مجلس الإدارة المتعلقة بالقوائم المالية تتفق مع الدفاتر والسجلات المحاسبية.

4/8/3/2 التقرير عن القوائم المالية المختصرة

تقوم بعض الشركات بإعداد قوائم مالية مختصرة عن القوائم المالية الأساسية التي تمّ تدقيقها لغرض توفير معلومات تتناسب مع بعض المستخدمين وهنا على مراقب الحسابات أن لا يصدر تقريراً عن القوائم المالية المختصرة إلا إذا سبق له إبداء الرأي في القوائم المالية الأساسية (لظفي، 2005: 684).

5/8/3/2 التقرير عن المعلومات المرفقة بالقوائم المالية الأساسية

يطلب الزبون أحياناً إدراج معلومات إضافية مع القوائم المالية الأساسية لغرض الإدارة أو المستخدمين الخارجيين ومن أمثلة هذه المعلومات المرفقة (ارينز ولوبك، 2009: 10029):

1. قوائم تفصيلية مقارنة.
2. معلومات إضافية لغرض مجلس معايير المحاسبة المالية أو هيئة سوق المال.
3. بيانات إحصائية للسنوات الماضية بوصفها نسباً مالية واتجاهات.
4. جدول للتغطية التأمينية.
5. تعليقات محددة عن التغيرات التي حدثت بالقوائم المالية.

6/8/3/2 تقارير بخدمات متنوعة أخرى

يقدم مراقب الحسابات تقارير وفقاً لطلب الزبون أو بموجب القانون وفي حالات متنوعة منها (جمعة، 1999: 286):

1. تقرير حول اكتشاف الغش وتحديد مدى التلاعب والاختلاسات.
2. تقرير عند شراء شركة قائمة.
3. تقرير عن طلب الحصول على قرض من البنك.
4. تقرير عن الاكتتاب في أسهم الشركة.
5. تقرير عن تحديد القيمة السوقية للشركة.
6. تقرير عند دخول شريك جديد أو خروج شريك.
7. التقرير عن أية معلومات مالية أخرى.

9/3/2 خدمات مهنية أخرى

هناك خدمات مهنية أخرى يقدمها مراقب الحسابات يمكن توضيحها بالآتي:

1. خدمات مسك الدفاتر

تتمثل في الخدمات المحاسبية التي يقدمها مراقب الحسابات للمنظمات الصغيرة التي لا يتوفر لديها من يقوم بوظيفة مسك الدفاتر وإجراء عمليات الإثبات للمعاملات المالية وإتباع الإجراءات المحاسبية اللازمة (Elder, et al., 2010: 27).

2. الخدمات التي أشارت إليها اللجنة الخاصة بخدمات التأكيد التابعة إلى AICPA وهي (حوسو، 2005: 14):

- خدمات تقييم المخاطر المرتبطة بالاستثمار والمشتقات المالية والرقابة عليها.
- تقييم عمل إدارة المبيعات.
- تقييم مخاطر تجميع وتخزين وتوزيع المعلومات الالكترونية.
- تقييم المخاطر الناجمة عن الغش والمخالفات والأفعال غير القانونية.
- تقييم مدى الالتزام بالقواعد والإجراءات والسياسات المنظمة في مجال الصناعة.
- شهادات الايزو 9000.
- تدقيق حسابات بيئية.

3. الخدمات الدولية

التي تمت الإشارة إليها في مشروع الرؤية المستقبلية لمهنة مراقبة الحسابات المعد من جانب لجنة خاصة في AICPA وهذه الخدمات ترتبط بالتجارة الدولية كالتخطيط الضريبي بين الدول، والاندماجات متعددة الجنسيات والممتلكات (<http://www.cpavision.org/>).

الفصل الخامس

وصف متغيرات الدراسة وتحليل النتائج ودراسة الحالة

اعتمدت الدراسة في الجانب العملي على الأسس النظرية التي تم التقديم لها لوصف العلاقات بين المتغيرات، لذلك فهي تسعى إلى إظهار نتائج تلك العلاقات من خلال إجراء عمليات التحليل ومن ثم إيجاد مبررات تتسجم مع النتائج بهدف التحقق من صحة الفرضيات .

يسعى هذا الفصل إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- إعداد وصف وتوضيح لمتغيرات الدراسة.
- القيام بتحليل النتائج وإجراء اختبار الفرضيات.
- إعداد دراسة الحالة.

ولتحقيق هذه الأهداف، تمّ تقسيم الفصل إلى المباحث الآتية:

المبحث الأول وصف وتشخيص متغيرات الدراسة

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

1/1/5 وصف وتشخيص متغير عوامل التوسع بالخدمات.

2/1/5 وصف وتشخيص متغير متطلبات التوسع بالخدمات.

3/1/5 وصف وتشخيص متغير انعكاسات التوسع بالخدمات.

1/1/5 وصف وتشخيص متغير عوامل التوسع بالخدمات

يوضح الجدول (21) التوزيعات التكرارية، والنسب المئوية، والأوساط الحسابية، والانحرافات المعيارية

إلى مساحة المقياس لفقرات متغير عوامل التوسع في الخدمات.

الجدول (21)

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

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الاستجابة										المتغيرات
		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:

1. درجة الاتفاق (موافق بشدة وموافق): إذ 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%).
 2. 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%).
 3. 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 (22) إعادة ترتيب المتغيرات في محور (عوامل التوسع بالخدمات) على وفق الأهمية النسبية وبالتناسق مع درجات المقياس.

الجدول (22)

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

التسلسل	المتغير	موافق بشدة وموافق %	المتغير	محايد %	المتغير	غير موافق وغير 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

17,9	X ₁₄	30,8	X ₁₀	79,5	X ₁	5
16,7	X ₁	29,5	X ₁₂	76,9	X ₁₁	6
16,7	X ₂	23,1	X ₈	76,9	X ₁₇	7
11,5	X ₈	21,8	X ₉	71,8	X ₅	8
11,5	X ₇	20,5	X ₁₉	71,8	X ₁₅	9
11,2	X ₅	19,2	X ₁₅	70,5	X ₁₉	10
10,3	X ₁₁	16,7	X ₅	69,2	X ₉	11
9	X ₄	16,7	X ₁₄	65,4	X ₁₄	12
9	X ₉	16,7	X ₁₇	65,4	X ₈	13
9	X ₁₉	12,8	X ₁₁	62,9	X ₁₀	14
7,7	X ₁₃	9	X ₁₃	51,2	X ₁₂	15
9,8	X ₁₅	7,7	X ₇	44,9	X ₂	16
6,4	X ₁₀	6,4	X ₄	39,8	X ₆	17
6,4	X ₁₇	5,1	X ₁₈	29,5	X ₃	18
3,9	X ₁₈	3,8	X ₁	10,3	X ₁₆	19

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

2/1/5 وصف وتشخيص متغير متطلبات التوسع بالخدمات

يوضح الجدول (23) التوزيعات التكرارية، النسب المئوية، الأوساط الحسابية، الانحرافات المعيارية إلى مساحة المقياس لفقرات متغير متطلبات التوسع في الخدمات.

الجدول (23)

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

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الاستجابة										المتغيرات
		غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
1,055	3,65	3,8	3	9	7	28,2	22	35,9	28	23,1	18	X ₂₀
1,088	3,29	1,3	1	23,1	18	33,3	26	29,5	23	12,8	10	X ₂₁
1,11	3,83	2,6	2	14,1	11	12,8	10	38,5	30	32,1	25	X ₂₂
0,766	4,56	1,3	1	2,6	2	1,3	1	28,2	22	66,7	52	X ₂₃
0,762	4,4	1,3	1	2,6	2	1,3	1	44,9	35	50	39	X ₂₄
0,89	4,42	3,8	3			3,8	3	34,6	27	57,7	45	X ₂₅
0,946	4,04	2,6	2	5,1	4	11,5	9	47,4	37	33,3	26	X ₂₆
0,772	4,04	1,3	1	1,3	1	6,4	5	42,3	33	48,7	38	X ₂₇
0,761	4,31	1,3	1	2,6	2	2,6	2	51,3	40	42,3	33	X ₂₈
0,733	4,27			3,8	3	5,1	4	51,3	40	39,7	31	X ₂₉

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الاستجابة										المتغيرات
		غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
0,733	4,12			3,8	3	12,8	10	51,3	40	32,1	25	X ₃₀
0,679	4,14			1,3	1	12,8	10	56,4	44	29,5	23	X ₃₁
0,752	4,18			2,6	2	12,8	10	48,7	38	35,9	28	X ₃₂
0,591	4,26			1,3	1	3,8	3	62,8	49	32,1	25	X ₃₃
0,597	4,4					5,1	4	41	32	53,8	42	X ₃₄
0,953	4,8	1,3	1	10,3	8	12,8	10	50	39	25,6	20	X ₃₅
0,762	4,1	1,3	1	2,6	2	7,7	6	59	46	29,5	23	X ₃₆
0,989	3,4			20,5	16	28,2	22	35,9	28	15,4	12	X ₃₇
0,916	3,6	1,3	1	11,5	9	19,2	15	52,6	41	15,4	12	X ₃₈
0,682	4,2					12,8	10	46,2	36	41	32	X ₃₉
0,882	3,9			6,4	5	20,5	16	42,3	33	30,8	24	X ₄₀
0,814	3,99	1,3	1	5,1	4	10,3	8	60,3	47	23,1	18	X ₄₁
0,69	3,94			3,8	3	15,4	12	64,1	50	16,7	13	X ₄₂
0,69	4,06			3,8	3	9	7	64,1	50	23,1	18	X ₄₃
0,625	4,19			1,3	1	7,7	6	61,5	48	29,5	23	X ₄₄
0,809	4,09	1,3	1	3,8	3	9	7	56,4	44	29,5	23	X ₄₅
0,762	4,06			5,1	4	10,3	8	57,7	45	26,9	21	X ₄₆
0,976	3,67	2,6	2	10,3	8	23,1	18	46,2	36	17,9	14	X ₄₇
0,757	3,85			6,4	5	17,9	14	60,3	47	15,4	12	X ₄₈
0,837	3,88	1,3	1	5,1	4	17,9	14	55,1	43	20,5	16	X ₄₉
0,788	3,95			5,1	4	17,9	14	53,8	42	23,1	18	X ₅₀
0,903	3,83	1,3	1	5,1	4	26,9	21	42,3	33	24,4	19	X ₅₁
0,823	3,81			5,1	4	29,5	23	44,9	35	20,5	16	X ₅₂
0,807	3,85			2,6	2	33,3	26	41	32	23,1	18	X ₅₃
0,825	4,03	0,89		5,65		14,2		48,8		30,6		المعدل
				6,54		14,2		79,4				المجموع

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

ومن خلال الجدول (23) يمكن توضيح الآتي:

1. درجة الاتفاق (موافق بشدة وموافق): إذ تشير النسبة (79,4%) إلى وجود اتفاق جيد بين إجابات أفراد عينة الدراسة على المتغيرات من (X₂₀-X₅₃) التي تشكل متطلبات التوسع في الخدمات المهنية لمراقب الحسابات، وقد أسهم العديد من المتغيرات في اغتناء هذه النسبة، ولعل أبرزها المتغيرات (X₂₃، X₂₄، X₃₃) وهي تشير إلى التأهيل العلمي والعملية لمراقب الحسابات عند التوسع، يلتزم مراقب الحسابات بالقواعد الأخلاقية المعروفة عند التوسع، تقسيم العمل وفقاً لمؤهلات العاملين لإنجاح التوسع، على التوالي وحصلت

على نسبة اتفاق (94,9%)، ثم توالى المتغيرات إلى أقلها إسهاماً وهو المتغير (X₂₁) الإفصاح عن أجور خدمات التوسع وحصل على نسبة (42,3%).

2. درجة محايد: بلغت نسبتها (14,2%)، وكان من أبرز المتغيرات التي أسهمت في هذه النسبة، المتغير (X₂₁) الإفصاح عن أجور خدمات التوسع وحصل على نسبة (33,3%)، وأقلها المتغيران (X₂₄، X₂₃) التأهيل العلمي والعملية لمراقب الحسابات عند التوسع، الالتزام بالقواعد الأخلاقية في حالة التوسع، وحصل على نسبة (1,3%).

3. درجة عدم الاتفاق (غير موافق وغير موافق بشدة): بلغت نسبتها (6,54%)، وكان المتغير (X₂₁) الإفصاح عن أجور خدمات التوسع من أبرزها وحصل على نسبة (24,4%)، أما أقلها نسبة فهما المتغيران (X₃₄، X₃₉) تحرص إدارة المكتب على مسايرة التطورات التقنية، يستخدم المكتب تقانة الانترنت في أعماله وحصل على (صفر%).

ويوضح الجدول (24) إعادة ترتيب المتغيرات في محور (متطلبات التوسع بالخدمات) على وفق الأهمية النسبية وبالتناسق مع درجات المقياس.

الجدول (24)

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

التسلسل	المتغير	موافق بشدة وموافق %	المتغير	محايد %	المتغير	غير موافق وغير موافق بشدة %
1	X ₂₃	94,9	X ₂₁	33,3	X ₂₁	24,4
2	X ₂₄	94,9	X ₅₃	33,3	X ₃₇	20,5
3	X ₃₃	94,9	X ₅₂	29,5	X ₂₂	16,7
4	X ₃₄	94,8	X ₂₀	28,2	X ₄₇	12,9
5	X ₂₈	93,6	X ₃₇	28,2	X ₂₀	12,8
6	X ₂₅	92,3	X ₅₁	26,9	X ₃₈	12,8
7	X ₂₇	91	X ₄₇	23,1	X ₃₅	11,6
8	X ₂₉	91	X ₄₀	20,5	X ₂₆	7,7
9	X ₄₄	91	X ₃₈	19,2	X ₄₀	6,4
10	X ₃₆	88,5	X ₄₈	17,9	X ₄₁	6,4
11	X ₃₉	87,2	X ₄₉	17,9	X ₄₈	6,4
12	X ₄₃	87,2	X ₅₀	17,9	X ₄₉	6,4
13	X ₃₁	85,9	X ₄₂	15,4	X ₅₁	6,4
14	X ₄₅	85,9	X ₂₂	12,8	X ₄₅	5,1
15	X ₃₂	84,6	X ₃₀	12,8	X ₄₆	5,1
16	X ₄₆	84,6	X ₃₁	12,8	X ₅₀	5,1
17	X ₃₀	83,4	X ₃₂	12,8	X ₅₂	5,1
18	X ₄₁	83,4	X ₃₅	12,8	X ₂₃	3,9
19	X ₄₂	80,8	X ₃₉	12,8	X ₂₄	3,9

التسلسل	المتغير	موافق بشدة وموافق %	المتغير	محايد %	المتغير	غير موافق وغير موافق بشدة %
20	X ₂₆	80,7	X ₂₆	11,5	X ₂₈	9,3
21	X ₅₀	76,9	X ₄₁	10,3	X ₃₆	3,9
22	X ₄₈	75,7	X ₄₆	10,3	X ₂₅	3,8
23	X ₃₅	75,6	X ₄₃	9	X ₂₉	3,8
24	X ₄₉	75,6	X ₄₅	9	X ₃₀	3,8
25	X ₄₀	73,1	X ₃₆	7,7	X ₄₂	3,8
26	X ₂₂	70,6	X ₄₄	7,7	X ₄₃	3,8
27	X ₃₈	68	X ₂₇	6,4	X ₂₇	2,6
28	X ₅₁	66,7	X ₂₉	5,1	X ₃₂	2,6
29	X ₅₂	65,4	X ₃₄	5,1	X ₅₃	2,6
30	X ₄₇	64,1	X ₂₅	3,8	X ₃₁	1,3
31	X ₅₁	64,1	X ₃₃	3,8	X ₃₃	1,3
32	X ₂₀	59	X ₂₈	2,6	X ₄₄	1,3
33	X ₃₇	51,3	X ₂₃	1,3	X ₃₄	-
34	X ₂₁	42,3	X ₂₄	1,3	X ₃₉	-

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

3/1/5 وصف وتشخيص متغير انعكاسات التوسع بالخدمات

يوضح الجدول (25) التوزيعات التكرارية، النسب المئوية، الأوساط الحسابية، الانحرافات المعيارية إلى

مساحة المقياس لفقرات متغير انعكاسات التوسع في الخدمات.

الجدول (25)

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

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الاستجابة										المتغيرات
		غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
0,78	4,26	1,3	1	1,3	1	9	7	47,4	37	41	32	X ₅₄
0,631	4,06					16,7	13	60,3	47	23,1	18	X ₅₅
0,716	4,14			2,6	2	11,5	9	55,1	43	30,8	24	X ₅₆
0,745	3,87			2,6	2	26,9	21	51,3	40	19,2	15	X ₅₇
1,104	2,77	9	7	39,7	31	24,4	19	19,2	15	7,7	6	X ₅₈
1,017	3,65	1,3	1	17,9	14	12,8	10	50	39	17,9	14	X ₅₉
1,022	2,91	6,4	5	32,1	25	30,8	24	25,6	20	5,1	4	X ₆₀
0,849	3,92			7,7	6	16,7	13	51,3	40	24,4	19	X ₆₁
1,012	3,74	2,6	2	12,8	10	12,8	10	51,3	40	20,5	16	X ₆₂
0,998	2,6	12,8	10	35,9	28	32,1	25	16,7	13	2,6	2	X ₆₃

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الاستجابة										المتغيرات
		غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
1,102	3,49	2,6	4	21,8	17	17,9	14	39,7	31	17,9	14	X ₆₄
1,065	3,76	2,6	2	15,4	12	16,7	13	43,6	34	21,8	17	X ₆₅
0,891	3,9	1,3	1	5,1	4	21,8	17	46,2	36	25,6	20	X ₆₆
1,011	3,06	2,6	2	33,3	26	25,6	20	32,1	25	6,4	5	X ₆₇
0,977	3,02	2,6	2	24,4	19	33,3	26	32,1	25	7,7	6	X ₆₈
0,955	3,85	2,6	2	5,1	4	23,1	18	43,6	34	25,6	20	X ₆₉
0,888	3,79	1,3	1	7,7	6	20,5	16	51,3	40	19,2	15	X ₇₀
0,835	3,53			17,9	14	34,6	27	42,3	33	5,1	4	X ₇₁
0,968	3,71	3,8	3	7,7	6	19,2	15	52,6	41	16,7	13	X ₇₂
0,768	2,86			34,6	27	47,4	37	15,4	12	2,6	2	X ₇₃
1,133	3,26	2,6	2	30,8	24	20,5	16	30,8	24	15,4	12	X ₇₄
1,038	3,42	3,8	3	16,7	13	25,6	20	41	32	12,8	10	X ₇₅
1,05	2,74	9	7	29,7	31	23,1	18	24,4	19	3,8	3	X ₇₆
0,904	3,26	1,3	1	19,2	15	39,7	31	32,1	25	7,7	6	X ₇₇
0,729	3,96			5,1	4	12,8	10	62,8	49	19,2	15	X ₇₈
0,873	2,21	17,9	14	53,8	42	19,2	15	7,7	6	1,3	1	X ₇₉
0,974	2,42	16,7	13	41	32	26,9	21	14,1	11	1,3	1	X ₈₀
0,927	3,403	3,08		19,7		23,02		37,85		14,9		المعدل
						22,8		23,02		52,75		المجموع

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

من الجدول (25) يمكن توضيح الآتي:

1. درجة الاتفاق (موافق بشدة وموافق): تشير النسبة (52,75%) إلى وجود اتفاق مقبول بين إجابات أفراد عينة الدراسة على المتغيرات من (X₅₄-X₈₀) التي تشكل انعكاسات التوسع في الخدمات المهنية لمراقب الحسابات، وقد أسهم المتغير (X₅₄)، ينبغي التطوير في رسالة المكتب وفقاً للتوسع في الخدمات في أغناء هذه النسبة، وحصل على نسبة اتفاق (88,4%)، ثم توالى المتغيرات إلى أقلها إسهاماً وهو المتغير (X₇₉) للتوسع بالخدمات آثار سلبية على مناهج التعليم المحاسبي وحصل على نسبة (9%).
2. درجة محايد: بلغت نسبتها (23,02%)، وكان من أبرز المتغيرات التي أسهمت في هذه النسبة، المتغير (X₇₃) إذ يوجد تعارض بين التوسع بالخدمات والتخصص المهني وحصل على نسبة (47,4%)، وأقلها المتغير (X₅₄) ينبغي التطوير في رسالة المكتب وفقاً للتوسع بالخدمات وحصل على نسبة (1,3%).

3. درجة عدم الاتفاق (غير موافق وغير موافق بشدة): بلغت نسبتها (22,8%)، وكان المتغير (X_{79}) للتوسع بالخدمات آثار سلبية على مناهج التعليم المحاسبي من أبرزها وحصل على نسبة (31,9%)، أما أقلها نسبة فهي المتغيرات (X_{55} ، X_{56} ، X_{57} ، X_{61} ، X_{71} ، X_{73} ، X_{78}) وحصلت على (صفر%). ويوضح الجدول (26) إعادة ترتيب المتغيرات في محور (متطلبات التوسع بالخدمات) على وفق الأهمية النسبية وبالتناسق مع درجات المقياس.

الجدول (26)

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

التسلسل	المتغير	موافق بشدة وموافق %	المتغير	محايد %	المتغير	غير موافق وغير موافق بشدة %
1	X ₅₄	88,4	X ₇₃	47,4	X ₇₉	31,9
2	X ₅₆	85,9	X ₇₇	39,7	X ₈₀	29,7
3	X ₅₅	83,4	X ₇₁	34,6	X ₆₃	22,8
4	X ₇₈	82	X ₆₈	33,3	X ₅₈	16
5	X ₆₁	75,7	X ₆₃	32,1	X ₇₆	16
6	X ₆₂	71,8	X ₆₀	30,8	X ₆₀	11,4
7	X ₆₆	71,8	X ₅₇	26,9	X ₇₂	6,8
8	X ₅₇	70,5	X ₈₀	26,9	X ₇₅	6,8
9	X ₇₀	70,5	X ₆₇	25,6	X ₆₂	4,6
10	X ₇₂	69,3	X ₇₅	25,6	X ₆₄	4,6
11	X ₆₉	69,2	X ₅₈	24,4	X ₆₅	4,6
12	X ₅₉	67,9	X ₆₉	23,1	X ₆₇	4,6
13	X ₆₅	65,4	X ₇₆	23,1	X ₆₈	4,6
14	X ₆₄	57,6	X ₆₆	21,8	X ₆₉	4,6
15	X ₇₅	53,8	X ₇₀	20,5	X ₇₄	4,6
16	X ₇₁	47,4	X ₇₄	20,5	X ₅₄	2,3
17	X ₇₄	46,2	X ₇₇	19,2	X ₅₉	2,3
18	X ₆₈	39,8	X ₇₉	19,2	X ₆₆	2,3
19	X ₇₇	39,8	X ₆₄	17,9	X ₇₀	3,9
20	X ₆₇	38,5	X ₅₅	16,7	X ₇₇	2,3
21	X ₆₀	30,7	X ₆₁	16,7	X ₅₅	-
22	X ₇₆	28,2	X ₆₅	16,7	X ₅₆	-
23	X ₅₈	26,9	X ₅₉	12,8	X ₅₇	-
24	X ₆₃	19,3	X ₆₂	12,8	X ₆₁	-
25	X ₇₃	18	X ₇₈	12,8	X ₇₁	-
26	X ₈₀	15,4	X ₅₆	11,5	X ₇₃	-
27	X ₇₉	9	X ₅₄	9	X ₇₈	-

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

المبحث الثاني

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 وعبيد،:2000:97).

يقوم 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 طرق 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 لآخر باستخدام طريقة تعظيم التباين لإعادة توزيع المتغيرات إلى عوامل مستقلة تتعدم علاقات الارتباط بينها (سلطان، 1991:140).

يعرض الباحث فيما يأتي النتائج التي توصل إليها استخدام التحليل العاملي في متغيرات الدراسة وكالاتي:

1/2/5 نتائج التحليل العاملي لمتغير عوامل التوسع بالخدمات

أوضحت نتائج التحليل العاملي بالاستعانة ببرنامج Minitab.Var.13.1.2 الإحصائي عن تحديد 5 عوامل تفسر مجموعها ما نسبته (67,7%) من التباين الكلي المتجمع ويوضح الجدول (27) نتائج التحليل الذاتي لمصفوفة الارتباط (عوامل التوسع بالخدمات) الناتجة عن تحليل المكونات الأساسية، كما يوضح الشكل (18) عوامل هذه المصفوفة.

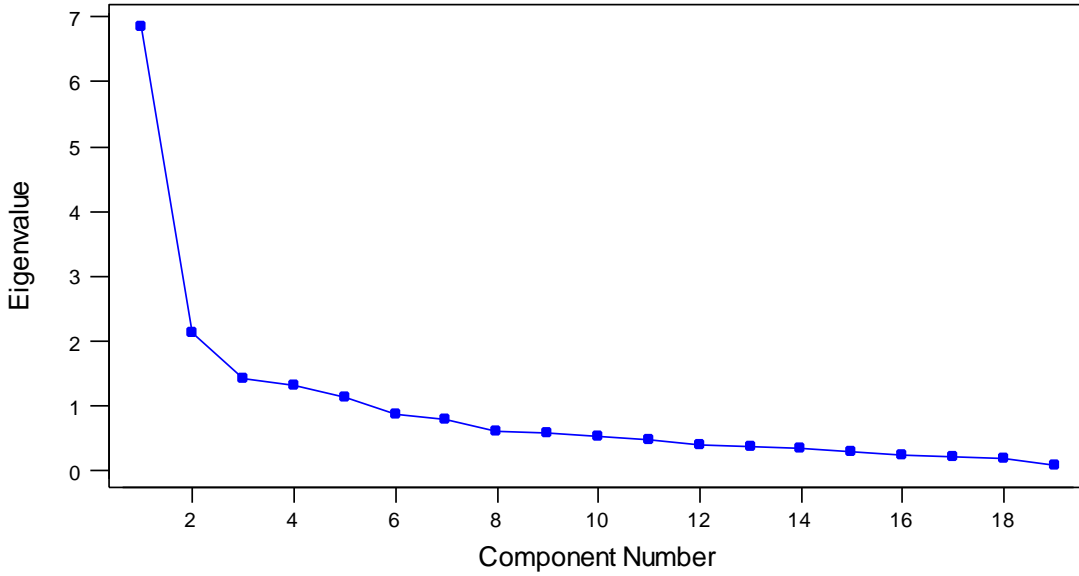
الجدول (27)

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

Scree Plot of x1-x19



الشكل (18)

نتائج التحليل الذاتي لمصفوفة الارتباط (عوامل التوسع بالخدمات)

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

من الجدول (27) والشكل (18) يتضح وجود (5) عوامل رئيسة 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 بالزبائن، لذلك يمكن تسميته بالعامل الشامل، ويوضح الجدول (28) متغيرات العامل الأول.

