



تأثير التعارض بين استقلالية مراقب الحسابات وتقديم الخدمات الاستشارية في ايداء الرأي الفني المحايد

The effect of the conflict between the independence of the auditor and the provision of advisory services in expressing an impartial technical opinion

م.م. علاء محمد نايف

م.م. نوفل غازي زغير

م.م. ايمان جاسم محمد

كلية الامام الكاظم

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية- جامعة بغداد

جامعة اوروك

alaa.naif@alkadhumcol.edu.iq

nawfal.zghair1206@coadec.uobaghdad.edu.iq

Ej1985eman@gmail.com

المستخلص:

يهدف البحث بشكل رئيسي إلى التعرف على تأثير التعارض بين استقلالية مراقب الحسابات وتقديم الخدمات الاستشارية للإدارة في ايداء الرأي المحايد. اعتمد منهج البحث المستخدم في البحث الحالي على منهجين أساسيين هما المنهج الاستقرائي يهدف إلى بناء إطار علمي لأبعاد مشكلة البحث وأهدافه، وذلك بالاعتماد على الكتب العلمية والمقالات والأبحاث والندوات العلمية والدوريات المنشورة والمرتبطة بموضوع البحث المنهج الاستنباطي من خلال تصميم قائمة استبيان لجمع البيانات المتعلقة بنطاق البحث، واختبار فروض البحث من خلال استطلاع آراء عينة من مراقبي الحسابات في بغداد. يتمثل مجتمع البحث المستهدف في جميع مكاتب التدقيق الخارجي العاملة في محافظة بغداد، المرخصة والمجازة من قبل مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات العراقية، التي يبلغ عددها 150 مكتب و 20 شركة تمارس مهنة التدقيق بشكل فعلي، تم اختيار العينة بطريقة العينة العشوائية البسيطة وبنسبة 40 % من حجم المجتمع الكلي، حيث بلغ حجم العينة 68 مفردة من مراقبي الحسابات، وبعد توزيع الاستبيان واسترجاعها بلغ عدد الاستبانات المستردة الصالحة 57 استمارة وبنسبة 84 % . اشارت نتائج الاختبار الإحصائي لفرضيات البحث، إلى ان هناك علاقة بين تقديم الخدمات الاستشارية واستقلالية مراقب الحسابات من جهة، ومن جهة اخرى هناك علاقة بين تقديم الخدمات الاستشارية والرأي المهني للمدقق. كما اشارت إلى ان الرأي المهني الفني المحايد لمراقب الحسابات يتأثر بدرجة متوسطة بانعكاسات تقديم الخدمات الاستشارية على استقلالية المراقب. وخلص الباحثون الى عدد من التوصيات كان اهمها:

1. ضرورة وضع معايير للخدمات الاستشارية التي يمكن ان يقدمها مكاتب وشركات التدقيق في العراق. إصدار أنظمة ومعايير تهتم بتقديم الخدمات الاستشارية بشكل ملائم وأكثر دقة تضمن استقلال المدقق طوال فترة التكليف.
 2. ضرورة وجود اقسام في مكاتب وشركات التدقيق الكبيرة والمتوسطة تختص بتقديم الخدمات الاستشارية لزيائهم وان تكون منفصلة عن تلك الاقسام التي تقدم خدمات التدقيق للبيانات المالية.
- الكلمات المفتاحية:** الخدمات الاستشارية، الاستقلالية، مراقب الحسابات.

Abstract:

The research mainly aims to identify the effect of the conflict between the independence of the auditor and the provision of advisory services to management in expressing an impartial opinion. The research method used in the current research was based on two basic approaches: the inductive approach aims to build a scientific framework for the dimensions of the research problem and its objectives, by relying on scientific books, articles, research, scientific seminars and published periodicals related to the research topic, and the deductive approach by designing a questionnaire list to collect data related to the scope of the research. And testing the research hypotheses by surveying the opinions of a sample of auditors in Baghdad.

The target research population is all external audit offices operating in Baghdad Governorate, licensed and approved by the Iraqi Auditing and Oversight Profession Council, which number 150



offices and 20 companies that actually practice the auditing profession. The sample was selected using a simple random sampling method with a percentage of 40% of The size of the total population, as the sample size was 68 individuals from the auditors, and after distributing the questionnaire and retrieving it, the number of valid returned questionnaires reached 57 questionnaires, at a rate of 84%.

The results of the statistical test of the research hypotheses indicated that there is a relationship between the provision of consulting services and the independence of the auditor on the one hand, and on the other hand there is a relationship between the provision of consulting services and the professional opinion of the auditor. It also indicated that the auditor's impartial technical professional opinion is moderately affected by the implications of providing advisory services on the auditor's independence.

The researchers concluded a number of recommendations, the most important of which were:

1. The necessity of setting standards for consulting services that can be provided by audit offices and companies in Iraq. Issuing systems and standards concerned with providing advisory services in an appropriate and more accurate manner that guarantees the independence of the auditor throughout the assignment period.
2. The necessity of having departments in large and medium audit offices and companies that specialize in providing consulting services to their clients and that they be separate from those departments that provide audit services for financial statements.

Keywords: consulting services, independence, auditor.

المقدمة: introduction

تواجه الشركات في العصر الحديث ضغوطا وتحديات تتمثل في الزيادة المستمرة للقوى الداخلية والخارجية المؤثرة عليها وعلى ربحيتها، ومن أهم هذه القوى منظمة التجارة العالمية والتكتلات الاقتصادية والدولية بالإضافة إلى تكنولوجيا المعلومات والعلومة وانفتاح الأسواق عالميا، وظهور الكثير من المعاملات المالية والتجارية المعقدة، إضافة إلى تنامي ظاهرة الفساد المالي على مستوى العالم، ومشاكل انهيار وتعسر العديد من الشركات؛ مما ترتب على ذلك أن أصبحت قدرة الشركات على الاستمرار مرهون بقدرتها على مواجهة هذه التغيرات والتطورات والتحديات.

الأمر الذي زاد من حاجتها إلى الخدمات الاستشارية من قبل مراقبي الحسابات بخلاف تدقيق القوائم المالية، التي تساعدها على اتخاذ القرارات الصحيحة والسليمة في مواجهة ذلك، مثل الخدمات الاستشارية الإدارية، وإعداد دراسات الجدوى بأنواعها لإحداث تطوير مستمر في منتجاتها وطرق الإنتاج والتوزيع وغيرها، خدمات تصميم وتنفيذ نظم المعلومات لتطوير نظم معلومات الشركة لتواكب هذه التغيرات وخدمات الموارد البشرية وغيرها من الخدمات

يعد التدقيق الخارجي للبيانات المالية آلية رقابية لحماية المستثمرين وأصحاب المصلحة الآخرين من مخاطر الوكالة. لتحقيق ذلك، يجب على المدققين توفير عمليات تدقيق عالية الجودة، والتي تتطلب الكفاءة والاستقلالية. فيما يتعلق باستقلالية المدقق، لطالما شعر المنظمون والباحثون وهيئات المحاسبة المهنية بالقلق من أن تقديم خدمات غير التدقيق لعملائهم يمثل تهديداً محتملاً لاستقلالية مراقب الحسابات، وبالتالي جودة التدقيق.

المبحث الأول: منهجية البحث والدراسات السابقة The methodology of Research & previous studies

اولاً: منهجية البحث: The methodology of Research

1: مشكلة البحث: **Research problem** في ظل الجدل وتعارض الآراء وتعارض نتائج الدراسات، يحاول هذا البحث توضيح انعكاسات التعارض بين استقلالية مراقب الحسابات وتقديم الخدمات الاستشارية على عملية ابداء مراقب الحسابات للرأي المهني المحايد في العراق.

تساؤلات البحث: بشكل رئيسي يسعى هذا البحث الى الاجابة عن التساؤل الرئيسي المتمثل في: هل هناك تأثير للتعارض بين استقلالية مراقب الحسابات وتقديم الخدمات الاستشارية للإدارة في ابداء الرأي المحايد؟ وتحديداً يحاول البحث الاجابة عن التساؤلات الفرعية التالي:

1. ماهي اكثر الخدمات الاستشارية تقدماً لشركات عملاء التدقيق في العراق؟
2. هل يؤثر تقديم الخدمات الاستشارية لعميل التدقيق على استقلالية مراقب الحسابات؟
3. هل هناك علاقة بين استقلالية مراقب الحسابات وحيادية الرأي المهني لمراقب الحسابات؟
4. ما هي انعكاسات التعارض بين استقلالية مراقب الحسابات وتقديم الخدمات الاستشارية للإدارة وحيادية الرأي الفني لمراقب الحسابات؟

2: أهمية البحث: **research importance** تتبع أهمية البحث من أهمية موضوع الخدمات الاستشارية وتأثيرها على استقلالية المدقق، خصوصاً في ظل تزايد الطلب العالمي على تلك الخدمات. كما يمكن ابراز أهمية البحث في النقاط التالية:

- أ. سيساهم هذا البحث في تحديد اكثر الخدمات الاستشارية تقدماً في سوق التدقيق العراقية.
- ب. سيساهم هذا البحث في تقديم الأدلة المتعلقة بنوع الخدمات الاستشارية الأكثر تأثيراً على استقلالية مراقب الحسابات في العراق.
- ت. سيساعد هذا البحث مجموعة متنوعة من أصحاب المصلحة الأساسيين. على سبيل المثال، سيتمكن المنظّمون للمهنة من تقييم مدى التزام مهنة التدقيق في العراق بالقوانين والمعايير الحالية والتي تعزز استقلالية و جودة التدقيق. سيفيد ذلك المشاركين في سوق العراق للأوراق المالية من خلال الحد من التلاعب بالبيانات المالية، وبالتالي منع انهيار الشركات في المستقبل، سيتمكن مراقبي الحسابات من تقييم السلوك المثالي وتحديد المخاطر المحتملة عند تقديمهم للخدمات الاستشارية.
- ث. ندرة الدراسات التطبيقية التي تناولت العلاقة بين تأثير الخدمات الاستشارية على استقلال مراقب الحسابات وانعكاساتها على حيادية رأيه الفني في العراق.

