

Strategies Used by Auditors to Negotiate Accounting Estimates and Impact the Quality of Professional Work

Mohammed Salim Sabty

College of Administration and Economics -
University of Baghdad

Mohammed.Salem2106p@coadec.uobaghdad.edu.iq

Received: 8/5/2024

Asst. Prof. Dr. Bushra Fadhil Khudhair Al-Taie

College of Administration and Economics - University
of Baghdad

bushra@coadec.uobaghdad.edu.iq

Published: 31/12/2024

Accepted: 11/7/2024

Abstract:

Negotiation strategies in auditing include six different strategies: decisiveness, avoidance, concession, settlement, problem solving, and expanding the agenda, divided into distributive and integrative strategies. The research aims to clarify the negotiation strategies for auditing and the extent of their impact on the quality of the auditor's professional performance, by identifying the negotiating strategies between The auditor and the client and the extent of the impact of these strategies on the quality of professional performance in light of the difference in the number of factors affecting the auditor's choice of negotiating strategies in the local environment. The research in the applied aspect relied on the questionnaire form that was designed for the purpose of testing the research hypothesis and achieving its objectives, as (67) questionnaires were distributed. To the auditors in the first-class audit offices and companies, numbering (180) auditors, and they were recovered and all of them are suitable for analysis. The research hypothesis was tested using the simple linear regression method. The research reached a set of conclusions, the most important of which was that there is a direct influence relationship between the two variables. The most important The research recommendations include the need for professional organizations to formulate a standard for the negotiation process that includes defining the concept of negotiation, the issues to be negotiated, the negotiating strategies and tactics for each strategy, and the result that can be reached .

Keyword : Negotiation Strategies , Auditor , Quality of Professional Performance.

الاستراتيجيات التي يستخدمها المدققون للتفاوض بشأن التقديرات المحاسبية والتأثير على جودة العمل المهني

أ.م.د. بشري فاضل خضير الطائي

كلية الادارة والاقتصاد / جامعة بغداد

محمد سالم سبتي

كلية الادارة والاقتصاد / جامعة بغداد

المستخلص :

تشمل استراتيجيات التفاوض في التدقيق ست استراتيجيات مختلفة هي الحسم ، التجنب ، التنازل ، التسوية ، وحل المشكلات ، وتوسيع الاجندة مقسمة الى استراتيجيات توزيعية وتكاملية ، ويهدف البحث الى بيان الاستراتيجيات التفاوضية للتدقيق ومدى تأثيرها في جودة الاداء المهني للمدقق ، من خلال التعرف على الاستراتيجيات التفاوضية بين المدقق والزبون ومدى تأثير هذه الاستراتيجيات في جودة الاداء المهني في ظل الاختلاف في عدد العوامل المؤثرة على اختيار المدقق للاستراتيجيات التفاوضية في البيئة المحلية، واعتمد البحث في الجانب التطبيقي على استمارة الاستبيان التي تم تصميمها لغرض اختبار فرضية البحث وتحقيق اهدافه اذ تم توزيع (67) استمارة الى المدققين في مكاتب وشركات التدقيق من الصنف الاول والبالغ عددهم (180) مدقق وتم استعادتها وجميعها صالحة للتحليل ، وتم اختبار فرضية البحث باستخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط ، وتوصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات كان من اهمها ان هناك علاقة تأثير طردي بين المتغيرين، وتمثلت اهم توصيات البحث بضرورة قيام المنظمات المهنية بصياغة معيار خاص بعملية التفاوض يتضمن تحديد مفهوم التفاوض والقضايا التي سيتم التفاوض بشأنها والاستراتيجيات التفاوضية والتكتيكات الخاصة بكل استراتيجية والنتيجة التي يمكن الوصول اليها .

الكلمات المفتاحية: الاستراتيجيات التفاوضية ، المدقق ، جودة الاداء المهني .

1- المقدمة :

على الرغم من أن إدارة الزبون تتحمل المسؤولية النهائية في إعداد التقارير المالية ، والتي يمكن وصفها على أنها نتيجة للمفاوضات بين المدقق وإدارة الزبون ، والذي يعني ضمناً أن المدقق يشارك في إعداد التقارير المالية والافصاحات ذات الصلة مع إدارة الزبون ، اذ يحدث الإعداد المشترك للتقارير المالية في المقام الأول بسبب التقديرات المحاسبية .

وقد يختلف المدقق والزبون في أحكامهم المهنية بشأن التقديرات المحاسبية وغالباً ما تؤدي "الاختلافات في الحكم المهني" إلى الخلاف حول مثل هذه القضايا المحاسبية والتي تتطلب تفاوضيات بين الزبون والمدقق لحل الخلافات (وهي عملية الحوار والتخاطب والاتصالات المستمرة بين طرفين او اكثر بسبب وجود نقاط اتفاق واختلاف في المصالح المشتركة) ، نتيجة لذلك ، يتم النظر إلى التقارير المالية كنتيجة للمفاوضات بين المدقق والزبون .

وفي بعض الاحيان يتبنى المدققون أهداف المصلحة الشخصية للرضوخ للوضع المفضل للزبون . قد يؤدي هذا الاتجاه إلى التنازل عن تعديلات التدقيق إلى بقاء التقارير المالية محرفة بشكل جوهري بعد التفاوض ، وهذا الميل نحو قبول الموقف المفضل للزبون مقلق لأنه يضر بجودة الاداء المهني للمدقق وحماية المصلحة العامة .

وسيتناول البحث في القسم الاتي منهجية البحث والاسهامة للبحث الحالي ، ومراجعة الدراسات السابقة ، و مدخل مفاهيمي لاستراتيجيات التفاوض للمدقق وجودة الأداء المهني ، و قياس متغيرات البحث واختبار الفرضيات ، فضلاً عن عرض الاستنتاجات والتوصيات التي توصل اليها البحث في ضوء ما تم عرضه ومناقشته ومن منظور مفاهيمي وتحليلي وعملي .

أولاً : منهجية البحث والاسهامة للبحث الحالي

1-1 مشكلة البحث : يتفاوض المدقق والزبون نيابة عن الاخرين (اصحاب المصلحة في التقارير المالية) ، وقد تختلف مصالح اطراف التفاوض عن مصالح اصحاب المصلحة ، ويتم التفاوض بين المدقق والزبون بشأن القضايا المحاسبية في التقارير المالية التي تنطوي على استخدام الاحكام الشخصية على نطاق واسع ، والتي قد تقود المدقق الى قبول الحلول التي يفضلها الزبون لإرضاء الزبون وتجنب الاستغناء عنه ، ونظراً لان كل صراع غالباً ما يتضمن ظروفًا فريدة ، فقد يتأثر الحل ايضاً بعدة عوامل تؤثر على القوة التفاوضية النسبية للطرفين المعنيين والتي تؤثر في اختيار الاستراتيجيات التفاوضية للتدقيق ، وبالتالي على جودة الاداء المهني .

وتستند مشكلة البحث على التساؤل الاتي :

هل الاستراتيجيات التفاوضية للمدقق تؤثر على جودة العمل المهني ؟

2-1 هدف البحث : يهدف البحث الى قياس تأثير الاستراتيجيات التفاوضية والخاصة بالتقديرات المحاسبية وتأثيرها في جودة الأداء المهني .

3-1 فرضية البحث: بناءً على مشكلة وهدف البحث فقد اعتمد البحث الفرضية الآتية :

توجد علاقة تأثير ذو دلالة معنوية بين الاستراتيجيات التفاوضية للمدقق وجودة العمل المهني .

1-4مجتمع وعينة البحث

1-مجتمع البحث : يتألف مجتمع البحث من مراقبي الحسابات العاملين في شركات ومكاتب التدقيق من الصنف الاول والبالغ عددهم (180) مراقب حسابات .

2-عينة البحث: تم اتباع اسلوب العينة القصدية ، لمراقبي الحسابات العاملين في شركات ومكاتب التدقيق من الصنف الاول لغرض الحصول على اجابات يمكن الاعتماد عليها في اختبار الفرضيات ، وتضمن هذه العينة (67) مراقب حسابات من مجتمع البحث .