الجدول (28)

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 الزبائن في حل مشكلاتهم الداخلية.	0,728	0,641
X ₁₃	يلجأ الزبائن إلى مراقب الحسابات، للحصول على خدمات بخلاف التدقيق، لان كلفتها اقل 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.

نقصح 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 لتقنتها في ما يقدمه

من معلومات، أما بشأن المتغيرات المرتبطة بمراقب الحسابات، فإن تعظيم رضا الزبون كان العنصر المتحكم بالتوسع، تلاه متغير تنوع مصادر الدخل ثم الإفادة من اقتصاديات المجال عند التوسع بالخدمات لدوره في خفض كلفة الخدمة، أما المتغير المرتبط بالزبائن 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 (29) تفاصيل هذه المتغيرات.

الجدول (29)

متغيرات العامل الثاني (عوامل التوسع بالخدمات) ومقدار تشبعها وشيوعها

المتغيرات	العنوان	مقدار التشبع	مقدار الشيوع
X ₂	يسعى مراقب الحسابات إلى استخدام ترخيص مزاوله 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 (29) نلاحظ أن جميع المتغيرات جاءت سالبة (عكسية)، فالمتغير الأول الخاص باستخدام ترخيص مزاوله 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 التقنية في العمل، إذ يفسر ذلك بأن التوسع بالخدمات موجود سواء بإدخال التقنية 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 (30) المتغيرات التي يتضمنها هذا العامل ومقدار تشبعها وشيوعها.

الجدول (30)

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 وملائمة 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 والملائمة 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 إطلاعاً على طبيعة عمله، أما المتغير الثالث فقد جاء دعماً لحياد مراقب الحسابات عند التوسع بالخدمات، وذلك لتقديمه رأياً فنياً محايداً حتى في الأمور غير المالية، اتساقاً مع صفة الحياد التي يحملها. إن متغيرات هذا العامل جاءت لتحقق فرضية البحث الفرعية (2-1) من الفرضية الرئيسة الأولى.

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 (31) مقدار تشبعهما وشيوعهما.

الجدول (31)

متغيرات العامل الرابع (عوامل التوسع بالخدمات) ومقدار تشبعها وشيوعها

المتغيرات	العنوان	مقدار التشبع	مقدار الشيوع
X ₁₆	تؤدي الشركات دوراً في الأمور الاجتماعية، كتقليل التلوث وبرامج التعليم، لذلك فهي تحتاج إلى معلومات غير مالية، يسهم التوسع في تلبيتها.	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 كتقليل التلوث ودعم التعليم، وهي بذلك تحتاج إلى معلومات غير مالية، أسهم التوسع بالخدمات في تلبيتها، أما المتغير الثاني فقدم رأياً 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 (7,6%) من التباين الكلي، ويوضح الجدول (32) تفاصيل هذين المتغيرين.

الجدول (32)

متغيرات العامل الرابع (عوامل التوسع بالخدمات) ومقدار تشعبها وشيوعها

المتغيرات	العنوان	مقدار التشعب	مقدار الشيوع
X ₆	تبني مفاهيم جديدة في عمل مراقب الحسابات مثل مخاطر الأعمال، سنؤدي 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 (32) نلاحظ أن المتغير الخاص بتبني مفاهيم جديدة في عمل مراقب الحسابات بوصفها مخاطر للأعمال 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 قلة المكاتب الاستشارية التخصصية في سوق العمل، ومن ثم جاء التوسع بالخدمات لسد جزء من حاجة السوق.

بعد أن تم توضيح نتائج التحليل العملي 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 الرئيسة الأولى.
2. المتغيرات المرتبطة بالزبائن، جاءت في العامل الثالث (ماعدًا أحدها جاء في العامل الأول) وبمقدار تشعب عالٍ مما يدل على وجود علاقة الارتباط والتأثير بينها وبين ظاهرة التوسع في الخدمات لشركات ومكاتب مراقبة الحسابات، وهذا يحقق الفرضية الرئيسة الأولى.

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 الرئيسية الأولى.
- الثاني: جاء سلباً (عكسياً) ضمن متغيرات العامل الثاني أي أنه يتعارض جزئياً مع الفرضية الرئيسية الأولى.
- الثالث: لم يظهر في أي من عوامل التحليل العملي وهو المتغير (X_1) الخاص بعدم وجود تعارض بين ترخيص مزاوله المهنة والتوسع بالخدمات، لعدم أهميته في العراق. وفقاً لما جاء في 1 و2 و3 يمكن القول بأن الفرضية الرئيسية الأولى قد تحققت.

2/2/5 نتائج التحليل العملي لمتغير متطلبات التوسع بالخدمات

أوضحت نتائج التحليل العملي بالاستعانة ببرنامج Minitab.Var.13.1.2 الإحصائي عن تحديد (11) عامل تفسر مجموعها ما نسبته (70,8%) من التباين الكلي المتجمع ويوضح الجدول (33) نتائج التحليل الذاتي لمصفوفة الارتباط (متطلبات التوسع بالخدمات) الناتجة عن تحليل المكونات الأساسية كما يوضح الشكل (19) عوامل هذه المصفوفة.

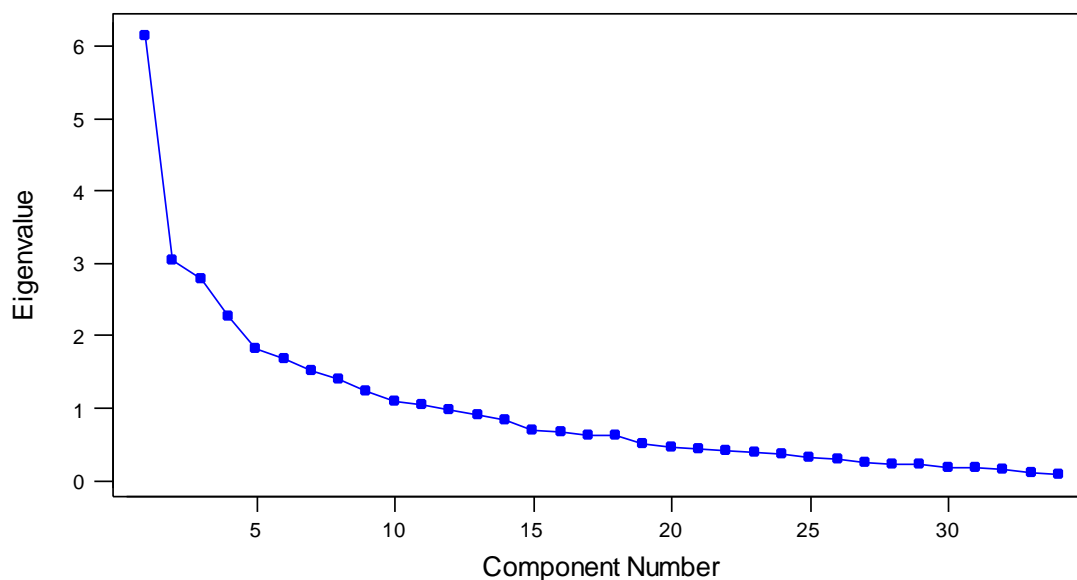
الجدول (33)

نتائج التحليل الذاتي لمصفوفة الارتباط (متطلبات التوسع بالخدمات)

العوامل	القيمة الذاتية	النسبة المئوية لتباين العامل إلى مجموع التباين	النسبة المئوية التراكمية
1	2,92	8,6	8,6
2	2,718	8	16,6
3	2,564	7,5	24,1
4	2,535	7,5	31,6
5	2,098	6,2	37,8
6	1,986	5,8	43,6
7	1,983	5,8	49,4
8	1,957	5,8	55,2
9	1,889	5,6	60,8
10	1,725	5,1	65,9
11	1,653	4,9	70,8

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

Scree Plot of x1-x34



الشكل (19)

نتائج التحليل الذاتي لمصفوفة الارتباط (متطلبات التوسع بالخدمات)

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

من الجدول (33) والشكل (19) يتضح وجود (11) عامل رئيس تمثل متطلبات 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 (8,6%) من التباين الكلي لمتغير متطلبات التوسع، وتضم (3) متغيرات تحتوي أعلى نسب تشعب جميعها تمثل متطلبات التغيير الإستراتيجي في مجال الهيكل التنظيمي، لذلك يمكن تسمية هذا العامل بعامل التغيير في الهيكل التنظيمي/1، ويوضح الجدول (34) تفاصيل هذه المتغيرات.

الجدول (34)

متغيرات العامل الأول (متطلبات التوسع بالخدمات) ومقدار تشعبها وشيوعها

المتغيرات	العنوان	مقدار التشعب	مقدار الشيوع
X ₅₂	يفترض وجود توصيف واضح للوظائف في المكتب مما يسهل من التوسع بالخدمات.	0,819	0,734
X ₅₃	يفترض وجود توصيف واضح للمسؤوليات في المكتب مما يسهل التوسع بالخدمات.	0,785	0,702
X ₅₀	ينبغي أن يتميز الهيكل التنظيمي للمكتب بالتناسق والتعاون بين الوحدات مما يسهل التوسع بالخدمات	0,662	0,666

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

من معطيات الجدول (34) يتضح أن المتغير الخاص بوجود توصيف واضح للوظائف في المكتب يساعد في إنجاز التوسع بالخدمات على نحوٍ أكثر سهولة قد حصل على أكبر نسبة تشبع مما يدل على أهمية وضوح الوظائف للعاملين عند التوسع، أما المتغير الخاص بوجود توصيف واضح للمسؤوليات في المكتب يسهل من إنجاز التوسع بالخدمات، فقد حصل على نسبة التشبع الثانية في هذا العامل وذلك لأهمية وضوح المسؤوليات عند توسع الخدمات وعدم التداخل فيما بينها، أما المتغير الخاص بتميز الهيكل التنظيمي للمكتب بالتناسق والتعاون بين الوحدات فقد جاء ثالثاً بنسبة التشبع ليمثل الدور المهم للتعاون بين مختلف الوحدات لإنجاح التوسع.

العامل الثاني: تشير متضمنات هذا العامل إلى وقوع (3) متغيرات في نطاقه وهي تفسر ما نسبته (8%) من التباين الكلي، اثنان منها من متطلبات التغيير الإستراتيجي في مجال الموارد البشرية والثالث من المتطلبات ذات العلاقة بمهنة مراقبة الحسابات، لذلك يمكن تسميته بعامل التغيير في الموارد البشرية، ويوضح الجدول (35) تفاصيل هذه المتغيرات.

الجدول (35)

متغيرات العامل الثاني (متطلبات التوسع بالخدمات) ومقدار تشبعها وشيوعها

المتغيرات	العنوان	مقدار التشبع	مقدار الشيوع
X ₂₈	ينبغي تعيين العاملين في المكتب بموجب مواصفات الخدمات التي سيتم التوسع فيها.	0,855	0,803
X ₂₇	يتطلب إصدار معايير فنية جديدة أو تطوير في المعايير الصادرة عند التوسع بالخدمات.	0,77	0,715
X ₂₉	تسهل البرامج التدريبية للعاملين في المكتب بتحسين مستوى التعلم بما يؤهلهم للتوسع في الخدمات.	0,531	0,643

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

من معطيات الجدول (35) نلاحظ أن المتغير الخاص بتعيين العاملين في المكتب بموجب المواصفات الخاصة التي يفرضها التوسع بالخدمات، جاء بأعلى نسبة تشبع ليعبر عن متطلب التغيير في سياسات التعيين وذلك بالتركيز على أصحاب الخبرات المتعددة لملاءمتهم اتجاه التوسع، ثم المتغير الذي يتطلب إصدار معايير فنية جديدة أو تطوير في المعايير الصادرة وذلك عند التوسع بالخدمات، وهنا يأتي دور الجهات المشرفة على مهنة مراقبة الحسابات في العراق، أما المتغير الثالث الخاص بدور البرامج التدريبية للعاملين في المكتب لغرض تأهيلهم عند التوسع بالخدمات، فقد احتل هذا الموقع ليعبر عن أهمية التدريب بوصفه وسيلة تساعد مراقب الحسابات والعاملين معه على التطور ومتابعة التغيرات المتسارعة في بيئة العمل ومنها التوسع بالخدمات.

العامل الثالث: يفسر هذا العامل ما نسبته (7,5%) من التباين الكلي لمتغير متطلبات التوسع ويضم (3) متغيرات جميعها من متطلبات التغيير المرتبطة بمهنة مراقبة الحسابات ،لذلك يمكن تسميته بعامل التغيير في مهنة مراقبة الحسابات/1، ويوضح الجدول (36) تفاصيل هذه المتغيرات.

الجدول (36)

متغيرات العامل الثالث (متطلبات التوسع بالخدمات) ومقدار تشبعها وشيوعها

المتغيرات	العنوان	مقدار التشبع	مقدار الشيوع
X ₂₅	يلتزم مراقب الحسابات بقواعد السلوك المهني عند التوسع بالخدمات.	0,902	0.842
X ₂₄	يلتزم مراقب الحسابات بالقواعد الأخلاقية المعروفة عند التوسع بالخدمات.	0,875	0,837
X ₂₃	ينبغي التأهيل العلمي والعملية لمراقب الحسابات بما يتوافق مع التوسع في الخدمات.	0,533	0,72

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

من معطيات الجدول (36) نلاحظ أن المتغير الخاص بضرورة الالتزام بقواعد السلوك المهني المعروفة بوصفه متطلباً للتوسع بالخدمات، حصل على أكبر نسبة تشبع مما يدل على أهمية الالتزام بقواعد السلوك المهني في بيئة العمل العراقية، باعتبارها بيئة عمل لها سمعة جيدة ترغب في الحفاظ عليها عند التوسع بالخدمات، أما المتغير الخاص بضرورة الالتزام بالقواعد الأخلاقية المعروفة في مهنة مراقبة الحسابات عند التوسع بالخدمات، فقد جاء ثانياً بنسبة التشبع ليدل على أهمية الجانب الأخلاقي عند مراقبي الحسابات في العراق، أما متغير التأهيل العلمي والعملية لمراقب الحسابات بما يتوافق مع التوسع بالخدمات فقد جاء ثالثاً في هذا العامل ليعكس أهمية متطلب التأهيل في البيئة العراقية من أجل رفع مستوى مراقبي الحسابات والعاملين معهم في مختلف الاتجاهات التي يتطلبها التوسع بالخدمات.

العامل الرابع: تشير متضمنات هذا العامل إلى وقوع (3) متغيرات في نطاقه وهي تفسر ما نسبته (7,5%) من التباين الكلي، جميعها من متطلبات التغيير الإستراتيجي في مجال التقنية، لذلك يمكن تسميته بعامل التغيير في التقنية، ويوضح الجدول (37) تفاصيل هذه المتغيرات.

الجدول (37)

متغيرات العامل الرابع (متطلبات التوسع بالخدمات) ومقدار تشبعها وشيوعها

المتغيرات	العنوان	مقدار التشبع	مقدار الشيوع
X ₃₅	يتطلب التوسع بالخدمات شراء الأجهزة والمعدات والبرامج المتطورة.	0.753	0.74
X ₃₈	يفترض أن يكون لدى العاملين في المكتب مهارات تقنية تؤهلهم للتوسع بالخدمات.	0,716	0,705

المتغيرات	العنوان	مقدار التشبع	مقدار الشبوع
X ₃₄	يفترض أن تحرص إدارة المكتب على مسايرة التطورات التقانية.	0,582	0,676

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

من معطيات الجدول (37) يتضح أن المتغير الخاص بشراء الأجهزة والمعدات والبرامج المتطورة بوصفه متطلب للتوسع بالخدمات قد حصل على أكبر نسبة تشبع مما يدل على أهميتها لعمل مراقب الحسابات في بيئة العمل العراقية، أما المتغير الخاص بضرورة امتلاك العاملين في المكتب للمهارات التقانية التي تؤهلهم للتوسع في الخدمات، فقد حصل على نسبة التشبع الثانية في هذا العامل إذ أن بيئة العمل العراقية اليوم تتطلب امتلاك المهارات التقانية، أما المتغير الخاص بحرص إدارة المكتب على مسايرة التطورات التقانية فقد جاء ثالثاً بنسبة التشبع ليمثل اتجاه إدارة مكاتب مراقبة الحسابات في العراق نحو إحداث تغيير كبير في هذا المجال.

العامل الخامس: يفسر هذا العامل ما نسبته (6,2%) من التباين الكلي لمتغير متطلبات التوسع ويضم (3) متغيرات أحدها متطلب للتغيير الإستراتيجي في الهيكل التنظيمي والأخران من متطلبات التغيير المرتبطة بمهنة مراقبة الحسابات، لذلك يمكن تسميته بعامل التغيير في مهنة مراقبة الحسابات/2، ويوضح الجدول (38) تفاصيل هذه المتغيرات.

الجدول (38)

متغيرات العامل الخامس (متطلبات التوسع بالخدمات) ومقدار تشبعها وشبوعها

المتغيرات	العنوان	مقدار التشبع	مقدار الشبوع
X ₅₁	يوضع الهيكل التنظيمي بزيادة تفويض الصلاحيات في المستويات الأدنى لدورها في إنجاح التوسع بالخدمات.	0,833	0,786
X ₂₁	يلتزم مكتب مراقبة الحسابات بالإفصاح عن الأجور التي يحصل عليها من التوسع بالخدمات لزيادة ثقة الزبائن فيه.	0,68	0,728
X ₂₀	يستطيع مكتب مراقبة الحسابات التوسع في الخدمات عندما يكون هناك طلب فعال عليها.	0,588	0,669

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

من معطيات الجدول (38) نلاحظ أن المتغير الخاص بزيادة تفويض الصلاحيات للمستويات الدنيا في الهيكل التنظيمي، جاء بأعلى نسبة تشبع ليعبر عن متطلب التغيير في الهيكل التنظيمي وعدم تركيز الصلاحيات في المستويات العليا منه، ثم المتغير الذي يتطلب إلزام مكتب مراقبة الحسابات بالإفصاح عن الأجور التي يحصل عليها من التوسع بالخدمات لبيان حدودها ومقارنتها مع أجور خدمة التدقيق المالي وتأكيد

شفافيته مما يؤدي إلى زيادة ثقة الزبائن فيه، أما المتغير الثالث الخاص بوجود الطلب الفعال على التوسع بالخدمات المهنية، فقد جاء ليبر عن وجود الطلب الفعال على خدمات التوسع في بيئة العمل العراقية. **العامل السادس:** يفسر هذا العامل ما نسبته (5,8%) من التباين الكلي لمتغير متطلبات التوسع ويضم (3) متغيرات أحدها متطلب للتغيير الإستراتيجي في التقانة والأخران من متطلبات التغيير الإستراتيجي في مجال المهام، لذلك يمكن تسميته بعامل التغيير في المهام، ويوضح الجدول (39) تفاصيل هذه المتغيرات.

الجدول (39)

متغيرات العامل السادس (متطلبات التوسع بالخدمات) ومقدار تشبعها وشيوعها

المتغيرات	العنوان	مقدار التشبع	مقدار الشيوع
X ₃₆	يساعد استخدام التقانة المتطورة في تحقيق رضا العاملين وحل مشكلات العمل.	0,728	0,704
X ₄₇	يتم الاستغناء عن بعض المهام في المكتب، التي لا تتوافق مع التوسع بالخدمات.	0,619	0,766
X ₄₅	ينبغي إجراء بعض التعديلات على طرق انجاز المهام في المكتب عند التوسع في الخدمات.	0,598	0,716

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

من معطيات الجدول (39) يتضح أن المتغير الخاص باستخدام التقانة المتطورة يساعد في تحقيق رضا العاملين وحل مشكلات العمل قد حصل على أكبر نسبة تشبع مما يدل على الفوائد التي يمكن الحصول عليها باستخدام التقانة في عمل مراقب الحسابات العراقي، أما المتغير الخاص بالاستغناء عن بعض المهام في المكتب والتي لا تتوافق مع التوسع بالخدمات، فقد حصل على نسبة التشبع الثانية في هذا العامل إذ يتم استبعاد المهام الزائدة عند التوسع بالخدمات، أما المتغير الخاص بإجراء بعض التعديلات على طرق انجاز المهام فقد جاء ثالثاً بنسبة التشبع، إذ يتم إعادة النظر في الطرق التي تنجز بها المهام في مكتب مراقبة الحسابات التي يفرزها التوسع بالخدمات.

العامل السابع: يفسر هذا العامل ما نسبته (5,8%) من التباين الكلي لمتغير متطلبات التوسع ويضم متغيرين من متطلبات التغيير المرتبطة بمهنة مراقبة الحسابات، لذلك يمكن تسميته بعامل التغيير في مهنة مراقبة الحسابات 3/، ويوضح الجدول (40) تفاصيل هذين المتغيرين.

الجدول (40)

متغيرات العامل السابع (متطلبات التوسع بالخدمات) ومقدار تشبعها وشيوعها.

المتغيرات	العنوان	مقدار التشبع	مقدار الشيوع
X ₂₂	يحتاج التوسع بالخدمات إلى برنامج خاص لمراقبة جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات.	0,836	0,766
X ₂₆	يحتاج التوسع بالخدمات إلى تطوير المسؤوليات القانونية التي تواجه مراقب الحسابات.	0,618	0,744

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

من معطيات الجدول (40) يتضح أن المتغير الخاص بضرورة وجود برنامج لمراقبة جودة الأداء المهني عند التوسع بالخدمات قد حصل على أكبر نسبة تشبع مما يدل على أهمية مثل هذا البرنامج في بيئة العمل العراقية وليقابل نظيره الخاص بخدمة التدقيق، أما المتغير الخاص بتطوير المسؤوليات القانونية على مراقب الحسابات عند التوسع، فقد حصل على نسبة التشبع الثانية في هذا العامل، إذ يتم التطوير في المسؤوليات القانونية لضمان التزام مراقب الحسابات بقواعد السلوك المهني والمعايير الخاصة بخدمات التوسع، وهذان المتغيران من واجبات الجهات المشرفة على المهنة في العراق.

العامل الثامن: يفسر هذا العامل ما نسبته (5,8%) من التباين الكلي لمتغير متطلبات التوسع ويضم (3) متغيرات من متطلبات التغيير الاستراتيجي، الأول من التغيير في مجال التقنية والثاني من التغيير في مجال المهام والثالث من التغيير في مجال المراد البشرية، لذلك يمكن تسميته بعامل التغيير الإستراتيجي المتنوع 1/، ويوضح الجدول (41) تفاصيل هذه المتغيرات.

الجدول (41)

متغيرات العامل الثامن (متطلبات التوسع بالخدمات) ومقدار تشبعها وشيوعها

المتغيرات	العنوان	مقدار التشبع	مقدار الشيوع
X ₄₀	ينبغي أن يرافق التوسع بالخدمات إدخال العاملين بالمكتب في دورات تدريبية في مجال التقنية.	0,733	0,628
X ₄₆	يتم استحداث مهام جديدة في المكتب تتماشى مع التوسع في الخدمات.	0,535	0,641
X ₃₃	ينبغي تقسيم العمل وفقا لمؤهلات العاملين في المكتب مما يساعد في التوسع بالخدمات.	0,502	0,455

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

من معطيات الجدول (41) يتضح أن المتغير الخاص بضرورة إدخال العاملين بدورات تدريبية في مجال التقنية عند التوسع بالخدمات قد حصل على أكبر نسبة تشبع مما يدل على أهمية التدريب على التقنية المتطورة للعاملين في مكاتب مراقبة الحسابات العراقية، أما المتغير الخاص باستحداث مهام جديدة عند

التوسع بالخدمات، فقد حصل على نسبة التشبع الثانية في هذا العامل، وجاء متغير تقسيم العمل وفقاً لمؤهلات العاملين عند التوسع ثالثاً.

العامل التاسع: يفسر هذا العامل ما نسبته (5,6%) من التباين الكلي لمتغير متطلبات التوسع ويضم متغيرين من متطلبات التغيير الإستراتيجي في مجال ثقافة المنظمة، لذلك يمكن تسميته بعامل التغيير الثقافي، ويوضح الجدول (42) تفاصيل هذين المتغيرين.

الجدول (42)

متغيرات العامل التاسع (متطلبات التوسع بالخدمات) ومقدار تشبعها وشيوعها

المتغيرات	العنوان	مقدار التشبع	مقدار الشيوع
X ₄₁	يفضل سعي إدارة المكتب إلى تكثيف ثقافتها المنظمة وفقاً للتوسع بالخدمات.	0,764	0,694
X ₄₃	يجب أن تعمل إدارة المكتب على ترسيخ القيم الأخلاقية بدءاً بالوفاء بوعودها للعاملين لغرض نجاح التوسع بالخدمات.	0,618	0,661

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

من معطيات الجدول (42) يتضح أن المتغير الخاص بتكثيف الثقافة المنظمة للمكتب وفقاً للتوسع بالخدمات قد حصل على أكبر نسبة تشبع، مما يدل على الاهتمام بالثقافة المنظمة من جانب إدارات مكاتب مراقبة الحسابات في العراق، أما المتغير الخاص بترسيخ القيم الأخلاقية والوفاء بالوعد تجاه العاملين، فقد حصل على نسبة التشبع الثانية، إذ يكون متطلب مهم عند التوسع بالخدمات.

العامل العاشر: يفسر هذا العامل ما نسبته (5,1%) من التباين الكلي لمتغير متطلبات التوسع ويضم متغيرين من متطلبات التغيير الإستراتيجي في مجالي الموارد البشرية والهيكل التنظيمي، لذلك يمكن تسميته بعامل التغيير الاستراتيجي المتنوع/2، ويوضح الجدول (43) تفاصيل المتغيرين.

الجدول (43)

متغيرات العامل العاشر (متطلبات التوسع بالخدمات) ومقدار تشبعها وشيوعها

المتغيرات	العنوان	مقدار التشبع	مقدار الشيوع
X ₃₁	يفضل أن تمنح إدارة المكتب حوافز مادية ومعنوية للعاملين المبدعين في الخدمات المهنية الجديدة.	-0,819	0,766
X ₄₉	يتم تغيير مسؤوليات العاملين في المكتب تبعاً للتوسع بالخدمات.	-0,564	0,744

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

من معطيات الجدول (43) يتضح أن المتغير الخاص بمنح حوافز مادية ومعنوية للعاملين المبدعين بخدمات التوسع قد حصل على أكبر نسبة تشبع مما يدل على الاهتمام بتحفيز العاملين من جانب إدارات مكاتب مراقبة الحسابات في العراق لتكوين جو عمل إيجابي، أما المتغير الخاص بتغيير مسؤوليات العاملين

في المكتب، فقد حصل على نسبة التشبع الثانية في هذا العامل، لكي يتماشى تغيير المسؤوليات مع التوسع بالخدمات.

