

تأثير العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في جودة الارباح في الشركات العراقية المدرجة  
في سوق العراق للاوراق المالية

The effect of the relationship between the internal auditor and the external auditor on the  
Earnings quality in Iraqi companies listed in the Iraqi Stock Exchange

Wafaa.alhaidari@pgiafs.uobaghdad.  
edu.iq

جامعة بغداد  
المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

م.د. وفاء حسين سلمان الحيدري

### المستخلص

ان التغييرات التي طرأت على بيئة الاعمال والتقدم العلمي والتكنولوجي، فضلاً عن تَعَقُّد المشاكل الإدارية الناجمة عن ممارستها للأشطة المختلفة، أدى إلى زيادة المسؤوليات الملقاة على عاتقها ، ولغرض تحقيق أهدافها الاستراتيجية، الأمر الذي جعل من اركان حوكمة الشركات أمراً حتمياً تقتضيه طبيعة الإدارة العلمية الحديثة للمحافظة على الموارد المالية المتاحة لها، وتحقيق الاستمرارية ، فالنجاح الذي تسعى إليه الشركات يكون أساسه البيئة الخصبة والعلاقة الجدلية بين الفرد والشركة، ولتحقيق هذا النجاح لا بد من وجود بيئة تدقيقية متوافقة ومتناغمة بين المدقق الداخلي والخارجي ، لذا يهدف البحث الى الوصول الى ايجاد مدى تأثير العلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي على اعمال الشركة ونتائجها واضفاء الثقة في التقارير المالية وتعزيز ثقة المؤسسين والمستثمرين والجهات ذات العلاقة وأسواق المال بالشركة، من خلال جودة ارباح الشركة، وللوصول الى تحقيق الهدف اختبار فرضيات البحث على عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية للفترة من 2010 لغاية 2018 وباستخدام الاسلوب الاحصائي SPSS، اهم النتائج التي توصل اليها البحث بان هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين العلاقة الايجابية بين المدقق الداخلي والخارجي يؤدي الى تحقيق جودة الارباح، والعكس صحيح.

**الكلمات المفتاحية :** التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي، جودة الارباح ،الشركات المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية

### Abstract

The changes that have occurred in the business environment and scientific and technological progress, as well as the complexity of administrative problems resulting from its practice of various activities, have led to an increase in the responsibilities entrusted to it, and for the purpose of achieving its strategic objectives, which has made the pillars of corporate governance an inevitable matter required by the nature of modern scientific management of the governorate, the success that companies seek is based on the fertile environment and the dialectical relationship between the individual and the company, and to achieve this success there must be a compatible and harmonious audit environment between the internal and external auditors, therefore, the research aims to reach to find the extent of the impact of the relationship between the internal and external auditor on the company's business and results, to instill confidence in the financial reports, and to enhance the confidence of the founders, investors, relevant authorities and capital markets in the company, through the quality of the company's profits. To reach the goal by testing the research hypotheses on a sample of companies listed in the Iraqi Stock Exchange for the period from 2010 to 2018 and by adopting the SPSS statistical method, to reach the goal by testing the research hypotheses on a sample of companies listed in the Iraqi Stock Exchange for the period from 2008 to 2018 and by adopting the SPSS statistical method, achieving quality profits, and vice versa.

**Key words:** Internal Audit, External Audit, Earning Quality, Companies Listed in the Iraq Stock Exchange

**1. المقدمة**

أصبحت وظيفة التدقيق الداخلي في بيئة الأعمال الحديثة وظيفه دعم رئيسي لكل من المساهمين ، الإدارة ، المدققين الخارجيين . إذ يتوقف مدى اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي وعلى نتائج تقويمه لفعالية نشاط التدقيق الداخلي، وللحد من مخاطر المعلومات المزيفة الواردة في البيانات المالية ، من الضروري أن تقوم الإدارة بتعيين مدقق داخلي ومدقق خارجي مستقل لإبداء رأي حول عدالة البيانات المالية فضلا عن ايجاد وسيلة اشرافية يقوم بها مجلس الادارة المتمثل بلجنة التدقيق، بالرغم من استقلالية كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في نطاق الأنشطة التي يقومان بالتدقيق عليها ، يعد المدقق الداخلي جزءا لا يتجزأ من الشركة إذ يقوم على نحو مستمر بمراقبة ورصد وتقييم لجميع أنشطة الشركة. وعلى النقيض من ذلك، فان المدقق الخارجي يكون مستقلاً عن الشركة ويقدم رأياً سنوياً عن القوائم المالية.

توجه الاهتمام اخيرا من خلال حوكمة الشركات بتوطيد العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي عن طريق لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الادارة واكدت الحوكمة على استقلالية هذه الاطراف وعلى تعزيز واطفاء الثقة في التقارير المالية وتعزيز ثقة المؤسسين والمستثمرين والجهات ذات العلاقة وأسواق المال بالشركة، للوصول الى جودة ارباح الشركة، سيتم تناول المحاور الآتية:

المحور الاول : منهجية البحث

المحور الثاني: الجانب النظري ويشمل، المدقق الداخلي، المدقق الخارجي، جودة الارباح

المحور الثالث : الجانب التطبيقي

المحور الاول: منهجية البحث

أولاً: منهجية البحث Research Methodology

**1- مشكلة البحث The problem of searching**

تعد الارباح مؤشرا من مؤشرات تقييم الاداء، غير ان قابلية المحاسب على استخدام مختلف الاساليب والاجراءات المحاسبية لما تتمتع به من مرونة ولارضاء الادارة وتحقيق أهدافها، لم تعد الارباح معبرة عن اداء الشركة بالرغم من أعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ والمعايير المحاسبية وأخضاع تلك القوائم للتدقيق سواء من قبل المدقق الداخلي او المدقق الخارجي بجودة الارباح؟ وعليه بالامكان صياغة مشكلة البحث بالتساؤلات الآتية:

أ- هل يؤثر التدقيق الداخلي بجودة الارباح؟

ب- هل هناك علاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي؟

ت- هل تؤثر علاقة المدقق الداخلي والمدقق الخارجي بجودة الارباح؟

**2- أهمية البحث The importance of research**

تخضع كافة العمليات المالية الى التدقيق داخل الوحدة الاقتصادية فضلا عن تدقيق القوائم المالية من قبل المدقق الخارجي وأبداء رأيه في اعداد تلك القوائم وفقا للمبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها مما يضيف المصداقية على المعلومات المالية الواردة ضمن تلك القوائم، وتمثل الارباح أحد أهم تلك المعلومات التي تبين نتيجة نشاط الوحدة الاقتصادية. لذا فان العلاقة الايجابية بين المدقق الداخلي والخارجي تساهم في اطفاء الموثوقية بالقوائم المالية وبالتالي تؤثر على جودة الارباح.