ثانياً :مراجعة الدراسات السابقة

وفقاً لدراسة (ريشو، 2015) فان العوامل المؤثرة في قرار المدقق باختيار استراتيجية معينة للتفاوض مع الزبون واختبارها في البيئة المهنية المصرية هي خصائص العميل ، وخصائص المراجع ، وخصائص البيئة المحاسبية والمهنية ، ولقد استخدم الباحثان استمارة الاستبيان وزعت على عينة من شركاء مديري التدقيق والبالغة 60 شخص، واستخدم بعض الأساليب الإحصائية لاختبار فرضيات البحث ، وتوصل الى ان هناك ثلاث خصائص تؤثر بشدة على المدقق عند اختيار استراتيجيته التفاوضية ، واوصى بضرورة ان تعمل شركات التدقيق على تنمية وتطوير الخبرات التفاوضية لدى العاملين بها، في حين هدفت دراسة (جابر و الصباغ : 2017) الى محاولة التوصل الى العوامل المحددة للاستراتيجيات التفاوضية وتحديد دورها في تحسين جودة الاداء المهني ، ويرتكز منهج البحث على اجراء دراسة نظرية لاستكمال والربط بين الكتابات المتعددة التي تلقي الضوء على اهمية تفاوض المراجع مع عملائه واثره على العديد من جوانب العمل المراجعي والتقرير المالي حيث يتناول فيها الباحثان بالتحليل العوامل المختلفة التي تؤثر على اختيار المراجع لاستراتيجية تفاوضية معينة وتقييم الاستراتيجيات التفاوضية المختلفة وتحديد دورها في امكانية الوصول الى حلول ممكنة وذلك في ضوء الدراسات السابقة ، واهم ما توصل اليه البحث هو هناك عوامل متعددة ومتنوعة تؤثر على اختيار المراجع لاستراتيجية تفاوضية معينة وفي نفس الوقت تحول دون استخدامه لاستراتيجية تفاوضية اخرى . واهم التوصيات التي اوصى بها البحث القيام بمزيد من الدراسات لاختبار انعكاسات ممارسات الاستراتيجيات التفاوضية على جودة عملية المراجعة ، فيما هدفت دراسة (خليل، 2018) الى عرض الدور الذي تقوم به لجنة التدقيق لدعم عملية التفاوض بين مراقب الحسابات والزبون لتحقيق موضوعية العملية التفاوضية مع اقتراح اطار متكامل لتطوير هذا الدور لتحقيق العرض العادل للمعلومات المالية ، واعتمد البحث في جمع بيانات الدراسة التطبيقية على استخدام قائمة الاستقصاء ، حيث تم توزيع 120 قائمة على جميع مفردات عينة الدراسة ، واهم ما توصل اليه البحث هو ان علاقة لجنة التدقيق بعملية التفاوض بين مراقب الحسابات والزبون لا تعني انحيازها لطرف ضد الطرف الاخر ، ولكنها تتصف بالحياد والموضوعية حتى يتناسب ذلك مع دور الوساطة التي تقوم به بهدف تحقيق العرض العادل في القوائم المالية . واهم التوصيات التي اوصى بها البحث هو ضرورة صياغة معيار تدقيق خاص بعملية التفاوض ، وهدفت دراسة (حافظ : 2021) الى تحديد العلاقة بين الاستراتيجيات التفاوضية في التدقيق وممارسات ادارة الارباح في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ، من خلال التعرف على الاستراتيجيات التفاوضية بين المدقق والزبون ومدى تأثير هذه الاستراتيجيات على ممارسات ادارة الارباح في ظل الاختلاف في عدد العوامل المؤثرة على اختيار المدقق للاستراتيجيات التفاوضية في البيئة المصرية ، اعتمد البحث على المنهج التجريبي تحقيقاً لأهداف الدراسة من خلال تصميم تجربتين ، تتضمن الاولى عينة من المدققين (120 مفردة) ، وتتضمن الثانية عينتين مستقلتين (30 مدقق خارجي و39 مدير مالي) باستخدام قائمة الاستقصاء . واهم ما توصل اليه البحث هو ان خبرة المدقق تؤثر معنوياً في اختيار استراتيجية معينة من استراتيجيات التفاوض وتوصل ايضاً الى ان التفاوض في حالة وجود ممارسات ادارة الارباح يختلف اختلافاً معنوياً عنه في حالة عدم وجود ممارسات ادارة الارباح . واهم التوصيات التي اوصى بها البحث هو وجود سياسات معلنة عن الاستراتيجيات التفاوضية التي يمكن الاعتماد عليها في حل الخلافات بين المدقق والزبون للشركات المقيدة في البورصة المصرية ، فيما هدفت دراسة (Awadallah : 2007) الى دراسة مدى وطبيعة ونتائج التفاعلات بين المدققين وادارة الزبون أثناء عملية التدقيق ، والاثر المترتب على فعالية هياكل حوكمة الشركات المطبقة ، تم إجراء ما مجموعه 28 مقابلة شبه منظمة في 8 مكاتب محاسبة مصرية مختلفة الحجم . تم تسهيل المقابلات شبه المنظمة من خلال استخدام جدول مقابلة مصمم مسبقاً باستخدام دليل موضوع واسع للغاية مع بعض الأسئلة المباشرة ، كشفت ردود افراد العينة الذين تمت مقابلتهم أنه من المهم للمدقق ليس فقط تقييم طبيعة النزاع المحدد والمرحلة التي تطور فيها النزاع ، ولكن أيضاً لتقييم القوى والعوامل التي تؤثر على الأطراف المعنية ، ولحل نزاعات التدقيق ، فضلاً عن عدم وجود استراتيجية تفاوض واحدة يمكن تطبيقها لحل نزاعات التدقيق في جميع المواقف ، في حين هدفت دراسة (Hollindale : 2008) الى تحديد الابعاد والاستراتيجيات والتكتيكات التي يستخدمها المدققون في التفاوض بشأن قضايا

الافصاح الحساسة مع الزبائن ، اعتمدت الدراسة على الاستبانة في جمع البيانات من 24 مدقق ، وتوصلت النتائج الى ان المدققون يستخدمون اربعة ابعاد للتكتيكات وهي (الاهتمام بالذات ، الاهتمام بالزبون ، الاهتمام بالآخرين ، والاهتمام بمبادئ المحاسبة) ، وهدفت دراسة (Das : 2021) الى معرفة اثار خطط تقاسم الارباح القائمة على الاداء للمدققين وضغط الزبون على عقلية المدققين في مرحلة ما قبل التفاوض ، واعتمدت هذه الدراسة على نظريات التفكير المحفز والاهتمام المزدوج لصياغة فرضيات مختلفة ، وتتكون هذه الاطروحة من دراستين تجريبيتين اجريتا عبر الانترنت شملت الدراسة الاولى 95 مدققاً متمرساً في الولايات المتحدة ، في حين شملت الدراسة الثانية 43 مديراً وشريكاً للتدقيق في الولايات المتحدة . وجدت الدراسة ان المدققين ذوي الخبرة الذين يعتمد نظامهم لتقاسم الارباح القائم على الاداء على ارباح الاقسام والذين يواجهون ضغطاً صريحاً من الزبائن يسجلون اقل مخصص للمخزون المتقادم في القوائم المالية للزبون ، وفي المقابل فإن المدققين ذوي الخبرة الذين يعتمد مخططهم القائم على الاداء على الربح على مستوى الشركة والذين يتعرضون لضغوط ضمنية يسجلون اعلى مخصص للمخزون المتقادم في القوائم المالية للزبون .

ثالثاً : مدخل مفاهيمي لاستراتيجيات التفاوض للمدقق وجودة الأداء المهني .

3-1 مفهوم التفاوض في التدقيق: تتضمن عملية التفاوض طرفين أو أكثر لهما تفضيلات متعارضة بشأن قضايا معينة ، ويتخذون قرارات مشتركة لحل خلافهم اذ تم تعريف التفاوض بأنه عملية تعمل فيها الاطراف ذات التفضيلات المختلفة معاً لصياغة اتفاقيات حول القضايا المتنازع عليها (Salleh & Stewart , 2012 , 1341) . اما التفاوض في التدقيق فقد تم تعريفه على انه العملية التي يتم من خلالها التوصل لاتفاق بشأن التعديلات التي رآها المدقق لازمة على القوائم المالية الاولية التي اعدتها الادارة ، وسوف تؤثر على رضا الزبون وقراره بالاستمرار مع المدقق وعلى جودة القوائم المالية (علي ، 2015 : 434) . المدققون وادارة زبائنهم هم الاطراف الرئيسية في مفاوضات المدقق والزبون حول التقارير المالية للزبائن (Gibbins & et.al. , 2007 , 387) ، وغالباً ما يشترك المدقق والزبون في عملية تفاوض لحل الاختلافات بين ما يقترحه المدقق لسجلات الزبون كتعديل على القوائم المالية وما يفضل الزبون تسجيله (6 ، 2020 ، Aghazadeh & et.al.) ، ويمكن ان تتضمن هذه الاختلافات اختلافات في الرأي المتعلق بالتقديرات المحاسبية وتفسيرات المعايير المحاسبية وقضايا الافصاح (Salleh & Stewart , 2012 , 1341) .