العامل الحادي عشر: يفسر هذا العامل ما نسبته (4,9%) من التباين الكلي لمتغير متطلبات التوسع ويضم متغير واحد فقط من متطلبات التغيير الاستراتيجي في مجال الهيكل التنظيمي، لذلك يمكن تسمية هذا المتغير بالتغيير في الهيكل التنظيمي/2، ويوضح الجدول (44) تفاصيل هذا المتغير.

الجدول (44)

متغيرات العامل الحادي عشر (متطلبات التوسع بالخدمات) ومقدار تشبعها وشيوعها

المتغيرات	العنوان	مقدار التشبع	مقدار الشيوع
X ₄₈	يفترض أن يتصف الهيكل التنظيمي في المكتب بالمرونة لإجراء التوسع بالخدمات.	0,798	0,787

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

من معطيات الجدول (44) يتضح أهمية أن يتصف الهيكل التنظيمي في مكتب مراقبة الحسابات بالمرونة اللازمة عند إجراء التوسع بالخدمات.

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

1. إن جميع متغيرات المتطلبات ذات العلاقة بمهنة مراقبة الحسابات ظهرت في العوامل الإحدى عشر التي أفرزها التحليل العاملي، مما يشير إلى وجود علاقة الارتباط والتأثير بينها وبين ظاهرة التوسع في الخدمات المهنية لشركات ومكاتب مراقبة الحسابات، وهذا يحقق الفرضية الرئيسية الثانية.
2. المتغيرات التي تمثل متطلبات التغيير الاستراتيجي ظهر أغلبها في مختلف عوامل التحليل العاملي الأحد عشر وفق الترتيب الآتي: المتغيرات في مجال الهيكل التنظيمي، المهام، الموارد البشرية، التقانة، ثقافة المنظمة، مما يشير إلى وجود علاقة الارتباط والتأثير بينها وبين ظاهرة التوسع في الخدمات المهنية لشركات ومكاتب مراقبة الحسابات، وهذا يحقق الفرضية الفرعية (3-1) من الفرضية الرئيسية الثالثة.
3. هناك بعض المتغيرات من متطلبات التغيير الإستراتيجي لم تظهر في العوامل التي أفرزها التحليل العاملي، مما يدل على عدم أهميتها في بيئة عمل مراقب الحسابات العراقية وهي:

• المتغيرات X₃₀، X₃₂ من المتغيرات في مجال الموارد البشرية .

• المتغيرات X₃₇، X₃₉ من المتغيرات في مجال التقانة.

• المتغيرات X₄₂، X₄₄ من المتغيرات في مجال ثقافة المنظمة.

3/2/5 نتائج التحليل العاملي لمتغير انعكاسات التوسع بالخدمات

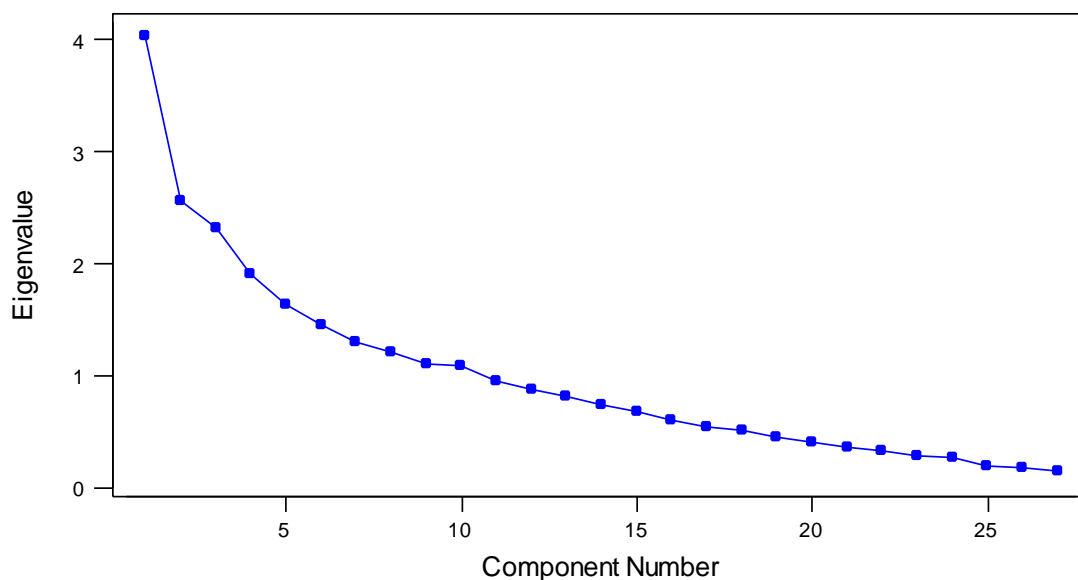
أوضحت نتائج التحليل العاملي بالاستعانة ببرنامج Minitab.Var.13.1.2 الإحصائي عن تحديد (10) عوامل تفسر بمجموعها ما نسبته (68,8%) من التباين الكلي المتجمع ويوضح الجدول (45) نتائج التحليل الذاتي لمصفوفة الارتباط (انعكاسات التوسع بالخدمات) الناتجة عن تحليل المكونات الأساسية، كما يوضح الشكل (20) عوامل هذه المصفوفة.

الجدول (45)
نتائج التحليل الذاتي لمصفوفة الارتباط (انعكاسات التوسع بالخدمات)

العوامل	القيمة الذاتية	النسبة المئوية لتباين العامل إلى مجموع التباين	النسبة المئوية التراكمية
1	2,282	8,5	8,5
2	2,227	8,2	16,7
3	2,165	8	24,7
4	2,017	7,5	32,2
5	1,812	6,7	38,9
6	1,79	6,6	45,5
7	1,653	6,1	51,6
8	1,652	6,1	57,7
9	1,566	5,8	63,5
10	1,43	5,3	68,8

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

Scree Plot of x1-x27



الشكل (20)

نتائج التحليل الذاتي لمصفوفة الارتباط (انعكاسات التوسع بالخدمات)

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

من الجدول (45) والشكل (20) يتضح وجود (10) عوامل رئيسية تمثل انعكاسات التوسع في الخدمات المهنية لمراقب الحسابات في العراق، ولغرض تحليل هذه العوامل يعرض الباحث كل عامل والمتغيرات التي وقعت في نطاقه على نحوٍ منفصل، وكالاتي:

العامل الأول: يفسر هذا العامل ما نسبته (8,5%) من التباين الكلي لمتغير انعكاسات التوسع بالخدمات، ويضم (3) متغيرات تحتوي أعلى نسب تشبع، جميعها تمثل الانعكاس في رسالة المكتب، لذلك يمكن تسميته بعامل الرسالة، ويوضح الجدول (46) متغيرات العامل الأول.

الجدول (46)

متغيرات العامل الأول (انعكاسات التوسع بالخدمات) ومقدار تشبعها وشيوعها

المتغيرات	العنوان	مقدار التشبع	مقدار الشيوع
X ₅₅	تتسم رسالة المكتب بالمرونة التي تمكنها من التكيف مع التوسع في الخدمات.	0,757	0,783
X ₅₇	يتميز التطوير في رسالة المكتب نحو التوسع بالخدمات بالوضوح لجميع العاملين.	0,781	0,706

المتغيرات	العنوان	مقدار التشبع	مقدار الشبوع
X ₅₆	يؤثر التطوير في رسالة المكتب نحو التوسع في الخدمات إيجاباً على العاملين.	0,583	0,592

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

من معطيات الجدول (46) يتضح أن المتغير الخاص بان تتسم رسالة المكتب بالمرونة لكي تتمكن من التكيف مع التوسع في الخدمات قد حصل على أكبر نسبة تشبع مما يدل على أهمية المرونة والتكيف في رسالة مكاتب مراقبة الحسابات العراقية، أما المتغير الخاص بوضوح التطوير في رسالة المكتب نحو التوسع للعاملين، فقد حصل على نسبة التشبع الثانية في هذا العامل، ليدل على أهميته للعاملين باعتبارهم مشاركين في صياغة الرسالة ومن ثم تطويرها، وجاء متغير الأثر الإيجابي للتطوير في الرسالة نحو التوسع بالخدمات على العاملين ثالثاً إذ إن التوسع قد حاز على رضا هم وله انعكاسات إيجابية عليهم.

العامل الثاني: يفسر هذا العامل ما نسبته (2,8%) من التباين الكلي لمتغير انعكاسات التوسع، ويضم (3) متغيرات تحتوي أعلى نسب تشبع، اثنان منها تمثل الانعكاس في الاستقلال، والثالث يمثل الانعكاس في العلاقة مع الزبائن، لذلك يمكن تسميته بعامل الانعكاس في الاستقلال، ويوضح الجدول (47) متغيرات العامل الثاني.

الجدول (47)

متغيرات العامل الثاني (انعكاسات التوسع بالخدمات) ومقدار تشبعها وشبوعها

المتغيرات	العنوان	مقدار التشبع	مقدار الشبوع
X ₆₀	لا يوجد أي تأثير على استقلال مراقب الحسابات عند التوسع بالخدمات لزبون التدقيق.	0,734	0,787
X ₅₉	يؤدي التوسع بالخدمات لزبون التدقيق إلى آثاراً سلبية على استقلال مراقب الحسابات.	-0,709	0,653
X ₆₃	لا تتأثر العلاقة مع زبون التدقيق بالتوسع في الخدمات المقدمة له.	0,614	0,672

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

وبملاحظة معطيات الجدول (47) يتضح أن المتغير الخاص بعدم وجود أي تأثير على استقلال مراقب الحسابات عند التوسع بالخدمات لزبون التدقيق قد حصل على أكبر نسبة تشبع مما يدل على متانة معيار الاستقلال لدى مراقبي الحسابات في العراق وتمسكهم به عند التوسع، أما المتغير الخاص بأن هناك آثاراً سلبية على الاستقلال عند توسع الخدمات لزبون التدقيق، فقد حصل على نسبة التشبع الثانية في هذا العامل وبشكل عكسي، ليدل على عدم وجود أي انعكاس سلبي على معيار الاستقلال عند التوسع بالخدمات

لزبون التدقيق في بيئة العراق، وجاء متغير عدم تأثر العلاقة مع زبون التدقيق بالتوسع في الخدمات المقدمة له ثالثاً.

العامل الثالث: يفسر هذا العامل ما نسبته (8%) من التباين الكلي لمتغير انعكاسات التوسع بالخدمات، ويضم (3) متغيرات تحتوي أعلى نسب تشبع، أحدها من انعكاس التوسع في الزبائن، والآخر في عمل لجنة التدقيق، والثالث في إجراءات الحوكمة، لذلك يمكن تسميته بعامل الانعكاس المتنوع، ويوضح الجدول (48) متغيرات العامل الثالث.

الجدول (48)

متغيرات العامل الثالث (انعكاسات التوسع بالخدمات) ومقدار تشبعها وشيوعها

المتغيرات	العنوان	مقدار التشبع	مقدار الشيوع
X ₆₄	يؤدي التوسع بالخدمات لزبون التدقيق إلى نقصان الأجور التي يحصل عليها مراقب الحسابات عن خدمة التدقيق.	0,752	0,696
X ₆₆	تسهم لجنة التدقيق بدور ايجابي في موضوع التوسع بالخدمات	0,741	0,709
X ₇₀	يؤدي التوسع بالخدمات إلى انعكاس في تطوير إجراءات الحوكمة في المكتب.	0,529	0,548

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

من معطيات الجدول (48) يتضح أن المتغير الخاص بنقصان أجور خدمة التدقيق عند التوسع بالخدمات إلى زبون التدقيق قد حصل على أكبر نسبة تشبع مما يدل على استغلال الزبون للتوسع بالخدمات المقدمة له في تخفيض أجور خدمة التدقيق مما يبرز الحاجة إلى تحديد واضح لأجور مراقب الحسابات عن خدمة التدقيق في العراق، أما المتغير الخاص بالدور الإيجابي الذي يمكن أن تسهم به لجنة التدقيق عند التوسع بالخدمات، فقد حصل على نسبة التشبع الثانية في هذا العامل، ليدل على دور لجنة التدقيق في الرقابة على الخدمات المهنية الجديدة المقدمة للشركة من خلال وضع ضوابط خاصة بالتوسع، وجاء متغير الانعكاس في تطوير إجراءات الحوكمة المعروفة في المكتب ثالثاً ليعبر عن أهمية التطوير في إجراءات الحوكمة لكي تستوعب التوسع في الخدمات.

العامل الرابع: يفسر العامل الرابع ما نسبته (7,5%) من التباين الكلي لمتغير انعكاسات التوسع بالخدمات، ويضم (3) متغيرات تحتوي أعلى نسب تشبع، اثنان منها من انعكاس التوسع في تركيز سوق المهنة، والآخر في العلاقة مع الزبائن لذلك يمكن تسميته بعامل الانعكاس في تركيز سوق المهنة، ويوضح الجدول (49) متغيرات العامل الرابع.

الجدول (49)

متغيرات العامل الرابع (انعكاسات التوسع بالخدمات) ومقدار تشبعها وشيوعها

المتغيرات	العنوان	مقدار التشبع	مقدار الشيووع
X ₇₅	يؤدي التوسع بالخدمات إلى زيادة التركيز في سوق مهنة مراقبة الحسابات.	0,779	0,687
X ₆₅	يؤدي التوسع بالخدمات لمختلف الزبائن إلى زيادة الثقة بمهنة مراقبة الحسابات.	0,617	0,682
X ₇₆	يؤدي التوسع بالخدمات إلى تقليل تركيز سوق مهنة مراقبة الحسابات.	-0,541	0,707

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

يتضح من معطيات الجدول (49) أن المتغير الخاص بزيادة تركيز سوق المهنة نتيجة التوسع قد حصل على أكبر نسبة تشبع مما يدل على سيطرة الشركات وبعض المكاتب على سوق المهنة في العراق وأن التوسع سيزيد من هذا التركيز، أما المتغير الخاص بزيادة ثقة الزبائن بمراقب الحسابات نتيجة التوسع، فقد حصل على نسبة التشبع الثانية في هذا العامل، ليدل على أن الثقة بين المراقب والزبائن يمكن أن تزداد بزيادة الخدمات المقدمة، وجاء متغير تقليل التركيز في سوق المهنة نتيجة التوسع ثالثاً ولكن سلباً (عكسياً) ليعبر عن زيادة التركيز وليس تقليله في سوق المهنة العراقي عند التوسع بالخدمات.

العامل الخامس: يفسر هذا العامل ما نسبته (7,5%) من التباين الكلي لمتغير انعكاسات التوسع بالخدمات، ويضم (3) متغيرات تحتوي أعلى نسب تشبع، اثنان منها من انعكاس التوسع في مناهج التعليم المحاسبي، لذلك يمكن تسميته بعامل الانعكاس في مناهج التعليم المحاسبي، ويوضح الجدول (50) متغيرات العامل الخامس.

الجدول (50)

متغيرات العامل الخامس (انعكاسات التوسع بالخدمات) ومقدار تشبعها وشيووعها

المتغيرات	العنوان	مقدار التشبع	مقدار الشيووع
X ₇₉	يؤدي التوسع بالخدمات إلى آثار سلبية على مناهج التعليم المحاسبي.	-0,784	0,796
X ₇₈	ينعكس التوسع بالخدمات ايجابياً في تطوير مناهج التعليم المحاسبي.	0,727	0,748
X ₇₃	يوجد تعارض بين التوسع بالخدمات واعتماد التخصص المهني من جانب المكتب.	-0,516	0,522

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

من معطيات الجدول (50) يتضح أن المتغير الخاص بالآثار السلبية على مناهج التعليم المحاسبي عند التوسع بالخدمات قد حصل على أكبر نسبة تشبع ولكن بشكل سلبي (عكسي) أي الرفض الكبير لعينة الدراسة لأي انعكاس سلبي للتوسع بالخدمات في مناهج التعليم المحاسبي، أما المتغير الخاص بالانعكاس

الإيجابي للتوسع في مناهج التعليم المحاسبي، فقد حصل على نسبة التشبع الثانية في هذا العامل، ليتكامل مع المتغير الذي قبله ويدل على أن التوسع بالخدمات له انعكاس إيجابي في تطوير مناهج التعليم المحاسبي في بيئة العراق، أما المتغير الخاص بوجود تعارض بين التوسع بالخدمات والتخصص المهني فجاء ثالثاً ولكنه سلبي (عكسي) إذ رفضت عينة الدراسة أن يكون هناك تعارض بين التخصص المهني وبين التوسع بالخدمات في البيئة العراقية.

العامل السادس: يفسر العامل السادس ما نسبته (6,6%) من التباين الكلي لانعكاسات التوسع بالخدمات، ويضم متغيرين أحدهما يمثل الانعكاس في مناهج التعليم المحاسبي والآخر في إجراءات الحوكمة والاثتان جاءا سلبيين (عكسيين)، لذلك يمكن تسمية هذا العامل بعامل الاتجاه العكسي، ويوضح الجدول (51) متغيرات العامل السادس.

الجدول (51)

متغيرات العامل السادس (انعكاسات التوسع بالخدمات) ومقدار تشبعها وشيوعها

المتغيرات	العنوان	مقدار التشبع	مقدار الشيوع
X ₈₀	ليس هناك أي تأثير للتوسع بالخدمات على مناهج التعليم المحاسبي.	-0,737	0,655
X ₇₁	يؤدي التوسع بالخدمات إلى انعكاس سلبي في إجراءات الحوكمة بالمكتب.	-0,623	0,714

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

من معطيات الجدول (51) يتضح أن المتغير الخاص بعدم وجود أي تأثير للتوسع بالخدمات على مناهج التعليم المحاسبي قد حصل على أكبر نسبة تشبع ولكن بشكل سلبي (عكسي) أي الرفض الكبير لعينة الدراسة بمعنى وجود الانعكاس والتأثير في بيئة العراق، أما المتغير الخاص بالانعكاس السلبي للتوسع في إجراءات الحوكمة في المكتب، فقد حصل على نسبة التشبع الثانية في هذا العامل، ولكن بشكل سلبي (عكسي) مما يؤثر الرفض الكبير لعينة الدراسة لأي انعكاس سلبي للتوسع في إجراءات الحوكمة المعتمدة في بيئة العمل العراقية.

العامل السابع: يفسر العامل السابع ما نسبته (6,1%) من التباين الكلي لانعكاسات التوسع بالخدمات، ويضم متغيرين يمثلان انعكاس التوسع بالخدمات في التخصص المهني، لذلك يمكن تسمية هذا العامل بعامل التخصص المهني، ويوضح الجدول (52) متغيرات العامل السابع.

الجدول (52)

متغيرات العامل السابع (انعكاسات التوسع بالخدمات) ومقدار تشبعها وشيوعها

المتغيرات	العنوان	مقدار التشبع	مقدار الشبوع
X ₇₂	ينعكس التوسع بالخدمات ايجابيا" عند اعتماد تخصص مهني محدد من قبل المكتب.	0,733	0,591
X ₇₄	يكون للتوسع بالخدمات انعكاس سلبي في اعتماد تخصص مهني محدد من قبل المكتب.	-0,607	0,686

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

يتضح من معطيات الجدول (52) أن المتغير الخاص بالانعكاس الإيجابي للتوسع بالخدمات عند اعتماد التخصص المهني من جانب المكتب قد حصل على أكبر نسبة تشبع ليعبر عن التناسق بينهما إذ يستطيع التوسع من تقديم أنواع الخدمات بالاعتماد على خبرته المتراكمة من التخصص المهني في القطاع، أما المتغير الخاص بالانعكاس السلبي للتوسع في التخصص المهني، فقد حصل على نسبة التشبع الثانية في هذا العامل، ولكن على نحوٍ سلبي (عكسي) مما يؤشر رفض أفراد العينة للانعكاس السلبي للتوسع بالخدمات في التخصص المهني في البيئة العراقية.

العامل الثامن: يفسر هذا العامل ما نسبته (6,1%) من التباين الكلي لانعكاسات التوسع، ويضم متغيراً واحداً فقط يمثل انعكاس التوسع بالخدمات في سوق المهنة، لذلك يمكن تسمية هذا العامل بعامل الانعكاس في تركيز سوق المهنة، ويوضح الجدول (53) هذا المتغير.

الجدول (53)

متغيرات العامل الثامن (انعكاسات التوسع بالخدمات) ومقدار تشبعها وشبوعها

المتغيرات	العنوان	مقدار التشبع	مقدار الشبوع
X ₇₇	لا يتأثر تركيز سوق مهنة مراقبة الحسابات بالتوسع بالخدمات.	-0,895	0,851

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

من معطيات الجدول (53) يتضح أن هذا المتغير جاء سلبياً (عكسياً) مما يدل على وجود تأثير للتوسع في الخدمات على تركيز سوق مهنة مراقبة الحسابات في العراق.

العامل التاسع: يفسر العامل التاسع ما نسبته (5,8%) من التباين الكلي لمتغير انعكاسات التوسع بالخدمات، ويضم متغيرين من الانعكاس في عمل لجنة التدقيق، لذلك يمكن تسمية هذا العامل بعامل لجنة التدقيق، ويوضح الجدول (54) متغيرات العامل التاسع.

الجدول (54)

متغيرات العامل التاسع (انعكاسات التوسع بالخدمات) ومقدار تشبعها وشبوعها

المتغيرات	العنوان	مقدار التشبع	مقدار الشبوع
X ₆₈	ليس هناك أي تأثير للتوسع بالخدمات على العلاقة مع لجنة التدقيق.	-0,815	0,656
X ₆₇	يؤدي التوسع بالخدمات إلى انعكاس سلبي على علاقة لجنة التدقيق بمراقب الحسابات.	-0,554	0,671

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

يتبين من معطيات الجدول (54) أن المتغير الخاص بعدم وجود انعكاس وتأثير للتوسع بالخدمات في العلاقة مع لجنة التدقيق قد حصل على أكبر نسبة تشبع ولكنه جاء سالباً (عكسياً) ليعبر عن وجود الانعكاس والتأثير في بيئة العمل العراقية. أما المتغير الخاص بالانعكاس السلبي للتوسع في العلاقة مع لجنة التدقيق، فقد حصل على نسبة التشبع الثانية في هذا العامل، ولكن على نحو سلبي (عكسي) مما يؤثر رفض أفراد العينة للانعكاس السلبي للتوسع بالخدمات في العلاقة مع لجنة التدقيق في العراق.

العامل العاشر: يفسر العامل التاسع ما نسبته (3,5%) من التباين الكلي لمتغير انعكاسات التوسع بالخدمات، ويضم متغيرين من الانعكاس في العلاقة مع الزبائن، لذلك يمكن تسمية هذا العامل بعامل العلاقة مع الزبائن، ويوضح الجدول (55) متغيرات العامل العاشر.

الجدول (55)

متغيرات العامل العاشر (انعكاسات التوسع بالخدمات) ومقدار تشبعها وشبوعها

المتغيرات	العنوان	مقدار التشبع	مقدار الشبوع
X ₆₂	يؤدي التوسع بالخدمات لزبون التدقيق، إلى تطور العلاقة معه وبالتالي إلى مصالح مشتركة.	0,662	0,656
X ₆₁	عند التوسع بالخدمات لزبون آخر غير زبون التدقيق، فلا يوجد أي تأثير سلبي على استقلال مراقب الحسابات.	0,551	0,7

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

من معطيات الجدول (55) يتضح أن المتغير الخاص بتطور العلاقة مع زبون التدقيق إلى مصالح مشتركة نتيجة التوسع بالخدمات قد حصل على أكبر نسبة تشبع، ليعبر عن مخاوف عينة الدراسة من انعكاس التوسع بالخدمات في علاقات مصالح مشتركة مع زبون التدقيق في العراق، أما المتغير الخاص بعدم وجود أي انعكاس سلبي للتوسع بالخدمات في معيار الاستقلال عندما يكون الزبون غير زبون التدقيق لاختلاف نوع العلاقة بينهما، فقد حصل على نسبة التشبع الثانية في هذا العامل.

وبعد أن تم توضيح نتائج التحليل العاملي لمتغير انعكاسات التوسع، يوضح الباحث اختبار الفرضيات في بيئة العراق وكالاتي:

1. إن جميع متغيرات انعكاس ظاهرة التوسع في الخدمات المهنية لشركات ومكاتب مراقبة الحسابات في رسالة الشركة أو المكتب ظهرت في العامل الأول (معدا متغير واحد) الذي أفرزه التحليل العاملي، مما يشير إلى وجود علاقة التأثير لهذه الظاهرة وانعكاسها في رسالة الشركة أو المكتب، وهذا يحقق الفرضية الفرعية (3-3) من الفرضية الرئيسية الثالثة.

2. المتغيرات التي تمثل انعكاس ظاهرة التوسع في الخدمات المهنية لشركات ومكاتب مراقبة الحسابات في بعض المفاهيم المرتبطة بمهنة مراقبة الحسابات ظهر أغلبها في مختلف عوامل التحليل العاملي العشرة وفق الترتيب الآتي: الانعكاس في الاستقلال، إجراءات الحوكمة، تركيز سوق المهنة، مناهج التعليم المحاسبي، التخصص المهني، العلاقة مع لجنة التدقيق، العلاقة مع الزبائن، مما يشير إلى وجود علاقة التأثير لهذه الظاهرة وانعكاسها في هذه المفاهيم، وهذا يحقق الفرضية الفرعية (3-2) من الفرضية الرئيسية الثالثة.

3. هناك بعض المتغيرات من انعكاس ظاهرة التوسع في الخدمات المهنية لشركات ومكاتب مراقبة الحسابات في الرسالة وفي بعض المفاهيم المرتبطة بمهنة مراقبة الحسابات لم تظهر في العوامل التي أفرزها التحليل العاملي، مما يدل على عدم أهميتها في بيئة عمل مراقب الحسابات في العراق وهي:

- المتغير X_{54} من متغيرات الانعكاس في رسالة المكتب.
 - المتغير X_{58} من متغيرات الانعكاس في الاستقلال.
 - المتغير X_{69} من متغيرات الانعكاس في إجراءات الحوكمة.
4. وفقاً لما جاء في 1 و2 يمكن القول بأن الفرضية الرئيسية الثالثة قد تحققت.

المبحث الثالث

دراسة حالة في شركة فرقد السلطان

يقدم الباحث في هذا المبحث دراسة حالة التوسع في الخدمات المهنية لشركة فرقد السلطان لتدقيق ومراقبة الحسابات/شركة تضامنية، التي تمارس نشاطها في بيئة العمل العراقية.

