

## عناصر المزيج التسويقي لخدمات التدقيق

### دراسة تحليلية لتفضيلات الزبائن والمهنيين

الأستاذ المساعد

د.شاكر عبد الكريم البلداوي

## ملخص البحث

يسعى البحث الى تحديد طبيعة خدمات التدقيق وخصائصها والمفاهيم الاساسية لتسويق الخدمات التدقيقية والتعريف بالقواعد والابعاد الاساسية لتسويق خدمات التدقيق من خلال معرفة عناصر المزيج التسويقي واختبار تفضيلات الزبائن والمدققين للعوامل المؤثرة في تسويق خدمات التدقيق من خلال اختيار عينة من المالكين لبعض المشاريع والشركات وعينة من المدققين وقد تم استخدام الاستبانة لتحقيق اهداف البحث حيث وجيه الى المالكين سؤال حول العوامل الاكثر اهمية في اختيارك لمكتب التدقيق وطلب تنظيم الاجابة وفقا للمقياس الثلاثي(مهمة جدا، قليلة الاهمية، غير مهمة) وقد حدد (١٢) عاملا . واحتوت الاستبانة التي وجهت للمدققين عن العوامل التي تعتبر اكثر اهمية لتسويق خدماتهم وتضمن السؤال (١٢) عاملا ايضا وتوصل البحث الى مجموعة من النتائج من اهمها افتقار العديد من المهنيين الى كيفية الوصول الى الزبائن وكيف يعرف بخدماته لافتقارهم الى المهارات التسويقية الخاصة بالترويج الفعال لخدماتهم وان البعض منهم يتبنون وجهات نظر سلبية تجاه التسويق ترى ان نشاط التسويق غير مهني بل وحتى غير اخلاقي وان ترويج الخدمات يعتمد على فلسفة ان الممارسة الجيدة للعمل هي كفيلة بنمو المهنة وجودة سمعتها التي سوف تعود عليه باعمال اكثر.

## Abstract

The research seeks to determine the nature of audit services, their characteristics and the basic concepts of services marketing audit and definition of the rules and basic dimensions of the marketing audit services through the knowledge of the elements of the marketing mix and test the preferences of customers and auditors of the factors affecting the marketing audit services by selecting a sample of the owners of some of the projects and companies and a sample of auditors has been use the resolution to achieve the objectives of the research where a good question to the owners about the most important factors in your choice of the Audit Office and asked the organization to answer according to the standard trio (very important, a few important, not important) have been identified (12) factor. The questionnaire included with which the auditors of the factors that are more important to market their services and ensure the question (12) factor also research found a set of results, mainly the lack of many professionals to how to reach customers and how it defines its services to their lack of marketing skills for promoting effective services and some of them adopt negative views toward marketing holds that marketing activity is a professional and even immoral, and promotion services depends on the philosophy that good

practice for the work are capable of growth and quality reputation of the profession that will benefit him more than acting.

### أولا :المقدمة ومنهجية البحث

#### المقدمة:

لقد تزايد الدور الكبير للخدمات في الحياة المعاصرة ، ولاسيما بعد تكاملها مع المنتجات المادية في تحقيق المنافع المطلوبة ، فقد جاء في تعريف Grontoos للخدمة بانها تلك الاشياء المدركة في الحواس وقابلة للتبادل تقدمها شركات خدمية او مهنية مثل شركات ومكاتب الخدمات المحاسبية والتدقيقية، والطبية، والقانونية او منظمات معينة بشكل عام تقدم الخدمات او تعد نفسها منظمات خدمية (العلاق وآخرون، ١٩٩٩:ص ٣٦). فالخدمات هي نشاطات اقتصادية تعمل على خلق قيمة، وبالنسبة للتدقيق تكمن هذه القيمة بمقدار الثقة التي يمكن اضاءها على المعلومات المدققة، والمتتبع لخدمات التدقيق يجد انها تطورت بتطور المحيط السياسي، والاقتصادي والتكنولوجي الذي تعمل في اطاره المنظمة مما جعلها تستعين بالمدقق في تقديم خدمات عديدة تخرج عن اطار التدقيق التقليدي والتدقيق الخاص لاغراض اخرى الى تقديم الخدمات الاستشارية. ان فهم طبيعة خدمات التدقيق ومعرفة خصائصها وانواعها يساعد في اختيار المزيج التسويقي المناسب ويساعد في تطوير استراتيجيات تسويقية ملائمة مع طبيعة الخدمة وظروف تقديمها وهذا ما سيتم تسليط الضوء عليه من خلال محتويات البحث .

#### منهجية البحث :

يرتبط المنهج العلمي بالوسيلة التي يمكن من خلالها الوصول إلى الحقائق واختبار مدى صلاحية تلك الحقائق في مواقف مختلفة، لذا سيجادل الباحثان تسليط الضوء على مشكلة البحث ، واهدافه وفرضياته وادواته.

#### ١ - مشكلة البحث :

يختلف معنى خدمة الزبون من مكتب تدقيق لآخر ، وأن افضل وصف لها هي الجودة الاجمالية للخدمة كما يراها الزبون ، وان ادارة جودة الخدمة المقدمة للزبائن تصبح مقرونة بشكل لصيق بسياسة عناصر المزيج التسويقي ، وتتعلق المشكلة بافتقار العديد من المدققين الى كيفية الوصول الى الزبائن نتيجة عدم التحديد الواضح لعناصر المزيج التسويقي لخدمات التدقيق بسبب المحددات المهنية المتعلقة بقواعد السلوك المهني والتشريعات المنظمة للمهنة وعدم تلائمتها لتوقعات الزبائن .

### 2. أهمية البحث :

يحتل قطاع الخدمات هذه الايام مكانة بارزة في معظم اقتصاديات الدول ، وان طريقة توفير هذه الخدمات الى الزبون في طور التغيير ، ومع مواجهة التنافس بشكل متزايد يتطلب الامر من منتجي الخدمات ومنها خدمات التدقيق ان يكونوا واثقين بشكل متزايد من انهم ينتجون الخدمات ال صحيحة في الوقت المناسب وبالايجور المناسبة ، وهذا يرتبط بمهمة التسويق لقطاع الخدمات الذي اصبح اكثر اهمية من اي وقت مضى .