3-2 الاستراتيجيات التفاوضية للتدقيق

3-2-1 مفهوم استراتيجيات التفاوض في التدقيق: ان الاستراتيجية تجعل التفاوض مبرمج ، وهذا يفضي الى القدرة على تحديد الاساليب والوسائل اللازمة لتحقيق الاهداف المنشودة (الجنابي ، 2014 : 71) ، والطريقة الشائعة لاستراتيجيات التفاوض هي نموذج الاهتمام المزدوج من ادبيات التفاوض العامة ، اذ يشير نموذج الاهتمام المزدوج الذي قدمه في البداية بليك وموتون (1964) وطوره توماس وكيلمان (1974) الى ان الطريقة التي يتفاوض بها الاشخاص تعتمد على الاهمية النسبية التي يضعونها بشكل فردي على بعدين الاول (النتيجة التفاوضية) والثاني (العلاقة مع الطرف الاخر) ، اذ ان البعد الاول يعكس اتجاه النتائج ، والاهتمام بالتوصل الى نتيجة مفاوضات موضوعية ويشار الى هذا البعد ايضاً على انه درجة الحزم فيما يتعلق بالنتيجة المفضلة لدى الفرد ، في حين يعكس البعد الثاني توجه العلاقة والحرص على بناء علاقة سليمة مع الطرف المتفاوض والمحافظة عليها ويشار الى هذا البعد ايضاً على انه درجة من التعاون تجاه المتفاوض الاخر أو الرغبة في التعاون مع اشخاص اخرين ، ويشير نموذج الاهتمام المزدوج الى ان الاشخاص يطبقون استراتيجيات تفاوض مختلفة اعتماداً على قوة تفضيلاتهم لكلا البعدين ، والنتيجة الموضوعية (Elten , 2018 : 130) .

3-2-2 انواع استراتيجيات التفاوض في التدقيق: هناك ست استراتيجيات تفاوضية تختلف عبر بعد النتيجة والعلاقة ، ويتم تجميع استراتيجيات التفاوض الست في نوعين رئيسيين من الاستراتيجيات التفاوضية هما استراتيجيات التوزيع واستراتيجيات التكامل (Elten , 2018 : 130) و (Hollindale , 2008 : 29) .

1- استراتيجيات التوزيع : وتهدف هذه الاستراتيجية الى المطالبة بالقيمة بما في ذلك استخدام العروض المتطرفة والعروض المضادة ، والمشاركة الانتقائية ، والمقاومة وعدم المعاملة بالمثل (Kong ,& et.al. , 2014 : 1238) . وتركز هذه الاستراتيجية على الاختلافات والحاجة للفوز وقد يستلزم استخدام اساليب الضغط ، اذ تميل هذه الاستراتيجية الى زيادة الصراع ومحاولة اكتساب القوة بشكل متكرر مما يؤدي الى اعطاء المعلومات غير الكاملة او الكاذبة مما يقلل من قدرة الفرد في الحصول على معلومات مناسبة ودقيقة (Trotman & et.al. , 2005 : 351) ومن اهم هذه الاستراتيجيات هي:

أ- استراتيجية الحسم : ويطلق على هذه الاستراتيجية استراتيجية التنافس أو السيطرة واحيانا الجدل والمقاومة (حافظ ، 2021 : 9) ، وتُعرّف استراتيجية الحسم على انها استراتيجية يحاول فيها احد الاطراف اقناع الطرف الثاني بالتنازل ، فضلاً عن استخدام احد الاطراف جهد لمقاومة جهود الاقناع من قبل الطرف الاخر (Gibbins & et.al. , 2010 : 581). ان المفاوضين الذين لا يهتمون بالعلاقة ولكنهم قلقون بشأن النتيجة الجوهرية هم اكثر عرضة لتبني استراتيجية الحسم ، اذ ان المفاوضين الذين يتبنون هذه الاستراتيجية يناقشون بنشاط مواقفهم الخاصة دون النظر الى التكاليف التي يتحملها الطرف الاخر أو الاطراف الاخرى ، على سبيل المثال قد يضغط الزبون على المدقق لقبول معاملة محاسبية صارمة باستخدام تهديد الفصل بشكل صريح أو ضمني (Wang & Tuttle , 2009 : 226) .

ب- استراتيجية التقاعس (التجنب) : اي التقاعس عن العمل من خلال عدم القيام بأي شيء أو القيام باقل قدر ممكن والانسحاب من التفاوض ، وتعكس هذه الاستراتيجية اهتماماً منخفضاً بالنتيجة والعلاقة اذ يؤدي انخفاض الاهتمام بكلا البعدين الى عدم نشاط المفاوض أو عدم اهتمامه، ومن المرجح ان تؤدي استراتيجية التجنب الى ترك النزاعات دون حل أو ايجاد حلول خاسرة لكلا الطرفين (Elten , 2018 : 130) .

ت- استراتيجية التنازل: على النقيض من استراتيجية الحسم فان استراتيجية التنازل تتضمن تقديم فائدة اكبر للطرف الاخر واقل لنفسه ، وفي هذه الحالة قد يعترم المدققين استيعاب أو تلبية طلبات الزبون من خلال تقديم تنازلات من مواقفهم الخاصة اذ قد يتنازل المدققون من قضية يرون انها غير مهمة على امل ان يتنازل الزبون عن قضية اكثر جوهرية (Svanberg & et.al. , 2017 : 1145). ويستخدم المدققون استراتيجية التنازل اذا كانوا في عملية التفاوض يرغبون بالتوصل الى اتفاق مع الزبون، ويمكن ايضاً استخدام هذه الاستراتيجية اذا تلقى المدقق معلومات جديدة تغير المعتقدات الاولية لديه حول الحل المحاسبي ، لذلك يمكن ان يكون من المفيد التمييز بين التنازلات التي تؤدي الى قوائم مالية تعكس بشكل افضل الوضع الاقتصادي الاساسي للشركة اي اقتراح الزبون حلاً يعكس الواقع بشكل افضل من الحل الذي اقترحه المدقق ، والتنازلات التي تؤدي الى قبول المدقق لتقدير بخلاف افضل تقدير اي ان يقوم الزبون بأقناع المدقق بالحل الذي يرغب به (Kulset & Stuart , 2018 : 3) . وتماشياً مع ما تم ذكره توصف استراتيجية التنازل بانها غير حازمة وتعاونية يتجاهل فيها الفرد مخاوفه لإرضاء مخاوف الطرف الاخر اي ان هناك عنصر من التضحية بالنفس في هذا الوضع (Awadallah , 2018 : 256) .

ث- استراتيجية التسوية: وتمزج هذه الاستراتيجية بين استراتيجية الحسم واستراتيجية التنازل، اذ يتحرك الطرفان من مواقفهما المفضلة في محاولة لإيجاد حل وسط وقد تكون نتيجة التسوية ان كلا الطرفين غير راضين وقد يكون لهما وجهات نظر سلبية بشأن العملية أو نتيجة المفاوضات (Gibbins & et.al. , 2010 : 581) . وتوصف هذه الاستراتيجية بانها بسيطة في كل من الحسم والتعاون يكون الهدف منها هو ايجاد حل مناسب ومقبول للطرفين يرضي جزئياً الطرفين ، وهي تعالج القضية بشكل مباشر اكثر من تجنبها ولكنها لا تستكشفها بعمق مثل استراتيجية التكامل (Awadallah , 2018 : 256).

2- استراتيجيات التكامل: وتهدف هذه الاستراتيجية الى خلق قيمة، مثل تبادل المعلومات حول التفضيلات والمصالح، واقتراح واستكشاف الخيارات لتحقيق مكاسب متبادلة ، وتغليف القضايا بطرق خلق القيمة ، وبناء العلاقات : (Kong & et.al., 2014 : 1238) . ان المفاوضين الذين لديهم مخاوف كبيرة بشأن كل من النتيجة الموضوعية والعلاقة هم اكثر عرضة لتبني استراتيجية التكامل ، اذ يسعى المفاوضون الذين يتبنون هذه الاستراتيجية الى اتفاق تسوية عادل يقع في مكان ما بين الموقنين الاوليين

المتعارضين ، وقد يقترحون حلول مربحة للجانبين للتفاوض من خلال تقديم قضية جديدة و / أو حل جديد لم يفكر فيه أي من الطرفين في البداية (Wang & Tuttle , 2009 : 226) ، وتسعى هذه الاستراتيجية الى تعظيم تدفق المعلومات واقامة الثقة وتميل هذه الاستراتيجية الى اجراء مناقشات منهجية ومنفتحة بصورة اكبر مما يزيد من قدرة الفرد في الحصول على معلومات ايجابية دون الحصول على اي موقف مربح أو خاسر للجانبين (Trotman & et.al., 2005 : 351) ومن اهم هذه الاستراتيجيات هي:

أ- **استراتيجية حل المشكلات:** وتتكون هذه الاستراتيجية من جهود لمحاولة تحديد أو تبني خيارات ترضي اهداف الطرفين (Kulset & Stuart , 2018 : 3) ، اذ تتطلب معرفة المزيد من المصالح الاساسية للطرف الاخر لإيجاد بدائل ترضي الطرفين ، وهذا يخلق قيمة لكل من المدقق والزبون التي ربما لم يتخيلوها في الاصل، على سبيل المثال يمكن للمدقق تحديد موارد اضافية أو اقتراح تعديلات مفيدة على القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة (Svanberg & et.al., 2017 : 1145) . وتتضمن هذه الاستراتيجية ايجاد حل جديد يحافظ بشكل اساسي على الموقف الاصلي للمدقق مع السماح للزبون بالشعور بانه حقق هدفه ايضاً، على سبيل المثال قد ينتهك الزبون معايير ومبادئ المحاسبة للوصول الى صافي دخل معين للحصول على مكافأة عندها يمكن ان يقترح المدقق معالجات محاسبية مختلفة للإيرادات والمصروفات المختلفة التي من شأنها ان تضمن ان القوائم المالية تتوافق مع المعايير والمبادئ المحاسبية وتسمح ايضاً للزبون بالحصول على صافي الدخل المطلوب (Gibbins & et.al. , 2010 : 581) .