**3- أهداف البحث: Research objectives**

يهدف البحث الى تحقيق الاهداف الآتية:

أ- بيان مفهوم وأهمية جودة الارباح

ب- بيان العلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي.

ت- بيان تأثير العلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي على جودة الأرباح.

#### 4- فرضية البحث: Research Hypothesis

أستنادا الى مشكئة البحث بالامكان صياغة الفرضيات الاتية:

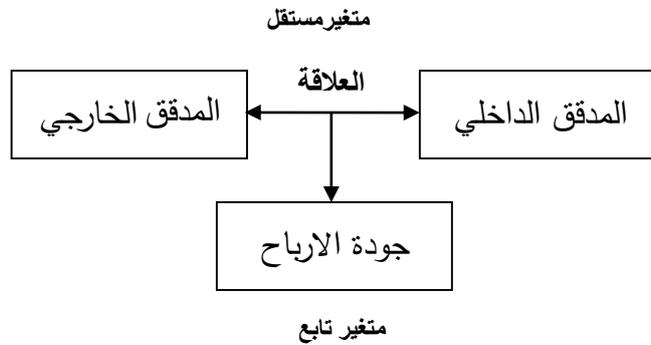
الفرضية الاولى: توجد علاقة ارتباط في العلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي بجودة الأرباح للشركات المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية.

الفرضية الثانية: يوجد تأثير للعلاقة بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي بجودة الأرباح للشركات المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية.

#### 5- مجتمع وعينة البحث: Research community

تمثل مجتمع البحث الشركات العراقية المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية ، وتم اختيار عشرة مصارف ممن بياناتها المنشورة مستوفية وتتوافق ومتطلبات البحث. وللمدة من 2010 لغاية 2018.

#### 6- نموذج البحث



### المحور الثاني: الجانب النظري (متغيرات البحث) The literature review: hypotheses

#### 2- 1 المدقق الداخلي Internal Audit

هو الجهة التي تقوم بفحص وتقييم مدى كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية وجودة الاداء عند تأدية الانشطة المختلفة (حفيسة،2015). في اطار الممارسات المهنية الدولي (IPPF) التابع لمعهد المدققين الداخليين (IIA) التدقيق الداخلي الى أنه " نشاط استشاري وتأكيد مستقل وموضوعي مصمماً لاضافة قيمة للشركة وتحسين عملياتها، ويساعد الشركة على تحقيق أهدافها من خلال انتهاج مدخل موضوعي لتقويم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر وفاعلية الرقابة وفاعلية عملية إدارة الحوكمة ". (IIA,2017) لذا فان رسالة التدقيق الداخلي تقديم التأكيد والمشورة والبصيرة الموضوعية والمستندة على المخاطر لاصحاب المصلحة.(IIA,2022)

#### 2-1-1 أهداف التدقيق الداخلي: ونتيجة لهذا التطور تطورت أهداف وظيفة التدقيق الداخلي وأصبحت تتمثل الآن بالآتي

- 1- زيادة قيمة الشركة وتحسين عملياتها .
- 2- تقويم وتحسين فعالية إدارة المخاطر في الشركة .
- 3- تقويم وتحسين فعالية الرقابة في الشركة .
- 4- تقويم وتحسين فعالية التحكم المؤسسي في الشركة. ( جمعة،2003: 10)
- 5- تقويم وتحسين الضوابط الرقابية لبيئة تكنولوجيا المعلومات.
- 6- تقويم ادارة مخاطر تكنولوجيا المعلومات.
- 7- تقويم وتحسين حوكمة تكنولوجيا المعلومات، وحوكمة مشاريع تكنولوجيا المعلومات. (Yaqoob,2018)،

نتيجة لتعريف معهد المدققين الداخليين (IIA) الحديث فإنه يلزم من المهتمين بمهنة التدقيق الداخلي في جميع دول العالم الى إعادة هندسة وظيفة التدقيق على الوجه الأكمل والتركيز على تحقيق أهدافها إذ تشمل إعادة الهندسة 1 مبادئ أساسية لوظيفة التدقيق الداخلي والتي تتمثل بالآتي: (Walker & Barton, 2002,P41-42) (

1. إعادة بناء الفكر الأساسي لوظيفة التدقيق الداخلي في الشركة، إذ إنها تشارك في بناء الاستراتيجية وإضافة قيمة للشركة وذلك عن طريق مساعدة الإدارة على تحقيق أهدافها.

2. وضع ميثاق للتدقيق الداخلي على ضوء الدور الحديث له وفق اطاري COSO و COBIT.

3. إعادة تصميم عمليات التدقيق الداخلي ليتلاءم مع الدور الحديث .

4. إعادة تصميم بناء قسم التدقيق الداخلي على أساس دوره الحديث .

