گـۆڤـاری زانـکـۆی ڕاپـەڕیــن
Journal of University of Raparin.
مجلة جامعة رابرين

E-ISSN: 2522 – 7130 P-ISSN: 2410 – 1036
This work is licensed under CC-BY-NC-ND 4.0
DOI:10.26750/Vol(12).No(1).Paper42

تاريخ الاستلام: 16-05-2023
تاريخ الــقبول: 21-06-2023
تاريخ النـــشر: 28-02-2025

تأثير التفضيلات الإدارية في جودة التدقيق- دراسة تطبيقية في عينة من مكاتب وشركات التدقيق العراقية

نوزاد خضر سعيد[١] - محمد حويش علاوي الشجيري[٢] - ڤيان سليمان حمه سعيد[٣]

vian.alsalihy@koyauniversity.org - mohammed.alshujairi@aliraqia.edu.iq - nawzad.saeed@uoz.edu.krd

[١]قسم العلوم الإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة زاخو، زاخو، إقليم كوردستان، العراق.

[٢]قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة العراقية، بغداد، العراق.

[٣]قسم المحاسبة، كلية العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة كويه، كويه، إقليم كوردستان، العراق.

الملخص

تستهدف الدراسة قياس وتحليل طبيعة تفضيلات الإدارة لمكاتب وشركات التدقيق العراقية لتحديد الاعتبارات التي يتم بناءً عليها اختيار والمفاضلة بين تلك المكاتب والشركات، فضلا عن تقييم وتحليل جودة التدقيق لتلك لمكاتب والشركات واختبار العلاقة بين التفضيلات الإدارية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية وجودة التدقيق لمكاتب وشركات التدقيق.

وبغرض تحقيق أهداف الدراسة فقد تم تبني فرضية رئيسية موجهة لاختبار العلاقة بين متغيرات الدراسة، إذ تم تبني المنهج التطبيقي القائم على التقييم والتحليل الكمي الرياضي، باعتماد التقارير المالية السنوية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية والنشرات الرسمية للسوق كمصادر للبيانات للمدة (2017-2021). وتمثلت عينة الدراسة أساسا في عينة من مكاتب وشركات التدقيق العراقية التي بلغت (26) مكتباً وشركة تدقيق، تم اختيارها في ضوء تحديد واختيار عينة عمدية من الشركات الخاضعة للتدقيق والمدرجة في السوق المالي العراقي والتي بلغت (22) شركة مساهمة، إذ تم اعتماد بيانات تلك الشركات في تقييم متغيرات الدراسة المتعلقة بمكاتب وشركات التدقيق عينة الدراسة.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات كان من أبرزها وجود علاقة وتأثير جوهري للتفضيلات الإدارية في جودة التدقيق. كما أظهرت النتائج تفضيل غالبية الشركات عينة الدراسة اختيار مكاتب وشركات التدقيق الخمسة الكبيرة، إذ بلغ المتوسط العام لنسبة التفضيلات الإدارية لمكاتب وشركات التدقيق الخمسة الكبيرة (68%)، وهي أكبر من متوسط نسبة تفضيلاتها لمكاتب التدقيق المتوسطة والصغيرة التي بلغت (40%). وقدمت الدراسة عددا من التوصيات كان من أهمها ضرورة إدراك الشركات الخاضعة للتدقيق أهمية اختيار شركة التدقيق التي تقدم خدمة ذات جودة مرتفعة، لأهميته الخاصة للمستثمرين، وهو ما ينعكس في القيمة السوقية للشركة، من خلال ترشيد عملية صناعة القرارات الاستثمارية، وتحسين كفاءة الاستثمار فيها.

الكلمات المفتاحية: التفضيلات الإدارية، التدقيق، جودة التدقيق، مكاتب وشركات التدقيق العراقية، سوق العراق للأوراق المالية.

1. المقدمة

يعد قرار تعيين المدقق الخارجي واختياره من أهم القرارات التي تتخذها إدارة الشركة خلال فترة وجودها ليس فقط لحساسية الدور الذي يلعبه المدقق في بيان مدى صدق وعدالة القوائم المالية، وإنما لما يترتب على هذا القرار من تلبية لمصالح الأطراف المختلفة، لذا تحرص إدارة الشركات على التحري الدقة عند قيامها باتخاذ قرار اختيار مدقق حساباتها من خلال القيام بعملية الموازنة بين المنافع والتكاليف المرتبطة بعملية المفاضلة بين المدققين لاختيار المدقق المناسب (Dickins et al., 2018). فعند قيام إدارة الشركة بتعيين المدقق الخارجي فإنها تضع في عين الاعتبار مجموعة من المحددات والعوامل التي يتم على أساسها المفاضلة بين المدققين واختيار مكتب تدقيق الذي يتناسب مع وضع الشركة بما يحقق أهدافها (Matonti & et al, 2016). ونتيجة زيادة حدة المنافسة في سوق خدمات التدقيق أتجه العديد من الباحثين في مجال التدقيق إلى دراسة العوامل المؤثرة في هذا القرار وتحديد أسس المفاضلة بين مكاتب وشركات التدقيق (Olowookere & Inneh, 2016).

فقديماً، كانت معايير الاختيار والمفاضلة بين المدققين تتوقف على ما يتمتع به مكتب أو شركة التدقيق من الخصائص من أهمها: حجم المكتب وشهرته وارتباطه بأحد شركات التدقيق الكبرى Big 4، ودرجة التخصص الصناعي لمدققي المكتب، وطبيعة الخدمات المقدمة من قبل مدققي المكتب لعميل التدقيق.... وغيرها من الخصائص المرتبطة بمكتب التدقيق (Flaming & Uddin, 2021). ولكن مؤخراً، ظهر اتجاه حديث من قبل العديد من الباحثين في مختلف الدراسات يشير إلى الدور الذي تلعبه خصائص الشركة الخاضعة للتدقيق كأحد العوامل المؤثر في قرار اختيار المدقق الخارجي وتفضيل نوع معين من مكاتب التدقيق سواءً كانت تصنف من إحدى مكاتب التدقيق الكبرى Big 4 أو غير ذلك non-Big 4، حيث أكدت تلك الدراسات على أن قرار اختيار المدقق الخارجي لا يتوقف فقط على خصائص مكتب التدقيق، ولكن يتوقف أيضاً على خصائص شركة محل التدقيق من أهمها: حجم العميل، وربحية العميل، ودرجة المخاطر المالية المحيطة به، .... وغير من الخصائص المرتبطة بعميل التدقيق. إذ أصبح لهذه الخصائص دوراً فعالاً في التأثير في قرارات الشركات بتفضيل اختيار نوع معين من مكاتب التدقيق وذلك من خلال تأثيرها على مستوى الطلب على جودة التدقيق (حافظ والطيب، 2023).

إذ أن التفضيلات الإدارية لمستويات معينة من الجودة تعقد مبادلة عند تفضيل مكاتب وشركات التدقيق بين تفضيل مدققي الحسابات الذين ينتمون إلى مكاتب وشركات التدقيق الكبيرة بهدف الإشارة إلى جودة تدقيق أعلى وحوكمة شركات جيدة، وبالتالي تخفيض تكاليف زيادة رأس المال والكفاءة في التعاقدات، أو تفضيل مدققي الحسابات الذين ينتمون لمكاتب وشركات التدقيق الأقل جودة من أجل الحصول على رأي نظيف لتحقيق مصالح الشخصية مستمدة من حوكمة شركات ضعيفة وإفصاح أقل شفافية، هذا بدوره ينعكس على جودة التدقيق (بدوي، 2016: 405-406) (Hurley & Mayhew, 2019) (Naveed & et al, 2020: 214).

2. منهجية الدراسة والدراسات السابقة

2.1 منهجية الدراسة

2.1.1 مشكلة الدراسة: يعد قرار اختيار وتعيين المدقق الخارجي من القرارات الصعبة التي تتخذها إدارة الشركة (طالب الخدمة) حيث أنها لا تخضع أحياناً لمعايير دقيقة، ويرجع ذلك بالدرجة الأولى إلى زيادة حدة المنافسة بين مكاتب

وشركات التدقيق سواء من ناحية الأتعاب أو الخدمات الأخرى المقدمة لطالب الخدمة. وعلى الرغم من أن التشريعات في مختلف البلدان تعطي حق اختيار مكتب وشركات التدقيق للجمعية العمومية للمساهمين، إلا أنه في الواقع العملي نجد أن الإدارة هي التي تقوم بعملية الاختيار ويكون هناك تجاوب من قبل الجمعية العمومية مع الإدارة، وهذا أمر قد يكون له آثار سلبية على استقلالية المدقق، ومن ثم على جودة خدمات التدقيق (Inua & Urhoghide, 2018). لذا إن سيطرة وهيمنة مجلس الإدارة على قرار اختيار المدقق الخارجي هو أكثر ما يخشاه المدقق، ولا يزال قوة يهدد بها عميل التدقيق في ظل وجود ظاهرة تسوق الرأي، إذ أن قيام إدارة الشركة باختيار المدقق الخارجي يمكنها من ممارسة بعض الضغوط عليه لأنها هي التي اقترحت تعيينه، وهذا الأمر قد ينحدر إلى عملية المساومة بين المدقق الخارجي وإدارة الشركة مما يحد من استقلالية المدقق (البلداوي وعبد الرحمن، 2015: 194) (العديم، 2017: 231). ولقد توصلت معظم الدراسات في البيئات المختلفة إلى أن مديري الشركات يفضلون مكاتب تدقيق ذات جودة أقل، ويقللون من أهمية الجانب المهني عند التعامل مع المدققين الخارجيين، وبالتالي فإن التفضيلات الإدارية لمستويات معينة من الجودة ستقودهم إلى اختيار مدقق يلبي رغباتهم واحتياجاتهم الانتهازية والعدوانية على أفضل وجه، وهذا ينعكس على ردود أفعال المستثمرين وسلوكهم (Hurley & Mayhew, 2019). لأن المستثمرين يدركون تماماً أهمية جودة التدقيق في قراراتهم الاستثمارية، لذا يفضلون شركات التدقيق ذات الجودة العالية، لأنها تسهم في خفض درجة عدم التأكد لديهم (Flaming & Uddin, 2021).

بناءً عليه تثار تساؤلات عديدة على المستوى النظري من قبل الباحثين وعلى المستوى العملي من قبل الهيئات المهنية حول طبيعة قرار اختيار المدقق الخارجي من قبل إدارة الشركة (Inua & Urhoghide, 2018). وهل أن إدارات الشركات تفضل العمل مع شركات التدقيق الكبيرة باعتبارها تزود خدمات عالية الجودة مقارنة بشركات التدقيق الصغيرة (Chinwe & Robinson, 2019). وهل أن حجم الشركة الخاضعة للتدقيق والعائد المرتفع على الأصول ودرجة المخاطرة من العوامل المهمة في اختيار شركات التدقيق الكبيرة (El-Dyasty, 2017). وفي ضوء ما تقدم يمكن تصوير إشكالية الدراسة من خلال التساؤل الرئيس الاتي: ما علاقة وتأثير التفضيلات الإدارية في جودة التدقيق لمكاتب وشركات التدقيق العراقية؟

2.1.2 أهداف الدراسة: تتبنى الدراسة في ضوء التساؤلات البحثية تحقيق أهداف عدة من أبرزها ما يلي:

1- تقييم وتحليل جودة التدقيق لمكاتب وشركات التدقيق في البيئة العراقية.

2- قياس وتحليل طبيعة التفضيلات الإدارية لمكاتب وشركات التدقيق في البيئة العراقية.

3- معرفة علاقة وتأثير التفضيلات الإدارية في جودة التدقيق في البيئة العراقية.

2.1.3 أهمية الدراسة: تنبع أهمية الدراسة من دورها في استكشاف واقع التفضيلات الإدارية فضلا عن تقييم وتحليل جودة التدقيق لمكاتب وشركات التدقيق في البيئة العراقية واختبار العلاقة بين التفضيلات الإدارية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية وجودة التدقيق لمكاتب وشركات التدقيق. إذ تتناول الدراسة أحد أهم المواضيع ذات العلاقة ببيئة الأعمال الجديدة ومتطلبات تفعيل مهنة التدقيق، لذا فان الدراسة الحالية تسهم في تحقيق إضافات علمية مهمة يأتي في مقدمتها:

1- تحليل واقع وطبيعة تفضيلات إدارات الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية لحجم ومستوى جودة مكاتب وشركات التدقيق.

2- المساهمة في تحديد مستوى جودة التدقيق لمكاتب وشركات التدقيق عينة الدراسة، فضلا عن بيان العلاقة بين التفضيلات الإدارية وجودة التدقيق، وهو ما يضع أمام إدارة المهنة نتائج علمية حول توجه التفضيلات الإدارية للشركات العراقية وانعكاسات ذلك في جودة التدقيق.

3- المساهمة التجريبية في بيان تأثير التفضيلات الإدارية في جودة التدقيق، وهو ما يدعم اتخاذ الإجراءات اللازمة القانونية والمهنية لوضع آليات معينة في مجال التفضيلات الإدارية لمكاتب وشركات التدقيق.

2.1.4 فرضية الدراسة: في ضوء مشكلة البحث وأهدافه يمكن صياغة الفرضية الرئيسة للاختبار في البيئة العراقية على النحو التالي: هناك علاقة وتأثير ذو دلالة إحصائية بين التفضيلات الإدارية وجودة التدقيق لمكاتب وشركات التدقيق العراقية في ظل وجود المتغير الضابط (حجم الشركة الخاضعة للتدقيق).

2.1.5 منهج الدراسة وأسلوب جمع البيانات: بهدف بناء أطار نظري علمي لأبعاد مشكلة الدراسة وأهدافها تم تبني المنهج الاستقرائي بهدف توليد نتائج عامة تتعلق بمتغيرات الدراسة والعلاقات فيما بينها. وتم اعتماد على الأدبيات الأجنبية والعربية والمحلية من كتب ودراسات ودوريات ومؤتمرات، فضلا عن مواقع شبكة المعلومات الدولية. فيما تم تبني المناهج العلمية الأتية في سبيل إنجاز الاختبارات العملية للدراسة:

أ- المنهج التطبيقي القائم على التقييم والتحليل الكمي لمتغيرات الدراسة بالاعتماد على التقارير المالية للشركات عينة الدراسة ونشرات سوق العراق للأوراق المالية.

ب- المنهج الاستدلالي الكمي القائم على استخدام أدوات التحليل الإحصائي الاستدلالي في اختبار وتحليل فرضيات الدراسة.

2.1.6 حدود الدراسة: تتمثل حدود الدراسة المكانية بمكاتب وشركات التدقيق والشركات المساهمة المدرجة والعاملة في البيئة العراقية. فيما تتمثل الحدود الزمانية بالمدة الزمنية (2017- 2021) والتي تم تحديدها وفقا لمؤشرات توافر وتكامل المعلومات للشركات عينة البحث.

2.2 الدراسات السابقة

1- دراسة (المقصبي والبرغثي، 2018):	
عنوان الدراسة	أسس اختيار المراجع الخارجي ودورها في جودة عملية المراجعة
نوع الدراسة	ورقة بحثية
مشكلة الدراسة	تنطلق الدراسة من مشكلة مفادها بأن عملية المفاضلة لمكاتب وشركات التدقيق من قبل إدارة الشركة لا تخضع أحياناً لمعايير دقيقة، ويرجع ذلك بالدرجة الأولي إلى زيادة مستوى المنافسة في سوق خدمات التدقيق، لذا فإن مساءلة اختيار المدقق الخارجي من قبل الشركات ثارت تساؤلات عديدة، ومن أهما أثر العوامل والأسباب المؤثرة في قرار اختيار المدقق الخارجي على جودة عملية التدقيق.
أهداف الدراسة	هدفت الدراسة إلى التعرف على أسس اختيار المراجع الخارجي في جودة عملية المراجعة، من وجهة نظر المهنيين ومجالس الإدارة.
منهج الدراسة وأدواتها	اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في جانبها العملي، وذلك من خلال استخدام استمارة الاستبيان استهدفت مجموعة من المدققين والمدراء في الشركات المدرجة في سوق ليبيا.
مجتمع وعينة الدراسة	تم اختيار عينة من المدققين الخارجيين في ليبيا، وعينة من المصارف التجارية العاملة في سوق ليبيا للأوراق المالية.