3: أهداف البحث: **research objectives** يهدف البحث بشكل رئيسي إلى التعرف على تأثير التعارض بين استقلالية مراقب الحسابات وتقديم الخدمات الاستشارية للإدارة في ابداء الرأي المحايد. وتحديداً يهدف البحث الى تحقيق ما يلي:

- التعرف على طبيعة تأثير تقديم الخدمات الاستشارية لعميل التدقيق على استقلالية مراقب الحسابات.
- تحليل العلاقة بين استقلالية مراقب الحسابات وحيادية الرأي المهني لمراقب الحسابات.
- التحقق من انعكاسات التعارض بين استقلالية مراقب الحسابات وتقديم الخدمات الاستشارية للإدارة وحيادية الرأي المهني لمراقب الحسابات.

4: فرضيات البحث: **Research hypothesis** في ضوء مشكلة البحث وتساؤلاته وأهدافه فإنه يمكن صياغة فرضية البحث في: لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) للتعارض بين استقلالية مراقب الحسابات وتقديم الخدمات الاستشارية للإدارة في ابداء الرأي المحايد. والمتفرع عنها الفرضيات الفرعية التالية:

أ. لا يوجد اختلافات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين آراء عينة الدراسة حول أسباب تقديم الخدمات الاستشارية لعميل التدقيق.

ب. لا يوجد اختلافات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين آراء عينة الدراسة حول العلاقة بين تقديم الخدمات الاستشارية واستقلالية مراقب الحسابات.

ت. لا يوجد اختلافات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين آراء عينة الدراسة حول العلاقة بين استقلالية مراقب الحسابات وحيادية الرأي المهني لمراقب الحسابات.

ث. لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لاستقلالية مراقب الحسابات على حيادية الرأي المهني لمراقب الحسابات.

5: منهج البحث: Research Methodology

ويقوم منهج البحث المستخدم في البحث الحالي على منهجين أساسيين هما :

5-1 المنهج الاستقرائي : يهدف إلى بناء إطار علمي لأبعاد مشكلة البحث وأهدافه، وذلك بالاعتماد على الكتب العلمية والمقالات والأبحاث والندوات العلمية والدوريات المنشورة والمرتبطة بموضوع البحث

5-2 المنهج الاستنباطي : يقوم على تصميم قائمة استبيان لجمع البيانات المتعلقة بنطاق البحث، واختبار فروض البحث من خلال استطلاع آراء عينة من مراقبي الحسابات في العراق.

6: حدود البحث : limitations

6-1 الحدود المكانية : تتمثل الحدود المكانية للبحث بمكاتب التدقيق العاملة في بغداد.

6-2 الحدود الزمانية : تتمثل الحدود الزمانية للبحث في السنة المالية 2023.

ثانيا: الدراسات السابقة

1-(الطيب واحمد) 2019 الخدمات الاستشارية التي تقدمها شركات المراجعة للعملاء وأثرها على استقلالية المراجع الخارجي"

هدفت الدراسة إلى بيان أثر تقديم الخدمات الاستشارية على استقلالية المدقق وفقاً للباحثان كلاً من المنهج الاستنباطي الخارجي، وطبيعة وأهداف الدراسة فقد استخدم والمنهج الاستقرائي والمنهج التاريخي والمنهج الوصفي التحليلي. أوضحت نتائج الدراسة أن هنالك علاقة بين تقديم الخدمات الاستشارية واستقلالية المدقق الخارجي، ووجود علاقة أيضاً بين الالتزام بمعايير تقديم الخدمات الاستشارية واستقلالية المراجع الخارجي، وأن أنواع الخدمات الاستشارية لها دور فاعل في استقلالية المدقق الخارجي . وقد أوصى الباحثون بضرورة قيام المنظمات المهنية بالزام المراجعين بتطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق الدولية وقواعد السلوك المهني عند قيامهم بتقديم الخدمات الاستشارية للعملاء، ومتابعة هذه المنظمات للخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب المراجعة للعملاء ومدى ملائمتها لمتطلبات استقلالية المدقق الخارجي.

2-(ربيعة)" الخدمات الاستشارية الإدارية وتأثيرها على استقلالية المدقق"

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف بطبيعة الخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب التدقيق ودوافع انتشارها بالإضافة إلى توضيح أهمية حياد المدقق الخارجي عند تقديمه لهذا النوع من الخدمات، ولتحقيق ذلك قام الباحثين بمراجعة الأدبيات السابقة الخاصة بهذا الموضوع حيث توصلت إلى ، إن أهم الأسباب التي تؤثر في توجه مكاتب التدقيق لتقديم الخدمات الاستشارية هو تطور المؤسسات وتوسيع نشاطاتها، وطلب العملاء المتزايد على هذه الخدمات بالإضافة إلى المنافسة بين مكاتب التدقيق بهدف الحصول على العملاء حيث أصبحت الأتعاب المتحصل عليها مقابل تقديم هذا النوع من الخدمات تمثل جزءاً مهماً من الدخل السنوي لمكاتب التدقيق.

المبحث الثاني: التأطير النظري (التعارض بين استقلالية مراقب الحسابات وتقديم الخدمات الاستشارية)

أولاً: استقلالية مراقب الحسابات

يعد التدقيق الخارجي للبيانات المالية آلية رقابية لحماية المستثمرين وأصحاب المصلحة الآخرين من مخاطر الوكالة. لتحقيق ذلك، يجب على المدققين تقديم خدمات تدقيق عالية الجودة، والتي تتطلب الكفاءة والاستقلالية. (Friedrich, et. Al.: 2022). إن جوهر عملية التدقيق هو استقلال المدقق وحياده، فإذا لم يكن مدقق الحسابات مستقلاً فلا يكون للتدقيق أي قيمة أو معنى، وليس من المعقول أن يتم الاعتماد على مدقق الحسابات إذا كان رأيه متأثراً بالجهة التي يقوم بتدقيقها. وتتحقق استقلالية المراجع في الظاهر، بمعنى ألا يكون للمراجع أية مصلحة مادية مباشرة أو غير مباشرة مع عميل التدقيق بشكل يجعل سلوكه لا يوحي للجمهور بالاستقلال في الواقع، بحيث يكون المراجع نزيهاً وموضوعياً وأميناً وغير متحيز لطرف آخر، كما يجب أن يكون حياً في قبول وانجاز التكليف واعداد التقرير وعرضه (الطيب واخرون: 2020: 490).

إن استقلالية المدققين هي قدرة المدقق على تجنب التحيزات والحوافز للإبلاغ عن رأي موثوق به في التقرير السنوي (Berg, 2016 & Moré). تشير استقلالية التدقيق إلى قدرة مراقبي الحسابات على التصرف بنزاهة وحيادية أثناء قيامه بعملية التدقيق للقوائم المالية. (Ogbodo & Ajuonu: 2021: 153) وتعرف استقلالية المدقق على أنها الموقف العقلي غير المتحيز للمراجع في اتخاذ القرارات خلال عملية التدقيق وإعداد التقارير المالية (Patrick et. Al.: 2017: 56).

فكرة استقلالية المدققين هي أنه يجب أن يؤدي المدقق عملية التدقيق بشكل مستقل وبدون تدخل من أي أطراف أخرى. لذلك، تتطلب استقلالية المدققين من مراقبي الحسابات تنفيذ عملهم بحرية وموضوعية. تشير استقلالية المدققين أيضاً إلى استقلالية مراقب الحسابات عن الأطراف التي قد يكون لها مصلحة مالية في الأعمال التي يتم تدقيقها. بالتالي، يجب أن يكون المدققون غير متحيزين وغير متأثرين وبدلاً من ذلك يجب أن يكونوا موضوعيين تماماً في القيام بمسؤولياتهم. هذا الاستقلال يتطلب أيضاً اعتماد النزاهة والموضوعية في عملية التدقيق (Tiranda & Juliarto: 2021: 4). تتمثل التهديدات الرئيسية لاستقلالية المدقق في الاتعاب التي يتصورها المدقق مقابل خدمات التدقيق والخدمات الاستشارية وطول العلاقة بين المدقق والعميل. يؤدي ضعف استقلالية المدقق إلى ضعف جودة التدقيق ويسمح بإدارة أكبر للأرباح ونوعية أقل للأرباح (Patrick et. Al.: 2017: 57).