ب- **استراتيجية توسيع الاجندة:** وتتضمن هذه الاستراتيجية توسيع الاعمال عن طريق اضافة قضايا جديدة الى المفاوضات أو توفير فرص جديدة للتوصل الى اتفاق، وبالتالي تحقيق الرغبات العامة لكلا الطرفين اذ قد يقدم المدققون تعديلات بديلة وغير جوهرية للزبائن تخفف من الحاجة الى الاتفاق على القضية الخلافية في البداية (Svanberg & et.al., 2017 : 1145) . ان حل مجموعة اشمل واكبر من القضايا له مكاسب لكلا الطرفين حيث يمكن لكل طرف مفاوض مقابضة القضايا من اجل الحصول على النتيجة المطلوبة بشأن قضاياهم الرئيسية، على سبيل المثال عندما يجلب المدقق الى الجدول تعديلات غير جوهرية بشكل فردي كان قد خطط للتنازل عنها يمكن للمدقق التنازل عن هذه التعديلات مقابل بقاء التعديلات الجوهرية بحيث ينجح المدقق في الوصول الى صافي دخل صحيح ويحصل الزبون على بعض التنازلات (Gibbins & et.al., 2010 : 581) .

3-3 جودة الاداء المهني

3-3-1 **مفهوم جودة الاداء المهني:** يعتمد إدراك جودة الاداء المهني بشكل كبير على من ينظر من خلاله، اذ قد يكون لدى المستخدمين والمدققين والمنظمين والمجتمع (جميع اصحاب المصلحة في عملية إعداد التقارير المالية) وجهات نظر مختلفة تماماً حول ما يشكل جودة الاداء المهني ، والتي ستؤثر على نوع المؤشرات التي يستخدمها المرء لتقييم الجودة ، قد يعتقد مستخدم التقارير المالية ان جودة الاداء المهني العالية تعني عدم وجود اخطاء جوهرية ، بينما قد يحدد المدقق الذي يقوم بالتدقيق جودة الاداء العالية على انها استكمال مرض لجميع المهام التي تتطلبها منهجية تدقيق الوحدة الاقتصادية ، اما شركة التدقيق فقد تقوم بتقييم التدقيق عالي الجودة باعتباره تدقيقاً يمكن الدفاع عنه ضد التحدي في عملية تفتيش أو في محكمة قانونية ، في حين قد ينظر المدققون الى التدقيق عالي الجودة باعتباره تدقيقاً يتوافق مع المعايير المهنية . اخيراً ، قد يعتبر المجتمع ان التدقيق عالي الجودة هو التدقيق الذي يتجنب المشاكل الاقتصادية للوحدة الاقتصادية أو السوق (Knechel & et.al. , 2013 : 386) . اذ ان جودة الاداء المهني تعني اشياء مختلفة لأشخاص مختلفين مما قد يؤدي الى تضارب عندما تلتقي وجهات النظر هذه أو تحتاج الى التوفيق بينها (Detzen & Gohd , 2021 : 5) .

يرى دي انجلو ان الأداء المهني او العمل المهني للمدقق هو وظيفة لقدرة المدقق على اكتشاف الاخطاء الجوهرية والابلاغ عن الاخطاء (DeAngelo , 1981 : 186) . اي ان المدقق لديه الكفاءة المهنية لاكتشاف أي اخطاء جوهرية اثناء عملية التدقيق، والاستقلال في ضمان تصحيح الاخطاء الجوهرية والسهو أو الابلاغ عنها في تقرير المدقق (Sulaiman , 2011 : 17) ،

وعرف مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) جودة الاداء المهني على انها عملية خلق بيئة مناسبة تعمل على تحسين اعمال تدقيق الحسابات بشكل ناجح على اساس ثابت ، حيث يمكن من خلالها تحقيق اعلى مستوى للجودة عندما تتحقق عدد من الشروط الخاصة بالفريق القائم بعملية التدقيق منها اخلاقيات وسلوكيات المدقق وامتلاكه المهارة والخبرة فضلاً عن الوقت الكافي للقيام بعملية التدقيق ، وان تكون مهامه المطلوبة متوافقة مع معايير العمل المهني الصادرة عن المنظمات المهنية المختصة (نعمة & محمد ، 2021 : 68) . وعرفها (IFAC) بأنها درجة توافق التدقيق مع معايير التدقيق المعمول بها، والتي تعزز مستوى معقول من التأكيد على صحة وعدالة القوائم المالية للمستخدمين (Montenegro & Bras,2018:189) . وتم تعريف جودة الاداء المهني للمدقق بأنها مستوى التأكيد من ان القوائم المالية تصف بدقة الاداء المالي للوحدة الاقتصادية ، وخالية بشكل عام من الاخطاء الجوهرية أو السهو (Zainudin & et.al. , 2021 : 521) . كما تم تعريفها بأنها تنفيذ عملية التدقيق بكفاءة وفاعلية وثبات في ضوء الالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية (ابراهيم ، 2018 : 60) . اذ تعني الكفاءة تنفيذ عملية التدقيق من خلال الالتزام بالمعايير المهنية والدولية في مجال المحاسبة والتدقيق ، بينما تعني الفاعلية النجاح في تحقيق اهداف التدقيق بكفاءة وفي الاوقات المحددة لكل خطوة من خطوات التدقيق ، اما الثبات فيشير الى ان الرأي الذي توصل اليه المدقق قد تم بلورته في ضوء الالتزام بالمعايير المهنية والدولية ، والتي اذا تم اتباعها بواسطة مدقق اخر لما حدث اختلاف في الرأي (سعودي ، 2016 : 34) . كما تم تعريفها بأنها المميزات التي يتميز بها الرأي المهني للمدقق بما يؤدي الى اشباع حاجات مستخدمي القوائم المالية ، وذلك في حدود القيود العملية والاقتصادية لبيئة التدقيق (بشير ، 2017 : 48) .

ووفقا لما جاء في الادبيات أعلاه فان الباحثان يعتقدون ان جودة الأداء المهني هو الوصول الى رأي تدقيق ناتج عن سلوك غير متحيز من قبل المدقق ووفقاً لمبادئ ومعايير المحاسبة والتدقيق معززاً بأدلة اثبات كافية ومناسبة قدمها زبون يتمتع بالنزاهة والسلوك السليم ، مما يضمن اكتشاف الاخطاء الجوهرية والابلاغ عنها ، فضلاً عن تقليل مخاطر التدقيق ، وبالتالي تلبية حاجات المستخدمين .

3-3-2 أهمية جودة الاداء المهني: تعد جودة الاداء المهني مطلباً مهماً لمختلف الاطراف المستفيدة من عمليات التدقيق ، وتختلف اهميتها من جهة الى اخرى تبعاً لمجال عملها ، اذ ان جودة الاداء مهم لإدارة الوحدة الاقتصادية لأنها المسؤولة عن اعداد القوائم المالية . ومن هذا المنطلق ، فان تنفيذ عملية التدقيق بجودة عالية يمكنها من معرفة اماكن القوة والضعف لديها ، وبالتالي وضع خطط مستقبلية ، ومن جانب اخر فان تقرير المدقق النظيف له ردود فعل في السوق مما يؤثر في زيادة الاقبال على شراء اسهمها في السوق وتحسين صورتها امام الموردين والمتعاملين معها ، ويعتمد المستثمرون بشكل كبير على القوائم المالية للوحدة في الاستثمار في اسهمها عن طريق شرائها وبيعها للمستثمرين الحاليين أو المرتقبين ، وان جودة الاداء المهني تؤثر ايجاباً في القرارات المتخذة من المستثمرين ، فيما تعتمد البنوك بشكل كبير على القوائم المالية المدققة ولا سيما في منح القروض والتسهيلات المصرفية ، وان جودة الاداء المهني سوف تؤثر ايجاباً في جودة قراراتهم (الربيعي ، 2021 : 251) ، في حين تعتمد الاجهزة الحكومية على القوائم المالية المدققة في اغراض كثيرة ، منها التخطيط والرقابة ، وفرض الضرائب ، وتقرير الاعانات لبعض الصناعات ، اذ تسعى الاجهزة الحكومية الى اتمام اعمال التدقيق بمستوى عالي من الجودة من اجل حماية النشاط الاقتصادي ، وجميع الاطراف ذات الصلة والعلاقة بعملية التدقيق ، ويهتم الدائنون بالقوائم المالية المدققة من قبل المدقق الخارجي لمنح الزبائن تسهيلات الائتمان ، وان اهمية جودة الاداء المهني لجمعيات والهيئات المنظمة للمهنة هو لتحقيق مستوى عال من الجودة لضمان تطوير المهنة والارتقاء بأداء ممارسيها من ناحية ودعم الثقة فيها وتجنب التدخل الحكومي من ناحية اخرى (التميمي ، 2018 : 56) ، فضلاً عن ذلك فان اهمية جودة الاداء المهني للمجتمع تتمثل في زيادة ثقة الجمهور بالمهنة وتحسين نظرة المجتمع لها الامر الذي ينعكس على الارتقاء بسمعة مهنة التدقيق بشكل ايجابي ، وانها تمثل احدى القنوات الرئيسية لمحاربة الفساد المالي والاداري ، والذي يتطلب التركيز على الاخلاقيات كونه حجر اساسي في هذا المجال ، حيث ان الوصول الى مستوى عال من

