

Analyzing the relationship between accounting firms and ISA220 in the healthcare system: This study is exploratory

Balqess L. Kabashi^{*1}, Salim S. Hammood², Sarah M. Kadhim³

^{1,2,3} Department of Accounting, College of Administrative and financial sciences, Imam Jaafar Al-Sadiq university, Baghdad, Iraq

Balqis.lazim@ijsu.edu.iq , Salim.swadi@ijsu.edu.iq , Sarah_mijbel@ijsu.edu.iq

Article information:

Received: 29-06- 2025
Revised: 28-07- 2025
Accepted: 30-06- 2025
Published: 25-03- 2026

***Corresponding author:**

Balqess L. Kabashi
Balqis.lazim@ijsu.edu.iq



This work is licensed under a [Creative Commons Attribution 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/).

Abstract:

The research aims to bring together work offices and adjust certain machine and system settings and their relationship to security elements to ensure the quality of integration services in the field. We investigated the following hypothesis: "There is no significant correlation or influence between the application of the International Auditing Standard (ISA220) and its validity."

The researchers prepared the practical aspect of the research by distributing (98) questionnaires to a number of auditors in private audit offices and companies, in order to determine the extent of the relationship and impact achieved by the policies and procedures of the quality control standard in enhancing competitive advantage. One of the most prominent conclusions is that the adoption of the ISA 220 standard by audit offices represents a key factor in achieving competitive advantage, as it contributes to raising the level of audit quality and reducing risks.

Keywords: ISA 220, competitive advantage, audit firms, economic units, audit quality Audit team members.

Conclusions:

The most important recommendations were to develop training programs. Continuous training programs should be provided to auditors to ensure their compliance with the latest requirements of ISA 220 and to improve their professional skills to enhance competitive advantage.

تحليل علاقة تبني مكاتب التدقيق لمعيار ISA220 في تعزيز الميزة التنافسية: دراسة استطلاعية

بلفيس لازم كباشي^{1*}، سالم سوادي حمود²، سارة مجبل كاظم³

^{1,2,3} قسم المحاسبة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الامام جعفر الصادق (ع)، بغداد، العراق

balqis.lazim@ijsu.edu.iq , Salim.swadi@ijsu.edu.iq , Sarah_mijbel@ijsu.edu.iq

المستخلص:

يهدف البحث لمعرفة عمل بعض مكاتب التدقيق وصولاً لوضع مقترحات تطور مهنة التدقيق بما يتعلق بالميزة التنافسية في الوحدات الاقتصادية وتحسن من جودة خدمات التدقيق المقدمة، بُنيَ البحث الفرضية الاتية "لا توجد علاقة ارتباط ولا تأثير ذات دلالة بين تطبيق (ISA220)، وتعزيز الميزة التنافسية". قام الباحثون بإعداد الجانب العملي من البحث من خلال توزيع (98) استمارة استبانة على عدد من المدققين في مكاتب وشركات تدقيق خاصة، وذلك من اجل معرفة مدى الارتباط والتأثير الذي تحققه سياسات وإجراءات معيار رقابة الجودة في تعزيز الميزة التنافسية. من أبرز الاستنتاجات تبني مكاتب التدقيق لمعيار ISA 220 يمثل عاملاً رئيسياً في تحقيق الميزة التنافسية، حيث يسهم في رفع مستوى جودة التدقيق، وتقليل المخاطر.

الكلمات المفتاحية: معيار ISA 220، الميزة التنافسية، مكاتب التدقيق، جودة التدقيق، أعضاء فريق التدقيق.

معلومات البحث:

- تاريخ استلام البحث: 2025-06-29
- تاريخ ارسال التعديلات: 2025-07-28
- تاريخ قبول النشر: 2025-06-30
- تاريخ النشر: 2026-03-25

*المؤلف المراسل:

بلفيس لازم كباشي

balqis.lazim@ijsu.edu.iq



هذا العمل مرخص بموجب
المشاع الإبداعي نسب المصنف 4.0 دولي
(CC BY 4.0)

المقدمة:

تلعب مكاتب التدقيق دوراً محورياً في ظل التغيرات المتسارعة في بيئة الأعمال، وازدياد تعقيد المعاملات المالية، مما وسّع من نطاق مسؤولياتها ليشمل تقديم خدمات تدقيق ذات جودة عالية، تسهم في تعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية، وبالتالي تحقيق ميزة تنافسية للوحدات الاقتصادية. وفي ظل هذا التطور، أصبحت مكاتب التدقيق تواجه تحديات مهنية ومناقسة شديدة، مما استدعى ضرورة الالتزام بمعايير رقابة جودة الأداء المهني، وعلى رأسها معيار ISA 220 الخاص برقابة الجودة على مستوى المهمة، الذي يحدد الإجراءات التي تضمن جودة تنفيذ مهام التدقيق، ويعد معيار ISA 220 من المعايير الدولية الهامة التي تهدف إلى تحسين جودة عمليات التدقيق من خلال توفير إطار عمل يضمن الالتزام بالمتطلبات المهنية والأخلاقية، وتحقيق رقابة فعالة داخل مكاتب التدقيق. ضم البحث أربعة مباحث، خصص المبحث الأول لعرض منهجية المبحث، أما المبحث الثاني تناول الجانب النظري من خلال عرضه لنظرة عامة حول معيار ISA220 ومفهوم الميزة التنافسية. أما المبحث الثالث فقد عرض الجانب التطبيقي للبحث من خلال البيان علاقة الارتباط والتأثير بين سياسات وإجراءات رقابة الجودة وفقاً لمعيار (220) وتعزيز الميزة التنافسية، وفرضياتها باستعمال استبانة، أما المبحث الرابع فقد عرض الاستنتاجات والتوصيات.

1. مشكلة البحث:

تواجه مكاتب التدقيق تحديات تنافسية متزايدة، مما يدفعها إلى تبني معيار ISA 220 لضمان جودة مهام التدقيق، بهدف تعزيز الميزة التنافسية. وجعلها تحسن من جودة خدمات التدقيق المقدمة الى الوحدات الاقتصادية. يمكن صياغة المشكلة من خلال التساؤلات التالية:

1. هل تتبنى مكاتب التدقيق في العراق لمعيار (ISA220) الخاص بالجودة، لتعزيز الميزة التنافسية؟
2. هل يساهم (ISA220) في تحسين خدمات التدقيق، مما يعكس ايجاباً في تعزيز الميزة التنافسية؟

2. اهداف البحث:

1. تحديد الرقابات المهنية التي ينص عليها معيار ISA 220، وبيان دورها في ضمان جودة مهام التدقيق.
2. تحليل مدى تأثير تطبيق معيار ISA 220 في تعزيز الميزة التنافسية لمكاتب التدقيق.
3. قياس مستوى التزام مكاتب التدقيق في البيئة المحلية بمتطلبات معيار ISA 220، وتحليل أثر ذلك على أدائها المهني.

3. أهمية البحث:

الجانب النظري

عرض مفهوم رقابة جودة التدقيق، التي تتبعها مكاتب التدقيق وفق معيار (ISA220)، وأهم عناصر التي يعتمد عليها المعيار.

الجانب العملي

الاطلاع على عمل بعض مكاتب التدقيق وصولاً لوضع مقترحات تطور مهنة التدقيق بما يتعلق بالميزة التنافسية في الوحدات الاقتصادية.

4. الفرضيات البحث:

- يستند البحث الى الفرضية الاتية " لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة بين تطبيق (ISA220)، وتعزيز الميزة التنافسية ". والتي تنشق منها مجموعة من الفريات الفرعية وكالاتي:
- الفرضية الفرعية الأولى: لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة بين سياسات وإجراءات مسؤوليات القيادة وتعزيز الميزة التنافسية.
 - الفرضية الفرعية الثانية: لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة بين إجراءات المتطلبات الأخلاقية وتعزيز الميزة التنافسية.
 - الفرضية الفرعية الثالثة: لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة بين سياسة قبول واستمرار العلاقات مع الزبائن وتعزيز الميزة التنافسية.
 - الفرضية الفرعية الرابعة: لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة بين تعيين فريق التدقيق وتعزيز الميزة التنافسية.
 - الفرضية الفرعية الخامسة: لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة بين إجراءات المتابعة (الرقابة) وتعزيز الميزة التنافسية.
 - الفرضية الفرعية السادسة: لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة بين إجراءات التوثيق وتعزيز الميزة التنافسية.

