



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

ISSN: 1813-1719 (Print)



**The effect of using the International Standard Auditing (220) related  
to quality control in reducing the phenomenon of opinion shopping  
among external auditors**

**An analytical study of the opinions of a sample of external auditors in  
the Kurdistan Region of Iraq**

**Dler Mousa Ahmed\*, Mshtaq Kalil Xdr**

College of Administration and Economics, Salaheddin University-Erbil

**Keywords:**

International Standard Auditing (220),  
Quality Control, Opinion Shopping

**ARTICLE INFO**

**Article history:**

Received 25 Apr. 2023  
Accepted 03 May. 2023  
Available online 30 Jun. 2023

©2023 College of Administration and Economy, Tikrit  
University. THIS IS AN OPEN ACCESS ARTICLE  
UNDER THE CC BY LICENSE

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



\*Corresponding author:

**Dler Mousa Ahmed**

College of Administration and Economics,  
Salaheddin University-Erbil



**Abstract:** This study aims to show the effect of the use of the International Standard for Auditing (220) related to quality control in reducing the phenomenon of opinion shopping, and a descriptive analytical approach was followed in the study, and in order to achieve the objective of the study, the main study tool was used in a questionnaire distributed to a sample of external auditors in the Kurdistan Region of Iraq. The distribution of (100) questionnaire recovered from them (99), and (97) form valid for analysis through the statistical program SPSS, and the study reached a set of results and conclusions indicate a significant relationship between the independent variables and the dependent variable within the framework of the descriptive methodology of the study and in the light of testing the hypotheses of the study and the most important results and conclusions of the existence of a link and a significant impact of statistical significance of the International Standard on Auditing (220) on quality control in reducing the phenomenon of opinion shopping. In light of the results and conclusions of the study, the researcher recommended a set of recommendations, the most important of which is the need to apply international auditing standards in the Kurdistan Region of Iraq by audit offices, especially since companies in the region apply international accounting standards when preparing financial statements, so it is necessary to audit those statements in accordance with international auditing standards.

## أثر استخدام المعيار الدولي للتدقيق (220) المتعلق بالرقابة الجودة في تقليل ظاهرة تسوق الرأي لدى مدققين الخارجين دراسة تحليلية لآراء عينة من مدققين الخارجين في إقليم كردستان العراق

مشتاق خليل خدر

دلير موسى أحمد

كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة صلاح الدين-أربيل

### المستخلص

هدفت البحث إلى بيان أثر استخدام المعيار الدولي للتدقيق (220) المتعلق بالرقابة الجودة في تقليل ظاهرة تسوق الرأي، وتم اتباع منهج وصفي تحليلي في الدراسة، ولأجل تحقيق هدف الدراسة قد استخدمت أداة الدراسة الرئيسية المتمثلة في استبانة وزعت على عينة مكونة من المدققين الخارجيين في إقليم كردستان العراق. وتم توزيع (100) استبانة استرد منها (99)، و(97) استمارة صالحة للتحليل من خلال البرنامج الإحصائي الجاهز SPSS، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج والاستنتاجات تشير إلى وجود علاقة معنوية بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع في إطار المنهجية الوصفية للدراسة وفي ضوء اختبار فرضيات الدراسة ومن أهم النتائج والاستنتاجات وجود ارتباط وتأثير معنوي ذو دلالة إحصائية للمعيار الدولي للتدقيق (220) المتعلق برقابة الجودة في تقليل ظاهرة تسوق الرأي. وفي ضوء النتائج والاستنتاجات الدراسة أوصى الباحثان مجموعة من التوصيات من أهمها ضرورة تطبيق المعايير التدقيق الدولي في إقليم كردستان العراق من قبل مكاتب التدقيق، لاسيما أن الشركات في الإقليم يطبق المعايير المحاسبية الدولية عند اعداد القوائم المالية لذا يستوجب تدقيق تلك القوائم وفق المعايير التدقيق الدولي.

**الكلمات المفتاحية:** المعيار الدولي للتدقيق (220)، رقابة الجودة، تسوق الرأي.

### المقدمة

من المعروف أن مهنة التدقيق تفقد أهميتها إذا فقد مزاول المهنة استقلاله، إلا أنه لا يخفى أن هناك مجموعة من التهديدات تهدد استقلال المدقق في ظل التطورات الحديثة التي تواجه المهنة، حيث تؤثر هذه التهديدات بشكل كبير على استقلال المدقق وتجعله يقوم بأداء مهامه بصعوبة كبيرة، من بين هذه التهديدات نجد ظاهرة تسوق الرأي، حيث أن بعض الشركات تسعى إلى الحصول على آراء مؤيدة لمواقفها من مكاتب التدقيق الأخرى بخصوص الموضوعات محل الخلاف والجدل مع المدقق، وذلك بهدف الضغط على مدققها لتغيير آرائهم، لذا يصبح المدقق مهدد بفقدان استقلاله، وفي هذا السياق تعد ظاهرة تسوق الرأي من الظواهر الحديثة التي تواجه مهنة المدقق حيث تعرف هذه الظاهرة على أنها ممارسة تبحث عن مدقق حسابات خارجي والذي يستطيع أن يوفر الرأي السليم للشركة، ويمارس تسوق الرأي من قبل بعض الشركات من أجل الحصول على رأي إيجابي عن السجلات المالية للشركة، يعاكس رأي المدقق لإظهار أن البيانات المالية للشركة تعرض إلى حد ما المركز المالي للشركة، وأنها تتفق مع المبادئ المحاسبية هذا الرأي هو مهم للمقرضين والمستثمرين الذين يعتمدون على آراء مستقلة لاتخاذ قراراتهم.

ومن أجل مواجهة هذه الظاهرة، فإن الجهات الرسمية والمنظمات المهنية تعمل على وضع معايير وقواعد تنظم ممارسات تدقيق الحسابات وتشدد على ضرورة الالتزام بهذه المعايير وعدم التسويق للرأي، وإن وضع المعايير يدعم الكفاءة المهنية واستقلال المدقق والالتزام جميع المدققين

بالمعايير المحددة والسلوك المهني قد يقلل من احتمال تغير المدققين بواسطة الإدارة وبالتالي يمكن أن يقلل ظاهرة تسوق الرأي ويدعم استقلال المدقق.

### المحور الأول: منهجية البحث

**أولاً. مشكلة البحث:** تكمن مشكلة البحث في أن تسوق الرأي أصبح ظاهرة منتشرة في اقليم كردستان العراق وذلك نتيجة أن مهنة تدقيق الحسابات شهدت توسعا ملحوظا خلال السنوات الماضية، وذلك من خلال تزايد عدد مكاتب التدقيق المرخصة وتوسعها، وزيادة عدد العاملين في هذه المكاتب، والسبب الرئيسي لهذا التوسع هو الزيادة الكبيرة التي طرأت خلال الأعوام الأخيرة في عدد الشركات العاملة في اقليم كردستان، إلا أن النمو السريع لهذه المهنة قد رافقه حصول بعض التشوهات الهامة في مهنة التدقيق، مما انعكس بشكل جوهري على أداء الكثير منها، لذلك أصبحت هناك حاجة ماسة لتبني وتطبيق ضوابط تحكم رقابة جودة أعمال مكاتب تدقيق الحسابات وفق المعيار الدولي للرقابة على الجودة لتقليل الظاهرة. وبناءً على ذلك يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال السؤال الآتي:

❖ هل يؤثر تطبيق المعيار الدولي للتدقيق رقم (220) المتعلق برقابة الجودة في تقليل ظاهرة تسوق الرأي؟

**ثانياً. أهمية البحث:** إن أهمية البحث تظهر في المساهمة التي تضيفه في مجال تطوير مهنة التدقيق في الاقليم وتقليل ظاهرة تسوق الرأي، فضلا عن ذلك فقد تعتبر ظاهرة تسوق الرأي ومعايير التدقيق الدولي من الموضوعات الحيوية والنادرة نسبيا خصوصا في البيئة العراقية.

**ثالثاً. هدف البحث:** يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية:

1. التعرف على الإطار النظري لمعيار التدقيق الدولي رقم (220) المتعلق برقابة الجودة.

2. التعرف على مفهوم ظاهرة تسوق الرأي في مهنة التدقيق.

3. بيان أثر المعيار رقم (220) المتعلق برقابة الجودة على تقليل ظاهرة تسوق الرأي.

**رابعاً. فرضية البحث:** يستند البحث على الفرضية الرئيسية الآتية:

❖ يوجد أثر لاستخدام المعيار الدولي للتدقيق (220) المتعلق برقابة الجودة في تقليل ظاهرة تسوق الرأي.

وتتفرع من الفرضية الرئيسية فرضيات الفرعية الآتية:

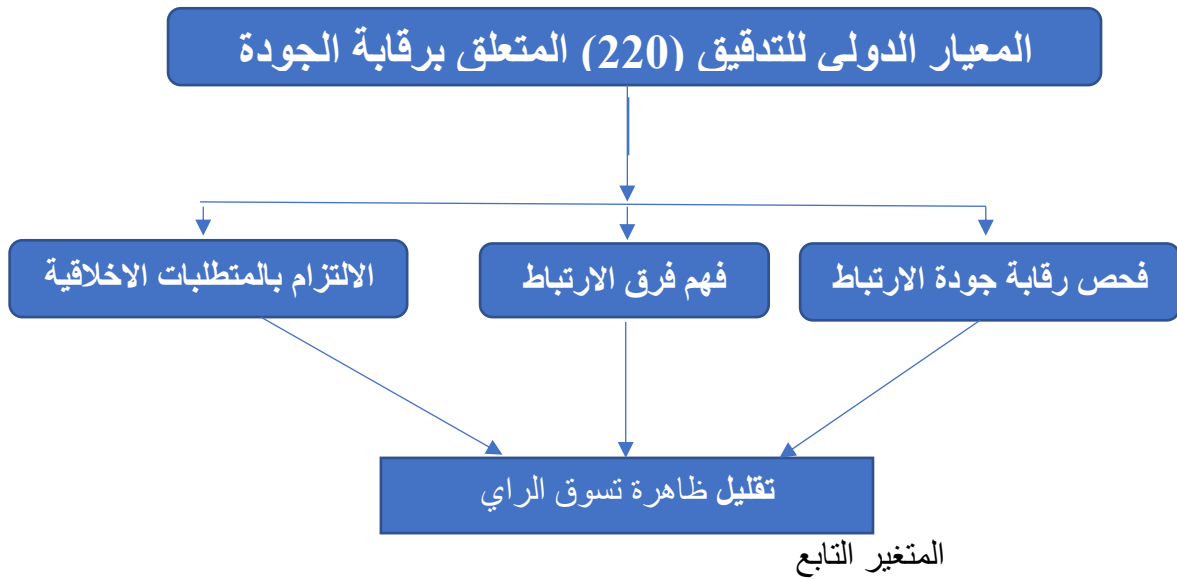
1. يوجد أثر لفحص رقابة جودة الارتباط حسب معيار التدقيق الدولي 220 في تقليل ظاهرة تسوق الرأي.