الجودة يمكن ان يوفر تأكيد على ان بيئة الفساد لن تستطيع الاستمرار مع ضرورة وجود تشريعات ضد الفساد . (الربيعي & صخر ، 2021 : 37)

3-3-3 مقاييس جودة الاداء المهني : يعد قياس جودة الاداء المهني امرأ ذو اهمية خاصة بعد ظهور المشاكل المالية في عدد من الشركات الكبرى على المستوى الدولي والذي ارتبط بمصداقية وجودة الاداء المهني للمدقق واثيرت تساؤلات حول مصداقية تقريره وجودة مخرجات التدقيق الخارجي وذلك بسبب انهيار بعض الشركات الامريكية والتي تتميز بالثقل الاقتصادي الكبير وارتباط هذا الانهيار بأخطاء أو غش أو تلاعب في حسابات تلك الشركات (الفريشي ، 2011 : 248) .
وتختلف وجهات النظر في تحديد مقاييس جودة الاداء المهني، اذ اظهرت الدراسات بأن هناك طريقتين لقياس جودة الاداء المهني وهما (الكعبي & العاني ، 2020 : 506) :

1- الطريقة المباشرة : وهي التي ربطت مفهوم جودة الاداء المهني بخصائص المدقق مثل الكفاءة والاستقلالية والسمعة .
2- الطريقة غير المباشرة : وهي التي ربطت مفهوم جودة الاداء المهني بأي شيء اخر غير خصائص المدقق مثل جودة الارباح، تقييم السوق ، وجودة المعلومات .

كما حددت دراسات اخرى مقاييس جودة الاداء المهني من مجموعتين (Aghaei Chadegani, 2011 : 313) :

1- المجموعة الاولى : يتم استخدام المقاييس المباشرة مثل الامتثال لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في اعداد التقارير المالية ، رقابة الجودة ، الافلاس ، واداء هيئة الاوراق المالية والبورصات .
2- المجموعة الثانية : يتم استخدام المقاييس غير المباشرة مثل حجم شركة التدقيق ، مدة التدقيق ، الخبرة الصناعية ، رسوم التدقيق ، الاعتماد الاقتصادي ، السمعة ، وتكلفة راس المال .

في حين وجدت دراسات اخرى ان مقاييس جودة الاداء المهني والتي تم تحديدها استناداً الى إطار جودة الاداء المهني الموضوع من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IAASB) تتكون من الاتي (Knechel & et.al. , 2013 : 390) :

1- المدخلات : تتعلق بتوفير مقومات جودة التدقيق مثل القيم ، الاخلاق ، الشك المهني ، المعرفة ، الخبرة ، والتأهيل العلمي والعملية للمدقق ، تكنولوجيا ومنهجية التدقيق المستخدمة ، الموظفين المتاحين للمهمة ، الضغوط داخل شركة التدقيق .
2- العمليات : تتأثر جودة الاداء المهني بالخصائص الملازمة لعملية التدقيق على سبيل المثال تقييم المخاطر ، والاجراءات التحليلية ، الحصول على ادلة التدقيق وتقييمها ، ومراجعة ورقة العمل ، مفاوضات المدقق والزبون ، رقابة الجودة .
3- النتائج : يمكن قياس جودة الاداء المهني من خلال جودة التقارير المالية ، ودقة تقارير التدقيق ، عدد الدعاوي القضائية ضد المدققين ، وإعادة صياغة الحسابات .

4- سياق التدقيق : يمكن قياس جودة الاداء المهني من خلال فحص المؤشرات المرتبطة بسياق التدقيق بما في ذلك وجود اتعاب تدقيق غير عادية ، اتعاب الخدمات غير التدقيقية ، فترة التدقيق ، والمقاييس القائمة على الادراك (تصورات المستخدمين لجودة الاداء المهني) .

3-3-4 تأثير الاستراتيجيات التفاوضية في جودة الاداء المهني للمدقق : يتمثل دور المدقق في المفاوضات في ضمان نتيجة عالية الجودة، اذ يجب على المدققين الحد من الممارسات المتحيزة لصالح الزبون بشكل مفرط وتوفير للأطراف الخارجية (مثل المساهمين والمستثمرين) ضمان معقول بأن النتيجة التفاوضية مقبولة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً وبالتالي يكمن مفتاح عمليات تدقيق القوائم المالية عالية الجودة في سلوك المدقق في مفاوضات المحاسبة (Elten , 2018 : 7) . ان الاستراتيجية المناسبة التي يتبعها المدقق لديها القدرة على تحسين جودة الاداء المهني للمدقق من خلال تعزيز بيئة تفاوضية اكثر تعاوناً ، وبالتالي تقليل الضغط لقبول موقف الزبون وكذلك تقليل مقاومة الزبون لموقف المدقق (2 : Sanchez & et.al. , 2007) .

ويرى الباحثان ان جميع الاستراتيجيات لها تأثير ايجابي على جودة الاداء المهني للمدقق بنسب مختلفة حسب الظروف والمواقف المختلفة ما عدى استراتيجية التنازل التي تؤدي الى قبول الموقف المفضل لدى الزبون على الرغم من انه ليس المعالجة المحاسبية المناسبة ، اذ ان استراتيجية الحسم تكون الاستراتيجية المثالية عندما تكون القوائم المالية للزبون تحتوي على تحريفات جوهرية بينما استراتيجية التكامل تكون مثالية في اغلب الظروف اما استراتيجية الحل الوسط فهي تهتم بالعلاقة بالزبون وبجودة الاداء المهني للمدقق لكن نسبة الجودة تكون اقل منه في حالة استخدام استراتيجية الحسم أو استراتيجية التكامل .

رابعاً: قياس متغيرات البحث واختبار الفرضيات: تم الاعتماد على استمارة استبيان والتي تم تصميمها لغرض اختبار فرضية البحث وتحقيق اهدافه ، وقد تكونت هذه الاستمارة من محورين ، تضمن المحور الأول ثمانية اسئلة مخصصة لقياس الاستراتيجيات التفاوضية للتدقيق ، والمحور الثاني تضمن عشرة اسئلة مخصص لقياس جودة الاداء المهني .

4-1 الاحصاء الوصفي لاستجابات عينة البحث: وتم توزيع 67 استمارة استبيان على افراد العينة ، وفيما يلي نتائج الإحصاء الوصفي للاستجابات :

المحور الاول :

جدول (1) استجابة افراد عينة الاستبيان لفقرات المحور الاول

الفرقات	اتفق تماما		اتفق		محايد		لا اتفق		لا اتفق تماما		وسط حسابي	انحراف معياري	معامل اختلاف	ترتيب الأهمية
	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار				
ان استراتيجيات التفاوض تجعل عملية التفاوض مبرجة مما يقضي الى القدرة على تحديد التكتيكات والوسائل اللازمة لتحقيق الاهداف المنشودة .	12%	8	69%	46	16%	11	3%	2	0%	0	3.89	0.63	0.16	3
الطريقة التي يتفاوض بها المدققون تعتمد على الاهمية النسبية التي يضعونها على بعدين الاول (النتيجة الموضوعية) الثاني (الحفاظ على العلاقة مع الطرف الاخر) .	15%	10	73%	49	5%	5	4%	3	0%	0	3.98	0.63	0.16	2
يستخدم المدقق استراتيجيات التفاوض لحل الاختلافات في الرأي المتعلق بالتقديرات المحاسبية وتفسيرات المعايير المحاسبية وقضايا الإفصاح .	15%	10	60%	40	12%	8	12%	8	1%	1	3.74	0.91	0.24	7
تعد استراتيجية الحسم مناسبة اذا كانت الاخطاء جوهرية .	33%	22	51%	34	13%	9	3%	2	0%	0	4.13	0.75	0.18	4
تعد استراتيجية التسوية مناسبة اذا كانت القوة موزعة بين طرفي النزاع ولكل منهم توجهات مختلفة .	9%	6	52%	35	24%	16	15%	10	0%	0	3.55	0.85	0.24	6
يتم استخدام استراتيجية التنازل عندما تكون القوة بيد احد الاطراف .	7%	5	34%	23	30%	20	27%	18	1%	1	3.19	0.97	0.30	8
تعد استراتيجية التجنب مناسبة اذا كان الموضوع الخلافى غير هام واعتقد المدقق ان القضية ستنتهي وتخفي اذا ما تركت وشأنها .	4%	3	64%	43	19%	13	12%	8	0%	0	3.61	0.75	0.21	5
تعد استراتيجية حل المشكلات وتوسيع الاجندة مناسبة عندما يريد طرفي التفاوض الوصول الى حل مرضي للطرفين .	12%	8	73%	49	12%	8	3%	2	0%	0	3.94	0.60	0.15	1
الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف وترتيب الأهمية للمحور الثاني														
											3.75	0.46	0.12	3

المصدر : الجدول من عمل الباحثان بالاعتماد على برنامج SPSS

تبين إن الوسط الحسابي الموزون لهذا المحور هو 3.757 وهو أكبر من الوسط الافتراضي للمقياس البالغ 3 درجات، وبانحراف معياري منخفض بلغ 0.460 في حين بلغت درجة معامل الاختلاف 0.122، وهذا يدل على ان تقارب كبير في الآراء حول فقرات هذا المحور من وجهة نظر الافراد عينة الاستبيان .