أهم النتائج	وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها وجود تأثير معنوي سلبي لانخفاض أتعاب التدقيق بهدف الحصول على عدد أكبر من العملاء في جودة التدقيق.
أوجه التشابه والاختلاف مع الدراسة الحالية	إن القاسم المشترك بين هذه الدارسة والدراسة الحالية هو تحليل العلاقة بين التفضيلات الإدارية وجودة التدقيق، بينما تختلف هذه الدراسة مع الدراسة الحالية من حيث أنها قامت بتحليل هذه العلاقة وصفياً، فضلاً عن قياس التفضيلات الإدارية بخصائص مكتب التدقيق المتمثلة (بأتعاب التدقيق، الخدمات الاستشارية، حجم وسمعة مكتب التدقيق، التخصص الصناعي، والتأهيل العلمي والمهني)، في حين تناولت الدراسة الحالية تقييم وتحليل العلاقة بين مستوى التفضيلات الإدارية لمكاتب وشركات التدقيق العراقية مقاسةً بخصائص الشركة الخاضعة للتدقيق.

2- دراسة (Hurley & Mayhew, 2019):	
عنوان الدراسة	Market Reactions to a High-Quality Auditor and Managerial Preference for Audit Quality
	ردود فعل السوق على مدقق حسابات عالي الجودة والتفضيل الإداري لجودة التدقيق
نوع الدراسة	ورقة بحثية
مشكلة الدراسة	تنطلق مشكلة الدراسة بناءً على افتراض بأن المديرين سيطلبون مستويات عالية من جودة التدقيق لتجنب سلوك المستثمرين لحماية الأسعار، وسيؤدي هذا الطلب بدوره إلى زيادة توفير جودة التدقيق في ظل منافس عالي الجودة.
أهداف الدراسة	هدفت الدراسة إلى بيان ردود فعل السوق على مدقق حسابات عالي الجودة والتفضيل الإداري لجودة التدقيق.
منهج الدراسة وأدواتها	اعتمدت الدراسة على المنهج الكمي التجريبي، وذلك باستخدام استمارة الاستبيان.
مجتمع وعينة الدراسة	طلاب البكالوريوس في قسم المحاسبة والمالية وطلاب الدراسات العليا في جامعة عامة كبيرة في الغرب الأوسط من الولايات المتحدة.
أهم النتائج	من أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة بأن إضافة مدقق حسابات ذوي جودة عالية، والذي يوفر عمليات تدقيق مستقلة وعالية الجودة، لا يزيد من جهود المدققين الآخرين وجودتهم. وبدلاً من ذلك، يستجيب المدققون الآخرون عن طريق خفض جودة التدقيق.
أوجه التشابه والاختلاف مع الدراسة الحالية	تتشابه هذه الدراسة مع الدراسة الحالية حيث تلقي الضوء على تأثير التفضيلات الإدارية لمكاتب وشركات التدقيق في جودة التدقيق، وما يميز هذه الدراسة عن الدراسة الحالية إنها ربطت التفضيلات الإدارية لمكاتب وشركات التدقيق بالسلوك الانتهازي للمديرين باستخدام الطرق والسياسات المحاسبية، فضلاً عن قياس جودة التدقيق بالتخصص الصناعي للمدقق، في حين ربطت الدراسة الحالية التفضيلات الإدارية لمكاتب وشركات التدقيق بخصائص الشركة الخاضعة للتدقيق.

3- دراسة (Chinwe & Robinson, 2019):	
عنوان الدراسة	Determinants of Choice of Auditors in Nigerian Quoted Firms
	محددات اختيار مدققي الحسابات في الشركات النيجرية المدرجة

نوع الدراسة	ورقة بحثية
مشكلة الدراسة	جلبت موجة فشل التدقيق في العالم، وخاصة في نيجيريا، خيبة أمل كبيرة لمستخدمي التقارير المالية. وتم ربط مشكلة الدراسة بالمدة الطويلة للارتباط شركة التدقيق مع العميل والتي تم ربطها أيضاً بالمحاسبة الإبداعية، بحيث أصبحت فترة المدقق محور الكثير من النقاش.
أهداف الدراسة	الهدف الرئيسي من هذه الدراسة هو التأكد من محددات اختيار المدققين في الشركات النيجيرية المدرجة.
منهج الدراسة وأدواتها	تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من خلال استخدام استمارة استبيان.
مجتمع وعينة الدراسة	عينة من الشركات المدرجة في بورصة نيجيريا.
اهم النتائج	من أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة أن التغطية الدولية والعلاقة طويلة الأجل مع المدققين الحاليين تؤثر إلى حد كبير على اختيار المدققين في الشركات النيجيرية المدرجة، وأن الشركات تفضل العمل مع شركة تدقيق الحسابات Big 4.
أوجه التشابه والاختلاف مع الدراسة الحالية	تتشابه هذه الدراسة مع الدراسة الحالية من حيث أنها تلقي الضوء على التفضيلات الإدارية للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية لمكاتب وشركات التدقيق، وما يميزها عن الدراسة الحالية فإنها ركزت على العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق والشركة الخاضعة للتدقيق كمؤشر لقياس التفضيلات الإدارية ولم تتعدى ذلك، في حين ركزت جهود الدراسة الحالية على خصائص الشركة الخاضعة للتدقيق كمؤشر لقياس التفضيلات الإدارية.

2.3 إسهامات الدراسة الحالية

1- ما يميز الدراسة الحالية بأنها الدراسة الأولى التي تناولت بالتقييم والتحليل التفضيلات الإدارية للشركات العاملة في البيئة المحلية لمكاتب وشركات التدقيق. فضلاً عن كونها المحاولة الأولى التي ربطت بين التفصيلات الإدارية وجودة التدقيق بشكل تطبيقي.

2- أسهمت الدراسة في الاختبار التطبيقي العملي في بيان تأثير التفضيلات الإدارية في جودة التدقيق، وهو ما يضع أمام إدارة المهنة نتائج علمية تستند لها حول طبيعة وتوجه التفضيلات الإدارية للشركات العراقية وانعكاسات ذلك في جودة التدقيق.

3- قدمت الدراسة الحالية إضافة علمية تجريبية في بيان تأثير التفضيلات الإدارية في جودة التدقيق باستخدام بيانات فعلية من واقع التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق العراق للأرواق المالية.

3. الجانب النظري للدراسة

3.1 التفضيلات الإدارية لمكاتب وشركات التدقيق

3.1.1 اختيار مكاتب وشركات التدقيق: تعد عملية اختيار المدقق قضية رئيسية في معظم الشركات وأحد أهم القرارات التي تتخذها إدارة الشركة خلال فترة وجودها، ليس فقط لحساسية الدور الذي يلعبه المدقق في بيان مدى صدق وعدالة التقارير المالية، وإنما أيضاً لما يترتب على هذا القرار من تلبية لمصالح كافة الأطراف (Hsu et al., 2017: 6) (Eniola & Ajayi, 2018: 164). إذ يعد قرار اختيار شركة التدقيق من بين مكاتب وشركات التدقيق المتاحة من أعقد وأصعب القرارات التي يتخذها طالبو الخدمة، على الرغم من حرص الجهات المهنية على إيجاد الوسائل التي تكفل حداً معيناً من جودة الإداء المهني، سواء من خلال تنميط إجراءات التدقيق وضمان استمرارية التأهيل العلمي والمهني

لممارسيها والرقابة على الجودة، ويرجع ذلك بالدرجة الأولى إلى انتشار المنافسة المتزايدة بين مكاتب وشركات التدقيق سواء من ناحية الأتعاب أو الخدمات الأخرى المقدمة لطالب الخدمة، وتزداد المشكلة تعقيداً في الدول الناشئة والتي تعاني من عدم وجود أو اكتمال الأركان الأساسية المنظمة للمهنة سواء ما كان له علاقة بالدخول إلى المهنة أو إجراءات التدقيق أو الرقابة على جودتها (Olowookere & Inneh, 2016: 49).

لذا فإن عملية اختيار المدقق الخارجي في الواقع العملي ليس بالأمر السهل، إذ يتوجب على إدارة الشركة أن تقارن بين الفوائد الهامشية التي ستجنيها من وراء هذا الاختيار وبين التكاليف التي ستتكبدها والاستنتاج بالخيار الأكثر فائدة، إذ تسعى الشركات على أن تختار مدقق حساباتها بطريقة فعالة، وذلك من خلال تحديد البيئة المناسبة لترتيب ومناقشة بعض الأهداف لتحقيقها مثل: القيام بعملية الاختيار بطريقة شفافة، والتأكد من التركيز المناسب على جودة التدقيق، واستقلالية المدقق بما يتفق مع القوانين والأنظمة (Khan, 2019: 8). وعلى الرغم من أن التشريعات القانونية والمالية في معظم البلدان تعطي حق اختيار مكتب التدقيق للجمعية العمومية للمساهمين باعتبار أن المدقق الخارجي يكون وكيلاً عن المساهمين للقيام بمهنة التدقيق، إلا أنه في الواقع العملي نجد أن إدارة الشركات هي التي تقوم بمهمة اختيار وتعيين وتحديد أتعاب المدقق الخارجي، ومصادقة الجمعية العمومية على قرار الإدارة، مما أثار جدلاً حول قدرة المدقق الخارجي للقيام بمهامه بالشكل المطلوب، لما له من تأثير سلبي على استقلالية المدقق (محمود، 2015: 26). باعتبار أن المدقق هو رقيباً على تصرفات أو أعمال مجلس الإدارة، فكيف يمارس عملية الرقابة على الجهة التي تملك تعيينه وعزله، إلا أن المتتبع لدور الجمعية العمومية في هذا الصدد يلاحظ بأن تعيين المدقق يتم بناءً على اقتراح مجلس الإدارة ونادراً ما أن ترفض الجمعية العمومية هذا الاقتراح (Hossain, 2019: 6). وبناءً عليه فقد أثارت عملية اختيار المدقق الخارجي نتيجة المنافسة المتزايدة الكثير من الادعاءات بأن رأي المدقق أصبحت سلعة تباع وتشتري وأن الشركات أصبحت تتسوق من أجل الحصول على رأي نظيف يتزامن مع مصلحة الإدارة، وقد أطلق على هذه الظاهرة "ظاهرة تسوق الرأي" (Newton et al., 2016: 1).

إن سيطرة وهيمنة مجلس الإدارة على قرار اختيار المدقق الخارجي هو أكثر ما يخشاه المدقق، ولايزال قوة يهدد بها عميل التدقيق في ظل وجود ظاهرة تسوق الرأي، فثمة علاقة بين إصدار المدقق رأيا متحفظاً وبين تغييره في السنة التالية (البلداوي وعبدالرحمن، 2015: 194) (العديم، 2017: 231). لذلك قامت (SEC) الأمريكية وقانون Sarbanes-Oxley (SOX)، بتخويل لجان التدقيق في الشركات للقيام بالاختيار وتحديد الأتعاب وذلك للحد من سلطة الإدارة في عملية اختيار المدقق كوسيلة لتحقيق التوازن في ميزان القوة بين المدقق والإدارة (Sun et al., 2017: 15).

ويخلص الباحث الى انه وعلى الرغم من كفالة القوانين في مختلف البلدان لحق اختيار المدقق الخارجي للجمعية العمومية للمساهمين، إلا أن دور الجمعية العمومية قد يكون شكلياً عند اتخاذ هذا القرار وبالأخص في الدول النامية، إذ إن مجلس الإدارة هو من يكون له اليد العليا في قرار اختيار المدقق، فهو يقوم بإقناع كبار المساهمين على الموافقة على قرار تحديد المدقق الذي يرغب بتعيينه.

3.1.2 العوامل المؤثرة على قرار اختيار المدقق الخارجي: يختلف الطلب على خدمات التدقيق عبر الشركات، لأن فوائد الحصول على تلك الخدمة مسالة متعددة الأوجه (Inua & Urhoghide, 2018: 38). إذ أن الطلب على خدمات التدقيق ينتج عن ثلاثة أسباب أساسية، ويكمن السبب الأول في تخفيض تكاليف الوكالة وتقليل النزاعات المحتملة بين الإدارة والأطراف المستفيدة، ومن ناحية أخرى يظهر الطلب على خدمات التدقيق بدافع معلوماتي وهو تخفيض مشكلة عدم تماثل المعلومات، وأخيراً يكون الطلب على خدمات التدقيق لسبب توكيدي، حيث ينظر إلى المدقق

الخارجي على أنه قادر على إضفاء الثقة والمصداقية على التقارير المالية تجاه الأطراف المستفيدة (Fadaly, 2018: 65). كما يختلف عملاء التدقيق في مستوى الجودة التي يرغبون الحصول عليها من مكاتب وشركات التدقيق، لكون العملاء يطالبون بمستوى معين من جودة التدقيق ولا يطلبون بالضرورة أعلى مستوى من الجودة (Hurley & Mayhew, 2019: 25).

لذا فأن الطلب على خدمات التدقيق يتعلق دوماً بقرار الاختيار، إذ يرتبط مثل هذا القرار في كثير من الأحيان بخصائص المنشأة محل التدقيق (بدوي، 2016: 405-406) (Naveed et al., 2020: 214). وعلى الرغم من أن الدراسات في مجال اختيار المدقق الخارجي قد تبنت العديد من العوامل التي تساهم في ترشيد هذا القرار، إلا أن هناك العديد من المحددات غير المعلنة من جانب الإدارة والتي تؤثر على هذه القرار وتحول دون تحقق الرشد في عملية الاختيار، وذلك بقصد تعظيم مصالحها المتعارضة مع مصالح الأطراف المستفيدة، لذا فإن إدارة الشركات لا تفصح غالباً عن الأسباب الحقيقية التي دفعتها لاختيار مدقق معين دون آخر (Wisdom et al., 2018: 67-68). وقد ركزت الدراسات السابقة المتعلقة بجانب الطلب على خدمات التدقيق والتي تناولت خصائص المنشأة محل التدقيق والدور الذي تلعبه في اختيار المدقق الخارجي، وقد اعتمدت هذه الدراسات على مجموعة من الخصائص المتعلقة بالمنشأة محل التدقيق أهمها حجم عميل التدقيق، ربحية عميل التدقيق، مخاطر العميل، تنوع وتعقد عمليات العميل، هياكل الملكية للشركات محل التدقيق، وجود لجان التدقيق في الشركة الخاضعة للتدقيق، عمر الشركة، نوع الصناعة التي ينتمي إليها العميل (الصياد، 2020: 3) (Matonti et al., 2016: 6) (Pratama, 2018: 65) (Dwekat et al., 2018: 48) (Habib et al., 2019: 312) (Chinwe et al., 2019: 5) (Ngo et al., 2020: 673). وقدر ركزت الدراسة الحالية على ثلاث خصائص هي؛ حجم عميل التدقيق، ربحية العميل، ودرجة المخاطر المرتبطة به كما يلي (بدوي، 2016: 410-412):

1- حجم عميل التدقيق: يعد كبر حجم الشركة محل التدقيق من خلال زيادة قيمة أصولها وتنوع أنشطتها من العوامل المؤثرة في قرار اختيار المدقق الخارجي (محمود، 2020: 49)، وقد خلصت معظم الدراسات السابقة إلى أن الشركات كبيرة الحجم ستلجأ إلى اختيار مكاتب وشركات التدقيق الكبرى (Big 4) لتدقيق قوائمها المالية، لأن الشركات كبيرة الحجم لديها الرغبة بالإفصاح عن مستوى مرتفع مقارنةً بالشركات صغيرة الحجم، إضافة إلى ذلك فان الشركات الكبيرة بحاجة دائمة الى رأس مال كبير، لذا ستسعى هذه الشركات للتعاقد مع مكاتب التدقيق الكبرى في ظل ارتفاع قيمة إجمالي أصول الشركة، للاستفادة من مميزات الخبرة والكفاءة المهنية وضمان مستوى مناسب من الجودة في ضوء ارتفاع عدد مستخدمي القوائم المالية من المساهمين الحاليين والمرتقبين (أبو جبل، 2020: 22).

