



تأثير استقلالية لجنة التدقيق على تسوق آراء المدققين في ظل منافسة السوق : دراسة تطبيقية على عينة من المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية

م.م. بلال عامر ابراهيم
جامعة تكريت، كلية التمريض
Bilal_Amer_Ibrahim@tu.edu.iq

المستخلص

يهدف البحث الحالي لدراسة تأثير الاستقلالية كإحدى وأهم خصائص لجنة التدقيق على تسوق آراء المدققين الخارجيين في ظل المنافسة بين المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، استخدم الباحث عينة مكونة من 32 مصرف، تم استخراج من بياناتها المالية السنوية 160 ملاحظة خلال الفترة من 2019 إلى 2023، تم قياس استقلالية لجنة التدقيق، بناءً على النسبة المئوية لأعضاء لجنة التدقيق المستقلين، وأما تسوق آراء المدققين فتم قياسه كمتغير وهمي، وبالنسبة للمنافسة فقد تم قياسها بواسطة مؤشر هيرفيندال، وبواسطة نموذج الانحدار اللوجستي باستخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS لتحليل لهذه الملاحظات، أظهرت نتائج اختبار الفرضيات أن هناك تأثير معنوي ذو دلالة احصائية بين استقلالية لجنة التدقيق وتسوق رأي المدققين، وأن المنافسة بين المصارف ليس لها أي دور في هذا التأثير، وأن المتغيرات الحاكمة المتمثلة بالربحية والسيولة والرافعة المالية لها أهمية في التأثير على تسوق آراء المدققين، وأوصى هذا البحث الشركات والهيئات الحكومية في العراق تعزيز متطلبات استقلالية لجان التدقيق ووضع مقاييس لتقييم مستواها، وأهمية تدريب أعضاء لجنة التدقيق لتحسين فهمهم لأدوارهم ومسؤولياتهم.

الكلمات المفتاحية : الاستقلالية، لجنة التدقيق، تسوق الرأي، المنافسة .



The impact of the independence of the Audit committee on the Shopping of auditors' opinions in light of market competition: an applied study on a sample of banks listed in the Iraq Stock Exchange

Bilal Amer Ibrahim

Tikrit University, College of Nursing

Bilal_Amer_Ibrahim@tu.edu.iq

Abstract

The current study aims to investigate the impact of independence as one of the most important characteristics of the audit committee on the shopping of external auditors' opinions in light of the competition between banks listed on the Iraq Stock Exchange. The researcher used a sample of 32 banks, from whose annual financial data 160 observations were extracted during the period from 2019 to 2023, Audit committee independence was measured based on the percentage of independent audit committee members, auditors' opinion shopping was measured as a dummy variable, and competition was measured by the Herfindahl index, and by a logistic regression model using the SPSS statistical analysis program to analyze these observations., the results of the hypothesis test showed that there is a statistically significant moral impact between the independence of the audit committee and the shopping of auditors' opinions, and that competition between banks has no role in this impact, and that the governing variables represented by profitability, liquidity and financial leverage are important in influencing the shopping of auditors' opinions. This study recommended that companies and government agencies in Iraq enhance the requirements for the independence of audit committees and set standards to evaluate their level, and the importance of training audit committee members to improve their understanding of their roles and responsibilities.

Keywords: Independence, Audit Committee, Opinion Shopping, Competition.



المقدمة

لقد أولت الحكومات والشركات اهتماماً أكبر لأنظمة حوكمة الشركات بعد الفضائح التي أدت إلى سقوط شركات معروفة مثل إنرون وورلدكوم، لقد ثبت أن أنظمة حوكمة الشركات تعمل على تخفيف مخاطر الوكالة، وتقليل الإجراءات الإدارية التي تقلل من ثروة المساهمين، إذ تُعرّف حوكمة الشركات بأنها نظام من الآليات المترابطة التي تتمتع بتكاملات استراتيجية أو مؤسسية لتخفيف تضارب المصالح بين المديرين والوكلاء، وهذا يعتمد على مجموعات معينة، بما في ذلك لجنة التدقيق (Desender et al. 2013). إذ تعد لجنة التدقيق أحد العناصر الرئيسية لأنظمة حوكمة الشركات. لما لها من دور رقابي مهم، يمكن أن يساعد هذا الدور في مراقبة ممارسات المديرين والتحكم فيها. وبالتالي، حماية ثروة المالك، ووقف تعظيم المديرين لمصالحهم الشخصية، وجذب المزيد من الاستثمارات الأجنبية، وتقديم التقارير المالية في الوقت المناسب من خلال دورها الرقابي (Alqatamin, 2018). تشمل وظائف لجان التدقيق على المشاركة في قرارات اختيار المدقق، والتفاوض على رسوم التدقيق، ومراجعة نتائج التدقيق، والمشاركة في الأمور المتعلقة باستبدال المدققين. وبالتالي، قد تكون وسيلة فعالة للحد من إمكانية تغيير المدقق، مما يقلل من احتمال ميل المدقق الحالي إلى التصرف بانتهازية للاحتفاظ بالعميل، وبالتالي قد تكون لجنة التدقيق إحدى الضمانات المهمة للحد من تسوق آراء المدقق، حين يبحث المدير عن مدققين يدعمون أساليب إعداد التقارير الحالية ويساعدون الشركة في تحقيق أهدافها في إعداد التقارير المالية، حتى لو تضررت موثوقية البيانات المالية بشكل خطير، ويعد التسوق في الرأي أحد التهديدات لاستقلال المدققين، غالباً ما يؤدي إلى العديد من الأزمات والانهيئات. إذ يمكن أن يؤدي إلى نقص الشفافية حول وضع الشركة كشركة مساهمة عامة، مما يضر في النهاية بالمستثمرين والنظام المالي، مما يوجب على المدققين الالتزام بالمعايير الأخلاقية والمهنية الصارمة لضمان أن تعكس آراؤهم بدقة الوضع المالي الحقيقي للشركات التي يقومون بتدقيقها، وبالتالي الحفاظ على الثقة في التقارير المالية.