2. يوجد أثر لفهم فرق الارتباط حسب معيار التدقيق الدولي 220 في تقليل ظاهرة تسوق الرأي.

3. يوجد أثر الالتزام بالمتطلبات الاخلاقية حسب معيار التدقيق الدولي 220 في تقليل ظاهرة تسوق الرأي.

**خامساً. منهج البحث:** إن منهج البحث يعتمد إلى تحليل الظاهرة وكشف العلاقات بين أبعادها المختلفة، وايجاد التفسير العلمي والاستنتاج في ضوءه، سعياً لتحسين الواقع وتطويره كما اتبعت هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي للحصول على المعلومات الكافية والدقيقة عن أثر استخدام المعيار الدولي للتدقيق (220) المتعلق برقابة الجودة في تقليل ظاهرة تسوق الرأي في اقليم كردستان/العراق ومن ثم تحليلها، وتفسيرها بما يخلص إلى تحديد مؤشرات معالجة المشكلة ويشمل هذا المنهج الوصفي التحليلي ما يأتي:

1. الجانب النظري: متمثلاً بالأبحاث والمقالات والدراسات والرسائل العلمية والكتب التي تناولت الموضوع في ادبيات المحاسبة وايضا المنشورات على الانترنت إذ سوف يتم الانتفاع بها في تحديد مفاهيم الدراسة، ومشكلتها، وصياغة فرضياتها.
  2. الجانب التطبيقي: سوف يعتمد الباحثان في اختبار الفرضيات على توزيع استمارة الاستبيان على عينة من المدققين الخارجيين في اقليم كردستان العراق.
- سادساً. مجتمع وعينة البحث:** إن مجتمع البحث بشكل رئيسي يتكون من مدقي الحسابات في اقليم كردستان لكونهم أكثر التماساً مع واقع العمل وعلى إطلاع ودراية جيدة بالممارسات المهنية في البيئة المالية للعراق. ويتم اختيار عينة عشوائية من مدقي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق في اقليم كردستان
- سابعاً. أنموذج البحث:** لتحقيق غرض البحث والوصول إلى أهدافها المحددة، فقد قام الباحثان بتصميم انموذج خاص بالبحث. والشكل الآتي يوضح العلاقة بين هذه المتغيرات.
- المتغير المستقل



الشكل (1): انموذج البحث

يتضح من الشكل السابق أن معيار التدقيق الدولي (220) يعد المتغير المستقل، ولها دور في تقليل ظاهرة تسوق الرأي كمتغير تابع.

### المحور الثاني: الجانب النظري مفهوم جودة التدقيق والرقابة عليها

**اولاً. تعريف جودة التدقيق:** تعرف جودة التدقيق على أنها الأداء الصحيح لعملية التدقيق حسب معايير التدقيق المتعارف عليها مع الإفصاح عن الأخطاء واكتشاف الثغرات والمخالفات في النظام المحاسبي للعملاء، والعمل على تلبية رغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية وتسجيل ذلك في التقرير المدقق (التميمي، 2018: 194).

كما تعرف جودة التدقيق بأنها تلك الأسلوب أو الطريقة التي من خلالها يتمكن مدقق من التأكد والتحقق وبشكل مقبول بان المقترحات والآراء التي يقدمها لأطراف التي تتعامل مع الشركة التي يتم التدقيق عليها حول الأخطاء والمخالفات التي يكتشفها تحقق الأهداف من عملية التدقيق، وتعكس

مراعاته لمعايير التدقيق المقبولة والمتعارف عليها أو أي شروط قانونية أو قواعد السلوك المهني أو أي معايير يضعها المكتب بنفسه (الشهري، 2021: 480).

أو تعرف بشكل مختصر على أنها تلبية متطلبات معايير التدقيق اثناء عملية التدقيق (Sulaiman, 2011: 22) او هي قدرة على الحصول على النتائج التي تنسجم مع الأهداف الموضوعية (Badara & Saidin, 2013: 341).

ويرى الباحثان أن جودة التدقيق هي درجة الدقة والتميز التي يتم بها تنفيذ عملية التدقيق وفقاً للمعايير والمتطلبات المحددة، بما في ذلك المعايير القانونية والمهنية والأخلاقية، وبشكل عام، فإن جودة التدقيق تعتمد على مدى الامتثال للمعايير المهنية والأخلاقية والقانونية، وتحديد مدى التزام المدقق بالمعايير والمتطلبات المحددة للتدقيق والإبلاغ عن النتائج بشكل صحيح وشفاف.

**ثانياً. أهمية جودة التدقيق:** تكمن أهمية جودة التدقيق في كون أن عدم التقيد بمتطلبات عملية التدقيق يمكن أن يترتب عليها نتائج مضللة لمستخدمي القوائم المالية ومتخذي القرارات، لأن ما ينبغي أن تتميز به هذه المهنة هو تحملها لمسئولياتها أمام المجتمع في كل ما تقدمه من خدمات للعملاء، والمحافظة على جودة الاداء المهني (لطفي، 2015: 86)

إن أهمية جودة التدقيق تتم بعد تنفيذ العمليات المحاسبية، حيث إن اكتشاف الأخطاء والغش وضبط القوائم المالية يمثل العمل الأساسي للمدقق، أي التحقق من سلامة السجلات والبيانات والمحافظة على موجودات الشركة، وكنتيجة حتمية للتطور التكنولوجي الذي أصاب وظيفة التدقيق فقد اعتبرت كمنشآت للتقييم ومساعدة الإدارة في حكمها عن كيفية تنفيذ الأنشطة المختلفة، فأصبحت وسيلة فعالة لتقديم النصائح والإرشادات للعاملين في الشركة لتطويرهم وتحسين مستوى أدائهم (الوردات، 2016: 28)

ويرى الباحثان أن أهمية جودة التدقيق تأتي من كونها تسعى إلى كشف الأخطاء والانحرافات بطريقة تؤدي إلى تلبية احتياجات كافة الأطراف المستفيدة من التقارير المالية، حيث إن جودة التدقيق تستند إلى الأداء الجيد لنظام الرقابة، وكذلك مدى ملاءمة النظام المحاسبي المطبق بالمنظمة من قبل مدقق الحسابات الخارجي في مكاتب التدقيق للوصول إلى الكفاءة والفاعلية المناسبة في العمليات المالية والقيود المتعلقة بها وبشكل مستمر ضمن الشركة التي يتم التدقيق عليها لغرض خدمة أهدافها وحماية أصولها.

**ثالثاً. مداخل قياس جودة التدقيق:** لا يوجد اتفاق بين أوساط المهنة على المجال الذي تغطيه جودة التدقيق ولعله أمر طبيعي، فعندما تتعدد مفاهيم الجودة فلا بد أن يصعب تغطية مجالات جودة التدقيق، وعموماً فإن هناك ثلاثة مداخل لقياس جودة التدقيق والتي هي: (عمر، 2022: 34-35)

**1. مدخل فريق العمل:** تمارس مهنة التدقيق خدماتها عن طريق مكاتب قد تتخذ شكل مكاتب فردية تخص قيام المدقق بأداء خدماته دون وجود شركاء أو على شكل شركة خاصة، أي قيام عدد من المدققين بممارسة المهنة بالمشاركة بينهم وهذا هو الشكل الغالب لمكاتب ممارسة المهنة في العالم لما لدى هذا التجمع من فوائد ومزايا ترجع إلى اختلاف الخبرات والتخصصات كما أن هذا التجمع يخلق جواً ملائماً لمناقشة قضايا ومشاكل العمل بشكل جماعي، يعود سبب الاهتمام بهذا المدخل (وذلك حسب آراء مؤيديه) إلى أهميته في ضمان رفع كفاءة أداء المهني للمدققين وزيادة ثقة الجمهور المستفيد من خدماته، وإن انتقاد الاستقلالية سيعني أن مهنة التدقيق ستفقد شرعية وجودها في المجتمع

مما السعي لدعم المدقق والمحافظة على الاستقلالية الذهني وتجنب كل ما من شأنه إثارة الشك من جانب المستفيدين بهذا الشأن.

- 2. مدخل نتائج عملية التدقيق:** من رواد هذا المدخل De Angelo وقد أطلق عليه مدخل (دي أنجلو) إذ يتم الربط بين جودة التدقيق ودرجة اكتشاف المدقق للأخطاء والمخالفات، التي قد توجد في القوائم المالية والتقارير عنها، ويعد التعريف الذي قدمه (دي أنجلو) من المفاهيم الأساسية التي تستند إليها الكتابات في مجال التدقيق لإيضاح مغزى جودة التدقيق التي تعرف بأنها) احتمال إن المدقق سيكتشف الثغرات في النظام المحاسبي للعميل، ويفصح عنه في تقريره، إذ أن اكتشاف الثغرات يقيس جودة التدقيق من زاوية القدرة المهنية للمدقق، والتقارير عن الثغرات يعتمد على دوافع المدقق من الإيضاح.
- 3. المدخل المهني:** وهو المدخل الذي تتبناه المنظمات المهنية ذات الصلة بتدقيق الحسابات، وإن ظهور المعاهد المهنية للمحاسبة والتدقيق خلال النصف الثاني من القرن الثامن عشر الميلادي في بريطانيا والولايات المتحدة أسهم بشكل مباشر في تطور مهنة التدقيق وكان من أبرزها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (ICAEW)، إن تفعيل دور تلك المعاهد في رسم السياسات والأنظمة والقوانين الخاصة بالمهنة لم يكن ليتحقق لولا الثقة الكبيرة الممنوحة من قبل حكومات الدول لمقرات تلك المعاهد في تشريع وتنظيم مهنة التدقيق في استقلالية كاملة.