5. مجتمع وعينة البحث:

الحدود الزمانية والمكانية للبحث كالاتي:

- الحدود الزمانية: تتمثل الحدود الزمانية بالسنة 2024 - 2025، التي اجري فيها البحث حول مستوى تطبيق مكاتب التدقيق عينة البحث (ISA220) من خلال قائمة الاستبانة وعلاقتها بالميزة التنافسية.
- الحدود المكانية: عينة من المدققين العاملين في مكاتب التدقيق في العراق.

6. أدوات جمع البيانات

الجانب النظري

تم الاعتماد في جمع البيانات والمعلومات التي تخص موضوع البحث على:

- معايير التدقيق الدولية، المحلية الكتب والمصادر العلمية باللغتين العربية والانكليزية.
- الأطاريح والرسائل الجامعية ذات العلاقة بموضوع البحث.
- الدوريات والمجلات العلمية العربية والأجنبية والبحوث المنشورة على شبكة الانترنت.

الجانب العملي

1. الأساليب الاحصائية المستخدمة

إعتمد الباحثون عدداً من الأساليب الإحصائية باستعمال بعض المقاييس الاحصائية (الوسط الحسابي، والنسب المئوية، والأهمية النسبية، والانحراف المعياري، ومعامل الارتباط، ومعامل الاختلاف، ومعامل التوضيح، والوسط الفرضي)، بهدف استخراج قيم اختبارات الأساليب المذكورة، فقد أدخلت البيانات باستعمال البرنامج الاحصائي (SPSS24) وذلك لغرض تحليل البيانات وعرض النتائج المستخرجة بناء على أسئلة قائمة الاستبانة.

7. أسلوب البحث

إعتمد الجانب النظري في البحث على المنهج الوصفي، من خلال مجموعة المصادر العربية والأجنبية من كتب وأبحاث منشورة وغير منشورة، كما تم إعتماد المنهج الاستقرائي لفحص دور وتأثير الإجراءات والسياسات الخاصة بمعيار رقابة جودة التدقيق في تعزيز الميزة التنافسية.

8. الدراسات السابقة

- دراسة العلي وآخرون (2010)، عنوان الدراسة، "تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات وفقاً لمعايير التدقيق الدولية"، نوع الدراسة بحث منشور في مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، وتمثلت مشكلة البحث تدرك مكاتب التدقيق مفهوم رقابة جودة أعمال التدقيق وأهمية تطبيقه في مكاتبهم، اما هدف البحث معرفة المتطلبات التي يجب توفرها في نظام رقابة الجودة، وطبيعة الدراسة هي دراسة حالة في مكاتب تدقيق محافظة نينوى، واهم الاستنتاجات كانت تمثل رقابة الجودة لأعمال التدقيق جميع المقاييس التي يستخدمها مكتب التدقيق لأنجاز عمليات تدقيق بدرجة عالية من الجودة، واهم التوصيات تشكيل نظام الرقابة جودة أعمال التدقيق لغرض الالتزام بالمعايير والقواعد والأنظمة ذات العلاقة من قبل مكتب التدقيق.
- دراسة القيق (2012)، عنوان الدراسة، "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة"، وتجسدت مشكلة الدراسة، ما مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب التدقيق في قطاع غزة، نوع الدراسة رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل الجامعة الإسلامية غزة، اما الهدف كان تحليل المقومات الخاصة برقابة جودة أعمال التدقيق والتعرف على مستوى تطبيق رقابة جودة أعمال التدقيق، وكانت اهم استنتاجات الدراسة هي توفر التنظيم المهني الداخلي لدى مكاتب التدقيق في غزة إلا أنه غير كاف لتحقيق رقابة، واهم توصية هي ضرورة اعطاء المزيد من العناية اللازمة لمهنة التدقيق.
- دراسة منى (2020)، عنوان الدراسة، "أثر الثقافة التنظيمية في تعزيز الميزة التنافسية دراسة ميدانية بالوحدة الاقتصادية بريد الجزائر فرع بسكرة"، مشكلة الدراسة هي أصبحت المؤسسات الاقتصادية بحاجة ماسة إلى امتلاك ميزة تنافسية متجددة تنفرد بها عن منافسيها، نوع الدراسة رسالة ماجستير، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على اتجاهات العمال الإداريين بالوحدة الاقتصادية البريد الجزائري فرع بسكرة، اهم استنتاج أن مستوى الميزة التنافسية لدى الوحدة الاقتصادية فيها جاء متوسطاً، واهم توصية تم التوصل إليه ضرورة رفع مستوى الثقافة الإبداعية بها، وذلك بتشجيع العاملين على تقديم أفكار جديدة إبداعية.

4. بن الدين وأوليدي (2019)، عنوان الدراسة، رسالة المنظمة وأثرها في تحقيق الميزة التنافسية دراسة حالة الوحدة الاقتصادية "موبيليس" الإدارة المركزية والمديرية الجهوية بورقلة، مشكلة الدراسة هل لرسالة المنظمة أثر في تحقيق الميزة التنافسية؟ وهل ذلك ينطبق على الوحدة الاقتصادية اتصالات الجزائر للهاتف النقال، تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على رسالة المنظمة في الوحدة الاقتصادية "موبيليس"، أهم استنتاج يوجد أثر لرسالة المنظمة في تحقيق الميزة التنافسية تستخدمها الوحدة الاقتصادية في رسالتها هي تبني الجودة والبحث والتطوير والاهتمام بالموارد البشرية، اهم توصية هي تبني الجودة والبحث والتطوير والاهتمام بالموارد البشرية، وتلبيه حاجات العملاء.

أما اسهامات البحث كانت:

التركيز الدراسة على العلاقة بين تبني معيار (ISA220) والمزايا التنافسية، وتم اتباع منهج دراسة استطلاعية على مكاتب تدقيق، وكان التطبيق في البيئة العراق، وتم استخدام (استمارة الاستبانة)، التي تم أعدادها لغرض معرفة مدى علاقة الارتباط والتأثير بين رقابات (ISA220) وتعزيز الميزة التنافسية، إذ قُسمت المحاور الى (سبعة)، وزعت الاستبانة على عينة عشوائية من (المدققين العاملين في مكاتب التدقيق).

المحور الأول: الجانب النظري

نظرة عامة حول معيار ISA220 ومفهوم الميزة التنافسية

1.2 نظرة عامة حول معيار ISA220

1.1.2 مفهوم رقابة الجودة

عرفت معايير التدقيق الدولية رقابة الجودة ISA220 على أنها مجموعة السياسات والإجراءات العامة التي يقبل بها المدقق عند أداء عملية التدقيق (IFAC, 2017: 136). وعرفت على أنها مجموعة من الإجراءات والممارسات التي يتم تنفيذها لضمان جودة وموضوعية عمليات التدقيق المالي الهدف الأساسي من هذه الرقابة هو ضمان إجراء عمليات التدقيق بمستوى عال من الفعالية والمهنية، وإن التقارير المالية الناتجة دقيقة وجديرة بالثقة ومتوافقة مع معايير المحاسبة، فضلاً عن الالتزامات القانونية والتنظيمية (التعسعات 2018: 41). وأنها الوسائل التي تتبعها مكاتب التدقيق للتأكد من مقابلة مسؤولياتها المهنية (Arens et al., 2012: 35).

يرى الباحثون من خلال التعاريف المعروضة أن رقابة جودة التدقيق تُمثل إجراءات وسياسات وضوابط تضعها منظمات التدقيق المهتمة بمهنة التدقيق وتُطبق من قبل شركات ومكاتب التدقيق لتحقيق أفضل أداء وتطبيق المعايير الدولية.

2.1.2 إجراءات رقابة جودة التدقيق

يحدد معيار (220) رقابة جودة التدقيق مجموعة من السياسات التي يجب على مكاتب وشركات التدقيق اعتمادها لضمانات رقابة جودة على عمليات التدقيق. وفيما يأتي بعض السياسات الرئيسية المتعلقة برقابة الجودة وفق معيار (220) (IFAC, 2017: 133):

1.2.1.2 مسؤوليات القيادة عن الجودة في عمليات التدقيق.

يرى (ISA220) متطلبات مسؤوليات القيادة عن الجودة بالآتي: (البخاتي، 2022: 32)

أ. وضع سياسات وإجراءات مصممة لتعزيز وجود ثقافة داخلية للجودة مكاتب التدقيق والأمثلة التي تضعها تؤثر على الثقافة الداخلية بشكل ملحوظ.