يأتي الدافع وراء هذا البحث من اهتمام الشركات والممارسين والباحثين في جميع أنحاء العالم باستقلالية لجنة التدقيق في الحد من نطاق التسوق لآراء المدقق وتعزيز استقلال المدقق، حيث ان استقلال اللجنة التدقيق وظاهرة تسوق رأي المدقق هي من الموضوعات المهمة في السنوات الأخيرة، إذا نُسبت حالات الفشل الكبرى في التدقيق والميل إلى تسوق آراء المدققين بشكل أساسي



إلى الافتقار إلى استقلال لجنة التدقيق. تم تنظيم هذا البحث من مجموعة اقسام، إذ يتناول القسم الاول منهجية البحث، ويناقش القسم الثاني الأدبيات السابقة. ويلخص القسم الثالث الجانب النظري من البحث، أما القسم الرابع فيتناول عينة البحث ومتغيراتها. ويحدد القسم الخامس نتائج البحث بما في ذلك الإحصاءات الوصفية ونتائج تحليل الانحدار اللوجستي ومناقشة النتائج. يقدم القسم السادس استنتاجاً موجزاً والتوصيات.

القسم الاول : منهجية البحث

1.1. مشكلة البحث

مشكلة هذا البحث تنبع من القلق الدولي الطويل الأمد والواسع الانتشار بين صناعات السياسات المحاسبية والممارسين والباحثين بشأن التسوق في آراء المدققين، الذي قد يضر بمساهمي الشركة بسبب تكاليف التدقيق المفرطة المرتبطة بتوجه المدققين وردود الفعل السلبية في السوق، وإضافة الى ذلك فإن التسوق في الآراء غير المناسب يشكل مصدر قلق لأن مصالح المساهمين تخضع لأهداف إعداد التقارير التي تتبناها الإدارة. ومن جانب آخر فإن من مهام لجنة التدقيق اختيار وتغيير المدقق. ونظراً لأن لجنة التدقيق هي إحدى اللجان المتخصصة في مجلس الإدارة، لذلك يرى الباحث ان هناك ضرورة للبحث في تأثير استقلالية لجنة التدقيق على تسوق آراء المدققين، وعليه يمكن صياغة المشكلة الرئيسية للبحث والتي تتمثل في محاولة الاجابة على التساؤل التالي:

- هل هناك تأثير معنوي لاستقلالية لجنة التدقيق على تسوق آراء المدققين ؟

ونظراً لأن المعلومات المالية وغير المالية التي يتم الكشف عنها، يجب التحقق من صحتها من قبل مدقق مستقل. لذلك، من المحتمل أن تتواطأ لجنة التدقيق مع المدقق المستقل في ظروف السوق التنافسية وينخرطون في التسوق للرأي باستخدام صلاحياتهم، وهذا يقودنا الى مشكلة ثانية تتمثل في محاولة الاجابة على التساؤل التالي:

- هل هناك تأثير معنوي لاستقلالية لجنة التدقيق على تسوق آراء المدققين في ظل منافسة السوق ؟

2.1. أهمية البحث

حظيت عملية التسوق في آراء المدققين باهتمام كبير من الأبحاث السابقة في الدول المتقدمة، ولكن لم تتم مناقشتها في الدول النامية، وخاصة العراق، وهذا الامر يقودنا الى ان الاهمية الاساسية لهذا البحث وهي سد الفجوة في الأدبيات، حيث لا تزال الأدلة حول كيفية تأثير استقلالية لجنة



التدقيق على تسوق آراء المدققين نادرة في العراق، وإضافة الى ذلك سيساعد البحث المستثمرين والشركات وصناع السياسات في استعادة الثقة في الادارة وأسواق رأس المال الذين يتطلب منهم انتاج معلومات محاسبية موثوقة وفي الوقت المناسب، والتي قد تستخدم من الحد من ظاهرة تسوق آراء التدقيق.

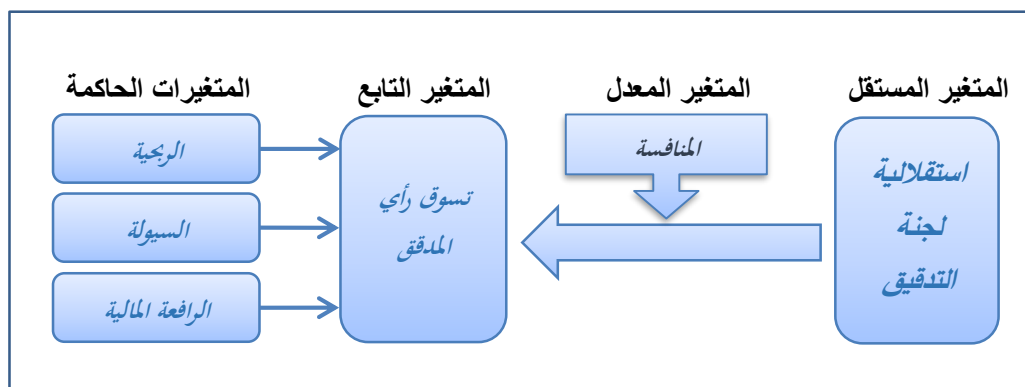
3.1. هدف البحث

يهدف هذا البحث بشكل رئيسي الى :

1. تحديد ما إذا كانت الشركات العراقية تشارك في التسوق في آراء المدققين.
2. دراسة تأثير استقلالية لجان التدقيق على الحد من ظاهرة التسوق في آراء المدققين.
3. دراسة تأثير استقلالية لجان التدقيق على الحد من ظاهرة التسوق في آراء المدققين في ظل منافسة السوق.