### 3. اهداف البحث

يسعى البحث الى تحقيق الاهداف التالية :

- 1 تحديد طبيعة خدمات التدقيق وخصائصها والمفاهيم الاساسية لتسويق الخدمات التدقيقية
- 2 التعرف بالقواعد والابعاد الاساسية لتسويق خدمات التدقيق من خلال معرفة عناصر المزيج التسويقي

3- تحديد تفضيلات الزبائن والمدققين للعوامل المؤثرة في تسويق خدمات التدقيق

### 4. فرضية البحث:

يستند البحث الى الفرضية التالية :

ان التخطيط الاستراتيجي لتسويق خدمات التدقيق يتطلب تركيز الانتباه الى عناصر ادارة الجودة لخدمات التدقيق وموازنتها مع ما يتوقعه الزبائن من قيمة لها .

### 5. أدوات البحث :

اعتمد الباحثان على منهج التحليل الوصفي لتحديد المزيج التسويقي وفقا لتفضيلات الزبائن والمهنيين معتمدين في ذلك على المصادر التالية:

المصادر الثانوية : وتشمل الكتب والمراجع العلمية والرسائل الجامعية والمصادر المتوفرة من خلال المواقع الإلكترونية المتعلقة بموضوع البحث.

المصادر الأولية: لغرض جمع البيانات الأولية الخاصة بالبحث ، استخدمت الاستبانة كوسيلة رئيسية لتحقيق أهدافه، وتم تصميم استبانتين احتوت كل استبانة على سؤال واحد تضمن ١٢ متغيرا احدهما وجهت للمالكين لقياس العوامل الاكثر اهمية في اختيار مكتب التدقيق . واحتوت الاستبانة التي وجهت للمدققين على العوامل التي تعتبر اكثر اهمية لتسويق خدماتهم .

### ثانيا: طبيعة خدمات التدقيق وخصائصها وانواعها

تواجه خدمات التدقيق تحديات عديدة نتيجة لعدم المام الكثيرين بطبيعة هذه الخدمات وصعوبة فهمهم وتقييمهم لنتائجها ، لان هذا النوع من الخدمات لا يمكن ادراك جودته الا على المدى الطويل فلا

## البحوث

زال البعض ينظر اليها على انها خدمات كمالية مفروضة بموجب القانون وعلى الرغم من هذه التحديات فان المؤشرات الحالية تدل على ان السوق سيحتاج في المستقبل لخدمات التدقيق اكثر بكثير مما كان يحتاجه من قبل فالتقنيات الحديثة اضافة ابعاد جديدة من شأنها مضاعفة الحاجة الى الاطمئنان بان المعلومات موثوق بها كما ان العولمة ضاعفت الحاجة الى ان تكون اسواق رأس المال اكثر شفافية، والتغيير المستمر والسريع في العلاقات والهيكل التجارية يؤدي الى الحاجة لمزيد من المصدقية، والاشكال الاقتصادية الجديدة تتولد عنها معلومات واصول جديدة اضافية تقتضي التاكيد من موثوقيتها (لنستال، ٢٠٠٠، ص١٨) . فخدمات التدقيق بشكل عام هي مجموعة المهارات الشخصية متمثلة في عدة نشاطات تعمل على فحص مستندات ودفاتر وسجلات المنشأة فحصا فنيا انتقاديا محايدا للتحقق من صحة العمليات وابداء الراي في عدالة التقارير المالية للمنشأة معتمدا في ذلك على قوة وممت انة الرقابة الداخلية (جمعة، ٢٠٠٠، ص٧) ، وقد جاء في تعريف ال AAA لخدمات التدقيق بانها " عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الادلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الانشطة والاهداف الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الاطراف المعنية بنتائج عملية التدقيق (Boynton&Others,2001,P:4). ان تقديم هذه الخدمات يحتاج الى مهارات عديدة ويستلزم المزيد من الخطوات نحو التحسين المستمر في الكيفية التي يؤدي بها المدققون مسؤولياتهم ويستلزم في هذا الصدد توفر بعض المؤهلات الهامة كالتخصص الفني والقدرات على الاتصال بالآخرين واقناعهم ويؤكد البعض على ضرورة توفر المهارات الاتية (جمعة، ٢٠٠٠، ص٥٤) :

- ١- القدرة على التعبير في صياغة الاحداث بشكل يستطيع القارئ ان يفسرها بسهولة والقدرة على الاتصال والاقناع .

٢- القدرة على مشاركة الاخرين

٣- القدرة على التحليل المنطقي وابرار اهم الجوانب المتعلقة بالبيانات والمعلومات التي تم تحليلها

٤- توافر الميل المهني نحو تدقيق الحسابات

٥- توافر القدرات الشخصية كالامانة، الصدق، سرعة البديهة، قوة الشخصية

وتتميز الخدمات التدقيقية بمجموعة من الخصائص، منها خاصة اللاملموسية (intangibility)

فهي لا يتم لمسها أو اختبارها قبل ان يتم انتاجها ، وان التراكم المعرفي عن الخدمة ومنتجها يمكن ان يقلل من حدة اللاملموسية ويتاثر ذلك بعوامل عديدة منها سمعة مكتب التدقيق ، نزاهة العاملين ، الالتزام بالمواعيد ، والحرص على الالتزام بالمعايير والقوانين وغيرها من الاعتبارات الاخرى التي تزيد من ملموسية الخدمة ، كما تتصف الخدمات التدقيقية بالتلازم ( inseparability ) اي انها تنتج وتستهلك في نفس الوقت (دعبول ، وايوب، ٢٠٠٣: ص٢٧-٢٨) وعليه فان الخدمة التدقيقية مرتبطة بمقدمها المخول قانونا ولا يمكن ان ينوب اي طرف غير مؤهل في تقديم تلك الخدمات الى الجهة المستفيدة ، ويؤكد