لقد استخدمت الدراسات السابقة العديد من المؤشرات لقياس حجم الشركة محل التدقيق منها، إجمالي القيمة الدفترية للأصول، وإجمالي قيمة الإيرادات، وعدد العاملين بالشركة، واللوغاريتم الطبيعي لإجمالي أصول الشركة، إلا أن غالبية الدراسات قد اعتمدت على اللوغاريتم الطبيعي كمقياس لحجم الشركة محل التدقيق (Pratama, 2018: 69) (Wang & Chen, 2021: 122) (Diab et al., 2021: 232).

2- ربحية عميل التدقيق: تشير ربحية العميل إلى مقدرة الشركة محل التدقيق على توليد الأرباح من خلال ما تمتلكه من الموارد، أي يمثل مقياساً لقدرة الشركة على تحقيق الربح عند مستوى معين من المبيعات أو الأصول أو رأس المال (قنديل، 2020: 24). ووفقاً لنظرية الوكالة فمن المتوقع أن تؤثر ربحية الشركة على قرار الإدارة فيما يتعلق باختيار شركة التدقيق، لأنه عندما تكون ربحية الشركة مرتفعة فإن المديرين يرغبون في نقل الأخبار الجيدة إلى أصحاب المصلحة للحفاظ على صورة جيدة للإدارة، لأن الربحية العالية تؤدي إلى زيادة رغبة إدارة الشركات في إظهار التقارير

المالية بصورة صحيحة وذات جودة عالية (Inua & Urhoghide, 2018: 42). ويتم قياس ربحية الشركة من خلال العائد على حقوق الملكية (ROE)، والعائد على الأصول (ROA)، والعائد على الاستثمار (ROI)، والعائد على رأس المال المستخدم (ROEC)، إلا أن غالبية الدراسات اعتمدت العائد على حقوق الملكية وهي نسبة صافي الربح بعد الضريبة إلى إجمالي حقوق الملكية (Pratama, 2018: 67).

3- مخاطر العميل: تعد مخاطر العميل التي يعبر عنها بدرجة الرفع المالي، إحدى الخصائص التشغيلية الجوهرية، وتستخدم كمؤشر لقياس مدى قدرة الشركات على مقابلة التزاماتها وتعهداتها المالية في تاريخ الاستحقاق، إذ أن مستوى الرفع المالي بالشركات يعكس المخاطر المالية ومخاطر الإفلاس التي قد تتعرض لها الشركة في حالة عدم الوفاء بالتزاماتها تجاه المقرضين والدائنين (علي، 2017: 395) (أبو جبل، 2020: 25). وتعبر درجة الرفع المالي عن مشكلة الوكالة نتيجة تعارض المصالح وتكاليف الوكالة بين الأطراف الداخلية من ناحية والأطراف الخارجية من ناحية أخرى، وبالتالي يمكن أن تؤثر هذه المخاطر على قرار اختيار الشركة محل التدقيق لمدقق خارجي معين، لأن شدة صراع الوكالة تزداد مع زيادة نسبة الدين في هيكل تمويل الشركة (Matonti et al., 2016: 11).

ولقياس مخاطر عميل التدقيق فقد استخدمت الدراسات السابقة العديد من المؤشرات لقياس مخاطر العميل منها نسبة الديون، نسبة الأصول المتداولة إلى إجمالي الأصول، نسبة الديون طويلة الأجل إلى إجمالي الأصول، الدخل قبل الضرائب إلى إجمالي الأصول، إلا أن من أكثر المقاييس اعتمادا يتمثل في نسبة الديون والذي يتمثل من خلال نسبة إجمالي الالتزامات إلى إجمالي حقوق الملكية (Wibowo & Saleh, 2020: 5).

ويرى الباحث بأنه على الرغم من إن اختيار المدقق يتم تحديده من خلال احتياجات العملاء بناءً على الخصائص التي تتسم بها الشركة محل التدقيق، إلا أن النتائج التي توصلت إليها الدراسات السابقة كانت متناقضة حول تأثير هذه الخصائص في قرار اختيار مدقق خارجي ينتمي إلى (Big 4) أو (non-Big 4) بسبب اختلاف بيئة التطبيق، إلا أنها قد حددت مجموعة من الخصائص المتعلقة بالشركة محل التدقيق التي يمكن الاعتماد عليها عند قياس التفضيلات الإدارية لمكاتب وشركات التدقيق ومن أهمها: حجم الشركة، ربحية الشركة، درجة مخاطر الشركة.

3.2 جودة التدقيق

3.2.1 مفهوم جودة التدقيق: يعد مفهوم جودة التدقيق من المفاهيم المثيرة للجدل، إذ لازالت لا تمتلك مفهوم محدد ومتفق عليه من جانب المهنيين أو الأكاديميين، وذلك لاختلاف طبيعتها وتعدد المستفيدين منها. إذ يؤكد إطار جودة التدقيق الصادر عن (IAASB) بأن جودة التدقيق موضوعاً معقداً، ولا يوجد لها تعريف محدد يحظى بالاعتراف والقبول العام (مشابط، 2020: 7). وقد يرجع ذلك إلى أن خدمة التدقيق ليست من الخدمات العادية التي يستفيد منها طرف واحد بل هي خدمة يتم الاعتماد عليها من قبل العديد من الأطراف متضاربة المصالح، أذ أن كل طرف يهتم بجودة التدقيق من وجهة نظره الخاصة. فجودة التدقيق من وجهة نظر المدقق الخارجي تعني إتمام المهام المطلوبة بصورة مرضية وكافية، أي ذلك الأداء الذي يمكن أن يدافع عن مكتب التدقيق أمام تحديات التقاضي القانوني. أما من وجهة نظر مستخدمي التقارير المالية، فهي مدى قدرة المدقق على تلبية توقعاتهم واحتياجاتهم من عملية التدقيق. فيما تنظر الجهات المهنية المنظمة إلى جودة التدقيق على أنها الالتزام بالمعايير المهنية (Machado, 2018: 11-12).

وبناءً على ما تقدم يمكن القول بأن هناك أربع اتجاهات لمفهوم جودة التدقيق، الاتجاه الأول لمفهوم جودة التدقيق يقوم على علاقة الجودة باكتشاف المخالفات، الذي ينص على إنها "احتمالية قيام المدقق باكتشاف التحريفات الجوهرية والأخطاء والثغرات في القوائم المالية والقيام بالإبلاغ عنها وأثبات ذلك في التقرير الذي يصدره في نهاية عملية التدقيق" (Al-Qatamin, 2020: 9). وقد أنتقد كل من (Kharuddin, 2015: 25) (مشابط، 2020:

9) هذا المفهوم لأنه لم يهتم بوجهات نظر جميع الأطراف إذ أقتصر على توقعات واحتياجات مستخدمي التقارير المالية، كما تجاهل بعدا مهما لجودة التدقيق وهو التزام المدقق بالمعايير المهنية.

أما الاتجاه الثاني فيعرف جودة التدقيق من خلال علاقتها بالمعايير الدولية والمهنية، إذ يعرف (قنديل، 2022: 1025) جودة التدقيق بأنها "تمثل مدى الالتزام بالمعايير المتعارف عليها وقواعد وآداب السلوك المهني التي تصدرها الجهات المهنية لتنظيم مهنة التدقيق والمحافظة على استقلالية ونزاهة المدقق الخارجي". ويرى (Ciger, 2020: 476-477) بأن هذه الاتجاه يتبنى مفهوما أشمل لجودة التدقيق، إذ تبنى وجهة نظر الجهات التنظيمية والمهنية من خلال الالتزام بمعايير التدقيق، كما يتبنى وجهة نظر المستخدمين بتوفير تأكيدات معقول بخلو التقارير المالية من الأخطاء الجوهرية.

أما الاتجاه الثالث فيعرف جودة التدقيق من خلال المفهوم العكسي لفشل التدقيق، ووفقاً لهذا الاتجاه ينظر (Salih & Flayyih, 2020: 182) إلى جودة التدقيق بأنها انخفاض فشل التدقيق في اكتشاف التحريفات الجوهرية في التقارير المالية أو بعبارة أخرى هو ذلك السياق الذي تنخفض فيه مخاطر التدقيق إلى أقل حد ممكن. ويرى (إبراهيم، 2017: 19) بأن هذا الاتجاه تبنى مفهوم جودة التدقيق من خلال المنظور القانوني، إذ يشير المنظور القانوني لجودة التدقيق إلى "فشل التدقيق" أو "عدم فشل التدقيق"، إذ يحدث فشل التدقيق عندما يفقد المدقق استقلاله، أو أن يصدر بصورة غير سليمة رأياً غير معدل نتيجة الفشل في الحصول على الدليل الكافي والملائم وفقاً لما تتطلبه معايير التدقيق، أما عدم الفشل فتعني أن يصدر رأياً سليماً وذلك في ضوء مستوى مقبول من خطر التدقيق.

بينما يركز الاتجاه الرابع على مفهوم جودة التدقيق من خلال قدرته على تحسين المعلومات المحاسبية وتخفيض حدة التعارض بين المصالح المختلفة في الوكالة، إذ يعرف (Beisland et al., 2015: 8-9) جودة التدقيق بانها نتائج التدقيق التي تدعم من مصداقية المعلومات الواردة في التقارير المالية وتسمح للمستثمرين أن يصنعوا توقعات أكثر دقة لقيمة الشركة، بالإضافة إلى تخفيض حالة عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم في ظل انفصال الملكية. لذا يرى (مشابط، 2020: 10) بأن هذا الاتجاه تبنى مفهوم جودة التدقيق من منظور حوكمة الشركات وقياس قابلية المدقق على تخفيض التحيز لتحسين جودة المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال تخفيض مشكلات الوكالة بين الإدارة والمساهمين، بالإضافة إلى زيادة الثقة والمصداقية في القوائم المالية.

وبناءً على ما سبق يمكن تعريف جودة التدقيق ليأخذ الاتجاهات الأربعة في مضمونه من خلال تعريف جودة التدقيق بأنها "قيام المدقق الخارجي بأداء أعمال التدقيق ملتزماً بمعايير التدقيق وقواعد وآداب السلوك المهني، التي تؤدي إلى اكتشاف التحريفات والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية والإبلاغ عنها، وتقليل مستوى مخاطر التدقيق إلى الحد الأدنى الممكن، والحد من مشاكل الوكالة وظاهرة عدم تماثل المعلومات، بما يلبي احتياجات المستخدمين من التقارير المالية.

3.2.2 متطلبات تحسين جودة التدقيق والرقابة عليها: يتطلب تحسين مستوى جودة التدقيق توافر العديد من العناصر أهمها، التزام المدققين بتنفيذ عملياتهم وفق معايير التدقيق وقواعد آداب المهنة خلال جميع مراحل عملية التدقيق لدورها في ضمان الحد الأدنى من جودة التدقيق، وتفعيل المسؤولية القانونية للمدقق (أبو جبل، 2020: 17). بينما يرى (صالح، 2022: 447-448) من أجل تحسين مستوى جودة التدقيق يتعين على المدقق أن يأخذ في الاعتبار العناصر التالية، نشر ثقافة داخلية تركز على جودة التدقيق وكفاءة الأداء المهني، وتوفير الموارد والخبرات المهنية المتخصصة لعملية التدقيق، والإشراف الداخلي الفعال على أعمال التدقيق، والتأكد من وجود آليات مساءلة قوية،

وتحديد مخاطر التدقيق في الوقت المناسب، وقبول ومعالجة النتائج الخاصة بالرقابة والتفتيش على أعمال التدقيق. في حين أشار (Uthayapong, 2019: 27) الى المبادئ التي يجب إن يلتزم بها موظفو مكتب المدقق وهي (الاستقلالية، والحياد، والأمانة الموضوعية، والسرية، والسلوك المهني)، وكذلك تطوير التأهيل العلمي والعملي من خلال برامج التعليم المهني والتدريب الفني الذي يساعد المدقق الخارجي على أن تتمتع بالكفاءة والتأهيل اللازمين كمتطلبات ضرورية لأداء عملية التدقيق بصورة تحقق جودتها. بينما يرى كل من (بن خليفة وآخرون، 2020: 53) (أسامة وآخرون، 2020: 46) يتطلب تحسين مستوى جودة التدقيق وضع إجراءات للتأديب المهني التي تفرض على مكاتب التدقيق، إذ أن استخدام العقوبات التأديبية الصادرة من الجهات التنظيمية ضد المدققين يلزم مكاتب التدقيق بتطبيق المعايير المهنية وقواعد آداب المهنة وبذل العناية في أداء عملية التدقيق.

3.2.3 مؤشرات قياس جودة التدقيق: تناولت العديد من الدراسات المحاسبية مؤشرات للحكم على جودة التدقيق، لا سيما في ظل الضغوط والانتقادات التي تعرضت لها مهنة التدقيق بسبب عدم وجود أساليب موضوعية لتقييم مستوى جودة التدقيق (Dunakhir, 2016: 188). ونتيجة لذلك فقد ظهر منهجان شائعان لقياس جودة التدقيق، الأول، يتعلق بقياسها بشكل غير مباشر من خلال العوامل التي تتعلق بجودة التدقيق، أما المنهج الثاني فهو المنهج المباشر من خلال المقياس العكسي للجودة وهو محاولة التركيز على عوامل ترتبط بعلاقة مباشرة بجودة التدقيق (زعطوط، 2019: 204). والآتي عرض لكل من المنهجين:

1- منهج القياس غير المباشر: استخدمت العديد من الدراسات السابقة مؤشرات تقريبية بديلة لقياس جودة التدقيق ومن أهم هذه المؤشرات (Crucean & Hategan, 2019: 703):

أ- مؤشرات مرتبطة بمكتب التدقيق:

1) حجم مكتب التدقيق: يعد حجم مكتب التدقيق أحد أهم البدائل المرتبطة بقياس جودة التدقيق، ويرجع ذلك إلى أن حجم مكتب التدقيق تعتبر مؤشراً قوياً لأصحاب حقوق الملكية على ارتفاع مستوى جودة التدقيق وانخفاض حدوث أخطاء بتقرير المدقق (الركابي، 2022: 14)، وهناك العديد من المعايير المستخدمة في التمييز بين مكاتب التدقيق، منها عدد الشركاء والعاملين بالمكتب، عدد العملاء، الانتشار الجغرافي، عدد فروع المكتب، وإجمالي أتعاب التدقيق التي يحصل عليها المكتب من الشركات المدرجة في السوق (Al-Masry, 2020: 7).

2) سمعة مكتب التدقيق: تعد سمعة مكتب التدقيق أحد الأصول المعنوية التي تعكس الاستثمارات التراكمية لمكاتب وشركات التدقيق كرأس مال، التي يكتسبها نتيجة حصيلة إنجازاته في مجال رفع مستوى ثقة العملاء في مستوى الجودة المقدمة (Ghadhab et al., 2019: 6)، بمجرد ذكر أسم مكتب التدقيق يتبادر إلى أذهان الأطراف المستفيدة من التقارير المالية سمعة وشهرة مكتب التدقيق، لذلك يتم الاعتماد عليها كمقياس بديل لقياس مستوى جودة التدقيق (أميرهم، 2021: 82)، وقد توصلت العديد من الدراسات السابقة إلى وجود علاقة إيجابية حيوية بين سمعة مكتب التدقيق وجودة التدقيق، أي أن كلما زادت سمعة مكتب التدقيق زادت معها جودة التدقيق (حمد، 2022: 157). ويتم قياس سمعة المكتب من خلال الحصة السوقية للمكتب من الشركات المساهمة المدرجة في السوق المالي (عقراوي، 2015: 30).