أذ تعد وظيفة التدقيق الداخلي الاساس في تلبية متطلبات حوكمة الشركات لما لها من دور اساسي ومهم في تقوية دعائمها وحماية حقوق المساهمين والحفاظ على اموال الشركة مما يتطلب التعاون البناء بينه وبين لجنة التدقيق وإدارة الشركة والمدقق الخارجي لتوفير معلومات موثوقة على أن تتسم العلاقة بينهم بالشفافية من إبتدال المعلومات.(Norlida, et al 2,013)

تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي دورا مهما في عملية الحوكمة (PWC,2013)، يتم تقوية استقلالية وظيفة التدقيق الداخلي عندما تقوم برفع تقاريرها إلى لجنة التدقيق بشكل مباشر وليس إلى الإدارة ، وتعزز قيمة التدقيق الداخلي عندما تستخدم كوكيل عن لجنة التدقيق ، وبالمقابل تزداد فاعلية لجنة التدقيق عندما تكون قادرة على توزيع ملاك التدقيق الداخلي للحصول على معلومات مهمة عن قضايا خاصة بالشركة ، مثل قوة نظام الرقابة الداخلية ونوعية السياسات المحاسبية المستخدمة (Cohen, 2002). فضلا عن قيام المدققون الداخليين من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية، والعدالة ، وتحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات المساهمة لغرض تقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي، كما أن أهمية ومسؤولية المدقق الداخلي في منع واكتشاف الغش والتزوير ولتحقيق هذه الوظيفة لأهدافها، يجب أن تكون مستقلة وتنظم بشكل جيد وتستند إلى تشريع خاص بها (Cadbury, 1992)، أظهرت الدراسات التي تمت مراجعتها أنه لكي تكون وظيفة التدقيق الداخلي فعالة ، يجب ان يكون لها علاقة جيدة مع لجنة التدقيق والمدقق الخارجي ، لفعالية آليات الرقابة الداخلية الجيدة ولتحسين نوعية البيانات المالية. والتي يمكن معا تحسين قضايا حوكمة الشركات (Lightle & Bushong, 2000)

وعليه فإن وظيفة التدقيق الداخلي المعادة هندستها يتوجب عليها عرض الخصائص الآتي:(Gupta,2001,P3-5)

1. القدرة على العمل كشركاء مع الإدارة أو زبائنها الآخرين .
  2. تزودها للحلول اكثر من تزويدها للخدمات .
  3. تأكيدها على ان ثقافة قسم التدقيق الداخلي تعكس ثقافة العمل ككل .
  4. التماسك والارتباط بين القانون والاهداف من جهة ،ومهمة قسم التدقيق الداخلي ومهمة الشركة والأهداف الاستراتيجية من جهة اخرى .
  5. القدرة على العمل كعوامل تغيير وان يصبحوا فعّالين وبساهموا في التغيير الرئيس للشركة.
  6. الفهم والتركيز على وظيفة ادارة مخاطر العمل ويكونوا قادرين على ربطها مع اولويات الشركة.
  7. القدرة على العمل بمهارة والمشاركة بأفضل التطبيقات عبر الشركة باكملها.
- القدرة على تطوير عملية التدقيق الداخلي ووضعها في مكان مناسب لتوفير نظام كامل من الخدمات من خلال اذعان عمل التدقيق الأساسي للعمل الاستشاري وضمان ان وظيفة التدقيق الداخلي تسلم الخدمات لزبائنها .

<sup>1</sup> تعريف إعادة الهندسة : إعادة التفكير الأساسي وإعادة تصميم جذري لعمليات الشركة لتحقيق التحسينات الكبيرة في مقاييس معاصرة وحاسمة للأداء مثل ، الكلفة ، نوعية الخدمة ، السرعة ، يصبح شئ مألوف

**2-2 المدقق الخارجي:** ينظر إلى وظيفة التدقيق الخارجي في الحياة الاقتصادية بانها الوظيفة التي تلعب دوراً كبيراً في الحفاظ على الثقة المتبادلة والضرورية في العلاقات المالية بين الأطراف المختلفة في المجتمع، بما تقوم به من تلبية حاجات تلك الأطراف، من خلال رأي فني محايد ومستقل بخصوص الأرقام والبيانات المالية التي تعرضها إدارة الشركة.

والمدقق الخارجي هو شخص مهني مستقل من خارج الشركة محل التدقيق، يعين بواسطة الملاك، يتمتع باستقلال كامل في ممارسته لمهام التدقيق، هدفه الرئيسي هو إبداء رأيه في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتيجة الأعمال والمركز المالي للشركة محل التدقيق. وهو مسؤول أمام الملاك، ومن ثم يقدم تقاريره ورأيه الفني عن القوائم المالية إليهم. (السعافين، 2005) عرفه (Arens, al.et, 2012 :4) ، على أنه " : عملية منهجية منظمة للحصول على التقييم بموضوعية لأدلة الإثبات المتعلقة بتأكيدات خاصة بأحداث اقتصادية للتأكد من درجة التطابق بين التأكيدات والمعايير المقررة وتوصيل النتائج للمستخدمين المعنيين، ويتم من خلال شخص مستقل وكفاء يقوم المدقق الخارجي بإجراء التدقيق وإبداء الرأي حول البيانات المالية لإبلاغ المعلومات إلى مستخدمي البيانات، أثناء التدقيق تلعب لجنة التدقيق دوراً هاماً في جعل البيانات المالية للشركة ذات مصداقية.

إذ تتمثل الأهداف الرئيسية للتدقيق الخارجي في الآتي : (جربوع، 2008)

1. إن الهدف الأساسي من عملية التدقيق الخارجي هو إبداء الرأي الفني المحايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي، وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً
2. إمداد إدارة الشركة أو الشركة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية، وبيان أوجه القصور فيه، وذلك من خلال التوصيات التي يقدمها المدقق في تقريره من أجل تحسين أداء هذا النظام
3. إمداد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين والدائنين والبنوك والدوائر الحكومية المعنية وغيرهم بالبيانات المالية الموثوقة، لتساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة.