## البحوث

(Angos,1995,p:68) على خاصية التباين والمتغيرة (variability) حيث تتباين خدمات التدقيق بالرغم من وجود معايير معروفة في الاداء، وقد يعود ذلك للاختلاف المؤهلات العلمية والعملية وطبيعة اعمال المشروع وغيرها من الاسباب الاخرى، اما البكري والديوتجي (٢٠٠٤، ص٥-٧) فقد فسرا خاصية الهلاك من حيث ان خدمات التدقيق لا يمكن خزنها او الاحتفاظ بها لحين الطلب عليها، بل انها تنتج وتقدم عند الطلب والاتفاق على مضمون تقديمها ونوعيتها لذلك تبرز مشكلة في توفير الطاقات المتاحة على انتاج الخدمة في وقت الذروة كما هو الحال في نهاية السنة المالية، والهدر الحاصل في تعطيل هذه الطاقات عند تقلص الطلب او محدوديته في اوقات اخرى من السنة لذا يجب الاهتمام بجدولة انتاج الخدمة وموازنة الذروة والانخفاض في الطلب، ويشترك العديد من الباحثين في اضافة خاصية اخرى هي تملك الخدمة (ownership) حيث تنتفع المنشأة المستفيدة من خدمات التدقيق التي يقدمها المدقق (المنتج لها) وعلى وفق الاتفاق او العقد المبرم بينهما ولا يحق له تملكها لان الخدمات التدقيقية اساسا غير ملموسة، كما ان انتاج الخدمات التدقيقية تتطلب المشاركة والتعاون بين المدقق والاطراف المستفيدة لتحديد الابعاد المطلوبة من الخدمة المقدمة والنتائج المرغوبة على ان يكون ذلك وفق القواعد والاسس الموضوعية التي لا تتعارض مع الاشكال القانونية التي يستوجبها في اظهار النتائج وتشارك في هذه الخصائص معظم الخدمات التي تقدم من قبل مراقب الحسابات، فقد يطلب من مراقب الحسابات ان يقدم خدمات اخرى اضافة الى خدمات التدقيق، وقد حددت هذه الخدمات وفقا للاتحاد الدولي للمحاسبين بانها (جمعة، ٢٠٠٠، ص٢٨١) :

any service requiring accountancy or related skills performed by a professional accounting including accounting, auditing, taxation, management consulting and financial management .

ويلاحظ من تعريف الخدمات المهنية اعلاه ان خدمات الفحص لاغراض خاصة من الخدمات الاساسية، حيث يشكل الفحص جزء من عملية التدقيق لخدمة مجالات مختلفة منها مجال الاستثمار والتمويل كأن يكون نتيجة رغبة احد المستثمرين في شراء احدى المنشآت او في اقراضها او في شراء حصة كبيرة من اسهمها او سنداتها، او يكون لغرض اثبات سوء الادارة نتيجة رغبة المساهمين في اثبات سوء ادارة الوحدة طبقا لقانون الشركات، او لغرض اكتشاف تلاعب يوجد لديهم شك في وجوده وتحديد مده، او لاغراض اخرى متنوعة (Wolf,1986,p:7-9) وتمثل الخدمات الضريبية جانبا مهما من اجمالي الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق وتتراوح هذه الخدمات ما بين الاقرارات الضريبية بكافة انواعها الى خدمات التخطيط والفحص الضريبي ونظرا لاهمية هذا النوع من الخدمات فقد انشأ مجمع المحاسبين القانونيين الامريكي لجنة خاصة بمسؤولية وممارسة الخدمات الضريبية، وقد صدر عنها عدة نشرات تعرف وتحدد مسؤوليات المحاسب القانوني عند ممارسة مثل هذا النوع من الخدمات (توماس

## البحوث

وهنكي، ١٩٨٩:ص١٠٤٠) ونظرا لخبرة مراقب الحسابات نتيجة تدقيق عمليات عملائه المختلفين فضلا عن خبراته في تصميم النظم المحاسبية وتفسير وتحليل البيانات المالية فإننا نجد ان الطالب على خدمات المدقق في مجال الاستشارات الادارية في تزايد مستمر وتشمل هذه الخدمات تحليل النظم وتحسين وتطوير الموجودة حاليا، وتصميم النظم المحاسبية وفي بعض الاحيان مساعدة عملائه في الحصول على بعض المهارات والكوادر الادارية المؤهلة تاهيلا عاليا (-kell&Boynton ,1992,p:56) (57) ،ومن المجالات الهامة والمتزايدة التي يقدمها مراقب الحسابات ،خدمات تنظيم الحسابات وخاصة بالنسبة للشركات الصغيرة . هذا وقد انشأ AICPA في عام ١٩٧٧ لجنة شؤون خدمات المحاسبة والفحص التحليلي لمراقبة وتنظيم الخدمات الاخرى بخلاف عم لية التدقيق التي تقدمها مكاتب وشركات التدقيق ،وأنشأت هذه اللجنة كأستجابة للانتقادات التي كانت تثار بخصوص عدم الاهتمام بوضع المعايير اللازمة في مجال الخدمات الاخرى بخلاف التدقيق ،واستطاعت هذه اللجنة اصدار عدة نشرات تتضمن معايير خدمات المحاسبة والفحص التحليلي (توماس وهنكي ،١٩٨٩:ص١٠٤٦).

### ثالثا : تسويق الخدمات التدقيقية

ان التفكير الاستراتيجي الخاص بالتسويق والذي سمي بالتسويق المفعم تم تعريفه "بانه التطبيق المنسق استراتيجيا للجوانب الاقتصادية والنفسية والسياسية والعلاقات العامة ذات الصلة بدخول السوق ،وبعمل على زيادة الحركية التسويقية ويزيد من توسيع التفكير الاستراتيجي للتسويق" (الصميدعي، ٢٠٠٠:ص٢٩) وان وضع استراتيجية لتسويق خدمات التدقيق يتطلب تنظيم النشاطات والبرامج المصممة من اجل المحافظة على الزبائن الحاليين وجذب زبائن جدد لخدمة احتياجاتهم وتلبيتها من خلال تلقي الخدمة المناسبة وفقا للمعايير المهنية (Kotler,1970,p:72) . كما عرف John تسويق خدمات التسويق بانها تقديم الخدمة بجودة عالية (John,2000,p:25) اما gene فأكد بانها عملية الترويج وهذا يعني جعل الناس يعرفون ما يتعلق بنا وما يتعلق بشركتنا وخدماتنا التي نوفرها (Gene,2002,p:18) . من خلال ذلك يمكن القول بأن تسويق خدمات التسويق هي وظيفة ذات علاقة ببيع وتقديم الخدمات من خلال مجموعة من الانشطة الاقتصادية المنظمة والفعاليات المبرمجة لتسويق الفكرة او القضية . لقد كانت مهنة التدقيق مثل سائر المهن الاخرى متحفظة في ممارسة التسويق لخدماتها لانه يعتبر انتهاكا لقواعد السلوك المهنى والتشريعات والقوانين التي كانت تحضر على الشركات التدقيقية ممارسة اي نشاط تسويقي (Mahon,1982,p:18) والمتفحص لتطور خدمات التدقيق يلحظ النمو المضطرب لظاهرة المنافسة بين المدققين واختلال توازن طلب خدمات التدقيق مع عرضها مما اثار اهتمام الاكاديميين والمهنيين على حد سواء في مناقشة القيود المفروضة على التنافس في مهنة التدقيق ،ووضع المعايير لبناء ممارستهم المهنية وتوسيعها لهذا لجأت كثير من شركات