3) التخصص المهني: يعرف التخصص المهني على أنه امتلاك المدقق الخارجي الخبرة والمعرفة المهنية والفهم المعمق بطبيعة صناعة العميل، وعوامل الخطر المرتبطة بها، والتي تزيد من قدرته في تحديد كافة التحديات التشغيلية ومخاطر الأعمال التي من الممكن تواجه تلك الصناعة (Khalbas et al., 2018: 219). وقد أعتمد الباحثون على مدخلين رئيسيين لقياس التخصص المهني وهما مدخل الحصة السوقية ومخل المحفظة (Hegazy & El-Deeb, 2016:

7). وعلى الرغم من وجود مدخلين لقياس التخصص المهني، إلا أن المدخل الأكثر استخداما هو مدخل الحصة السوقية ويعد نموذج (Krishnan) من النماذج الأكثر شيوعاً واستخداما في قياس التخصص الصناعي للمدقق والذي يعتمد على مبيعات عملاء شركة التدقيق بصناعة معينة، كبديل لأتعاب التدقيق، عند حساب الحصة السوقية لها بهذه الصناعة. ولكن تظل المشكلة قائمة وهي مقدار الحصة السوقية التي يمكن الاعتماد عليها للفصل بين شركات التدقيق المتخصصة وغير المتخصصة في صناعة معينة. وفي هذا الصدد هناك شبه أتفاق على أن الحصة السوقية الملائمة للفصل بين شركات التدقيق المتخصصة وغير المتخصصة في صناعة معينة، تتراوح ما بين 10% إلى 20%، فإذا كانت الحصة السوقية لها أكبر من أو تساوي 10% تعتبر شركة التدقيق متخصصة وبخلاف ذلك تعتبر شركة التدقيق غير متخصصة (صالح، 2019: 323-324).

4) أتعاب التدقيق: تعد أتعاب التدقيق مؤشراً جيداً على جودة عملية التدقيق، إذ تعكس أتعاب التدقيق في مضمونها الجهد والوقت المبذول في عملية التدقيق وتخفيض مخاطر التدقيق إلى مستوى مقبول، وهي إشارة إلى مصداقية المعلومات الواردة في التقارير المالية، وبالتالي زيادة قيمة شركة محل التدقيق (Monametsi & Agasha, 2020: 84). ونظراً لوجود تشتت كبير في قيم أتعاب التدقيق، فيتم قياسه من خلال اللوغاريتم الطبيعي لأتعاب التدقيق في السنة المالية (Musa et al., 2020: 51).

5) مدة ارتباط مكتب التدقيق بالشركة محل التدقيق: يقصد بمدة ارتباط مكتب التدقيق بالشركة محل التدقيق عدد السنوات المتتالية التي يقوم المكتب خلالها بتدقيق التقارير المالية للشركة محل التدقيق (فودة وآخرون، 2018: 333)، وتعد مدة ارتباط مكتب التدقيق مع العميل مقياس لجودة التدقيق، لأن طول فترة الارتباط تجعل المدقق أكثر إلماماً بطبيعة نشاط العميل وصناعته، وبالتالي تزداد قدرتهم على أتخاذ القرار بشأن ممارسات المحاسبة وإعداد التقارير المالية، لذا فإن العلاقة طويلة الأمد بين المدقق والعميل يمكن أن تحسن من جودة التدقيق (Uthayapong, 2019: 45). وتقاس طول فترة ارتباط المدقق بعمليه بالاعتماد على عدد السنوات التي يقضيها كمراقب حسابات مع شركة عميل التدقيق (السواح، 2020: 195).

6) ارتباط مكتب التدقيق المحلي بإحدى مكاتب التدقيق الكبرى: يعد ارتباط مكتب التدقيق بمكاتب التدقيق العالمية أحد المتغيرات المستخدمة في أسواق التدقيق كبديل لقياس جودة التدقيق بسبب الطبيعة التنظيمية والهيكلية، إضافةً لعامل السمعة والتي تفرض شروطاً وقيوداً على مكاتب التدقيق العالمية سواءً بالنسبة لممارسة المهنة في مكتبها الرئيسي أو في فروعها أو عند ارتباطها مع مكاتب تدقيق محلية في دول أخرى (محمد، 2021: 661). وقد أيدت غالبية الدراسات السابقة بأن الشراكة مع أحد مكاتب التدقيق الكبرى هو المقياس الأكثر ملاءمة كمقياس تقريبي لجودة التدقيق، إذ أن شراكة مكتب التدقيق المحلي مع أحد مكاتب التدقيق الكبرى لا تتحقق إلا إذا كان تتمتع بسمعة طيبة وشهرة واسعة في بيئة الأعمال (صالح، 2022: 450-451). ويتم قياسه كمتغير وهمي يأخذ القيمة (1) إذا كان مكتب التدقيق مرتبط بمكتب تدقيق عالمي، ويأخذ القيمة (0) بخلاف ذلك (إبراهيم، 2017: 37).

7) الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق: تعد القضايا المرفوعة ضد مكاتب التدقيق أحد مقاييس جودة التدقيق ودليلاً على مستوى جودة الأداء المهني، إذ أن الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكاتب التدقيق عادةً تكون نتيجة عدم قدرة فريق التدقيق على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية، وبالتالي يعتبر فشلاً للتدقيق، مما يعرض المكتب لخسائر مالية كبيرة (عموري وبوعرار، 2020: 569). وقد أشار (عبد العزيز، 2017: 9) بأن عدد الدعاوي القضائية ضد مكاتب التدقيق تمثل مقياس عكسي لجودة التدقيق، فكلما انخفضت عدد القضايا المرفوعة ضد مكتب التدقيق فهذا دليل إيجابي على تحقيق جودة التدقيق.

ب- مؤشرات مرتبطة بالشركة محل التدقيق:

1) إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات الاختيارية: تعد إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات الاختيارية أحد مؤشرات قياس جودة التدقيق، وتعني الاستحقاقات الاختيارية قيام إدارة الشركة باستخدام أساس الاستحقاق من خلال بعض بنود قائمة المركز المالي في التحكم في رقم أرباح الشركة بالزيادة أو النقص لتحقيق منافع أو أغراض ذاتية لها، فبغض النظر عن إشارتها فإن زيادتها تزيد من احتمالات وجود أخطاء أو تلاعب في رقم الأرباح، ومن ثم تمثل انخفاض في جودة التدقيق، وعلى عكس من ذلك فإن انخفاض القيمة المطلقة للاستحقاقات الاختيارية أياً كانت إشارتها فإنها تمثل زيادة في مستوى جودة التدقيق ذلك بأنها تعني انخفاض حجم الأخطاء والتلاعب في أرباح الشركة. ويتم التعبير عن الاستحقاقات الاختيارية من خلال الفرق بين الأرباح والتدفقات النقدية التي بنى عليها نموذج (Jones) ونموذج (Jones) المعدل (العطار وآخرون، 2019: 8).

2) مستوى التحفظ المحاسبي المشروط: يقصد به عدم التأكد المحيط بعملية إعداد التقارير المالية والذي ينعكس في الميل نحو الاعتراف المبكر بالأخبار السيئة مع تخفيض صافي الدخل والقيم الدفترية لصافي الأصول عن القيم السوقية لها، وبعكس ذلك لا يتم زيادة القيم الدفترية لصافي الأصول عن القيم السوقية في حالة وجود أخبار جيدة (Youssef & Abdel Hamid, 2017: 8). ويرتبط مستوى التحفظ المحاسبي إيجاباً بقدرة المدققين على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية والتقرير عنها، لذا يتم قياس جودة التدقيق بدلالة مستوى التحفظ المحاسبي المشروط (علي، 2017: 284)، وذلك باستخدام نموذج قيم صافي الأصول (Butar, 2020: 33).

2- منهج القياس المباشر: وفقا لهذا المنهج يتم التركيز على عوامل ترتبط مباشرةً بجودة التدقيق مثل خبرة وكفاء فريق التدقيق واستقلاله والإشراف عليه والالتزام بالمعايير المهنية وآداب وسلوكيات المهنة، بالإضافة إلى الأخطاء التي أرتكبها المدققين أو الأخطاء المتعلقة بالالتزام بالمبادئ المحاسبية، وذلك بالاعتماد على فحص أوراق العمل للمدقق (زعطوط، 2019: 204)، وعلى الرغم من منطقية هذا المنهج إلا أن من الصعب جعل هذا العوامل مقياساً أو مؤشراً لجودة التدقيق، لأن تلك العوامل ينبغي أن تتوافر في فريق التدقيق مجتمعة حتى تتحقق جودة التدقيق (مشابط، 2020: 19).

3.3 انعكاسات التفضيلات الإدارية في جودة التدقيق

إن سعي الإدارة وراء تعظيم مصالحها الذاتية يجعلها تقوم ببعض التصرفات الانتهازية لتجميل التقارير المالية مستغلةً الثغرات الموجودة في المعايير المحاسبية من أجل إظهارها بغير حقيقتها، مما يعد تضليلاً لمستخدمي تلك التقارير، لذلك فإن دور المدقق الخارجي كجهة مستقلة ومحايدة يتمثل في إبداء رأي فني محايد بشأن مدى صدق وعدالة التقارير المالية (Muslim et al., 2020: 68). إلا انه أحيانا يتأثر الحكم الشخصي للمدقق بتفضيلات المديرين ويدفعه إلى عدم التمسك برأيه خلال مفاوضاته مع إدارة الشركة في بعض الأمور الخلافية المتعلقة ببعض الممارسات والسياسات المحاسبية (حافظ، 2021: 17). ونظراً للتأثير السلبي الذي قد يحدثه تقرير المدقق على مصالح العميل، مما يؤدي إلى محاولة الضغط على المدقق ليستجيب لتفضيلاته في الحصول على تقرير يعطي انطباعا جيداً على مركزه المالي ونتائج أعماله، وبالتالي قد يترتب على استجابة المدقق لتفضيلات وتوجيهات العميل نوع من التوافق بين العميل والمدقق وهو ما ينعكس سلبا على جودة التدقيق (عبد العال، 2020: 22-23). وتزداد شدة ضغوط العميل عند تعارض المدقق مع العميل على العديد من القضايا المحاسبية منها وجود معالجات محاسبية عدوانية وحجم التحريفات الجوهرية بالنظام المحاسبي للشركة الخاضعة للتدقيق، وهذا الأمر قد ينحدر إلى عملية المساومة بين المدقق الخارجي وإدارة الشركة لأن في هذه الحالة سوف تكون الإدارة قادرة على فرض مجموعة من السياسات المحاسبية العدوانية على المدقق الخارجي، وإن عدم استجابة المدقق لرغبات وتفضيلات العميل من المحتمل أن

تقوم إدارة الشركة بتغيير المدقق والتعاقد مع مدقق أخر يكون أكثر توافقاً مع تفضيلات الشركة واحتياجاتها، وبالتالي يعتبر تهديداً للاستقلالية (Brown & Knechel, 2016: 4-6). لذا قد يؤدي سيطرة وهيمنة مجلس الإدارة على قرار اختيار المدقق الخارجي إلى عدم قدرة المدقق على مواجهة ضغوط العميل وضعف المركز التفاوضي للمدقق أمام إدارة الشركة الخاضعة للتدقيق، مما يجعل المدقق أكثر استجابةً لرغبات إدارة الشركة الانتهازية (العديم، 2017: 231).

وفي السياق ذاته أشار (Brown & Kenchel, 2016, 732) أن تدخل الإدارة في قرار تعيين وعزل المدقق الخارجي هاجس يؤرق المدقق، وقد تزداد حدة هذا الهاجس في ظل المنافسة المتزايدة وانخفاض الأتعاب وقلة عدد العملاء في السوق، الأمر الذي قد يؤثر على استقلالية المدقق، وبالتالي يجعله أكثر استجابتاً للممارسات والسياسات المحاسبية التي تتفق مع الأهداف والاحتياجات الخاصة للشركة، وذلك للحفاظ على الحصة السوقية وكسب المزيد من العملاء. إذ أن ظاهرة تغيير أو عزل المدقق الخارجي من قبل إدارة الشركة جعل المدقق تواجه ضغوطات من قبل العميل أثناء إصدار حكمه المهني، وخصوصاً للمدقق الذي يعاني من محدودية في أعداد عملاء التدقيق، وبالتالي سيكون على استعداد للسماح للعميل بإخفاء الخسائر على أمل أن يكافأ العميل المدقق بإعادة تعيينه وعدم استبداله بمدقق آخر، الأمر الذي سينعكس سلباً على جودة التدقيق (Mahieux, 2022: 24). ومن ناحية أخرى يرى كل من (الوكيل، 2019: 10) (عطية، 2022: 303) الى أن الشركات التي لديها مستويات عالية من الاستحقاقات الاختيارية هي أكثر استخداما لممارسات إدارة الأرباح، لذا تحاول إدارة هذه الشركات بشتى الطرق الحصول على تقرير نظيف، فقد تلجأ الإدارة إلى الضغط على المدقق وتهديده بالعزل مالم يستجيب لتفضيلاتها. لذا فأن ارتفاع مستوى الاستحقاقات الاختيارية تجعل من إدارة الشركة أن تبحث عن مكاتب تدقيق أقل جودة لأنها أقل عرضة للإبلاغ عن الأخطاء والاحتيال والمخالفات وأكثر عرضة لقبول التقديرات المحاسبية المشكوك فيها (Zakaria et al., 2022: 102).

ويرى (Hurley et al., 2019: 8) عندما تفشل إدارة الشركة في الحفاظ على استمراريتها عند ممارستها لنشاطها، تعمل على استغلال المرونة في المعايير المحاسبية لإحداث تحريفات جوهرية في المعلومات الواردة في التقارير المالية بهدف تحسين صورة الشركة أمام أصحاب المصالح بشكل صوري وعدم تمثيله للواقع بشكل سليم. ويرى كل من (سعود والتواتي، 2012: 38) بأن هناك ميلاً لدى معظم الشركات التي تزيد فيها حرية الاختيار بين البدائل والسياسات المحاسبية إلى تغيير المدقق الخارجي الذي يخالف رأي إدارتها فيما يتعلق بتطبيق السياسات المحاسبية، وتفضل اختيار المدقق الذي يؤيد السياسات المحاسبية لإدارة الشركة، وهذا ما يعد تهديداً لجودة التدقيق في سوق خدمات التدقيق.

وخلاصة كل ما تقدم فان جودة التدقيق تتأثر بمستوى التفضيلات الإدارية لمكاتب وشركات التدقيق، إذ يتأثر الحكم الشخصي للمدقق بالتفضيلات الإدارية لمكاتب وشركات التدقيق، لأن مكاتب التدقيق التي تعمل في ظل المنافسة المتزايدة من المحتمل أن تتجه ناحية الاحتفاظ بالعميل على حساب جودة التدقيق. لذا فإن عدم استجابة المدقق لرغبات وتفضيلات إدارة الشركة من المحتمل أن تقوم إدارة الشركة بتغيير المدقق والتعاقد مع مدقق أخر يكون أكثر تساهلاً وتوافقاً مع تفضيلات الإدارة واحتياجاتها.

4. الجانب التطبيقي للدراسة

4.1 قياس المتغير المستقل: أن القرار الذي تتخذه إدارات الشركات بشأن تفضيلها مكتب أو شركة تدقيق من بين مكاتب وشركات التدقيق الأخرى يرتبط بخصائص الشركة محل التدقيق نفسها. لذا تم الاعتماد على خصائص الشركات

محل التدقيق الآتية لقياس نوع التفضيلات الإدارية في اختيار مكاتب وشركات التدقيق التي تكلف بتدقيق حساباتها (Ngo et al., 2020: 673) (Chinwe et al., 2019: 5):

1- حجم الشركة محل التدقيق (SIZE): تم اعتماد أجمالي أصول الشركة الذي تم احتسابه باللوغاريتم الطبيعي للتعبير عن حجم الشركة محل التدقيق (Diab et al., 2021: 232).

2- ربحية الشركة محل التدقيق (ROE): وهو مقياساً لقدرة الشركة على تحقيق الربح عند مستوى معين من المبيعات أو الأصول أو رأس المال (قنديل، 2020: 24). وتحسب بقسمة صافي الربح بعد الضريبة على إجمالي حقوق الملكية.

3- درجة مخاطر الشركة محل التدقيق (LEV): ويقصد بها مدى قدرة الشركة على مقابلة التزاماتها وتعهداتها المالية في تاريخ الاستحقاق. وتحسب بقسمة إجمالي الالتزامات على إجمالي حقوق الملكية (Wibowo & Saleh, 2020: 5).