1/3/5 بيئة مهنة مراقبة الحسابات العراقية

مرت مهنة مراقبة الحسابات في العراق بعدة مراحل، وأسهمت المتغيرات في البيئة السياسية والقانونية والاقتصادية في تحديد ملامح مميزة لهذه المهنة، إذ من الواضح هيمنة الدولة على هيكل تنظيم المهنة وإصدار معاييرها مما أثر في افتقاد المهنة لكثير من مقومات تطورها الطبيعي وانطلاقها نحو الاتجاهات العالمية المعاصرة، ويوضح الجدول (56) أهم الأحداث في تاريخ مهنة مراقبة الحسابات في العراق.

الجدول (56)

أهم الأحداث في تاريخ مهنة مراقبة الحسابات العراقية

السنة	التفاصيل
1919	تطبيق قانون الشركات الهندي لتدقيق حسابات الشركات الأجنبية العاملة بالعراق
1927	تأسيس دائرة الحسابات العامة بموجب القانون (17) المعروف بديوان مراقب الحسابات الأقدم.
1933	تأسيس معهد العلوم المالية والتجارية والاقتصادية.
1947	تأسيس كلية التجارة والاقتصاد لتعنى بتدريس علوم المحاسبة والتدقيق.
1957	إلغاء قانون الشركات الهندي وإصدار قانون الشركات التجارية العراقي رقم (3).
1958	تعديل القانون (3) بنظام مزاوله مهنة تدقيق حسابات الشركات والمشاريع الصناعية الرقم (18).
1968	صدر القانون (42) لتنظيم شؤون ديوان الرقابة المالية.
1969	إصدار قانون نقابة المحاسبين والمدققين رقم (185).
1970	إطلاق أول دراسة مهنية تمنح دبلوم مراقبة الحسابات.
1973	تعديل القانون (185) بالقانون رقم (77).
1974	صدر القانون (130) الخاص بتعديل دراسة دبلوم مراقبة الحسابات.
1980	إصدار القانون (194) الذي اسند إلى ديوان الرقابة المالية تشكيل لجنة لوضع النظام المحاسبي الموحد.
1983	إقرار قواعد السلوك المهني من لدن نقابة المحاسبين والمدققين.

1984	صدر نظام مزاولة المهنة (7) الذي أوكل مهمة تنظيم المهنة إلى النقابة.
1987	تأسيس المعهد العربي للمحاسبين القانونيين.
1988	تشكيل مجلس المعايير والقواعد المحاسبية والرقابية.
1990	صدر قانون ديوان الرقابة المالية رقم (6) لتأسيس 6 دوائر تدقيق في المحافظات.
1997	صدر قانون الشركات رقم (21) لتنظيم الشركات .
1999	صدر النظام رقم (3) الخاص بممارسة مهنة مراقبة الحسابات الذي أوكل مهمة تنظيم المهنة إلى مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات.
1999	إنشاء المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية
2004	تعديل قانون ديوان الرقابة المالية رقم (6) بموجب القرار (77).
2008	تعديل بعض مواد النظام رقم (3) لعام 1999، إذ أجاز لشركات التدقيق العالمية العمل في العراق بموجب ضوابط.

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على (حسن، 2008:100).

أما المنظمات القائمة على تنظيم مهنة مراقبة الحسابات في البيئة العراقية فهي:

1. ديوان الرقابة المالية: إذ يقوم بمراقبة حسابات الوحدات الحكومية (الوقائع العراقية، 1990:6).
 2. مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات: يقوم بتوجيه المهنة بما يحمي الاقتصاد الوطني، إقرار وتطوير قواعد السلوك المهني، منح إجازة ممارسة المهنة (الوقائع العراقية، 2000:7).
 3. مجلس المعايير والقواعد المحاسبية والرقابية: ويقوم بإصدار المعايير والقواعد المحاسبية والرقابية في ضوء المعايير الدولية ويرأسه رئيس ديوان الرقابة المالية.
 4. نقابة المحاسبين والمدققين: تقوم بتنظيم قواعد مزاولة المهنة ورفع المستوى المهني والاجتماعي للأعضاء والدفاع عن حقوقهم (نقابة المحاسبين والمدققين، 1988:5).
- تأثرت بيئة عمل مراقب الحسابات العراقي بالمنهج الاقتصادي السائد، إذ تركز الاهتمام بدور الرقابة والتدقيق في حماية الأموال العامة والتحقق من سلامة تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات في ظل سيادة النهج الاشتراكي (قانون ديوان الرقابة المالية رقم 1990: 6 : المادة 2 أولاً).
- وبعد التغيير السياسي في 2003 وإتباع الدولة لسياسة الانفتاح الاقتصادي وارتباط العراق بمنظمة التجارة العالمية بوصفه عضواً مراقباً، إذ لم تكن التعديلات في التشريعات جوهرية وإنما بسيطة وأغلبها في المظهر مما يجعل مهنة مراقبة الحسابات تواجه تحديات متعددة لا تمتلك المقومات الكافية لمواجهتها، وإن أبرز التغييرات كان السماح لشركات التدقيق العالمية بالعمل في العراق بمشاركة مع شركة تضامنية للتدقيق (يملكها عدد من العراقيين الأعضاء المجازين لممارسة المهنة) ولا تقل مساهمة العراقيين في الشركة عن

51%، كذلك تم تحديد السقف الأعلى للأجور التي يحصل عليها مراقب الحسابات بموجب تصنيف جديد لمكاتب ممارسة المهنة.

2/3/5 شركة فرقد السلطان وشركائه لتدقيق ومراقبة الحسابات/تضامنية

تعد شركة فرقد السلطان وشركائه لتدقيق ومراقبة الحسابات/تضامنية (وتسمى لاحقاً بالشركة) من أكبر الشركات التخصصية العاملة في البيئة العراقية، إذ في العام 2002 تم اتحاد (3) مكاتب لمراقبة الحسابات في صيغة شركة تضامن، بموجب المادة (12) من نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات المرقم (3) لسنة 1999، ويقع مقرها الرئيس في بغداد، المدير المفوض للشركة هو السيد فرقد حسن أحمد السلطان (زميل جمعية المحاسبين القانونيين بانكلترا)، ويبلغ رأسمالها (X)⁽⁴⁾ دينار عراقي، ويوضح الجدول (57) معلومات عن الشركاء.

الجدول (57)

معلومات عن الشركاء

ت	اسم الشريك	رقم الإجازة	تاريخ التأسيس
1	فرقد حسن احمد السلطان	81	1978/10/24
2	عمار عبد الستار عبد	244	2000/6/5
3	انمار بشير ناجي	255	2002/4/29

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نشرة نقابة المحاسبين والمدققين لعام 2011.

تقوم الشركة بتقديم خدماتها في مجال مراقبة وتدقيق الحسابات والخدمات المهنية الأخرى لعدد كبير من الشركات الكبيرة وفي مختلف القطاعات الاقتصادية، إذ يتراوح رأس مال بعض هذه الشركات بين (6-30) مليار دينار عراقي، من أمثلتها:

1. الشركة العراقية لتمويل المشاريع الصغيرة.
2. الشركة العراقية للكفالات المصرفية المحدودة.
3. مصرف آشور الدولي.
4. سوق بغداد للأوراق المالية.
5. شركة البيبسي العراقية.

(4) اعتذر السيد المدير المفوض عن تقديم أي معلومات (حساسة) عن الشركة مسوغاً ذلك بحالة المنافسة التي يشهدها سوق العمل وسيرمز لهذه المعلومات لاحقاً بالعلامة (X).

لقد وفرت الصيغة القانونية بوصفها شركة تضامنية مزايا اختلفت عما هي عليه لو بقيت المكاتب منفردة منها:

1. إمكانية التوسع في تقديم الخدمات المهنية إلى الزبائن.
 2. الاسم التجاري المتميز والموقف القوي في سوق العمل.
 3. موقف أفضل في مواجهة دعاوى التقاضي.
 4. عدم شمولها بنظام النقاط المعمول به من قبل مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات الذي ينظم عمل المكاتب، إذ يكون العمل مفتوحاً أمام الشركات التضامنية.
- ويوضح الجدول (58) نسب تطور العمل في الشركة للسنوات 2010، 2011، باعتماد سنة 2009 بوصفها سنة الأساس.

الجدول (58)
نسب تطور العمل في الشركة

نسبة التطور %	2011	نسبة التطور %	2010	2009	الشركات التي تم تدقيق حساباتها
5	37	14	40	35	شركات صناعية
40	14	20	12	10	شركات زراعية
16	28	4	25	24	شركات خدمية
20	12	20	12	10	شركات تجارية
50	6	-	4	4	المصارف
80	18	40	14	10	أخرى
-	115	-	107	93	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على سجلات الشركة.

3/3/5 مجالات التغيير الإستراتيجي في الشركة

يعدّ التغيير الإستراتيجي تغييراً في الاتجاه، إذ قامت الشركة بتغييرات في عدة مجالات من أجل التوسع في الخدمات المهنية التي تقدمها للزبائن، وفيما يأتي توضيح لذلك:

1/3/3/5 التغيير في مجال الموارد البشرية بالشركة

تمثل الموارد البشرية في الشركة أهم الموارد فهي المصدر الحقيقي للميزة التنافسية والعنصر الفعال في نجاح التغيير، وتمّ التغيير في الموارد البشرية للشركة في المحاور الآتية:

1. محور التعيين

تمتلك الشركة ضوابط تعيين تمتاز بالقابلية على اختيار الكفاء للعمل فيها، فضلاً عن التخصص في المحاسبة والتدقيق فهي تضع شرطين أساسيين هما:

- **الأول:** أن يجيد المتقدم للتعيين اللغة الانكليزية وخاصة في مجال المحاسبة والتدقيق.
- **الثاني:** أن يجيد استخدام الحاسبة والبرامج التخصصية في المحاسبة والتدقيق.

2. محور التأهيل

تهتم الشركة بالتأهيل العلمي والعملية للعاملين لديها، فالعاملون فيها يحملون إحدى الشهادات الآتية:

• شهادة المحاسبة القانونية.

• شهادة المعهد العربي للمحاسبين القانونيين.

• شهادة البكالوريوس في المحاسبة.

يعدّ التأهيل العلمي والعملية أحد متطلبات التوسع بالخدمات المهنية لمراقب الحسابات، لذلك جاء تركيز الشركة على إحداث تغيير نوعي في العاملين لديها باختيار حملة الشهادات العلمية المهنية.

3. محور التدريب

يساعد تدريب الموارد البشرية في متابعة التغييرات المتسارعة في حقل الاختصاص، وينتظم العاملون في الشركة ضمن برامج التعليم المستمر أو برامج التدريب المتقدمة في مجالات متنوعة تتناسق مع الخدمات التي تقدمها الشركة، وكالاتي:

• **التدريب داخل العراق:** إذ يتم المشاركة في الدورات التدريبية التي يقيمها ديوان الرقابة المالية، نقابة المحاسبين والمدققين، الجامعات والمعاهد العراقية.

• **التدريب خارج العراق:** إذ يتم الاشتراك في دورات تدريبية متطورة تقيمها المنظمات المهنية العالمية في حقل الاختصاص، إذ بلغ عدد الدورات التي شارك فيها العاملون (4) دورات للفترة من 2006-2010 بمعدل دورة واحدة بالسنة، كما عقدت الشركة اتفاقية (توأمة) لتبادل الخبرات والتطوير مع شركة برايس ووترهاوس إحدى الشركات الأربع الكبرى في العالم.

4. محور الحوافز

تهتم إدارة الشركة بتفعيل كل ما يدفع العاملين نحو الولاء للشركة وزيادة الكفاءة بالعمل ومنها الحوافز، إذ يتم منح العاملين المتميزين حوافز مادية (مالية وعينية) ومعنوية (شكر وتقدير)، كما يتم تقديم الهدايا في المناسبات الدينية والشخصية (كالأعياد والزواج)، كما تصرف أجور ساعات إضافية للعاملين بعد أوقات الدوام الرسمي.

5. محور السلوك

تعمل إدارة الشركة على أن يكون سلوك العاملين فيها منضبطاً نحو انجاز أعمالهم، إذ هناك نظام لضبط حضور وانصراف العاملين يتمثل بسجل التواقيع عند الحضور والانصراف، وكشف العاملين خارج الشركة لمتابعة الشركات المتعاقد لأداء خدمات لها.

ويوضح الجدول (59) تفاصيل الموارد البشرية للشركة عام 2011.

الجدول (59)

تفاصيل الموارد البشرية في الشركة عام 2011

العدد	التفاصيل
1	الشريك المفوض
3	مدراء تدقيق
5	رئيس لجنة تدقيق
11	مدقق
3	مشرف حاسبة
3	إداري
2	طابعي
1	عامل خدمة
1	حارس
30	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على سجلات الشركة.

2/3/3/5 التغيير في مجال التقنية بالشركة

يهدف التغيير في مجال التقنية إلى تحسين جودة الخدمات التي تقدمها الشركة للزبائن وخفض كلفتها، إذ تم التغيير التقني بالشركة على نحوٍ مخطط بدأ في عام 2002 باتجاه التحول نحو التقنية المتكاملة في إنجاز الأعمال، فالشركة تستخدم الأنواع الآتية من التقنية:

1. أجهزة الحاسوب: إذ تستخدم الشركة أنواع متطورة من أجهزة الحاسوب بنوعها العادي والمحمول ومعها جميع الملحقات المرتبطة بها.
2. البرامج: تستخدم الشركة مجموعة من البرامج التخصصية المتطورة في مجال عملها، فهي تستخدم البرامج نوع (X) عند تدقيق القوائم المالية، والبرامج نوع (X) للدورات التدريبية، وهناك برامج حماية ضد الفيروسات.
3. الشبكات: بدأ تطبيق الشبكات في الشركة عام 2006 عند استخدام شبكة الإنترنت في مجال العمل، وفتح بريد إلكتروني لمراسلات الشركة، وحققت شبكة الإنترنت المزايا الآتية للشركة:
 - سرعة الاتصال مع الزبائن.
 - سرعة الاتصال مع المنظمات المهنية كمجلس مهنة تدقيق ومراقبة الحسابات.

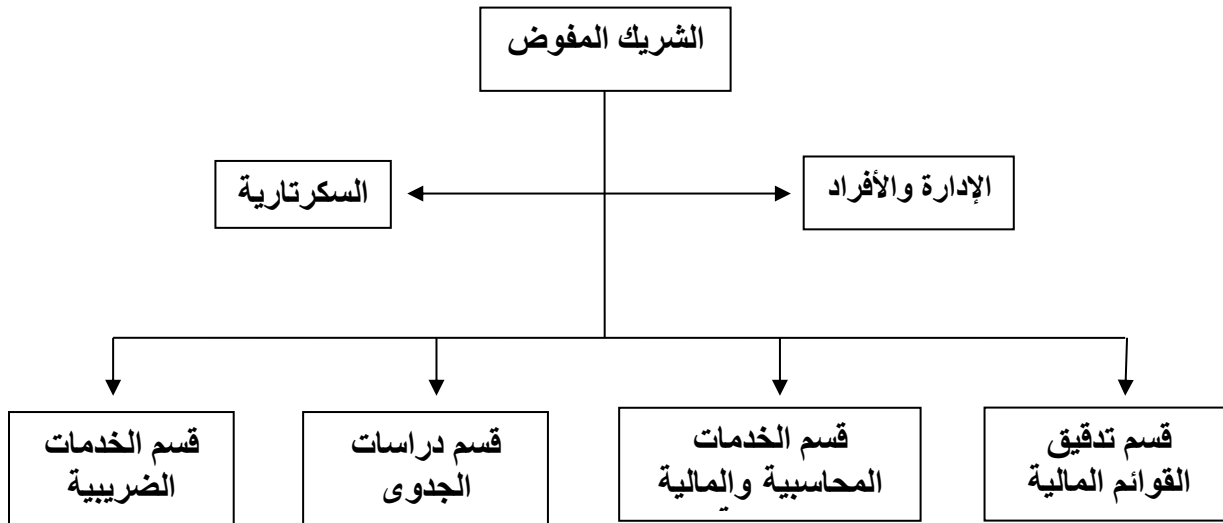
- تبادل المعلومات مع الزملاء في المهنة.
- تنسيق العمل بين أقسام الشركة.

4. وسائل تخزين المعلومات: إذ تحتوي الشركة على مكتبة إلكترونية فيها عدد كبير من الأقراص المدمجة التي تمثل أرشيف الشركة الإلكتروني، يحفظ فيه نسخة من كل الخدمات المقدمة للزبائن، كذلك وجود وسائل التخزين الشخصية (الفلاشات).

5. الأجهزة الأخرى المساعدة في العمل مثل أجهزة الاستنساخ والمساحات الضوئية (السكرانر) والطابعات. كما تمتلك الشركة وحدة خاصة لمتابعة شؤون التقانة يعمل فيها (3) من المختصين، كما تقوم حالياً بإعداد موقع خاص بالشركة على شبكة الإنترنت للتعريف بها وعرض مجموعة الخدمات التي تقدمها للزبائن، وتسهيل الاتصال المباشر معهم.

3/3/3/5 التغيير في مجال الهيكل التنظيمي للشركة

يوضح الهيكل التنظيمي للشركة الوحدات الفرعية فيها ونوع العلاقات بين الأقسام وشبكات الاتصال، وقد أدى التغيير في بيئة الشركة بعد 2002 إلى إحداث تغيير في هيكلها التنظيمي وتقسيم جديد للصلاحيات والمسؤوليات بما يتوافق مع حالة التوسع في الشركة وخدماتها، إذ تم التقسيم على أساس الخدمات المقدمة للزبائن إلى (4) أقسام هي: قسم خدمة تدقيق القوائم المالية، قسم الخدمات المحاسبية والمالية والإدارية، قسم الخدمات الضريبية، قسم دراسات الجدوى، ويوضح الشكل (21) الهيكل التنظيمي للشركة على أساس أنواع الخدمات التي تقدمها.



الشكل (21)

الهيكل التنظيمي للشركة على أساس الخدمات

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على سجلات الشركة.

4/3/3/5 التغيير في مجال ثقافة الشركة

يتضح التغيير في ثقافة الشركة من خلال الآثار الإيجابية على:

1. العاملين نحو التحفيز للعمل واحترام قيمه وزيادة الولاء للشركة، وهذا ما لحظه الباحث في سلوك جميع العاملين بالشركة واستقرار نوع من العمل الهادئ المنظم فيها.
2. الشركة نفسها، عن طريق احتلالها موقع تنافسي مهم في بيئة العمل العراقية وتماسك أجزائها نحو نجاح التغيير فيها وتحقيق الأهداف.

إن مصادر التغيير الثقافي في الشركة تتأتى من الشركاء المؤسسين لها وعلى رأسهم السيد فرقد السلطان (قائد التغيير) في الشركة، وكذلك العاملون الحاصلون لثقافة منسجمة مع التغيير، إذ يلتزم جميع العاملين في الشركة بكل ما يعزز هويتها الثقافية كالالتزام بأنظمة العمل والرقابة الذاتية وجودة الأداء والالتزام بكافة قواعد السلوك المهني والقواعد الأخلاقية المعروفة في مهنة مراقبة الحسابات. إن مصادر ثقافة الشركة تتكون من:

1. المكونات المادية التي تمتلكها الشركة، وتعدّ مصدر تحفيز للعاملين مثل بناية الشركة وموقعها الممتاز في منطقة القصور الرئاسية، والأثاث الجيد المستخدم في العمل، وطريقة ترتيب المكاتب.
2. المكونات السلوكية، مثل الطقوس المعتادة في تكريم المتميزين بالعمل، وتقديم هدايا للعاملين في المناسبات الاجتماعية كالزواج والأطفال وغيرها، كما توجد بعض المبادئ الراسخة بالعمل كالدقة والإتقان والجودة والسرعة.

3. المكونات اللفظية، إذ يتداول العاملون في الشركة بعض القصص التي حدثت أثناء بعض المواقف في الحالات الطارئة، وكذلك بعض النكات في مجال عمل الشركة مما يعزز الشعور بالتوحد والانسجام بين العاملين، ولاحظ الباحث وجود لغة مشتركة بين العاملين مثل ما يتعلق بمتابعة تدقيق الحسابات الميدانية في الشركات ذات العلاقة.

4. المكونات الإدراكية، وتتمثل بالقيم والمعتقدات التي توجبها مهنة مراقبة الحسابات مثل الالتزام بقواعد السلوك المهني والقواعد الأخلاقية المتعارف عليها، ولاحظ الباحث وجود اتجاه من المشاعر الإيجابية في العاملين نحو الالتزام بمعايير العمل كالاستئذان من الرئيس قبل الخروج وإطفاء الأجهزة الكهربائية والإنارة عند انتهاء العمل.

4/3/5 التوسع بالخدمات في الشركة

تتوفر في الشركة الكثير من المتطلبات التي تمكنها من التوسع في تقديم الخدمات المهنية إلى الزبائن وبما يتلاءم مع القوانين والتعليمات التي تصدرها الجهات المنظمة لمهنة مراقبة الحسابات في العراق، ويوضح الجدول (60) الأهمية النسبية لأنواع الخدمات التي تقدمها الشركة كنسبة إلى الإيراد الكلي لعام 2011.

الجدول (60)

الأهمية النسبية لخدمات الشركة إلى الإيراد الكلي لعام 2011

الأهمية النسبية %	نوع الخدمة
60	خدمة تدقيق القوائم المالية
15	الخدمات المحاسبية والمالية والإدارية
12	الخدمات الضريبية
13	خدمات دراسات الجدوى
100	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على سجلات الشركة.

ويوضح الباحث فيما يأتي أهم الخدمات التي تقدمها الشركة:

1. **خدمة تدقيق القوائم المالية:** وهي أكثر الخدمات شيوعاً وتقدمها الشركة لمجموعة من الشركات الكبيرة في مختلف القطاعات (أنظر الجدول 60)، إذ يتم تشكيل لجان تدقيق من رئيس وأعضاء مدققين لغرض جمع الأدلة المناسبة للحكم على مدى عدالة القوائم المالية التي تعدها إدارات هذه الشركات، ويتم تقديم تقرير التدقيق إلى المساهمين أو جهة التعاقد.
2. **الخدمات المحاسبية والمالية والإدارية:** ويمكن توضيحها بالآتي:
 - الخدمات المحاسبية تتمثل بمسك وتنظيم السجلات المحاسبية (لغير زبائن التدقيق) وكذلك تصميم النظم المحاسبية، تصميم أنظمة المخازن، تصميم نظم التكاليف، إعداد القوائم المالية غير المدققة، تحليل بعض فقرات القوائم المالية، متابعة الاكنتاب، التقرير عند دخول أو خروج شريك، وغيرها.
 - الخدمات المالية مثل خدمات تمويل المشروعات، دراسات سياسات الائتمان، دراسات تحليل رأس المال العامل، تقييم الوضع المالي، دراسة سعر السوق للأسهم، دراسات القروض، معدلات الفوائد، استثمار الأموال الفائضة، التحليل بالنسب المالية، تحديد كلفة رأس المال، أنواع دراسات التحليل المالي.
 - الخدمات الإدارية مثل خدمة التطوير الإداري، التخطيط طويل الأجل، أنظمة المكافآت، تخطيط الموارد البشرية، برامج التدريب الإداري، تصميم أنظمة المعلومات، تطوير النظم القائمة.
3. **الخدمات الضريبية:** يقدم هذا القسم مجموعة متنوعة من الخدمات منها:
 - تسوية ضريبة دخل الشركات عن طريق تعريف الشركات بمخاطر إخفاء إيراد معين وكذلك المزايا الممنوحة لهم قانوناً.

• تسوية ضريبة دخل المنتسبين، إذ يتم إعداد جدول برواتب المنتسبين في الشركات (عراقيين أو أجانب) لمنع دخول الشركة في مسألة الغرامات أو الفوائد التأخيرية وتبنيه الشركة للمتطلبات القانونية وصولاً إلى أقل ضريبة ممكنة.

- إصدار براءات الذمة للشركات.
- تسوية حسابات تأمينات المقاولين الثانويين.
- تسجيل الشركات لدى الهيئة العامة للضرائب.

4. خدمات دراسات الجدوى: وهي مجموعة متنوعة من الدراسات تقدمها الشركة بالاعتماد على الأسس

العلمية والمعايير المعتمدة ومنها:

- دراسات الجدوى الاقتصادية.
- دراسات الجدوى الفنية.
- دراسات الجدوى البيئية.
- دراسات في اقتصاديات التنمية.

5/3/5 انعكاسات التوسع بالخدمات في الشركة

يقدم الباحث في هذه الفقرة توضيح لانعكاس التوسع بالخدمات المهنية لمراقب الحسابات في عنوانين، يعان الأكثر أهمية في عمل الشركة، هما الانعكاس في معيار الاستقلال والانعكاس في رسالة الشركة، وسيتم توضيحهما بالآتي:

1/5/3/5 الانعكاس في معيار الاستقلال

اتجه رأي مراقبي الحسابات في الشركة، بعدم تأثر معيار الاستقلال بالتوسع في الخدمات التي تقدم للزبائن، إذ أن هذا التوسع يعدّ ضرورياً لما يتمتعون به من خبرة ومعرفة في تفاصيل أعمال الزبون، كما أن المعلومات المترتبة عن خدمات التوسع، تضيف إلى المدقق معلومات تساعده عند تقديم خدمة تدقيق القوائم المالية للزبون، كما اتفق مراقبو الحسابات في الشركة على أنهم غير مستعدين لتعريض سمعتهم المهنية للخطر بالإخلال في معيار الاستقلال، لأن ذلك سيهدد مستقبلهم المهني وابتعاد الزبائن عنهم، كما أن التوسع في تقديم الخدمات سيطور من إمكانيات العاملين في المكتب، إذ يجلب له عاملين متخصصين في مجالات متنوعة ويوسع علاقاته في بيئة العمل.

1/5/3/5 الانعكاس في رسالة الشركة

أدى التوسع بالخدمات المهنية التي تقدمها الشركة إلى انعكاس إيجابي في رسالتها، نحو التطوير، إذ تم صياغة الرسالة الجديدة (المطوّرة) للشركة بمشاركة العاملين وعلى النحو الآتي:

"تمثل رسالة الشركة في تقديم مجموعة متنوعة من الخدمات المهنية بجودة عالية إلى الزبائن والاهتمام بتأهيل العاملين وتطبيق المعايير الدولية التخصصية للمساهمة في التنمية الاقتصادية للعراق".