4.1. انموذج البحث

انموذج البحث الموضح في الشكل (1) تمت صياغته لتوضيح العلاقة بين متغيرات البحث، وللوصول إلى فرضيتها، وكالاتي:



الشكل (1) انموذج البحث يوضح العلاقة بين المتغيرات

5.1. فرضيات البحث

ان تضارب المصالح بين المديرين واصحاب المصلحة، قد يؤدي الى قيام المديرين بالكشف عن معلومات غير صحيحة من أجل تحقيق أهدافهم وسياساتهم. ولأجل تحقيق ذلك قد يتواطأ المديرين مع المدقق. وأن إحدى مهام لجنة التدقيق هي اختيار وتغيير المدقق. ونظراً لأن لجنة



التدقيق هي إحدى اللجان المتخصصة في مجلس الإدارة، فإن لديهما مصالح مشتركة. فمن المرجح أن تقوم لجنة التدقيق أيضاً بالاتفاق مع المدقق لغرض الكشف عن معلومات غير صحيحة. وعليه سيقوم الباحث باختبار صحة الفرضية الأولى للبحث وكالاتي :

H1: هناك تأثير معنوي ذو دلالة احصائية لاستقلالية لجنة التدقيق على تسويق آراء المدققين.

أن المديرين أكثر عرضة لتزويد المستخدمين بمعلومات غير صحيحة لمساعدتهم على تحقيق أهدافهم في بيئة تنافسية في سوق تنافسية. ونظراً لأن هذه المعلومات يتم الكشف عنها، فيجب التحقق من صحتها من قبل مدقق مستقل. لذلك، فمن المحتمل أن تتواطأ لجنة التدقيق مع المدقق المستقل في ظل ظروف السوق التنافسية ويشاركون في التسويق للرأي باستخدام سلطتهم. وعليه سيقوم الباحث باختبار صحة الفرضية الثانية للبحث وكالاتي:

H2: هناك تأثير معنوي ذو دلالة احصائية لاستقلالية لجنة التدقيق على تسويق آراء المدققين في ظل منافسة السوق.

القسم الثاني : مراجعة الأدبيات السابقة

يهدف البحث الحالي إلى التعرف على ما إذا كانت الشركات العراقية تمارس التسويق لآراء المدققين، ودراسة تأثير استقلالية لجنة التدقيق كأحد آليات حوكمة الشركات على التسويق لآراء المدققين. هناك نقص في الأدبيات التي تناولت هذا التأثير. لذا، يقدم الباحث أهم الدراسات التي تناولت العوامل المؤثرة في التسويق لآراء المدققين بما في ذلك حوكمة الشركات. وعلى النحو التالي:

1.2. الأدبيات السابقة

1. (Archambeault & DeZoort, 2001)

تبحث هذه الدراسة في ما إذا كانت خصائص فعالية لجنة التدقيق مرتبطة بالتبديل المشبوه للمدققين (تسويق آراء المدققين). تقيم الدراسة عينة من 60 شركة أمريكية مطابقة على طول الأبعاد المفترضة بعد التحكم في حجم الشركة والصناعة والبورصة والصحة المالية وملكية أسهم الإدارة. بشكل جماعي، توفر نتائج الانحدار أحادي المتغير والانحدار اللوجستي دعماً لتوقعات الدراسة. وتشير النتائج إلى أن الشركات التي تقوم بالتبديل المشبوه: (1) أقل احتمالية لوجود لجنة تدقيق، (2) لديها نسبة أقل من المديرين المستقلين في لجنة التدقيق، (3) لديها عدد أقل من



الأعضاء ذوي الخبرة في المحاسبة أو التدقيق أو التمويل، (4) تعقد اجتماعات أقل للجنة التدقيق، و(5) لديها لجان تدقيق أصغر من الشركات التي تقوم بالتبديل غير المشبوه.

2. (Mousavi Shiri & Eramiyan, 2022)

تبحث هذه الدراسة في تأثير المنافسة في سوق المنتجات على العلاقة بين استقلال مجلس الإدارة للشركة وتسوق رأي المدقق. في هذه الدراسة، تم النظر في أربع طرق لتحديد حدوث التسوق في الرأي. تشمل عينة الدراسة 162 شركة مدرجة في بورصة طهران للأوراق المالية خلال الفترة 2014-2019. تم اختبار فرضيات البحث باستخدام تحليلات الانحدار اللوجستي. تظهر النتائج إن استقلال مجلس الإدارة له علاقة سلبية ومهمة بالتسوق في رأي المدقق. كما تشير الاختبارات المنفصلة حول دور المنافسة في سوق المنتجات على العلاقات المذكورة أعلاه إلى أن هذا المتغير ليس له تأثيرات معتدلة.

3. (Abdel Azim et al., 2024)

تهدف هذه الدراسة لمعرفة أثر خصائص لجنة التدقيق على تسوق مدقق الحسابات في البيئة المصرية، وتتمثل خصائص لجنة التدقيق في استقلال لجنة التدقيق وخبرة أعضائها وحجمها بالإضافة إلى عدد اجتماعاتها خلال العام، واستخدم الباحثون عينة مكونة من 449 ملاحظة من الشركات غير المالية المدرجة في البورصة المصرية خلال الفترة من 2017 إلى 2021، وباستخدام نموذج الانحدار اللوجستي أظهرت نتائج اختبار الفرضيات، حيث اتضح وجود علاقة عكسية معنوية بين استقلال وخبرة لجنة التدقيق وتسوق مدقق الحسابات، ومن ناحية أخرى أظهرت النتائج عدم وجود علاقة معنوية بين عدد أعضاء لجنة التدقيق وعدد اجتماعاتها وتسوق مدقق الحسابات.

4. (Elashmawy, 2024)

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على ما إذا كانت الشركات المصرية تمارس التسوق لأراء المدققين، ودراسة تأثير خصائص مجلس الإدارة على التسوق لأراء المدققين في البيئة المصرية. واستخدم الباحث عينة مكونة من 449 ملاحظة من الشركات غير المالية المدرجة في البورصة المصرية خلال الفترة من 2017 إلى 2021. وباستخدام نموذج الانحدار اللوجستي أظهرت نتائج اختبار الفرضيات أن الشركات المصرية تمارس التسوق لأراء المدققين بنجاح. بالإضافة إلى ذلك توجد علاقة عكسية بين استقلال مجلس الإدارة والخبرة المالية والتسوق لأراء المدقق. ومن ناحية



أخرى أظهرت النتائج عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التسوق لأراء المدقق وكل من الحجم وازدواجية الدور ووجود المرأة.