يمثل التدقيق الخارجي حجر الأساس لحكومة جيدة للشركات إذ يساعد المدققين الخارجيين هذه الشركات على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات فيها، ويغرسون الثقة بين أصحاب المصالح والمواطنين بشكل عام، ويؤدي المدقق الخارجي دوراً مهماً في المساعدة على تحسين نوعية البيانات المالية. (Abbott & Parker، 2000) وأكدت العديد من الدراسات في مجالات حوكمة الشركات ان وجود التدقيق من العوامل الفعالة لتقييد السلوك الانتهازي المفرط في الشركات ويعتبر تكوين لجنة التدقيق واحدة من العوامل التي تدعم جودة التدقيق. ( Vafeas, 2005 )

## 2-2-2-1 تنسيق العمل بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي

- ينبغي أن يجتمع المدقق الداخلي مع المدقق الخارجي بشكل دوري لمناقشة الأمور ذات المصالح المشتركة وذلك للاستفادة من مهارتهما الكاملة لبعضها البعض ولتبادل الخبرات ووجهات النظر وفهم نطاق ومنهجية العمل ومناقشة تواريخ ونطاق مهمات التدقيق بهدف تقليل التكرار و تسهيل الوصول للتقارير والبرامج وأوراق العمل والمشاركة في تقييم المخاطر .
- من أجل الوفاء بمسؤولياته فيما يتعلق بعملية التظمين، ينبغي على المجلس أن يطلب تنسيق عمل كل من المدقق الداخلي والخارجي لتقليل المصاريف ولرفع مستوى كفاءة وفعالية عملية التدقيق الشاملة.
- تتطلب أفضل الممارسات، حضور المدقق الخارجي أثناء قيام المدقق الداخلي بتبليغ لجنة التدقيق التابعة لمجلس الإدارة رسمياً بنتائج وملاحظات أعمال التدقيق الداخلي .

## 2-2-2-2 العوامل الداعمة للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

- هناك العديد من العوامل التي تدعم وتعمق التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي والتي تتمثل فيما يلي : (الصحن، 2001)
- 1- التشاور والتواصل الفعال والمنتظم بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، إذ أن وجود آلية فعالة لدعم التشاور المنتظم الذي يساعد في اغتنام الفرص المتاحة من خلال التعاون الفعال

- 2- إن وجود المدقق الداخلي كموظف داخل الشركة طوال الفترة الزمنية وعلى مدار السنة يعطيه الفرصة للقيام بإجراءات الفحص التحليلية التفصيلية والشاملة، بينما المدقق الخارجي عادة ما يقوم بالتدقيق الاختباري وليس الشامل والتي يمكنه خلاله الاعتماد على نتائج الفحص التي يقوم بها المدقق الداخلي على مدار العام؛
  - 3- اهتمام المدقق الداخلي بعملية الرقابة الداخلية من إتحسينها ودعمها وتقييم أدواتها يساعد المدقق الخارجي على تحديد نطاق فحصه وتدقيقه؛
  - 4- درجة الاستقلالية: فنظرا لعدم تمتع المدقق الداخلي بالاستقلال الكامل فهذا يجعل من الضرورة وجود مدقق خارجي وذلك لما يتمتع به من استقلالية كاملة في أداء مهمته. بالإضافة للعوامل المذكورة سابقا،
  - 5- الارتفاع المستمر في تكاليف التدقيق الخارجي؛
  - 6- إدراك المدققين لخطر الخسائر التي يمكن أن يعانون منها بسبب التدقيق مثل: تكاليف الدعاوي القضائية والخسائر المادية التي يمكن أن تلحق بهم؛
  - 7- زيادة درجة التعقيد وانتشار تشغيل العمليات المحاسبية في أماكن متفرقة باستخدام الحاسبات الالكترونية؛
  - 8- كبر حجم المؤسسات محل الفحص والتدقيق .
- ويرى الباحث ان درجة اعتماد المدقق الخارجي على اعمال المدقق الداخلي تتوقف على عوامل معينة أهمها :

- 1- عدد المدققين الداخليين
  - 2- طبيعة ودرجة مؤهلاتهم العلمية
  - 3- مدى عمق واتساع ودقة إجراءات المدقق الداخلي
  - 4- درجة الموضوعية والاستقلالية التي يتمتع بها المدققين الداخلي
- 2-2-3 مزايا توطيد علاقة المدقق الداخلي بالمدقق الخارجي منها ما يلي : (يوسف،2002)
- 1- يقوم المدقق الداخلي برفع التقارير الى إدارة الشركة سواء كانت التقارير مالية أو انتقادية أو معالجة للإجراءات المتبعة وتعد مرجع مفيدا للمدقق الخارجي في تكوين انطباع عن مدى قوة نظام الرقابة الداخلية ومدى فعالية التدقيق الداخلي في تحسين وضبط ذلك النظام.
  - 2- يعتمد المدقق الخارجي على الايضاحات الكاملة المقدمة من المدقق الداخلي استنادا لخبرته و درايته بعمليات الشركة واساليب العمل والاجراءات المتبعة .
  - 3- يساعد المدقق الداخلي في عمليات الجرد خصوصا في المنشآت ذات الفروع والتي لا يستطيع المدقق الخارجي زيارة جميع فروعها أو إجراء عمليات الجرد فيها في وقت واحد لذلك فإنه يعتمد في ذلك على دقة أعمال إدارة التدقيق الداخلي التي تقوم بهذه المهمة.
- 2-2-4 أهم جوانب اعتماد واستفادة المدقق الخارجي من عمل المدقق الداخلي في تنفيذ إجراءات التحقق الأساسية ما يلي: (يوسف،2002)

- 1- استعانة المدقق الخارجي بمساعدة المدقق الداخلي في اختيار الأشخاص المطلوب منهم مساعدته في تنفيذ مهامه؛
- 2- مراقبة لاحتفاظ بالاصول إذيعتبر هذا العمل من ضمن أعمال المدقق الداخلي، فعندما يتأكد المدقق الخارجي من صحتها وسالمتها فإن هذا يمنحه الاطمئنان فيما يتعلق بالتحقق من هذا الجانب وتقليل الاجراءات وتوفير الوقت والجهد؛
- 3- يعتمد المدقق الخارجي على دقة أعمال المدقق الداخلي عند القيام بعمليات الجرد كونه لا يستطيع زيارة كافة فروع الشركة أو إجراء عمليات الجرد فيها في وقت واحد، وذلك للتحقق ما إذا كانت صحيحة من إذا الاجراءات والنتائج؛
- 4- يستعين المدقق الخارجي بالمدقق الداخلي في إعداد وتقديم الجداول، والكشوف، والايضاحات التي يحتاج إليها؛