ب. حاجة قيادات مكاتب التدقيق الى الإدراك ان استراتيجيات العمل تخضع للمتطلب الأكثر أهمية الذي يقتضي من مكاتب التدقيق تحقيق الجودة في كافة العمليات، من خلال وضع سياسات وإجراءات تتناول تقييم اداء وتعويض وتشجيع موظفين في سبيل الالتزام نحو تحقيق الجودة.

2.2.1.2 المتطلبات الأخلاقية

التزام أفراد شركة ومكتب التدقيق بالاستقلالية، والأمانة والموضوعية، والسرية وأخلاقيات المهنة. وتصميم سياسات وإجراءات لتزودها بتأكيد معقول بأنها تمتلك عددا كافيا من الموظفين الذين يتمتعون بالكفاءة والقدرات والالتزام بالمبادئ الأخلاقية من أجل أداء العمليات وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، وتمكين الوحدة الاقتصادية من إصدار التقارير المناسبة في ظل الظروف القائمة. في حين كان في المعيار الدولي 220 يطلق عليه تعيين فريق العملية أن يكون لديه شعور بالرضا إزاء امتلاك فريق العملية الخبرات والكفاءات المناسبة لأداء عملية التدقيق (الشوا، 2012: 44).

3.2.1.2 قبول واستمرار العلاقات مع الزبائن

يوضح الدليل المحلي للتدقيق رقم (7) والصادر عن ديوان الرقابة المالية العراقي إلى ضرورة قيام مكتب أو شركة التدقيق في وضع السياسات المناسبة والإجراءات اللازمة لقبول العلاقات واستمرارها بين المكتب والزبائن، وذلك عندما يتصف شركة ومكتب التدقيق بالآتي: (دليل التدقيق رقم 7، 2017: 6-7)

1. أن يكون مؤهلاً لأداء عملية التدقيق ويمتلك الخبرة والقدرة والوقت والموارد اللازمة لذلك.
2. ان يكون لديه القدرة على الالتزام بمتطلبات قواعد الاخلاقية للمهنة.
3. الاخذ بالحسبان نزاهة العميل، وأنه لم تصل للشركة أو المكتب أي معلومة تشير بعدم نزاهة العميل.

4.2.1.2 تعيين فريق التدقيق (الموارد البشرية)

ينبغي أن يضع مكتب التدقيق سياسات وإجراءات مصممة لتزويده بتأكيد معقول على امتلاك العدد الكافي من الموظفين الذين يتمتعون بالكفاءة والقدرات والالتزام بالمبادئ الاخلاقية اللازمة من أجل: (علي، 2017: 61).

- أداء العمليات وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول.

- تمكين شركات ومكاتب من اصدار التقارير المناسبة

5.2.1.2 أداء عملية التدقيق

ينبغي ان تضع مكاتب التدقيق سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول على ان عمليات التدقيق المؤداة، تمت

هناك العديد من النواتج من وراء الميزة التنافسية مثل الحصة السوقية والنوعية.

أ. الحصة السوقية

تمثل نسبة إجمالي مبيعات خدمات ومنتجات الوحدة الاقتصادية، والتي يتم حسابها من خلال تحديد حجم الإيراد أو الأرباح التي حققتها الوحدة الاقتصادية، والذي بناء عليه يتم توجيه عمليات الإنتاج والتوزيع والتسويق وتحليل حصة الوحدة الاقتصادية في السوق (Kaplou, 2015: 28)

لتعظيم الحصة السوقية من خلال: (Alghamdi, 2016: 6)

- تقليل تكلفة المنتج وابتكار وطرق تسويقية ذو تكلفة منخفضة، بهدف الصمود في وجه المنافسة.

- رسم وتصميم خطط شاملة لجمع المعلومات عن متطلبات الزبائن، وتطل مقدرة وامكانيات منافسيها.
- تحليل وضع السوق، والتغيرات التي تطرأ عليه، وتحديد مقدار الكسب والخسارة المتوقع في المستقبل.

ب. النوعية

تعد النوعية من أهم المؤشرات التي تبين للوحدة الاقتصادية مدى تحقيقها للميزة التنافسية، فكلما كانت جودة الخدمات والسلع ونوعيتها أفضل كلما انعكس على أفضلية وتحقيقها للميزة التنافسية في السوق

تعرف النوعية على أنها مجموعة من النشاطات والعمليات المتكاملة التي تتبعها الوحدة الاقتصادية كاستراتيجية لتحسين إنتاجها وتخفيض التكلفة وكسب رضا الزبائن وتوسيع نطاق التسويق والتوزيع، وتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية التنافسية (Chen & Chang, 2013: 6)

كما تلعب الضغوط التنافسية دوراً في تسارع وتيرة التغيير السوقي، ولذلك تسعى الإدارات إلى (Abou Moghli et al, 2012: 1-3)

- تطوير مهارات وكفاءات موظفيها وعاملها، بهدف تحسين الأداء
- ابتكار واستحداث خدمات وسلع جديدة، تتصف بكونها عالية الجودة ومتفردة، تنافس غيرها
- إتباع نهج صحيح، والسير على خطى واضحة ودقيقة في تقديم الخدمات التي يحتاجها الزبائن.
- والعمل المستمر على تطوير السلع والخدمات، وتحسين نوعيتها، وتميزها عن غيرها في السوق.

3.2.2 خصائص الميزة التنافسية

أن من خصائص الميزة التنافسية تتمثل بما يلي: Dirisu (et al, 2013: 258-267)

- أ. أن تكون دائمة أي تكون السباق على المدى البعيد.
- ب. تتسم الميزة التنافسية بالنسبية مقارنة بالشركات المنافسة والفترة الزمنية التي تحقق فيها الميزة.
- ج. أن تكون الميزة التنافسية مواكبة للمستجدات العصرية والتكنولوجية المتطورة في قدرات وموارد الوحدة.
- د. ان تتناسب الميزة التنافسية مع أهداف الوحدة الاقتصادية الموضوعية لتحقيق النتائج المرجوة.
- د. ان تراعي وتنتهج الابتكار في سياستها، وتسعى للتفرد في تقديم الخدمات والسلع لعملاء.

وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية. إذ تتضمن هذه السياسات والإجراءات المسائل المتعلقة بتعزيز الاتساق في جودة أداء العملية ومسؤوليات الإشراف ومسؤوليات التدقيق (طقق، 2013: 59).

6.2.1.2 المتابعة

للحصول على نظام فعال لرعاية الجودة من خلال وضع سياسات تهدف إلى التأكد من أن الإجراءات المتعلقة بنظام رعاية الجودة مناسبة وكافية وتعمل بفعالية وملتزم بها عملياً، ويجب أن تشمل دراسة وتقييم استمرارية نظام مكتب التدقيق في مراقبة الجودة. كما تشمل المتابعة والمراقبة مراعاة قدرات أعضاء فريق العمل وكفاءتهم (فريد، بولجال، 2018، 198)

7.2.1.2 التوثيق نظام رعاية الجودة

يشير المعيار (ISA 220) أن تضع شركات او مكاتب التدقيق السياسات والإجراءات تتطلب وثائق مناسبة توفر دليلاً على عمل كل عنصر من عناصر نظام رعاية الجودة لديها، حيث يعد شكل ومحتوى الوثائق التي تؤكد على تشغيل كل عنصر من عناصر نظام رعاية الجودة مسألة تقديرية، وتعتمد على عدد من العوامل، بما في ذلك حجم الشركة عدد مكاتبها بالإضافة إلى طبيعة وتعقيد ممارسة وتنظيم الشركة.

خلاصة ما تم استعراضه عن معيار ISA 220

يمثل معيار ISA 220 حجر الزاوية في تعزيز جودة أعمال التدقيق، من خلال تقديم هيكل تنظيمي شامل يركز على الثقافة المؤسسية للجودة، الالتزام الأخلاقي، كفاءة الموارد، ومتابعة الأداء والتوثيق. كما يساعد المعيار على بناء الثقة في تقارير التدقيق من خلال الالتزام بالمعايير المهنية والمعايير الدولية، وهو ما ينعكس بشكل مباشر على مصداقية البيانات المالية وشفافيتها.