2.2. التعليق على الادبيات السابقة

تم تطبيق معظم الدراسات السابقة المتعلقة بالتسوق في الرأي على دول مثل امريكا واريران ومصر، بعضها يهدف إلى التعرف على مدى ممارسة التسوق في الرأي، والبعض الآخر درس تأثير بعض العوامل على التسوق في رأي المدقق. ونلاحظ عدم وجود أبحاث سابقة تبحث في تأثير استقلالية لجنة التدقيق على التسوق في رأي المدقق، على حد علم الباحث. ونلاحظ أيضاً ان هناك ندرة في الدراسات العراقية، التي تناولت التسوق في الرأي باستخدام البيانات الفعلية للقوائم المالية. وبناءً على ما سبق، وعلى الرغم من المساهمة الكبيرة التي قدمتها الدراسات السابقة فيما يتعلق بالتسوق في رأي المدقق؛ إلا أن الفجوة البحثية لا تزال قائمة.

3.2. إضافة البحث الحالي

يضيف هذا البحث إلى الأدبيات حول التسوق في رأي المدقق من خلال فحص تأثير استقلالية مجلس الادارة كآلية مهمة للحوكمة المؤسسية على التسوق في رأي المدقق في قطاع مهم وهو قطاع المصارف لدولة نامية وهي العراق.

القسم الثالث : الجانب النظري للبحث

1.3. استقلالية لجنة التدقيق

اختلف الباحثون والهيئات الأكاديمية حول تحديد تعريف موحد لمفهوم لجان التدقيق، وقد يكون ذلك بسبب اختلاف الأدوار والمسؤوليات ونطاق العمل، وكذلك طبيعة تكوينها وعوامل أخرى قد تختلف من بيئة إلى أخرى. ويمكن تقديم بعض التعريفات المتعلقة بلجان التدقيق على النحو التالي:

وصف قانون (Sarbanes-Oxley, 2002) لجنة التدقيق بأنها لجنة تشكل من قبل مجلس الإدارة ومن بين أعضائه للإشراف على عمليات المحاسبة والتقارير المالية ومراجعة البيانات المالية. ووصف (Nkak, 2020:3) لجنة التدقيق بأنها لجنة فرعية ضمن مجالات حوكمة الشركات تركز على ضمان آلية الرقابة الداخلية إلى جانب جودة البيانات المالية السنوية للمنظمة. وعرفها (Pangaribuan et al., 2019:13) إن لجنة التدقيق هي مجموعة مُفوضة أنشأتها



الشركات، وخاصة تلك التي يتم تداول أسهمها علناً. وخلاف ذلك، ذكر (Johnstone, 2021:22) بأن لجنة التدقيق ماهي الا لجنة فرعية من مجلس الإدارة مسؤولة عن مراقبة أنشطة التدقيق، والعمل كممثل لمصالح المساهمين ويجب أن تتكون من أعضاء خارجيين من المجلس، أي أعضاء مستقلين في الشركة. يجب أن تضم لجنة التدقيق ثلاثة أعضاء على الأقل، يخضعون لتوجيه مجلس المفوضين، وتشمل اثنين من الاعضاء الذين يحافظون على استقلالهم عن العمل. يتضمن دورها الأساسي الإشراف على عمليات الشركة وضمان سلامة صحتها المالية خلال كل فترة إعداد تقارير، بما في ذلك حالة بياناتها المالية (Abdillah et al., 2019:132). إن العدد الأكبر من أعضاء لجنة التدقيق داخل الشركة يعني إشرافاً أكثر فعالية على إعداد البيانات المالية ومراقبة اكتمال المستندات. وبالتالي، فإن هذا يسهل كفاءة عملية تدقيق الشركة ويسمح بالتعامل بشكل استباقي مع القضايا التي قد تنشأ أثناء التدقيق، وبعبارة أبسط، فإن زيادة عدد أعضاء لجنة التدقيق في الشركة يتوافق مع انخفاض تأخر تقرير التدقيق، وعلى النقيض من ذلك، فإن انخفاض عدد عمليات تدقيق اللجنة يرتبط بتأخير أطول في تقرير تدقيق الشركة & Tomasila (Pangaribuan, 2023:733). استقلالية لجنة التدقيق تعني أنه لا يوجد شيء قد يضعف حكم أعضاء اللجنة ويجب ألا يؤديوا أي واجبات تنفيذية (Chukwu & Nwabochi, 2019) ان استقلال أعضاء لجنة التدقيق أمر مهم لحماية أصحاب المصلحة، حيث أن المديرين المستقلين أكثر كفاءة من غير المستقلين وفقاً لنظرية الوكالة من حيث الرقابة على الشركة ومقاومة ضغوط الإدارة والحفاظ على الموضوعية لأنه لا توجد علاقة تربطهم بالشركة، مما يخلق نوعاً من التوازن يزيد من مصداقية القرارات المالية للشركة (Katmon and Al Farooque, 2015:346)، وعلى الرغم من ما تحققه استقلالية أعضاء لجنة التدقيق من جودة البيانات المالية وتحسين أداء مجلس الإدارة (Armstrong et al.2014:384)، إلا أنه لا يزال هناك خلاف حول كفاية ومدى الاستقلال الذي يمكن لجنة التدقيق من أن تكون فعالة في أداء مهامها، بينما تشترط بعض البلدان مثل الولايات المتحدة والمملكة المتحدة استقلال جميع أعضاء لجنة التدقيق، وتشترط بلدان أخرى استقلال غالبية الأعضاء فقط، مثل سنغافورة وأستراليا والصين (Wahdan et al.,2023:8).