5- يستفيد المدقق الخارجي من خلال الاطلاع على مختلف تقارير المدقق الداخلي لتحديد الجوانب التي تتطلب تركيزه عليها أثناء قيامه بمهامه والتي على ضوءها قد يغير من إجراءات خطة تدقيقه؛

6- التوثيق والتنسيق ما بين خطة عمل كل من المدقق الخارجي والداخلي ومناقشتها قبل مباشرة عملية التدقيق وذلك تقاديا لحدوث التكرار والازدواجية في العمل وتوفير الجهد والوقت المبذولين مع تحقيق التغطية الشاملة لكافة أنشطة الشركة والوصول إلى أفضل النتائج.

ينبغي أن يلتقي المدققين الداخليين والخارجيين دوريا من أجل مناقشة الاهتمامات المشتركة والانتفاع من مهاراتهم وتكاملها، وحصول كل منهم على فهم لنطاق عمل الآخر. وفي هذا الصدد اشار معيار التدقيق الدولي ٦١٠ الفقرة 15 الى زيادة فاعلية التنسيق مع التدقيق الداخلي وعقد اجتماعات في مراحل مختلفة خلال فترة التدقيق ، و أكد على ضرورة اعلام المدقق الخارجي بأي امر هام يلفت انتباه المدقق الداخلي والذي قد يؤثر في عمل المدقق الخارجي ، وكذلك الحال بالنسبة للمدقق الخارجي .  
و يعتبر التعاون بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي أمر جاد وحاسم و عنصر مهم في جودة التدقيق بسبب التسارع المتزايد في التقدم التكنولوجي وبالتالي فإنه يصعب على المدقق الخارجي فهم الأنظمة المتعددة المستخدمة من قبل الشركة لمحدودية وقته لذلك فهو يعتمد على تقييمات المدقق الداخلي (Ramen and Ramasawmy, 2012 :118) إذ يقوم المدقق الداخلي بتقييم أنظمة الضبط بالشركة وتقديم التقارير للمدقق الخارجي مما يحفظ من وقت المدقق الخارجي ويقلل من ساعات عمله (444: Brown1983).

3- جودة الأرباح: تناولت العديد من الدراسات موضوع المرونة في الممارسات المحاسبية واثراها في عمليات القياس والافصاح المحاسبي، إذ تقوم الإدارة باستغلال تلك المرونة لتحقيق ما ترغبه من اهداف مما ينتج عنه اثار سلبية تؤثر على شفافية الافصاح المحاسبي. والمصطلح الشائع الاستخدام لوصف الممارسات المرتبطة بإجراءات التعديلات الاختيارية على القوائم والتقارير المالية بمصطلح إدارة الأرباح "Earnings Management" (الحمومي، 2007). بينما أشار كلاً من (Healy & Wahlen, 1999) في تعريفهما بان إدارة الأرباح تحدث عندما يستخدم المديرون احكامهم الشخصية في اعداد التقارير المالية واعادة هيكلة العمليات لاجل تعديل التقارير المالية، اما بغرض تضليل اصحاب المصالح بشأن الاداء الاقتصادي للشركة، او للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الارقام المحاسبية المقرر عنها.

تتمثل جودة الأرباح في جودة أرقام الأرباح المبلغ عنها ، وان قيمة الشركة مرتبطة مباشرة بأرقام الأرباح المبلغ عنها ، فإن الإدارة العليا ترى إدارة الأرباح كأداة لتلبية توقعات الأرباح لشركاتهم ، أن المديرين يميلون الإبلاغ عن الأرباح المضخمة بدلا من عرض المركز المالي الحقيقي للشركة ، لهذا السبب فإن الأرباح المبلغ عنها في البيانات المالية قد لا تعكس المضمون الاقتصادي الحقيقي للشركة ، أن المحاسبة على أساس الاستحقاق قد تلعب دورا مهما في إدارة الأرباح ، إذإنها تعتمد على الافتراضات وحكم الإدارة لتقديم معلومات عن الاداء الاقتصادي للشركة ، وبالتالي يمكن ربط إدارة الأرباح بالسلوك الانتهازي للإدارة ( Healey & Wahlen, 1999).

وجد Choi & Pae ان هناك ثلاث اتجاهات لقياس جودة الإبلاغ المالي (Choi & Pae, 2011)

الاول : استخدم ادارة الأرباح باستخدام المستحقات .

الثاني :قياس درجة التحفظ المحاسبي .

الثالث : قياس كيف يمكن التنبؤ بدقة المستحقات وربطها بالتدفق النقدي من العمليات التشغيلية المستقبلية

ارتبط مفهوم ادارة الأرباح بالاستحقاقات بوصفه اساس تقوم عليه المحاسبة، وعلى الرغم من المزايا التي يقدمها اساس الاستحقاق المحاسبي الا انه لا يخلو من القصور، اذ انه يساعد على وجود ظاهرة ادارة الأرباح، ويمكن تعريف الربح الناتج عن الاستحقاق المحاسبي بانه الفرق بين صافي الربح التشغيلي ، وصافي التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية، وتقسم المستحقات الكلية الى مستحقات غير اختيارية Nondiscretionary Accruals ومستحقات اختيارية Discretionary Accruals والتي