يرى الباحثان أن رقابة الجودة على أعمال التدقيق لها مداخل قياس والتي من أهمها مدخل فريق العمل، وكما هو معروف بأن مهنة التدقيق تقوم بتقديم خدماتها من خلال مكاتب التي قد تتخذ شكل مكاتب فردية تخص قيام المدقق بأداء خدماته دون وجود شركاء أو على شكل شركة خاصة. ومدخل نتائج عملية التدقيق إذ يتم من خلال هذا المدخل الربط بين جودة التدقيق ودرجة اكتشاف المدقق للأخطاء والمخالفات التي قد توجد في القوائم المالية والتقارير عنها، وأخيراً المدخل المهني حيث يركز هذا المدخل على الارتقاء بالأداء التدقيقي لضمان كفاءته، إذ إن مستوى الأداء المهني يعكس مدى كفاءة المدقق المهنية ومعرفة الكافية والمتخصصة في مجالات متعددة.

**رابعاً. مفهوم الرقابة على جودة التدقيق:** يعتبر مفهوم رقابة الجودة التدقيق من مفاهيم المعقدة وذلك لأن مهنة التدقيق تتميز بخصائص تنفرد عن المهن الأخرى ولعل أهمها أن هناك أطراف كثيرة تعتمد على تقرير المدقق في اتخاذ القرارات.

**خامساً. تعريف الرقابة على جودة التدقيق:** يمكن تعريف رقابة الجودة التدقيق بأنها وسيلة للتأكد من الأداء المهني ومدى انسجامه مع المعايير المهنية، كما تتعلق بوجود قيام مكاتب التدقيق بالرقابة اللازمة التي تمكنها من الاقتناع بمسؤوليتها تجاه المجتمع والمهنة بشكل عام (سدراتي، 2020: 19)، وهي الوسائل والأساليب والطرق التي يتم استخدامها للتأكد من قيام مكاتب التدقيق بمقابلة المسؤوليات المهنية عند قيام بعملهم، وتتضمن هذه الوسائل والأساليب الهيكل التنظيمي لمكاتب التدقيق واجراءات المتبعة من قبلهم عند التدقيق (خضير وعبد الرزاق، 2017: 615).

أو قد تعرف على أنها الوسائل والاجراءات التي يجب اتباعها لضمان تنفيذ عملية التدقيق بدرجة عالية الجودة (زيان، 2014: 53).

كما تعرف بانها جميع المقاييس المستخدمة من قبل مكاتب التدقيق والمصممة للمساعدة على انجاز عمليات التدقيق بدرجة عالية من الجودة فهي وسيلة يمكن بواسطتها لمكتب التدقيق التأكد إلى حد معقول بأن الآراء التي يبديها في عمليات التدقيق والتي يقوم بها تعكس مراعاته لمعايير التدقيق

الدولية أو أية شروط قانونية أو تعاقدية أو أية معايير مهنية وضعها المكتب أو جهات ذات الصلة (الجعفر، 2008: 28).

يرى الباحثان أن الرقابة على جودة التدقيق هي عملية مراقبة وتقييم العمليات والنتائج التي ينتجها فريق التدقيق، بهدف التأكد من تحقيق أهداف التدقيق والامتثال للمعايير والمتطلبات المهنية والتنظيمية.

**سادساً. أهداف رقابة جودة التدقيق:** الرقابة على جودة التدقيق لا تهدف إلى مجرد المحافظة على جودة الأداء المهني ولكنها تهدف إلى ما هو أسمى من ذلك حيث تسعى إلى تحسين جودة أداء التدقيق والرقي بمستوى الخدمة التي تقدمها، وكان لتطور معيار الرقابة الجودة أهمية خاصة تكمن في الأهداف الذي يسعى لتحقيقها منها (سدراتي، 2020: 22-23)

1. تحسين مستوى الجودة في الأداء المهني من خلال إيجاد الوسائل الكفيلة لتحقيق هذه الجودة
2. التأكد المعقول من التزام بالمعايير المهنية التي تحكم عملهم المهني وبالأنظمة الأخرى ذات العلاقة التي تحكم علاقتهم بالعملاء.
3. المحافظة على خدمات مهنة التدقيق وحمايتها من الانحياز والاختفاء والتحريف والعمل المشكوك فيه والمحافظة على وجود الاستقلال حقيقة ومظهراً.
4. تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بتدقيق العمليات وتحسين كفاءة وفاعلية أداء المهام تقليل الوقت والجهد المبذول
5. التأكد من ان الذين يقومون بعملية التدقيق أفراد لديهم القدر الكافي من التدريب الفني والكفاءة المهنية اللازمة لأداء مثل هذه الأعمال.

وتهدف الرقابة على جودة التدقيق إلى تحسين جودة الخدمات المقدمة من فريق التدقيق وتعزيز الثقة في نتائج التدقيق والتقارير الناتجة عنه، وتحسين إدارة المخاطر وتعزيز الامتثال للمعايير والمتطلبات المهنية والتنظيمية.

**سابعاً. اساليب الرقابة على الجودة التدقيق:** ظهر الحاجة إلى الرقابة على جودة عملية التدقيق لأسباب عديدة منها تغير المتطلبات المحاسبية نتيجة تطور والتغير الحاصل في مجال الأعمال، والتي تجعل نتيجة الاعمال معرضة للتغير من فترة محاسبية إلى أخرى، الأمر الذي يتطلب من المدقق أن يوضح تأثير هذا التغير على الشركات، وحماية المستفيدين من عملية التدقيق من أي معايير غير معروفة أو ثانوية فضلاً عن الحد من تدخل الحكومي في شؤون المهنة والعمل على الوفاء بمسؤوليتها المختلفة (خضير وعبد الرزاق، 2017: 615)، أن تصميم مكاتب التدقيق للسياسات والاجراءات بهدف الرقابة على الجودة التدقيق ليس بالأمر الكافي لتحقيق وتحسين جودة التدقيق بل يتطلب الأمر كذلك وجود تحقق من مدى التزام المكاتب بتنفيذ هذه الاجراءات فعلاً وذلك عن طريق استخدام أساليب مختلفة منها (عبدالصمد وليلى، 2022: 337-338):

**أولاً. الرقابة الذاتية:** تقع مسؤولية الرقابة على جودة التدقيق في هذه الحالة على المكتب ذاته، حيث يلتزم بوضع مجموعة من السياسات والاجراءات التي تكفل له الجودة المطلوبة في الأداء طبقاً للمعايير والمتطلبات المهنية كما يجب أن يتأكد من تطبيقها وتقييم كفايتها وفعاليتها، ويمكن التميز في هذه الحالة بين نوعين من الرقابة الذاتية للمكتب هما:

1. رقابة جودة المكتب: تتم من قبل ادارة مستقلة مسؤولة عن فحص الالتزام بسياسات واجراءات رقابة على جودة التدقيق لضمان تنفيذها بمستوى مقبول من العناية المهنية.

2. الرقابة على أعضاء فريق العمل: تعتمد على متابعة أعضاء فريق العمل في مستوى المنخفض من الهيكل التنظيمي من قبل أعضاء فريق العمل الأعلى في مستوى التنظيمي للمكتب، وهو ما يسمى بالمتابعة أثناء تنفيذ عملية التدقيق، وتتم عملية الرقابة على أعضاء فريق العمل بشكل روتيني ومستمر من قبل أعضاء الأكثر خبرة.

**ثانياً. تدقيق النظير (تدقيق الزميل):** ويقوم بموجبها مكتب تدقيق بتدقيق أعمال مكتب آخر بهدف التأكد من التزامه بعناصر الرقابة وتقييم مدى ملاءمتها لمكتب التدقيق، ويخضع هذا الأسلوب لرقابة المهنية، وتم اقتراح هذا النوع من التدقيق من قبل معهد الأمريكي لمحاسبين القانونيين، لمدى قيام شركة التدقيق محل الفحص بتصميم سياسات واجراءات لتنفيذ عناصر رقابة الجودة الخمس الآتية (عمر، 2021: 17-18):

1. الحياد والامانة والموضوعية.
  2. التأهيل والمهارة والخبرة والتدريب والتعليم المستمر.
  3. سياسات واجراءات قبول أو الاستمرار في تدقيق العملاء.
  4. التأكد من أن اجراء عملية التدقيق متماثل مع المعايير المهنية ومعايير الجودة.
  5. التأكد من تطبيق عناصر الجودة الأربعة السابقة والمتابعة والمراقبة على ذلك بشكل فعال.
- وتشمل التدقيق النظير على ثلاثة أنواع من الفحص للتحقق من جودة عمليات التدقيق: (سدراتي، 2020: 36-37)

1. فحص النظام: والذي بهدف التأكد من أن نظام رقابة الجودة على عمليات التدقيق قد صمم طبا لمعايير رقابة الجودة، وإن سياسات واجراءات رقابة الجودة قد طبقت ما هو مخطط لها أثناء الممارسات المهنية للمكتب.
  2. فحص الارتباط: يهدف إلى توفير أساس للقائم بعملية الفحص عن مدى مراعاة أو مكتب -عند ارتباطه بالعمل- للمعايير المهنية الصادرة في هذا الإطار، وإن التوثيق في مكتب التدقيق يراعي المتطلبات الواردة في قائمة معايير.
  3. فحص التقرير: يهدف إلى مساعدة المدقق القائم بالارتباط مع العميل على تحديد التصرف الصحيح الذي يجب عليه اتخاذه اتجاه مراعات متطلبات الافصاح.
- ثالثاً. أسلوب الرقابة عن طريق مجلس الرقابة على مكاتب التدقيق:** اهتمت عدد من الدول ومنها الولايات المتحدة الأمريكية بالتحول في نظم فحص جودة مكاتب التدقيق المكلفة بتدقيق شركات العامة من نظام فحص النظير إلى نظام فحص الخاص بمجلس الرقابة على أعمال مدققي الشركات العامة، ويجرى المجلس فحوصات لمكاتب التدقيق المسجلة لتقييم التزامها بقواعد مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة وهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية والمعايير المهنية وسياسات الرقابة على الجودة، وستؤدي أي انتهاكات إلى اجراء تأديبي من طرف المجلس وإن فحوصات السنوية تكون مطلوبة لمكاتب التدقيق التي تقوم بتدقيق أكثر من 100 شركة وعلى أقل مرة كل ثلاث سنوات للشركات الأخرى.