وقد أقر مجلس المعايير المحاسبية والرقابة في العراق بجلسته المنعقدة بتاريخ 1999/11/2 دليل التدقيق رقم (3) والذي يتضمن معايير عامة وأخلاقية أشار فيها بوجود استقلال مراقب الحسابات وتجنب وجود المنفعة ما بينه وبين الجهة التي يقوم بتدقيقها. كما أن إجراءات التدقيق المتعارف عليها تستلزم اتخاذ موقف مستقل في التفكير الذهني لمراقب الحسابات بعيداً عن أي مؤثرات قد تؤثر على نوعية عمله أو حكمه الشخصي. كما يجب أن يكون مراقب الحسابات مستقيماً ونزيهاً ومخلصاً في أداء عمله المهني وإن يتوخى العدالة وإن يكون محايداً غير متحيزاً عند تكوين انطباعاته وإعطاء الرأي. وأن يكون استقلاله حقيقة ومظهراً، غير مرتبط بأي مصلحة أو ضغوط تتل من تجرده.

وعليه فإن الاستقلالية هي قدرة مراقب الحسابات على القيام بعمله بأمانة وموضوعية، بحيث لا يقوم بإخفاء الحقائق أو إعطاء بيانات ومعلومات غير ممثلة للواقع، كما أنه لا يجب أن يخضع لإدارة الشركة وعمل ما تمليه عليه، بل يجب أن يكون مستقلاً عن الإدارة ومحايداً في أحكامه، وأن يكون هدفه الأساسي من عملية التدقيق هو إعطاء رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتائج أعمال الشركة تحت التدقيق.

و يميز الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بين الاستقلال الذهني والاستقلال في المظهر وسيتم تناولها فيما يلي: (IFAC 2016).

الاستقلال الذهني: يُعرف الاستقلال الذهني على أنها " الحالة الذهنية التي تسمح بالتعبير عن نتيجة دون أن تتأثر بالتأثيرات التي تعرض الحكم المهني للخطر، مما يسمح للفرد بالتصرف بنزاهة وممارسة الموضوعية والشك المهني" (القسم 290.6 أ).

والاستقلالية هي قدرة المدقق على القيام بعمله بأمانة وموضوعية، بحيث أنه لا يقوم بإخفاء الحقائق أو إعطاء بيانات ومعلومات غير ممثلة للواقع، كما أنه لا يجب ان لا يخضع لإدارة الشركة وعمل ما تمليه عليه، بل يجب أن يكون مستقلاً عن الإدارة ومحيداً في أحكامه، وأن يكون هدفه الأساسي من عملية التدقيق هو إعطاء رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتائج أعمال الشركة تحت التدقيق.

الاستقلال الظاهري : يُعرّف الاستقلال في المظهر بأنه `` تجنب الحقائق والظروف التي تكون بالغة الأهمية بحيث من المرجح أن يستنتج طرف ثالث عاقل ورشيد، ويوازن بين جميع الحقائق والظروف المحددة، التي تخص الشركة أو أحد أعضاء فريق التدقيق. أو تم المساس بالنزاهة أو الموضوعية أو الشك المهني " (المادة 290.6 ب). ويقصد به قناعة مستخدم القوائم المالية بنزاهة وموضوعية الشك المهني لمراقب الحسابات عند تقديم خدمات التدقيق، وهو ما يمكن أن يلاحظ في دلالة بعض البيانات بالقوائم المالية لدى كل من الشركة محل التدقيق ومكتب التدقيق (سليم: 2014: 70) يمكن أن يتأثر كلا شكلي الاستقلالية سلباً نتيجة تقديم مراقبي الحسابات للخدمات الاستشارية لعملائهم، كما تقر أيضاً مدونة أخلاقيات الاتحاد الدولي للمحاسبين (2016: IFAC ، القسم 290.154).

هناك أيضاً العديد من العوامل المحتملة التي قد تضعف استقلالية المدققين من خلال الخدمات الاستشارية ، مثل: (Tiranda & Juliarto: 2021: 3

- 1- وجود مصلحة شخصية للمدقق .
- 2- القيام بتدقيق ما تم إعداده بمعرفة نفس المدقق .
- 3- الدفاع عن العميل أمام الغير .
- 4- التآلف غير المهني مع العميل .
- 5- التخويف ، يحدث عندما يعتقد المدققون أنهم كانوا تحت ضغط عملائهم أو يتعرضون للترهيب من قبل عملائهم مما يمنعهم من أن يكونوا موضوعيين.

ثانياً: الخدمات الاستشارية

لقد تعددت مفاهيم الخدمات الاستشارية للإدارة، إلا أن أشهرها ما جاء به الاتحاد الدولي للمحاسبين (2016: IFAC) بأنها " الاستشارات المهنية التي تهدف أساساً إلى تحسين كفاءة وفاعلية استخدام العميل للطاقات والموارد المتاحة له ، وبما يحقق أهداف التنظيم "

وعرفت بانها "الخدمات المقدمة من المدقق، باستثناء تدقيق البيانات المالية، مثل الخدمات الاستشارية الإدارية والخدمات الضريبية والمحاسبية، حيث يمكن تقديم هذه الخدمات من قبل مدقق البيانات المالية أو جهة آخر " (Adeyen & Olowookere, 2012: 89)، عرّفها قانون ساربنز أوكسلي SOX بأنها: "الخدمات المهنية المقدمة من قبل مكاتب التدقيق للمنشآت، ما عدا الخدمات المتعلقة بتدقيق البيانات المالية". وعرفتها هيئة الأوراق المالية الأمريكية SEC: " بأنها جميع الخدمات الأخر بخلاف تدقيق الحسابات". وعرفها (جيبير: 2014: 41-42) بأنها " خدمات مهنية غير تأكيدية تحتاج إليها الإدارة من أجل تطوير مواردها المادية والمالية والبشرية وتمييزها واستخدامها بشكل فعال، ويقدمها شخص أو أشخاص على درجة عالية من المهارة المهنية المتخصصة، بحيث تكون القرارات المتعلقة بنتائج الخدمات من صلاحية الإدارة فقط. وعرفت بانها "مجموعة من الخدمات التي تتطلبها الإدارة حيث يتم تكليف شخص أو مجموعة من الأشخاص المؤهلين مهنياً وعلى قدر كاف من المعرفة والخبرة لتقديم تلك الخدمات، وذلك بهدف تحسين فعالية استخدام الطاقات والموارد المتاحة واستغلالها الاستغلال الأمثل، كما تهدف هذه الخدمات إلى تقديم النصح والمشورة دون المشاركة في عملية اتخاذ القرار " (عبدالواحد: 2017: 21).

وفي العراق صدر قانون المكاتب الاستشارية غير الحكومية رقم (16) لسنة 2000 ، والذي يهدف إلى الاستخدام الأمثل للخبرات العراقية عن طريق فسخ المجال لها للعمل من خلال المكاتب الاستشارية، وتغير الخبرات المختلفة في جميع مجالات العمل والمعرفة ،وتنشيط البحوث والدراسات التطبيقية التي تحتاج إليها هذه المكاتب لتقديم الخبرة المطلوبة. وفي ضوء ما سبق يعرفها الباحثون بأنها "تلك الخدمات التي تقدمها مكاتب وشركات المحاسبة والتدقيق المؤهلة علمياً وعملياً في هذا المجال لعملائها بخلاف خدمات التدقيق بهدف تقديم العون للعملاء فيما يتعلق بالنشاطات الاقتصادية سواء كانت إدارية، مالية، ضريبية، أو غير ذلك، مما يؤدي إلى تحسين كفاءة وفعالية استخدام العميل للطاقت والموارد المتاحة له لتحقيق أهداف المنشأة".