2.3. تسويق آراء المدققين



يعتبر "التدقيق المالي" شكلاً من أشكال المراقبة التي تسمح للمساهمين بالتحقق من دقة البيانات المالية للإدارة، قد تقوم الشركات أحياناً بتغيير المدققين، وإن بعض عمليات تغيير المدققين مبررة على الأرجح وأنها تخدم مصالح الشركة والمساهمين. وعلى العكس من ذلك، فإن عمليات التبديل التي لا يتم دوافعها بشكل مشروع قد تنشأ عنها عملية تدعى التسوق في آراء التدقيق. لقد نال التسوق في آراء المدققين اهتمام الباحثين والمشرعين في الأسواق والحكومات في جميع أنحاء العالم، وذلك بسبب تأثيره السلبي على استقلال المدقق وبالتالي جودة التدقيق (Yuejun, 2011:242). يعد التسوق في الآراء مؤشراً على افتقار المدقق إلى الاستقلال، حيث يصبح المدقق غير قادر على مقاومة ضغوط العميل والإبلاغ بصدق عن نزاهة البيانات المالية. وقد عرّفت لجنة الأوراق المالية والبورصة التسوق في الآراء على أنه البحث عن مدقق راغب في دعم نوع ما من المعالجة المحاسبية التي من شأنها مساعدة الشركة في تحقيق الأهداف المعلوماتية للتقرير، حتى لو كان ذلك من شأنه أن يقلل من موثوقية البيانات المالية (Lee, 2017:6). أوضح Osma et al. (2022:22) أن التسوق في آراء المدققين يحدث عندما يحل عميل التدقيق محل المدقق الحالي أو يحتفظ به بقصد الحصول على رأي تدقيق إيجابي. يمكن أيضاً تعريف التسوق في الآراء على أنه تحول المدقق لتجنب رأي الاستمرارية (Hardi et al., 2020:774). التسوق في الرأي يحدث عندما يتم استبدال المدققين بعد إصدار آراء تدقيقية ليست لصالح الشركات العميلة (Liu and Huang, 2024:102). يمكن تصنيف التسوق في الرأي إلى تسوق داخلي وتسوق خارجي للرأي المدقق. قد يحدث التسوق الداخلي للرأي عندما تكون الشركة قادرة على ممارسة الضغط على المدقق الحالي لإصدار رأي تدقيق أكثر ملاءمة. قد يحدث التسوق الخارجي للرأي عندما تكون الشركة التي غيرت المدقق بالفعل قادرة على ممارسة الضغط على المدقق الجديد لإصدار خيار تقرير تدقيق أكثر ملاءمة مما تستحقه الشركة (Stocken, 2000:2).

3.2. استقلالية لجنة التدقيق وتسوق آراء المدققين في ظل المنافسة

إن الافتقار إلى السلوك الأخلاقي لمديري الشركة، وفشل فعالية حوكمة الشركة، وتعرض المدقق الخارجي لضغوط، مما يؤثر سلباً على استقلالية لجنة التدقيق، الذي يؤدي إلى ظهور أحد



التحديات لاستقلال لجنة التدقيق وهو تسوق آراء المدققين. حيث أدى انتهاك استقلال لجنة التدقيق إلى العديد من الأزمات والانهيارات، وكان أشهرها سقوط إحدى أكبر شركات التدقيق في العالم، آرثر أندرسون، بسبب تورطها المؤكد في فضائح انهيار شركات مثل إنرون (Roszkowska, 2021:165). أشارت نتائج دراسة (Archambeault & DeZoort, 2001:33) إلى أن الشركات التي قامت بتبديلات مشبوهة لمدققها كان لديها عدد أقل من الأعضاء المستقلين عن الشركة. وأشارت دراسة (Abdel Azim et al., 2024:6) على وجود علاقة عكسية بين استقلال لجنة التدقيق وتسوق آراء المدقق الخارجي، أي أن وجود استقلال قوي للجنة التدقيق يؤدي إلى الحد من تسوق آراء المدقق الخارجي. إن سبب أهمية كون لجنة التدقيق الأكثر فعالية واستقلالية، هو أن تردع فصل المدققين الأكثر تحفظاً والأقل تساهلاً مع العملاء (Zhou:332, 2018). وأحد الأسباب الأخرى هو أن أعضاء لجان التدقيق المستقلة يطالبون بإجراء عمليات تدقيق ذات جودة أعلى تتطلب وقتاً أطول لتحقيقها، وبالتالي تقليل لأي رغبة لتبديل المدقق أو لتسوق الآراء. أما بالنسبة للمنافسة فأنها تلعب دوراً مهماً للغاية في قرارات المديرين، حيث أن الشركات تحاول ثني المنافسين عن دخول الصناعة في مواجهة الضغوط الاقتصادية والتنافسية. إحدى الطرق للتعامل مع هذه الضغوط هي التلاعب بالأرباح وإدارتها لتوفير معلومات مستقرة وموثوقة للسوق. حيث أن القوة السوقية للشركة لها علاقة إيجابية برسوم التدقيق، حيث أن المدققين يطلبون المزيد من الدفع مقابل تدقيق الشركات في الصناعات الأكثر تنافسية بمقابل تزويد المستخدمين بمعلومات غير صحيحة لمساعدتهم على تحقيق أهدافهم في بيئة تنافسية في سوق تنافسية. ومن المحتمل أن يتواطأ مجلس الإدارة ولجنة التدقيق مع المدقق المستقل في ظروف السوق التنافسية وينخرطون في تسوق الرأي باستخدام سلطتهم لتغيير المدقق وتحديد رسوم التدقيق (Wang, 2010:9). وفي ضوء ما تقدم يرى الباحث أهمية لجنة التدقيق في الحد من التسوق في الآراء في ظل منافسة السوق، حيث أن الإشراف على تغيير المدقق يعد من الوظائف الأساسية للجنة التدقيق لضمان نزاهة عملية التدقيق، حيث أن التسوق في الآراء يقلل من نزاهة عملية التدقيق، لذلك من المتوقع أن لا توافق لجنة التدقيق المستقلة على تغيير المدقق بسبب التسوق في الآراء، وحتى إذا تم تغيير المدقق لأي سبب من الأسباب فإنها ستسعى إلى تعيين مدقق مستقل.