الفصل السادس

الاستنتاجات والتوصيات

يعرض هذا الفصل أهم الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة، اذ يمكن تبويبها إلى استنتاجات الجانب النظري التي أظهرها العرض النظري والتحليلي للأدبيات ذات العلاقة بالأبعاد الرئيسية للدراسة، والاستنتاجات الخاصة بالجانب الميداني استناداً إلى نتائج وتفسيرات الدراسة الميدانية، ثم يعرض أهم التوصيات وعلى وفق للتقسيم الآتي:

المبحث الأول: الاستنتاجات

المبحث الثاني: التوصيات

المبحث الأول الاستنتاجات

1/1/6 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 طلب فعال في سوق المهنة عليها.
2. تعود البداية الحقيقية لانطلاق التوسع في الخدمات إلى عام 1996 عندما قدمت لجنة اليووت 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 قرب 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 المتشعب بخدمة تدقيق القوائم المالية، طالما أن المكاتب الاستشارية التخصصية في هذا المجال تمتاز بندرة وجودها.
6. يمثل التغيير الإستراتيجي في مهنة مراقبة الحسابات، وسيلة تسهم في تحويل وضع المهنة إلى وضع أفضل، وبما يتوافق مع ظروف البيئة المحيطة وتحريكها نحو حالة مرغوبة لتعزيز الميزة التنافسية، وهو تغيير في الاتجاه نحو رؤية جديدة لتطوير الرسالة والأهداف بما يتوافق والتوسع بالخدمات.

7. إن التأهيل العلمي والعملية لمراقب الحسابات، ووجود برنامج جودة لمراقبة أداء التوسع بالخدمات، ومدى التزامه بقواعد السلوك المهني والقواعد الأخلاقية والمعايير التخصصية، تعدّ من متطلبات التوسع بالخدمات ذات العلاقة بمهنة مراقبة الحسابات.
8. اختلفت آراء المؤيدين والمعارضين للتوسع في الخدمات، فمنهم من عدّه ذو تأثير إيجابي، يؤدي إلى تحفيز مراقب الحسابات نحو الموثوقية والجودة عند أداء خدمة تدقيق القوائم المالية، على حين عدّه آخرون تغييراً في هوية مكاتب مراقبة الحسابات، ومن ثم الابتعاد عن هدفها الذي وجدت من أجله.
9. تمثل الموارد البشرية في مهنة مراقبة الحسابات، المصدر الحقيقي للميزة التنافسية، وأهم عوامل تطورها، وإن التغيير فيها يجب أن يبدأ من السياسات المتبعة في التعيين، وذلك باختيار أصحاب الخبرة والتأهيل المناسب للتوسع في الخدمات، كما أن اعتماد التأهيل الملائم وبرامج التعليم المهني المستمر، سيؤدي إلى زيادة مهارة وخبرة الموارد البشرية العاملة في خدمات التوسع، فضلاً عن اعتماد نظم حوافز فعالة للتأثير في سلوكهم نحو التغيير المطلوب.
10. يُعدّ التغيير التقني في مهنة مراقبة الحسابات، حقيقة لا يمكن تجاهلها، وذلك عن طريق إدخال الحاسوب وما يرتبط به من المعدات والبرامج التخصصية وشبكات الاتصال في عمل مراقب الحسابات، مما دفعه بثقة نحو التوسع في الخدمات التي يقدمها، كما في خدمات التجارة الإلكترونية مثل إضفاء الثقة في موقع العميل.
11. إن التغيير في ثقافة مكاتب وشركات مراقبة الحسابات، يمثل أهم مجالات التغيير الإستراتيجي فيها، لأهميته في زيادة ولاء العاملين، ومساعدته على التكيف مع البيئة الخارجية، وإن المصادر الثقافية، منها ما يرتبط بالقادة المؤسسين والعاملين ومنها ما يرتبط بالهوية الثقافية للأمة، كما تسهم المصادر الأخلاقية والمهنية والشخصية في بناء ثقافة التوسع بالخدمات.
12. يمثل الهيكل التنظيمي الصورة الواضحة للصلاحيات والمسؤوليات، وأن التغيير فيه يمثل انعكاساً للتغيير في البيئة الداخلية لمكتب مراقبة الحسابات، إذ أن التوسع بالخدمات يتطلب إيجاد قسم أو أقسام متخصصة تتلاءم مع الخدمات الجديدة وما يتبعه من إيجاد آلية جديدة للصلاحيات والمسؤوليات.
13. هناك اختلاف في تحديد أنواع خدمات التوسع، فبعضهم يصنفها في مجموعتين، هما: خدمات التأكيد وخدمات غير التأكيد، والآخر إلى ثلاثة مجموعات، الأولى خدمة التدقيق، والثانية خدمات إبداء الرأي، والثالثة خدمات التأكيد، وقامت المنظمات المهنية المتخصصة بإصدار بعض المعايير لهذه الأنواع من الخدمات، وتعدّ من أكثرها شمولية وانتشاراً المعايير الصادرة من AICPA إذ صدرت على شكل مجموعة معايير ولكل نوع من خدمات التوسع.

14. إن لظاهرة التوسع في الخدمات انعكاسات في بعض المفاهيم المرتبطة بمهنة مراقبة الحسابات يمكن توضيحها بالآتي:

- يؤدي التهديد الناتج من تعارض مصالح مراقب الحسابات والزيائن وقيامه بتدقيق أعمال سبق له أداءها إلى آثار سلبية في معيار الاستقلال، يمكن الحد منها بالاهتمام بتأهيل مراقب الحسابات وإلزامه بالإفصاح عن أجور التوسع في الخدمات.
- إن زيادة ثقة الزبائن في مهنة مراقبة الحسابات وزيادة الطلب على خدمات مراقب الحسابات قد تؤدي بالزبائن إلى استغلالها في تخفيض أجور خدمة التدقيق.
- في حالة وجود آليات حوكمة واضحة كالشفافية والنزاهة والمسائلة، فإن للتوسع في الخدمات انعكاساً مؤثراً فيها، مثل إيجاد آليات للإفصاح عن الأجر المدفوعة للتوسع بالخدمات، وتوضيح حدوده ومسائلة القائمين عليه.
- إن للتوسع في تقديم الخدمات انعكاساً في أعمال لجنة التدقيق، إذ يؤدي إلى قيامها بمراقبة مدى التزام مراقب الحسابات بقواعد السلوك المهني والأخلاقي عند أداء خدمات التوسع، وتأثيرها في توصية تجديد أو إنهاء التعاقد معه.
- عند اعتماد مكتب أو شركة مراقبة الحسابات لإستراتيجية التخصص المهني، فإن للتوسع في الخدمات انعكاساً يتمثل بسرعة الاستجابة لطلبات الزبائن لمختلف الخدمات، وذلك لامتلاك مراقب الحسابات الخبرة المتراكمة في مجال التخصص.
- إن الصفة الغالبة لسوق مهنة مراقبة الحسابات هي المنافسة الاحتكارية، وما يترتب عنها من تركيز سوق المهنة بيد بعض الشركات الكبرى، وينعكس التوسع بالخدمات في ظاهرة تركيز السوق بالزيادة، كما يؤدي إلى ارتفاع عدد حالات الاندماج بين المكاتب.
- تمثل مناهج التعليم المحاسبي، أحد أركان النظام التعليمي في تخصص المحاسبة، وينعكس التوسع بالخدمات فيها نحو التغيير، لتصبح مناهج مؤهلة لمراقب الحسابات في مواجهة المستجدات المهنية والمتغيرات في أسلوب مزاوله المهنة كالتوسع في الخدمات وذلك بإدخال مناهج للعلوم الإدارية والاقتصادية والقانونية والرياضية فيها.

15. هناك انعكاس للتوسع بالخدمات في رسالة مكتب أو شركة مراقبة الحسابات، يؤدي إلى تطويرها لكي تتلاءم مع التوجهات الجديدة لعمل المكتب أو الشركة.

2/1/6 استنتاجات الجانب الميداني

يقدم الباحث بعض الاستنتاجات التي تم التوصل إليها من الجانب الميداني، وكالاتي:

1/2/1/6 الاستنتاجات المتعلقة بوصف وتشخيص متغيرات الدراسة

1. جاءت متغيرات محور متطلبات التوسع في الخدمات بأكبر نسبة اتفاق لأفراد عينة الدراسة بالمقارنة مع متغيرات المحورين الآخرين، إذ بلغت (79,4%)، وهذا يعني وجود اتفاق عال بين الأفراد المبحوثين. إن المتغيرات في محور متطلبات التوسع من $(X_{53}-X_{20})$ البالغة (34) متغير والوارد تفاصيلها في استمارة الاستبيان (الملحق 1)، تشكل المتطلبات اللازمة لنجاح وانتشار ظاهرة التوسع بالخدمات في بيئة العمل العراقية.

2. 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.

3. حظيت متغيرات محور انعكاسات التوسع في الخدمات على المرتبة الثالثة في نسبة الاتفاق الإيجابية لأفراد عينة الدراسة بالمقارنة مع المحورين الآخرين، إذ بلغت (52,75%) مما يعني وجود اتفاق مقبول بين الأفراد المبحوثين. إن المتغيرات في محور انعكاسات التوسع من $(X_{80}-X_{53})$ البالغة (27) متغير والوارد تفاصيلها في استمارة الاستبيان (الملحق 1) تشكل انعكاسات ظاهرة التوسع بالخدمات في بعض المفاهيم المرتبطة بمهنة مراقبة الحسابات في العراق وكذلك الانعكاس في رسالة المكتب أو الشركة.

2/2/1/6 الاستنتاجات المتعلقة بتحليل النتائج واختبار الفرضيات

1. أظهرت نتائج التحليل العملي 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. وتفصح هذه النتائج عن المؤشرات الآتية:

- 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.

• يحتل رضا الزبون موقعا" مهما في العلاقة بينه وبين مراقب الحسابات وان التوسع بالخدمات جاء لتعظيم هذا الرضا.

• 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.

• إن الترخيص الممنوح لمراقب الحسابات لممارسة المهنة في العراق، يتضمن في طياته تقديم العون والمساعدة للزبون في المجالات المحاسبية والرقابية والإدارية والتنظيمية، لذلك استخدمه في التوسع بالخدمات.

• إن حاجة الزبائن من المعلومات الموثقة 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.

• تميزت البيئة العراقية بقلة 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.

• 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. كشفت نتائج التحليل العاملي لمحور متطلبات التوسع في الخدمات، عن أهم متطلبات ظاهرة التوسع بالخدمات، إذ أظهرت وجود (11) عاملاً رئيساً تمثل متطلبات التوسع في بيئة العمل العراقية، جاء عامل التغيير في الهيكل التنظيمي بالمرتبة الأولى تلاه بالمرتبة الثانية عامل التغيير في الموارد البشرية/1، واحتل المرتبة الثالثة عامل التغيير في مهنة مراقبة الحسابات/1، أما عامل التغيير في التقانة فقد احتل المرتبة الرابعة ثم عامل التغيير في مهنة مراقبة الحسابات/2 واحتل المرتبة الخامسة، تلاه في المرتبة السادسة عامل التغيير في المهام، أما عامل التغيير في مهنة مراقبة الحسابات/3 فقد جاء بالمرتبة السابعة، ثم جاء عامل التغيير في الموارد البشرية/2 بالمرتبة الثامنة، أما المرتبة التاسعة فكانت لعامل التغيير الثقافي والمرتبة العاشرة لعامل التغيير المتنوع والمرتبة الحادية عشر لعامل التغيير في الهيكل التنظيمي/2 .

وتصح هذه النتائج عن المؤشرات الآتية :

- يُعدّ التغيير في مجال الهيكل التنظيمي، من أهم مجالات التغيير الإستراتيجي لمكاتب وشركات مراقبة الحسابات في العراق، إذ أن إيجاد توصيف واضح للوظائف والمسؤوليات، يسهل من التوسع بالخدمات، كما أن تميز الهيكل التنظيمي للمكتب أو الشركة بالتناسق والتعاون بين وحداته يؤدي إلى المرونة في التوسع بالخدمات.
- يحتل التغيير في مجال الموارد البشرية موقعاً مهماً عند إجراء التغيير الإستراتيجي في مكاتب وشركات مراقبة الحسابات بالعراق، وتعدّ نقطة البداية من إجراءات الاختيار والتعيين التي يجب أن تتوافق مع التوسع بالخدمات، وتستكمل ببرامج تدريبية للعاملين بالمكتب من أجل تحسين مستوى التعلم لديهم ورفع خبراتهم ومهاراتهم لاستخدامها في التوسع بالخدمات، وكذلك إيجاد نظام حوافز خاص بالتوسع في الخدمات.
- تفرض مهنة مراقبة الحسابات في العراق ضوابط يجب الالتزام بها من لدن مراقبي الحسابات أثناء ممارستهم المهنة، مثل الالتزام بقواعد السلوك المهني والالتزام بالقواعد الأخلاقية المعروفة، وهي مطلوبة لأداء خدمة تدقيق القوائم المالية والتوسع في الخدمات على حد سواء.
- إن التغيير التقني في مهنة مراقبة الحسابات، أصبح حقيقة لا يمكن تجاهلها، فالمكاتب والشركات مسيرة للتطورات التقنية، فهي تمتلك أجهزة الحاسوب المتطورة، وتستخدم تقانة شبكات الاتصال مثل الانترنت في ممارسة أعمالها الإدارية والفنية، كما إن العاملين لديهم من المهارات التقنية ما يؤهلهم لأداء التوسع في الخدمات.
- إن التوسع في الخدمات يتطلب إجراء التغيير في المهام داخل المكتب، كما يجب إجراء التعديلات اللازمة في طرق انجازها لتوافق مع التوسع في الخدمات فيتم استحداث مهام جديدة أو الاستغناء عن بعض المهام.
- حاجة التوسع بالخدمات في بيئة العمل العراقية إلى وجود برنامج لرقابة جودة الأداء المهني خاص بخدماته، كذلك الحاجة إلى تطوير المسؤوليات القانونية على مراقب الحسابات.
- الحاجة إلى تكييف الثقافة المنظمة بما يتلاءم والتوسع في الخدمات، وترسيخ كافة مصادرها في مكاتب مراقبة الحسابات، سواء المرتبطة بالموارد البشرية أو المرتبطة بالهوية الثقافية للأمة أو المصادر الأخلاقية (المجتمعية والمهنية والشخصية) وذلك لخدمة التوسع.
- الحاجة إلى وجود ضوابط لتنظيم الإفصاح عن اجور التوسع من التوسع في الخدمات، بالمقارنة مع أجور خدمة تدقيق القوائم المالية يشمل مكاتب مراقبة الحسابات والزيائن، من أجل زيادة الثقة والاطمئنان.

3. كشفت نتائج التحليل العاملي لمحور انعكاسات التوسع في الخدمات عن أهم انعكاسات ظاهرة التوسع في الخدمات، إذ أظهر وجود (10) عوامل رئيسية تمثل انعكاسات التوسع بالخدمات في بيئة العمل العراقية، إذ جاء الانعكاس في رسالة المكتب أو الشركة بالمرتبة الأولى، تلاه بالمرتبة الثانية عامل الاستقلال، على حين احتل عامل الانعكاس المتنوع المرتبة الثالثة، وجاء عامل الانعكاس في تركيز السوق بالمرتبة الرابعة، ثم تلاه في المرتبة الخامسة عامل مناهج التعليم المحاسبي، ثم عامل الاتجاه العكسي بالمرتبة السادسة، تلاه عامل التخصص المهني بالمرتبة السابعة، أما المرتبة الثامنة فكانت لعامل تركيز سوق المهنة المعاكس، وفي المرتبة التاسعة جاء عامل لجنة التدقيق، وفي المرتبة العاشرة عامل العلاقة مع الزبائن.

وتنصح هذه النتائج عن المؤشرات الآتية :

- الحاجة إلى إجراء تطوير في رسالة المكتب أو الشركة وتكييفها لتتلاءم مع التوسع في الخدمات، على أن يتسم هذا التطوير بمشاركة العاملين لضمان تأثيرهم الايجابي فيه.
- يمثل معيار الاستقلال حجر الزاوية في مهنة مراقبة الحسابات بالعراق، وليس هناك أي انعكاس سلبي فيه نتيجة التوسع في تقديم الخدمات.
- الحاجة إلى تشريعات لتنظيم العلاقة مع الزبائن عند التوسع في تقديم الخدمات للمحافظة على الثقة المتبادلة بينهم وبين مراقب الحسابات، ومنع أي انعكاس سلبي في أجور خدمة تدقيق القوائم المالية.
- الحاجة إلى إجراء تعديلات في آليات حوكمة الشركات المعتمدة، لتعزيز إجراءات الشفافية في الإفصاح، والقابلية على المساءلة لما يتعلق بالتوسع في الخدمات.
- الحاجة إلى تطوير عمل لجنة التدقيق، ليشمل الإشراف على كل ما يتعلق بالتوسع في الخدمات، من إجراء التعاقدات الخاصة بالتوسع ومراقبة مدى الالتزام بقواعد السلوك المهني والأخلاقي عند التنفيذ، ومناقشة التقرير عن خدمات التوسع مع مراقب الحسابات.
- وعي مراقبو الحسابات لأهمية اعتماد إستراتيجية التخصص المهني لدعم قدراتهم في كشف المخاطر وتحقيق مستوى أعلى في جودة الأداء عند التوسع في تقديم الخدمات.
- إن تركيز سوق مهنة مراقبة الحسابات في العراق لما يتعلق بخدمة تدقيق القوائم المالية، مسيطر عليه من الجهات المنظمة للمهنة، أما عند التوسع في الخدمات فإنه يمتاز بدرجة عالية من التركيز.
- الحاجة إلى إجراء تغييرات في مناهج التعليم المحاسبي المعتمدة حالياً، لتوسيع قاعدة المعرفة وزيادة القدرة على مواجهة احتياجات البيئة ومنها التوسع في الخدمات.

3/2/1/6 الاستنتاجات المتعلقة بدراسة الحالة

يقدم الباحث الاستنتاجات الآتية المتعلقة بدراسة الحالة في شركة فرقد السلامان لتدقيق ومراقبة الحسابات:

1. إن الشركة تسيطر على حصة جيدة من سوق مهنة مراقبة الحسابات في العراق، لما يتعلق بخدمة تدقيق القوائم المالية وخدمات التوسع وذلك بتقديم خدماتها لشركات كبيرة في مختلف القطاعات الصناعية، الزراعية، التجارية، الخدمية والمصارف.
2. أفادت الشركة من حالة الاندماج التي تمت بين المكاتب الثلاثة في الخروج عن نظام النقاط المعتمد نحو أفق غير محدود في تقديم خدمة تدقيق القوائم المالية والتوسع بالخدمات.
3. اعتماد الشركة على الموارد البشرية المؤهلة علمياً بأعلى الشهادات في التخصص والمدرّبة بشكل جيد على استخدام التقنية.
4. إن الشركة تستخدم التقنية المتطورة في جميع أعمالها وبكافة التفاصيل ولديها قسم متخصص لمتابعة شؤون التقنية.
5. إن لقائد التغيير (المدير المفوض) دوراً كبيراً ومؤثراً في الشركة، وإن تسمية الشركة باسمه كان له تأثير إيجابي عليها وذلك للسمعة الجيدة التي يتمتع بها في سوق المهنة.
6. تهتم الشركة بكل ما يعزز ولاء العاملين لها، من أنظمة أجور وحوافز، وتهيئة ظروف عمل ملائمة كالمكان والأثاث والأدوات.

المبحث الثاني

التوصيات

بعد إن تمت دراسة ظاهرة التوسع بالخدمات في بيئة العمل العراقية من مختلف جوانبها، إذ تم البحث في العوامل المؤدية إلى نشوئها، وتحديد المتطلبات اللازمة لنجاحها، وبيان انعكاساتها في بعض المفاهيم المهنية ورسالة المكاتب والشركات، فإننا نوصي 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 يلاءم 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 الأجر من التوسع بالخدمات إلى الأجر الكلية التي يحصل عليها المكتب أو الشركة وبحيث تكون اقل من أجر خدمة التدقيق.
 - إلزام الشركات المساهمة المسجلة في سوق الأوراق المالية بالإفصاح عن الأجر التي دفعتها لخدمات التوسع.
6. 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.
7. توعية الزبائن بمختلف مستوياتهم بالخدمات التي يمكن أن تقدمها مكاتب وشركات مراقبة الحسابات، واستخدام مختلف الوسائل في ذلك كالندوات والإعلانات والاستفادة من شبكة الانترنت.
8. أن تقوم مكاتب وشركات مراقبة الحسابات بإجراء التغيير الإستراتيجي في المجالات الآتية:
 - إعادة صياغة الهيكل التنظيمي ليتضمن توزيع واضح للصلاحيات والمسؤوليات وبما يؤدي إلى تسهيل التوسع في الخدمات.

- الاهتمام بجميع الأمور المتعلقة بالموارد البشرية كالتعيين والتأهيل والتدريب وأنظمة الحوافز والدراسات السلوكية وبما يتلاءم واتجاه التوسع بالخدمات.
- إجراء التغييرات التقنية المطلوبة في العمل، وإدخال الأجهزة والبرامج المتطورة بما يدعم التطبيق السليم للتوسع في الخدمات.
- أن يتم إعادة توزيع المهام على نحوٍ يتناسب مع التوسع في الخدمات، واستحداث مهام جديدة أو الاستغناء عن بعض المهام القائمة.
- ترسيخ الثقافة المنظمة الجديدة نحو التوسع بالخدمات وتعزيز مصادر وجودها في المكتب أو الشركة.

9. الاهتمام بالدراسات والأبحاث المتعلقة بظاهرة التوسع في الخدمات وبيان انعكاساتها في الآتي:

- وضع آليات حوكمة الشركات لتأكيد الشفافية والموضوعية والمساءلة وعلى نحوٍ يتناسب مع التوسع بالخدمات.
- تطوير عمل لجان التدقيق ليشمل سيطرتها على جميع تفاصيل التوسع بالخدمات.
- توجيه الشركات نحو اعتماد إستراتيجية التخصص المهني وبيان مزاياها وتناسقها مع التوسع في الخدمات.
- القيام بالدراسات المتعلقة بتحديد درجة تركيز السوق لمهنة مراقبة الحسابات بما يتعلق بالتوسع في الخدمات.

مقترحات للدراسات المستقبلية

- استكمالاً للتوصيات يقدم الباحث مجموعة مقترحات للدراسات المستقبلية المكتملة للدراسة الحالية بإمكان طلبة الدراسات العليا والباحثين الإفادة منها وتتمثل في:
1. تحديد وتحليل المقاييس الملائمة لأنواع الخدمات المهنية لمراقب الحسابات.
 2. إعداد نظام رقابة جودة الأداء للتوسع بالخدمات.
 3. تجميع وتحليل المعايير ذات العلاقة بالتوسع بالخدمات الصادرة من المنظمات المهنية العالمية.
 4. دراسة مقارنة لظاهرة التوسع بالخدمات في بعض الدول العربية (العراق، مصر، السعودية، الإمارات).
 5. مقترح معيار عراقي لتأكيد خدمات الاستشارات الإداري

المصادر

(القرآن الكريم)

(1) المصادر باللغة العربية

(1-1) الوثائق الرسمية

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين، (2004)، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة .
2. الاتحاد الدولي للمحاسبين، (2007)، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة .
3. الاتحاد الدولي للمحاسبين، (2008)، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة .
4. الاتحاد الدولي للمحاسبين، (2011)، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة .
5. جريدة الوقائع العراقية، (1990)، قانون ديوان الرقابة المالية (6) لسنة 1990، العدد 3293، السنة 32.
6. جريدة الوقائع العراقية، (1997)، قانون الشركات العراقي رقم (21) لسنة 1997، العدد 3689، السنة 39.
7. جريدة الوقائع العراقية، (2000)، نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات المرقم (3)، لسنة 1999، العدد 3807، السنة 41.
8. نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين، (1983)، قواعد السلوك المهني .
9. نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين، (1988)، قانون نقابة المحاسبين والمدققين (185) لسنة 1969 المعدل بالقانون (77) لسنة 1973 والقانون (94) لسنة 1988.
10. نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين، (1997)، القواعد المحاسبية والرقابية العراقية.
11. نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين، (2011)، نشرة بأسماء شركات مراقبة وتدقيق الحسابات وأصحاب مكاتب التدقيق الخاصة.

(2-1) المعاجم والقواميس

1. ابن منظور، أبو الفضل جمال الدين محمد، (2000)، لسان العرب، دار صادر، بيروت، لبنان.
2. البعلبكي، منير، (2009)، المورد الحديث، قاموس انكليزي-عربي، الطبعة الاولى، دار العلم للملايين، لبنان.

3. الفيروز، آبادي محمد بن يعقوب، (غير مؤرخ)، القاموس المحيط، دار العلم للجميع، لبنان.

(3-1) الرسائل والاطاريح الجامعية

1. أبو رذن، إيمان بشير محمد مصطفى، (2005)، التوجه الاستراتيجي وأثره في مجالات التغيير: دراسة استطلاعية في بعض الشركات الصناعية في مدينة الموصل، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
2. الاهدل، عبد السلام سليمان قاسم، (2008)، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية "دراسة نظرية ميدانية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة أسيوط، مصر.
3. البكوع، فيحاء عبد الخالق، (2006)، التحليل الاستراتيجي للتحديات التي تواجه مهنة مراقبة الحسابات في إطار عناصر البيئة التقنية الحديثة، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق.
4. التـك، أسيل زهير رشيد أمين، (2010)، العلاقة التبادلية بين بعض القضايا الجوهرية للمسؤولية الاجتماعية وبناء التزام العاملين بالجودة وانعكاساتها على القيم المنظمة -دراسة تحليلية في عدد من المستشفيات في مدينة الموصل، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق.
5. التميمي، هاشم حسن، (2002)، الرقابة الاجتماعية ودورها في تقويم أداء الوحدات الاقتصادية - دراسة ميدانية في ديوان الرقابة المالية، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد، العراق.
6. التميمي، وداد موسى محمد، (2007)، تأثير التغيير الإستراتيجي في عملية الاحتضان التقني باعتماد الإبداع التقني: دراسة استطلاعية لعينة من منظمات القطاع الصناعي العراقي المختلط، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
7. الجعافرة، محمد مفلح محمد، (2008)، مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان، الأردن.
8. الجعفري، وسن عبد الصمد نجم، (2006)، دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد، بغداد، العراق.
9. الجلال، حمد محمد صالح، (2010)، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات في الجمهورية اليمنية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر.