واستناداً الى ذلك فقد تم اعتماد معادلة الانحدار الخطي المتعدد الآتية لقياس التفضيلات الإدارية (الصياد، 2020: 3) (Ngo et al., 2020: 673) (Habib et al., 2019: 312) (Dwekat et al., 2018: 48):

$$AUD\text{-}CHOICE = \beta_0 + \beta_1\ SIZE + \beta_2\ ROE + \beta_3\ LEV + \varepsilon$$

حيث أن:

AUD-CHOICE = تفضيل الإدارة لمدقق معين، يأخذ المتغير قيمة (1) في حالة اختيار مدقق خارجي ينتمي إلى الشركات الكبيرة وفقا لنتائج تقييم متغير المنافسة السوقية، ويأخذ القيمة (صفر) في حالة اختيار مدقق خارجي لا ينتمي إلى مكاتب أو شركات التدقيق الكبيرة.

β0: ثابت نموذج الانحدار.

β1، β2, β3: معاملات ميل نموذج الانحدار للمتغيرات المستقلة الثلاث.

SIZE: حجم الشركة محل التدقيق، معبر عنه باللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول.

ROE: ربحية الشركة، ويتم احتسابها من خلال العائد على حقوق الملكية.

LEV: مخاطر عميل التدقيق، ويتم احتسابه من خلال نسبة إجمالي الالتزامات إلى إجمالي حقوق الملكية.

ε: الخطأ العشوائي في النموذج.

4.2 قياس المتغير التابع: يعبر عن جودة التدقيق إجرائياً من خلال الوسائل، والإجراءات، والخطط التي تتسم بالكفاءة والفاعلية التي يتم بها أداء عملية التدقيق (قنديل، 2022). وقد اعتمدت الدراسة في تقييم هذا المتغير باعتماد المقاييس غير المباشرة المرتبطة بالشركة محل التدقيق (Crucean & Hategan, 2019). فقد اعتمدت الدراسة نموذج جونز المعدل، ويقوم النموذج على احتساب المستحقات الاختيارية من خلال المعادلات الآتية (White, 2018) (Morais, 2020) (Olowookere et al., 2021):

- حساب المستحقات الكلية بالمعادلة الآتية:

$$TA_{it} = NI_{it} - CFO_{it} \quad \text{.....معادلة (1)}$$

- حساب قيم الميل بالمعادلة الآتية:

$$\frac{TA_{it}}{A_{it-1}} = \alpha_1 + \beta_{1i}\left(\frac{1}{A_{it-1}}\right) + \beta_{2i}\left(\frac{\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}}{A_{it-1}}\right) + \beta_{3i}\left(\frac{PPE_{it}}{A_{it-1}}\right) + \varepsilon_{it} \quad \text{معادلة (2) .....}$$

- تقدير المستحقات غير الاختيارية بالمعادلة الآتية:

$$NDA_{it} = \beta_{1i}\left(\frac{1}{A_{it-1}}\right) + \beta_{2i}\left(\frac{\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}}{A_{it-1}}\right) + \beta_{3i}\left(\frac{PPE_{it}}{A_{it-1}}\right) \quad \text{معادلة (3).....}$$

- حساب المستحقات الاختيارية (DA_{it}) بالمعادلة الآتية:

معادلة (4).....

$$DA_{it} = \frac{TA_{it}}{A_{it-1}} - NDA_{it}$$

حيث أن:

DAit: المستحقات الاختيارية للشركة i في الفترة t.

TAit: إجمالي المستحقات للشركة i في الفترة t.

Assetsit-1: إجمالي أصول الشركة i في نهاية الفترة t-1.

NDAit: المستحقات غير الاختيارية للشركة i في الفترة t.

4.3 قياس المتغير الضابط ومبرر إضافته: تتأثر في كثير من الأحيان العلاقة بين المتغيرات المدروسة بعامل معين وبغرض التحكم وضبط العلاقة بين المتغيرات، ومن خلال استقراء الدراسات السابقة فقد تم اعتماد حجم الشركة الخاضعة للتدقيق كمتغير ضابط لضبط العلاقة بين المنافسة وجودة التدقيق في إطار اختلاف أحجام الشركات عينة الدراسة، وقد تم احتسابه باللوغاريتم الطبيعي (العطار وآخرون، 2019).

4.4 نموذج اختبار فرضية الدراسة: يتناول هذا النموذج اختبار فرضية الدراسة، إذ سيتم اختبار تأثير التفضيلات الإدارية في جودة التدقيق لمكاتب وشركات التدقيق عينة الدراسة، بوجود المتغير الضابط (حجم الشركة محل التدقيق)، باستخدام النموذج الرياضي الاتي:

$$AQ_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{ AUD-CHOICE}_{it} + \beta_2 \text{ COSIZE}_{it} + \varepsilon_{it}$$

حيث أن:

AQ: جودة التدقيق لمكاتب وشركات التدقيق عينة الدراسة مقاسة بالقيمة المطلقة للاستحقاقات الاختيارية.

AUD-CHOICE: تفضيل الإدارة لمكتب أو شركة تدقيق معينة وبالتالي تفضيلها لمستوى جودة معين.

COSIZE: حجم شركة العميل كمتغير ضابط.

4.5 عينة الدراسة ومصادر جمع البيانات: تعد الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية مجتمعا للبحث، ويبلغ عدد الشركات المدرجة كما في نهاية السنة المالية 2021 (105) شركة (https://www.isc.gov.iq/index.php). وقد تم تحديد واختيار حجم العينة المختارة من الشركات بالطريقة العمدية وفقا للشروط اللازمة للدراسة، والموضحة بالجدول الآتي:

جدول (1) شروط اختيار الشركات عينة الدراسة

الإجراء	عدد الشركات
مجتمع الدراسة	105
يطرح: قطاع المصارف لخضوعه إلى التدقيق المشترك، وبالتالي تداخل بيانات مكاتب وشركات التدقيق لتلك المصارف.	44
يطرح: الشركات المختلطة، حيث يتم تدقيقها من قبل ديوان الرقابة المالية، وهو خارج نطاق حدود الدراسة الحالية.	31
يطرح: الشركات التي لا يتوافر لها بيانات مالية متكاملة خلال مدة الدراسة.	6
يطرح: الشركات المتوقفة والمشطوبة من الأدراج	1
يطرح: الشركات ذات القوائم المالية الموحدة كونها تضم أكثر من شركة واحدة وتخضع للتدقيق من قبل أكثر من مكتب أو شركة تدقيق.	1
حجم العينة النهائية	22

المصدر: من أعداد الباحث بالاعتماد على نشرات سوق العراق للأوراق المالية.

ووفقا للشروط المطبقة والظاهرة في الجدول السابق، فقد بلغت عينة الدراسة المختارة (22) شركة، تمثل مختلف قطاعات السوق ماعدا قطاع المصارف، أي بنسبة معاينة بلغت (21%) تقريبا. فيما بلغت عدد المتغيرات الرئيسية الخاضعة للدراسة (5) متغيرات وبحجم عينة (22) شركة خلال السنة الواحدة، لذا بلغ عدد المشاهدات السنوية المدروسة (110) مشاهدة، فيما بلغت مدة الدراسة (5) سنوات والمتمثلة بالمدة (2017-2021) ليكون العدد الكلي للمشاهدات المدروسة (550) مشاهدة.

وفي ضوء حجم عينة الشركات المدرجة المختارة، تم اختيار عينة من مكاتب وشركات التدقيق والتي تمثل مكاتب وشركات التدقيق التي قامت بتدقيق عينة الشركات المدرجة المختارة. إذ تم اختبار متغيرات الدراسة المتعلقة بمكاتب وشركات التدقيق في ظل اعتماد البيانات الخاصة بالشركات الخاضعة للتدقيق من قبل تلك المكاتب وشركات التدقيق، لعدم توفر البيانات الخاصة بتلك المكاتب وشركات التدقيق.

ويبلغ عدد مكاتب وشركات التدقيق الكلية بحسب نشرة مراقبي الحسابات الرسمية لسنة 2021 (230) شركة ومكتب. فيما بلغ حجم عينة مكاتب وشركات التدقيق المكلفة بتدقيق الشركات المساهمة المدرجة في السوق عينة الدراسة (26) مكتبا وشركة تدقيق. إذ بلغت نسبة المعاينة (23%) مكتبا وشركة تدقيق من أجمالي مكاتب وشركات التدقيق التي يحق لها تدقيق حسابات الشركات المدرجة في السوق التي بلغ عددها (112) مكتب وشركة تدقيق.

5. النتائج

5.1 الإحصاءات الوصفية:

بغرض تقييم متغير التفضيلات الإدارية تم اعتماد معادلة الانحدار الآتية لقياس التفضيلات الإدارية في ضوء علاقتها بخصائص الشركة محل التدقيق وكالاتي:

$$AUD\text{-}CHOICE = \beta 0 + \beta 1\ SIZE + \beta 2\ ROE + \beta 3\ LEV + \varepsilon$$

تم تهيئة البيانات المطلوبة لتطبيق المعادلة السابقة، كما تم تحويل بيانات حجم أصول الشركات الخاضعة للتدقيق باستخدام اللوغاريتم الطبيعي وكانت النتائج كما في الجدول (2):

جدول (2) لوغاريتم حجم أصول الشركات عينة الدراسة

اسم الشركة	2017	2018	2019	2020	2021
شركة المنصور	9.905	9.977	9.841	9.744	10.043
الشركة العراقية للسجاد	9.496	9.497	9.566	9.609	9.577
الصنائع الكيمياوية	9.685	9.664	9.714	9.694	9.691
الخياطة الحديثة	9.274	9.446	9.436	9.494	9.606
بغداد للمشروبات الغازية	11.508	11.544	11.605	11.680	11.747
بغداد لصناعة مواد التغليف	9.023	9.016	9.026	9.029	9.033
الأمين للاستثمار المالي	9.097	9.073	9.053	9.098	9.214
الزوراء للاستثمار المالي	9.090	9.080	9.059	9.036	9.025
بين النهرين للاستثمارات المالية	10.430	9.048	9.010	8.989	8.962
أسيا سيل للاتصالات	6.507	6.480	6.463	6.532	6.422
فنادق كربلاء	9.759	9.915	9.914	9.915	9.916
الأهلية للإنتاج الزراعي	8.560	8.568	8.586	8.586	8.601
الريباس للدواجن	10.609	10.625	10.658	10.738	10.756
الشرق الأوسط لإنتاج وتسويق الأسماك	9.320	9.301	9.305	9.077	9.085

دار السلام للتأمين	9.627	9.764	9.919	9.932	9.944
الأمين للتأمين	9.627	9.626	9.632	9.654	9.680
الأهلية للتأمين	9.546	9.541	9.497	9.518	9.930
الحمراء للتأمين	10.060	10.069	10.124	10.211	10.297
الخليج للتأمين	9.446	9.435	9.464	9.472	9.914
الأمين للاستثمارات العقارية	10.057	10.060	10.065	10.123	10.235
المعمورة للاستثمارات العقارية	10.384	10.401	10.387	10.395	10.410
شركة النخبة للمقاولات العامة	9.423	9.424	9.422	9.420	9.421

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على التقارير المالية للشركات عينة الدراسة

وبعد تهيئة البيانات اللازمة، تشير نتائج التحليل الوصفي لبيانات متغيرات قياس التفضيلات الإدارية كما موضحة بالجدول (3) الاتي:

جدول (3) الوصف الإحصائي لمتغيرات معادلة قياس التفضيلات الإدارية

الشركة	لوغاريتم إجمالي الأصول		ربحية الشركة		مخاطر الشركة	
	Mean	Std. D	Mean	Std. D	Mean	Std. D
المنصور الدوائية	9.902	.116	-.082	.155	.146	.093
العراقية للسجاد	9.549	.050	.160	.096	.462	.044
الصنائع الكيمياوية	9.690	.018	-.023	.018	.023	.008
الخياطة الحديثة	9.451	.119	.184	.082	.234	.073
بغداد للمشروبات الغازية	11.617	.097	.128	.014	.088	.034
بغداد لصناعة مواد التغليف	9.026	.006	.010	.006	.021	.013
الأمين للاستثمار المالي	9.107	.062	-.054	.085	.439	.153
الزوراء للاستثمار المالي	9.058	.027	-.046	.019	.086	.034
بين النهرين للاستثمارات	9.288	.639	-.134	.102	8.48	16.72
أسيا سيل للاتصالات	6.481	.042	.134	.082	1.10	.312
فنادق كربلاء	9.884	.069	-.001	.003	.005	.001
الأهلية للإنتاج الزراعي	8.580	.016	.055	.028	.128	.014
الريباس للدواجن	10.677	.066	-.016	.220	2.26	.207
الشرق الأوسط	9.218	.124	-.015	.084	.534	.235
دار السلام للتأمين	9.837	.138	.013	.005	.045	.044
الأمين للتأمين	9.644	.023	.023	.034	.061	.004
الأهلية للتأمين	9.606	.182	-.043	.063	.399	.147
الحمراء للتأمين	10.153	.100	.081	.006	.512	.199
الخليج للتأمين	9.546	.205	.031	.036	.299	.319
الأمين للاستثمارات العقارية	10.108	.076	.042	.026	.926	.235
المعمورة للاستثمارات العقارية	10.395	.010	.021	.028	.042	.012
شركة النخبة للمقاولات	9.902	.001	-.004	.006	.046	.0002
متوسط المتوسطات	9.578	0.099	0.021	0.054	0.742	0.859

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج التحليل الإحصائي.

وتشير النتائج الظاهرة في الجدول (3) الى إن اعلى وسط حسابي لمتغير حجم الأصول كان لشركة بغداد للمشروبات الغازية بمقدار (11.617) وبانحراف معياري (0.097)، وان اقل وسط حسابي كان لشركة أسيا سيل بمقدار (6.481) وبانحراف معياري (0.042)، وهو ما يشير الى تفاوت كبير في أحجام الشركات عينة الدراسة. فيما بلغ متوسط المتوسطات لكل شركات العينة (9.578) وبانحراف معياري منخفض بلغ (0.099). أما فيما يتعلق بمتغير الربحية فقد كان اعلى وسط حسابي يعود لشركة الخياطة الحديثة بمعدل ربحية (0.18) وبانحراف معياري (0.082)، وان اقل وسط حسابي كان لشركة بين النهرين للاستثمارات المالية بمقدار (-0.134) وبانحراف معياري (0.102)، وهو ما يشير الى تفاوت كبير في ربحية الشركات عينة الدراسة. فيما بلغ متوسط المتوسطات لكل شركات العينة (0.021) وهو معدل ربحية منخفض جدا وبانحراف معياري منخفض بلغ (0.054). أما في مجال متغير المخاطر فان اعلى وسط حسابي للمخاطر كان لشركة بين النهرين للاستثمارات المالية أيضا بمقدار (8.48) وبانحراف معياري (16.72)، وان اقل وسط حسابي للمخاطر في شركة فنادق كربلاء بمقدار (0.005) وبانحراف معياري (0.001)، وهو ما يشير الى تفاوت كبير أيضا في معدلات المخاطر للشركات عينة الدراسة. فيما بلغ متوسط المتوسطات لكل شركات العينة (0.742) وهو معدل مخاطر عام عالي جدا وبانحراف معياري عالي نسبيا بمقدار (0.859).

وبعد إكمال مرحلة التحليل الوصفي للبيانات تم تطبيق معادلة قياس التفضيلات الإدارية السابقة على مستوى كل سنة من سنوات الدراسة ولجميع الشركات عينة الدراسة بهدف استخراج قيم الميل في المعادلة (معاملات المتغيرات المستقلة والحد الثابت) وكانت نتائج الاحتساب كما موضحة بالجدول (4) الاتي:

جدول (4) قيم ميل معادلة قياس التفضيلات الإدارية بحسب سنوات الدراسة

السنوات	α	β_1	β_2	β_3
2017	0.531	0.005	0.414-	0.017-
2018	0.0157	0.028	0.810	0.256
2019	0.199	0.019	1.282	0.290
2020	0.226-	0.056	1.179	0.341
2021	0.427-	0.070	2.560	0.319

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج التحليل الإحصائي.