2.2 الميزة التنافسية

1. 2.2 مفهوم الميزة التنافسية

يشير مفهوم الميزة التنافسية على قدرة القطاعات على تلبية احتياجات الزبائن فيما يتعلق بالخدمات والمنتجات وتقديمها بجودة عالية، بهدف إرضائهم، فضلاً عن تلبية احتياجات الموظفين في الوحدة الاقتصادية، وتوفير عائد على الاستثمار لتحقيق النمو التطور، والوصول إلى الغايات والأهداف المنشودة (Anik et al, 2017: 51). وعرفت الميزة التنافسية هي سياسة لتحسين الأداء، وإدارة وتنظيم الهيكل التنظيمي في الوحدة الاقتصادية والذي ينعكس بدوره على جودة الخدمات المقدمة، بحيث تتفوق وتتميز على نظيراتها، وتزيد من الحصة السوقية في الوحدة الاقتصادية، وتعظم من أرباحها (Ejrami et al, 2017: 51).

ويرى الباحثون على إن الميزة التنافسية هي قدرة الوحدة الاقتصادية على تلبية احتياجات العملاء من خلال تقديم منتجات أو خدمات بجودة عالية وبطريقة أكثر كفاءة وابتكاراً من المنافسين، مما يؤدي إلى تحقيق رضا العملاء، وزيادة الحصة السوقية، وتعظيم الأرباح. يتم تحقيق ذلك عبر استغلال الموارد المتاحة بفعالية، واتباع استراتيجيات تنافسية مستدامة لنمو والاستقرار في السوق.

2.2.2 أبعاد الميزة التنافسي

أ. استراتيجية قيادة: التكلفة تتطلب استراتيجية التكلفة إنشاء والعمل على تشييد تسهيلات تساعد، الشركات على الوصول إلى الحجم الكفء، وتخفيض التكاليف من خلال الخبرة والعمل على خفض المصروفات غير المباشرة (Wang, et. Al, 2011:100).

ب. استراتيجية التمييز: وتركز هذه الاستراتيجية على تقديم شيء مميز وله قيمة في المنتج الذي تقدمه الوحدة الاقتصادية، بشرط أن يدرك المستهلك هذا التميز على مستوى الصناعة، وهو ما يجعل المستهلك على استعداد لدفع مقابل هذا التميز (Wang, et. Al, 2011:102).

ج. استراتيجية التركيز: تركز هذه الاستراتيجية على مجموعة معينة من المشترين أو قطاع من خطوط الإنتاج أو سوق جغرافية معينة، وتطوير استراتيجية معينة لخدمة هذا السوق أو المشترين، لذا تركز هذه الاستراتيجية على قطاع غير جذاب (Wang, et. Al, 2011:104).

المحور الثاني: الجانب التطبيقي

تحليل علاقة واثبات الفرضيات بين معيار التدقيق (220)، تعزيز الميزة التنافسية

يتطرق هذا البحث إلى عرض نتائج الاختبارات الإحصائية وتحليلها لمحاور الاستبانة، اختبار الفرضيات الخاصة بالارتباط بين المتغير المستقل (سياسات وإجراءات رقابة الجودة) والمتغير التابع (تعزيز الميزة التنافسية) واثبات التساؤلات.

تحليل أدوات جمع البيانات (قائمة الاستبانة):

من الوسائل الأخرى التي اعتمدها الباحثون لجمع البيانات والمعلومات (استمارة الاستبانة)، التي تم أعدادها لغرض معرفة مدى علاقة الارتباط والتأثير بين رقابات (ISA220) وتعزيز الميزة التنافسية، إذ قُسمت المحاور إلى (سنة)، لغرض التقييم والتقويم وإبداء الرأي بمدى ملاءمة (فقرات المقياس مع الأهداف التي أعدت من أجلها)، وتم إجراء التعديلات المطلوبة بعد ذلك وصولاً إلى صيغتها النهائية.

وزعت الاستبانة على عينة عشوائية من (المدققين العاملين في مكاتب التدقيق)، بلغت (98) استمارة للتحليل والدراسة كما موضح في الجدول (1).

هـ. المرونة في تصميم وتطبيق الخطط، بما يتناسب مع التغيرات التي تجري في البيئة السوقية.

4.2.2 مصادر الميزة التنافسية

تتمثل مصادر الميزة التنافسية في الوحدة الاقتصادية بما يلي:

أ. الابتكار: يعد الابتكار مصدراً رئيسياً لتحقيق ميزة تنافسية عالية في البيئة الديناميكية، ونقطة محورية في استراتيجية الشركات، فمع التطور الهائل في مجال التكنولوجيا والاتصالات، بات الابتكار يشكل ركيزة أساسية، وبعداً مهماً في الأداء الاستراتيجي (Zatrochova & Janakova, 2015: 94)، وتمكين الوحدة الاقتصادية من تقديم سلع وخدمات متفردة، ومتميزة تضاهي نظيراتها، وتحقق الوحدة الاقتصادية ميزة تنافسية عالية في السوق (Sachitra, et. Al, 2016: 12).

ب. الوقت: ويعد الوقت من أهم المصادر التي تحقق ميزة تنافسية كبيرة للوحدة الاقتصادية، فالوقت يعادل المال، والإنتاجية والجودة والابتكار، فإدارة الوقت تؤدي إلى خفض التكاليف، وتحقيق جودة عالية و متميزة، كما تمكن الوحدة الاقتصادية من تعظيم أرباحها، وتقوي مكانتها في السوق. كما يساهم التدبير والإدارة الجيدة للوقت في تقليص وتقليل حلقة التخطيط في دورة تطوير وتصنيع المنتج، ورفع مستوى الأداء، وتطوير وتحسين منتجاتها (Sachitra, et. Al, 2016: 12).

ج. المعرفة: فالمعرفة أهم الاستراتيجيات لأي شركة تريد أن تستثمر في المنافسة في السوق التنافسي وتريد التوصل إلى النجاح، وتسعى إلى اكتشاف طرق جديدة أكثر فعالية من تلك المستخدمة من قبل المنافسين، كما أنها تساعد على تحويل المعلومات المهمة والخبرات التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية، والتي تعتبرها ضرورية للأنشطة الإدارية المختلفة كحل المشكلات واتخاذ القرارات والتخطيط الاستراتيجي (همشري، 2013: 33).

5.2.2 الاستراتيجيات التنافسية

استراتيجيات وسيلة لتعامل الوحدة الاقتصادية مع الوحدة الاقتصادية المنافسة والتي ترتبط بعوامل البيئة الداخلية والخارجية وتتمثل الاستراتيجيات التنافسية بما يلي (سليم، 2010: 5).

الجدول (1) الاستثمارات الموزعة الخاضعة للتحليل

الاستثمارات المستردة الخاضعة للتحليل		عدد الاستثمارات العينة
النسبة	العدد	
100%	98	مدققين عاملين في مكاتب التدقيق
100%	98	المجموع

بينت نتائج الاستبانة ان نسبة الذين يحملون شهادة البكالوريوس قد شكلوا أعلى نسبة (41%)، يليها نسبة الحاصلين على شهادة الماجستير وبنسبة (30%)، ثم يليها نسبة الحاصلين على شهادة الدكتوراه بنسبة (20%)، بينما كانت نسبة حملة الدبلوم العالي (10%)، كما موضح في الجدول (2).

ويمكن توضيح أهم خصائص عينة البحث عبر الجداول أدناه وهي كالآتي:

المعلومات الشخصية
• المؤهل العلمي

الجدول (2) توزيع العينة بحسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	التحصيل الدراسي
41%	42	بكالوريوس
29%	28	ماجستير
20%	18	دكتوراه
10%	10	الدبلوم العالي
100%	98	المجموع

(45%)، وتليها نسبة المشاركين لأكثر من (11) دورة بنسبة (30%)، أما النسبة الأقل من (5) دورات فبلغت (25%)، وكما موضح في الجدول (3).

● **المشاركة في الدورات**
يتضح من نتائج الاستبانة أن النسبة الأكبر لعدد المشاركين في الدورات من عينة البحث بين (5-10) دورات أي بنسبة

الجدول (3) توزيع العينة بحسب المشاركة بالدورات

النسبة المئوية	التكرار	عدد الدورات
25%	25	أقل من (5) دورات
45%	44	من (5-10) دورات
30%	29	أكثر من (11) دورة
100%	98	المجموع

ترى الباحثات أن عينة البحث تمتلك من ذوي الخبرة والمهارة والمعرفة في العمليات المالية والمحاسبية والتشغيلية والإدارية والقدرة على اكتشاف الأخطاء والغش والانحرافات لما يمتلكه المدققين فيها من خدمة وظيفية تراوحت بين (11 - 20) وبنسبة (55%). كما موضح في الجدول (4).