وعلى المستوى التفصيلي لهذا البعد يتضح ان جميع فقرات هذا المحور كانت اوساطها الحسابية المحسوبة اكبر من الوسط الافتراضي للمقياس، وكانت الفقرة المتمثلة بالسؤال الثامن والمتضمن (تعد استراتيجية حل المشكلات وتوسيع الاجندة مناسبة عندما يريد طرفي التفاوض الوصول الى حل مرضي للطرفين) قد حققت اقل معامل اختلاف في هذا المحور بلغ 0.152 مما يعكس

درجة الاتفاق العالية في إجابات أفراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 3.940 وبانحراف معياري 0.6 وهذا ما يدل على ان استراتيجية حل المشكلات وتوسيع الاجندة تعد مناسبة عندما يريد طرفي التفاوض الوصول الى حل مرضي للطرفين من وجهة نظر الافراد عينة الاستبيان.

في حين ان الفقرة المتمثلة بالسؤال السادس المتضمنة (يتم استخدام استراتيجية التنازل عندما تكون القوة بيد احد الاطراف) قد حققت اعلى معامل اختلاف بلغ 0.305 في هذا المحور وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 3.194 وبانحراف معياري 0.973 وهذا ما يدل على انه بالرغم من الافراد عينة الاستبيان يرون انه يجب استخدام استراتيجية التنازل عندما تكون القوة بيد احد الاطراف، الا ان اجماعهم على هذه الفقرة كان اقل من بقية الفقرات ضمن هذا المحور.

المحور الثاني :

جدول (2) استجابة افراد عينة الاستبيان لفقرات المحور الثاني

ترتيب الأهمية	معامل اختلاف	انحراف معياري	وسط حسابي	لا اتفق تماما		لا اتفق		محايد		اتفق		اتفق تماما		
				نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	
10	0.22 4	0.81 3	3.6 27	1%	1	9%	6	22%	15	60%	40%	7%	5	نظراً لان المشاركين في اسواق التدقيق لديهم ادوار متضاربة وتوقعات مختلفة فسؤدي هذا الى تفسيرات مختلفة لجودة الاداء المهني .
4	0.15 7	0.64 9	4.1 34	0%	0	3%	2	6%	4	66%	44%	25%	17	ان جودة الاداء المهني وظيفه لقررة المدقق على اكتشاف الاخطاء الجوهرية والابلاغ عنها .
6	0.18 1	0.72 8	4.0 15	0%	0	4%	3	12%	8	61%	41%	22%	15	ان جودة الاداء المهني تعتمد على سلوك كل من المدقق والجهة الخاضعة للتدقيق .
8	0.19 8	0.74 9	3.7 91	1%	1	3%	2	22%	15	61%	41%	12%	8	تعتمد جودة الاداء المهني على جودة علاقات العمل بين فريق التدقيق وادارة الزبون .
2	0.15 2	0.65 2	4.2 99	0%	0	3%	2	1%	1	58%	39%	37%	25	ان مهارات وخبرات فريق التدقيق ، فضلاً عن معرفتهم بصناعة الزبون مؤشر مهم لجودة الاداء المهني .
7	0.18 4	0.76 4	4.1 49	1%	1	3%	2	4%	3	61%	41%	30%	20	تعتمد جودة الاداء المهني على المعايير الاخلاقية لفريق التدقيق وكفاءتهم المهنية .
9	0.21 0	0.83 4	3.9 70	0%	0	9%	6	9%	6	58%	39%	24%	16	ان سمات شركة التدقيق من سمعة وحجم شركة التدقيق ، فضلاً عن توفر الخدمات غير التدقيقية والاستجابة لاحتياجات الزبائن مؤشرات مهمة لتحقق جودة الاداء المهني
1	0.13 1	0.57 9	4.4 03	0%	0	1%	1	0%	0	55%	37%	43%	29	ان امتثال شركة التدقيق لمعايير التدقيق ، فضلاً عن معايير رقابة الجودة امر ايجابي لتحقق جودة الاداء المهني .
5	0.17 0	0.69 9	4.1 04	0%	0	3%	2	10%	7	60%	40%	27%	18	ان مدة التدقيق والتخصص من المؤشرات المهمة لقياس جودة الاداء المهني .
3	0.14 8	0.64 4	4.3 58	0%	0	1%	1	4%	3	51%	34%	43%	29	ترتبط جودة الاداء المهني بخصائص المدقق مثل الكفاءة والاستقلالية والسمعة .
1	0.10 4	0.42 5	4.0 85	الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف وترتيب الأهمية للمحور الثالث										

المصدر : الجدول من عمل الباحثان بالاعتماد على برنامج SPSS

تبين إن الوسط الحسابي الموزون لهذا المحور هو 4.085 وهو أكبر من الوسط الافتراضي للمقياس البالغ 3 درجات، وبانحراف معياري منخفض بلغ 0.425 في حين بلغت درجة معامل الاختلاف 0.104، وهذا يدل على ان تقارب كبير في الآراء حول فقرات هذا المحور من وجهة نظر الافراد عينة الاستبيان.

وعلى المستوى التفصيلي لهذا البعد يتضح ان جميع فقرات هذا المحور كانت اوساطها الحسابية المحسوبة اكبر من الوسط الافتراضي للمقياس، وكانت الفقرة المتمثلة بالسؤال الثامن والمتضمن (ان امتثال شركة التدقيق لمعايير التدقيق ، فضلاً عن معايير رقابة الجودة امر ايجابي لتحقق جودة الاداء المهني) قد حققت اقل معامل اختلاف في هذا المحور بلغ 0.131 مما يعكس درجة الاتفاق العالية في إجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4,403 وبانحراف معياري 0.579 وهذا ما يدل على ان

امتثال شركة التدقيق لمعايير التدقيق ، فضلاً عن معايير رقابة الجودة امر ايجابي لتحقيق جودة الاداء المهني من وجهة نظر الافراد عينة الاستبيان.

في حين ان الفقرة المتمثلة بالسؤال الاول المتضمنة (نظراً لان المشاركين في اسواق التدقيق لديهم ادوار متضاربة وتوقعات مختلفة فسيؤدي هذا الى تفسيرات مختلفة لجودة الاداء المهني) قد حققت اعلى معامل اختلاف بلغ 0.224 في هذا المحور وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 3.627 وبانحراف معياري 0.813 وهذا ما يدل على انه بالرغم من الافراد عينة الاستبيان يرون انه نظراً لان المشاركين في اسواق التدقيق لديهم ادوار متضاربة وتوقعات مختلفة فسيؤدي هذا الى تفسيرات مختلفة لجودة الاداء المهني، الا ان اجماعهم على هذه الفقرة كان اقل من بقية الفقرات ضمن هذا المحور .

3-2 تحليل بيانات ونتائج قائمة الفحص : في هذا الجزء من الجانب التطبيقي للبحث تم الاعتماد على قائمة فحص تم تصميمها لغرض معرفة هل يتم استخدام الاستراتيجيات التفاوضي وايها الاكثر استخداماً في البيئة العراقية ، وقد تكونت هذه من خمسة محاور:- تضمن المحور الأول ثمانية اسئلة خصصت لقياس استراتيجية الحسم ، و المحور الثاني منها تضمن خمسة اسئلة مخصصة لقياس استراتيجية التسوية ، والمحور الثالث تضمن سبعة اسئلة مخصص لقياس استراتيجية التنازل ، والمحور الرابع تضمن ستة اسئلة مخصصة لقياس استراتيجية حل المشكلات ، والمحور الخامس تضمن خمسة اسئلة مخصصة لقياس استراتيجية توسيع الاجندة .