## البحوث

التدقيق للبحث عن طرائق ووسائل لتحقيق تلك الطموحات لكن عدد قليل منهم لكان يعرف كيفية الوصول الى الزبائن وكيف يعرف بخدماته من خلال استراتيجية تسويقية مناسبة ومنسجمة مع الصورة والشرف التقليدي للمهنة ومع المعايير المحلية والدولية التي تنظم اعمالها وان تحديد هذه الاستراتيجية يتطلب تحديد عناصر المزيج التسويقي لخدمات التدقيق، فبعض الباحثين حددها بعنصرين هما العرض والادوات ، وهناك من قسم عناصر المزيج التسويقي الى ثلاثة عناصر هي : مزيج السلع ، ومزيج التوزيع ، ومزيج الاتصال ، وهناك من يرى ان عناصر المزيج التسويقي تتكون من العناصر التقليدية الاربعة المعروفة ب ( المنتج ، والسعر ، والتوزيع ، والترويج ) وتدعى هذه العناصر بالتسمية الشهيرة 4P اذ لا بد من تحديد مواصفات الخدمة التدقيقية واسس كلفها وتسعيورها ومنافذ توزيع الخدمة والبرامج الترويجية لها (ابو فارة ، ٢٠٠٤، ص ١٤٠-١٤١) وهذا التقسيم سيبناه الباحثان لتوضيح عناصر المزيج التسويقي لخدمات التدقيق وكما يلي :

### ١ - المنتج (الخدمة)

توصلت دراسة الطلب في سوق التدقيق المالي البريطاني عند اختيار مدقي الحسابات الى ان معيار كفاءة المدقق ، وحجم المكتب وسمعته ، وتطوير برامج التدريب لديه وتقديمه مساعدات اخرى ، تعد معايير هامة عند الاختيار ( Emile,1987,p:78-79 ) وتعتبر ايضا كمعايير يسترشد بها للحكم على جودة الخدمة ، فمن المعروف ان كفاءة المدقق ترتبط بتأهيله العلمي وخبرته العملية وفي الغالب تقوم معظم الدول بتسجيل فئات متعددة من المدققين ولكن هناك نوعا واحدا فقط من المدققين او نوعين استثنائيا يكون له المؤهلات المهنية والاستقلال الكافي لتقديم اراء معترف بها . وتعتبر فرنسا مثالا جيدا في ذلك حيث يوجد فئات عديدة من القائمين بامساك الدفاتر ، والمحاسبين يمكن ان يحصلوا على تصريح حكومي بممارسة المهنة ولكن يعتبر خبير المحاسبة الوحيد الذي يكون في وضع يسمح له بالرأي المهني ( Mueller,1967,pp:155-156 ) ويعتمد نجاح عملية التدقيق في تحقيق اهدافها بشكل اساسي على جملة قضايا ادارية وفنية وتنظيمية من اهمها (القرار ، ٢٠٠١، ص ٩٣-٩٤) :

-تنظيم عملية التدقيق

-الاختيار الصائب للمدققين طبقا لنوع وطبيعة وخصوصية المواضيع قيد التدقيق

-التحديد الواضح المعالم لمسؤوليات المنظمة

-تجزئة عملية التدقيق الى مراحل موضح في كل منها متطلبات وضوابط تطبيقها

-تهيئة الوسائل المساعدة لتنفيذ التدقيق من قوائم فحص ، واستمارات ، ومواصفات مرجعية، ونماذج لكتابة التقارير .

## البحوث

وقد اكد المعيار الدولي للتدقيق رقم 220 ( quality control for audit work ) على ما تقدم من خلال وضع معايير الجودة على مستويين :

أ- مستوى مكتب التدقيق

ب- مستوى كل عملية تدقيق على حدة.

ويتطلب تحقيق ذلك الوفاء بالمتطلبات المهنية (كمعايير وقواعد اخلاقية ،الكفاءة والمهارة ،تفويض الاعمال، الاشراف والتوجيه، تقديم الاستشارات ،القبول والاستمرار مع العملاء، التفقيش، الترقية،تحديد الاعمال ( Armichael&Willingham,1987,p-41) . ان الكفاية الفنية والجودة هما من المستلزمات الاساسية في الممارسة المهنية ويتضح تأثيرها على سلوك مستخدمي المعلومات في اتخاذهم لقراراتهم من خلال تخفيض عدم التاكيد لدى مستخدمي المعلومات عن طريق تزويدهم بالمعلومات الكافية وبالتالي تجنبهم لمخاطر اتخاذ القرارات ،وتتمثل هذه الاهمية ايضا من خلال دور المدقق في اضافة قيمة للمعلومات الاقتصادية من خلال تعزيز الثقة بها (Mahon,1982,p-8). ان العوامل السابقة تصب في جوهري انتاج الخدمات وان تكامل المنتج او الخدمة يساعد في زيادة خدمات المنتج ، اذ ان الطريقة الشائعة لزيادة عائد الخدمات المقدمة ، هي بزيادة عدد وانواع الخدمات التي تقدمها الشركة ( Colegene,2002,p-2) وعلى هذا الاساس على مكاتب وشركات التدقيق ايجاد الخدمات المساعدة وتسويقها اذ لم يعد كافيا ان تعرف اي المهارات تملكها ، فالزبون المحتمل بحاجة الى ان يعرف مدى توفر هذه المهارات وهناك العديد لا يعرفون مدى الخدمات التي بمستطاع المدقق تقديمها ( Julie,1993,p-39)