● **سنوات الخدمة**
بينت النتائج الظاهرة في الاستبانة أن نسبة الذين لديهم خدمة من (11- 20) سنة قد شكلت النسبة الأكبر بنسبة (55%)، ثم الخدمة الأكثر من (20) سنة بنسبة (20%)، ثم الذين لديهم خدمة من (5- 10) سنوات بنسبة (13%)، وكانت الخدمة الأقل من (5) سنوات بنسبة (9%).

الجدول (4) توزيع العينة بحسب سنوات الخدمة

النسب المئوية	التكرار	عدد سنوات الخدمة
55%	54	من 11- 20 سنة
20%	19	أكثر من 20 سنة
13%	13	من 5- 10 سنوات
12%	12	أقل من 5 سنوات
100%	98	المجموع

تمت معالجة بيانات الاستبانة بالاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي وكما موضح في الجدول (5)

● **المقياس**

الجدول (5) مقياس ليكرت الخماسي للاستبانة

المقياس	أُتفق تماماً	أُتفق	أُتفق الى حد ما	لا أُتفق	لا أُتفق تماماً
الوزن	5	4	3	2	1

1.3 نتائج الاختبارات الإحصائية لمحاور الاستبانة.
1.1.3 اختبار أسئلة المحور الأول

جدول (6) تحليل التزام شركات ومكاتب التدقيق بسياسات وإجراءات مسؤوليات القيادة، في تعزيز الميزة التنافسية

ت	التساؤل	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الأهمية النسبية
1	وجود قيادة فاعلة وملتزمة ببرنامج إدارة الجودة ومشاركة في تطبيقها يساعد في تعزيز الميزة التنافسية	33	25	2	9	5	3.97	1.252	31.54	1
		44%	35%	3%	12%	7%				
2	العمل ضمن المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية، وكذلك معيار التدقيق (220) رقابة الجودة يعزز الميزة التنافسية	31	23	6	7	8	3.83	1.349	35.22	3
		41%	31%	8%	9%	11%				
3	وجود رؤيا مستقبلية واضحة لدى شركة ومكتب التدقيق لإتخاذ القرارات المناسبة بما يعزز الميزة التنافسية	32	23	6	7	7	3.88	1.315	33.89	2
		43%	31%	8%	9%	9%				
4	تقوم شركات ومكاتب التدقيق بعقد برامج وحلقات توجيهية للتعريف بالمسؤوليات المهنية بما يعزز الميزة التنافسية	32	25	2	6	10	3.84	1.405	36.59	5
		43%	33%	3%	8%	13%				
5	تضع شركات ومكاتب التدقيق سياسات وإجراءات للتدقيق الداخلي خاصة بالمدققين حفاظاً على جودة التدقيق وتعزيز الميزة التنافسية	33	23	5	4	10	3.87	1.388	35.87	4
		44%	31%	7%	5%	13%				

المصدر: إعداد الباحثون.

وجود شبه إجماع على دور القيادة الفاعلة في دعم الجودة، اما معامل الاختلاف، وكانت النسب المئوية تعكس تكرار الإجابات وتظهر تركزا ملحوظا في خيار "أوافق" و "أوافق بشدة".

من خلال الجدول (6) يمكن توضيح الآتي معظم الفقرات سجلت متوسطات بين 3.83 و 3.97، ما يدل على ميل غالبية المشاركين للموافقة أو الموافقة بشدة، وأدنى انحراف معياري كان عند الفقرة الأولى (1.252)، مما يعني

2.1.3 اختبار أسئلة المحور الثاني

جدول (7) تحليل محور التزام شركات ومكاتب التدقيق بسياسات وإجراءات المتطلبات الأخلاقية في تعزيز الميزة التنافسية

ت	التساؤل	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الأهمية النسبية
1	يساعد التأكيد على الاستقلالية والابتعاد عن العلاقات التي تشكل خطر في حياد وموضوعية اعضاء فريق التدقيق يعزز الميزة	34	23	3	7	8	3.91	1.357	34.71	3
		45%	31%	4%	9%	11%				
2	إبلاغ اعضاء فريق التدقيق عن المخالفات التي تتضارب مع المتطلبات الاخلاقية من جودة التدقيق، مما يعكس على تعزيز الميزة	32	23	6	8	6	3.89	1.29	33.16	2
		43%	31%	8%	11%	8%				
3	تعزز حالة البيقظة والشك المهني لملاحظة أي دليل يشير لعدم الامتثال لمتطلبات الاستقلالية من جودة التدقيق، مما يعكس على تعزيز الميزة التنافسية	33	22	7	4	9	3.89	1.29	33.16	2
		44%	29%	9%	5%	12%				
4	تلتزم شركات ومكتب التدقيق بالأمانة والنزاهة في كافة العلاقات المهنية بما يعزز الميزة التنافسية	32	26	5	5	7	3.95	1.272	32.2	1
		43%	35%	7%	7%	9%				
5	يساعد توافر السمعة الحسنة، والشهرة في تعزيز الميزة التنافسية، مما يعكس على تحسين عمليات التدقيق المنفذة	31	24	5	6	9	3.95	1.272	32.2	1
		41%	32%	7%	8%	12%				

المصدر: إعداد الباحثون.

من خلال الجدول (7) يمكن توضيح الآتي

يدل على تجانس في وجهات النظر، اما الأهمية النسبية عمومًا مرتفعة، وهو ما يدعم استنتاج أن الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية يمثل عنصرًا فاعلاً في تعزيز الميزة التنافسية لمكاتب التدقيق.
3.1.3 اختبار أسئلة المحور الثالث

جاءت المتوسطات الحسابية مرتفعة (من 3.89 إلى 3.95)، مما يدل على موافقة قوية على أهمية الأخلاقيات المهنية، الانحرافات المعيارية منخفضة نسبيًا، مما يعني اتفاق بشكل كبير في آرائهم، معاملات الاختلاف منخفضة نسبيًا (>35%)، مما

جدول (8) تحليل محور التزام شركات ومكاتب التدقيق بسياسات قبول وأستمرار العلاقات مع الزبائن لتعزيز الميزة التنافسية

ت	التساؤل	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الأهمية النسبية
1	يساعد دفع الاتعاب للمدققين وغياب الدعاوى القضائية على شركات ومكاتب التدقيق يعزز الميزة التنافسية	33	22	4	10	5	3.88	1.325	34.15	1
		44%	29%	5%	13%	8%				
2	الترزام مكتب وشركة التدقيق بعدم قبول أي عملية تدقيق لا يستطيع الوصول فيها الى درجة مقبولة من الجودة ما يعزز الميزة التنافسية	32	22	7	4	10	3.83	1.389	36.27	4
		43%	29%	9%	5%	13%				
3	تحديد الاستمرار مع الزبون من عدمه بعد الاطلاع على أمانته وتطبيقه للقواعد التنظيمية لتعزيز الميزة التنافسية	33	22	6	5	9	3.87	1.369	35.37	2
		44%	29%	8%	7%	12%				
4	تؤكد شركات ومكاتب التدقيق، على فهم طبيعة وعمل الزبون والقطاع التجاري الذي يتعامل معه لتعزيز الميزة التنافسية	33	22	3	9	8	3.87	1.369	35.37	2
		44%	29%	4%	12%	11%				

المصدر: إعداد الباحثون.

بعض التفاوت في الآراء، لكنه غير كبير، النتائج تعكس أن شركات ومكاتب التدقيق التي تطبق سياسات دقيقة لاختيار الزبائن والاستمرار معهم تحقق جودة أعلى في خدماتها، مما يدعم ميزتها التنافسية في السوق.