جدول رقم (3) نتائج تحليل قائمة الفحص للاستراتيجيات الأكثر استخداماً في التفاوض بشأن التدقيق

ت	اتفق		لا اتفق		وسط حسابي	انحراف معياري	معامل اختلاف	ترتيب الأهمية
	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار				
1	91%	32	0%	0	2.914	0.284	0.097	1
2	83%	29	17%	6	2.657	0.765	0.288	4
3	83%	29	0%	0	2.829	0.382	0.135	2
4	83%	29	0%	0	2.829	0.382	0.135	2
5	74%	26	0%	0	2.743	0.443	0.162	3
6	80%	28	0%	0	2.800	0.406	0.145	6
7	91%	32	0%	0	2.914	0.284	0.097	1
8	91%	32	0%	0	2.914	0.284	0.097	1
استراتيجية الحسم								
9	71%	25	0%	0	2.714	0.458	0.169	2
10	71%	25	0%	0	2.714	0.458	0.169	2
11	69%	24	0%	0	2.686	0.471	0.175	3
12	77%	27	0%	0	2.771	0.426	0.154	1
13	77%	27	0%	0	2.771	0.426	0.154	1
استراتيجية التسوية								
14	20%	7	80%	28	1.400	0.812	0.580	6
15	69%	24	9%	3	2.600	0.651	0.250	1
16	11%	4	51%	18	1.600	0.695	0.434	4
17	14%	5	37%	13	1.771	0.690	0.389	2
18	17%	6	49%	17	1.771	0.731	0.413	3
19	14%	5	40%	14	1.429	0.739	0.517	5
20	23%	8	71%	25	1.457	0.852	0.585	7
استراتيجية التنازل								
21	89%	31	0%	0	2.886	0.323	0.112	3
22	89%	31	0%	0	2.886	0.323	0.112	3
23	91%	32	0%	0	2.914	0.284	0.097	2
24	83%	29	0%	0	2.829	0.382	0.135	4
25	89%	31	0%	0	2.886	0.323	0.112	3
26	100%	35	0%	0	3.000	0.000	0.000	1

2		0.066	0.190	2.900	استراتيجية حل المشكلات					
4	0.267	0.695	2.600	11%	4	17%	6	71%	25	27
5	0.402	0.758	1.886	34%	12	43%	15	23%	8	28
1	0.124	0.355	2.857	0%	0	14%	5	86%	30	29
3	0.217	0.583	2.686	6%	2	20%	7	74%	26	30
2	0.154	0.426	2.771	0%	0	23%	8	77%	27	31
4	0.115	0.294	2.560	استراتيجية توسيع الاجندة						

المصدر : الجدول من عمل الباحثان بالاعتماد على برنامج SPSS

يتبين من الجدول أعلاه ان استراتيجية الحسم هي الأكثر استخداما من خلال اتفاق إجابات العينة حولها وقد حظيت بأقل معامل اختلاف بين باقي الاستراتيجيات بلغ 0.045، تليها بالمرتبة الثانية استراتيجية حل المشكلات وقد حظيت بمعامل اختلاف 0.066، تليها بالمرتبة الثالثة استراتيجية التسوية وكان معامل الاختلاف حول فقراتها 0.085، وتأتي المرتبة الرابعة استراتيجية توسيع الاجندة وكان معامل الاختلاف حول فقراتها بمقدار 0.115، وبالمرتبة الأخيرة تأتي استراتيجية التنازل وكان معامل الاختلاف حول فقراتها بمقدار 0.205.

3-3 اختبار فرضية البحث : لاختبار فرضية البحث والتي تنص " يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للاستراتيجيات التفاوضية للتدقيق في جودة الأداء المهني " ، تم صياغة نموذج "الانحدار الخطي" الاتي:-

$$PPQ = B_0 + B_1 ASN + \varepsilon$$

اذ ان:

ASN = المتغير المستقل (الاستراتيجيات التفاوضية للتدقيق).

PPQ = المتغير التابع (جودة الأداء المهني)

ε = اخطاء التقدير او ما تسمى بالبواقي الإحصائية.

B_0 = ثابت معادلة الانحدار والتي تمثل قيمة المتغير التابع عندما تكون قيمة المتغير المستقل مساوية للصفر .

B_1 = ميل دالة الانحدار والتي تقيس تأثير المتغير المستقل في المتغير التابع.

وباستخدام البرنامج الاحصائي SPSS كانت النتائج كالاتي:-

جدول (4) نموذج اختبار الفرضية

Model Summary ^b				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.439 ^a	.193	.181	.38477
a. Predictors: (Constant), الاستراتيجيات التفاوضية للمدقق				
b. Dependent Variable: جودة الاداء المهني				

المصدر : الجدول من عمل الباحثان بالاعتماد على برنامج SPSS

يبين جدول النموذج اعلاه ان قيمة الارتباط (R) بين المتغيرات بلغت 0.439 وهي قيمة متوسطة القوة، وان معامل التحديد R Square بلغ 0.193 والذي يمثل "القوة التفسيرية" للنموذج المستخدم . اي ان المتغير المستقل (الاستراتيجيات التفاوضية للتدقيق) يفسر ما قيمته 19.3% من التباين الحاصل في المتغير التابع (جودة الاداء المهني)، وان الانحراف المعياري لخطأ التقدير Std. Error of the Estimate كان 0.38477 وهو رقم منخفض جدا. وكلما انخفض هذا النوع من الاخطاء كلما كان ذلك افضل من الناحية الاحصائية.

جدول (5) تبين اختبار الفرضية

ANOVA ^a						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	2.302	1	2.302	15.550	.000 ^b
	Residual	9.623	65	.148		
	Total	11.925	66			

a. Dependent Variable: جودة الاداء المهني

b. Predictors: (Constant), الاستراتيجيات التفاوضية للمدقق

المصدر : الجدول من عمل الباحثان بالاعتماد على برنامج SPSS

يبين الجدول اعلاه التباين اعلاه anova ان قيمة F المحسوبة بلغت 15.550 وهي اكبر من قيمتها الجدولية المحسوبة وفق درجات الحرية df (65,1) . وان مستوى معنوية الاختبار Sig بلغت 0.000 وهي اقل من قيمة الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والمحدد سلفا بمقدار 0.05, وهذا ما يدل على ملائمة النموذج الاحصائي المستخدم لاختبار الفرضية .

جدول (6) معاملات دالة الانحدار للفرضية

Coefficients ^a						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2.560	.390		6.568	.000
	الاستراتيجيات التفاوضية للمدقق	.406	.103	.439	3.943	.000

a. Dependent Variable: جودة الاداء المهني

المصدر : الجدول من عمل الباحثان بالاعتماد على برنامج SPSS

ويبين جدول معاملات دالة الانحدار **Coefficients** ان قيمة ثابت معادلة الانحدار B_0 بلغت 2.560, وان قيمة ميل معادلة الانحدار B_1 بلغت 0.406 والتي تبين تأثير المتغير المستقل في المتغير التابع (بواسطة المعامل B) , وتشير القيمة الموجبة للمعامل B_1 الى ان هنالك تأثير طردي بين المتغيرين المستقل والتابع او بعبارة اخرى ان اي زيادة في المتغير المستقل (الاستراتيجيات التفاوضية للتدقيق) بمقدار درجة واحدة يؤدي الى الزيادة بمقدار 40.6% في المتغير التابع (جودة الأداء المهني) , ويلاحظ من الجدول اعلاه أيضا ان مستوى معنوية احصاءة T للمتغير المستقل بلغت 0.00 وهي اقل بكثير من الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والمحدد سلفا بمقدار 0.05 وهذا يعني ان بيانات العينة قد وفرت دليلا مقنعا على قبول فرضية البحث لثبوت الاثر احصائيا , وبالتالي ان هنالك تأثير ذو دلالة إحصائية للاستراتيجيات التفاوضية للتدقيق في جودة الأداء المهني . ويمكن اعادة صياغة معادلة الانحدار التي اعتمدت في اختبار الفرضية على ضوء النتائج التي تم التوصل اليها والتي يمكن استخدامها لغرض التنبؤ بالشكل الآتي:-

$$PPQ = 2.560 + 0.4406 * ASN$$

خامساً : الاستنتاجات والتوصيات

1-5 الاستنتاجات

- 1- ان المدققين والزبائن ينخرطون في كثير من الاحيان في مفاوضات حول القضايا المحاسبية المثيرة للجدل والتي تقتصر الى التوجيه الرسمي من المعايير المحاسبية وبالتالي تتطلب الحكم المهني , وان لدى الزبائن في كثير من الحالات حوافز لتحيز التقديرات في القوائم المالية , وارصدة الحسابات خاصة في الحسابات التي تحتوي على حكم مهني .
- 2- ان المدققين يستخدمون استراتيجيات التفاوض المختلفة بدرجات متفاوتة حسب سياق التفاوض, اذ لا توجد استراتيجية تفاوض واحدة تصلح للتعامل مع جميع الزبائن وكل الظروف .