1-دوافع توجه مكاتب التدقيق إلى تقديم الخدمات الاستشارية:

تقدم مكاتب وشركات التدقيق تشكيلة واسعة من الخدمات الاستشارية. وهي خدمات مطلوبة من العملاء، ويجوز للمدقق تقديمها، ولكن الخلاف يتركز عند تقديم المدقق الخدمات الاستشارية لعملائه الذين يدقون قوائمهم المالية. وعادة يقدم المدقق الخدمات الاستشارية للعميل لأن العميل يحتاج إلى تلك الخدمات ويفضل الحصول عليها من مدقق قوائمه المالية. كما قد تقدم شركة التدقيق الخدمات الاستشارية لتوسيع قاعدة إيراداتها والحفاظ على حصتها السوقية من العملاء (Prasad: 2016: 49). إن توجه مكاتب التدقيق إلى تقديم أنواع كثيرة من الخدمات الاستشارية يعود إلى العديد من الأسباب التي يمكن عرضها فيما يلي: (الرفاعي: 2013: 183)

1. تطور المنشآت وتوسع مجالاتها المالية والإدارية والمحاسبية.
2. طلب العملاء المتزايد على تقديم المدقق للخدمات الاستشارية.
3. المنافسة بين مكاتب التدقيق للحصول على العملاء.
4. غياب الأنظمة والقيود التي تحد من حجم الخدمات الاستشارية للمدقق.
5. ندرة المكاتب المهنية المتخصصة في تقديم الخدمات الاستشارية.
6. ارتفاع أتعاب الخدمات الاستشارية مقارنة بأتعاب التدقيق.
7. عدم إلزامية الإفصاح عن أتعاب الخدمات الاستشارية التي يتقاضاها المدقق.
8. محدودية التزام مكاتب التدقيق بالمعايير والقواعد السلوكية والأنظمة المهنية.
9. سهولة تغيير المدققين بواسطة إدارات المنشآت.
10. ثقة الدولة والأطراف المستفيدة في قدرة مكاتب التدقيق على تقديم الخدمات الاستشارية.

1-1مزايا وعيوب أداء خدمات التدقيق والخدمات الاستشارية:

مزايا أداء خدمات التدقيق والخدمات الاستشارية: (Tiranda & Juliarto: 2021: 4)

- زيادة في الإيرادات .
- اكتساب المدقق المزيد من المهارات والخبرة من خلال تقديم الخدمات الاستشارية، حيث تساهم تلك الخدمات في صقل مهارات المدقق وزيادة خبراته .
- تمنح المدقق فهم أفضل للعملاء وتقديم خدمة تدقيق أفضل، مما يعزز عملية التدقيق المالية.
- تحقيق وفر في الوقت اللازم لاتمام عملية التدقيق المالي، حيث يساهم أداء كلتا الخدمتين في حصول المدقق على مزيد من المعرفة حول العميل وزيادة في كفاءة التدقيق، وبالتالي ستستغرق عملية تدقيق البيانات المالية وقتاً أقل وهذا يعني ضمناً تحميل العميل اتعاب تدقيق أقل (Hogan, et. Al.: 2019).

• يمكن أن تزود الخدمات الاستشارية أيضاً شركة التدقيق برؤى إضافية حول أنظمة العمل ، ومخاطر الأعمال، والمعاملات الجوهرية التي يتم إجراؤها خلال العام، مما يساهم في التحديد المبكر لمخاطر التدقيق وحل المشكلات المحاسبية المحتملة (Hogan, et. Al.: 2019).

• تقديم مقترحات أكثر فاعلية لنقاط الضعف أو نواحي القصور التي تم اكتشافها من خلال عملية التدقيق.

1-2 عيوب أداء خدمات التدقيق والخدمات الاستشارية: (4: 2021: Tiranda & Juliarto)

• اضعاف استقلالية المدقق، يمكن أن يؤدي القيام بكلتا الخدمتين إلى علاقة أوثق مع العميل مما يمكن أن يخلق علاقة مالية بين المدقق والعميل لذلك.

• ضغط العميل؛ يعني أداء كلتا الخدمتين أن المدققين لديهم علاقة عميقة مع العميل. و في بعض الأحيان، يمكن للعميل الضغط على المدققين للقيام بخدمات التدقيق والخدمات الاستشارية لمصلحتهم، إن لم يكن، فإن المدققين مهددون بفقدان وظائفهم بسبب ما يعتقد العملاء من أن لديهم سلطة على المدققين حيث يدفعون لهم مقابل القيام ب الخدمات.

• قد تعمل بعض الخدمات الاستشارية إلى ان يعمل المدقق كمدافع عن العميل.

• تضارب المصالح إذا كان المدققون يؤدون الخدمات الاستشارية لعملائهم، فهذا يعني أنهم يعملون كمستشارين للعميل. في هذه الحالة، من المشكوك فيه أن يتمكن المدققون من إصدار أحكام موضوعية عملاء. لأنه عندما تتجاوز إيرادات الخدمات غير المتعلقة بالتدقيق خدمات المراجعة، فإنه قد تتخضع جودة خدمة التدقيق.

• تضارب في التصور العام للمدققين يميل الجمهور إلى التشكيك في فعالية تقرير التدقيق، لأنهم يعتبرون ان تقديم المدقق للخدمات الاستشارية لعملائه، يصعب على المدققين الحفاظ على استقلاليتهم.

مع تزايد المخاوف من تأثير الخدمات الاستشارية على استقلالية وموضوعية المدقق فقد اخذت لجنة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية (SEC) خطوات لمكافحة مخاوف الاستقلال المحتملة من خلال تنفيذ قيود متعددة على بعض الأنواع من الخدمات الاستشارية التي يمكن أن يقدمها المدقق لعملائه المدققين. تشمل هذه القيود خدمات مثل مسك الدفاتر وتصميم نظم المعلومات المالية والتقييم أو تقييم الاداء. كما حددت لجنة الأوراق المالية والبورصات ضرورة مشاركة لجنة التدقيق في شراء الخدمات الاستشارية من خلال مطالبة اللجنة بالموافقة المسبقة على تلك الخدمات الإضافية (SEC 2002b). هذا وقد حظرت بعض الجهات التنظيمية في بعض الدول على المدققين للفوائد المالية تقديم الخدمات الاستشارية لعملائهم ويمكن عرضها كما يلي: (APB، 2016) (2011، 2002) (EU)، (Accountancy Europe: 2019: 11) (SOX):

1. الخدمات الضريبية .
2. الخدمات التي تنطوي على المشاركة في عمليات الإدارة أو صنع القرار .
3. مسك الدفاتر وإعداد الحسابات والبيانات المالية .
4. خدمات الرواتب .
5. تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية أو إجراءات إدارة المخاطر .
6. خدمات التقييم .
7. خدمات قانونية .
8. الخدمات المتعلقة بوظيفة المراجعة الداخلية .
9. الخدمات المتعلقة بالتمويل وهيكّل رأس المال والتخصيص واستراتيجية الاستثمار .
10. الترويج للأسهم أو التعامل معها أو الاكتتاب فيها ؛
11. خدمات الموارد البشرية. قررت أربع وعشرون دولة عضواً تطبيق القائمة أعلاه،

على الرغم من تقييد العديد من الخدمات غير المتعلقة بالتدقيق، لا تزال هناك قائمة واسعة من الخدمات الاستشارية المسموح بها. تتضمن هذه القائمة خدمات مثل عمليات تدقيق خطة المزايا ، والمساعدة المتعلقة بعمليات الاندماج والاستحواذ ، والتصديق والخدمات والاستشارات المحاسبية والامتثال الضريبي والتخطيط الضريبي والاستشارات الضريبية والتدقيق التشغيلي (Shipman: 2014: 2).

ثالثاً: انعكاسات العلاقة بين الخدمات الاستشارية واستقلالية مراقب الحسابات على رأيه الفني المحايد:

لطالما شعر المنظّمون والباحثون وهيئات المحاسبة المهنية بالريبة من أن تقديم الخدمات الاستشارية لعملائهم يمثل تهديداً محتملاً لاستقلالية مراقب الحسابات (Friedrich, et. Al.: 2022). فكان تأثير الخدمات الاستشارية على استقلالية مراقب الحسابات محل نقاش وجدل لسنوات عديدة ومستمر حتى الآن، حيث فشل البحث العلمي في التدقيق بتقديم دليل قاطع على ضعف كل من الاستقلال الذهني والمظهر من خلال تقديم الخدمات الاستشارية (Schönberger: 2019: 35). بشكل عام، تشير النتائج المتعلقة بتأثير الخدمات الاستشارية على تصورات المستخدمين للاستقلالية الى نتائج متباينة، ولكنها تشير عمومًا إلى أن مستخدمي البيانات المالية يعتقدون أن عدد قليل نسبيًا من الخدمات الاستشارية لها تأثير ضئيل على استقلالية المدقق ولكنها تزيد من كفاءة المدقق. كما أن فصل موظفي التدقيق عن الموظفين الذين يؤدون خدمات استشارية (وجود قسم متخصص في مكتب / شركة التدقيق لتقديم الخدمات الاستشارية) يزيد من استقلالية المدققين. تشير بعض الأدلة إلى أن المستخدمين يعتقدون أن تقديم عدد من الخدمات الاستشارية تضعف استقلالية المدقق. ومن ناحية أخرى تؤكد الأبحاث وجود مشاكل تتعلق بادراك او تصورات الاطراف ذات المصلحة لانعكاسات الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع على نتائج عملية المراجعة وحيادية رأي المدقق.