10. الحداد، سامح عبد الرزاق، (2008)، تحليل وتقييم إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة العاملة في قطاع غزة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، غزة، فلسطين.
11. حسن، بشرى عبد الوهاب محمد، (2008)، العوامل المؤثرة في جودة التدقيق: أنموذج مقترح لتضييق فجوة التوقعات بين المدققين والمستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
12. حنش، حسان حسن، (2009)، القوائم المالية المرحلية-أهميتها وإمكانية إعدادها في الجمهورية اليمنية: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإدارية، جامعة سبأ، اليمن.
13. حوسو، محمد محمود ذيب، (2005)، التدقيق للأغراض الضريبية، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
14. خوين، سندس رضوي، (2006)، أثر مجالات التغيير في الأداء التنظيمي: دراسة تطبيقية في القطاع الصناعي، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية.
15. الرقب، حماد محمود، (2008)، واقع إدارة التغيير لدى وزارات السلطة الفلسطينية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية-غزة.
16. الزيدي، قيس إبراهيم حسين، (2000)، نمط التفكير الإستراتيجي للمستويات القيادية العليا في منظمات الإدارة العامة العراقية وأثره في اتجاهاتهم نحو التغيير الإستراتيجي - مدخل معرفي، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
17. السالم، زين العابدين جاسم محمد، (2005)، تحليل مقومات المعرفة وعلاقتها بالإبداع -دراسة استطلاعية لآراء عينة من منتسبي الشركتين العامة للصناعات البتروكيمياوية وصناعة الأسمدة، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة.
18. السديري، فهدة بنت سلطان بن عبد الرحمن، (2004)، توظيف عدد مختار من المقاييس لرصد ملامح فجوة التوقعات في بيئة مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، جدة، السعودية.
19. سعد، سلمى منصور، (1995)، التعليم المحاسبي في الجامعات العراقية، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية.
20. سعيد، عهد علي، (2009)، الأثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سوريا: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، سوريا.

21. سعيد، لقان محمد، (2008)، أدوات تكنولوجيا المعلومات ودورها في التعليم المحاسبي: دراسة تطبيقية في الجامعات والمعاهد الفنية في إقليم كردستان العراق، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق.
22. سموعي، رفاء فرج، (2006)، التركيب العضوي والمعتقدات التنظيمية وأثرها في التطوير التنظيمي: دراسة ميدانية في المستشفيات التعليمية في بغداد، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية.
23. سميع، زيد صالح، (2009)، أثر الثقافة التنظيمية على الأداء الوظيفي: دراسة تطبيقية على القطاع المصرفي في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، مصر.
24. الشجيري، محمد حويش علاوي، (2004)، النموذج المعرفي المحاسبي وانعكاساته في المهنة والتعليم المحاسبيين في العراق، أطروحة دكتوراه، الجامعة المستنصرية، بغداد، العراق.
25. الشكرجي، ذنون يونس ذنون، (2005)، استخدام مصفوفتي Q-mode و R-mode في التحليل العامل، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
26. صالح، أسامة حمدي، (2002)، الخدمات الأخرى لمراقب الحسابات وأثرها على استقلاله في العمل، محاسبة قانونية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، العراق.
27. صالح، سميرة حافظ، (2008)، بناء مقياس للخدمات الاستشارية المقدمة من قبل مراقب الحسابات: دراسة استطلاعية في ضوء آراء مكاتب التدقيق الخاصة، محاسبة قانونية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.
28. طه، آلاء عبد الواحد ذنون، (2007)، تطوير مناهج قسم المحاسبة لكلية الإدارة والاقتصاد في جامعة الموصل وفقاً لمعايير التعليم الدولية للمحاسبين المهنيين، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
29. العاني، أريج سعيد خليل، (2008)، تقييم دور ثقافة المنظمة ونجاح إدارة المعرفة في تطوير الميزة التنافسية المستدامة، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق.
30. عبد الصمد، عمر علي، (2009)، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات-دراسة ميدانية-، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التيسير، جامعة المدية، الجزائر.
31. عبيد، عوني فتحي خليل، (2009)، واقع إدارة التغيير وأثرها على أداء العاملين في وزارة الصحة الفلسطينية: دراسة حالة مجمع الشفاء الطبي، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية - غزة.

32. العسكري، بهاء الدين المنجي، (2010)، إدارة التغيير في منظمات الأعمال – التجربة الماليزية نموذجاً، رسالة ماجستير، قسم العلوم الإدارية، الأكاديمية العربية بالدنمرك.
33. العطية، ماجدة عبد الكاظم، (1993)، تغيير الثقافة المنظمة: دراسة مسحية وتحليلية في مصرفي الرافدين والرشيد، أطروحة دكتوراه في إدارة الأعمال، جامعة بغداد، العراق.
34. الفتلاوي، علي عبد الحسن، (2005)، التغيير التكنولوجي وتأثيره في إنتاجية المنظمة، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق.
35. قايد، وئام عبده، (2008)، العوامل المؤثرة على استقلال المراجع الخارجي في بيئة ممارسة المهنة في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية.
36. النجار، شهناز فاضل أحمد، (2006)، رأس المال الفكري وأثره في التغيير التنظيمي -دراسة تطبيقية في الجامعة التكنولوجية، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد، العراق.
37. الندوي، مريم مصطفى، (2004)، العلاقة بين خصائص القيادة الجامعية العراقية وإدارة الأزمات: دراسة ميدانية لعينة من الجامعات في المنطقة الشمالية، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.

(4-1) الكتب

1. أبو حويج، مروان، (2006)، المناهج التربوية المعاصرة، مفاهيمها، عناصرها، أسسها، وعملياتها، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
2. ابو شيخة، نادر أحمد، (2009)، الاستشارات الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن.
3. أبو هيبية، حامد طلبة محمد، (2011)، أصول المراجعة، الطبعة الأولى، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، الأردن.
4. الديوه جي، أبي سعيد، (2000)، المفهوم الحديث لإدارة التسويق، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
5. ارينز، ألفين وجيمس لوبك، (2009)، المراجعة، مدخل متكامل، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية.
6. ارينز، ألفين وجيمس لوبك، (2002)، المراجعة: مدخل متكامل، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية.

7. بدر، حامد أحمد رمضان، (2005)، تطوير مناهج التعليم الإداري/التجاري الجامعي في الوطن العربي، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر.
8. البكري، ثامر، (2005)، إدارة المستشفيات، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
9. بلال، محمود إسماعيل، (2004)، إدارة الموارد البشرية، الدار الجامعية، مصر.
10. بوتين، محمد، (2005)، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
11. التميمي، هادي، (2006)، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
12. توماس، وليم وامرسون هنكي، (1989)، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية.
13. الجبوري، شلال حبيب وصلاح حمزة عبد، (2000)، تحليل متعدد المتغيرات، دار الكتب للطباعة والنشر، بغداد، العراق.
14. جerald، جرينبرج وروبرت بارون، (2004)، إدارة السلوك في المنظمات، دار المريخ، الرياض، السعودية.
15. جلاب، إحسان دهش، (2011)، إدارة السلوك التنظيمي في عصر التغيير، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
16. جمعة، حلمي، (2009)، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب السابع، دار صفاء للطبع والتوزيع، عمان، الأردن.
17. جمعة، أحمد حلمي، (1999)، التدقيق الحديث للحسابات، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
18. جمعة، أحمد حلمي، (2009)، التدقيق والتأكيد الحديث للمشاكل والمسؤوليات، الأدوات والخدمات، الكتاب الثاني، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
19. جمعة، أحمد حلمي، (2009)، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث الإطار الدولي أدلة ونتائج التدقيق، الكتاب الأول، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
20. جمعة، أحمد حلمي، (2009)، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب السادس، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
21. جمعة، أحمد حلمي، (2012)، التدقيق والتأكيد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

22. جمعة، أحمد حلمي، (2009)، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب الثالث، دار صفاء للطبع والتوزيع، عمان، الأردن.
23. جمعة، أحمد حلمي، (2009)، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب الرابع، دار صفاء للطبع والتوزيع، عمان، الأردن.
24. جمعة، أحمد حلمي، (2009)، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب الخامس، دار صفاء للطبع والتوزيع، عمان، الأردن.
25. جمعة، أحمد حلمي، (2009)، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب الثامن، دار صفاء للطبع والتوزيع، عمان، الأردن.
26. جمعة، أحمد حلمي، (2009)، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب التاسع، دار صفاء للطبع والتوزيع، عمان، الأردن.
27. جمعة، أحمد حلمي، (2009)، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب العاشر، دار صفاء للطبع والتوزيع، عمان، الأردن.
28. جواد، شوقي ناجي، (1995)، إدارة الأعمال منظور كلي، دار الكتب للطباعة والنشر، بغداد، العراق.
29. جيمس، شيرو، (2003)، رسائل مفتوحة إلى الرئيس الأمريكي، إرشادات حول الإدارة الناجحة، الطبعة الأولى، مكتبة العبيكان، السعودية.
30. حجازي، محمد عباس، (2000)، نظرية المحاسبة، مطابع الدار الهندسية، مركز التعليم المفتوح، جامعة عين شمس، مصر.
31. حريم، حسين، (2003)، إدارة المنظمات: منظور كلي، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
32. الحسبان، عطا الله أحمد سويلم، (2009)، التدقيق والرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الرابية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
33. حمود، خضير، وياسين الخرشنة، (2007)، إدارة الموارد البشرية، دار المسيرة، الأردن.
34. حمود، خضير كاظم، (2002)، السلوك التنظيمي، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن.
35. الحناوي، محمد صالح، محمد فريد الصحن، محمد سعيد سلطان، (2001)، مقدمة في الأعمال والمال، الطبعة الأولى، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، القاهرة، مصر.
36. الخضر، (2002)، إدارة آليات الإصلاح الإداري وخطواته، مؤسسة تشرين للصحافة والنشر، دمشق، سوريا.

37. الخضيرى، محسن، (2003)، إدارة التغيير مدخل اقتصادي للبيكولوجيا الإدارية للتعامل مع متغيرات الحاضر لتحقيق تفوق، الطبعة الأولى، دار الرضا للنشر، دمشق، سوريا.
38. خطاب، عايده سيد، (2000)، العلوم السلوكية، دار قباء للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، مصر.
39. داغر، منقذ محمد وعادل حرحوش صالح، (2000)، نظرية المنظمة والسلوك التنظيمي، دار الكتب والوثائق للطباعة والنشر، بغداد، العراق.
40. دحدوح، حسين أحمد وحسين يوسف القاضي، (2009)، مراجعة الحسابات المتقدمة: الإطار النظري والإجراءات العملية، الجزء الثاني، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن.
41. الدورى، زكريا مطلق، (2003)، الإدارة الإستراتيجية مفاهيم وعمليات وحالات دراسية، الطبعة الأولى، المكتبة الوطنية، دار الكتب والوثائق، بغداد، العراق.
42. الذنيبات، علي عبد القادر، (2009)، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق، الطبعة الثانية، شركة مطابع الأرز، عمان، الأردن.
43. روبنسون، دانا جاينس وجيمس روبنسون، (2009)، التغيير أدوات تحويل الأفكار إلى نتائج، مركز الخبرات المهنية للإدارة، القاهرة، مصر.
44. السقا، السيد أحمد، ومدثر طه أبو الخير، (2002)، مشاكل معاصرة في المراجعة، مطابع غباشي، طنطا، مصر.
45. السكارنة، بلال خلف، (2009)، التطوير التنظيمي والإداري، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
46. سلطان، عماد الدين محمد، (1991)، التحليل العملي، الطبعة الأولى، دار المعارف، القاهرة، مصر.
47. السلمي، علي، (1988)، السلوك التنظيمي، الطبعة الثالثة، دار غريب للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، مصر.
48. السويدان، طارق، (2001)، منهجية التغيير في المنظمات، الطبعة الأولى، دار ابن حزم، بيروت، لبنان.
49. الشاذلي، تحسين، (2002)، أصول المراجعة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر.
50. الصبان، محمد سمير ومحمد مصطفى سليمان، (2005)، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، القاهرة.
51. الصعيدي، إبراهيم أحمد، (2005)، الاتجاهات الحديثة في نظرية المراجعة ومعاييرها، كلية التجارة جامعة عين شمس، القاهرة، مصر.

52. الصوص، نداء محمد، (2008)، السلوك الوظيفي، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
53. الضمور، هاني حامد، (2008)، تسويق الخدمات، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر، الأردن.
54. الطائي، محمد عبد حسين والخفاجي، نعمة عباس خضير، (2009)، نظم المعلومات الإستراتيجية منظور الميزة الإستراتيجية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
55. عامر، سعيد، (2001)، الإدارة وتحديات التغيير، مركز وايد سيرفيس للاستشارات والتطوير الإداري، القاهرة، مصر.
56. العامري، صالح وطاهر الغالبي، (2007)، الإدارة والأعمال، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
57. عبد الباقي، صلاح، (2003)، السلوك الإنساني في المنظمات، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر.
58. عبد الله، خالد أمين، (2004)، علم تدقيق الحسابات، الناحية العملية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
59. عبد الوهاب، إبراهيم طه، (2004)، المراجعة النظرية العملية والممارسة المهنية، الناشر قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المنصورة، مصر.
60. عبید، حسين، شحاته السيد، (2006-2007)، المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
61. عثمان، فاروق، (2000)، قوى إدارة التغيير في القرن الحادي والعشرين، الطبعة الأولى، دار الوفاء للطباعة والنشر والتوزيع، المنصورة، مصر.
62. العدوانى، عبد الستار محمد علي، (2011)، المنظمة: نظرياتها وسلوكها وإدارتها - تحليل معاصر، كتاب تحت الطبع.
63. عصفور، أمل مصطفى، (2008)، قيم ومعتقدات الأفراد وأثرها على فعالية التطوير التنظيمي، إصدارات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر.
64. علي، عبد الوهاب نصر و شحاته السيد شحاته، (2005-2006)، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال (الواقع والمستقبل)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
65. علي، عبد الوهاب نصر، وشحاته السيد شحاته، (2004)، مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق المال والتجارة الالكترونية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.

66. علي، عبد الوهاب نصر وسمير محمد كامل و شحاته السيد شحاته، (2008)، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة مع التطبيق على بيئة الحاسبات الإلكترونية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
67. علي، عبد الوهاب نصر و شحاته السيد شحاته، (2009)، قواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات المالية (مدخل مصري وعربي ودولي مقارن)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
68. العميان، محمود، (2005)، السلوك التنظيمي في منظمات الأعمال، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
69. العنقري، حسام عبد المحسن، (2006)، من يحاسب المحاسب القانوني، مطابع السروات، جدة، المملكة العربية السعودية.
70. عوض، محمد أحمد، (2001)، الإدارة الإستراتيجية: الأصول والأسس العلمية، الطبعة الأولى، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، القاهرة، مصر.
71. غالي، جورج دانيال، (2002-2003)، تطوير مهنة المراجعة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر.
72. الفاعوري، رفعت عبد الحميد، (2005)، إدارة الإبداع التنظيمي، إصدارات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر.
73. القريوتي، محمد قاسم، (2000)، نظرية المنظمة والتنظيم، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
74. كنج، نيجل ونيل اندرسون، (2004)، إدارة أنشطة الابتكار والتغيير دليل انتقادي للمنظمات، دار المريخ، الرياض، السعودية.
75. اللامي، غسان، (2007)، إدارة التكنولوجيا مفاهيم ومداخل تقنيات تطبيقات عملية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
76. لطفي، أمين السيد، (2005)، المراجعة البيئية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
77. لطفي، أمين السيد أحمد، (2005)، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
78. لطفي، أمين السيد أحمد، (2005)، مراجعات مختلفة لإغراض مختلفة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
79. لطفي، أمين السيد أحمد، (2006)، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.

80. لطفي، أمين السيد أحمد، (2010)، لمحاسبة والمراجعة الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
81. اللوزي، موسى، (2002)، التنمية الإدارية، الطبعة الثانية، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن.
82. اللوزي، موسى، (2007)، التنظيم وإجراءات العمل، دار وائل، عمان، الأردن.
83. ماكاي، كونجر، (2005)، الطريق إلى الزعامة - القيادة الإدارية في عصر المعلومات، الطبعة الأولى، مركز الإمارات للبحوث الإستراتيجية، أبو ظبي، الإمارات العربية المتحدة.
84. ماهر، أحمد، (2007)، تطوير المنظمات الدليل العملي لإعادة الهيكلة والتميز الإداري وإدارة التغيير، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
85. ماهر، أحمد، (2000)، الإدارة الإستراتيجية، دار عين الشمس للطباعة والنشر، مصر.
86. ماهر، أحمد، (2005)، السلوك التنظيمي مدخل بناء المهارات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
87. متولي، متولي السيد، (2006)، السلوك التنظيمي، مكتبة عين شمس، القاهرة، مصر.
88. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، (2001)، مفاهيم التدقيق المتقدمة، بموجب المنهاج الدولي الذي أقرته UNCTAD، مطابع الشمس، عمان.
89. محجوب، بسمان فيصل، (2003)، الدور القيادي لعمداء الكليات في الجامعة، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر.
90. محسن، عبد الكريم، وصباح مجيد النجار، (2009)، إدارة الإنتاج والعمليات، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
91. محمود، رأفت سلامة و أحمد يوسف كلبونه وعمر محمد زريقات، (2010)، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن.
92. المطيري، عبيد بن سعد، (2004)، مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة تحديات وقضايا معاصرة، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية.
93. المغربي، عبد الحميد عبد الفتاح، (1999)، الإدارة الإستراتيجية لمواجهة تحديات القرن الحادي والعشرين، مجموعة النيل العربية، القاهرة.
94. النجار، فايز جمعة، (2010)، نظم المعلومات الإدارية منظور إداري، الطبعة الثالثة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
95. نصر الله، حنا، عيد عفيري، علي حسين، (2000)، مبادئ في العلوم الإدارية، الأصول والمفاهيم المعاصرة، سلسلة أصول الإدارة، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

96. نصيرات، فريد، (2008)، إدارة منظمات الرعاية الصحية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن.
97. هل، شارلز وجاريت جونز، (2001)، الإدارة الإستراتيجية: مدخل متكامل، دار المريخ، الرياض، السعودية.
98. يونس، طارق شريف، (2002)، الفكر الاستراتيجي للقادة، دروس مستوحاة من التجارب العالمية والعربية، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر.
99. يونس، طارق شريف والهيبي، خالد عبد الرحيم مطر، (2011)، الإدارة الإستراتيجية مدخل بناء وإدامة الميزة التنافسية، مؤسسة فخرأوي للدراسات والنشر، مملكة البحرين.

(5-1) الدوريات

1. جبريل، وائل، (2004)، المناهج المحاسبية وأثرها في تقييم المعارف المحاسبية، مجلة الإداري، العدد 98، بغداد، العراق.
2. جربوع، يوسف محمود، (2005)، العوامل المؤثرة في الأداء المهني لمراجعي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة من دولة فلسطين، مجلة تنمية الرافدين، المجلد: 78، العدد: 27، الموصل، العراق.
3. الجفري، فوزية حامد والعنقري، حسام عبد المحسن، (2003)، 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.
4. الجفري، فوزية حامد والعنقري، حسام عبد المحسن، (2007)، اتجاه مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية: تحليل ميداني مستند إلى مقتضيات نظرية الوكالة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد 21، العدد 2، جدة، السعودية.
5. الحسني، صادق، (1999)، استقلال المراجع: دراسة تحليلية مقارنة في ضوء المعايير الدولية والتشريعات المنظمة للمهنة، مجلة دراسات، المجلد 26، العدد 1، الجامعة الأردنية، الأردن.
6. حمادة، رشا، (2010)، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني، سوريا.
7. خداش، حسام الدين والسرطاوي، عبدالمطلب، (2010)، مدى أسهام بنود الاستقلالية الواردة بقانون سيرين اوكسلي في تعزيز استقلالية المحاسب القانوني الأردني وأثرها في تقليص فجوة التوقعات دراسة ميدانية من وجهة نظر كل من مدققي القوائم المالية والمستثمرين، والمؤسسين، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 6، العدد 3، عمان، الأردن.

8. خضير، نعمة عباس وآخرون، (1998)، تكنولوجيا العمل وقيم المدراء: دراسة مقارنة في منظمات الخدمة العامة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد (14)، بغداد، العراق.
9. الدريج، محمد، (2004)، تطوير المناهج الدراسية ومستجدات المشهد التربوي المعاصر، مجلة رسالة التربية، العدد الخامس، وزارة التربية والتعليم، سلطنة عمان.
10. دقاسمة، مأمون أحمد سليم، (2002)، التغيير التنظيمي: دراسة ميدانية للاتجاهات المديرين في الإدارات الحكومية في محافظة أربد - الأردن نحو دوافع وسمات ومعوقات ومتطلبات نجاح جهود التغيير التنظيمي، مجلة الإداري، العدد (88).
11. دهمش، نعيم حسني، (1996)، المحاسب القانوني الذي نريد، المحاسب القانوني العربي، العدد 97، تموز وآب، عمان.
12. دوسة، طالب أصغر وسوسن جواد حسين، (2008)، التغيير الإستراتيجي وانعكاساته على الأداء التنظيمي، مجلة الإدارة والاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية.
13. الذهبي، جاسم محمد والعزاوي، بشرى هاشم، (2001)، قياس علاقة تحفيز الموارد البشرية مع الإبداع المنظمي في منطمتين صناعيتين، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد (8)، العدد الأول، بغداد، العراق.
14. الذيقاني، عبد الله أحمد يحيي، (1999)، النظام التربوي: التعليمي، مفهوم و طبيعة دوره، مجلة الفكر التربوي العربي، الأمانة العامة لاتحاد التربويين العرب، العدد الرابع، السنة السابعة، اليمن.
15. الرحيلي، عوض بن سلامة، (2008)، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات: حالة دراسية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد 22، العدد 1، السعودية.
16. الشاطري، إيمان حسين والعنقري، حسام عبد المحسن، (2006)، انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره 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.
17. صيام، وليد زكريا ومحمود فؤاد فارس أبو أحمد، (2006)، مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد 20، العدد 2، جدة، المملكة العربية السعودية.
18. العاني، صفاء أحمد محمد، (2005)، دور لجان التدقيق في تعزيز أداء واستقلالية المدقق الداخلي، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 54، الجامعة المستنصرية، بغداد، العراق.

19. العبد الله، رياض وسلمى منصور سعد، (2000)، التعليم المحاسبي وترسيخ عقيدة دقة الأرقام المحاسبية، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العدد التاسع والعشرون، كانون الثاني.
20. عريقات، أحمد يوسف ومحمد نديم دباغية، (2011)، أثر التزام شركات تدقيق الحسابات الأردنية بمعايير التدقيق الدولية على خططها الإستراتيجية التسويقية، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد التاسع عشر، العدد الأول، غزة، فلسطين.
21. العزاوي، نجم عبدالله وأثير أنور العاني، (2002)، التخطيط الاستراتيجي والهيكل التنظيمي، العلاقة والأثر، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، المجلد الأول، العدد 4، العراق.
22. العزاوي، محمد عبد الوهاب وأحمد هاشم الصقال، (2001)، أسس الخيار الإستراتيجي، تحليل نقدي ومعالجات عراقية إستراتيجية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، عدد خاص بوقائع المؤتمر القطري الأول للعلوم الإدارية، بغداد، العراق.
23. العمرو، ريم عمر محمد والنعنقري، حسام عبد المحسن، (2007)، فاعلية مرتكزات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية في مواجهة المشاكل والتحديات المعاصرة، دراسة ميدانية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد 21، العدد 1، جدة، المملكة العربية السعودية.
24. 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.
25. العنقري، حسام بن عبد المحسن، (2004)، انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وأثاره على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية: مثال لدراسة التغيير في المنظمات، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 64، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر.
26. الغامدي، سالم علي والنعنقري، حسام عبد المحسن، (2005)، أثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد 19.
27. الغيثي، عبد الله مبارك، (2001)، مراكز التعليم العالي الأجنبية المانحة للمؤهل العلمي الحالي لأعضاء هيئات التدريس في جامعات الوطن العربي، مجلة الدراسات الاجتماعية، الجامعة اليمنية للعلوم والتكنولوجيا، العدد 11.
28. فضل، محمد أحمد، (2002)، التدريب ودوره في التشغيل ورفع الكفاءة الإنتاجية والإدارية في اليمن، مجلة كلية التجارة، جامعة أسيوط، العدد (32)، مصر.

29. الفضل، مؤيد والجاوي، طلال، (2000)، تقويم دور منهج التعليم الجامعي في بناء المهارات المهنية واتجاهات تطورها: دراسة ميدانية لحالة العراق.
30. قريط، عصام، (2008)، الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الأول، دمشق، سوريا.
31. القشي، ظاهر شاهر، (2005)، انهيار بعض الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة، المجلة العربية للإدارة، جامعة الدول العربية، المجلد 25، العدد 2، القاهرة، مصر.
32. كاظم، كريمة علي، (2002)، تنظيم مهنة مراقبة الحسابات: دراسة مقارنة بين العراق والأردن ومصر، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العدد الأربعون، بغداد، العراق.
33. لبيب، خالد، (2005)، دور التخصص في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي-دراسة تطبيقية مقارنة، مجلة البحوث العلمية، العدد الأول، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، الإسكندرية، مصر.
34. متولي، أحمد زكي، (2006)، نموذج مقترح لقياس العلاقة بين إستراتيجية التخصص المهني للمراجعة والعوامل المؤثرة في أداء عملية المراجعة: دراسة ميدانية، المجلة العلمية، العدد الأول، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر.
35. المشهداني، عمر إقبال والسليم، فيصل زماط حسن، (2005)، أثر المعتقدات في نظام الإبلاغ المالي (أمريكا حالة دراسية)، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 55، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد، العراق.
36. المعاضيدي، معن وعده، (2000)، التوازن الاستراتيجي: المفهوم والخصائص، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 22، العدد 62، الموصل، العراق.
37. المعتاز، إحسان بن صالح، (2008)، أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها: انهيار شركة أنرون والدروس المستفادة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد 22، العدد 1، جدة، المملكة العربية السعودية.
38. المليجي، إبراهيم السيد، (2006)، دراسة واختبار تأثير آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية في مصر، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، ملحق العدد الأول، المجلد الثالث والأربعون، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر.
39. المومني، منذر طلال، (2010)، العوامل والمعوقات المؤثرة على استخدام تكنولوجيا المعلومات في تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات في الأردن، المجلة العربية للإدارة، المجلد 26، العدد 2، عمان، الأردن.

40. نصيف، عماد عبد الأمير ونغم هادي حسين، (2009)، الإسناد الاجتماعي وعلاقته بالصحة النفسية لدى طلبة جامعة القادسية، مجلة القادسية في الأدب والعلوم التربوية، المجلد 8، العدد 2.
41. نوفل، محمد نبيل، (1990)، تأملات في فلسفة التعليم الجامعي العربي، مجلة التربية الجديدة، مكتب اليونسكو الإقليمي للتربية في البلاد العربية، العدد 51، مؤسسة الخدمات الطباعية، لبنان.
42. الهوش، أبوبكر محمد، (2005)، نحو ميثاق أخلاقي لمهنة المعلومات في الوطن العربي، مجلة الشارقة للعلوم الشرعية والإنسانية، مجلد 2، العدد 1.