**التعرف الى معيار رقابة جودة التدقيق 220:** أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في عام 1981 معيار التدقيق الدولي رقم (7) (ضبط جودة العمل في التدقيق) الخاص بضبط جودة العمل في التدقيق والذي يتضمن الارشادات والسياسات والاجراءات التي يجب أن يلتزم بها مدقق الحسابات وتتبنها مكاتب التدقيق لتوفير القناعة والمصدقية التي يتبعها مكتب التدقيق من أجل توفير ضمان

معقول بأن جميع عمليات التدقيق التي قام بها أنجزت طبقاً للمبادئ الأساسية للتدقيق كما هي مبينة في دليل معايير المراجعة الدولية (القيح، 2012: 30).

وقد أوضح معيار رقم (7) من أدلة التدقيق الدولية "ضبط جودة العمل في التدقيق" ستة ضوابط لرقابة الجودة وهي الآتي:

1. الصفات الشخصية.
2. المهارات والكفاءة.
3. توزيع المهام.
4. التوجيه والإشراف.
5. قبول واستمرار الزبائن.
6. التفقيش.

وتابع الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) جهوده بالرقابة على جودة التدقيق وذلك من خلال التعديلات التي اجراها على معيار رقم (7) (ضبط جودة العمل في التدقيق) ليحمل رقم (220) بعنوان (رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية) وذلك في شهر يونيو 1994، حيث أعاد تصنيف وتسمية بعض ضوابط جودة التدقيق دون أن يغير في المفهوم أو المحتوى (السياسات والاجراءات) وقد فصل ضابط المهارة والكفاءة الذي ورد في معيار رقم (7) إلى ثلاثة ضوابط فرعية وهي التعيين والتدريب المستمر والترقية، كما أعاد تسمية فقرة التوجيه والإشراف إلى ضابطين وهما التفويض والاستشارات، وأعاد تسمية ضابط قبول واستمرار العملاء إلى ضابط قبول العملاء والاحتفاظ بهم، كما أعاد تسمية ضابط التفقيش إلى معيار الرقابة الإشرافية (أبو يوسف، 2011: 33).

وعقب الانهيارات المالية التي حدثت في العام 2008 حدث تحول إيجابي كبير في مسيرة الاتحاد، وتمثل هذا التحول الأبرز والأكبر في مسيرة الاتحاد الدولي للمحاسبية في تغيير اسم إصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة وذلك في العام 2009م. والذي بدأ العمل بمقتضياته انطلاقاً من 15 ديسمبر 2009، وانعكست تحسيناته على معايير التدقيق الدولي بما فيها المعيار رقم (220) الذي يعد المرشد الأساسي في مجال جودة خدمات التدقيق لجميع مكاتب وشركات تدقيق الحسابات في الدول التي تتبنى المعايير الدولية (أبو يوسف، 2011: 33).

ووفقاً لإصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة الحديثة في العام 2009م فإن معيار التدقيق الدولي (220) والمتعلق به برقابة الجودة قد تم إعادة صياغته، وقد أضيفت للمعيار متطلبات التوثيق لم تكن موجودة في الإصدار السابق، وهي ضرورة أن يضع المدقق ضمن مستندات التدقيق ما يشير إلى مدى الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية، والمتطلبات الخاصة بالاستقلال، ومدى القبول والاستمرار مع العميل، كذلك طبيعة ونطاق نتائج الاستشارات التي تتم خلال المهمة وتمثل إضافة متطلبات التوثيق أهمية بالغة فمن خلال التوثيق سيصبح مراقب الحسابات أكثر التزاماً ببذل العناية المهنية، وبالمتطلبات الأخلاقية، كما أنه يمثل حماية لمراقب الحسابات وقت تعرضه للمساءلة (أبو يوسف، 2011: 48)

كما أكد مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) على أن متطلبات رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية، تشتمل على المتطلبات السبعة الآتية:

1. مسؤوليات القيادة لجودة عمليات التدقيق.
2. المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة.

3. الموافقة على العلاقات مع العملاء ومواصلتها وعمليات التدقيق.
  4. مهمة فريق العمليات.
  5. أداء عملية التدقيق.
  6. المراقبة.
  7. التوثيق (إضافة جديدة حسب اخر اصدار 2009).
- نطاق المعيار رقم (220) رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية:** يهتم هذا المعيار بالمسؤوليات المحددة للمدقق فيما يتعلق بإجراءات رقابة الجودة لعملية تدقيق البيانات المالية، كما يتناول عند الاقتضاء مسؤوليات مراجع رقابة جودة العمليات، ويقرأ هذا المعيار مع المتطلبات الاخلاقية ذات العلاقة. (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2020: 125).
- هدف المعيار رقم (220) رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية:** إن هدف المدقق هو تطبيق إجراءات رقابة الجودة في مرحلة العملية التي تقدم للمدقق ضمانا معقولا بأن عملية التدقيق تمثل للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة، وكذلك للتأكد من أن تقرير المدقق الصادر ملائماً للظروف حسب كل حالة. (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2020: 125-126)، كما يهدف معيار إلى تطبيق إجراءات رقابة الجودة على مستوى الارتباطات بحيث توفر له تأكيداً بخصوص ما يأتي (Lubenchenko et. al., 2022: 123):
1. التزام المكاتب والعاملين فيها بالمعايير المهنية والتنظيمية المطبقة.
  2. أن تكون التقارير التي تصدر عن المكاتب أو الشركاء المسؤولين عن الارتباط تناسب الظروف التي تصدر فيها.
  3. يجب مراعاة وتوافر الخبرة والكفاية الفنية والمعرفة الكافية لدى المتخصصين لأداء مهمة التدقيق
  4. الفحص الدوري لبرامج الرقابة على جودة الأداء وذلك بهدف التحقق من تطبيق برامج نظام رقابة جودة العمل بمكتب التدقيق، وإن أعضاء الغدارة العليا تقوم بهذه المهمة على الأغلب.
- المحور الثالث: مفهوم تسويق الرأي**
- تعريف تسويق الرأي:** عرفت لجنة الأوراق المالية SEC تسويق الرأي بأنه: "البحث عن مدقق يرغب في دعم معالجة محاسبية خاصة مصمم لخدمة شركة حققت أهدافاً تقريرية حتى وإن كانت تلك المعاملة قد أحبطت تقارير جديرة بالثقة (Lennox, 2003: 6).
- كما يعرف تسويق الرأي على أنه عملية سعي بعض الشركات للحصول على آراء مؤيدة لمواقفهم من مكاتب التدقيق الأخرى بخصوص تفسير بعض المبادئ المحاسبية المقبولة قبول عام بطريقة لا تتماشى مع تفسير الذي طبق في الماضي أو مع الجوهر الاقتصادي للعملية أو لتطبيق معالجة محاسبية أقل تفصيلاً (غالي، 2003: 18).
- أو يقصد بتسويق الرأي على أنه ممارسات التي تقوم من خلالها شركات بالبحث عن مكاتب التدقيق الذي يكون على استعداد لتزويدها بنوع التقرير الذي ترغب فيه قد لا يتناسب مع طبيعة الوضع القائم في الشركة (المعاينة، 2020: 529).
- ويرى الباحثان أن تسويق الرأي هي ظاهرة يقوم فيها المدقق بتحسين أو تغيير رأيه بشأن الحسابات المدققة بناءً على رغبات العميل أو الشركة التي يعمل لصالحها، وذلك بهدف الحصول على مزيد من الأعمال أو الحفاظ على علاقة جيدة مع العميل، يعد تسويق الرأي من الممارسات غير الأخلاقية في مجال المحاسبة والتدقيق، حيث ينبغي للمدقق الخارجي الالتزام بالمعايير الدولية لتدقيق

الحسابات وتزويد الجهات الرسمية والجمهور بمعلومات صحيحة وموثوقة عن حالة الشركة المدققة. وبالتالي، يجب على المدقق الحفاظ على استقلاليته وتفاذي أي تأثير من أي طرف آخر على عمله. أنواع تسويق الرأي: يمكن تصنيف تسويق الرأي إلى نوعين كما يأتي: (محمد، 2021: 657-658) الأول: تغيير المدققين عندما يكون احتمال الحصول على تقرير متحفظ أقل من المدقق اللاحق منه من المدقق الحالي أي التغيير لتسويق رأي التدقيق فيما بعد.

الثاني: الاحتفاظ بالمدققين عندما يكون احتمال تلقي تقرير متحفظ أعلى من المدقق اللاحق عن المدقق الحالي أي عدم التغيير لتسويق رأي التدقيق فيما بعد.

ويختلف تأثير كلا النوعين على استقلالية المدقق وجودة عملية التدقيق، فالمدقق اللاحق في ظل التغيير لتسويق الرأي قد يتأثر بالضغط من العميل بشكل أكثر من المدقق الحالي في ظل عدم التغيير لتسويق الرأي للأسباب الآتية:

1. قد يتم تحفيز المدققين اللاحقين للاحتفاظ بعملائهم الجدد حتى يستردوا تكاليف بدء التشغيل (التكاليف الغارقة للسنة الأولى).

2. قد يشعر المدققون بالقلق بشأن الأضرار التي تلحق بالسمعة إذا تم فصلهم بعد فترة وجيزة من الحصول على عميل جديد في غياب معلومات حول الأسباب الحقيقية لإنهاء عقد التدقيق.

3. من ممكن تكون حوافز تسويق الرأي للعملاء في ظل التغيير المدققين مكلفا للعملاء لأنهم قد يتحملون تكاليف البحث عن المدقق وحصّة من تكاليف بدء تشغيل المدقق القادم، وقد يشير استعداد العملاء لتحمل مثل هذه التكاليف للتغيير لتسويق رأي إلى أن حوافز تسويق الرأي الخاص بهم قوية مما يؤدي إلى مزيد من الآثار السلبية على جودة التدقيق.

اسباب تسويق الرأي: تسويق الرأي للمدققين يحدث عادة عندما يكون هناك ضغط على الشركات للحصول على تقرير مدقق يعكس الوضع المالي للشركة بصورة أفضل. وتتضمن أسباب تسويق الرأي للمدققين (Choi et al., 2019: 8-10).

1. تحسين الصورة العامة للشركة: يمكن للشركات أن ترغب في الحصول على تقرير مدقق يشير إلى أن الشركة تعمل بشكل جيد وتحقق أرباحًا مرتفعة، مما يساعد على تحسين صورتها العامة لدى المستثمرين والجمهور.

2. الحصول على تمويل أفضل: يعد تقرير مدقق إيجابي عن الشركة مؤشرًا جيدًا للمستثمرين، ويمكن أن يؤدي إلى زيادة الطلب على أسهم الشركة وبالتالي زيادة القروض وتحسين شروط التمويل.