4.1.3 اختبار أسئلة المحور الرابع

من خلال الجدول (8) يمكن توضيح الآتي جميع الفقرات حصلت على متوسطات حسابية مرتفعة (من 3.83 إلى 3.88)، مما يدل على اتفاق قوي من المشاركين على أهمية سياسات القبول والاستمرار في العلاقات مع الزبائن، والانحراف المعياري ومعاملات الاختلاف تُظهر أن هناك

جدول (9) تحليل محور التزام شركات ومكاتب التدقيق بسياسات وإجراءات تعيين فريق التدقيق لتعزيز الميزة التنافسية

ت	التساؤل	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الأهمية النسبية
1	تعزز الدورات التأهيلية والتطويرية التي تنبأها شركات ومكاتب، مما ينعكس على الميزة التنافسية	32	24	2	13	4	3.89	1.279	32.88	1
		43%	32%	3%	17%	5%				
2	يساعد أستعانة اعضاء فريق التدقيق بأعمال موظفي الوحدة محل التدقيق (التدقيق الداخلي) لتعزيز الميزة التنافسية	33	22	2	7	11	3.79	1.464	38.63	4
		44%	29%	3%	9%	15%				
3	تساعد القناعة بالجودة لدى أعضاء فريق التدقيق في تعزيز الميزة التنافسية، مما ينعكس على تحسين عمليات (الموارد البشرية) في تعزيز عملية التدقيق	31	21	5	5	13	3.69	1.498	40.59	5
		42%	28%	7%	7%	17%				
4	يساعد تقييم أداء أعضاء فريق التدقيق والكفاءة المتوقعة مثل (المعرفة الفنية، القدرة على التحليل، العلاقة مع الزبائن مهارات القيادة والتدريب) على تعزيز الميزة التنافسية	32	23	2	11	7	3.83	1.369	35.74	2
		43%	31%	3%	15%	9%				
5	الخبرة الكافية للمدقق في نوع الزبون، مما ينعكس على تحسين عمليات التدقيق المنفذة وتعزيز الميزة التنافسية	31	22	2	11	9	3.73	1.436	38.49	3
		41%	29%	3%	15%	12%				

المصدر: إعداد الباحثون.

المقبولة، مما يشير إلى وجود بعض التباين، لكنه ليس كبيراً، يدل ذلك على أن المعظم لديهم رؤى متقاربة حول أهمية هذه السياسات.

5.1.3 اختبار أسئلة المحور الخامس

من خلال الجدول (9) يمكن توضيح الآتي تراوحت المتوسطات الحسابية بين 3.83 إلى 3.88 لجميع العبارات، أي هناك اتفاق على أهمية وجود سياسات واضحة لقبول واستمرار العلاقة مع الزبائن في رفع جودة التدقيق، والانحراف المعياري ومعاملات الاختلاف كانت ضمن الحدود

جدول (10) تحليل محور التزام شركات ومكاتب التدقيق بسياسات وإجراءات المتابعة (الرقابة) لتعزيز الميزة التنافسية

ت	التساؤل	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الأهمية النسبية
1	التزام شركات ومكاتب التدقيق بالسياسات والإجراءات الخاصة برقابة الجودة يعزز الميزة التنافسية	32	23	3	10	7	3.84	1.356	35.31	1
		43%	31%	4%	13%	9%				
2	يعزز اكتشاف حالات الضعف والقصور في سياسات وإجراءات رقابات الجودة من الميزة التنافسية	32	22	2	4	15	3.69	1.551	42.02	5
		43%	29%	3%	5%	20%				
3	عقد اجتماعات دورية مع المدققين لمناقشة الأمور ذات الاهتمام كمعرفة سير خطة عملية التدقيق والتنسيق لحل المشاكل ومعالجة الضعف والقصور أن وجد يعزز الميزة التنافسية	34	22	2	8	9	3.85	1.411	36.65	3
		45%	29%	3%	11%	12%				
4	تعزز عملية استبدال المسؤول عن عمليات الفحص والرقابة عندما تقل قدرته على تنفيذ الفحص الموضوعي من جودة التدقيق، مما ينعكس على تحسين الميزة التنافسية	32	22	3	10	8	3.8	1.395	36.71	4
		43%	29%	4%	13%	11%				
5	يعزز إبلاغ المسؤولين على الرقابة نتائج متابعتهم لرقابة الجودة بشكل سنوي من جودة التدقيق، مما ينعكس على الميزة التنافسية	32	23	3	9	8	3.8	1.395	36.71	4
		43%	31%	4%	12%	11%				

المصدر: إعداد الباحثون.

تفاوت متوسط إلى محدود في وجهات النظر، ولكن لم تصل إلى حد التشتت الكبير، النسب المئوية للإجابات أظهرت أن النسبة الأكبر من المشاركين اختاروا "أوافق" و "أوافق بشدة"، وهو ما يؤكد وجود قناعة عامة بأهمية المتابعة الرقابية لتحسين جودة التدقيق.

6.1.3 اختبار أسئلة المحور السادس

من خلال الجدول (10) يمكن توضيح الآتي سجلت جميع العبارات متوسطات حسابية مرتفعة تراوحت بين 3.69 و 3.85، وهو ما يعكس ميل أغلب المشاركين نحو الموافقة أو الموافقة الشديدة على أهمية إجراءات المتابعة والرقابة في تعزيز عمليات التدقيق، أما معاملات الاختلاف فقد تراوحت بين 36.65% و 42.02%، وهي نسب تدل على

جدول (11) تحليل محور تأثير التزام شركات ومكاتب التدقيق بسياسات وإجراءات التوثيق لتعزيز الميزة التنافسية

ت	التساؤل	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الأهمية النسبية
1	يعزز توثيق المشاورات مع المهنيين الآخرين بخصوص الأمور المثيرة للجدل من جودة التدقيق، مما ينعكس على الميزة التنافسية	32	24	1	11	7	3.84	1.366	35.57	4
		43%	32%	1%	15%	9%				
2	يساعد مسك الملف الدائم للبيانات الخاصة بالنشاط والمذكرات المستمرة، والملف الجاري لأعمال التدقيق والاختبارات على تعزيز الميزة التنافسية	34	24	7	6	4	4.04	1.168	28.91	1
		45%	32%	9%	8%	5%				
3		31	21	3	13	7	3.75	1.396	37.23	5

									يساعد توثيق القضايا التي تم تحديدها فيما يتعلق بالالتزام بالمتطلبات الاخلاقية ذات الصلة وكيفية حلها في تعزيز الميزة التنافسية
				9%	17%	4%	28%	41%	
3	35.05	1.346	3.84	7	9	5	22	32	يعزز توثيق الاستنتاجات الخاصة بقبول وأستمرار العلاقات مع الزبائن من الميزة التنافسية، مما يعكس على تحسين عمليات التدقيق المنفذة
				9%	12%	7%	29%	43%	
2	34.73	1.351	3.89	9	5	3	26	32	يعزز توثيق تنفيذ الإجراءات التي تتطلبها سياسات شركة ومكتب التدقيق لفحص رقابة الجودة من الميزة التنافسية
				12%	7%	4%	35%	43%	

المصدر: إعداد الباحثون.

وعدم وجود تشتت كبير في وجهات النظر، النسب المئوية تشير إلى أن أغلب المشاركين اختاروا "اتفق" و "اتفق بشدة"، خاصة في الفقرتين (1) و(2)، بنسبة إجمالية تزيد عن 75%، ما يدل على قناعة راسخة بأهمية التوثيق في تحسين عمليات التدقيق.

2.3 قياس الاثبات والصدق الداخلي

1.2.3 قياس الاثبات والصدق الداخلي الأسئلة المحور الاول

من خلال الجدول (11) يمكن توضيح الاتي جميع الفقرات حصلت على متوسطات حسابية مرتفعة، تراوحت بين 3.75 و 4.04، ما يشير إلى وجود اتفاق واضح من المشاركين على أهمية التوثيق في تعزيز جودة التدقيق ودعم الميزة التنافسية، معاملات الاختلاف تتراوح بين 28.91% و 37.23%، وهي نسب تدل على استقرار نسبي في الإجابات

جدول (12) اثبات تساؤلات محور التزام شركات ومكاتب التدقيق بسياسات وإجراءات مسؤوليات القيادة، في تعزيز الميزة التنافسية		
ت	التساؤل	معامل الارتباط
1	وجود قيادة فاعلة وملتزمة ببرنامج إدارة الجودة ومشاركة في تطبيقها	0.872
2	العمل ضمن المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية، وكذلك معيار التدقيق (220)	0.92
3	وجود رؤيا مستقبلية واضحة لدى شركة ومكتب التدقيق لإتخاذ القرارات المناسبة	0.817
4	تقوم شركات ومكاتب التدقيق بعقد برامج وحلقات توجيهية للتعريف بالمسؤوليات المهنية	0.849
5	تضع شركات ومكاتب التدقيق سياسات وإجراءات للتدقيق الداخلي خاصة بالمدققين	0.852
معامل الثبات الكلي = 0.913		
المصدر: إعداد الباحثون		