(6-1) المؤتمرات

1. أبو زر، عفاف اسحق، (2010)، منهج الريادة الرقابية في تحسين أداء مكاتب التدقيق في ظل أخلاقيات الأعمال بالمؤسسات العربية، المؤتمر العالمي الدولي السنوي العاشر، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة الأردنية، عمان، الأردن.
2. أبو زيد، كمال خليفة، (1996)، نحو إطار لتقييم التعليم المحاسبي، الندوة السابعة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، جامعة الملك سعود، الرياض.
3. الحواجرة، كامل محمد، (2010)، مدى استعداد المنظمة المتعلمة للتغيير التنظيمي، المؤتمر العلمي السابع لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزرقاء، الأردن.
4. خريف، نادية وداسي، وهيبية، (2008)، إدارة المعرفة مدخل استراتيجي لإدارة التغيير، المؤتمر العلمي الثامن، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة، عمان، الأردن.
5. الدوري، زكريا مطلق، والعملة، شفيق، والسعيد، يعرب عدنان، (2008)، عناصر التغيير الإستراتيجي ودورها في تصميم رؤية المنظمة، مفاهيم ومصنوفة مقترحة، المؤتمر العلمي الثامن، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة، عمان، الأردن.
6. الرشيد، عادل، (2003)، الثقافة والإدارة: الموائمة بين البراداييم والسياق، وقائع المؤتمر العربي الرابع في الإدارة، دمشق، سوريا.
7. السديري، فهده بنت سلطان، والعتقري، حسام بن عبد المحسن، (2005)، فجوة التوقعات المرتبطة بمقومات الوفاء بمتطلبات الأطراف المستفيدة وتأثر تنظيم وممارسة مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية بالتحديات المعاصرة، المؤتمر العلمي الرابع، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة فيلادلفيا، الأردن.
8. الشجيري، محمد حويش علاوي، (2008)، شركات التدقيق الخاصة ومتطلبات التغيير الاستراتيجي، أنموذج مقترح للتغيير الاستراتيجي: دراسة حالة، المؤتمر العلمي الثامن، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة، عمان، الأردن.

9. شمام، عبد الوهاب، (2008)، إدارة التغيير والموارد البشرية، المؤتمر العلمي الثامن، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة، عمان، الأردن.
10. صادق، محمد نجيب، (2008)، استراتيجيات المراجعة في ظل مجتمع التغيير المعرفي، المؤتمر العلمي الثامن، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة، عمان، الأردن.
11. الضابط، مدين إبراهيم، (2010)، دورة في معايير المحاسبة والمراجعة الدولية والتحليل المالي والقوانين الضريبية في سورية، جمعية المحاسبين القانونيين، حلب، سورية.
12. عبد الوهاب، إبراهيم طه، (2005)، تطوير دور وأداء المراجع الخارجي لتأكيد الثقة في المعلومات المتبادلة والتقارير المالية المنشورة على شبكة المعلومات العالمية، المؤتمر العلمي الرابع لجامعة فيلادلفيا، الأردن .
13. العتيبي، سالم بن عبدالله، (2009)، جودة عملية المراجعة كإحدى آليات الحوكمة، المؤتمر العلمي السنوي العاشر، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة، عمان، الأردن.
14. علي، سماي، (2008)، إدارة التغيير والحاكمة الراشدة، المؤتمر العلمي الثامن، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة، عمان، الأردن.
15. العنقري، حسام بن عبد المحسن، وسارة بنت عبدالله بكر، (2007)، القيمة المضافة لمراجعة الحسابات في شكلها الحديث، المؤتمر السنوي، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة، الأردن.
16. القصيمي، محمد مصطفى، (2008)، إجراءات تكييف الثقافة المنزمية في إطار جهود إعادة هندسة الأعمال: مدخل نظري تحليلي، المؤتمر العلمي الثامن، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة، عمان، الأردن.
17. لوصيف، زين الدين بن، عبد الحق بن زايد، رافع دغيش، (2008)، إدارة التغيير: المنطلقات والأسس مع عرض لأهم الاستراتيجيات الحديثة للتغيير، المؤتمر العلمي الثامن، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة، عمان، الأردن.
18. المشهداني، بشرى نجم عبدالله، (2008)، أهمية حوكمة الشركات في مواجهة الفساد المالي والمحاسبي: دراسة تحليلية للإطار القانوني والرقابي الذي ينظم أعمال الشركات المساهمة في العراق، المؤتمر العلمي الأول لهيئة النزاهة، بغداد، العراق.
19. المعاضيدي، معن وعبدالله، (2008)، الاستعداد للتغيير الإستراتيجي استناداً إلى قدرات تقانة المعلومات: دراسة حالة منظمة صناعية، المؤتمر العلمي الدولي السنوي الثامن، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة، عمان، الأردن.

20. المعتاز، إحسان صالح و Andrew Higson، (2002)، مدى فعالية لجان المراجعة في الشركات المساهمة السعودية: دراسة ميدانية، مؤتمر المحاسبة الأول، الرياض، السعودية.
21. معمر، عبد السلام سلطان، (2006)، استقلالية المحاسب القانوني، المؤتمر الوطني الأول حول المحاسبة، طرابلس، ليبيا.

(7-1) الانترنت

1. مجموعة طلال أبو غزالة الدولية، (2011)، رسالة المؤسسة، منشور على الموقع
http://www.tagorg.com/page.aspx?page_key=mission&lang=ar.
2. مجموعة طلال أبو غزالة الدولية، (2011)، من نحن، منشور على الموقع
<http://www.tagorg.com/page.aspx?page-key=about-us-main&lang=ar>.
3. الإطار المصري لعمليات التأكد
www.aliahmedali.com/pdf/morag3a/001
4. أكبر شركات المحاسبة والتدقيق في العالم:
<http://master.first-forum.com/154-topc>
5. لبيب، خالد محمد عبد المنعم، (2004)، الخدمات بخلاف مهام المراجعة، واستقلال المراجع الخارجي (دراسة ميدانية)، منشور على الموقع :
www.eulc.eg/eulc/libraries/aploadfiles/downloadfile
6. بدون، (2006)، المحاسبون يعيدون تلميح مهنة الاستشارات، مجلة الاقتصادية الالكترونية، العدد: 4490
http://www.aleqt.com/2006/01/26/article_24317.html
7. نيروخ، نضال، (2009)، مهنتي المحاسبة والتدقيق في ظل الأزمة المالية العالمية الجارية.
<http://www.pacpa.ps/new/pdfs/nidal-speech.pdf>
8. الجابري، يحيى بن سعيد بن عبد الله، (2009)، الخدمات التي يجوز لمراقب الحسابات الخارجي تقديمها من غير خدمات التدقيق: www.cma.gov.com
9. بدون، (2006)، أزمة الثقة في مهنة المحاسبة، الأسباب والمقترحات:
<http://infotechaccountants.com/forums/showthread.php/277>
10. آل عباس، محمد، (-)، مسؤوليات المراجع والتطورات المهنية الحديثة:
<http://www.kantakji.com/figh/files/Accountancy/00005.pdf>
11. آل عباس، محمد، (2008)، المنافسة والاحتكار في سوق المنافسة:
<http://www.aleqt.com/2008/07/25/article-13062.save>
12. بشير، فاتح ودبلة بن عيشي، (2008)، حوكمة الشركات كأداة لضمان صدق المعلومة المالية والأنظمة المحاسبية وآثارها على مستوى أداء الأسواق.

<http://kku.edusa/conferreaces/SSEFP/Researches/>

13. عبد العزيز حجازي وشركاؤه/محاسبون قانونيون ومستشارون:

<http://dramhegazy.com/ar/images/sheetbig.jpg>

(2) المصادر باللغة الانكليزية

(2-1) Dissertation Studies

1. Al-Eissa, Abdulaziz Ibraheim,(2009),Non-Audit Services and Auditor Independence The Case of Saudi Arabia, Doctor Thesis, Victoria University.
2. Griffin, D .Mathew , (2000),Organization Values Supportive of Work and No work Integration, Unpublished doctoral dissertation ,California School of Professional Psychology.
3. Heitmann, Soren and Annica Ohling, (2005), Audit of Future: An Analysis of the Impact of XBRL on Audit and Assurance, Master Thesis , International Accounting , School of Business, Economics and Law ,Oteborg University .
4. Houtert, Van,(2010),Financial Reporting Quality and Non-Audit Services :Evidence From the Netherlands, Master Thesis, Maastrich University.

(2-2) Books

1. Arens, Alvin A., Randal J. Elder , and ,Mark S. Beasley, (2008), Auditing and Assurance Services an Integrated Approach, 11th edition, New York, Pearson education , International.
2. Arens, Alvin A., Randal J. Elder , and ,Mark S. Beasley, (2005), Auditing and Assurance Services an Integrated Approach, 10th edition, New York, Pearson education , International.
3. Arens, Alvin A. & James K. Loebbecke, (2000), Auditing An Integrated Approach,8th ,Prentice Hall International Inc.
4. Bawman, C.,(1995),The Essence of Strategy, Prentice-Hall International, LTD, London.
5. Bedian, Arthur & Raymon Zammuto,(1991),Organization Theory and Design,Dryden Press , Chicago.
6. Bowman, C., (1995),The Essence of Strategy ,Prentic-Hall International ,LTD ,London.
7. Boynton, William C. , Raymond N. Johnson and Walter G. Kell , (2001),Modern Auditing , 7th edition ,New York , John Wiley & Sons , Inc .

8. Boynton, William C., and , Raymond N. Johnson, (2006),Modern Auditing , 8th edition ,New York , John Wiley & Sons , Inc .
9. Certo, Samuel Poul Peter & Edward Ottensmeyer ,(1995),The Strategic Management Process ,3th edition ,Irwin ,Inc. ,U.S.A.
10. Champoux, A. Joseph ,(2000),Organization Behavior Essential Tenets For A new Millennium South western College Publishing, Canada .
11. Chandler, R. ,(2008),Auditing and assurance ,London University Publishing , London ,England.
12. Cosserrat, Gill G.S., ,G.W. ,Leung ,P.,& Coram ,P. (2006), Modern Auditing & Assurance Services, 2ed , New York, John Wiley .Com.
13. Daft, R.L,(2001) , Organization Theory & Design , South –Western College Publishing.
14. Daft, R.L. , (2007), Organization Theory and Design , International edition , Printed in USA.
15. Dauber, Nick A. ,Anique Ahmed Qureshi &March H. Levine,(2009),The Complete Gide to Auditing Standards and Other Professional Standards, John Wiley Publishing .
16. Elder, Randal J. ,Mark S. Beasley ,and Alvin A. Arens ,(2010), Auditing and Assurance Services an integrated approach, 13th edition, New York, Pearson education , Inc.
17. Gagliardi, P. (1996), Exploring the Aesthetic Side of Organizational Life ,in Handbook of organization studies , Thousand Oaks , CA :Sage.
18. Grawford, Michel A. , (2009),Attestation Gide, , CCH A Wolters Kluwer Business .
19. Haimann, W.G. & P.E. Connor ,(1998), Managing the Modern Organization , Macmillan Publishing , New York .
20. Hayes, Rick ,Roger Dassen , Arnold Schilder and Phillip Wallage , Principles Of Auditing An Introduction Standards On Auditing ,(2005), 2nd edition , New York , Pearon Education Limited.
21. Hellerigell, Dan , John Solcum & Richard Woodman, (2001), Organization behavior, 7th edition , South Western College Publishing U.S.A.
22. Hellriegel, D. , J.W. Slocum & R.W. Woodman ,(2001), Organization Behavior , 9th edition ,South- Western Cllege Publishing, U.S.A.
23. Hill, Charles & Gareth Jones ,(2001) ,Strategic Management Theory –an Integrated Approach ,15th edition ,Houghton Miffilin Company , U.S.A.
24. Hooks, Karen L.,(2009),Auditing And Assurance Service : Understanding The Integrated Audit ,New York ,John Wiley & Sons .
25. Huczynski, Andersen J. & David Buchanan ,(2001), Organizational Behavior an introductory text, 4th edition , Prentice-Hall, England .

26. Hughes, Richard ,Robert C. Ginnett & Gordon J. Curphy ,(2006),Leadership , 5th edition , McGraw-Hill, Irwin ,U.S.A.
27. Ivancevich, J.M., J.L.Gibson & J.H. Donnelly ,(2000), Organization Behavior Structure Processes , 10th edition ,Mac Graw Hill , USA.
28. Jones, Gareth R. ,(1998),Organization Theory ,Text and Cases , New York ,Addison – Wesley ,com.
29. Kesio, Donald E. ,Jerry J. Weygandt &Terry D. Warfield,(2005),Intermediate Accounting Volume 1,11th edition ,John Wiley &Sons ,Inc.
30. Knechel, W. Robert ,(2001), Auditing Assurance & Risk ,2nd edition ,Ohio ,South-Western College Publishing.
31. Leslie, D ,(2000),Audit Methodologies Of Large Firms ,Stephen Austin & Sons LIT. Claxton Hill, UK .
32. Louwers, Timothy J. ,Robert J. Ramsay , David H. ,Sinason , and Jerry R. Strawser,(2007), Auditing & Assurance Services , Boston , McGraw-Hill Irwin .
33. Louwers, Timothy J. ,Robert J. Ramsay , David H. ,Sinason , and Jerry R. Strawser,(2008), Auditing & Assurance Services , Boston , McGraw-Hill Irwin .
34. Lussier, R.N. ,(2005),Human relation in organization : Application s & skill Building ,McGraw-Hill , Irwin .
35. Lynch, Richrd ,(2000), Corporate Strategy ,2nd edition , Financial Times , Prentice-Hall ,Person Education Limited , London .
36. MacMillan, Tampoe,(2000),Strategic Management : Process , Content and Implementation ,Oxford University Press Inc.
37. Mckenna, E. ,(2000) , Business Psychology and Organization Behavior A Student Hand book ,3th edition , Psychology Press.
38. Messier, William F. , Steven M Glover , and Douglas F. Prawitt ,(2006), Auditing & Assurance Services A systematic Approach , 4th edition , Boston , McGraw-Hill Irwin .
39. Messier, William F. , Steven M Glover , and Douglas F. Prawitt ,(2008), Auditing & Assurance Services A systematic Approach , 6th edition , Boston , McGraw-Hill Irwin .
40. Messier, William F. , Steven M Glover , and Douglas F. Prawitt ,(2003), Auditing & Assurance Services A systematic Approach , 3th edition , Boston , McGraw-Hill Irwin .
41. Messier, William F. ,(1997),Auditing A Systematic Approach, McGraw-Hill Com. ,New York.
42. Monks, R. &N. Minow,(2004),Corporate Governance , 3rd edition, Blackwell Publishing.
43. Pearson, Gordon ,(1999) ,Strategic in Action , Strategic Thinking , Understanding and Practice , 1st edition , Financial Times Prentice Hall, England .

44. Pickett, K.H. Spencer,(2005),The Essential Handbook Of Internal Auditing, John Wiley & Sons LTD.
45. Quick, J.C. & D.L. Nelson ,(2009) ,Principle of organizational behavior : realities and challenges , South –Western , cengage learning.
46. Rading, Kurt F . ,Paul J. Sobel ,Unton Anderson & Michael J. Head,(2003),Internal Auditing :Assurance and Consulting Services ,printed by the institute of internal auditors research foundation ,Florida ,USA.
47. Rafaeli,A . &M. Worline ,(2000),Symbols in Organizational Culture , Handbook of Organizational Culture and Climate , Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
48. Rittenbery, Larry E,Karla Johnston, Audrey A. Graming & Bradly Schweiger ,(2009) ,Auditing : A business Risk Approach ,7th edition , South Western Degage Learning.
49. Robbins, S.P. & M. Coulter, (1999) ,Management , Prentice – Hall, Inc. ,New Jersey.
50. Robbins, S.P. , (2001) ,Organizational Behavior 9th edition , Prentice-Hall . Inc. ,New Jersey .
51. Robbins, Stephen , (2000), Essentials of Organization Behavior , 5th edition , Prentice Hall. USA.
52. Robertson, Jack C. , Timothy J. Louwers , Auditing & Assurance Services ,(2002) , 10th edition , Boston , McGraw-Hill Irwin .
53. Robson, Wendy ,(2000), Strategic Management and Information System : An Integrated Approach , 3th edition ,Prentice Hall, Financial Times , Pearson Education limited ,Britain .
54. Sai, Nicholas Okoe ,(2009),Types of Audit and Auditing Standards ,West Affican Institute for Financial and Economic ,Lagos , Nigeria .
55. Saloner, Garth,Andrea Shepard & Joel Podolny,(2001) ,Strategic Management ,John Wiley & Sons ,Inc.
56. Schermerhorn, J.R. ,J. Hunt & R. Osborn ,(2000), Organizational Behavior , John Wiley & Sons ,Inc. ,U.S.A.
57. Schermerhorn, John R. , (2000) ,Management , 7th edition , John Willey Inc., USA.
58. Schermerhorn, John R., (2002) ,Management ,John Wiley& Sons ,Inc .,New York .
59. Slocum,J. & D. Hellriegel,(2009), Principles of Organizational Behavior ,Twelfth Edition ,South – Western ,USA.
60. Smieliawskas, Jack C. , Wally Robertson ,(2000), Auditing : An International Approach , 5th edition Student ,Canada ,Mc Graw-Hill Ryerson LTD.
61. Soltani, Bahram,(2007),Auditing An International Approach, 1ed ,Prentice Hall, London ,England.

62. Spencer, K H Pickett ,(2005),The Essential Handbook Of Internal Auditing ,New York , John Wiley & Sons , Ltd .
63. Steerts, Richard ,(1989), Organization Effectiveness , Good Year Publishing Com. , California .
64. Stevenson, W.J . ,(2005), Operation Management , 8th edition , McGraw Hill ,Irwin , New York.
65. Tidrick, Donald E. and Robert A. Prentice ,(2010),Auditing and Attestation ,CPA Exam Review, Efficient Learning System Inc.
66. Whittington, O . Ray, Kurt Pany ,(2009) ,17th ,Principles of Auditing & other Assurance Services ,Boston, McGraw-Hill Irwin com.
67. Whittington, O. Ray , and Kurt Pany ,(2007),Principle Of Auditing And Other Assurance Services , 15th edition , Boston , McGraw-Hill Irwin .
68. Whittington, O. Ray , and Kurt Pany ,Principle Of Auditing And Other Assurance Services , (2008), 16th edition , Boston , McGraw-Hill Irwin .
69. Whittington, O. Ray , and Kurt Pany, (2001), Principle Of Auditing And Other Assurance Services , 13th edition , Boston , McGraw-Hill Irwin .
70. Whittington, O. Ray , and Kurt Pany, (2004),Principle Of Auditing And Other Assurance Services , 14th edition , Boston , McGraw-Hill Irwin .

(2-3) Periodic

1. A.A.A.,(2003), Accounting Programs Leadership Group, Annual, Seminar.
2. Abraham, Carmli, (2005), The Relationship Between Organization Culture and Withdrawal Intention and Behavior, International Journal of Manpower, Vol. 26.
3. Amos ,Elizabeth & Bart Weathington ,(2008), An Analysis of the Relation Between Employee-Organization Vale Congruence and Employee Attitudes, Industrial and Organizational Psychology.
4. Arrunada ,Benito ,(1998) ,Non –Audit Services: Let an International Market Decide ,Journal of Accountancy , Vol:63.
5. Ashbaugh ,H. ,(2004), Ethical Issues Related to the Provision of Audit and Non – Audit Services Evidence from Academic Research , Journal of Business Ethics , Vol:52, No.2.
6. 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.
7. Balsam ,Steven .(2003),Auditor Industry Specialization and Earnings Quality ,Journal of Practice and Theory ,Vo:22, No:2.
8. Bansal ,SC and Lata Sharma ,(2009),New Challenges of Accounting and Auditing in E-Environment in INDIA ,Revista Universo Contabil ,Blumenau ,V.5 N.1.

9. Benston, G.J. & Hartgraves A.L.,(2002),Enron What Happened and What We can Learn From It, Journal of Accounting and Public Policy,Vo.21,No.2.
10. Blair ,Margaret M., Cynthia A. Williams & Li-Wen Lin ,(2008),The Roles of Standardization , Certification and Assurance Services in Global Commerce , Vanderbilt University Law & Economics Research Paper No. 8-16 .
11. Brackney ,Kennard S. & Glenn L. Helms ,(1996) ,"Practice Notes : A Survey of Attestation Practice " Auditing : Journal of Practice & Theory V:15 ,No.2.
12. Brazel ,Joseph F.,(2008),How Do Financial Statement Auditors and IT Auditors Work Together? The CPA Journal.
13. Clyde ,Robert D., (1994), Accounting & Auditing : AICPA Strategic Planning Committee , Today's CPA V:20 ,No. 3.
14. Coates ,A.John,(2007),The Goals and Promise of the Sarbanes- Oxley Act, Journal of Economic Perspectives, Vol:21, No:1.
15. Cohen ,Daniel A.,(2008),Does Information Risk Really Matter? An Analysis of the Determinants and Economic Consequences of Financial Reporting Quality ,Asia Pacific Journal of Accounting & Economics No. 15.
16. Cohen ,J.M.,(2002),Corporate Governance and the Audit process ,Contemporary Accounting Research,Vol.19,No.4.
17. Congress,(2002),The Sarbanes- Oxley Act 2002,Congress of the United State of America.
18. Craswell ,A. , D.J. Stokes & J. Loughton ,(2002), Auditor Independence and Fee Dependence , Journal of Accounting and Economics ,Vol:33, No.2.
19. Daly, A. & D. Sehuler ,(1998),"Redefining a Certified Public Accounting Firms" Accounting Organization and Society, Vol :23,No.5,6.
20. Defond ,M. , K. Raghunandan & K. Subrmnyam ,(2002), Do Non –Audit Services Fees Impair Auditor Independence ?Evidence From Going Concern Audit Opinion , Journal of Accounting Research , Vol:40 ,No.4.
21. Delaney, Patric R. and O . Ray Whittington ,(2011) ,Auditing and Attestation , Volume 1, Wiley CPA Exam Review .
22. Drucker ,Peter F. ,(2001), Long – Range Planning : Challenge to Management , Management Science , Vol:55 ,No. 30 .
23. Duh ,Rong-Ruey, Wen-Chich Lee and Jong-Ping Chu, (2007), An experimental study on non-audit services and auditor Decisions: Pre-and pos-procomp scandal, Taiwan Accounting Review, Vol: 6, No: 2.
24. Ebimobowei, Appah , (2011), Non-Audit Services and the impairment of auditors' independence: A Future Examination, Pakistan Journal of Social Sciences, Vol. 8, No. 2.
25. Eilifsen, Aasmund, W. R. Knechel, & Ph. Wallage, (2000), External Assurance services and Strategic Business Risk: An International Field Study Accounting Horizns, 15(3) (September).

26. Francis, Jere R., (2006), Are Auditors Compromised by No audit Services? Assessing the Evidence, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 23, No: 3.
27. Gray ,J.H. & I.L. Denston, (2007), Towards An Integrative and Knowledge Management, *International Journal of Organization Behavior*, Vol. 9, No. 2.
28. Hackenbrack, K. & R. Knechel,(1997),Resource Allocation Decision in Audit Engagements ,14(Fall).
29. Hano, B. & M. Turner ,(1996), The Changing Face of Accounting Education , *CPA Review* , Vol:7, No.1.
30. Hasan ,Mahreen, Steven Maijoor , Theodore J. Mock , Peter Roebuck , Roger Simnett and Ann Vanstraelen , (2005) ,The Different Types of Assurance Services and Levels of Assurance Provided , *International Journal of Auditing*, INT.J. 9.
31. Hicks ,Julie ,(2004) ,E-Commerce and its Impact on the Accounting Profession a Literature review , *UNC Greensboro journal of Student Research in Accounting Issue 1-6* .
32. Hsiu ,Chun-, Tsui-Ping Chang& Wei –Cheng Shen,(2008),Developing The Continuous Assurance Embedded Continuous Audit Web Services ,*IEEE Asia-Pacific Services Computing Conference*.
33. IAASB, International Auditing And Assurance Standards Board,(2010),Limited Assurance ,*IAASB Consultative Advisory Group* , London ,England.
34. Kavanagh ,M. ,(2006), The Impact of Leadership and Change Management Strategy on Organization Culture and Individual Acceptance of Change During a Merger , *British Journal of Management* , Vol : 17.
35. Kornish ,L.J. & C.B. Levine,(2004), Discipline with common agency : the case of audit & non audit services " , *The Accounting Review* , Vol. 79 , No. 1 , January .
36. Kwak ,M. ,(2002), The Effect of Non- Audit Fees on Accounting Practices *Mitsloan Management Review* ,vol:43 ,No.4.
37. Lennox ,Clive S. ,(1999),Non-Audit Fees ,Disclosure and Audit Quality, *The European Accounting Review* ,Vol:8,No.2.
38. Murray ,A. ,(2001), Intellectual Property : The Old Rules Don't Apply, *The Wall Street Journal* .
39. Philip, Moor D., Tetlock E. Lloyd & May H. Bazerman ,(2006), Conflicts of Interest and the Case of Auditor Independence: Moral Seduction and Strategic Issue Cycling , *Academy of Management Review*, Vol:3, No.1.
40. 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.

41. Reynolds, J. K., D. R. Deis & J. R. Francis, (2004), Professional Service Fees & Auditor Objectivity, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 23, No. 1.
42. Silverthorne ,(2004),The Impact of Organization Culture and Person-Organization Fit on Organizational Commitment and Job Satisfaction , *The Leadership & Organization Development Journal* , Vol :25 ,No:7.
43. 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.
44. Srivastava ,Rajendra P. and Theodore J.Mock ,(1999) ,Evidential Reasoning for web Trust Assurance Services ,*Proceedings of the 32nd Hawaii International Conference on System Sciences* .
45. Storey, R.K. & Storey,(1998),*The Framework Of Financial Accounting Concepts and Standards* ,Financial Standards Board, Norwalk, Connecticut.
46. Trice, H.M. & J.M .Beyer ,(1984), *Studding Organization Cultures Through Rites and Ceremonials* , *Academy of Management Review* Vol: 9 ,N o.4.
47. Weber ,J., D. Little & L. Lavallo,(2001), *Arthur Anderson , How Bad Will it Get ?* , *Business Week*, December 24 .
48. Ye ,Ping, Elizabeth Carson and Roger Simentt, (2006), *Threats to auditor independence: The impact of Non-Audit Services, Tenure and Alumni Affiliatio,*.
49. Yeh ,Lttner ,Christopher D. and David F. Larcker, (2003), *Coming up short no Non-Financial Performance Measurement*, *Harvard Business Review*.