القسم الرابع : عينة البحث ومتغيراته

1.2. اختيار العينة وطريقة جمع البيانات

تتمثل عينة البحث من المصارف العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية التي تخضع لتدقيق مكاتب التدقيق الخارجية، وخلال الفترة 2019-2023. وبذلك يكون عينة البحث ممثلة بـ 47 مصرف. وبعد الاطلاع على العينة ومدى امكانية جمع البيانات الكافية، تم استبعاد 15 مصرف من هذه المصارف لعدم توفر تقاريرها المالية أو انها تفتقر إلى البيانات اللازمة لقياس متغيرات البحث واختبار الفرضيات، وبالتالي الإجراءات السابقة تكونت العينة النهائية للبحث الحالي من 32 مصرف، ليصبح عدد الملاحظات لكل متغير 160 ملاحظة تم جمعها يدوياً من التقارير المالية السنوية للشركات المشمولة بالعينة والمنشورة على موقع سوق العراق للأوراق المالية، حيث تم أخذ نسخ PDF الرسمية فقط من البيانات المالية في الاعتبار.

2.4. متغيرات البحث

بناءً على فرضيات البحث المذكورة سابقاً، يصبح من الضروري تحديد متغيرات البحث، وعلى النحو التالي:

1.2.4. المتغير المستقل للبحث

المتغير المستقل في البحث الحالي هو استقلالية لجنة التدقيق، وتساوي النسبة المئوية لأعضاء لجنة التدقيق المستقلين إلى إجمالي أعضاء اللجنة في الشركة (i) في الفترة (t).

2.2.4. المتغير التابع للبحث

المتغير التابع للبحث هو التسوق في آراء المدقق الخارجي، وهو متغير وهمي يأخذ القيمة 1 إذا كان هناك تقرير متحفظ للشركة (i) في السنة (t)، والقيمة صفر بخلاف ذلك.

3.2.4. المتغير المعدل للبحث

المتغير المعدل للبحث هو المنافسة ويتم قياسه بواسطة مؤشر هيرفيندال بحسب دراسة (Mousavi Shiri & Eramiyan, 2022)، وهو إجمالي مربع حصة مبيعات المصرف المحتسبة من إجمالي مبيعات المصارف النشطة في السنة t، ويقاس هذا المؤشر بالمنافسة.

$$HHI=S^2_1+S^2_2+S^2_3+.....+S^2_n$$



القسم الخامس : نتائج البحث

1.3. نتائج التحليل الوصفي

تشير الإحصائيات الوصفية إلى طبيعة عينة البحث وشكل منحنى التوزيع لكل متغير على حدة، ويوضح الجدول (1) نتائج التحليل الوصفي لمتغيرات البحث، حيث تم عرض المتوسط والوسيط والانحراف المعياري والحد الأدنى للملاحظة والحد الأقصى للملاحظة، وكما يلي:

الجدول (1) الإحصاءات الوصفية للمتغيرات المتعلقة بنماذج اختبار فرضيات البحث

المتغير	عدد الملاحظات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الحد الأدنى	الحد الأعلى
استقلالية لجنة التدقيق	160	0.377	0.326	0	1
تسويق رأي المدقق	160	0.235	0.424	0	1
مؤشر هيرفيندال (المنافسة)	160	0.021	0.091	0.001	0.721
الربحية	160	0.044	0.141	-1.678	0.693
السيولة	160	4.854	32.501	0.108	678.361
الرافعة المالية	160	0.454	0.275	0.003	3.176

المصدر: مخرجات التحليل الإحصائي SPSS

من جدول الإحصاء الوصفي أعلاه يمكن للباحث توضيح بعض الملاحظات الهامة على النحو التالي:

أولاً: فيما يتعلق باستقلالية لجنة التدقيق، يجد الباحث أن المتوسط الحسابي لاستقلالية لجنة التدقيق هو 0.377 أي ما يشكل نسبة تقارب 38% مما يدل على توافرها بشكل معقول كخاصية من خصائص لجنة التدقيق.

ثانياً: المتوسط الحسابي لمتغير تسويق رأي المدقق هو 0.235 ، مما يدل على أن 23.5% من الملاحظات المتضمنة في العينة هي تسويق رأي المدقق، وهو ما يعادل 38 ملاحظة من إجمالي 160، وهذا يدل على أن هناك نسبة كبيرة من الشركات تمارس هذه الممارسة في سوق العراق الأوراق المالية.



ثالثاً: بالنسبة للمتوسط الحسابي لمؤشر هيرفيندال الدال على المنافسة فقد بلغ 0.021 وهذه النسبة محصورة بين (0.015 – 0.025) وتدل على ان تركيز السوق متوسط، أي ان مستوى المنافسة في القطاع المصرفي في السوق العراقية يسيطر عليه عدد قليل من المصارف.

2.5. اختبار الفرضيات

1.2.5. نموذج اختبار الفرضية الأولى للبحث:

تتنبأ الفرضية الأولى للبحث بتأثير استقلالية لجنة التدقيق على تسويق آراء المدققين. حيث تم صياغة النموذج الإحصائي التالي لاختبار الفرضية الثانية، حسب دراسة Abdel Azim et al. (2024)، وعلى النحو التالي:

$$OSi,t = \beta_0 + \beta_1 ACINDit + \beta_2 ROAit + \beta_3 LEVit + \beta_4 CRit + \varepsilon_{i,t}$$

حيث: OSi,t = متغير وهمي يأخذ القيمة 1 في حالة تسويق آراء المدقق، والقيمة 0 بخلاف ذلك.
 $ACINDit$ = استقلالية لجنة التدقيق، وتساوي النسبة المئوية لأعضاء لجنة التدقيق المستقلين الى اجمالي اعضاء اللجنة في الشركة (i) في الفترة (t).
 الربحية: $(ROAit)$ صافي الدخل مقسوماً على إجمالي الأصول.
 السيولة: $(CRit)$ تساوي الأصول المتداولة مقسومة على الالتزامات المتداولة.
 الرافعة المالية $(LEVit)$: تساوي إجمالي الالتزامات مقسوماً على إجمالي الأصول.
 وبعد تحليل الانحدار اللوجستي من خلال تطبيق النموذج اعلاه لتحليل تأثير استقلالية لجنة التدقيق على تسويق آراء المدققين، للوصول إلى طبيعة التأثير في ضوء مستوى دلالة المتغيرات، وتنتضح نتائج التحليل الإحصائي في الجدول (2) وكالاتي:

الجدول (2) نتائج الانحدار اللوجستي (اختبار الفرضية الإحصائية الأولى للبحث)