## ٢ - التوزيع

تعتبر التغطية الجغرافية من العوامل المؤثرة في عملية توزيع خدمات التدقيق ، فالزبائن يحتاجون الى تلبية احتياجاتهم من الخدمات اينما هم موجودين والتوسع في حد ذاته ليس من الامور السهلة ، فكل مكتب جديد يحتاج على الاقل الى تحويل بعض العاملين من المكاتب القائمة ، لان المكتب الجديد وكما هو معروف يحتاج في بداية الامر الى ترسيخ مكانته وتعزيز صورته واثبات كفاءته في المجتمع الجديد (دعبول،وايوب،٢٠٠٣:ص٣٥٦-٣٥٩) ولقد وجدت بعض الشركات ان امكانية الاندماج مع شركات اخرى يوسع انتشارها نظرا للحاجة الى مكاتب لخدمة الزبائن في كثير من المدن ، وكثيرا ما يصاحب التوسع الجغرافي العديد من المشكلات او الصعوبات من حيث تأثير سياسة التوزيع المتبع سواء بشكل مباشر او غير مباشر على علاقة مكتب التدقيق مع المكاتب الاخرى على المدى الطويل ففي البند (١٣) من قواعد السلوك المهني للمحاسبين المهنيين الص ادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين يؤكد ان توسيع نطاق عمليات احدى الشركات عادة ما ينتج عن تأسيس فروع او شركات تابعة في مناطق لا



## البحوث

يزاول فيها المحاسب الحالي \* المهنة ، ففي هذه الحالات قد يطلب العميل او المحاسب الحالي بعد التشاور مع العميل وجود محاسب مستلم\* يزاول المهنة في تلك المناطق من اجل القيام بتقديم خدماته المهنية اللازمة من اجل استكمال العمل المطلوب ( الاتحاد الدولي للمحاسبين ، ص ٧٩) . ان تعزيز عملية التوزيع يستلزم عدم النظر الى سوق الخدمات التدقيقية على انه مكون من كيانات عديمة الملامح ، بل يفترض ان ينظر اليه على انه مصفوفة من صناعات فريدة لها صفات وسمات متميزة تستدعي جميعها مداخل متباينة لانواع الخدمات التدقيقية ، لذا يتطلب الامر تصنيف النشاطات الاقتصادية الى قطاعات مختلفة مثل قطاع التعليم ، القطاع المالي ، القطاع الصناعي..... الخ (Mahon,1978,p:71) لان لكل قطاع خصائصه التي تميزه والتي تتطلب مقاييس مناسبة للتدقيق تتناسب مع خصوصيتها.

### ٣ - التسعير

ان اهم سؤال يوجهه العميل الى المدقق هو ما هو ثمن الحصول على خدماته . ويؤكد Ichenseher&shields ان عاملي الاتعاب وعلاقات المدقق مع العميل تعتبر من اهم العوامل المؤثرة على قرارات الشركة في اختيار المدقق (1983.pp23-37) ويعزز ذلك العديد من الدراسات من قبل المهنيين والاكاديميين لتحديد اهتمام المستفيدين في الكيفية التي يستطيعوا بها معرفة قدرة مكتب التدقيق على تلبية احتياجاتهم من الخدمات وعلى اساسه يبنون قاعدة للتفاوض لتحديد الاجر المناسب ، وتؤكد قواعد السلوك المهني على تحديد الاتعاب وبشكل عادل لقيمة الخدمات المهنية المؤداة للعميل اخذين بعين الاعتبار المهارات والمعرفة اللازمة لهذا النوع من الخدمات المهنية ، ومستوى التدريب والخبرة للأفراد الضروري مشاركتهم في اداء هذه الخدمة المهنية، والزمن اللازم استغراقه من قبل كل مشارك في اداء هذه الخدمة ، ودرجة المسؤولية التي يتضمن ادائها . ان بيع الخدمات التدقيقية الى غير المستفيدين الحاليين اي الجدد هو امر صعب وقيل ان يقول المدقق اي شيء يلزم عليه ان يقنع الزبون بان مكتبه قادر على انجاز خدماته بس هولة وفي الوقت المحدد لقاء اجور معقولة وانه الاختيار الافضل له (Rosen,1995,p:123) وكانت هناك روح رافضة للاسلوب التجاري في تسويق الخدمات التدقيقية انعكست هذه الروح في قواعد السلوك المهني التي منعت التفاوت الكبير في الاجور او الاشتراك في المناقصات ، او منح العمولات للحصول على العميل (Mahon,1982,p:21) .

---

\* المحاسب الحالي : محاسب مهني يزاول المهنة ومعين حاليا للقيام بعملية تدقيق او تقديم خدمات محاسبية ، ضرائبية استشارية ، او خدمات مهنية مشابهة لاحد العملاء.

\*\* المحاسب المستلم : هو المحاسب المهني المزاول للمهنة والذي يحيل له المحاسب الحالي او عميل المحاسب الحالي مهام في التدقيق ، المحاسبة ، الضرائب ، الاستشارات ومهام اخرى شبيهة او الذي تتم استشارته من اجل تلبية احتياجات العميل.

#### ٤. الترويج

يقصد به كل صور الاتصال بالسوق بغية خلق وتنمية الطلب على الخدمة مما يؤدي الى زيادة ارباح مكاتب التدقيق . وتتضمن عملية الترويج عملية الاتصال المبدئي مع العميل ، واثاره اهتمامه بالخدمة ، والحصول على العقد وضمان استمرار التعامل معه ، فقبل عام ١٩٧٨ كان يحظر على مكاتب الخدمات التدقيقية استعمال اي شكل من اشكال الاعلان الا انه وفي عام ١٩٧٩ اصدر السناتور Lee-metif تقريرا مطولا كان حاسما بشأن الالية الانضباطية وصياغة الاحكام الخاصة بمهنة التدقيق في مجال الاعلان ، هذا التقرير قاد الى ان تبحث لجنة التجارة الفيدرالية في القيود المفروضة على التنافس في المهنة التدقيقية ولا سيما في مجال الاعلان (Danny,1991,p:1) ومع هذا فقد استمر AICPA في تقيد اشكال معينة من الاعلان ، مثل تمجيد الذات، او الادعاءات المقارنة او الاعلان غير الموقر او الذي لا يتماشى جيدا مع الذوق العام وبموجب اتفاقية التراضي بين AICPA ولجنة FTC التي اصبحت نهائية وفي عام ١٩٩٠ سمح للمدققين بالاشتراك في الاعلان غير المقيد طالما يكون الاعلان غير كاذب ولا مضلل ، وبنفس الاتجاه حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين في قواعده ضمن البند (١٤) ان يكون الهدف من الدعاية اعلام الجمهور بطريقة موضوعية شريفة وصادقة وبشكل لائق ، اما العرض بطريقة مضايقة الغير فيجب ان تكون ممنوعة ومن امثلة ذلك (الاتحد الدولي للمحاسبين ، ص ٨٥)