(2-4): Internet

1. Accountability, (2007), Briefing Note on Assurance Levels and Statements as they Relate to the AA1000 Assurance Standard:www.accountability.org/images/content/1/010.pdf
2. Additional Assurance Services : Other Information,(--),
[:www.student.ccbcmd.edu](http://www.student.ccbcmd.edu).
3. AICPA ,(2001), SSAE No.10, SSAE No.11, SSAE No.12, SSAE No.14,AT Section 101,Attest Engagements:
<http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AT-00101.pdf>
4. AICPA ,(2007), Statement on Standards for Valuation Services ,valuation of a business , Business Ownership Interest , Security or Intangible Asset:
[:http://old.nhh.no/for/dp/2004/0404.pdf](http://old.nhh.no/for/dp/2004/0404.pdf).
5. AICPA ,(2009), Statements on Standards for Tax Services No. 1-7
[http://www.aicpa.org/interestAreas/Tax/Resources/standards/Ethics/statements on standards for Tax Services](http://www.aicpa.org/interestAreas/Tax/Resources/standards/Ethics/statements_on_standards_for_Tax_Services).
6. AICPA,(--), How The Sarbanes – Oxley Act of 2002 Impact Profession
[:http://www.aicpa.org/info/Sarbanes – Oxley 2002.asp](http://www.aicpa.org/info/Sarbanes-Oxley2002.asp).
7. AICPA,(2010), Statement on Standards for Attestation Engagements:_
<http://www.aicpa.org>.
8. AICPA,(2010), Statements on Standards for Attestation Engagements–No.16 ,AICPA Publisher, <http://www.aicpa.org>.
9. AICPA,(2011), Compilation and Review Engagements Guide ,AICPA Publisher, <http://www.aicpa.org>.
10. AICPA,(2011),Codification Of Statements On Standards for Accounting and Review Services ,AICPA Publisher, <http://www.aicpa.org>.
11. American Institute Of Certified Public Accountant :AICPA,(2010),Codification Of Statements On Standards for Attestation Engagements ,AICPA Publisher, <http://www.aicpa.org>.
12. An Introduction To Auditing And Assurance , Chapter 1:
<http://catalogue.pearsoned.com.uk/assets/hip/images/catalog/uploads/soltain-com.pdf>.
13. An Introduction To Auditing And Assurance
[:http://alfrasha.maktoob.com/alfrasha92/tread697036](http://alfrasha.maktoob.com/alfrasha92/tread697036)
14. Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information : <http://mcgladrey.com/Assurance-Engagement-other-Than-Audits-or-Reviews-of-Historical-Financial-Information>.
15. Brian, Kahle J. & Julie E. McGuire ,(2003), Implementing Sarbanes Oxley : SEC Adopts Final Rules On Auditors Independence , Hull McGuire PCUSA.
<http://www.hullmcguire.com>

16. Cadbury Committee, (1992), Financial Aspects of Corporate Governance ,Financial Reporting Council, London Stock Exchange ,London. www.oslobors.no/.../eierstyring-og-selskapsledese-definisjoner.pdf
17. Chichakli ,Richard A. ,(---), What is Attestation Services: <http://www.mocpa.net/Attestation-Svc.htm>
18. Cohen ,Andrew M. , (2003) , Recent Developments in Compilation and Review Standards : www.nysscpa.org/cpajournal/2003/1003/dept/d105603.htm
19. 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>.
20. Elliott ,Robert K. & Don M. Pallais ,(1997) ,To Market , To Market We Go ,Journal of Accountancy ,volume 18: <http://raw.rutgers.edu/docs/Elliott/08tomarketwego.pdf>
21. Elliott ,Robert K. ,(1998),Accounting in the 21st century:<http://newman-baruch.cuny.edu/digital/sate/sate-1998/Elliott-98.htm>.
22. Elliott ,Robert K. and Don M. Pallais,(1997),Are You Ready for New Assurance Services ,Journal of Accountancy: <http://www.ifac.org>.
23. Hayes, Rick S. and Arnold Schilder with Roger Dassen & Philip Wallage ,(2000),Principles of Auditing An International Perspective ,www.pentagan.ni.
24. IFAC, International Federation Of Accountants ,(2007),Handbook Of International Quality Control ,Auditing , Review ,Other Assurance ,And Related Services Pronouncements, <http://www.ifac.org>.
25. IFAC,(2008),Handbook of International Quality Control ,Auditing ,Review ,Other Assurance ,And Related Services Pronouncements ,Part 1 , International Federation Of Accounting, <http://www.ifac.org>.
26. IFAC,(2010),Handbook of International Quality Control ,Auditing ,Review ,Other Assurance ,And Related Services Pronouncements,Part2 , International Federation Of Accounting , <http://www.ifac.org>.
27. IOSCO,(2009),Exploration of Non-Professional Ownership Structures for Audit Firms. <http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD154.pdf>.
28. Kahle,J.Brain &Julie L. McGuire,(2003),Implementing Sarbanes Oxley :SEC Adopts Final Rules on Auditor Independence, Hull McGuire PC.USA. :<http://www.hullmeguire.com>.
29. Knechel ,W.R., & J.Payne,(1998),An Empirical Examination of the Relationship Between Audit Efficiency and Audit Report Lags :<http://primavera.fee.uva.nl>.
30. Lenz ,Hansrui ,(2005),International Audit Firms as strategic Networks-The Evaluation of Global Professional Services Firms :www.uni-wuerzburg.de,Germany . Trimbak Shastri,(2003),

31. Levitan, Alan & Trimbak Shastri, (2003), Assurance Services in a Changing Environment: www.nysscpa.org/cpajournal/2003/0503/features/f51803.htm
32. Levitan, Alan & Assurance Services in Changing Environment : www.nysscpa.org/cpajournal/2003/0503/features/f051803.html.
33. Madray, J. Russell, (2011), Advanced Issues in Compilation, Review and Accounting Services, Texas, AICPA Publishing: www.cl4cra-gs-5000100-0411-0a.printmaster.pdf.
34. Nearon, Bruce H., (2000), Information Technology Security Engagements an Evolving Specialty : <http://old.nhh.no/for/dp/2004/0404.pdf>.
35. Portz, Kris, Joel M. Strong, Bruce Busta and Ken Schneider, (2000), Do Consumers Understand what web Trust Mean. www.nysscpa.org/cpajournal/2000/1000/features/f104500a.html.
36. Puncel, Luis M., (2007), Audit Procedures, CCH A Wolters Kluwer Business: www.cchgroup.com.
37. Ratcliffe, Thomas A., (2004), New Guidance for Compilation and Review Engagements. <http://www.nysscpa.org/cpajournal/2004/204/essentials/p30.htm>.
38. Ratcliffe, Thomas A., (2004), Review of Interim Financial Information
39. Rebele, James E., (No-Date), A Proposed Conceptual Framework for Assurance: aaahq.org/audit/midyear/03midyear/paper/cfnew.htm.
40. SAS No.10, (2002), Interim Financial Information, AICPA <http://www.cpa2biz.com>.
41. SSAE No.10, SSAE No.11, (2001), AT Section 201, Agreed-Upon Procedures Engagements : <http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AT-00201.pdf>
42. SSAE No.10, (2001), AT Section 401, Reporting on Pro Forma Financial Information: <http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AT-00401.pdf>
43. SSAE No.10, (2001), AT Section 601, Compliance Attestation <http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AT-00601.pdf>
44. SSAE No.10, (2001), AT Section 701, Management's Discussion and Analysis: <http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AT-00701.pdf>
45. SSAE No.10, SSAE No.11, (2001), AT Section 301, Financial Forecasts and Projections: <http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AT-00301.pdf>

- 46.SSAE No.15 ,(2008), AT Section 501,An examination of an Entity's Internal Control Over Financial Reporting that is Integrated with an Audit of its Financial Statements :
<http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AT-00501.pdf>
- 47.SSARS No.11,(2004), , Standards for Accounting and Review Services ,AICPA Publisher, <http://www.aicpa.org>.
- 48.SSARS No.12,(2005), Omnibus Statement on Standards for Accounting and Review Services ,AICPA Publisher, <http://www.aicpa.org>.
- 49.SSARS No.13,(2005) , ,Compilation of Specified Elements ,Accounts, or Items of a Financial Statement ,AICPA Publisher, <http://www.aicpa.org>.
- 50.SSARS No.14,(2005), Compilation of Pro Forma Financial Information ,AICPA Publisher, <http://www.aicpa.org>.
- 51.SSARS No.15,(2006), Elimination of Certain References to Statements on Auditing Standards and Incorporation of Appropriate Guidance into Statements on Standards for Accounting and Review Services ,AICPA Publisher, <http://www.aicpa.org>.
- 52.SSARS No.16,(2007), Defining Professional Requirement in Statements on Standards for Accounting and Review Services ,AICPA Publisher, <http://www.aicpa.org>.
- 53.SSARS No.17,(2008), Omnibus Statement on Standards for Accounting and Review Services, AICPA Publisher, <http://www.aicpa.org>.
- 54.SSARS No.18,(2009), Applicability of Statements on Standards for Accounting and Review Services, AICPA Publisher, <http://www.aicpa.org>.
- 55.SSARS No.19,(2009), Compilation and Review Engagements ,AICPA Publisher, <http://www.aicpa.org>.
- 56.SSARS No.20,(2011), Revised Applicability of Statements on Standards for Accounting and Review Services ,AICPA Publisher <http://www.aicpa.org>.
- 57.SSVS No.1 ,(2007), Valuation of a Business Ownership Interest , Security , or Intangible Asset : <http://www.aicpa.org/interestAreas/forensicAndValuation/Resources/standards/Pages/AICPAvaluationstandardsandimplemenationToolkit.aspx>.
58. SSVS.No.1 ,(-), ,Statement on Standards for Consulting Services : <http://www.aicpa.org/>
- 59.Tittanene,A. ,(2001), The Role of User Support Services in Modern Auditing :<http://hsb.beyioeduransoure/ais.ac97paper.tittan.htm>.
- 60.Types of Assurance Services:<http://www.enotes.com/business-finance-encyclopedia/assurance-services>.
- 61.Types of Government Audits And Attestation Engagements :<http://www.gao.gov/govaud/yb2002c2.pdf>.

62. Virginia Enterprise Zones ,(2010),CPA Agreed Upon Procedures Manual. <http://www.dhcd.virginia.gov/CommunityDevelopmentRevitalization/PDFs/VEZCPA%20Agreed%20Upon%20Procedures%20Manual.pdf>
63. Western Intergovernmental Audit Forum, (2005), You Want Me To Attest TO What?, Hawaii: www.auditforum.org/.
64. What Is Difference Between a Compilation ,a Review and Audit ,Comparative Overview :<http://www.azcpa.com/compilation-review-audit.pdf>
65. Work Card 1.3 SME Risk Management Toolkit ,Business Risks :www.pk-rh.fi/pdf/en/business-risks
66. Young ,George R. ,(2002),New Guidance on Audit and Attest Documentation . www.nysscpa.org/cpajournal/2002/1102/dept/d115002.htm

(2-5) Web Site

1. www.4shared.com
2. www.accessmylibrary.com
3. www.aicpa.org.com
4. www.aicpa.org/assurance/systrust
5. www.aicpa.org/assurance/webtrust
6. www.arabsnew.htm
7. www.arbcin.net
8. www.assurance.vcu.edu
9. www.auditnet.org
10. www.big4.com
11. www.cpajournal.com
12. www.cpavision.org
13. www.gao.org
14. www.ifac.org
15. www.ifac.org/auditing-assurance
16. www.jasc.org.uk
17. www.journal-assurance.ca
18. www.journalofaccountancy.com
19. www.socpa.org.sa
20. <http://aaazs.jeeran.com/accountant.html>
21. <http://arabfacc.blogspot.com>
22. <http://auditjournal>
23. <http://infotechaccountants.com>
24. <http://onlinelibrary.wiley.com>
25. <http://theafaa.org.eg>
26. <http://www.wwe.com>

الملحق (1)

استمارة الاستبيان المعتمدة لأغراض البحث

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة الموصل

كلية الإدارة والاقتصاد

قسم المحاسبة

آراء الخبراء في قياس صدق الاستبيان

الأستاذ الفاضل/..... المحترم

تحية طيبة وبعد

نرفق طياً مجموعة العوامل والمتغيرات التي تم صياغتها ضمن عبارات لقياس متغيرات البحث الموسوم "التوسع في الخدمات المهنية لمراقب الحسابات والتغيير الاستراتيجي" والمعد بوصفه جزء من متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، والذي يهدف إلى دراسة ظاهرة التوسع في تقديم الخدمات من قبل مراقب الحسابات، والتغيير الاستراتيجي المطلوب لإنجاح ذلك، وبسبب عدم وجود مقياس جاهز يمكن أن يساهم في قياس متغيرات البحث، تم إعداد هذا الاستبيان.

يرجى من سيادتكم إبداء الملاحظات على الاستبيان المرفق ، للتوصل إلى ، مقياس يغني البحث ويعززه، شاكرين لكم تعاونكم معنا لإنجاح هذا البحث.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

الطالب

سمير طه ياسين

قسم المحاسبة

المشرفة

د. فيحاء عبد الخالق البكوع

أستاذ مساعد

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 لبيئة العراق". وتعدّ 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.

شكراً على مشاركتكم ودعمكم لمشروع البحث

المشرفة
د.فيحاء عبد الخالق البكوع
أستاذ مساعد/جامعة الموصل

الباحث
سمير طه ياسين
07701895161

Samirty62@yahoo.com

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:

دبلو بكالوريوس دبلوم
ماجستير دكتور مهني اخرى

2- التخصص:

محاسب إدارة اقتصاد
علوم ومصرفية مرافق سابات أخرى

3- العنوان الوظيفي:

سابات / مستقل
مسابات / حكومي

4- عدد سنوات الخبرة في مجال العمل:

أقل من سنوات - 5 11
16 21 أكثر

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 مزاولة مهنة مراقبة الحسابات والتوسع بالخدمات.	5	4	3	2	1
2	يسعى مراقب الحسابات إلى استخدام ترخيص مزاولة 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 الأعمال، ستؤدي إلى التوسع بالخدمات.	5	4	3	2	1
7	يحرص 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 وملائمة 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

ت	الأسئلة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
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 دورا في الأمور الاجتماعية، كتقليل التلوث وبرامج التعليم، لذلك فهي تحتاج إلى معلومات غير مالية، يسهم التوسع في تلبيتها.	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 التخصصية أدى إلى توسع مكاتب مراقبة الحسابات في الخدمات.	5	4	3	2	1

المحور الثاني: متطلبات ظاهرة التوسع في الخدمات المهنية لمراقب الحسابات

ت	الأسئلة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
20	يستطيع مكتب مراقبة الحسابات التوسع في الخدمات عندما يكون هناك طلب فعال عليها.	5	4	3	2	1
21	يلتزم مكتب مراقبة الحسابات بالإفصاح عن الأجور التي يحصل عليها من التوسع بالخدمات لزيادة ثقة الزبائن فيه.	5	4	3	2	1
22	يحتاج التوسع بالخدمات إلى برنامج خاص لمراقبة جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات.	5	4	3	2	1
23	ينبغي التأهيل العلمي والعملية لمراقب الحسابات بما يتوافق مع التوسع في الخدمات.	5	4	3	2	1
24	يلتزم مراقب الحسابات بالقواعد الأخلاقية المعروفة عند التوسع بالخدمات.	5	4	3	2	1
25	يلتزم مراقب الحسابات بقواعد السلوك المهني عند التوسع بالخدمات.	5	4	3	2	1
26	يحتاج التوسع بالخدمات إلى تطوير المسؤوليات القانونية التي تواجه مراقب الحسابات.	5	4	3	2	1

ت	الأسئلة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
27	يتطلب إصدار معايير فنية جديدة أو تطوير في المعايير الصادرة عند التوسع بالخدمات.	5	4	3	2	1
28	ينبغي تعيين العاملين في المكتب بموجب مواصفات الخدمات التي سيتم التوسع فيها.	5	4	3	2	1
29	تسهم البرامج التدريبية للعاملين في المكتب بتحسين مستوى التعلم بما يؤهلهم للتوسع في الخدمات.	5	4	3	2	1
30	يفترض تخصيص جزءاً من الموارد المالية إلى البرامج التدريبية الداعمة للتوسع في الخدمات.	5	4	3	2	1
31	يفضل أن تمنح إدارة المكتب حوافز مادية ومعنوية للعاملين المبدعين في الخدمات المهنية الجديدة.	5	4	3	2	1
32	تحرص إدارة المكتب على تنفيذ البرامج التدريبية المتطورة سواء بالداخل أو الخارج كجزء من مستلزمات التوسع في الخدمات.	5	4	3	2	1
33	ينبغي تقسيم العمل وفقاً لمؤهلات العاملين في المكتب مما يساعد في التوسع بالخدمات.	5	4	3	2	1
34	يفترض أن تحرص إدارة المكتب على مسايرة التطورات التكنولوجية.	5	4	3	2	1
35	يتطلب التوسع بالخدمات شراء الأجهزة والمعدات والبرامج المتطورة.	5	4	3	2	1
36	يساعد استخدام التقنية المتطورة في تحقيق رضا العاملين وحل مشكلات العمل.	5	4	3	2	1
37	يفضل امتلاك المكتب لوحدة خاصة تقوم بمتابعة التطور في التقنية وإدخالها العمل.	5	4	3	2	1
38	يفترض أن يكون لدى العاملين في المكتب مهارات تقنية تؤهلهم للتوسع بالخدمات.	5	4	3	2	1
39	ينبغي استخدام المكتب لتقانة الانترنت في انجاز معاملاته المتنوعة.	5	4	3	2	1
40	ينبغي أن يرافق التوسع بالخدمات إدخال العاملين بالمكتب في دورات تدريبية في مجال التقنية.	5	4	3	2	1
41	يفضل سعي إدارة المكتب إلى تكييف ثقافتها التنظيمية وفقاً للتوسع بالخدمات.	5	4	3	2	1
42	يفترض عدم التعارض بين قيم ومعتقدات العاملين في المكتب والتوسع بالخدمات.	5	4	3	2	1

ت	الأسئلة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
43	يجب أن تعمل إدارة المكتب على ترسيخ القيم الأخلاقية بدأً بالوفاء بوعودها للعاملين لغرض نجاح التوسع بالخدمات.	5	4	3	2	1
44	تعمل إدارة المكتب على بناء مناخ عمل يسوده الصدق والاحترام والانجاز للتوسع بالخدمات.	5	4	3	2	1
45	ينبغي إجراء بعض التعديلات على طرق انجاز المهام في المكتب عند التوسع في الخدمات.	5	4	3	2	1
46	يتم استحداث مهام جديدة في المكتب تتماشى مع التوسع في الخدمات.	5	4	3	2	1
47	يتم الاستغناء عن بعض المهام في المكتب، التي لا تتوافق مع التوسع بالخدمات.	5	4	3	2	1
48	يفترض أن يتصف الهيكل التنظيمي في المكتب بالمرونة لإجراء التوسع بالخدمات.	5	4	3	2	1
49	يتم تغيير مسؤوليات العاملين في المكتب تبعاً للتوسع بالخدمات.	5	4	3	2	1
50	ينبغي أن يتميز الهيكل التنظيمي للمكتب بالتناسق والتعاون بين الوحدات مما يسهل التوسع بالخدمات.	5	4	3	2	1
51	يوضع الهيكل التنظيمي بزيادة تفويض الصلاحيات في المستويات الأدنى لدورها في إنجاح التوسع بالخدمات.	5	4	3	2	1
52	يفترض وجود توصيف واضح للوظائف في المكتب مما يسهل من التوسع بالخدمات.	5	4	3	2	1
53	يفترض وجود توصيف واضح للمسؤوليات في المكتب مما يسهل التوسع بالخدمات.	5	4	3	2	1

المحور الثالث: انعكاسات ظاهرة التوسع في الخدمات المهنية لمراقب الحسابات

ت	الأسئلة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
54	ينبغي أن يتم التطوير في رسالة المكتب وفقاً للتوسع في الخدمات.	5	4	3	2	1
55	تنسجم رسالة المكتب بالمرونة التي تمكنها من التكيف مع التوسع في الخدمات.	5	4	3	2	1

ت	الأسئلة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
56	يؤثر التطوير في رسالة المكتب نحو التوسع في الخدمات إيجاباً على العاملين.	5	4	3	2	1
57	يتميز التطوير في رسالة المكتب نحو التوسع بالخدمات بالوضوح لجميع العاملين.	5	4	3	2	1
58	ينعكس التوسع بالخدمات لزبون التدقيق ايجابيا على معيار الاستقلال.	5	4	3	2	1
59	يؤدي التوسع بالخدمات لزبون التدقيق إلى آثاراً سلبية على استقلال مراقب الحسابات.	5	4	3	2	1
60	لا يوجد أي تأثير على استقلال مراقب الحسابات عند التوسع بالخدمات لزبون التدقيق.	5	4	3	2	1
61	عند التوسع بالخدمات لزبون آخر غير زبون التدقيق، فلا يوجد أي تأثير سلبي على استقلال مراقب الحسابات.	5	4	3	2	1
62	يؤدي التوسع بالخدمات لزبون التدقيق، إلى تطور العلاقة معه وبالتالي إلى مصالح مشتركة.	5	4	3	2	1
63	لا تتأثر العلاقة مع زبون التدقيق بالتوسع في الخدمات المقدمة له.	5	4	3	2	1
64	يؤدي التوسع بالخدمات لزبون التدقيق إلى نقصان الأجر التي يحصل عليها مراقب الحسابات عن خدمة التدقيق.	5	4	3	2	1
65	يؤدي التوسع بالخدمات لمختلف الزبائن إلى زيادة الثقة بمهنة مراقبة الحسابات.	5	4	3	2	1
66	تسهم لجنة التدقيق بدور ايجابي في موضوع التوسع بالخدمات.	5	4	3	2	1
67	يؤدي التوسع بالخدمات إلى انعكاس سلبي على علاقة لجنة التدقيق بمراقب الحسابات.	5	4	3	2	1
68	ليس هناك أي تأثير للتوسع بالخدمات على العلاقة مع لجنة التدقيق.	5	4	3	2	1
69	يتوافق التوسع بالخدمات مع إجراءات الحوكمة المعروفة بالمكتب.	5	4	3	2	1
70	يؤدي التوسع بالخدمات إلى انعكاس في تطوير إجراءات الحوكمة في المكتب.	5	4	3	2	1
71	يؤدي التوسع بالخدمات إلى انعكاس سلبي في إجراءات الحوكمة بالمكتب.	5	4	3	2	1
72	ينعكس التوسع بالخدمات ايجابيا" عند اعتماد تخصص مهني محدد من قبل المكتب.	5	4	3	2	1

ت	الأسئلة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
73	يوجد تعارض بين التوسع بالخدمات واعتماد التخصص المهني من جانب المكتب.	5	4	3	2	1
74	يكون للتوسع بالخدمات انعكاس سلبي في اعتماد تخصص مهني محدد من قبل المكتب.	5	4	3	2	1
75	يؤدي التوسع بالخدمات إلى زيادة التركيز في سوق مهنة مراقبة الحسابات.	5	4	3	2	1
76	يؤدي التوسع بالخدمات إلى تقليل تركيز سوق مهنة مراقبة الحسابات.	5	4	3	2	1
77	لا يتأثر تركيز سوق مهنة مراقبة الحسابات بالتوسع بالخدمات.	5	4	3	2	1
78	ينعكس التوسع بالخدمات ايجابياً في تطوير مناهج التعليم المحاسبي.	5	4	3	2	1
79	يؤدي التوسع بالخدمات إلى آثار سلبية على مناهج التعليم المحاسبي.	5	4	3	2	1
80	ليس هناك أي تأثير للتوسع بالخدمات على مناهج التعليم المحاسبي.	5	4	3	2	1

الملحق (2)

قائمة بأسماء ومحافظات السادة مراقبي الحسابات /المستقلين المبحوثين

(حسب الأبجدية)

ت	الاسم	المحافظة
1	احمد عبدا لله جرجيس	نينوى
2	أميرة متي ارزوقي	نينوى
3	انمار بشير الراوي	اربيل
4	جاسم محمد المرهج	البصرة
5	جمال محمد عزت	اربيل
6	حسيب كاظم جويد	بغداد
7	حسين علوان الجبوري	اربيل
8	دلشاد عزيز التوتجي	اربيل
9	ستار ارحيم احمد	بغداد
10	سحبان توفيق الحاتم	نينوى
11	عادل عايد العزاوي	البصرة
12	عبد الامير جاسم	البصرة
13	عبد الرضا خرداش النجم	البصرة
14	عبد الواحد حسين المولى	كركوك
15	فائق حازم عبدالله	اربيل
16	قيصر عبد الأمير الرماح	بغداد
17	محمد حسين الصواف	نينوى
18	مكي عباس الطيار	بغداد
19	مكرديج مهران اوهان فرنكوليان	البصرة
20	نبيه جرجيس عبدالله	نينوى
21	نظير طه العزاوي	بغداد
22	نوفل القصاب	نينوى
23	هاني عبد العباس النصراوي	البصرة

24	هلال بشير داؤد	بغداد
----	----------------	-------

الملحق (3)

قائمة بعناوين ومحافظات شركات مراقبة الحسابات المبحوثة

ت	العنوان	المحافظة
1	شركة فرقد السلطان وشركاؤه	بغداد
2	شركة عادل الشبيبي وشركاؤه	بغداد
3	شركة محسن الحاوي وشركاؤه	البصرة

الملحق (4)

قائمة بعناوين ومحافظات مراقبي الحسابات / الحكوميين المبحوثين

ت	العنوان	المحافظة
1	ديوان الرقابة المالية / المقر العام	بغداد
2	ديوان الرقابة المالية/ المنطقة الأولى	نينوى
3	ديوان الرقابة المالية/ المنطقة الثانية	البصرة

الملحق (5)

قائمة بعناوين ومحافظات الأكاديميين المبحوثين

ت	العنوان	المحافظة
1	كلية الإدارة والاقتصاد/جامعة الموصل	نينوى
2	كلية الإدارة والاقتصاد/جامعة بغداد	بغداد
3	كلية الإدارة والاقتصاد/جامعة البصرة	البصرة
4	كلية الإدارة والاقتصاد/الجامعة المستنصرية	بغداد
5	كلية الإدارة والاقتصاد/جامعة صلاح الدين	اربيل
6	كلية الإدارة والاقتصاد/جامعة دهوك	دهوك
7	كلية الإدارة والاقتصاد/جامعة ميسان	ميسان
8	الكلية التقنية الإدارية/الموصل	نينوى
9	الكلية التقنية الإدارية/البصرة	البصرة
10	الكلية التقنية الإدارية/اربيل	اربيل
11	كلية الحدباء الجامعة	نينوى
12	المعهد التقني /نينوى	نينوى

كركوك	المعهد التقني / كركوك	13
نينوى	المعهد التقني / الموصل	14