حيث يعتقد أن هناك علاقة بين الخدمات الاستشارية واستقلالية مراقب الحسابات، فمن الناحية العملية، يمكن أن تضر الخدمات الاستشارية باستقلالية مراقب الحسابات. (More & Berg, 2016). هناك تأثيران محتملان على استقلالية المدقق حال تقديم الخدمات الاستشارية، وهما هو تأثير إيجابي وتأثير سلبي. ووفقاً لما ذكره (Van Liempd, et. al.: 2019) فإن خدمات المراجعة ترتبط بشكل سلبي باستقلالية المدقق. كما يشير (Aljughaiman : 2021) إلى أن هناك ارتباط سلبي بين توفير الخدمات الاستشارية ورأي المدقق. كما ان هناك ارتباط إيجابي بين توفير الخدمات الاستشارية ورسوم التدقيق. كما أن الخدمات الاستشارية تؤثر على استقلالية المدققين في الغالب في الشركات الصغيرة، والشركات عالية النمو، وفترة التدقيق القصيرة ، والشركات التي لديها لجان تدقيق غير فعالة. وأشارت نتائج دراسة (Awa: 2020) إلى أن هناك ارتباط كبير بين استقلالية المدققين والخدمات الأخرى غير التدقيق. وأشارت نتائج دراسة (الطيب وآخرون: 2020) إلى أن هنالك علاقة بين تقديم الخدمات الاستشارية واستقلالية مراقب الحسابات، ووجود علاقة أيضاً بين الالتزام بمعايير تقديم الخدمات الاستشارية واستقلالية مراقب الحسابات، وأن أنواع الخدمات الاستشارية لها دور فاعل في استقلالية مراقب الحسابات. بينما اشارت نتائج عدد من الدراسات عدم جود علاقة واثربين الاستقلالية و الخدمات الاستشارية ومنها دراسة (Ogbodo, & Ajuonu: 2021) ، دراسة (Nik Abdul Majid, W. Z., & Marzuki: 2021)، دراسة (Ramzan, et. Al.: 2020)، دراسة (Hao, X.: 2021) كما خلص (Berg, & Moré: 2016) إلى انه لا يوجد أي دليل على فقدان الاستقلال الذهني أو فقدان استقلالية المظهر نتيجة تقديم الخدمات الاستشارية، كما أن مقدار أتعاب الخدمات الاستشارية التي تتلقاها شركات التدقيق نتيجة لذلك يخلق تبعية اقتصادية بين العميل والمدققين. لذلك، وفقاً للدراسات السابقة، قد يؤدي الحصول على عدد من الخدمات الاستشارية إلى ضعف استقلالية المدقق مما يؤدي أيضاً إلى تدني جودة تدقيق التقارير المالية. من ناحية أخرى، يُعتقد أيضاً أن تقديم الخدمات الاستشارية يمكن أن يحقق نتائج إيجابية. على سبيل المثال، في الاستشارات الضريبية قد تزيد جودة عمليات التدقيق، لأنها تتيح للمدققين الحصول على فهم

أفضل لعملائهم، مما ينتج عنه تحسين التدقيق المالي. يعتقد بعض الباحثين أيضاً أنه ليس هناك حاجة لحظر الخدمات الاستشارية، ولكن مطلوب تحديد عقلاني أو تقييد للخدمات الاستشارية. (Tiranda & Juliarto: 2021: 4) ويؤكد (Zhang et al.: 2016) أنه لا يوجد أدلة قاطعة على أن استقلالية المدقق تضعف نتيجة تقديم الخدمات الاستشارية، فقد تؤثر البيئة وأنواع العملاء وأصل العميل والمدققين على طبيعة العلاقة بين الخدمات الاستشارية والاستقلال. كما أكد (Campa, & Donnelly: 2016) على أن استقلالية عقل المدقق تتعرض للخطر عندما يدفع العميل مستوى كبير من الاتعاب مقابل الخدمات الاستشارية.

المبحث الثالث : الجانب العملي

أولاً: إجراءات البحث الميداني: يحدد هذا الجزء مجتمع البحث، وعينتها وكيف تم اختيارها وما المصادر المستخدمة في جمع البيانات والمعلومات وخطوات إعدادها وتطويرها، وما الإجراءات التي من خلالها يتم التأكد من صدق الأدلة وثباتها، وكذلك إجراءات المعالجة الإحصائية للبيانات. ومن ثم التحليل الإحصائي لبيانات البحث واختبار فرضياته.

1-مجتمع وعينة البحث: يتمثل مجتمع البحث المستهدف في جميع مكاتب التدقيق الخارجي العاملة في محافظة بغداد، المرخصة والمجازة من قبل مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات العراقية، وفق نشرة مراقبي الحسابات المجازين للعمل لعام 2023 ، والحاصلين على عضوية مدقق حسابات قانوني مرخص، والمنشورة على موقع الجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين، التي يبلغ عددها 150 مكتب و 20 شركة تمارس مهنة التدقيق بشكل فعلي، إذ بلغ العدد الكلي لمجتمع البحث 170 مدقق، وفي عملية اختيار العينة تم اعتماد طريقة العينة العشوائية البسيطة وبنسبة 40 % من حجم المجتمع الكلي، حيث بلغ حجم العينة 68 مفردة من مراقبي الحسابات، وبعد توزيع الاستبيان واسترجاعها بلغ عدد الاستثمارات المستردة 64 بنسبة استرداد 94 %، وبلغ عدد الاستثمارات التالفة بحدود 7 استبانة، أي ان عدد الاستثمارات الصالحة بلغ 57 استثماراً وبنسبة 84 %.

جدول (1) مقياس ليكرت الخماسي

القيمة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق نهائياً
	5	4	3	2	1

وتم تقسيم الدرجات إلى ثلاثة مستويات وعلى النحو الآتي:

- مستوى منخفض إذا تراوحت المتوسطات الحسابية بين (1-2.33)

- مستوى متوسط إذا تراوحت المتوسطات الحسابية بين (2.34-3.67)

- مستوى مرتفع إذا تراوحت المتوسطات الحسابية بين (3.68-5)

1-2 اختبارات الثبات لأداة الدراسة:

قام الباحثون بحساب معامل ثبات الاختبار بكل من طريقة التجزئة النصفية، وطريقة التباين، كما يلي:

أ- طريقة التجزئة النصفية : حيث تم تقسيم الاختبار إلى فقراته الفردية ثم استخدمت درجات النصفين، في حساب معامل الارتباط بينهما ، للحصول على معامل ثبات نصف الاختبار كما هو موضح بالجدول (3).

ب- طريقة التباين باستخدام معادلة ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) :

وقد استخدم في هذه البحث معامل ألفا كرونباخ (Cronbach , s Alpha) ، الذي يأخذ قيمة تتراوح بين الصفر والواحد صحيح ، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد صحيح، أي أن زيادة معامل ألفا كرونباخ تعني زيادة مصداقية البيانات من عكس نتائج العينة على مجتمع البحث، كما أن انخفاض القيمة عن (60%) دليل على انخفاض الثبات الداخلي، وتعتمد معادلة ألفا

كرونباخ على تباينات أسئلة الاختبار، وتشتد أن تقيس بنود الاختبار سمة واحدة فقط، ولذلك قام الباحثون بحساب معامل الثبات لكل مجال على انفراد، والجدول التالي يوضح قيم معاملات ألفا كرونباخ لجميع مجالات الاداة:

جدول (2) معامل ألفا كرونباخ (Cronbach , s Alpha)

المجال	عدد الفقرات	معامل الثبات	المعنوية	معامل التجزئة النصفية	المعنوية
المجال الأول: اسباب تقديم الخدمات الاستشارية	8	0.787	0.000	.7440	0.000
المحور الثاني : تأثير الخدمات الاستشارية على استقلال مراقبي الحسابات:	10	0.754	0.000	0.742	0.000
المحور الثالث تأثير التعارض بين الخدمات الاستشارية واستقلال مراقبي الحسابات على رأيه الفني المحايد	6	0.839	0.000	0.893	0.000
الاداة ككل	24	0.825	0.000	0.770	0.000

المصدر: من إعداد الباحثين في ضوء نتائج التحليل الإحصائي لبيانات المسح الميداني.