- أ - خلق توقعات كاذبة ، مخادعة او غير مبررة لنتائج ملائمة .
- ب الايحاء للغير بالمقدرة على التأثير على اي محكمة او جهة حكومية او تنظيمية رسمية .
- ج- عبارات مدح ذاتي لا تعتمد على حقائق يمكن التأكد منها
- د- عمل مقارنات مع محاسبين مهنيين مزاولين للمهنة اخرين
- هـ- العروض وتتضمن شهادات الغير الايجابية
- و- تتضمن عبارات قد تؤدي الى سوء فهم القارئ العقلاني او خداعه
- ز- عمل ادعاءات غير مبررة عن كون المحاسب المهني متخصصا او خبيرا في اي حقل من حقول المحاسبة.

ان زيادة فاعلية الاتصال بالسوق تعتمد ايضا على فاعلية الاتصال الموجه الى الداخل لخلق الوعي لدى المدققون بأهداف مكاتب التدقيق وتعلم المدققون التطورات الهامة ، والتي تؤثر على مكاتب التدقيق ، وزيادة فاعلية المدققون كقائمين بالاتصال في المجتمع ، واشباع رغبات المدققون في الاطلاع على كل ما يجري في مكتب التدقيق ( AICPA,SAS,no22par10 ) ، يتضح مما سبق انه ليس هناك صراع اساسي بين الرغبة في المحافظة على الصورة المهنية للتدقيق من جانب ، والحاجة الى اتخاذ خطوات مناسبة لتوسيع ممارسة التدقيق من جانب اخر ، ولكن من الضروري ان تكون النشاطات

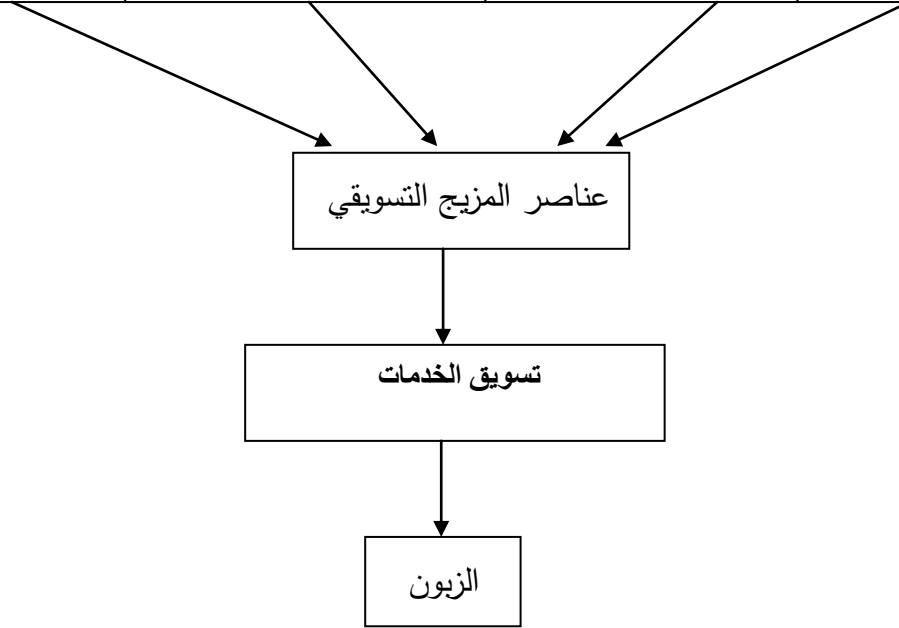
## البحوث

التسويقية مناسبة ومنسجمة مع الصورة والشرف التقليدي للمهنة ومع المعايير المحلية والدولية التي تنظم اعمالها . ويمكن توضيح عناصر المزيج التسويقي لخدمات التدقيق في الشكل الاتي:

### شكل رقم (١)

#### عناصر المزيج التسويقي لخدمات التدقيق

المنتج	التسعير	منافذ التوزيع	الترويج
تحديد مفهوم خدمات التدقيق، أنواعها، خصائصها، معايير جودتها، اهدافها، اساليبها تنظيمها	اساليب تحديد الكلفة اوالسعر، دور التشريعات والقواعد الاخلاقية في تحديد السعر، ، اثر المنافسة	موقع المكتب، تعدد فروعه اي تغطية جغرافية واسعة، اساليب الاستعانة بمدققين اخرين، تحديد التخصصات	الاعلان،اساليب الاتصال مع العميل. اساليب الاتصال داخل المكتب



#### رابعاً: العوامل المؤثرة في المزيج التسويقي وفقاً لتفضيلات الزبائن والمهنيين

لترتيب عوامل المزيج التسويقي وفقاً لتفضيلات الزبائن وتفضيلات العاملين في المهنة ، تم اختيار عينة من المالكين لبعض المشاريع والشركات وعينة من المدققين وقد تم توجيه السؤال التالي الى المالكين:

## البحوث

(اي من العوامل التالية اكثر اهمية في اختيارك لمكتب التدقيق ) حيث طلب تنظيم الاجابة وفق قاي للمقياس الثلاثي (مهمة جدا، قليلة الاهمية، غير مهمة ) وقد حدد (١٢) عاملا كما موضح في الجدول رقم(١) .