تخضع للتقدير والحكم الشخصي من طرف الإدارة في إطار السلطة الممنوحة لها والمرونة في المعايير المحاسبية (حميدات، 2013) اما عن تقدير إدارة الأرباح أوضح (Dechow et al, 1995)، بأن غالباً ما تركز الإدارة على استخدام المستحقات الاختيارية لغرض التلاعب بالأرباح، وعليه وجدت العديد من النماذج لكشف إدارة الأرباح والقائمة على الاستحقاق، وذلك من خلال الفصل بين الاستحقاقات الاختيارية الاستحقاقات غير الاختيارية. في دراسة العلاقة بين إدارة الأرباح و جودة التدقيق ، استخدمت العديد من الدراسات الحالية نموذج جونز أو نموذج جونز المعدل (Becker et al, 1998 ؛ Krishnan, 2003) ان المديرين والمساهمين هم أصحاب المنفعة القصوى ، قد لا يعمل المديرين في مصلحة المساهمين، على وجه التحديد ذكر (Arrunada, 2000)، إذا كان تعويض المديرين مرتبط بأداء الشركات، فإن المديرين لديهم دافع على الإبلاغ عن الأرباح بشكل خاطئ ، لذا ينشأ الطلب على خدمات التدقيق من الحاجة الى تخفيض حالة عدم التماثل بالمعلومات بين الأطراف ذات المصلحة كالمساهمين والدائنين والسلطات العامة والموظفين والزبائن، المقرضين، لذا يجب أن ترتبط جودة التدقيق العالية بمستويات منخفضة من عدم التماثل في المعلومات ومستويات منخفضة من "عدم اليقين بشأن الأداء". لذلك يجب أن تكون جودة التدقيق مرتبطة بشكل سلبي بإدارة الأرباح، وذكر (Xu, Nord, 2003) ان العوامل الرئيسية التي تؤثر على جودة المعلومات لها صلة وثيقة بالمقدرة الجوهرية متمثلة بالعوامل البشرية و عوامل النظام والعوامل التنظيمية والعوامل الخارجية .

### المحور الثالث: الدراسة التطبيقية

بناءً على ما تم عرضه في الجانب النظري للبحث حول الموضوع ومشكلة الدراسة واهدافها وفروضها، ويمكن بناء الدراسة التطبيقية من خلال عرض نماذج الدراسة، ثم تحليل البيانات واختبار الفروض. على عينة البحث فقد تمثلت بجميع الشركات الخاصة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية للفترة من 2010 لغاية 2018 ، وبياناتها المالية كاملة ومنشورة ضمن نشرة سوق العراق للأوراق المالية.

1-3 اثبات الفرضية الثانية: توجد علاقة ارتباط في العلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي بجودة الأرباح للشركات

المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

2-3 اثبات الفرضية الثانية: توجد تأثير في العلاقة بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي بجودة الأرباح للشركات

المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

لقياس المتغير المستقل العلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي تم استطلاع الشركات عينة البحث المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية من خلال الانموذج التالي:

$$EQ_{i,t} = B_0 + B_1(\text{independence internal audit})_{i,t} + B_2(\text{No. of meeting internal audit \& External audit})_{i,t} + B_3(\text{No. of meeting audit committee with internal and External audit})_{i,t} + B_4(\text{No. of internal audit reports to the board of directors})_{i,t} + e_{i,t} \dots\dots(1)$$

1. *Independence internal audit* استقلالية المدقق الداخلي ارتباطه المباشر بمجلس الإدارة

2. *No. of meeting internal audit \& External audit* عدد مرات الاجتماع المدقق الداخلي مع المدقق الخارجي.

3. *No. of meeting audit committee with internal and external audit* عدد مرات الاجتماع المدقق

الداخلي والخارجي مع لجنة التدقيق.

4. *No. of internal audit reports to the board of directors* عدد التقارير التدقيق الداخلي المرفوعة الى مجلس الإدارة

من خلال الاستطلاع الذي اجري على الشركات عينة البحث لقياس فقرات المتغير المستقل العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي تبين الاتي في الجدول (1):

## جدول (1) يبين قياس متغيرات العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

NO.	Name of company	X1	X2	X3	X4
		Independence internal audit	No.meeting ex-in Audit	No.meeting audit committee & In-Exx.Audit	No.of internal audit reports to board of directors
1.	أشور BASH	1	4	4	8
2.	بغداد BBOB	1	2	3	7
3.	الاستثمار BIBI	1	5	2	7
4.	الاهلي BNOI	1	2	3	4
5.	المنصور BMNS	1	3	2	5
6.	ايلاف BELF	1	6	4	6
7.	التجاري BCOI	1	4	3	4
8.	الخليج BGUS	1	7	2	5
9.	الشرق الاوسط BIME	1	6	2	6
10.	الانتمان BROI	1	7	2	4
11.	بيبيسي بغداد IBSD	1	6	2	5
12.	السجاد IITC	0	5	1	3
13.	العصرية IMCI	0	3	2	4
14.	المنصور الدوائية IMAP	0	4	2	4

يتم قياس جودة الأرباح باعتماد انموذج (Dechow et al. (1995)

يتم حساب جودة الأرباح Earnings Quality (EQ) وذلك من خلال احتساب المستحقات الكلية.

وقد تم استخدام نموذج جونز ( Jones ) المعدل من قبل ( Dechow et al.1995 ) ، اذ بينت اغلب الدراسات الى انه يعتبر الأقوى بين النماذج المستخدمة في قياس جودة الأرباح.

ويقوم نموذج جونز المعدل (Jones) باحتساب المستحقات الكلية ومن ثم يتم فصلها الى مستحقات اختيارية (Discretionary) ومستحقات غير اختيارية (Nondiscretionary) ، فالمستحقات الاختيارية تعبر عن ادارة الأرباح من خلال مدى تأثير الادارة على التلاعب في الأرباح ، اما المستحقات غير الاختيارية فتعبر عن التحفظ المحاسبي.

$$DACC_{i,t} = (TACC_{i,t} / Toasi,t-1) - \alpha_1 (1 / Toasi,t-1) + \alpha_2 (\Delta Revi,t - \Delta Rec_{i,t}) / Toasi,t-1 + \alpha_3 PPE_{i,t} / Toasi,t-1 + \epsilon_{i,t} \quad (2)$$