3. تفادي المشاكل القانونية: تقرير مدقق سلبي يمكن أن يؤدي إلى مشاكل قانونية وتدخل من الجهات الرقابية، ولذلك يمكن للشركات أن تسعى للحصول على تقرير مدقق إيجابي لتفادي المشاكل القانونية.

4. تحقيق الأهداف الشخصية للإدارة: يمكن للإدارة أن ترغب في الحصول على تقرير مدقق إيجابي لتحقيق أهداف الشخصية، مثل زيادة المكافآت أو الحصول على ترقية.

5. التغلب على المنافسة: يمكن للشركات السعي للحصول على تقرير مدقق إيجابي للتغلب على المنافسة في السوق، حيث يمكن لتقرير مدقق إيجابي أن يجعل الشركة أكثر جاذبية للمستثمرين والعملاء.

لذا من الواجب المنظمات المهنية إعادة تطوير وتنظيم مهنة التدقيق وذلك لإمكانية فرض الرقابة الذاتية وزيادة جودة الأداء المهني في التدقيق وزيادة المسائلة المهنية للمدققين مما ينتج عنه زيادة الثقة في عملهم، ولذا يتوجب على تلك المنظمات وضع معايير السلوك المهني صارم ومراقبي الالتزام بها من جانب الممارسين المهنة من خلال برامج لمراقبة الجودة الأداء المهني لمكاتب التدقيق

- بشكل يضمن الكفاءة المهنية والاستقلال وتقليل احتمال تغير المدقق بواسطة الإدارة مما يؤدي إلى القضاء على ظاهرة تسوق الرأي، ومن تلك المعايير يتضمن ما يأتي (عزة، 2016: 212):
1. عدم قبول مكاتب التدقيق لمستوى حجم اتعاب عملية التدقيق الذي يعرضه العميل للتعاقد الجديد.
  2. عدم قبول المدقق المعين للأشرف على العملية لأساليب المعالجة المحاسبية المستخدمة بواسطة الشركة محل التدقيق.
  3. الطلب المباشر من ممول أو مستثمر بوجوب تعيين مكتب التدقيق آخر بمواصفات محددة لا تنطبق على مكتب التدقيق الحالي.
  4. عدم قبول المدقق المعين للأشرف على العملية لأداء مهام إضافية جديدة خارج نطاق عملية التدقيق.
  5. عدم قبول المدقق المعين للأشرف على العملية لمستوى التزام الشركة محل التدقيق بمتطلبات معايير المحاسبة المعتمدة في اعداد التقارير المالية.
- أهداف تسوق الرأي:

تهدف ظاهرة تسوق الرأي لدى المدققين إلى الحصول على تقرير تدقيق نظيف من قبل المدققين، دون تحفظات جوهرية، وذلك لتحسين سمعة الشركة وزيادة قيمتها في الأسواق. كما يمكن أن تكون أهدافها أيضاً لتجنب تكاليف إضافية أو عقوبات قانونية محتملة نتيجة التحفظات الجوهرية المرتبطة بتقرير التدقيق. علاوة على ذلك، يمكن للشركة أن تستغل تقرير التدقيق النظيف لتجذب المزيد من المستثمرين والعملاء المحتملين، وذلك بالاستفادة من سمعتها والثقة التي يشعر بها الجمهور تجاهها. وهذا يمكن أن يؤدي إلى زيادة الإيرادات والربحية في المستقبل. من جانب المدققين، فقد يحاولون تسويق رأيهم للحصول على عقود جديدة وتحسين أدائهم التجاري والمالي، وهذا قد يؤدي إلى إهمال ممارسات التدقيق المهنية والمنهجية، وتحول تقرير التدقيق إلى سلعة قابلة للتداول بدلاً من كونه تقرير مستقل ومهني يقدم رأياً موضوعياً حول حالة المنشأة (Zhang et al., 2022: 530-531).

ويرى الباحثان من الضروري أن يتمكن المدققون من موازنة هذه المصالح المالية مع مهمتهم الأساسية والأخلاقية والتي تتمثل في تقييم الوضع المالي للشركة بصورة دقيقة وشفافة، وتحديد المخاطر التي تواجه الشركة وتقديم توصيات لتحسين الأداء المالي والتقليل من المخاطر. ويجب على المدققين الالتزام بمعايير الأخلاق المهنية والمعايير المحاسبية الدولية للمحافظة على مصداقيتهم واستقلاليتهم

**تسوق الرأي والمعايير التدقيق الدولية:** تم تطوير المعايير التدقيق الدولية لتحسين جودة وشفافية عملية التدقيق وللحد من ظاهرة تسوق الرأي. فعلى سبيل المثال، تعتمد المعايير الدولية للتدقيق على مفهوم الاستقلالية والحيادية، وتحت على ضرورة أن يكون المدقق مستقلاً تماماً وغير تابع لأي جهة أخرى غير الشركة التي يقوم بتدقيق حساباتها. وبالتالي، فإن تلك المعايير تقلل من احتمالية وجود تأثير أو تدخل من الإدارة أو أطراف ثالثة في عملية التدقيق وتحد من ظاهرة تسوق الرأي. كما تحتوي المعايير الدولية للتدقيق على متطلبات صارمة للتوثيق والتدقيق والإبلاغ، وتتطلب تحليلاً دقيقاً لجميع المعلومات والأدلة الخاصة بالمنشأة وتفصيلها المالية. وبالتالي، فإن تلك المعايير تجعل من الصعب على المدققين تجاهل أو تحويل أي معلومات أو تفاصيل مالية تقلل من جودة التدقيق أو تغير الرأي النهائي بشأن تقرير التدقيق.

ويرى الباحثان أن استخدام المعايير الدولية للتدقيق يساعد على تحقيق أعلى مستويات الشفافية والجودة في عملية التدقيق ويسهم في تقليل ظاهرة تسوق الرأي. ومع ذلك، فإن الالتزام بتلك المعايير يتطلب أيضاً الالتزام بمبادئ الأخلاقيات المهنية والاستقلالية والحيادية والعدالة، وهي مبادئ يجب على المدققين الالتزام بها بصراحة للمساهمة في الحد من ظاهرة تسوق الرأي.

### المحور الرابع: تحليل النتائج الاستبانية واختبار الفرضيات

**وصف المجتمع والعينة البحث:** شمل مجتمع البحث جميع مدققين الخارجين في اقليم كردستان العراق، وتم اختيار عينة عشوائية من مدققين الخارجين في اقليم كردستان/ العراق بلغت (100) مبحوث استرد منها (99) استمارة وكانت (97) منها صالحة للتحليل من خلال البرنامج الإحصائي الجاهز SPSS لتحليل الإحصائي واختبار الفرضيات.

**أدوات الإحصائية المستخدمة في التحليل:** تم استخدام مجموعة من الوسائل الإحصائية تمثلت بالبرنامج أدوات الإحصائية المستخدمة في التحليل: تم استخدام مجموعة من الوسائل الإحصائية تمثلت بالبرنامج (SPSS IBM v.26) الذي هو مختصر لبرنامج (Statistical Package for Social Sciences)، وذلك من أجل التوصل إلى مؤشرات دقيقة تخدم أهداف الدراسة الحالية واختبار فرضياتها وتمثلت هذه الوسائل بالآتي:

#### 1. الأدوات الخاصة بوصف وتشخيص متغيرات البحث وعرض النتائج الأولية ومناقشتها وتمثلت:

❖ التوزيعات التكرارية

❖ النسب المئوية والايوساط الحسابية.

❖ الانحرافات المعيارية.

❖ نسبة الاتفاق.

#### 2. معامل الارتباط البسيط (Person Correlation):

وتم استخدامه لقياس قوة وطبيعة العلاقة بين متغيرين، فضلاً عن استخدامه في تحديد الاتساق الداخلي بين فقرات متغيرات الدراسة.

#### 3. الانحدار الخطي البسيط (Simple Regression):

لأغراض توضيح التأثيرات بين متغيرين أحدهما تفسيري والآخر استجابي.

#### 4. الانحدار المتعدد (Multiple Regression):

لبيان أفضل المتغيرات التفسيرية التي تؤثر في متغير معتمد واحد.

#### 5. اختبار (t- test):

لاختبار معنوية أو عدم معنوية معاملات الانحدار في النماذج المقدره فضلاً عن اختبار (F) لاختبار معنوية معامل نماذج الانحدار أي لتحديد العلاقات التأثيرية بين متغيرات الدراسة.

#### 6. تحليل التباين (ANOVA):

لغرض قياس الفروقات المعنوية وغير المعنوية لدى عينة البحث نحو متغيرات البحث يمكن أن تعزي الى سماتهم الشخصية.

**متغيرات البحث:** للاستخدام الكمي تم قياس متغيرات التحليل من خلال تمثيل متغير تقليل تسوق الرأي كمتغير تابع بالمتوسط العام إلى (5) فقرات، والمتغير أثر استخدام المعيار الدولي للتدقيق (220) في تقليل ظاهرة تسوق الرأي (ذات الثلاث أبعاد) المتمثل بالمتوسط العام إلى (18) فقرة كمتغير مستقل، من خلال قياس ليكرت الخماسي (لا أتفق تماماً = 1، لا أتفق = 2، محايد = 3، أتفق = 4 وأتفق تماماً = 5). الوصف الإحصائي للخصائص الشخصية للمبحوثين: يمكن تمثيل الخصائص الشخصية للمبحوثين الذين شملهم الاستطلاع وعلى النحو الآتي:

1. توزيع أفراد العينة على وفق المؤهل العلمي: تم توزيع أفراد عينة الدراسة على وفق المؤهل العلمي (محاسب قانوني، ماجستير، دكتوراه) ويلحظ من الجدول رقم (1) إن أكثرية نسبة أفراد عينة الدراسة مؤهلهم العلمي (محاسب قانوني) بنسبة (85.57%)، والجدول رقم (1) يوضح ذلك.

الجدول (1): توزيع أفراد العينة وفق المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	%
محاسب قانوني	83	85.57%
ماجستير	10	10.31%
دكتوراه	4	4.12%
المجموع	97	100.00%

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS).