بعد احتساب قيم الميل تم تطبيق المعادلة السابقة من خلال البيانات الفعلية لتحديد نسب تفضيل الإدارة لمكاتب وشركات التدقيق كمتغير معتمد. وكانت النتائج كما موضحة بالجدول (5) أدناه:

جدول (5) نسب التفضيلات الإدارية للشركات عينة الدراسة

اسم الشركة	2017	2018	2019	2020	2021	الوسط الحسابي
شركة المنصور للصناعات الدوائية	0.570	0.504	0.005	0.290	0.206	0.315
الشركة العراقية للسجاد والمفروشات	0.524	0.674	0.553	0.750	1.068	0.714
الصنائع الكيمياوية العصرية	0.584	0.390	0.383	0.283	0.227	0.373
الخياطة الحديثة	0.476	0.746	0.668	0.558	0.482	0.586
بغداد للمشروبات الغازية	0.537	0.599	0.626	0.638	0.705	0.621
بغداد لصناعة مواد التغليف	0.574	0.426	0.398	0.292	0.230	0.384
الأمين للاستثمار المالي	0.614	0.370	0.457	0.462	0.472	0.475

الزوراء للاستثمار المالي	0.588	0.409	0.324	0.234	0.121	0.335
بين النهرين للاستثمارات المالية	0.036	0.514	0.428	0.565	0.522	0.413
أسيا سيل للاتصالات	0.538	0.668	0.806	0.919	0.908	0.768
فنادق كربلاء	0.580	0.431	0.388	0.335	0.268	0.400
الأهلية للإنتاج الزراعي	0.532	0.476	0.470	0.323	0.346	0.429
الريباس للدواجن والأعلاف	0.688	1.046	1.269	1.303	1.009	1.063
الشرق الأوسط لإنتاج وتسويق الأسماك	0.559	0.429	0.563	0.455	0.547	0.510
دار السلام للتأمين	0.572	0.438	0.418	0.370	0.346	0.428
الأمين للتأمين	0.586	0.460	0.407	0.377	0.453	0.456
الأهلية للتأمين	0.592	0.493	0.349	0.447	0.466	0.469
الحمراء للتأمين	0.541	0.582	0.626	0.629	0.786	0.633
الخليج للتأمين	0.546	0.695	0.452	0.398	0.307	0.479
الأمين للاستثمارات العقارية	0.543	0.697	0.653	0.665	0.780	0.667
المعمورة للاستثمارات العقارية	0.582	0.494	0.409	0.378	0.458	0.464
شركة النخبة للمقاولات والاستثمارات العقارية	0.583	0.433	0.384	0.312	0.252	0.393
متوسط المتوسطات	0.543	0.544	0.501	0.499	0.498	0.517

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج التحليل الإحصائي

وتشير نتائج قياس التفضيلات الإدارية من خلال قيم الوسط الحسابي على مستوى الشركة الى إن شركة الريباس للدواجن والأعلاف هي الشركة الأكثر تفضيلا لاختيار شركة تدقيق تتميز بجودة عالية حيث بلغت نسبة التفضيل (1.063) وهي نسبة تفضيل عالية جدا، فيما كانت شركة المنصور للصناعات الدوائية هي الأقل تفضيلا لشركة تدقيق عالية الجودة بنسبة (0.315). أما على المستوى السنوي لأجمالي شركة العينة فكانت السنة المالية 2021 هي السنة التي تشير الى انخفاض تفضيل شركات تدقيق عالية الجودة. فيما بلغ المتوسط العام لنسبة تفضيل الشركات عينة الدراسة لمكاتب أو شركات تدقيق ذات جودة عالية بنسبة (0.517) أي حوالي نصف الشركات المدروسة لا تفضل مكاتب أو شركات تدقيق ذات جودة عالية.

وعند قياس نسب التفضيلات الإدارية للشركات عينة الدراسة بحسب شركات التدقيق الكبيرة التي تقوم بتدقيقها، فان الجدول (6) يوضح طبيعة تلك التفضيلات.

جدول (6) متوسط نسب التفضيلات الإدارية لشركات التدقيق الكبيرة

مكتب أو شركة التدقيق	2017	2018	2019	2020	2021	الوسط الحسابي
عادل الحسون وشركاؤه	0.51	0.70	0.68	0.74	0.82	0.69
فرقد السلمان وشركاؤه	0.56	0.51	0.46	0.45	0.55	0.506
احمد الجبوري وشركاؤه	-	-	0.63	0.64	0.70	0.657
عادل الشيبي وشركاؤه	0.58	0.48	0.47	0.45	0.46	0.488
حسين الجبوري	0.69	1.04	1.27	1.30	1.01	1.062
متوسط المتوسطات	0.317	0.38	0.702	0.716	0.708	0.680

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج التحليل الإحصائي

إن ارتفاع نسبة التفضيلات الإدارية لمكاتب وشركات التدقيق الكبيرة تعد مؤشرا إيجابيا لأن المدققين الذين ينتمون إلى مكاتب وشركات التدقيق الكبيرة أقل عرضةً للاستجابة لرغبات إدارة الشركات المتعلقة باستخدام طرق وسياسات محاسبية تستهدف تضليل القوائم المالية والعكس صحيح، وتشير النتائج الظاهرة في الجدول (11) أعلاه الى أن نسبة التفضيلات الإدارية للشركات عينة الدراسة والخاضعة لتدقيق شركة عادل الحسون وشركاؤه كانت بوسط حسابي (0.69)، مما يدل على أن الشركات التي استعانت بشركة عادل الحسون أقل ممارسةً للطرق والسياسات المحاسبية المضللة. بينما كانت نسبة التفضيلات الإدارية لشركة فرقد السلمان وشركاؤه شبه ثابتة على مدار سنوات الدراسة، حيث بلغ الوسط الحسابي للتفضيلات الإدارية (0.506). بينما تشير نسبة التفضيلات الإدارية لشركة أحمد الجبوري وشركاؤه الى وسط حسابي بلغ (0.657). في حين تؤشر نسبة التفضيلات الإدارية لشركة عادل الشيبي وشركاؤه الى وسط حسابي بلغ (0.488). وهي اقل نسبة تفضيل من بين الشركات الخمسة الكبيرة، وهو ما يشير الى رغبة الشركة في استخدام الطرق والسياسات التي تحاول من خلالها تحسين صورة القوائم المالية. في حين بلغت نسبة التفضيلات الإدارية لشركة حسين الجبوري بوسط حسابي (1.062) وهو اعلى نسبة تفضيل لشركة تدقيق من بين الشركات الخمسة، مما يدل على تفضيل الشركات التي استعانت بشركة حسين الجبوري للتدقيق هي أقل استخداما للتلاعب بالأرقام المحاسبية المبلغ عنها لتحسين الوضع المالي ونتائج الأداء.

أما على مستوى السنوات فكانت سنة 2020 هي السنة التي كان فيها مستوى التفضيل الإداري لمكاتب تتمتع بجودة عالية هو الأكبر من بين سنوات مدة الدراسة، فيما كانت السنة 2017 هي الأقل من بين سنوات الدراسة. فيما بلغ المتوسط العام لنسبة التفضيلات الإدارية للشركات الخمس الكبيرة بنسبة (0.68). وهي نسبة تفضيل جيدة نسبيا. أما الجدول (7) أدناه فيبين نسب التفضيلات الإدارية للمكاتب المتوسط والصغيرة في عينة الدراسة.

جدول (7) نسب التفضيلات الإدارية لمكاتب التدقيق المتوسطة والصغيرة

ت	أسم شركة أو مكتب التدقيق	2017	2018	2019	2020	2021	الوسط الحسابي
1	مكتب تحسين نعمه العارضي	0.45	0.37	0.40	0.49	0.58	0.458
2	مكتب فريدون مجيد الياور	0.78	0.62	0.62	0.58	0.54	0.628
3	مكتب وليد زغير المنصور	0.26	0.33	0.38	0.43	0.58	0.396
4	مكتب أحمد عبد الرسول العبيدي	0.22	0.28	0.38	0.39	0.58	0.37
5	شركة عز الدين الخشاب وشركاؤه					0.20	0.2
6	شركة هاشم التميمي وشريكه			0.52	0.56	0.42	0.5
7	شركة سعد عبد المهيمن محمد			0.47			0.47
8	شركة مصطفى فؤاد وشركاؤه			0.34	0.37	0.41	0.373
9	مكتب وليد محمد الكرخي	0.57					0.57
10	مكتب عواد عبد سالم		0.50	0.005			0.252
11	مكتب علي مراد حداد				0.29		0.29
12	مكتب بشير غني عطره	0.39	0.42	0.57			0.46
13	مكتب سعد عبد الجبار أمين				0.23	0.29	0.26
14	مكتب هاشم سليم متمرة	0.51	0.03				0.27
15	مكتب أياد رشيد القريشي	0.46	0.55				0.505
16	مكتب نضال عبد الزهرة مرداو				0.32		0.32

17	مكتب جنان علي القيسي					0.34	0.34
18	مكتب رحيم حماد علي			0.40			0.4
19	مكتب زهير محمود البحراني	0.38	0.43	0.58	0.35	0.34	0.416
20	مكتب هيثم فخري أسماعيل	0.54	0.69	0.45	0.39		0.517
21	مكتب مازن عدي البياتي					0.30	0.3
متوسط المتوسطات		0.027	0.074	0.119	0.112	0.092	0.395

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج التحليل الإحصائي

وتشير نتائج الجدول (7) أعلاه الى أن اعلى نسبة تفضيلات إدارية كانت لمكتب فريدون مجيد الياور واقل نسبة تفضيل كانت لشركة عز الدين الخشاب وشركاؤه. إذ إن تفضيل الشركات لمكاتب وشركات التدقيق الصغيرة والمتوسط يعد مؤشر سلبي لأن مكاتب وشركات التدقيق الصغيرة والمتوسطة أكثر عرضةً للاستجابة لرغبات إدارة الشركة المتعلقة باستخدام طرق وسياسات محاسبية لتضليل القوائم المالية، فيما السنة 2019 هي السنة الأعلى نسبة تفضيل أداري حيث بلغت (0.119) فيما كانت السنة 2017 هي السنة الأقل نسبة لتفضيل الشركات لمكاتب التدقيق ذات الجودة العالية حيث بلغت (0.027). أما المتوسط العام لنسبة تفضيلات الإدارة لمكاتب التدقيق المتوسطة والصغيرة هي (0.395)، وهي اقل بكثير من نسبة تفضيلات الشركات لمكاتب التدقيق الكبيرة، وبذلك فان حوالي 40% من شركات العينة تفضل مكاتب التدقيق الأقل جودة ربما لأسباب تتعلق باجور التدقيق أو رغبة في استخدام الطرق والسياسات المحاسبية بهدف تحسين نتائج الأداء المالي أو الوضع المالي لها.

أما في إطار بيان جودة التدقيق لمكاتب وشركات التدقيق الكبيرة في ضوء القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية للشركات الخاضعة للتدقيق وكما موضح في الجدول (8) الاتي:

جدول (8) جودة التدقيق لمكاتب وشركات التدقيق الكبيرة

ت	شركة (مكتب) التدقيق	2017	2018	2019	2020	2021	الوسط الحسابي
1	عادل الحسون	183316.6	126338.2	38416.99	227791.4	29136.72	121000
2	فرقد السلمان	47.73477	59.63436	368.9547	599.754	23.53448	123.1533
3	احمد الجبوري	-	-	10.2063	0.61178	6.58041	5.799497
4	عادل الشيبي	172.9325	146.7302	78.59193	528.3263	182.8299	253.7235
5	حسين الجبوري	3473.74	1240.66	145.6775	1140.694	1272.58	1454.67
متوسط المتوسطات		46752.75	31946.31	7804.084	46012.16	6124.449	24567.47

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

وبالنظر الى النتائج الظاهرة في الجدول (8) أعلاه والتي تمثل قيم المستحقات الاختيارية للشركات التي قام كل مكتب بتدقيقها، وبمقارنتها بمتوسط المتوسطات لشركات التدقيق الكبيرة ككل والبالغ (24567.47) دينار يتضح بان شركة عادل الحسون وشركاؤه هي اقل جودة تدقيق. أما باقي شركات التدقيق فهي ذات جودة عالية بالترتيب الاتي (احمد

الجبوري، فرقد السلمان، عادل الشيبي وأخيرا حسين الجبوري). وفي نفس السياق فان الجدول (9) الاتي يوضح نتائج جودة التدقيق لمكاتب وشركات التدقيق المتوسط والصغيرة.

جدول (9) جودة التدقيق لمكاتب وشركات التدقيق المتوسطة والصغيرة

ت	أسم شركة أو مكتب التدقيق	2017	2018	2019	2020	2021	الوسط الحسابي
1	مكتب تحسين نعمه العارضي	944.154	8020.771	334.884	302.5936	2652.89	2451.059
2	مكتب فريدون مجيد الياور	701.327	180.408	326.5943	254.6861	95.198	311.6427
3	مكتب وليد زغير المنصور	56.19016	4.598526	74.58851	105.4904	55.5912	59.29176
4	مكتب أحمد عبد الرسول العبيدي	61.1001	574.667	1107.47	46.67783	18.01901	361.5868
5	شركة عز الدين الخشاب وشركاؤه					163.195	163.195
6	شركة هاشم التميمي وشريكه			11.8891	28.66301	48.15942	29.57051
7	شركة سعد عبد المهيمن محمد			70.3285			70.3285
8	شركة مصطفى فؤاد وشركاؤه			118.0668	287.934	472.147	292.7159
9	مكتب وليد محمد الكرخي	1617.915					1617.915
10	مكتب عواد عبد سالم		1617.915	2000.77			1809.343
11	مكتب علي مراد حداد				259.211		259.211
12	مكتب بشير غني عطره	12.499	220.5835	154.382			29.1548
13	مكتب سعد عبد الجبار أمين				19.55936	484.269	251.9142
14	مكتب هاشم سليم متمرة	307.889	71.4964				189.6927
15	مكتب أياد رشيد القريشي	41.8586	127.5382				84.6984
16	مكتب نضال عبد الزهرة مرداو				21.3487		21.3487

17	مكتب جنان علي القيسي					8.97024	8.97024
18	مكتب رحيم حماد علي			77.2107			77.2107
19	مكتب زهير محمود البحراني	43.68817	15.64575	1.99916	0.29983	0.69961	12.40654
20	مكتب هيثم فخري أسماعيل	58.39306	214.7863	25.18433	667.77		226.9352
21	مكتب مازن عدي البياتي					69.0528	69.0528
متوسط المتوسطات		384.5014	1104.841	358.614	181.294	369.8356	404.6306

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج التحليل الإحصائي

وبالنظر الى النتائج الظاهرة في الجدول (9) أعلاه والتي تمثل قيم المستحقات الاختيارية للشركات التي قام كل مكتب متوسط أو صغير بتدقيقها، وبمقارنتها بمتوسط المتوسطات لمكاتب وشركات التدقيق المتوسطة والصغيرة ككل والبالغ (404.6306) دينار يتضح بان كل مكاتب التدقيق كانت ذات جودة ما عدا مكتبين وهما (مكتب تحسين العارضي ومكتب وليد محمد الكرخي ومكتب عواد عبد سالم).

ويعرض الجدول (10) معامل ارتباط بيرسون بين متغيرات نموذج اختبار الفرضية والتي توضح علاقة الارتباط المبدئية بين تلك المتغيرات.

جدول (10) معاملات الارتباط لمتغير التفضيلات الإدارية وجودة التدقيق

		Aud-Choice	AQ	COSIZE
Aud-Choice	Pearson Correlation	1	.115	.369
	Sig. (2-tailed)		.575	.091
	N	26	26	22
AQ	Pearson Correlation	.115	1	.357
	Sig. (2-tailed)	.575		.103
	N	26	26	22
COSIZE	Pearson Correlation	.369	.357	1
	Sig. (2-tailed)	.091	.103	
	N	22	22	22

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

ويتبين من الجدول أعلاه وجود علاقة بين متغير (جودة التدقيق) والمتغيرات المستقلة، حيث كانت العلاقة علاقة طردية ضعيفة بقيمة (0.115) وبمستوى دلالة إحصائية غير معنوية بقيمة (0.575) وهي اكبر من مستوى المعنوية المعتمد والبالغ (0.05)، وهذا يدل على انه كلما زادت التفضيلات الإدارية لمكاتب وشركات التدقيق الكبيرة كلما زادت جودة التدقيق ولكن بشكل طفيف، فيما كانت العلاقة بين جودة التدقيق والمتغير الضابط علاقة طردية متوسطة بقيمة (0.357) وبمستوى دلالة إحصائية اكبر من مستوى المعنوية المعتمد والبالغ (0.05) حيث بلغ مستوى المعنوية المحسوب (0.103). ويشير ذلك كل ما زادت حجم الشركة الخاضعة للتدقيق زادت طلبها على

خدمات تدقيق ذات جودة عالية بشكل طفيف أيضا. أما في مجال العلاقة بين المتغيرات المستقلة، فتشير النتائج الى وجود علاقة متوسطة طردية بقيمة (0.369) ولكنها ليست ذات دلالة إحصائية، حيث بلغ مستوى المعنوية بقيمة (0.091) وهو أكبر من مستوى المعنوية المعتمد والبالغ (0.05).