إذ ان Discretionary accruals  $DACC_{i,t}$  تعتبر مؤشر لقياس جودة الأرباح، وعليه فان الشركات ذات الاستحقاقات الاختيارية السلبية تبين ارتفاع في جودة التقارير المالية، او ارتفاع في جودة الأرباح، والعكس صحيح. والجدول (2) يوضح متوسط المستحقات الاختيارية لعينة البحث للفترة من 2008 لغاية 2018. تم اعتماد البيانات حول المتغير التابع جودة الأرباح من بحث (Minshed,yaqoob,2020) تطبيق المقياس من خلال الخطوات التالية:

## أ- قياس المستحقات الكلية (Total Accruals) :

لغرض قياس المستحقات الكلية (Total Accruals) من خلال الفرق بين صافي الدخل والتدفق النقدي التشغيلي

المعدل، وحسب المعادلة التالية: (سطم،2016: 108)

$$TACC_{i,t} = NI_{i,t} - OCF_{i,t} \quad (3)$$

اذ ان :

$TACC_{i,t}$  : المستحقات الكلية للشركة ا في السنة t

$NI_{i,t}$  : صافي الدخل للشركة ا في السنة t

$OCF_{i,t}$  : التدفق النقدي التشغيلي لسنة ا في السنة t .

## أولاً: التدفق النقدي التشغيلي CFO

لغرض حساب التدفق النقدي التشغيلي المعدل من خلال الاعتماد على المعادلة الآتية. (سطم، 2016: 106)

$$CFO_{i,t} = NI_{i,t} - (\Delta CA_{i,t} - \Delta CL_{i,t} - \Delta Cash_{i,t} - Dep_{i,t}) \dots\dots 4$$

اذ إن :

$CFO_{i,t}$  : التدفق النقدي من العمليات التشغيلية للشركة  $i$  خلال المدة  $t$ .

$NI_{i,t}$  : صافي الدخل للشركة  $i$  خلال المدة  $t$ .

$\Delta CA_{i,t}$  : التغيير في الموجودات المتداولة للشركة  $i$  خلال المدة  $t$ .

$\Delta CL_{i,t}$  : التغيير في المطلوبات المتداولة للشركة  $i$  خلال المدة  $t$ .

$\Delta Cash_{i,t}$  : التغيير في النقدية للشركة  $i$  خلال المدة  $t$ .

$Dep_{i,t}$  : الاندثارات للشركة  $i$  خلال المدة  $t$ .

تستخرج قيم المستحقات الكلية من خلال طرح التدفق النقدي التشغيلي من صافي الربح وان اي زيادة في المستحقات الكلية من خلال زيادة في صافي الدخل عن التدفقات النقدية التشغيلية والتي تمثل شكل من اشكال ادارة الارباح ، اما في حالة كون صافي الدخل اقل من التدفقات النقدية التشغيلية هذا يشير الى ان ادارة الشركة تميل الى التحفظ ، وتكون علاقة المستحقات الكلية بجودة الإبلاغ المالي علاقة عكسية، ومن خلال دراستنا للجدول (2) تبين ان متوسط المستحقات الكلية لاغلب الشركات هي سالبة مما يعكس انها متحفظة وعدم تلاعب للارباح عدا الشركات (الاستثمار والاهلي وايلاف والتجاري) وشركة الصنائع العصرية اذ كانت قيم متوسطات المستحقات الكلية موجبة مما يؤشر وجود ادارة ارباح فيها ، اما اقل الشركات تقلبا (الانحراف المعياري) (STDEVA) فكان للشركة العراقية للسجاد وبلغ (988) مليون دينار وهذا مؤشر جيد على استقرار التدفقات النقدية التشغيلية للشركة.

ب- تقدير الميل  $\beta_1, \beta_2, \beta_3$  في نموذج الانحدار التالي:

يتم تقدير الميل للشركات عينة البحث خلال سنوات البحث اي تقدير معالم النموذج المستخدمة لغرض قياس المستحقات غير الاختيارية من خلال معادلة الانحدار ذلك حسب النموذج الآتي: . (حمدان، 2012: 273)

$$TACC_{i,t}/A_{i,t-1} = \alpha + \beta_1(1/A_{i,t-1}) + \beta_2\{(\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t})/A_{i,t-1}\} + \beta_3(PPE_{i,t}/A_{i,t-1}) + \varepsilon_{i,t}$$

حيث

$TACC_{i,t}$  : المستحقات الكلية للشركة  $i$  في السنة  $t$

$A_{i,t-1}$  : اجمالي الموجودات الشركة  $i$  في السنة  $t-1$ .

$\Delta REV_{i,t}$  : التغيير في الإيرادات الشركة  $i$  بين العامين  $t$ ، و  $t-1$

$\Delta REC_{i,t}$  : التغيير في المدينون للشركة  $i$ ، بين العامين  $t$ ، و  $t-1$ .

$PPE_{i,t}$  : الموجودات الثابتة للشركات  $i$  في السنة  $t$

$\varepsilon_{i,t}$  : الخطأ العشوائي ويعبر عن قيمة المستحقات الاختيارية للشركات  $i$  في السنة  $t$ .

## ج - تقدير المستحقات العادية (غير الاختيارية) (normal accruals)

يتم تقدير قيمة المستحقات العادية (غير الاختيارية) (normal accruals) للشركات عينة البحث خلال سنوات البحث وذلك من خلال استخدام معالم النموذج ( $\beta_1, \beta_2, \beta_3$ ) المستخرجة في المعادلة السابقة في المعادلة الآتية: (حمدان، 2012: 273)

$$NACC_{i,t} = \beta_1(1/A_{t-1}) + \beta_2(\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t}) + \beta_3(PPE_{i,t})$$

## احتساب المستحقات الاختيارية (غير العادية) (abnormal accruals or discretionary accruals)

تشمل المستحقات الكلية على مستحقات اختيارية ومستحقات غير اختيارية وتكون المستحقات الاختيارية ناتجة عن اتباع

ادارة الارباح والتي تستخرج من خلال طرح المستحقات غير الاختيارية من المستحقات الكلية وحسب المعادلة الآتية:

(حمدان، 2012: 274)

$$ANACC_{i,t} = TACC_{i,t} - NACC_{i,t}$$

إذ:  $ANACC_{i,t}$  : يمثل المستحقات غير العادية (الاختيارية) للشركة  $i$  في السنة  $t$ .