2.2.3 قياس الاثبات والصدق الداخلي الأسئلة المحور الثاني

جدول (13) قياس ثبات تساؤلات محور التزام شركات ومكاتب التدقيق بسياسات وإجراءات المتطلبات الأخلاقية في تعزيز الميزة التنافسية		
ت	التساؤل	معامل الارتباط
1	يساعد التأكيد على الاستقلالية والابتعاد عن العلاقات التي تشكل خطر في الحياد والموضوعية	0.891
2	إبلاغ اعضاء فريق التدقيق عن المخالفات التي تتضارب مع المتطلبات الاخلاقية من جودة التدقيق	0.902
3	تعزز حالة اليقظة والشك المهني لملاحظة أي دليل يشير لعدم الامتثال لمتطلبات الاستقلالية	0.852
4	تلتزم شركات ومكتب التدقيق بالأمانة والنزاهة في كافة العلاقات المهنية بما يعزز الميزة التنافسية	0.737
5	يساعد توافر السمعة الحسنة، والشهرة في تعزيز الميزة التنافسية	0.917
معامل الثبات الكلي = 0.913		
المصدر: إعداد الباحثون		

3.2.3 قياس الاثبات والصدق الداخلي الأسئلة المحور الثالث

جدول (14) قياس ثبات تساؤلات محور التزام شركات ومكاتب التدقيق بسياسات قبول وأستمرار العلاقات مع الزبائن في تعزيز الميزة التنافسية		
ت	التساؤل	معامل الارتباط

0.86	0.896	يساعد دفع الاتعاب للمدققين و غياب الدعاوى القضائية على شركات ومكاتب التدقيق	1
0.862	0.894	التزام مكتب وشركة التدقيق بعدم قبول أي عملية تدقيق لا يستطيع الوصول فيها الى درجة مقبولة	2
0.869	0.882	تحديد الاستمرار مع الزبون من عدمه بعد الاطلاع على أمانته وتطبيقه للقواعد التنظيمية	3
0.895	0.841	تؤكد شركات ومكاتب التدقيق، على فهم طبيعة وعمل الزبون والقطاع التجاري الذي يتعامل معه	4
معامل الثبات الكلي = 0.901			
المصدر: إعداد الباحثون			

4.2.3 قياس الاثبات والصدق الداخلي الأسنلة المحور الرابع

جدول (15) قياس ثبات تساؤلات محور التزام شركات ومكاتب التدقيق بسياسات وإجراءات تعيين فريق التدقيق في تعزيز الميزة التنافسية			
معامل الثبات	معامل الارتباط	التساؤل	ت
0.931	0.869	تعزز الدورات التأهيلية والتطويرية التي تتبناها شركات ومكاتب، مما يعكس على الميزة التنافسية	1
0.922	0.909	يساعد أستعانة اعضاء فريق التدقيق بأعمال موظفي الوحدة محل التدقيق (التدقيق الداخلي)	2
0.92	0.915	تساعد القناعة بالجودة لدى أعضاء فريق التدقيق في تعزيز الميزة التنافسية	3
0.934	0.858	يساعد تقييم أداء أعضاء فريق التدقيق والكفاءة المتوقعة	4
0.915	0.931	الخبرة الكافية للمدقق في نوع الزبون، مما يعكس على تحسين عمليات التدقيق المنفذة وتعزيز الميزة التنافسية	5
معامل الثبات الكلي = 0.939			
المصدر: إعداد الباحثون			

5.2.3 قياس الاثبات والصدق الداخلي الأسنلة المحور الخامس

جدول (15) قياس ثبات تساؤلات محور التزام شركات ومكاتب التدقيق بسياسات وإجراءات تعيين فريق التدقيق في تعزيز الميزة التنافسية			
معامل الثبات	معامل الارتباط	التساؤل	ت
0.931	0.869	تعزز الدورات التأهيلية والتطويرية التي تتبناها شركات ومكاتب، مما يعكس على الميزة التنافسية	1
0.922	0.909	يساعد أستعانة اعضاء فريق التدقيق بأعمال موظفي الوحدة محل التدقيق (التدقيق الداخلي)	2
0.92	0.915	تساعد القناعة بالجودة لدى أعضاء فريق التدقيق في تعزيز الميزة التنافسية	3
0.934	0.858	يساعد تقييم أداء أعضاء فريق التدقيق والكفاءة المتوقعة	4
0.915	0.931	الخبرة الكافية للمدقق في نوع الزبون، مما يعكس على تحسين عمليات التدقيق المنفذة وتعزيز الميزة التنافسية	5
معامل الثبات الكلي = 0.939			
المصدر: إعداد الباحثون			

جدول (16) قياس ثبات تساؤلات محور التزام شركات ومكاتب التدقيق بسياسات وإجراءات المتابعة (الرقابة) في تعزيز الميزة التنافسية

معامل الثبات	معامل الارتباط	التساؤل	ت
0.928	0.883	التزام شركات ومكاتب التدقيق بالسياسات والإجراءات الخاصة برقابة الجودة يعزز الميزة التنافسية	1
0.932	0.884	يعزز اكتشاف حالات الضعف والقصور في سياسات وإجراءات رقابات الجودة من الميزة التنافسية	2
0.926	0.892	عقد اجتماعات دورية مع المدققين لمناقشة الامور ذات الاهتمام كمرحلة سير خطة عملية التدقيق	3
0.915	0.933	تعزز عملية استبدال المسؤول عن عمليات الفحص والرقابة عندما تقل قدرته على تنفيذ الفحص الموضوعي	4
0.924	0.899	يعزز ابلأغ المسؤولين على الرقابة نتائج متابعتهم لرقابة الجودة بشكل سنوي من جودة التدقيق	5
معامل الثبات الكلي = 0.939			
المصدر: إعداد الباحثون			

6.2.3 قياس الاثبات والصدق الداخلي الأسنلة المحور السادس

جدول (17) قياس ثبات تساؤلات محور تأثير التزام شركات ومكاتب التدقيق بسياسات وإجراءات التوثيق في تعزيز الميزة التنافسية			
ت	التساؤل	معامل الارتباط	معامل الثبات
1	يعزز توثيق المشاورات مع المهنيين الآخرين بخصوص الأمور المثيرة للجدل من جودة التدقيق	0.869	0.912
2	يساعد مسك الملف الدائم للبيانات الخاصة بالنشاط والمذكرات المستمرة، والملف الجاري لأعمال التدقيق	0.857	0.914
3	يساعد توثيق القضايا التي تم تحديدها فيما يتعلق بالالتزام بالمتطلبات الاخلاقية ذات الصلة	0.933	0.892
4	يعزز توثيق الاستنتاجات الخاصة بقبول وأستمرار العلاقات مع الزبائن من الميزة التنافسية	0.867	0.913
5	يعزز توثيق تنفيذ الإجراءات التي تتطلبها سياسات شركة ومكتب التدقيق لفحص رقابة الجودة من الميزة التنافسية	0.868	0.912
معامل الثبات الكلي = 0.926			
المصدر: إعداد الباحثون			

ويمكن للباحثين تلخيص نتائج اختيار فرضيات الدراسة من خلال الجدول التالي:
جدول (18) نتائج اختيار فروض الدراسة

محاو الدراسة	علاقة الارتباط المتوقعة	نتيجة تحليل الارتباط	المعنوية	القرار تحقق حول الفروض
بسياسات وإجراءات مسؤوليات القيادة	+	+	تأثير	* توجد علاقة إرتباط وتأثير ذات دلالة بين تطبيق (ISA220)، وتعزيز الميزة التنافسية
المتطلبات الأخلاقية	+	+	تأثير	
قبول وأستمرار العلاقات مع الزبائن	+	+	تأثير	
تعين فريق التدقيق	+	+	تأثير	
وإجراءات المتابعة (الرقابة)	+	+	تأثير	
وإجراءات التوثيق	+	+	تأثير	

المصدر: إعداد الباحثون

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات:

من خلال تحليل العلاقة بين تبني مكاتب التدقيق لمعيار ISA 220 معيار الرقابة على جودة التدقيق وتعزيز الميزة التنافسية، توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، من أبرزها:

1. تبني مكاتب التدقيق لمعيار ISA 220 يمثل عاملاً رئيسياً في تحقيق الميزة التنافسية، حيث يسهم في رفع مستوى جودة التدقيق، وتقليل المخاطر.
2. أن الالتزام بمعيار ISA220 يمكن أن يكون استراتيجية فعالة لمكاتب التدقيق التي تسعى إلى التميز في سوق التدقيق المالي والمحاسبي.
3. ظهرت نتائج الاختبارات الإحصائية اتفاق عام حول تأثير الالتزام بسياسات وإجراءات معيار التدقيق الدولي (220) في تعزيز الميزة التنافسية
4. أظهرت نتائج الاختبار الخاصة بتحليل علاقة الارتباط بين سياسات وإجراءات معيار التدقيق الدولي (220) وتعزيز عملية التدقيق، علاقة ذات اتجاه إيجابي (طردي)

ثانياً: التوصيات:

1. تعزيز الوعي بأهمية معيار ISA 220 يجب على مكاتب التدقيق زيادة الوعي بين المدققين بأهمية المعيار ودوره في تحسين جودة التدقيق وتعزيز الميزة التنافسية.
2. تطوير برامج تدريبية، ينبغي توفير برامج تدريبية مستمرة للمدققين لضمان التزامهم بأحدث متطلبات معيار ISA 220 وتحسين مهاراتهم المهنية بما يعزز الميزة التنافسية.
3. استخدام التكنولوجيا في التدقيق، يمكن لمكاتب التدقيق دمج تقنيات حديثة، مثل التحليل القائم على البيانات والذكاء الاصطناعي، لتعزيز الامتثال لمتطلبات المعيار وزيادة الكفاءة التشغيلية.
4. تعزيز أنظمة الرقابة الداخلية، ينبغي على مكاتب التدقيق تطوير أنظمة رقابة داخلية فعالة تضمن الامتثال لمتطلبات ISA 220 وتحسين العلاقة مع العملاء من خلال تقديم خدمات استشارية إضافية تساهم في تعزيز ثقة العملاء وتحسين سمعة المكتب في السوق.

توافر البيانات:

تم تضمين البيانات المستخدمة لدعم نتائج هذه الدراسة في المقالة.

al-jawda wa-atharuhā 'alā taḥsīn adā'ihī al-mihanī [Unpublished master's thesis]. Faculty of Commerce, Islamic University of Gaza, Palestine.

9. 'Alī, M. (2017). Taqyīm wa-raqābat jawdat khadamāt makātib al-tadqīq 'alā ḍaw' ma'āyīr wa-irshādāt al-munazzamāt al-dawliyya li-al-mihna: Dirāsa maydāniyya li-ba'ḍ makātib al-tadqīq fī al-Jazā'ir [Doctoral dissertation]. Faculty of Economic Sciences, University of Yahia Fares, Médéa, Algeria.
10. Ṭaqṭaq, K. (2013). Madā al-iltizām bi-al-ma'āyīr al-mihaniyya li-raqābat al-jawda ladā mu'assasāt tadqīq al-ḥisābāt fī Sūriyā: Dirāsa maydāniyya [Unpublished master's thesis]. Faculty of Economics, University of Damascus, Syria.
11. Al-Bakhīti, 'Alī Muḥammad. (2022). Ta'thīr al-iltizām bi-siyāsāt wa-ijrā'āt mi'yār al-tadqīq al-dawli (220) raqābat al-jawda fī ta'zīz 'amaliyyāt al-tadqīq: Dirāsa taṭbīqiyya [Master's thesis, Administrative Technical College–Baghdad, Middle Technical University]. Iraq.
12. Abou-Moghli, A.A., Al Abdallah, G.M., & Al Muala, A. (2012), Impact of Innovation on Realizing Competitive Advantage in Banking Sector in Jordan, American Academic & Scholarly Research Journal.
13. Ahmed, R., Mohamad, N.A.B., & Ahmad, M.S. (2014), Effect of Multidimensional Top Management Support on Project Success: An Empirical Investigation, Springer Science+Business Media Dordrecht.
14. Arens, A., Elder, J., & Beasley, M., (2012), Auditing and Assurance Services, An Integrated Approach, 13th edition, Pearson Education Inc.
15. Chen, H.M. & Chang, C.C. (2016), Contingent Expatriate Training Strategies with Examples of Taiwan MNEs, Journal of Human Resource and Sustainability Studies, 4: 1-14. DOI:10.4236/jhrss.2016.41001.
16. Dirisu, J.I., Iyiola, O., & Ibidunni, O.S. (2013), Product Differentiation: A Tool of

تضارب المصالح:

يعلن المؤلفون أنه ليس لديهم تضارب في المصالح.

موارد التمويل:

لم يتم تلقي اي دعم مالي.

شكر وتقدير:

لا أحد.

References:

1. Abu Yusuf, M. S. (2011). Taqyīm madā iltizām makātib al-tadqīq al-'āmila fī qitā' Ghazza bi-tawfīr mutaṭallabāt taḥsīn fa'āliyat raqābat jawdat al-tadqīq al-khārijī wafqan li-mi'yār al-tadqīq al-dawli raqm (220): Dirāsa taṭbīqiyya [Unpublished master's thesis]. Faculty of Commerce, Islamic University of Gaza, Palestine.
2. Al-Bakhīti, 'A. M. (2022). Ta'thīr al-iltizām bi-siyāsāt wa-ijrā'āt mi'yār al-tadqīq al-dawli (220) raqābat al-jawda fī ta'zīz 'amaliyyāt al-tadqīq: Dirāsa taṭbīqiyya [Unpublished master's thesis]. Administrative Technical College, Middle Technical University, Baghdad, Iraq.
3. Al-Dhanībāt, 'A. 'A. Q. (2010). Tadqīq al-ḥisābāt fī ḍaw' al-ma'āyīr al-dawliyya: Naẓariyya wa-taṭbīq (3rd ed.). Amman: Dār Wā'il lil-Nashr.
4. Dahmash, W. N. (2004). Madā taṭbīq raqābat al-jawda fī makātib tadqīq al-ḥisābāt fī al-Urdunn [Unpublished master's thesis]. Yarmouk University, Irbid, Jordan.
5. Salīm, A. 'A. S. (2010). Al-idāra al-istirāṭijīyya wa-al-mīza al-tanāfusiyya fī al-munazzamāt al-ḥadītha. Egypt.
6. Ṣāliḥ, Ḥ. M. (2007). Taḥlīl al-'alāqa bayna ab'ād al-jawda wa-taḥlīl al-muntaj: Dirāsa istiṭlā'iyya li-ārā' al-mudārā' fī ma'mal al-albisa al-walādiyya bi-al-Mawṣil. Majallat Tanmiyat al-Rāfidain, 29(88), Faculty of Administration and Economics, University of Mosul.
7. Himshri, 'U. (2013). Idārat al-ma'rifa: Al-ṭarīq ilā al-tamayyoz wa-al-riyāda. Amman: Dār Ṣafā' lil-Nashr.
8. Al-Shawā, D. M. (2012). Madā iltizām al-murāji' al-khārijī bi-taṭbīq ma'āyīr raqābat

21. Sachitra, V., Chong, S.C., & Khin, A.A. (2016), Sources of Competitive Advantage Measurement in the Minor Export Crop Sector in Sri Lanka Result from Pilot Study, Asian Journal of Agricultural Extension, Economics & Sociology.
22. Wang, W.C., Lin, C.H., & Chu, Y.C. (2011), Types of Competitive Advantage and Analysis, International Journal of Business and Management.
23. Anik, R., Nadjadji, A., & Suwignjo, P, (2010), Analysis of Internal and External Factors for Competitive Advantage of Indonesian Contractors, Journal of Economics and Engineering.
24. Kaplow, L. (2015), Market Definition, Market Power. Forthcoming in the International Journal of Industrial Organization, 826.
- Competitive Advantage and Optimal Organizational Performance (A Study of Unilever Nigeria PLC), European Scientific Journal (ESJ), 9(34).
17. Ejrami, M., Salehi, N., & Ahmadian, S. (2016), The Effect of Marketing Capabilities on Competitive Advantage and Performance with Moderating Role of Risk Management in Importation, Companies. Procedia Economics and Finance.
18. Hoyle, D. (200), ISO 9000 Quality Systems Handbook, Fourth edition.
19. International Federation OF Accountant (IFAC), (2017), International quality control Auditing Review, Other assurance and related services pronouncements.
20. Janakova, H. & Zatrochova, M. (2015), Creative Management and Innovation in Europe Automotive Dimension, European Scientific Journal.