المتغير	β	T - value	sig.	Exp (β)
استقلالية لجنة التدقيق	-1.017	0.394	0.004	0.309
الربحية	1.028	1.436	0.001	2.799
السيولة	0.161	1.383	0.244	0.201
الرافعة المالية	0.397	0.450	0.501	1.488
R^2	18.1			
N	160			

المصدر: مخرجات التحليل الإحصائي SPSS



ومن نتائج الجدول رقم (2) وجد الباحث أن القوة التفسيرية للنموذج بلغت 18.1 أي أن المتغير المستقل المتعلق باستقلالية لجنة التدقيق والمتغيرات الحاكمة الأخرى تفسر ما نسبته 18% من التغير في المتغير التابع المتمثل في تسوق آراء المدققين، كما تبين دلالة المتغير المستقل المتعلق باستقلال لجنة التدقيق وذو إشارة سالبة مما يدل على وجود تأثير سلبي بين استقلالية لجنة التدقيق وتسوق آراء المدققين، أي أن وجود استقلالية قوية للجنة التدقيق يؤدي إلى الحد من تسوق آراء المدققين. كما يتضح من دلالة المتغيرات الحاكمة المتعلقة بالربحية والسيولة والرفعة المالية، حيث أنها تحمل إشارة إيجابية، حيث أن وجودها يؤدي إلى زيادة مستوى التسوق لرأي المدقق، وبناءً لتوضح دلالة هذه المتغيرات يمكن للباحث قبول الفرضية الأولى.

2.2.5. نموذج اختبار الفرضية الثانية للبحث:

تتنبأ الفرضية الثانية للبحث بتأثير استقلالية لجنة التدقيق على تسوق آراء المدققين في ظل منافسة السوق. حيث تم صياغة النموذج الإحصائي التالي لاختبار الفرضية الثانية، حسب دراسة (Mousavi Shiri & Eramiyan, 2022) وعلى النحو التالي:

$$OS_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 ACIND_{it} + \beta_2 HHI + \beta_3 ROA_{it} + \beta_4 LEV_{it} + \beta_5 CR_{it} + \varepsilon_{i,t}$$

حيث: HHI = تشير إلى مؤشر هيرفيندال وهو إجمالي مربع حصة مبيعات المصرف المحتسبة من إجمالي مبيعات المصارف النشطة في السنة t.

وبعد تحليل الانحدار اللوجستي من خلال تطبيق النموذج أعلاه لتحليل تأثير استقلالية لجنة التدقيق على تسوق آراء المدققين في ظل المنافسة، للوصول إلى طبيعة التأثير في ضوء مستوى دلالة المتغير المعدل المتمثل بالمنافسة، وتنتضح نتائج التحليل الإحصائي في الجدول (3) وكالاتي:



الجدول (3) نتائج الانحدار اللوجستي (اختبار الفرضية الإحصائية الثانية للبحث)

المتغير	β	T - value	sig.	Exp (β)
استقلالية لجنة التدقيق	-1.127	1.204	0.001	0.209
مؤشر هيرفيندال	0.018	0.003	0.001	0.021
الربحية	1.346	1.531	0.001	1.902
السيولة	0.224	1.364	0.071	0.201
الرافعة المالية	0.543	0.463	0.001	1.488
R^2	17.09			
N	160			

المصدر: مخرجات التحليل الإحصائي SPSS

أظهرت النتائج اعلاه أن المنافسة بين المصارف لا تؤثر على العلاقة بين استقلالية لجنة التدقيق وتسوق آراء المدققين، وهذا يتعارض من دراسة (Shin, 2018) التي تشير الى ان هناك ميل من قبل المديرين للانخراط في تسوق آراء المدققين في حالة الظروف التنافسية، وان هذا الاختلاف في النتائج هو الفرق بين الزمان والمكان وظروف السوق التنافسية. المنافسة في قطاع المصرفي العراقي ليست حقيقية. نظراً لوجود عدد قليل من المصارف تعمل وفق المعايير العالمية، حيث ان اغلب المصارف العراقية ليست بمستوى الاقتصاد العراقي. وبناءً لتوضح دلالة هذه المتغيرات يمكن للباحث رفض الفرضية الثانية.

3.5. الاستنتاجات

1. تسوق الرأي يعني البحث عن مدقق راغب في إصدار رأي نظيف سواء بالضغط عليه أو فصله وتعيين مدقق جديد وهو من مهددات استقلال المدققين.
2. وجد الباحث ان المصارف العراقية تميل إلى تسوق الرأي للحصول على تقرير نظيف يعزز من قيمتها في السوق، وان هناك تأثير حاسم تلعبه لجنة التدقيق في الحفاظ على استقلالية المدقق، ولأجل ذلك كان من الضروري دراسة تأثير استقلالية لجنة التدقيق كأحد خصائصها على تسوق رأي المدققين في ظل المنافسة.
3. توضح النتائج الوصفية أن 23% من الملاحظات المتضمنة في العينة تتسوق لرأي المدقق، وهو ما يعادل 38 ملاحظة من إجمالي 160، مما يشير إلى وجود نسبة كبيرة من المصارف تقوم بهذه الممارسة في سوق العراق للأوراق المالية.



4. باستخدام نموذج الانحدار اللوجستي توصل الباحث إلى وجود علاقة عكسية ذات دلالة إحصائية بين كل من استقلالية لجنة التدقيق وتسوق آراء المدققين. قد يكون السبب في ذلك هو التأثير الفعال للأعضاء المستقلين في اتخاذ القرارات التي تؤدي إلى الحد من السلوك الانتهازي للإدارة ومن ثم الحد من تسوق آراء المدققين، حيث يحافظ الأعضاء المستقلون على سمعتهم ويتجنبون المسؤولية القانونية، وبالتالي يكون لديهم حافز لمنع السلوك الانتهازي للإدارة للضغط على المدقق لإصدار تقرير لا تستحقه البيانات المالية للعميل، وذلك لحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح الآخرين.

5. توصل الى ان بعض متغيرات الحاكمة المتمثلة بالربحية والسيولة والرافعة المالية لها أهمية في التأثير على تسوق آراء المدققين.