5.2 نتائج اختبار فرضية الدراسة

تشير نتائج تطبيق معادلة الانحدار المتعدد، الى إن قيمة معامل ارتباط (R) بلغت قيمته (0.370)، وهو ما يؤكد وجود علاقة ارتباط طردية متوسطة، فيما كانت قيمة معامل التحديد (R2) التي بلغت (0.137)، أي إن نسبة ما تفسره المتغيرات المستقلة من المتغير التابع هي (14%).

فيما تبين نتائج تحليل التباين، بان قيمة (F) المحسوبة قد بلغت (1.507) وهي غير معنوية بمستوى دلالة (0.247) وبدرجتي حرية (2، 19)، حيث أنها أكبر من مستوى المعنوية المعتمد والبالغ (0.05)، وهو ما يشير الى إن نموذج الانحدار بين المتغيرات المستقلة والتابعة ككل لا يتمتع بمعنوية إحصائية. فيما أفرزت نتائج تطبيق معادلة الانحدار عن نتائج معاملات معادلة الانحدار الموضحة كما في الجدول أدناه:

جدول (11) نتائج معاملات معادلة الانحدار لمتغير التفضيلات الإدارية وجودة التدقيق

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	.335	.789		.424	.676		
	Log	.117	.085	.318	1.388	.181	.864	1.157
	Pref	.069	.150	.105	.458	.652	.864	1.157

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

وتشير نتائج معاملات معادلة الانحدار الى إن قيمة معامل تأثير متغير التفضيلات الإدارية (β_1) كان بقيمة موجبة (0.069)، أي كلما ازدادت التفضيلات الإدارية ازدادت جودة التدقيق، حيث كانت قيمة (t) تساوي (0.458) وبمستوى معنوية (0.652)، وهو أكبر من مستوى المعنوية المعتمد والبالغ (0.05)، كما يشير معامل تأثير المتغير الضابط (β_2) الى قيمة (0.117) حيث بلغت قيمة (t) (1.388) وبقيمة معنوية (0.181) وهي أكبر من مستوى المعنوية المعتمد. وبناء على ذلك يتم رفض الفرضية الرئيسية الثانية، وبالتالي يمكن القول بأن ليس هناك تأثير معنوي للتفضيلات الإدارية بوجود المتغير الضابط في جودة التدقيق.

وتختلف هذه النتيجة مع نتيجة دراسة كل من (Hurley & Mayhew, 2019; Hurley et al., 2019)، ويرى الباحث بأن التفضيلات الإدارية لمكاتب وشركات التدقيق قد يكون مدفوعاً بالسلوك الانتهازي للمديرين باستخدام الطرق والسياسات المحاسبية العدوانية بدلاً من الخصائص التشغيلية للشركة محل التدقيق، فعندما يكون لدى إدارة الشركة تفضيلات عدوانية تقوم باختيار مكاتب التدقيق الصغيرة أو منخفضة الجودة، لأن هذه المكاتب أكثر تساهلاً مع إدارة الشركة على الاستخدام غير السليم للقواعد والطرق المحاسبية، وذلك باستغلال الحافز المادي للمدقق والذي ينتج عنه تخلي المدقق عن استقلاليته، مما ينعكس في جودة التدقيق.

6. الاستنتاجات والتوصيات

6.1 الاستنتاجات

يتناول المحور عرض أبرز الاستنتاجات التي تم التوصل لها في ضوء نتائج التأطير النظري والتطبيقي لمتغيرات البحث والعلاقة بين تلك المتغيرات وكالاتي:

1. تفضل شركات الأعمال الكبيرة إحدى شركات التدقيق الأربعة الكبار، فالشركات الكبيرة تتصف بالتعقيد وكبر حجم عملياتها بالإضافة إلى زيادة تكاليف الوكالة الناتجة عن بعد الملاك عن الإدارة ولديها الرغبة للإفصاح بمستوى مرتفع مقارنةً بالشركات صغيرة الحجم.
2. تفضل الشركات التي تحقق عوائد مرتفعة وتلك التي ترتفع فيها درجة المخاطر، اختيار شركات التدقيق (Big 4)، فتلك الشركات ترتفع فيها تكاليف الوكالة واحتمال تحويل الثروة من الدائنين إلى حملة الأسهم، لذا تبحث شركات تدقيق ذات جودة عالية للإشارة إلى مصداقية المعلومات المالية للشركة والتخفيف من شكوك السوق بشأن أدائها.
3. يتأثر الحكم الشخصي للمدقق بتفضيلات المديرين ويدفعه إلى عدم التمسك برأيه المستقل خلال مفاوضاته مع إدارة الشركة في بعض الأمور الخلافية المتعلقة ببعض الممارسات والسياسات المحاسبية العدوانية، لذا هناك ميلاً لدى معظم الشركات التي تزيد فيها حرية الاختيار بين البدائل والسياسات المحاسبية إلى تغيير المدقق الخارجي الذي يخالف رأي إدارتها فيما يتعلق بتطبيق السياسات المحاسبية، مما ينعكس سلباً في جودة التدقيق.
4. يؤدي سيطرة وهيمنة مجلس الإدارة على قرار اختيار والمفاضلة بين المدققين إلى عدم قدرة المدقق لمواجهة ضغوط العميل وضعف مركزه التفاوضي أمام إدارة الشركة، مما يجعل المدقق أكثر استجابة لرغبات إدارة الشركة الانتهازية، مما يشكل تهديداً لجودة التدقيق.
5. تحاول الشركات التي لديها الرغبة في ممارسة إدارة الأرباح وتخفيض جودة المعلومات المحاسبية اللجوء إلى مكاتب وشركات التدقيق الأقل جودة للحصول على رأي نظيف بما يخدم أهداف الشركة.
6. تفضل غالبية الشركات عينة الدراسة اختيار مكاتب وشركات التدقيق الخمسة الكبيرة، حيث بلغ المتوسط العام لنسبة التفضيلات الإدارية لمكاتب وشركات التدقيق الخمسة الكبيرة (68%)، وهي أكثر بكثير من متوسط نسبة تفضيلاتها لمكاتب التدقيق المتوسطة والصغيرة التي بلغت (40%).
7. تتمتع غالبية مكاتب وشركات التدقيق بجودة تدقيق مرتفعة وفقا للمقياس غير المباشر للجودة من خلال المستحقات الاختيارية المقاسة باستخدام نموذج جونز المعدل للشركات الخاضعة للتدقيق. حيث أشارت نتائج الدراسة التطبيقية الى شركة تدقيق كبيرة واحد منخفضة الجودة من خمس شركات كبيرة وثلاثة مكاتب صغيرة من بين (21) مكتب صغير ومتوسط كانت ذات جودة تدقيق منخفضة. أي أن نسبة مكاتب وشركات التدقيق منخفضة الجودة تشكل ما نسبته (15%) من مكاتب وشركات التدقيق عينة الدراسة.
8. وجود علاقة ارتباط موجبة متوسطة ولكن غير كبيرة بين التفضيلات الإدارية وجودة التدقيق، وان للتفضيلات الإدارية تأثيرا غير كبيرا في جودة التدقيق، وهو ما يدل على أن ارتفاع التفضيلات الإدارية لشركات التدقيق الكبيرة يؤدي إلى زيادة جودة التدقيق بشكل غير كبير في السوق العراقي.

6.2 التوصيات

يتناول المحور عرض أبرز التوصيات البحثية في ضوء ما توصلت له الدراسة من استنتاجات نظرية وتطبيقية وكالاتي:

1- إجراء المزيد من الدراسات بهدف فهم دوافع تفضيل إدارة الشركات الخاضعة للتدقيق لمكتب أو شركة تدقيق معينة، سواء كانت هذه الدوافع متعلقة بخصائص مكتب التدقيق أو المتعلقة بخصائص الشركة الخاضعة للتدقيق.
2- العمل على تعزيز العوامل التي تؤدي إلى دعم قدرة المدقق الخارجي على مقاومة ضغوطات إدارة الشركات الخاضعة للتدقيق وبالتالي عدم استجابته لرغباتها.
3- وضع الشروط اللازمة الكفيلة بضمان خضوع مدققي الحسابات لبرامج تعليم مهني مستمر، وجعل هذه البرامج ضرورية للاستمرار في مزاولة المهنة، حتى يمكن متابعة التطورات الحديثة المرتبطة بالمهنة ورفع الكفاءة المهنية والمحافظة على مستوى كافي من المعرفة المهنية لمدققي الحسابات، ويجب أن تهتم مكاتب التدقيق بتصميم وتنفيذ برامج تدريبية للعاملين بها، بهدف تطوير قدراتهم على التعامل مع القضايا المختلفة.
4- استحداث جهة مهنية أو حكومية تتولى مراقبة جودة أعمال التدقيق، أو أيجاد وتفعيل نظم مراقبة الجودة بطرق عملية واضحة وفاعلة كمراقبة النظير أو إصدار قانون يماثل القانون الأمريكي (ساربنز أوكسلي) يلزم بالتفتيش المستمر على مكاتب وشركات التدقيق المسجلة للتحقق من مدى التزامها بالقوانين وقواعد هيئة سوق الأوراق المالية والمعايير المهنية.
5- ضرورة تعزيز نوع وحجم وجودة الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق العراقية والتي تتناسب والتوجهات الاقتصادية المتغيرة وحجم الأنشطة المتنوعة التي يشهدها العراق.
6- لابد من وضع آليات معينة في مجال التفضيلات الإدارية لمكاتب وشركات التدقيق وجودة التدقيق تتمثل في علاقة ثنائية الأطراف وليست ثلاثية الأطراف، بمعنى أن تدخل الإدارة في تحديد أتعاب التدقيق وأيضاً في قرار اختيار المدقق مما يجعل من الإدارة طرفاً ثالثاً في هذه العلاقة الاقتصادية ما بين المدقق منتج الخدمة وبين الأطراف الخارجية المستفيدة من تقرير المدقق، إذ لابد من أن تشارك الأطراف الخارجية في اختيار المدقق، وذلك لتفادي ضغوط الإدارة أو تواطؤ المدقق مع إدارة الشركة، وبذلك سيقلل المساحة التفاوضية ما بين المدقق وإدارة الشركة، مما يزيد من جودة التدقيق.

6.3 المقترحات البحثية

يتناول المحور عرض أبرز مشاريع البحوث المستقبلية في إطار المتغيرات المدروسة والتي لم تتعرض لها الدراسة الحالية ومن أبرزها:
1- أثر الحالة المالية للشركة الخاضعة للتدقيق في اختيار المدقق الخارجي وانعكاساتها في جودة التدقيق.
2- العلاقة بين السمات الشخصية للمديرين وقرار اختيار المدقق المدقق الخارجي وانعكاساتها في جودة التدقيق.
3- تحليل العلاقة بين طول فترة ارتباط المدقق الخارجي بالعميل واستجابة المدقق لرغبات وتفضيلات العميل.

The Effect of Management Preferences on Audit Quality Empirical Study on a Sample of Audit Firms in The Iraqi Environment

Nawzad Khudhur Saeed [1] - Mohammed Huweish Allawi Al-Shujairi[2] - Vian Sulaiman Hama Saeed[3]

[1]College of Administration and Economics, University of Zakho, Zakho, Kurdistan Region, Iraq.

[2]College of Management and Economics, University of Iraqia, Baghdad, Iraq.

[3]College of Social Science and Humanities, University of Koya, Koya, Kurdistan Region, Iraq.

Abstract

The current study aims to measure and analyze the nature of the management preferences of audit offices and companies to identify the selection and comparison between different audit offices and firms are made. Besides, it evaluates and analyzes the audit quality offices and companies in the Iraqi context and tests the relationship between the administrative preferences of companies listed on the Iraq Stock Exchange (ISX Henseforth) and the audit quality for audit offices and companies. For achieving the objectives of the study, a main hypothesis directly was adopted to test the relationship between the variables of the study within the framework of the practical side of the study. For this purpose, an applied approach based on evaluation and quantitative mathematical analysis was adopted. Moreover, the annual financial statements of the companies listed on the ISX and the official bulletins of the market were considered as the source of data taking period (2017-2021).

The sample of study was mainly represented in a sample of Iraqi audit offices and companies, which amounted to (26) selected audit offices and companies. The sample was selected in the light of identifying and selecting a deliberate sample of the companies subject to audit and listed on the ISX, which amounted to (22) joint stock companies, where the data of those companies was adopted in evaluating the study variables related to the audit offices and companies of the study sample. Based on the collected data and information, a few conclusions are drawn from the results of this study, the most prominent of them was the existence of a relationship and fundamental impact of management preferences on audit quality. The results also showed that the majority of the companies in the study sample preferred to choose the five large audit firms and firms, where the general average percentage of management preferences for the five large audit firms and firms was (68%). This result is much more than the average percentage of their preferences for medium and small audit firms (40%). Among the provided recommendation was the need for the audited companies to realize the importance of choosing an audit company that provides a high-quality service, as this choice is of particular importance to investors, which is align with the market value of the company, by rationalizing the process of making investment decisions, and improving the efficiency of investment in it.

Keywords: Management Preferences, Auditing, Audit Quality, Iraqi Audit Firm, Iraqi Stock Exchange.