2. توزيع أفراد العينة وفق عدد سنوات الخبرة: تم تبويب عدد سنوات خبرة عينة الدراسة ضمن عدة فئات ويلحظ من الجدول رقم (3) أن أكثرية أفراد عينة الدراسة وفقاً لعدد سنوات الخبرة هم من الفئات و(11-15) و(6-10) و(16-20) سنة وقد بلغت نسبتهم (35.05%) و(23.71%) و(16.49%) على التوالي والنسب هذه يمثلان أعلى النسب مقارنة بالفئات الأخرى، وهذه النسب تؤكد بأن أغلبية أفراد عينة الدراسة لهم خبرة وظيفية جيدة مما يدل على خبرتهم في المحاسبة، والشكل رقم (2) يوضح ذلك.

الجدول (2): توزيع أفراد العينة على وفق عدد سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	%
1-5	11	11.34%
6-10	23	23.71%
11-15	34	35.05%
16-20	16	16.49%
>20	13	13.40%
المجموع	97	100.00%

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS).

3. أفراد العينة على وفق جهة العمل: تبين من الجدول رقم (3) بان أكثرية أفراد عينة الدراسة جهة عملهم (مكتب تدقيق الحسابات) اذ بلغت نسبتهم (72.16%) وتأتي بالمرتبة الثانية (ديوان الرقابة المالية) بنسبة (22.68%) وهذه إشارة إلى أن أغلبية افراد العينة تخصصهم جيدة وملائمة لإجابة فقرات استمارة الاستبيان. كما يتضح في الجدول رقم (3).

الجدول (3): توزيع أفراد العينة وفق جهة العمل

جهة العمل	العدد	%
المؤسسة العلمية	5	5.15%
مكتب تدقيق الحسابات	70	72.16%
ديوان الرقابة المالية	22	22.68%
المجموع	97	100.00%

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS).

الوصف الإحصائي لمتغيرات الاستبانة: تضمنت الاستبانة متغيران إحداهما تابع والآخر مستقل يضمن أبعاد عدة تم قياسها وإعطاء إحصاء وصفي لها كما يأتي:

المتغير التابع المتمثل (تسوق الرأي) تضمن المتغير (5) فقرات والمتغير أبعاد المعيار الدولي للتدقيق (220) المتعلقة برقابة الجودة والتي تتمثل بـ(فحص رقابة جودة الارتباط- فهم فرق الارتباط- الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية) وتتألف من (18) فقرة لخصت إجابات المبحوثين من النسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ونسب الاتفاق للفقرات في الجدول الآتي:

الجدول (4): الوسط الحسابي والانحراف المعياري ونسبة الاتفاق لإجابات المبحوثين لمحور المعيار الدولي للتدقيق (220) وأثره في تقليل ظاهرة تسوق الرأي

ت	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة الاتفاق
تسوق الرأي				
Y1	تسوق الرأي عبارة عن البحث عن مدقق يرغب في دعم معالجة محاسبية خاصة مصمم لخدمة شركة	4.26	0.46	85.21%
Y2	تسوق الرأي تمثل عملية سعي بعض الشركات للحصول على آراء مؤيدة لمواقفهم من مكاتب التدقيق	4.33	0.54	86.67%
Y3	تسوق الرأي يقدها الممارسات التي تقوم من خلالها شركات بالبحث عن مكاتب التدقيق الذي يكون على استعداد لتزويدها بنوع التقرير الذي ترغب فيه	4.25	0.48	84.95%
Y4	نوع الاول من تسوق الرأي يتم من خلال تغيير المدقق الحالي (اي التغيير لتسوق رأي التدقيق فيما بعد).	4.32	0.47	86.39%
Y5	نوع الثاني من تسوق الرأي يتم الاحتفاظ بالمدقق الحالي (اي عدم التغيير لتسويق رأي التدقيق فيما بعد)	4.32	0.57	86.39%
المجموع				
فحص رقابة جودة الارتباط				
X1.1	تأكيد من قبل الشريك من تعيين فاحص لرقابة جودة الارتباط تؤدي الى تقليص تسوق الرأي	4.36	0.50	87.20%
X1.2	قيام الشريك بمناقشة الامور المهمة مع فاحص لرقابة جودة الارتباط اثناء فحص رقابة جودة الارتباط تؤدي الى تقليص تسوق الرأي	4.31	0.47	86.20%
X1.3	اجراء تقويم موضوعي للاحكام المهمة التي اتخذتها فريق الارتباط من قبل فاحص رقابة جودة الارتباط تؤدي الى تقليص تسوق الرأي	4.35	0.48	87.00%
X1.4	عدم تاريخ تقرير المدقق لحين الانتهاء من فحص رقابة جودة الارتباط تؤدي الى تقليص تسوق الرأي	4.25	0.56	85.00%
X1.5	قيام فاحص رقابة جودة الارتباط بفحص القوائم المالية وتقرير المدقق تؤدي الى تقليص تسوق الرأي	4.56	0.56	91.20%
X1.6	قيام فاحص رقابة جودة الارتباط بتقويم فريق الارتباط من حيث الاستقلالية تؤدي الى تقليص تسوق الرأي	4.67	0.52	93.40%
المجموع				
		4.42	0.51	88.33%

ت	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة الاتفاق
فهم فرق الارتباط				
X2.1	فهم المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية المنطبقة تؤدي الى تقليص تسوق الرأي	4.61	0.49	92.16%
X2.2	فهم سياسات واجراءات رقابة الجودة الخاصة بالمكتب تؤدي الى تقليص تسوق الرأي	4.42	0.54	88.45%
X2.3	فهم ارتباطات التدقيق ذات الطبيعة ودرجة التعقيد المماثلة والخبرة العملية فيها تؤدي الى تقليص تسوق	4.38	0.53	87.63%
X2.4	الخبرة الفنية بما في ذلك الخبرة في تقنية المعلومات تؤدي الى تقليص تسوق الرأي	4.29	0.46	85.77%
X2.5	المعرفة بالقطاع ذي الصلة الذي يعمل فيه العميل تؤدي الى تقليص تسوق الرأي	4.37	0.56	87.42%
X2.6	القدرة على تطبيق الحكم المهني تؤدي الى تقليص تسوق الرأي	4.33	0.55	86.60%
المجموع				
الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية				
X3.1	الالتزام بالمتطلبات النزاهة تؤدي الى تقليص تسوق الرأي	4.55	0.52	90.93%
X3.2	الالتزام بالمتطلبات الموضوعية تؤدي الى تقليص تسوق الرأي	4.59	0.49	91.75%
X3.3	الالتزام بالمتطلبات الكفاءة المهنية والعناية الواجبة تؤدي الى تقليص تسوق الرأي	4.60	0.51	91.96%
X3.4	الالتزام بالمتطلبات السرية تؤدي الى تقليص تسوق الرأي	4.55	0.52	90.93%
X3.5	الالتزام بالمتطلبات السلوك المهني تؤدي الى تقليص تسوق الرأي	4.56	0.52	91.13%
X3.6	الالتزام بمتطلبات الاستقلالية تؤدي الى تقليص تسوق الرأي	4.52	0.50	90.31%
المجموع				
90.72%				

اعداد الباحثين بالاعتماد على استمارة الاستبيان.

يظهر في الجدول رقم (4) النسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ونسب الاتفاق للفقرات (y5-y1) الخاصة بمحور (تسوق الرأي) كمتغير تابع. ويعكس الوسط الحسابي (المعدل العام) والبالغ (4.30) على مستواه العالي هذا ما أكده الانسجام العالي في إجابات أفراد العينة حيث بلغت نسبة المعدل العام للاتفاق (85.92%) التي عكسها الانحراف المعياري لجميع الفقرات (0.50). ومن أبرز الفقرات التي أسهمت في إغناء هذا البعد هي الفقرة (y2) والتي تشير إلى أنه (تسوق الرأي) تمثل عملية سعي بعض الشركات للحصول على آراء مؤيدة لمواقفهم من مكاتب التدقيق) وبمستوى جيد جداً وهذا ما أكده الوسط الحسابي (4.33) وبانسجام جيد جداً في اجابات افراد العينة حيث بلغت نسبة الاتفاق (86.67%) كما هو مبين في الجدول رقم (4) وعكسها الانحراف المعياري (0.54).

كما يظهر في الجدول رقم (4) النسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ونسب الاتفاق للفقرات (x1.6-x1.1) الخاصة بمحور (فحص رقابة جودة الارتباط)، ويعكس الوسط الحسابي (المعدل العام) والبالغ (4.42) على مستواه الجيد جداً هذا ما أكدته الانسجام الجيد جداً في إجابات أفراد العينة حيث بلغت نسبة المعدل العام للاتفاق (88.33%) التي عكسها الانحراف المعياري لجميع الفقرات (0.51). ومن أبرز الفقرات التي أسهمت في إغناء هذا البعد هي الفقرة (x1.6) والتي تشير إلى (تأكد فاحص رقابة جودة الارتباط من مدى ملائمة الوثائق والمستندات المختارة للوصول إلى التقرير) وبمستوى جيد جداً وهذا ما أكدته الوسط الحسابي (4.67) وبنسجام جيد جداً في إجابات أفراد العينة حيث بلغت نسبة الاتفاق (93.40%).

أيضاً يظهر في الجدول رقم (4) النسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ونسب الاتفاق للفقرات (x2.6-x2.1) الخاصة بمحور (فهم فرق الارتباط)، ويعكس الوسط الحسابي (المعدل العام) والبالغ (4.40) على مستواه الجيد جداً هذا ما أكدته الانسجام الجيد جداً في إجابات أفراد العينة حيث بلغت نسبة المعدل العام للاتفاق (88.01%) التي عكسها الانحراف المعياري لجميع الفقرات (0.52). ومن أبرز الفقرات التي أسهمت في إغناء هذا البعد هي الفقرة (x2.1) والتي تشير إلى (فهم المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية المنطبقة تؤدي إلى تقليص تسوق الرأي) وبمستوى جيد جداً وهذا ما أكدته الوسط الحسابي (4.61) وبنسجام جيد جداً في إجابات أفراد العينة حيث بلغت نسبة الاتفاق (92.16%).

وأخيراً يظهر في الجدول رقم (4) التوزيعات التكرارية والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ونسب الاتفاق للفقرات (x3.6-x3.1) الخاصة بمحور (الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية)، ويعكس الوسط الحسابي (المعدل العام) والبالغ (4.54) على مستواه الجيد جداً هذا ما أكدته الانسجام الجيد جداً في إجابات أفراد العينة حيث بلغت نسبة المعدل العام للاتفاق (90.72%) التي عكسها الانحراف المعياري لجميع الفقرات (0.51).