يلاحظ من الجدول (2) ان نتائج اختبار الصدق لجميع مجالات الاداة كانت أكبر من (60%) وتعني هذه القيم توافر درجة عالية من الثبات لجميع مجالات الاداة حيث بلغت قيمة ألفا كرونباخ للمقياس الكلي لمجالات الاداة (0.825) وهو ثبات وصدق مرتفع جدا ومن ثم يمكن القول بأن المقاييس التي اعتمدها الباحثين لقياس مجالات الاداة تتمتع بالثبات الداخلي لعباراتها ، مما يمكن من الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

ثانياً: التحليل الوصفي لبيانات الدراسة:

وللتعرف على آراء عينة الدراسة حول فقرات الأداة، فقد تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاهمية النسبية، لكل فقرة من فقرات كل محور، وذلك كما يلي:

1-1 المحور الأول المتعلق بالأسباب الداعية إلى تقديم مراقبي الحسابات الخدمات الاستشارية

الجدول (3) المتوسط الحسابي الانحراف المعياري الوزن النسبي الترتيب الدلالة اللفظية المحور الأول المتعلق

بالأسباب الداعية إلى تقديم مراقبي الحسابات الخدمات الاستشارية

الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب	الدلالة اللفظية
عدم وجود مكاتب متخصصة في تقديم الخدمات استشارية.	3.19	1.03	63.9	7	متوسطة
2. احتكار بعض مكاتب التدقيق الكبيرة على أغلب العملاء .	4.04	0.80	80.7	1	مرتفعة
3. انخفاض أتعاب عمليات التدقيق .	3.26	0.99	65.3	5	متوسطة
4. حدة المنافسة بين مكاتب التدقيق ومحاولة استقطاب العملاء.	3.74	0.77	74.7	2	مرتفعة
5. يهدف مقدم الخدمات الاستشارية إلى تحقيق عوائد السمعة الجيدة لمكتبه والسعي نحو تحقيق رضا العملاء.	3.53	0.73	70.5	4	متوسطة
6. تعتبر القيود النظامية والمهنية التي تتعرض لها مكاتب التدقيق سبب وجيه للبحث على خدمات أخرى.	3.25	1.04	64.9	6	متوسطة
7. اعتبار تأدية الخدمات الاستشارية بمثابة ميزة تنافسية.	3.68	0.78	73.7	3	متوسطة
8. الحصول على المعرفة اللازمة والاستفادة منها في تدقيق القوائم المالية للعميل	3.68	0.74	73.7	3	متوسطة
	3.55	0.55	70.9		متوسطة

المصدر: من اعداد الباحثين بناءً على التحليل الاحصائي لبيانات الدراسة

يشير جدول رقم (3) إلى ما يلي:

- كان المتوسط الحسابي للمحور الكلي (3.55) ووزن نسبي (70.9 %) ودرجة موافقة متوسطة وبلغ الانحراف المعياري للمحور (0.55) وهو ما يشير بشكل عام إلى ان درجة موافقة افراد متوسطة لعينة الدراسة على هذا المحور. كما تشير الانحرافات المعيارية للمحور والتي لم تتجاوز الواحد الصحيح على ان هناك عدم تباين في وجهات نظر افراد على هذا المحور.

- حصلت الفقرة رقم(2) على الترتيب الاول ونصها " احتكار بعض مكاتب التدقيق الكبيرة على أغلب العملاء . " كأعلى متوسط حسابي اذ بلغ (4.04)، ووزن نسبي (80.7 %) وعند درجة موافقة مرتفعة، وانحراف معياري لم يتجاوز الواحد الصحيح فبلغ (0.80) و يشير ذلك الى توافق اراء عينة الدراسة حول هذه الفقرة.
- كما حصلت الفقرة رقم(1) على الترتيب الاخير ونصها " عدم وجود مكاتب متخصصة في تقديم الخدمات استشارية." كأقل متوسط حسابي اذ بلغ (3.19)، ووزن نسبي (63.9 %) وعند درجة موافقة متوسطة، وانحراف معياري يتجاوز الواحد الصحيح فبلغ (1.03) و يشير ذلك الى تباين اراء العينة حول هذه الفقرة.

1-2 المحور الثاني المتعلق بتأثير الخدمات الاستشارية على استقلال مراقبي الحسابات:

الجدول (4) المتوسط الحسابي الانحراف المعياري الوزن النسبي الترتيب الدلالة اللفظية لفقرات المحور الثاني المتعلق بتأثير الخدمات الاستشارية على استقلال مراقبي الحسابات:

الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب	الدلالة اللفظية
1.	3.61	0.75	72.3	4	متوسطة
2.	3.74	0.97	74.7	2	مرتفعة
3.	3.60	0.90	71.9	5	متوسطة
4.	3.33	0.69	66.7	7	متوسطة
5.	3.63	0.72	72.6	3	متوسطة
6.	3.39	0.96	67.7	6	متوسطة
7.	3.60	0.94	71.9	5	متوسطة
8.	3.04	0.96	60.7	8	متوسطة
9.	2.89	1.14	57.9	9	متوسطة
10.	4.02	0.61	80.4	1	مرتفعة
	3.48	0.39	69.7		

المصدر: من اعداد الباحثين بناءً على التحليل الاحصائي لبيانات الدراسة

يشير جدول رقم (4) إلى ما يلي:

- كان المتوسط الحسابي للمحور الكلي (3.48) ووزن نسبي (69.7 %) ودرجة موافقة متوسطة وبلغ الانحراف المعياري للمحور (0.39) وهو ما يشير بشكل عام إلى ان درجة موافقة متوسطة لأفراد عينة الدراسة على المحور الثاني، كما تشير الانحرافات المعيارية للمحور والتي لم تتجاوز الواحد الصحيح على ان هناك عدم تباين في وجهات نظر افراد على هذا المحور.
- حصلت الفقرة رقم(10) على الترتيب الاول ونصها " على مراقب الحسابات عدم السماح لتقديمه خدمات الاستشارية أن تؤثر على استقلاليتها بغية تلبية توقعات مستخدمي القوائم المالي " كأعلى متوسط حسابي اذ بلغ (4.02)، ووزن نسبي (80.4 %) وعند درجة موافقة مرتفعة، وانحراف معياري لم يتجاوز الواحد الصحيح فبلغ (0.61) و يشير ذلك الى توافق اراء عينة الدراسة حول هذه الفقرة.

- كما حصلت الفقرة رقم(9) على الترتيب الاخير ونصها " إن تقديم الخدمات الاستشارية لا يؤثر على استقلال مراقب الحسابات نظرا لانفصال كل واحدة عن الأخرى." كأقل متوسط حسابي اذ بلغ (2.89)، ووزن نسبي (57.9 %) وعند درجة موافقة متوسطة، وبانحراف معياري يتجاوز الواحد الصحيح فبلغ (1.14) و يشير ذلك الى تباين اراء عينة البحث حول هذه الفقرة.

1-3 المحور الثالث المتعلق بتأثير التعارض بين الخدمات الاستشارية واستقلال مراقبي الحسابات على رأيه الفني المحايد
الجدول (5) المتوسط الحسابي الانحراف المعياري الوزن النسبي الترتيب الدلالة اللفظية لفقرات المحور الثالث المتعلق بتأثير التعارض بين الخدمات الاستشارية واستقلال مراقبي الحسابات على رأيه الفني المحايد:

الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب	الدلالة اللفظية
1.	3.11	0.84	62.1	5	متوسطة
2.	3.56	0.91	71.2	1	متوسطة
3.	3.53	0.80	70.5	2	متوسطة
4.	3.25	0.95	64.9	6	متوسطة
5.	3.51	0.83	70.2	3	متوسطة
6.	3.44	0.63	68.9	4	متوسطة
	3.49	0.38	69.9		متوسطة

المصدر: من اعداد الباحثين بناءً على التحليل الاحصائي لبيانات الدراسة

يشير جدول رقم (5) إلى ما يلي:

- كان المتوسط الحسابي للمحور الكلي (3.49) ووزن نسبي (69.9 %) ودرجة موافقة متوسطة وبلغ الانحراف المعياري للمحور (0.38) وهو ما يشير بشكل عام إلى ان درجة موافقة متوسطة لأفراد عينة الدراسة على هذا المحور ، كما تشير الانحرافات المعيارية للمحور والتي لم تتجاوز الواحد الصحيح على ان هناك عدم تباين في وجهات نظر افراد على هذا المحور .
- حصلت الفقرة رقم(2) على الترتيب الاول ونصها " عند تقديم الخدمات الاستشارية تستطيع كمراقب حسابات منع تدخل الإدارة في قياس الأرباح والمكاسب عند أداء التدقيق." كأعلى متوسط حسابي اذ بلغ (3.56)، ووزن نسبي (71.2 %) وعند درجة موافقة متوسطة، وبانحراف معياري لم يتجاوز الواحد الصحيح فبلغ (0.91) و يشير ذلك الى توافق اراء عينة الدراسة حول هذه الفقرة.
- كما حصلت الفقرة رقم(4) على الترتيب الاخير ونصها " عند تقديم الخدمات الاستشارية تتمكن كمراقب حسابات من إبداء رأي في استمرارية المنشأة عند أداء التدقيق.." كأقل متوسط حسابي اذ بلغ (3.25)، ووزن نسبي (64.9 %) وعند درجة موافقة متوسطة، وبانحراف معياري لم يتجاوز الواحد الصحيح فبلغ (0.95) و يشير ذلك الى توافق اراء عينة الدراسة حول هذه الفقرة.

اختبار فرضيات البحث:

الفرضية الفرعية الاولى: ولاختبار مدى صحة هذه الفرضية تم استخدام اختبار تي لعينة واحدة One Sample t-test. للتعرف على مدى معنوية التباين في وجهات نظر عينة الدراسة حول اسباب تقديم الخدمات الاستشارية لعميل التدقيق ، كما في الجدول التالي:

جدول (6) يوضح اختبار (t) للتحقق من الفرضية الاولى.

الدالة اللفظية	مستوى الدالة	قيمة t	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	حجم العينة	
دالة	0.000	7.485	0.55	3.55	57	لا يوجد اختلافات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين آراء عينة الدراسة حول اسباب تقديم الخدمات الاستشارية لعميل التدقيق.