### جدول رقم (١)

#### العوامل المؤثرة في اختيار مكتب التدقيق من قبل الزبائن

العوامل	النسبة المئوية
١- التأهيل العلمي لاجضاء المكتب	٩٠%
٢- حجم المكتب	٥٩%
٣- الاتعاب (الاجور)	٨٧%
٤- الالتزام بالمواعيد	٧٠%
٥- تعدد فروع المكتب	٥٩%
٦- سهولة الوصول الى المكتب	٧٤%
٧- السمعة الجيدة	٨٥%
٨- تعدد انواع الخدمات المقدمة	٧٤%
٩- خبرة المكتب في تدقيق شركات مماثلة	٧٠%
١٠- عدد الموظفين الذين يعملون بالمكتب	٦٥%
١١- علاقة المدقق مع الزبون	٦٥%
١٢- درجة استخدام التكنولوجيا	٥٤%

يلاحظ من الجدول اعلاه بان اكثر العوامل اهمية هو عامل التأهيل العلمى بنسبة ٩٠ %، وعامل الاتعاب ٨٧%، ثم عامل السمعة الجيده بنسبة ٨٥%، اما اقل العوامل اهمية حسب تفضيلات المالكين هي درجة استخدام التكنولوجيا وهذا ناتج عن ضعف استخدامها في المشاريع مما لايشكل عامل مؤثر في اختيار المدققين . ووجه السؤال الثاني الى عينه من المدققين وتضمن اى من العوامل الاتيه تعتبرها اكثر اهمية لتسويق خدماتك، نظم اجابتك وفقا للمقياس الثلاثي (مهم جدا، قليل الاهمية، غير مهم ) وتضمن السؤال (١٢) عاملا كما هي موضحة في الجدول رقم (٢).

جدول رقم (٢)  
العوامل المؤثرة في تسويق خدمات التسويقية

العوامل	النسبة المئوية
١- موقع مكتب التدقيق	٨٨%
٢- حجم المكتب	٧٨%
٣- زيادة عدد العاملين في المكتب	٦٥%
٤- جاذبية لوحة التعريف بالمكتب	٥٤%
٥- علاقاتك الشخصية	٦٥%
٦- السمعة الجيدة	٩٨%
٧- تنوع الخدمات التي تقدمها	٧٧%
٨- جودة العمل والالتزام بالمعايير	٩٣%
٩- الالتزام بالمواعيد	٧١%
١٠- كفاءة العاملين في المكتب	٨٠%
١١- تحديد الاتعاب	٧٧%
١٢- طريقة تنظيم المكتب	٥٩%

من خلال الجدول رقم (٢) يتضح ان اكثر العوامل أهمية بالنسبة للمدققين هي جودة العمل ، والسمعة الجيدة، وموقع مكتب التدقيق بالشكل الذي يسهل الوصول الى المكتب وطلب خدماته، واقل العوامل تأثيرا هي جاذبية لوحة التعريف بالمكتب لانها تخضع لضوابط تضعها النقابة ، ومن خلال المقارنة بين نتائج الاجابتين نجد ان هناك قاسم مشترك في رأي المستفيدين ومقدمي الخدمة في ان عامل جودة العمل الناتج عن التاهيل العلمي المناسب في رأي المستفيدين ، والسمعة الجيدة من العوامل الاكثر تأثيرا في تسويق خدمات التدقيق، ومن خلال دراسة تأثير تفضيلات المستفيدين يمكن للمدققين وضع استراتيجية لتسويق خدماتهم على المدى لطويل، والاهتمام بتلك العوامل المؤثرة ومحاولة تفعيلها .

### خامسا: الاستنتاجات والتوصيات

#### الاستنتاجات

١- يفتقر العديد من المهنيين الى كيفية الوصول الى الزبائن وكيف يعرف بخدماته لافتقارهم الى المهارات التسويقية الخاصة بالترويج الفعال لخدماتهم وان البعض منهم يتبنون وجهات نظر سلبية تجاه التسويق ترى ان نشاط التسويق غير مهني بل وحتى غير اخلاقي وان ترويج الخدمات يعتمد

## البحوث

- على فلسفة ان الممارسة الجيدة للعمل هي كفيلة بنمو المهنة وجودة سمعتها التي سوف تعود عليه باعمال اكثر.
- ٢- ان دراسة خصائص خدمات التدقيق يساعد في تحديد استراتيجيات لتسويق خدمات التدقيق ويفند مزاعم العديد من الجهات التي تؤكد بأن خدمات التدقيق لا تشهد اي نمو في اعمالها ، او انها خدمات خاسرة ، او مهملة او ان قيمتها ضعيفة.
- ٣ + احد الاسباب الرئيسية في فجوة التوقع يعود الى مجموعة الادوات المتوفرة للمدقق لكي يشكل طبيعة الخدمات المقدمة للزبائن ، وان العديد من مكاتب التدقيق لا زالت مترددة في تبني نشاطات تسويقية رغم قناعتها بأن المكاتب التي تبنت مثل هذه الانشطة قد زادت من كفاءة ادائها وحصتها السوقية.
- ٤- لا زالت القوانين وقواعد السلوك المهني في العراق تحظر على مكاتب التدقيق مزاوله النشاطات التسويقية بشكل واضح وعلني.
- ٥- تعتبر خدمات التدقيق من الخدمات المحورية بالنسبة لمكاتب وشركات التدقيق بالرغم من الخدمات الاخرى التي تؤديها هذه المكاتب كالاستشارات الادارية ، والخدمات الضريبية ..... الخ، والتي ساعدت على خدمة شريحة اوسع من المجتمع.