ومن أبرز الفقرات التي أسهمت في إغناء هذا البعد هي الفقرة (x3.3) والتي تشير إلى (الالتزام بالمتطلبات الموضوعية) وبمستوى جيد جداً وهذا ما أكدته الوسط الحسابي (4.60) وبنسجام جيد جداً في إجابات أفراد العينة حيث بلغت نسبة الاتفاق (91.96%).

#### اختبار الفرضيات:

**فرضية الرئيسية:** تأثير المعيار الدولي للتدقيق (220) المتعلق برقابة الجودة في تقليل ظاهرة تسوق الرأي تسوق الرأي.

يمثل مضمون هذا التأثير اختباراً للفرضية الرئيسية والتي تنص على (وجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لأبعاد المعيار الدولي للتدقيق (220) المتعلق برقابة الجودة مجتمعة في تقليل ظاهرة تسوق الرأي) وكما موضح أدناه.

تشير معطيات الجدول رقم (5) إلى أن هناك تأثيراً معنوياً للمعيار الدولي للتدقيق (220) المتعلق برقابة الجودة في تقليل ظاهرة تسوق الرأي، ويدعمه قيمة (F) المحسوبة (8.527) وهي قيمة معنوية عند مستوى معنوي (0.05) ( $p < 0.05$ )، وقد فسر معامل التحديد ( $R^2$ ) ما نسبته (8.2%) من التباين الحاصل في تقليل ظاهرة تسوق الرأي، كما أن قيمة (B) قد بلغت (0.316) وهي تشير إلى أن التغيير الحاصل في المعيار الدولي للتدقيق (220) المتعلق برقابة الجودة بوحدة واحدة يؤدي إلى تغيير في تقليل ظاهرة تسوق الرأي بمقدار (0.316)، ويستدل من قيمة (t) المحسوبة (2.920) بأنها قيمة معنوية عند مستوى معنوي (0.05) ( $p < 0.05$ )، وتشير قيمة الثابت (c) إلى

وجود تقليل ظاهرة تسوق الرأي بمقدار (2.884) حتى لو كانت قيمة المعيار الدولي للتدقيق (220) المتعلق برقابة الجودة صفراً. بموجب ذلك تم قبول الفرضية الرئيسية. الجدول (5): تحليل أثر لأبعاد المعيار الدولي للتدقيق (220) المتعلق برقابة الجودة مجتمعة في تقليل ظاهرة تسوق الرأي

تقليل ظاهرة تسوق الرأي				المتغير المعتمد
R <sup>2</sup>	F	β	الثابت-C	المتغير المستقل
8.2%	8.527 p-value (0.004)**	0.316 t (2.920) p-value (0.004)**	2.884 t (5.954) p-value(0.000)**	المعيار الدولي للتدقيق (220) المتعلق برقابة الجودة

\*\*معنوي عند مستوى المعنوية (p-value ≤ 0.05) n= 97

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج الحاسبة الإلكترونية (برنامج SPSS). وتتفرع من الفرضية الرئيسية فرضيات فرعية، تنص على وجود تأثير معنوي بين كل بعد من أبعاد المعيار الدولي للتدقيق (220) المتعلق برقابة الجودة والمتمثلة في (فحص رقابة جودة الارتباط - فهم فرق الارتباط- الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية) وبهدف إعطاء مؤشرات تفصيلية عن التأثير بين متغيرات الدراسة وفي ضوء الفرضيات الفرعية للفرضية الرئيسية فقد تم تحليل تأثير كل بعد من أبعاد المعيار الدولي للتدقيق (220) المتعلق برقابة الجودة في تقليل ظاهرة تسوق الرأي على انفراد وعلى النحو الآتي:

**فرضية الفرعية الأولى:** توجد تأثير فحص رقابة جودة الارتباط في تقليل ظاهرة تسوق الرأي تشير معطيات الجدول رقم (6) إلى أن هناك تأثيراً معنوياً لمحور فحص رقابة جودة الارتباط في تقليل ظاهرة تسوق الرأي، ويدعمه قيمة (F) المحسوبة (12.483) وهي قيمة معنوية عند مستوى المعنوية (0.05) (p<0.05)، وقد فسر معامل التحديد (R<sup>2</sup>) ما نسبته (11.6%) من التباين الحاصل في تقليل ظاهرة تسوق الرأي، كما أن قيمة (B) قد بلغت (0.370) وهي تشير إلى أن التغير الحاصل في فحص رقابة جودة الارتباط بوحدة واحدة يؤدي إلى تغير في تقليل ظاهرة تسوق الرأي بمقدار (0.370)، ويستدل من قيمة (t) المحسوبة (3.533) بأنها قيمة معنوية عند مستوى معنوي (0.05)، وتشير قيمة الثابت (c) إلى وجود تقليل ظاهرة تسوق الرأي بمقدار (2.660) حتى لو كانت قيمة فحص رقابة جودة الارتباط صفراً. بموجب ذلك تم قبول الفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسية.

الجدول (6): تحليل أثر فحص رقابة جودة الارتباط في تقليل ظاهرة تسوق الرأي

تقليل ظاهرة تسوق الرأي				المتغير المعتمد
R <sup>2</sup>	F	β	الثابت-C	المتغير المستقل
11.6 %	12.483 p-value (0.000)**	0.370 t (3.533) p-value (0.000)**	2.660 t (5.733) p-value (0.000)**	رقابة جودة الارتباط

\*\*معنوي عند مستوى المعنوية (p-value ≤ 0.01) n= 97

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج الحاسبة الإلكترونية (برنامج SPSS)

**فرضية الفرعية الثانية:** توجد تأثير فهم فرق الارتباط في تقليل ظاهرة تسوق الرأي تشير معطيات الجدول رقم (7) إلى أنه لا يوجد تأثيراً معنوياً لمحور فهم فرق الارتباط في تقليل ظاهرة تسوق الرأي، ويدعمه قيمة (F) المحسوبة (2.752) وهي قيمة غير معنوية عند مستوى المعنوية (0.05) ( $p > 0.05$ )، وقد فسر معامل التحديد ( $R^2$ ) ما نسبته (2.8%) من التباين الحاصل في تقليل ظاهرة تسوق الرأي وهي نسبة ضئيلة، كما أن قيمة (B) قد بلغت (0.155) وهي تشير إلى أن التغيير الحاصل في فهم فرق الارتباط بوحدة واحدة يؤدي إلى تغيير في تقليل ظاهرة تسوق الرأي بمقدار (0.155)، ويستدل من قيمة (t) المحسوبة (1.659) بأنها قيمة غير معنوية عند مستوى معنوي (0.05) ( $p > 0.05$ )، وتشير قيمة الثابت (c) إلى وجود تقليل ظاهرة تسوق الرأي بمقدار (3.613) حتى لو كانت قيمة فهم فرق الارتباط صفراً. بموجب ذلك تم رفض الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية.

الجدول (7): تحليل فهم فرق الارتباط في تقليل ظاهرة تسوق الرأي

تقليل ظاهرة تسوق الرأي				المتغير المعتمد
$R^2$	F	$\beta$	الثابت-C	المتغير المستقل
2.8%	2.752 p-value (.0100)	0.155 t (1.659) p-value (.0100)	3.613 t (8.767) p-value (0.000)**	فهم فرق الارتباط

n= 97 معنوي عند مستوى المعنوية ( $p\text{-value} \leq 0.01$ )

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج الحاسبة الإلكترونية (برنامج SPSS).  
**فرضية الفرعية:** توجد تأثير الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية في تقليل ظاهرة تسوق الرأي تشير معطيات الجدول رقم (8) إلى أن هناك تأثيراً معنوياً لمحور الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية في تقليل ظاهرة تسوق الرأي، ويدعمه قيمة (F) المحسوبة (6.120) وهي قيمة معنوية عند مستوى معنوي (0.05)، وقد فسر معامل التحديد ( $R^2$ ) ما نسبته (6.1%) من التباين الحاصل في تقليل ظاهرة تسوق الرأي، كما أن قيمة (B) قد بلغت (0.212) وهي تشير إلى أن التغيير الحاصل في الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية لإدارية بوحدة واحدة يؤدي إلى تغيير في تقليل ظاهرة تسوق الرأي بمقدار (0.212)، ويستدل من قيمة (t) المحسوبة (2.474) بأنها قيمة معنوية عند مستوى معنوي (0.05) ( $p < 0.05$ )، وتشير قيمة الثابت (c) إلى وجود تقليل ظاهرة تسوق الرأي بمقدار (3.329) حتى لو كانت قيمة الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية صفراً. بموجب ذلك تم قبول الفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الرئيسية.

الجدول (8): تحليل أثر الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية في تقليل ظاهرة تسوق الرأي

تقليل ظاهرة تسوق الرأي				المتغير المعتمد
$R^2$	F	$\beta$	الثابت-C	المتغير المستقل
6.2%	6.120 p-value (0.015)*	0.212 t (2.474) p-value (0.015)*	3.329 t (8.491) p-value (0.000)**	الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية

n= 97 معنوي عند مستوى المعنوية ( $p\text{-value} \leq 0.05$ )

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج الحاسبة الإلكترونية (برنامج SPSS).