المصدر: من إعداد الباحثين ان في ضوء نتائج التحليل الاحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

يلاحظ من الجدول (6) أن مستوى الدلالة الناتج عن اختبار الفرضية الفرعية الاولى هو (0.000) وهو أقل من المستوى المعتمد في البحث عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) ، وبما أن القاعدة هي قبول الفرض العدمي إذا كانت مستوى الدلالة الناتجة أقل من ($\alpha = 0.05$) ويرفض الفرض إذا كانت مستوى الدلالة اكبر من ($\alpha = 0.05$) فإن النتيجة هي رفض فرضية العدم وقبول الفرض البديل ونصه "لا يوجد اختلافات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين آراء عينة الدراسة حول اسباب تقديم الخدمات الاستشارية لعميل التدقيق.

رغم من وجود اختلافات جوهرية بين آراء الأطراف عينة الدراسة حول اسباب تقديم الخدمات الاستشارية لعميل التدقيق، إلا أن تلك الاختلافات ليست في اتجاه التأثير ولكنها في مداها أو مقدارها، حيث كان متوسط المستقص منهم (3.55) وهو أكبر من (3) والتي تمثل درجة المتوسط، وهو ما يعني أن تلك الاختلافات كانت من ناحية المقدار وليس الاتجاه.

الفرضية الفرعية الثانية:

ولاختبار مدى صحة هذه الفرضية تم استخدام اختبار تي لعينة واحدة One Sample t-test. للتعرف على مدى معنوية التباين في وجهات نظر عينة الدراسة حول العلاقة بين تقديم الخدمات الاستشارية واستقلالية مراقب الحسابات، كما في الجدول التالي:

جدول (7) يوضح اختبار (t) للتحقق من الفرضية الثانية.

الدالة اللفظية	مستوى الدالة	قيمة t	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	حجم العينة	
دالة	0.000	9.266	0.39	3.48	57	لا يوجد اختلافات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين آراء عينة الدراسة حول العلاقة بين تقديم الخدمات الاستشارية واستقلالية مراقب الحسابات.

المصدر: من إعداد الباحثين ان في ضوء نتائج التحليل الاحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

يلاحظ من الجدول (7) أن مستوى الدلالة الناتج عن اختبار الفرضية الفرعية الثانية هو (0.000) وهو أقل من المستوى المعتمد في البحث عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) ، وبما أن القاعدة هي قبول الفرض العدمي إذا كانت مستوى الدلالة الناتجة أقل من ($\alpha = 0.05$) ويرفض الفرض إذا كانت مستوى الدلالة اكبر من ($\alpha = 0.05$) فإن النتيجة هي رفض فرضية العدم وقبول الفرض البديل ونصه "لا يوجد اختلافات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين آراء عينة الدراسة حول العلاقة بين تقديم الخدمات الاستشارية واستقلالية مراقب الحسابات.

رغم من وجود اختلافات جوهرية بين آراء عينة الدراسة حول العلاقة بين تقديم الخدمات الاستشارية واستقلالية مراقب الحسابات، إلا أن تلك الاختلافات ليست في اتجاه التأثير ولكنها في مداها أو مقدارها، حيث كان متوسط المستقص منهم (3.48) وهو أكبر من (3) والتي تمثل درجة المتوسط، وهو ما يعني أن تلك الاختلافات كانت من ناحية المقدار وليس الاتجاه.

الفرضية الفرعية الثالثة:

ولاختبار مدى صحة هذه الفرضية تم استخدام اختبار تي لعينة واحدة One Sample t-test. للتعرف على مدى معنوية التباين في وجهات نظر عينة الدراسة حول العلاقة بين استقلالية مراقب الحسابات وحيادية الرأي المهني لمراقب الحسابات، كما في الجدول التالي:

جدول (8) يوضح اختبار (t) للتحقق من الفرضية الثالثة.

الدالة اللفظية	مستوى الدالة	قيمة t	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	حجم العينة	
دالة	0.000	5.292	0.63	3.44	57	لا يوجد اختلافات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $(\alpha \leq 0.05)$ بين آراء عينة الدراسة حول العلاقة بين استقلالية مراقب الحسابات وحيادية الرأي المهني لمراقب الحسابات.

المصدر: من إعداد الباحثين ان في ضوء نتائج التحليل الاحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

يلاحظ من الجدول (8) أن مستوى الدلالة الناتج عن اختبار الفرضية الفرعية الثالثة هو (0.000) وهو أقل من المستوى المعتمد في البحث عند مستوى دلالة $(\alpha = 0.05)$ ، وبما أن القاعدة هي قبول الفرض العدمي إذا كانت مستوى الدلالة الناتجة أقل من $(\alpha = 0.05)$ ويرفض الفرض إذا كانت مستوى الدلالة اكبر من $(\alpha = 0.05)$ فإن النتيجة هي رفض فرضية العدم وقبول الفرض البديل ونصه "لا يوجد اختلافات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $(\alpha \leq 0.05)$ بين آراء عينة الدراسة حول العلاقة بين استقلالية مراقب الحسابات وحيادية الرأي المهني لمراقب الحسابات.

رغم من وجود اختلافات جوهرية بين آراء عينة حول العلاقة بين استقلالية مراقب الحسابات وحيادية الرأي المهني لمراقب الحسابات، إلا أن تلك الاختلافات ليست في اتجاه التأثير ولكنها في مداها أو مقدارها، حيث كان متوسط المستقصى منهم (3.44) وهو أكبر من (3) والتي تمثل درجة المتوسط، وهو ما يعني أن تلك الاختلافات كانت من ناحية المقدار وليس الاتجاه.

الفرضية الفرعية الرابعة :

ونصها لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية عند مستوى الدلالة $(\alpha \leq 0.05)$ لاستقلالية مراقب الحسابات على حيادية الرأي المهني لمراقب الحسابات.

الفرضية الرابعة:

لاختبار صحة الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط Simple Linear Regression Analysis طريقة المربعات الصغرى (OLS)، كما في الجدول التالي:

جدول (9) يوضح نتائج تحليل الانحدار لأثر استقلالية مراقب الحسابات على حيادية الرأي المهني لمراقب الحسابات.

معامل التحديد r^2	f-test		t-test		المعلومات المقدرة B	المتغير المستقل	المتغير المستقل
	مستوى المعنوية	القيمة	مستوى المعنوية	القيمة			
0.317	0.000	25.485	0.643	0.466	0.293	الجزء الثابت	استقلالية مراقب الحسابات X
			0.000	5.048			

المصدر: من إعداد الباحثين في ضوء نتائج التحليل الاحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

يوضح الجدول رقم (9):

1. معامل التحديد (r^2) : بلغت قيمة معامل التحديد 0.317، وهذا يعني أن المتغير المستقل استقلالية مراقب الحسابات (X) تفسر ما نسبته 31.7% من التغير الكلي في المتغير التابع حيادية الرأي المهني (Y)، وباقي النسبة 68.3% يرجع الى الخطأ

- العشوائي Random Error، أو ربما لعدم ادراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض ادراجها ضمن النموذج، أو لاختلاف طبيعة نموذج الانحدار عن النموذج الخطي.
2. اختبار معنوية المتغير المستقل (t-test): باستخدام اختبار t- test كانت قيمة مستوى المعنوية 0.000 وهي أقل من $\alpha=0.05$ ، وهذا يعنى أن استقلالية مراقب الحسابات (X)، ذات تأثير معنوي على حيادية الرأي المهني (y)، عند مستوى معنوية أقل من 5%.
3. اختبار معنوية جودة توفيق نموذج الانحدار (f-test): لاختبار معنوية جودة توفيق النموذج ككل، تم استخدام اختبار f-test، وحيث أن قيمة f هي 25.485 وبمستوى معنوية 0.000 وهي ذات معنوية عند مستوى أقل من 5%، مما يدل على جودة تأثير المتغير المستقل استقلالية مراقب الحسابات (X)، على المتغير التابع حيادية الرأي المهني (y)، وهذا يعنى إمكانية الاعتماد على النموذج التقديري وكذلك إمكانية تعميم نتائج العينة على المجتمع محل الدراسة.
4. وهذا يشير الى رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة، التي نصها (يوجد اثر ذو دلالة احصائية عند مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$) لاستقلالية مراقب الحسابات على حيادية الرأي المهني لمراقب الحسابات).