3- أظهرت النتائج ان استراتيجية الحسم هي الأكثر استخداما من قبل المدققين في العراق ، تليها بالمرتبة الثانية استراتيجية حل المشكلات ، تليها بالمرتبة الثالثة استراتيجية التسوية ، وتأتي المرتبة الرابعة استراتيجية توسيع الاجندة ، وبالمرتبة الأخيرة تأتي استراتيجية التنازل .

4- ان جودة الاداء المهني تتوقف في النهاية على كيفية تأثير المناقشات والمفاوضات بين المدققين والزبائن على تعديلات القوائم المالية .

5- أظهرت النتائج ان استراتيجيات التكامل لها اعلى تأثير ايجابي على جودة الاداء المهني لأنها تحرص على تحقيق مصالح جميع الاطراف ، تليها استراتيجية الحسم ، ومن ثم استراتيجية التسوية (الحل الوسط) ، في حين ان استراتيجية التنازل لها تأثير سلبي على جودة الاداء المهني .

6- ان هنالك تأثير طردي بين المتغيرين المستقل والتابع او بعبارة اخرى ان اي زيادة في المتغير المستقل (الاستراتيجيات التفاوضية للتدقيق) بمقدار درجة واحدة يؤدي الى الزيادة بمقدار 40.6% في المتغير التابع (جودة الأداء المهني) .

2-5 التوصيات

1- ضرورة قيام المنظمات المهنية والاكاديميين العمل على صياغة معيار خاص بعملية التفاوض ، بحيث يتضمن هذا المعيار تحديد مفهوم التفاوض والقضايا التي سيتم التفاوض بشأنها والاستراتيجيات التفاوضية والتكتيكات الخاصة بكل استراتيجية والنتيجة التي يمكن الوصول اليها .

2- تنمية مهارات التفاوض للمدقق والتعرف على الاستراتيجيات المختلفة للتفاوض ومراحلها .

3- زيادة وعي المدققين بالعوامل التي تحدد اختيار استراتيجية تفاوض محددة وفي نفس الوقت تحول دون استخدام استراتيجية تفاوض اخرى .

4- ان يكون هناك من التشريعات والقوانين ما يضمن قوة لجان التدقيق ، وهو الامر الذي قد يساعد في حماية المدققين من الضغوط التي قد يمارسها الزبائن اثناء عملية التفاوض .

المصادر

- 1- Aghaei Chadegani, A. (2011). Review of studies on audit quality. Available at SSRN 2227359.
- 2- Aghazadeh, S., Lambert, T., & Wu, Y. J. (2020). Client negotiation strategy spillover to integrated audit judgments. *Managerial Auditing Journal*, 35(9), 1261-1278.
- 3- Ali, Walid Ahmed Muhammad, (2015), Evaluating the characteristics of the professional check to review the signs related to the strength coefficients between the references and their tendency. *Trade and Finance*, 35(1), 416-483.
- 4- Al-Janabi, Hazem Hamad Musa, the tripartite philosophy of negotiation: (strategy - tactics - technique), "Tikrit Journal of Political Sciences" Issue 1, 2014.
- 5- Al-Kaabi, Jaafar Abdul-Hussein Helu, Al-Ani, Safaa Ahmed Muhammad, the effect of brainstorming on the quality of auditing and its reflection on detecting fraud risks, "Journal of Economic and Administrative Sciences" No. 122, 2020.
- 6- Al-Quraishi, Iyad Rasheed, "External auditing is a scientific method in theory and application," Dar Al-Kutub and Documents, Baghdad, 2011.
- 7- Al-Rubaie, Najla Sada Hassoun, Sakhr, Najat Hamid, the role of the rules of ethical conduct for the auditing profession in achieving audit quality, a field research on a sample of auditing offices operating in Iraq, "Al-Riyadah Finance and Business Journal," Issue 1, 2021.
- 8- Al-Rubaie, Najla Sada Hassoun, The impact of using the open records accounting method in achieving audit quality - a field research in a sample of Iraqi companies, "Al-Kut Journal of Economic and Administrative Sciences" Issue 13, 2021.
- 9- Al-Tamimi, Hashim Hassan, The impact of adopting the mandatory rotation of the external auditor on the quality of auditing and discovering errors - a field study in Iraqi auditing companies and offices, "Journal of Al-Rafidain University College of Sciences," No. 43, 2018.
- 10- Awadallah, E. (2018). Auditor-client negotiations: applying the dual concerns model in an emerging economy. *International Journal of Managerial and Financial Accounting*, 10(3), 250-272.



- 11-Bashir, Hassan Al-Nour Hassan, "Peer Review and Its Impact on the Quality of External Auditing," Master's Thesis in Accounting, Al-Nilein University - Egypt, 2017.
- 12-Das , A. , " Experimental Evidence on Auditors' Negotiation Behaviour " , June , 2021 .
- 13-DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of accounting and economics*, 3(3), 183-199.
- 14-Detzen, D., & Gold, A. (2021). The different shades of audit quality: A review of the academic literature. *Maandblad Voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 95(1/2), 5-15.
- 15-Elten, J. V. (2018). *Essays on experimental audit Research: auditor-client negotiation and auditor rotation* (Doctoral dissertation, Dissertation, Mainz, Johannes Gutenberg-Universität, 2018).
- 16-Gibbins, M., McCracken, S. A., & Salterio, S. E. (2007). The chief financial officer's perspective on auditor-client negotiations. *Contemporary Accounting Research*, 24(2), 387-422.
- 17-Gibbins, M., McCracken, S., & Salterio, S. E. (2010). The auditor's strategy selection for negotiation with management: Flexibility of initial accounting position and nature of the relationship. *Accounting, Organizations and Society*, 35(6), 579-595.
- 18-Hafez, Samah Tariq Ahmed, The relationship between audit negotiation strategies and earnings management practices in companies listed on the Egyptian Stock Exchange, "An experimental study," "Alexandria Journal of Accounting Research," first issue, 2021.
- 19-Hollindale, J. (2008). *Auditor Orientation, Strategies and Tactics in Audit Negotiations*. MASTER'S THESIS Bond University
- 20-Ibrahim, Abdullah Al-Tijani Adam, "Quality control over auditing and its impact on the efficiency of the professional performance of external auditing," Master's thesis in Accounting, Al-Nilein University - Egypt, 2018.
- 21-Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B., & Velury, U. K. (2013). Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A journal of practice & theory*, 32(Supplement 1), 385-421.
- 22-Kong, D. T., Dirks, K. T., & Ferrin, D. L. (2014). Interpersonal trust within negotiations: Meta-analytic evidence, critical contingencies, and directions for future research. *Academy of Management Journal*, 57(5), 1235-1255.
- 23-Kulset, E., & Stuart, I. (2018). Auditor–client negotiations over disputed accounting issues: Evidence from one of the Norwegian Big 4 firms. *International Journal of Auditing*, 22(3), 435-448.
- 24-Montenegro, T. M., & Brás, F. A. (2018). A review of the concept and measures of audit quality across three decades of research. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 14(2-3), 183-253.
- 25-Nimah, Imad Saleh, Muhammad, Khamail Nayef, the impact of applying peer review on audit quality, an exploratory study of a sample of external auditors, "Tikrit Journal of Administrative and Economic Sciences," No. 55, 2021.
- 26-Salleh, Z., & Stewart, J. (2012). The role of the audit committee in resolving auditor-client disagreements: a Malaysian study. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 25(8), 1340-1372.
- 27-Sanchez, M. H., Agoglia, C. P., & Hatfield, R. C. (2007). The effect of auditors' use of a reciprocity-based strategy on auditor-client negotiations. *The Accounting Review*, 82(1), 241-263.
- 28-Saudi, Ibrahim Saeed Ibrahim, "Measuring and Interpreting the Impact of the Quality of the Auditor's Professional Performance on Financial Reporting Risks - A Field Study," Master's Thesis in Accounting, Ain Shams University - Egypt, 2016.
- 29-Sulaiman, N. A., & Turley, S. (2011). *Audit Quality in Practice: A Study of Perceptions of Auditors. Audit Committee Members and Quality Inspectors [Doctoral dissertation, University of Manchester] Search in.*
- 30-Svanberg, J., Öhman, P., & Neidermeyer, P. E. (2017). The relationship between transformational client leadership and auditor objectivity. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30(5), 1142-1159.
- 31-Trotman, K. T., Wright, A. M., & Wright, S. (2005). Auditor negotiations: An examination of the efficacy of intervention methods. *The Accounting Review*, 80(1), 349-367.
- 32-Wang, K. J., & Tuttle, B. M. (2009). The impact of auditor rotation on auditor–client negotiation. *Accounting, Organizations and Society*, 34(2), 222-243.
- 33-Zainudin, A. D. P. A., Aswar, K., Lastiningsih, N., Sumardjo, M., & Taufik, T. (2021). Analysis of potential factors influencing audit quality: The moderating effect of time budget pressure. *Problems and Perspectives in Management*, 19(4), 519-529.