7. المصادر

7.1 المصادر باللغة العربية

7.1.1 الوثائق والنشرات والتقارير الرسمية

النشرة الرسمية لسوق العراق للأوراق المالية للفترة (2017-2021).
النشرة الرسمية لمكاتب التدقيق العراقية لعام (2021).
دليل الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية القوائم المالية للشركات عينة الدراسة للفترة (2017- 2021).
7.1.2 الرسائل والأطاريح
بن خليفة، عبد المجيد، بوروبة، عبد المجيد وحوامدي، محمد كمال. (2020) "مساهمة تكنولوجيا المعلومات والاتصال في تحسين جودة المراجعة الخارجية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر- الوادي، الجزائر.
عقراوي، شلير عبد الرحمن رشيد. (2015): "العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي وانعكاساتها في مخاطر منظمات الأعمال"، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة دهوك، إقليم كوردستان العراق.
محمود، عبد الله ممتاز. (2015): "العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة الإسلامية في غزة، فلسطين.
7.1.3 المجلات والدوريات
إبراهيم، شريف على خميس. (2017): "أثر جودة ومداخل المراجعة الخارجية على مدى التزام الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بمعيار المحاسبة المصري رقم 24 بشأن ضرائب الدخل"، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد 1، العدد 2.
أبو جبل، نجوى محمود أحمد. (2020): "خصائص منشأة عميل المراجعة وجودة المراجعة والعلاقة ما بين تأخير إصدار تقرير المراجعة وكفاءة قرارات أصحاب المصالح"، مجلد التجارة والتمويل، المجلد 40، العدد 3.
أسامة، معمري، حمزة، مفتاح وجمال، عمورة. (2020): "متطلبات تحسين جودة التدقيق وتفعيل الرقابة عليها في شركات أو مكاتب التدقيق وفق معيار الدولي للتدقيق 220"، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، المجلد 3، العدد 2.
أميرهم، جيهان عادل. (2021): "دور جلسات العصف الذهني الإلكتروني في تحسين جودة المراجعة"، مجلة البحوث التجارية، المجلد 43، العدد 1.
بدوي، هبة الله عبد السلام. (2016): "أثر خصائص عميل المراجعة على اختيار مراقب الحسابات"، مجلة جامعة عين شمس، المجلد 20، العدد 1.
البلداوي، شاكر عبد الكريم وعبد الرحمن، نوره منير. (2015): "أثر قواعد حوكمة الشركات المتعلقة باختيار المدقق الخارجي في موثوقية القوائم المالية"، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد 38، العدد 104.
حافظ، سماح طارق أحمد. (2021): "العلاقة بين الإستراتيجيات التفاوضية للمراجعة وممارسات إدارة الأرباح في الشركات المقيدة في البورصة المصرية"، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد 5، العدد 1.
حافظ، سماح طارق، الطيب، شيماء هاشم محمد. (2023): "مدى العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة واختيار المراجع"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 47، العدد 1.
حمد، حسن شلقامي محمود. (2022): "نموذج مقترح لقياس آثار تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال على جودة المراجعة وسمعة المراجع"، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، المجلد 3، العدد 1.
الركابي، محمد عبد السلام عبد الصمد. (2022): "أثر جودة المراجعة على العلاقة بين المعلومات المحاسبية وأسعار الأسهم"، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، المجلد 3، العدد 1.
زعطوط، محمود محمد. (2019): "أثر خصائص التشغيلية للشركات على العلاقة بين جودتي المراجعة والتقارير المالية"، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد 3، العدد 1.
سعود، المكي معتوق والتواتي، أسامة مفتاح عطية. (2012): "دراسة العوامل المؤثرة في استجابة المراجع الخارجي لرغبات العملاء"، مجلة جامعة الزيتونة، العدد 1.
السواح، تامر إبراهيم. (2020): "أثر فترة ارتباط مراجع الحسابات بعميله وفاعلية لجان المراجعة على تأخير تقرير المراجعة"، مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية، المجلد 9، العدد 3.
صالح، أحمد السيد إبراهيم. (2019): "أثر درجة تنوع وتعقد عمليات عميل المراجعة على العلاقة بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وتأخير تقريره"، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد 6، العدد 2.
صالح، تامر محمود محمد. (2022): "أثر جودتي المراجعة والأرباح على أسعار الأسهم"، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد 6، العدد 1.
الصياد، علي محمد علي. (2020): "اختيار مراقب الحسابات كمتغير وسيط في العلاقة بين طبيعة وتركز الملكية والتحفظ المحاسبي"، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد 4، العدد 2.
عبد العال، محمود موسى. (2020): "أثر إفصاح مراقب الحسابات بتقريره عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية على أحكامه وتصرفاته المهنية التشككية"، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد 4، العدد 2.
عبد العزيز، جعفر عثمان الشريف. (2017): "العوامل المؤثرة في جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين"، مجلة الدراسات العليا-جامعة نيلين، المجلد 7، العدد 27.
العديم، خالد بن رشيد. (2017): "أهمية الإعلان عن تغيير المراجع الخارجي للشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية"، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 21، العدد 2.
العطار، حسن عبد الحميد، سويلم، حسن علي محمد، الشربيني ثروت الشبراوي محمد. (2019): "هل هناك تأثير للمنافسة في سوق المراجعة المصري على جودة المراجعة"، مجلة البحوث التجارية، المجلد 41، العدد 3.
عطية، سارة حمدي. (2022): "الأثر المعدل لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على العلاقة بين أتعابه عن مراجعة القوائم المالية السنوية ودقة حكمه المهني بشأن استمرارية الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية"، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد 6، العدد 1.
علي، محمود أحمد أحمد. (2017): "العلاقة بين الخصائص التشغيلية للشركات وجودة المراجعة الخارجية"، المجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد 1، العدد 1.
علي، نهى محمد زكي محمد. (2017): "دراسة واختبار العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وخلو القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية من الغش"، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد 1، العدد 1.

عموري، إسماعيل وبوعرار، أحمد شمس الدين. (2020): "العوامل المؤثرة في الطلب على خدمات التدقيق في الجزائر"، المجلة العربية للأبحاث والدراسات في العلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد 12، العدد 4.

فودة، شوقي السيد، نخال، أيمن محمد صبري وعبدربه، هدير عاطف. (2018): "أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على طول فترة ارتباط مراقب الحسابات وحجم مكتب المراجعة لتحسين جودة عملية المراجعة"، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، المجلد 4، العدد 4.

قنديل، ياسر سعيد سعد. (2022): "الدور المعدل لهيكل الملكية في تأثير خصائص مجلس الإدارة على جودة المراجعة"، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، المجلد 3، العدد 1.

قنديل، ياسر سعيد. (2020): "تأثير الخصائص التشغيلية للشركة وخصائص مكتب المراجعة على علاقة فعالية لجنة المراجعة بفترة إصدار تقرير المراجعة"، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد 4، العدد 3.

محمد، دلال محمد إبراهيم. (2021): "الدور المعدل لخصائص مكتب المراجعة على العلاقة بين تسوق رأي المراجعة وجودة الأرباح"، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، المجلد 7، العدد 12.

محمود، حسن شلقامي. (2020): "نموذج مقترح لقياس عوامل المفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة على قرار لجنة المراجعة باختيار المراجع الخارجي"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، المجلد 50، العدد 1.

مشابط، نعمة حرب. (2020): "أثر جودة المراجعة الخارجية على سلامة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية"، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد 4، العدد 2.

المقصبي، اسماعيل عيسى محمد، البرغثي، أدهم عبدالمولى حسين رحيل. (2018): "أسس اختيار المراجع الخارجي ودورها في جودة عملية المراجعة"، مجلة جامعة البحر المتوسط الدولية، العدد 7.

نصر، سناء يوسف أحمد. (2019): "دور العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي على القيمة السوقية"، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 27، العدد 1.

الوكيل، حسام السعيد. (2019): "أثر التغيير الإلزامي للمراجع الخراجي على الحد من ممارسات إدارة الأرباح في بيئة الأعمال المصرية"، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 24، العدد 4.

7.2 المصادر باللغة الأجنبية

7.2.1 Scientific Thesis

Hossain, Motahar. (2019): “Auditor Selection, Audit Environment and Its Impact on Corporate Governance”, Bachelor Thesis, School of Business and Economics, United International University, Bangladesh.

Khan, Liton. (2019): “Auditor Selection and its impact on Profitability of Organizations”, Bachelor Thesis, School of Business and Economics, United International University, Bangladesh.

Kharuddin, Khairul Ayuni Binti Mohd. (2015): “The effects of audit firm and partner industry specialization and corporate governance on audit quality and earnings quality”, Ph.D. thesis, Business School, Aston university, UK.

Machado, Daniela do Souto. (2018): “The Impact of Financial Crisis and Audit Quality on Earnings Quality Evidence from EU”, Master Thesis, School of Economics and Management, University of Porto, Portuguese.

Uthayapong, Thanida. (2019): “Auditor rotation and audit quality”, PhD thesis, Business School, Massey University, New Zealand.

7.2.2 Periodicals and Journals

Al-Masry, Sheriff Abdulsalam Ahmed. (2020): “Audit Firm’s Characteristics and Assurance Services’ Provision”, Journal of Business Research, Vol 42, Issue 1.

Al-Qatamin, Khaled Islam, Salleh, Zalailah. (2020): “Audit Quality A Literature Overview and Research Synthesis”, IOSR Journal of Business and Management, Vol 22, Issue 2.

Beisland, Leif Atle, Mersland, Roy, Strom, R. Oystein. (2015): “Audit Quality and Corporate Governance Evidence from the Microfinance Industry”, International Journal of Auditing, Vol 19, No. 218-237.

Brown, Stephen V., Knechel, W. Robert. (2016): “Auditor–Client Compatibility and Audit Firm Selection”, journal of accounting research, Vol 54, Issue 3.

Butar, Sansaloni Butar. (2020): “The Effects of Corporate Governance, Audit Quality, and Conservatism on Loan Collateral Requirements” Journal of Accounting and Finance, Vol 22, No. 1.

Chinwe, Okeke Clara, Robinson, Ariba Issac. (2019): “Determinants of Choice of Auditors in Nigerian Quoted Firm”, International Academy Journal of Africa Development, Vol 7, Issue 2.

Ciger, Aysegul. (2020): “Audit Quality: A Bibliometric Analysis (1981-2020)”, Scientific Annals of Economics and Business, Vol 67, No. 4.

Crucean, Andreea Claudia, Hategan, Camelia Daniela. (2019): "The Determinants Factors on Audit Quality: A Theoretical Approach", Ovidius University Annals, Economic Sciences Series, Vol XIX, Issue 2.

Diab, Ahmed A., Abdelazim, Samir I., Eissa, Aref M., Abozaid, Eid Mahmoud, Elshaabany, Mona Mohamed. (2021): "The Impact of Client Size and Financial Performance on Audit Opinion Evidence from a Developing Market", Academic Journal of Interdisciplinary Studies, Vol 10, No. 1.

Dickins, Denise., Johnson-Snyder, Anna J., Reisch, John T. (2018): "Selecting an auditor for Bradco using indicators of audit quality", Journal of Accounting Education, Vol 45.

Dunakhir, Samirah, (2016): "Factors Associated with Audit Quality Evidence from An Emerging Market", Second Asia Pacific Conference on Advanced Research, APCAR, Melbourne, February.

Dwekat, Aladdin, Mardawi, Zeena, Abdeljawad. (2018): "Corporate Governance and Auditor Quality Choice Evidence from Palestinian Corporations", International Journal of Economics and Financial Issues, Vol 8, No. 2.

El-Dyasty, Mohamed M. (2017): "Audit Market in Egypt", SSRN Electronic Journal, No. 3002783.

Eniola, J.O., Ajayi, C.O. (2018): "Determinants of Auditor Choice in Manufacturing Firms in Nigeria", Accounting & Taxation Review, Vol 2, No. 2.

Fadaly, Dina S. (2018): "Determinants of auditor choice in emerging markets evidence from Saudi Arabia", The Business and Management Review, Vol 9, No. 3.

Flaming, Linda, Uddin, Nancy. (2021): "The effect of management consulting services on investor perceptions of audit quality", Journal of Behavioral Studies in Business, Vol 12.

Ghadhab, Amjed Kareem, Matrood, Adnan Kadhum, Hameed, Ali Mahdi. (2019): "Factors Affecting the Quality of External Auditor Performance", Academy of Strategic Management Journal, Vol 18, Issue 1.

Habib, Ahsan, Wu, Julia, Bhuiyan, Borhan Uddin, Sun, Xuan Sean. (2019): "Determinants of auditor choice Review of the empirical literature", International Journal of Auditing, Vol 23, No. 1.

Hegazy, Mohamed Ahmed, El Deeb, Mohamed Samy. (2016): "The Impact of Auditor Industry Specialization on the Retention and Growth of Audit Clients", journal of Accounting Thought, Vol 20, No. 2.

Hsu, Hwa-Hsien, Lin, Che-Hung, Tsao, Shou-Min. (2017): "Founding Family and Auditor Choice Evidence from Taiwan", an international review, Vol 26, No. 2.

Hurley, Patrick J., Mayhew, Brian W. (2019): "Market Reactions to a High-Quality Auditor and Managerial Preference for Audit Quality", AUDITING: A Journal of Practice & Theory, Vol 38, No. 4.

Hurley, Patrick J., Mayhew, Brian W., Obermire, Kara M., Tegeler, Amy C. (2019): "The Impact of Managers' Risk Aversion and Loss Aversion on Audit Quality Demand", SSRN Electronic Journal, Paper No. 3425666.

Inua, Ofe Iwiyisi, Urhoghide, Ruth Osaretin. (2018): "Determinates of External Auditor Choice Selection in Listed Global Brand Companies in Nigeria", Nigerian Academy of Management Journal, Vol 13, No. 1.

Khalbas, Hudaa Nadhim, Zadeh, Farzaneh Nassir, Salhi, Mahdi. (2018): "The Distance between Auditor and Client", Al Kut Journal of Economics Administrative Sciences, Vol 1, Issue 30.

Mahieux, Lucas. (2022): "Auditors' Incentives and Audit Quality Non-Audit Services versus Contingent Audit Fees", European Accounting Review, Vol 11, Issue 2.

Matonti, Gaetano, Tucker, Jon, Tommasetti, Aurelio. (2016): "Auditor choice in Italian non-listed firms", Managerial Auditing Journal, Vol 31, No. 4/5.

Monametsi, Gladness, Agasha, Ester. (2020): "Audit Quality and Firm Performance Evidence from Botswana and Uganda", Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies, Vol 6, No. 4.

Musa, Wasiu Ajani, Salman, Ramat Titilayo, Amoo, Ibrahim Olayiwola, Subair, Muhammed, Lawal. (2020): "Impact of firm's specific factors on audit fee of quoted consumer goods firms", Corporate Governance and Sustainability Review, Vol 4, Issue 1.

Muslim, Muslim. Ahmad, Hamzah, Rahim, Syamsuri, ARPelu, Muhammad Faisal. (2020): "Client Pressures, Audit Tenure to Audit Quality Moderation of Auditor Independence", Journal of Auditing Finance and Forensic Accounting, Vo; 8, No. 2.

Naveed, Muhammad, Qadir, Alia, Umer, Muhammad. (2020): "Determinants of Audit Firm Selection Decision", International Review of Management and Business Research, Vol 9, Issue 4.

Newton, Nathan J., Persellin, Julie, Wang, Dechun, Wilkins, Michael. (2016): "Internal Control Opinion Shopping and Audit Market Competition", The Accounting Review, Vol 91, No. 2.

Ngo, My tran, Tran, Thi Bach Yen, Ho, Kim LOI. (2020): "Determinants of the choice of a big four auditor in the Vietnamese Stock Market", growing science journal, Vol 6, No. 5.

Olowookere, Johnson Kolawole, Inneh, Godwin Eghosa. (2016): "Determinants of Auditors Choice in Nigerian Quoted Manufacturing Companies", Research Journal of Finance and Accounting, Vol 7, No. 6.

Olowookere, Johnson Kolawole, Obisesan, Samuel Oladele, Anese, Shiyanbola Alice. (2021): "Influence of Audit Competition on Audit Quality of Listed Deposit Money Banks in Nigeria", Journal of Management Sciences, Vol I, No. 1.

Pratama, Arie. (2018): "How Do Indonesian Companies Select Their External Auditors? Exploratory Analysis of Company Characteristics, Corporate Governance, and Organizational Complexity", Review of Integrative Business and Economics Research, Vol 7, Issue 4.

Salih, Jalil Ibrahim, Flayyih, Hakeem Hammood. (2020): "Impact of Audit Quality in Reducing External Audit Profession Risks", International Journal of Innovation, Creativity and Change, Vol 13, Issue 7.

Sun, Wen-Chi, Huang, Hua-Wei, Dao, Mai, Young, Chaur-Shiuh. (2017): "Auditor Selection and Corporate Social Responsibility", Journal of Business Finance & Accounting, Vol 44, Issue 9-10.

Wang, Hongjian, Chen, Song. (2021): "Credit availability, signalling and auditor choice", China Journal of Accounting Studies, Vol 9, No. 1.

Wibowo, Christabell Fabiola, Saleh, Muhammad Hasbi. (2020): "The Effect of Company Profitability, Leverage, and Size on The Timeliness of Financial Reporting with Auditor Quality as Moderating Variables", Working Paper, College of Economics, Indonesian.

Wisdom, Okere, Love Ogundipe Uyoyoghene, Oyedeji, Lawal Qudus, Felix, Eluyela Damilola, Elizah, Ogundipe Kunle. (2018): "Auditors Choice and Financing Decision of Selected Quoted Firms in Nigeria", International Journal of Management, Accounting and Economics, Vol 5, No. 5.

Youssef, Amr, Abdel Hamid, Yasmine. (2017): "The Effect of Auditing Quality Characteristics on Accounting Conservatism: The Case of Egypt", Journal of the Faculty of Commerce for Scientific Research, Vol 54, No. 2.

Zakaria, Nor Balkish, Zulkefeli, Hanis Athirah, Abdul Rahman, Rahayu. (2022): "Earning Management and Audit Quality", International Journal of Academic research in Accounting Finance and Management Sciences, Vol 12, No 1.