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات:

أولاً: الاستنتاجات:

- اشارت نتائج التحليل الوصفي إلى ان درجة موافقة افراد عينة الدراسة حول المحاور الثلاثة كانت عند المستوى المتوسط، وبحسب التحليل الوصفي ونتائج الاختبار الإحصائي لفرضيات البحث، تم استخلاص النتائج التالية:
1. إن مراقبي الحسابات في العراق يلجئون الى تقديم الخدمات الاستشارية نتيجة احتكار بعض مكاتب التدقيق الكبيرة على أغلب العملاء، وحدة المنافسة بين مكاتب التدقيق ومحاولة استقطاب العملاء. تحقيق ميزة تنافسية. اضافة الى رغبتهم في الحصول على المعرفة اللازمة والاستفادة منها في تدقيق القوائم المالية للعميل وتحقيق عوائد السمعة الجيدة وتحقيق رضا العملاء، كما يلعب انخفاض أتعاب عمليات التدقيق دوراً في تقديمهم للخدمات الاستشارية.
2. كما ان مراقبي الحسابات في العراق يدركون اهمية الحفاظ على استقلاليتهم عند تقديمهم للخدمات الاستشارية لتلبية توقعات مستخدمي القوائم المالي، إلا أنهم يدركون ان احتكار المكاتب الكبيرة وشدة المنافسة تدفع مراقب الحسابات الى التخلي عن استقلاليته مقابل الحفاظ على العميل، كما يعتبرون تقديم تلك الخدمات جسر لبناء علاقات مع إدارة منشأة العميل. وبدرجة اقل يعتقدون ان تقديمهم لتلك الخدمات يضعف من قدرة المراقب على تنفيذ اجراءات التدقيق بدون تدخل الادارة وتقيد آرائهم المتحفظه خوفاً من خسارة مداخلهم.
3. يعتقد مراقبي الحسابات في العراق وبدرجة متوسطة انه ومع تقديم الخدمات الاستشارية فإنه بإمكانهم الى حد ما منع تدخل الإدارة في قياس الأرباح والمكاسب، و تطبيق التحكم المحاسبي على الوجه السليم في المنشأة، اضافة الى امكانية استخدام الشك المهني و في الوصول إلى أدلة إثبات جديدة دون تدخل من إدارة المنشأة، وإبداء الرأي في الأخطاء والانحرافات المكتشفة عند أداء التدقيق دون ضغوط من إدارة المنشأة.
4. ان هناك علاقة بين تقديم الخدمات الاستشارية واستقلالية مراقب الحسابات من جهة، ومن جهة اخرى هناك علاقة بين تقديم الخدمات الاستشارية والرأي المهني للمراجع.
5. ان الرأي المهني الفني المحايد لمراقب الحسابات يتأثر بدرجة متوسطة بانعكاسات تقديم الخدمات الاستشارية على استقلالية المراقب.



ثانيا: التوصيات:

1. ضرورة تطبيق استراتيجيات التدوير الالزام لمنع الاحتكار واعطى الفرصة لمكاتب وشركات المراجعة المتوسطة والصغيرة من الحصول على حصة من سوق التدقيق في العراق.
2. ضرورة وضع معايير للخدمات الاستشارية التي يمكن ان يقدمها مكاتب وشركات التدقيق في العراق وتلك المحظورة.
3. ضرورة إصدار أنظمة ومعايير تهتم بتقديم الخدمات الاستشارية بشكل ملائم وأكثر دقة تضمن استقلال المراجع طوال فترة التكليف.
4. ضرورة وجود اقسام في مكاتب وشركات التدقيق الكبيرة والمتوسطة تختص بتقديم الخدمات الاستشارية لعملائهم وان تكون منفصلة عن تلك الاقسام التي تقدم خدمات التدقيق للبيانات المالية.
5. ان يكون هناك تحديد واضح لسقف الأتعاب التي يتحصل عليها مراقب الحسابات من الخدمات الاستشارية من إجمالي الأتعاب الكلية للمكتب وضرورة الإفصاح عنها.

المصادر: Resources

- 1- الرفاعي ، مزنة عبد اللطيف. (2013). دوافع توجه المراجعين لتقديم الخدمات الاستشارية دراسة ميدانية في سورية . مجلة جامعة الشارقة للعلوم الإنسانية والاجتماعية المجلد 10 العدد 2 جامعة الشارقة الامارات. 161- 192.
- 2- الطيب، الصادق محمد سالم ، و محمد، أم أيمن يوسف الصادق . (2020). الخدمات الاستشارية التي تقدمها شركات المراجعة للعملاء وأثرها على استقلالية المراجع الخارجي دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي وشركات المراجعة العاملة بولاية البحر الأحمر- السودان. 490.
- 3- جبير ، خالد وليد. (2014). دور مكاتب التدقيق الأردنية في تقديم الخدمات الاستشارية وأثرها في السلوك المهني للمدقق دراسة ميدانية. رسالة ماجستير غير منشورة. جامعة الزرقاء. الأردن.
- 4- سليم، أحمد سليم محمد. (2014). نموذج مقترح لتفسير العلاقة بين تقديم الخدمات بخلاف المراجعة وجودة مراجعة القوائم المالية - دراسة ميدانية. رسالة دكتوراه في المحاسبة. جامعة عين شمس. مصر.
- 5- عبدالواحد، حميدة يونس محمد . (2017). الخدمات الاستشارية وتأثيرها على التزام المراجع الليبي الخارجي بقواعد السلوك المهني. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة بنغازي. ليبيا.

المصادر الأجنبية:

- 1- Aljughaiman, A. (2021). The Impact of the Recent Increase in Non-Audit Services on Audit Quality: Evidence from Australia (Doctoral dissertation, Curtin University) .
- 2- Awa, F. N. (2015). Auditor independence and the provision of non-audit services–Investors' perspective in Nigeria. European Journal of Accounting Auditing and Finance Research, 3(5), 108-119..
- 3- Ballew, H., & Sheneman, A. G. (2018). The Effect of Auditor-Provided Regulatory Advisory Services on Financial Reporting Quality: Evidence from the Dodd-Frank Act .
- 4- Campa, D., & Donnelly, R. (2016). Non-audit services provided to audit clients, independence of mind and independence in appearance: latest evidence from large UK listed companies. Accounting and business Research, 46(4), 422-449.
- 5- Donelson, D. C., Ege, M., Imdieke, A. J., & Maksymov, E. (2020). The revival of large consulting practices at the Big 4 and audit quality. Accounting, Organizations and Society, 87, 101157 .
- 6- EU Audit Legislation. (October 2016). Non-audit services and fee cap Guidance on non-audit services and fee cap.
- 7- Friedrich, C., Quick, R., & Schmidt, F. (2022). Auditor-provided non-audit services and perceived audit quality: Evidence from the cost of equity and debt capital. International Journal of Auditing. .
- 8- Hao, X. (2021). The Relationship between Non-audit Services and Auditor Independence: Evidence from Chinese Listed Companies. Proceedings of Business and Economic Studies, 4(1).
- 9- Hogan, C. E., Nessa, M. L., & Schroeder, J. H. (2018). Non-audit services and the timeliness and reliability of earnings announcements. Working Paper, Michigan State University, East Lansing, MI .



- 10-Moré, C., & Berg, S. (2016). The Effect of Non-Audit Services on Auditor Independence.[Unpublished master's thesis] . Jönköping University. .
- 11-Nik Abdul Majid, W. Z., & Marzuki, M. M. (2021). Non-audit services and auditor independence in Malaysia: knowledge spillover in construction companies .
- 12-Ogbodo, O. C., & Ajuonu, A. (2021). EFFECT OF NON-AUDIT SERVICES ON AUDITOR'S INDEPENDENCE: EVIDENCE FROM ACCOUNTING PRACTITIONERS IN ABIA STATE. Research Journal of Management Practice | ISSN, 2782, 7674 .
- 13-Patrick, Z., Vitalis, K., & Mdoom, I. (2017). Effect of auditor independence on audit quality: A review of literature. International Journal of Business and Management Invention, 6(3), 51–59. .
- 14-Prasad Pramil. (2016). Non-audit Fees and Auditor Independence: Supply Side Considerations Initial audit fee discounting and the supply of NAS . IJRDO-Journal Of Business Management. Volume-2 | Issue-8 | August,2016 | Paper-5
- 15-Ramzan, M., Ahmed, I., & Rafay, A. (2020). Is Auditor Independence Influenced by Non-Audit Services? A Stakeholder's Viewpoint?. A Stakeholder's Viewpoint, 388-408 .
- 16-Ramzan, M., Ahmed, I., & Rafay, A. (2020). Is Auditor Independence Influenced by Non-Audit Services? A Stakeholder's Viewpoint?. A Stakeholder's Viewpoint, 388-408 .
- 17-SEC . 2002a. All About Auditors: What Investors Need to Know.
- 18-Shipman, J. E. (2014). Do Non-Audit Fees Impair Auditor Independence? Using Goodwill Accounting to Help Reconc
- 19-Tiranda, I. S. A., & Juliarto, A. (2021). Safeguarding Auditors' Independence When Performing Audit and Non-Audit Services: Evidence from Indonesian Audit Firm. Diponegoro Journal of Accounting, 10(4) .
- 20-Van Liempd, D., Quick, R., & Warming-Rasmussen, B. (2019). Auditor-provided nonaudit services: Post-EU-regulation evidence from Denmark. International Journal of Auditing, 23(1), 1-19 ..
- 21-Zhang, Y., Hay, D., & Holm, C. (2016). Non-audit services and auditor independence: Norwegian evidence. Cogent Business & Management, 3(1), 1-19. .