## المحور الخامس: الاستنتاجات والتوصيات

### أولاً. الاستنتاجات:

1. **الاستنتاجات العملية:** توصلت البحث إلى مجموعة من النتائج تشير إلى وجود علاقة معنوية بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع في إطار المنهج الوصفي التحليلي للدراسة وفي ضوء فرضيات الدراسة، والآتي أهم تلك النتائج:
  1. دلت نتائج التحليل الاحصائي لإجابات أفراد عينة البحث على وجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية للمعيار الدولي للتدقيق (220) المتعلق برقابة الجودة في تقليل ظاهرة تسوق الرأي، حيث قيمة (F) المحسوبة (8.527) وهي قيمة معنوية عند مستوى معنوي (0.05) ( $p < 0.05$ )، كما أن قيمة (B) قد بلغت (0.316) ويستدل من قيمة (t) المحسوبة (2.920) بأنها قيمة معنوية عند مستوى معنوي (0.05) ( $p < 0.05$ ).
  2. دلت نتائج التحليل الاحصائي لإجابات أفراد عينة البحث على وجود تأثيراً معنوياً لفحص رقابة جودة الارتباط في تقليل ظاهرة تسوق الرأي، حيث قيمة (F) المحسوبة (12.483) وهي قيمة معنوية عند مستوى المعنوية (0.05) ( $p < 0.05$ )، كما أن قيمة (B) قد بلغت (0.370) ويستدل من قيمة (t) المحسوبة (3.533) بأنها قيمة معنوية عند مستوى معنوي (0.05).
  3. دلت نتائج التحليل الاحصائي لإجابات أفراد عينة البحث على عدم وجود تأثيراً معنوياً لفهم فرق الارتباط في تقليل ظاهرة تسوق الرأي، حيث قيمة (F) المحسوبة (2.752) وهي قيمة غير معنوية عند مستوى المعنوية (0.05) ( $p > 0.05$ )، كما أن قيمة (B) قد بلغت (0.155) ويستدل من قيمة (t) المحسوبة (1.659) بأنها قيمة غير معنوية عند مستوى معنوي (0.05) ( $p > 0.05$ ).
  4. دلت نتائج التحليل الاحصائي لإجابات أفراد عينة البحث على وجود تأثيراً معنوياً لا لالتزام بالمتطلبات الأخلاقية في تقليل ظاهرة تسوق الرأي، ويدعمه قيمة (F) المحسوبة (6.120) وهي قيمة معنوية عند مستوى معنوي (0.05)، كما أن قيمة (B) قد بلغت (0.212) ويستدل من قيمة (t) المحسوبة (2.474) بأنها قيمة معنوية عند مستوى معنوي (0.05) ( $p < 0.05$ ).
2. **الاستنتاجات النظرية:** على ضوء النتائج البحث واكمال الجانب النظري لقد توصل الباحثان إلى مجموعة من الاستنتاجات يمكن عرضها في النقاط الآتية:
  1. إن ظاهرة تسوق الرأي من الظواهر شائعة في بيئة المحلية ويهدد استقلال المدقق ويؤثر بشكل سلبي على مهنة التدقيق وتنظيمها.
  2. التزام المكاتب التدقيق بتوجيهات المعايير المهنية والدولية يمكن أن يحد من ظاهرة تسوق الرأي التدقيق وتحسين جودة العمل التدقيقي.
  3. إن استخدام المعيار الدولي للتدقيق رقم 220 والتزام بها يمكن أن يحد من ظاهرة تسوق الرأي التدقيق عند المدققين الخارجيين، حيث يتضمن هذا المعيار متطلبات صارمة للحفاظ على الرقابة الجودة وضمان جودة العمل التدقيقي.
  4. لأجل أن يقوم المدقق الخارجي بدور فعال ومؤثر وعدم تورط في ظاهرة تسوق الرأي المنتشر في اقليم يجب ان يحافظ على استقلاله في كافة النواحي وان يتوفر في المدققين الاختصاص والاهلية والكفاءة والخبرات الكافية وبذل العناية المهنية اللازمة
  5. إن تعزيز الشفافية والمساءلة في عمليات التدقيق وتعزيز العلاقة بين المدققين والعملاء قد يساعد على الحد من ظاهرة تسوق الرأي وزيادة الثقة في التقارير المالية.

**ثانياً. التوصيات:** في ضوء النتائج والاستنتاجات السابقة فإن الباحثين يوصيان بما يأتي:

1. ضرورة تعزيز الرقابة الجودة في المكاتب التدقيق وذلك من خلال تطبيق المعايير التدقيق الدولي في اقليم كردستان العراق من قبل مكاتب التدقيق، لاسيما إن الشركات في الاقليم يطبق المعايير المحاسبة الدولية عند اعداد القوائم المالية لذا يستوجب تدقيق تلك القوائم وفق المعايير التدقيق الدولي.
2. على جهات المهنة المختصة بالمهنة المحاسبة والتدقيق في الاقليم والمتمثلة في نقابة المحاسبين والمدققين أن تقوم بدورها من خلال وضع واصدار التعليمات لتنظيم مهنة التدقيق فيما يخص ظاهرة التسوق الرأي.
3. ضرورة وجود تشريعات والقوانين في الاقليم متعلقة بمراقبة جودة التدقيق لمكاتب التدقيق العاملة في الاقليم ووضع عقوبات صارمة على المكاتب المخالفة لتلك تشريعات والقوانين.
4. على جهات مختصة بممارسة المهنة التدقيق وضع برنامج خاص لكيفية احتساب اتعاب المدققين الخارجين بشكل يدعم استقلالية المدقق ويقلل من ظاهرة تسوق الرأي
5. ضرورة التحقق من استقلالية المدقق الخارجي وعدم وجود أي تعارض مصالح يؤثر على جودة العمل التدقيقي ويزيد احتمالية تسوق الرأي.
6. زيادة الوعي بظاهرة تسوق الرأي وتوضيح أضرارها وتشديد العقوبات على المتسببين في تسوق الرأي وتطبيقها بشكل صارم.

#### المصادر

#### اولاً. المصادر العربية:

1. ابو يوسف، محمد سالم، (2011)، تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 220: دراسة تطبيقية، رسالة الماجستير في المحاسبة والتمويل، مقدمة الى مجلس كلية التجارة، الجامعة الاسلامية - غزة.
2. الجعافرة، محمد مفلح محمد، (2008)، مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فعالية التدقيق الخارجي للشركات مساهمة العامة الاردنية"، رسالة الماجستير في المحاسبة، مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا، الاردن.
3. زيان، فاتح، (2014)، تقييم جودة خدمات التدقيق الخارجي القانوني، رسالة الماجستير في محاسبة وتدقيق، مقدمة الى مجلس كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 اوت 1955، سكيكدة، الجزائر.
4. سدراي، ريان، (2020)، مدى تطبيق رقابة الجودة وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة (1) في مكاتب التدقيق بالجزائر- دراسة استطلاعية لعينة من مكاتب التدقيق في ولايات ام البواقي-بجاية-الجزائر العاصمة، رسالة الماجستير في محاسبة وتدقيق، مقدمة الى مجلس كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، ام البواقي، الجزائر.
5. عمر، بن عطالله، (2021)، جودة المراجعة في ظل المعيار الدولي لجودة المراجعة ISA220، رسالة الماجستير في محاسبة وتدقيق، مقدمة الى مجلس كلية العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضير-الوادي، الجزائر.
6. عمر، نركز عبدالكريم، (2022)، دور استخدام معيار التدقيق الدولي 220 (إدارة الجودة لتدقيق القوائم المالية) في تقليص فجوة التوقعات -دراسة استطلاعية لأراء عينة من مراقبي الحسابات في

- إقليم كردستان/ العراق، رسالة ماجستير في المحاسبة مقدمة الى فكلتي العلوم الانسانية والاجتماعية، جامعة كوية، العراق.
7. القيق، امير جمال، (2012)، مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة- دراسة ميدانية، رسالة الماجستير في المحاسبة والتمويل مقدمة الى مجلس كلية التجارة، الجامعة الاسلامية - غزة.
8. خضير، بشرى فاضل وعبدالرزاق، عمار لؤي، (2017)، تأثير خبرة المدقق على جودة التدقيق الداخلي، مجلة العلوم الادارية والاقتصادية، العدد (100)، المجلد (23).
9. الشهري، احمد محمد غنيم، (2021)، مدى التزام مدققي الحسابات في مكاتب التدقيق الكويتية بتطبيق معيار جودة التدقيق الدولي رقم 220، مجلة القلم، العدد (24)، المجلد (8).
10. عبد الصمد، نجوى وليلى، بن أزواو، (2022)، متطلبات الرقابة على جودة التدقيق في الجزائر: مراجعة اولية، مجلة دفاتر اقتصادية، العدد (1)، المجلد (213).
11. عزة، الازهر، (2016)، اسباب وجود ظاهرة تسوق راي المراجعة في الجزائر -دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة في الجزائر، مجلة الباحثان، العدد (16)، المجلد (1).
12. محمد، دلال محمد إبراهيم، (2021)، الدور المعدل لخصائص مكتب المراجعة على العلاقة بين تسوق راي المراجعة واتعاب المراجعة وجودة الأرباح: دراسة اختبارية على الشركات المسجلة في البورصة المصرية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، العدد (12)، المجلد (7).
13. المعايطه، محمد سمير جمال، (2020)، قياس مدى تأثير ظاهرة تسوق راي المراجعة على تطبيقات معيار المراجعة الدولي (700) تكوين الرأي والتقارير عن القوائم المالية بالتطبيق على الشركات الاردنية غير المسجلة، مجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، العدد (3)، المجلد (11).
14. التميمي، هادي، (2018)، المدخل إلى التدقيق: من الناحية النظرية والعملية"، مركز كطلون للكتاب، عمان.
15. غالي، جورج دانيال، (2003)، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الالفية الثالثة، الدار الجامعية، الاسكندرية.
16. لطفي، أمين السيد أحمد، (2015)، مراجعة وتدقيق المعلومات، الدار الجامعية للنشر والتوزيع والطباعة، الاسكندرية.
17. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، (2020)، المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكدات الاخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.
18. الوردات، خلف عبد الله، (2016)، المراجعة الداخلية والخارجية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان.

#### ثانياً المصادر الاجنبية:

1. Sulaiman, Noor Adwa, (2011), Audit Quality in Practice: A Study of Perceptions of Auditors, Audit Committee Members and Quality Inspectors, Doctor of Philosophy Thesis, Manchester Business School, the University of Manchester, U.K.
2. Badara, Mu'azu Saidu & Saidin, Siti Zabedah, (2013), The Journey so far on Internal Audit Effectiveness: A Calling for Expansion, International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences Vol. (3), No. (3)

3. Choi, Jong-Hag, Chung, Heesun, & Sonu, Catherine Heyjung, (2019), Opinion Shopping to Avoid a Going Concern Audit Opinion and Subsequent Audit Quality, *A Journal of Practice & Theory*, Vol. (38), No. (2).
4. Lubenchenko, O. E., Shulha, S. V., & Korinko, M. D., (2022), New Standards of Quality Management in Audit. The Risk-Based Approach, *Statistics of Ukraine*, Vol. (96), No (1).
5. Zhang, G., Chen, S., Zhang, P., & Lin, X., (2022), Does the random inspection reduce audit opinion shopping? *China Journal of Accounting Studies*, Vol. (10), No (4).
6. Lennox, C., (2003), *Opinion Shopping and the Role of Audit Committees when Audit Firms are Dismissed: The US Experience*, Institute of Chartered Accountants of Scotland.