## التوصيات

- ١ . لاجل ضمان ان يكون الجهود التسويقية ناجحة يجب ان يكون المدققون مسوقين متطورين وان يكونوا قريبين من متناول احتياجات الزبائن وان يستجيبوا لاحتياجاتهم واهتماماتهم وطلباتهم.
- ٢ . الدعوة الى سرعة تبني برامج تسويقية فاعلة لان شبح العولمة يخيم على البيئة العراقية من خلال ايجاد فروع لشركات اجنبية لتقديم خدمات التدقيق في العراق مما يؤهلها للاستحواذ على حصة اكبر من السوق.
- ٣- الدعوة الى اعادة النظر بالتشريعات وقواعد السلوك المهني في العراق بالشكل الذي يعطي فرصة كافية لممارسي المهنة بمزاوله نشاطاتهم التسويقية بشكل علني في ظل بيئة تشريعية تتسجم مع المعطيات الجديدة.
- ٤ + التخطيط لانتاج خدمات التدقيق يتطلب تحديد جوهر هذه الخدمات وكيفية زيادتها بالشكل الذي يعزز مكانتها في المجتمع من خلال اتباع مبادئ واهداف رئيسية منها النزاهة حيث لا بد من ان يكون المدقق مستقيما ونزيها عند تقديم الخدمات المهنية لكسب ثقة الجمهور وان يبني مصداقية لعمله ومهنته ، كذلك ان يتسم بالموضوعية في احكامه وان يكون على درجة عالية من الكفاءة والعناية المهنية وان يكون مطلعاً وملماً بالاصول والمعايير الفنية للخدمات التي يقدمها

## البحوث

- اضافة الى المحافظة على سرية المعلومات ويتصرف بشكل يتناسب مع السمعة الجيدة لمهنة التدقيق وان يمتنع عن اي سلوك من شأنه ان يقلل من مكانة واحترام هذه الخدمات .
- ٥ ضرورة حرص مكاتب التدقيق على اختيار فريق عمل من ذوي الاختصاص والخبرة المهنية بمهنة تدقيق الحسابات، وأن يكون على قدر من المعرفة بمبادئ المحاسبة وبمعايير التدقيق الدولية، الأمر الذي من شأنه أن يرفع من جودة أعمال التدقيق المقدمة للعملاء، والذي ينعكس إيجاباً على تقدم مهنة التدقيق .
- ٦ يؤكد الباحثان على ضرورة وجود هيئات رقابية خارجية تقوم بالرقابة على مدى قيام مكاتب التدقيق بإتباع ضوابط رقابة جودة أعمال التدقيق، ويرى الباحث ان بإنه يجب تفعيل دور نقابة المحاسبين والمدققين وإعطائها صلاحيات أوسع للنهوض بهذا الدور وما يترتب عليه من إيقاع العقوبات والجزاءات المهنية عند حدوث أية مخالفات، وإتباع الأساليب المتعارف عليها عالمياً كتدقيق النظر.
- ٧ توفير المناخ المناسب لتحقيق أهداف المهنة والنهوض بخدمة الاقتصاد الوطني من خلال الاهتمام بمختلف العوامل المؤثرة في جودة أعمال مكاتب التدقيق ومحاولة حل المشكلات المرتبطة بتفعيل أثرها.

ثبت المصادر...

أولاً: المصادر العربية

- ١ - ابو فارة، يوسف احمد، "التسويق الالكتروني: عناصر المزيج التسويقي عبر الانترنت"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ١٩٩٩
- ٢- البكري، ثامر، والديوهجي، ابي سعيد، " الاراء الحديثة لتسويق الخدمات المحاسبية، بحث غير منشور، ٢٠٠٤.
- ٣- توماس، وليم، هنكي، امرسون، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، ترجمة احمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دارالمريخ، الرياض، ١٩٨٩.
- ٤- جمعة، احمد حلمي، "المدخل الحديث لتدقيق الحسابات"، ج ١، الطبعة الاولى، دار فاء للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٠.
- ٥- دعبول، محمد، وزاهر، ايوب، محمد، "مبادئ تسويق الخدمات"، الرضا للنشر، سوريا، ٢٠٠٣
- ٦- الصميدعي، محمود جاسم، "استراتيجية التسويق"، عمان، دار حامد، ٢٠٠٠.

## البحوث

- ٧-العلاق ، بشير عباس، الطائي، عبد النبي، "تسويق الخدمات " ، دائرة المطبوعات للنشر، عمان، ١٩٩٩.
- ٨-القزاز، اسماعيل ابراهيم، وآخرون، "متطلبات التطبيق العملي لمواصفات الأيزو ٩٠٠١-٢٠٠٠ لنظام ادارة الجودة"، مكتب الاشقر للطباعة والنشر، بغداد، ٢٠٠١.
- ٩- لنستال، دافيد، "التحديات التي تواجه مهنة تدقيق الحسابات"، ترجمة عبد الله بن سليمان الرزيزاي، مجلة الرقابة المالية، العدد ٣٨، حزيران ٢٠٠١.

### ثانيا: المصادر الاجنبية

- 1- AICPA , SAS, No22 , part 10.
- 2-Angos Roffey C. , "Marketing Accounting Services", International Marketing Review, Vol. 12, 1995.
- 3-Boynton, William c., & others, "Modern Auditing" 7<sup>th</sup> edition, john wiley & sons, inc, Newyork 2001.
- 4- Carmichael , D. R. ,& Willingham , John, J. , "Auditing concepts and methods:Aguide to current auditing theory and practice, 4<sup>th</sup> edition , Mcgraw –Hall book , co., Newyork, 1987.
- 5-Cole , Gene H. , "Effective Marketing ", National Poublic Accountant, Vol 47, Jun, 2002.
- 6-Danny Arnold R. , " How to develop an advertising program for an accounting practice" , The CPA journal on line, April, 1991.
- 7-Eichenseher J. W. , & Shields.D., " The correlates of CPA firm for puplicy –Held corporations, Journal of practice and thory , Spring, 1983.
- 8-Emile , W. , Choosing an auditor and being chosen , Accountancy , Aug, 1987.
- 9-John , Graham R., "Pulling new clients to the professional services firm , American sales man, Vol 45, Aug , 2000 .
- 10-Julie Forning , " The pyrpose of marketing , National public accountant " , Sep, 1993.
- 11-Kell, WALTER G., & Boynton , William C., "Modern Auditing" , 5<sup>th</sup> edition , John Wily & Sons, Inc., Newyork, 1992.
- 12-Kotler, Philip , "Marketing for non profit organization, Printice\_ Hall, Inc , 1975.
- 13-Mahon James J. , The marketing of professional , Accounting Services, Wiley & Sons , Inc, 1982.
- 14-Mueller G . G. , International Accounting , Mae Million Co. , Newyork, 1967.
- 15-Rosen Jordon , "Marketing services to not for profits, Journal of accountancy , Vol 18, Sep, 1995.
- 16-Woolf, Emile, "Auditing Today", third edition , Prentice \_Hall International ,UK , 1986.