4.5. التوصيات

يوصي الباحث بالنقاط التالية التي من الممكن ان تساعد على المساهمة في تحسين مستوى الاستقلالية للجان التدقيق في شركات السوق العراقية :

1. على الشركات والهيئات الحكومية في العراق تعزيز متطلبات استقلالية لجان التدقيق ووضع مقاييس لتقييم مستواها، حيث يمكن أن تعمل التعليمات والقوانين الأكثر قوة على تحسينها وبالتالي زيادة في جودة آراء المدققين.

2. اجراء المزيد من الدراسات التي تتناول تأثير استقلالية لجنة التدقيق عبر قطاعات أو بلدان مختلفة، حيث يمكن أن يساعد هذا في تعميم المزيد من النتائج وفهم أكثر دقة للآثار الأوسع.

3. أوصي بأن تركز المصارف على تدريب أعضاء لجنة التدقيق لتحسين فهمهم لأدوارهم ومسؤولياتهم، وخاصة في ظل المنافسة في السوق.

المصادر:

1. Abdel Azim Al-Banna, B., Tarek Ahmed Hafez, S., & Ahmed Ibraheem El-Ashmawy, Y. (2024). The Impact of Audit Committee Characteristics on Auditor's Opinion Shopping. *Egyptian Journal of Business Studies*.1017-992 ,(2)48 .
2. Abdillah, M. R., Mardijuwono, A. W., & Habiburrochman, H. (2019). The effect of company characteristics and auditor characteristics to audit report lag. *Asian Journal of Accounting Research*, 4(1), 129-144.



3. Alqatamin, R. M. (2018). Audit Committee Effectiveness and Company Performance: Evidence from Jordan. *Accounting and Finance Research*, 7(2), 48-60 .
4. Archambeault, D., & DeZoort, F. T. (2001). Auditor opinion shopping and the audit committee: An analysis of suspicious auditor switches. *International Journal of Auditing*, 5(1), 33-52.
5. Armstrong, C. S., Core, J. E., & Guay, W. R. (2014). Do independent directors cause improvements in firm transparency?. *Journal of financial economics*, 113(3), 383-403.
6. Chukwu, G. J., & Nwabochi, N. (2019). Audit committee characteristics and timeliness of corporate financial reporting in the Nigerian insurance industry. *International Journal of Managerial Studies and Research*, 7(4), 86-95.
7. Desender, K.A., Aguilera, R.V., Crespi, R. and Garcia-Cestona, M. (2013), "When does ownership matter? Board characteristics and behavior", *Strategic Management Journal*, Vol.34 No.7, pp. 823-842.
8. Elashmawy, yasmina, (2024), The Impact of the Characteristics of the Board of Directors on Auditor's opinion Shopping: Evidence from Egypt. *Al Shorouk Journal of Business Science*.620-577 ,(16.2)16 ,.
9. Hardi, H., Wiguna, M., HARIYANI, E., & PUTRA, A. A. (2020). Opinion shopping, prior opinion, audit quality, financial condition, and going concern opinion. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 7(11), 169-176.. *Accounting and Business Research*, 52(7), 773-814.
10. Johnstone, K. M., Gramling, A. A., & Rittenberg, L. E. (2021). *Auditing: a risk-based approach to conducting a quality audit*. Cengage learning.
11. Katmon, N., and Al Farooque, O. (2015). Exploring the impact of internal corporate governance on the relation between disclosure quality and earnings management in the UK listed companies. *Journal of Business Ethics*, 142(2), 345-367 .
12. Lee, B. (2017). *The Effects of Mandatory Audit Firm Rotation and Mandatory Audit Firm Retention on Opinion Shopping* (Doctoral dissertation).



13. Liu, W. P., & Huang, H. W. (2024). Internal control opinion shopping: Does initial audit fee discounting matter?. *Research in International Business and Finance*, 69, 102248.
14. Mousavi Shiri, M., & Eramiyan, A. (2022). The relationship between supervisory independence and auditor's opinion shopping: market competition influence. *Iranian Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 6(2), 37-52.
15. Nkak, P. (2020). Audit Committee Characteristics and Audit Report Lag of Quoted Industrial Companies in Nigeria. *IOSR Journal of Business and Management (IOSR-JBM)*, 22(5), 01-09.
16. Osma, B. G., Gill-de-Albornoz Noguer, B., De Las Heras Cristóbal, E., & Rusanescu, S. (2022). Opinion-shopping: firm versus partner-level evidence
17. Pangaribuan, H. (2019). An Examination on Voluntary Disclosure, Independent Board, Independent Audit Committee and Institutional Ownership.
18. Roszkowska, P. (2021). Fintech in financial reporting and audit for fraud prevention and safeguarding equity investments. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 17(2), 164-196.
19. Sarbanes-Oxley Act. (2002). Congress USA: Public Law 107-204, Washington D.C
20. Shin, I. H. (2018). The Relationship between Firm Market Power and Audit Fee Decisions. *Journal of International Trade & Commerce*, 14(3), 89-99.
21. Stocken, M. E. (2000). Auditor conservatism and opinion shopping: Influence of client switching expectations on audit opinion decisions. The Pennsylvania State University.
22. Tomasila, B. C., & Pangaribuan, H. (2023). The Influence of Audit Opinion, Auditor Switching, and Number of Audit Committees on Audit Report Lag. *Ilomata International Journal of Tax and Accounting*, 4(4), 730-741.
23. Wahdan, D. M. A., Azzam, D. M. E. A., & El Demiry, A. N. (2023). The Impact of Audit Committee Independence and Size on the Audit



Report Delay: An Applied Study. Scientific Journal of Financial and Administrative Studies and Research, 15(2), 1-32.

24. Wang, Y. (2010). Product market competition and audit fees. Auditing: A Journal of Practice & Theory, Forthcoming.

25. Yuejun, T. (2011). Audit fees, motivation of avoiding loss and opinion shopping: Test for moderating effect based on evidences of Chinese stock market from 2001 to 2008. China Finance Review International, 1(3), 241-261.

26. Zhou, Y. (2018). Auditor Changes by the Firms Just Missing Analysts' Forecasts (Doctoral dissertation, Drexel University).