## جدول (2) المستحقات غير العادية (الاختيارية) للشركات عينة الفحص ANACC (المبالغ بملايين الدنانير)

السنة	اشور BASH	بغداد BBOB	الاستثمار BIBI	الاهلي BNOI	المنصور BMNS	الشرق الوسط BIME	الخليج BGUS	التجاري BCOI	ايلاف BELF	المنصور BMNS	الاهلي BNOI	الاستثمار BIBI	بغداد BBOB	اشور BASH	السنة
2010	-60,992	90,240	35,732	27,851	137,332	-195,390	181,536	181,536	-195,390	137,332	27,851	35,732	90,240	-60,992	2010
2011	-106,261	65,015	45,954	43,238	112,416	-77,860	283,452	283,452	-77,860	112,416	43,238	45,954	65,015	-106,261	2011
2012	5,170	53,084	-25,186	22,663	38,107	-107,939	338,325	338,325	-107,939	38,107	22,663	-25,186	53,084	5,170	2012
2013	-180,301	262,666	58,070	136,128	257,760	-189,266	302,148	302,148	-189,266	257,760	136,128	58,070	262,666	-180,301	2013
2014	-127,771	49,704	-86,468	103,644	476,143	-200,998	402,044	402,044	-200,998	476,143	103,644	-86,468	49,704	-127,771	2014
2015	-129,451	-409,208	-52,880	116,035	132,287	-115,320	288,312	288,312	-115,320	132,287	116,035	-52,880	-409,208	-129,451	2015
2016	-261,204	311,705	-32,856	106,190	6,279	-191,964	355,085	355,085	-191,964	6,279	106,190	-32,856	311,705	-261,204	2016
2017	-123,692	-326,606	-23,198	-20,859	201,297	-284,793	388,443	388,443	-284,793	201,297	-20,859	-23,198	-326,606	-123,692	2017
2018	-157,215	111,890	-33,555	263	-1,734,335	-131,627	219,430	219,430	-131,627	-1,734,335	263	-33,555	111,890	-157,215	2018
Max	5,170	311,705	58,070	136,128	476,143	-77,860	402,044	402,044	-77,860	476,143	136,128	58,070	311,705	5,170	Max
Min	-261,204	-409,208	-86,468	-20,859	-284,793	-284,793	-284,793	-284,793	-284,793	-1,734,335	-20,859	-86,468	-409,208	-261,204	Min
Average	-126,857	23,166	-12,710	59,461	-41,413	-166,128	306,531	306,531	-166,128	-41,413	59,461	-12,710	23,166	-126,857	Average
MEDIA N	-128,611	59,050	-29,021	73,441	122,351	-160,446	320,237	320,237	-160,446	122,351	73,441	-29,021	59,050	-128,611	MEDIA N
STDEV A	74,194	241,253	48,680	56,774	649,677	63,547	73,565	73,565	63,547	649,677	56,774	48,680	241,253	74,194	STDEV A

إن المستحقات الاختيارية تعتبر مؤشر جيد لقياس جودة الأرباح ، إذ ان ظهور قيم للمستحقات الاختيارية بالسالب يشير إلى ارتفاع جودة الأرباح والعكس صحيح .

يتضح من الجدول (2) بأن المصرفين هما (ايلاف والخليج) يحققان جودة ارباح طيلة سنوات البحث، بينما نجد بأن التجاري العراقي كان يقوم بأدارة الارباح طيلة سنوات البحث.

اما باقي الشركات فكانت نتائجهم متذبذبة بين جودة ارباح وادارة الارباح خلال سنوات البحث.

ويتعويض الشركات التي لديها جودة ارباح بالرقم (1) والشركات التي ليس لديها جودة ارباح بالرقم (0) وحسب معطيات

المستحقات غير العادية (الاختيارية) الواردة في الجدول (3) :-

## جدول (3) مصفوفة جودة الأرباح

السنة	اشور BASH	بغداد BBOB	الاستثمار BIBI	الاهلي BNOI	المنصور BMNS	ايلاف BELF	التجاري BCOI	الخليج BGUS	الشرق الوسط BIME	الانتمان BROI	بيبيسي بغداد IBSD	السجاد IITC	العصرية IMCI	المنصور الدوائية IMAP
2010	1	0	0	0	0	1	0	1	0	0	1	1	0	1
2011	1	0	0	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0	0
2012	0	0	1	0	0	1	0	1	0	0	1	1	0	0
2013	1	0	0	0	0	1	0	1	0	1	0	1	1	0
2014	1	1	1	0	0	1	0	1	0	0	1	1	1	1
2015	1	0	1	0	0	1	0	1	0	0	1	0	0	0
2016	1	0	1	0	0	1	0	1	0	0	1	1	1	0
2017	1	1	1	1	0	1	0	1	1	0	0	1	0	1
2018	1	0	1	0	1	1	0	1	1	0	1	0	1	1

باعتماد البرنامج الاحصائي Spss كانت النتائج كما في الجدول (4) بين المتوسط والانحراف المعياري وعدد القراءات لمتغيرات البحث

## جدول (4) Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
Y	.5159	.50174	126
X1	.79	.412	126
X2	4.57	1.642	126
X3	1.07	.802	126
X4	5.14	1.413	126

جدول (4) يبين المتوسط والانحراف المعياري لمتغيرات الدراسة باعلى متوسط وانحراف معياري X4 واقل متوسط وانحراف معياري X1 .

## جدول (5) Correlations

		Y	X1	X2	X3	X4
Pearson Correlation	Y	1.000	-.003-	.154	.047	.358
Sig. (1-tailed)	Y	.	.488	.043	.301	.000
N	Y	126	126	126	126	126

في جدول (5) مصفوفة الارتباط، تبين علاقة الارتباط بين المتغير التابع Earnings Quality والمتغير المستقل عوامل العلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي، إذ كانت النتائج تشير الى ان اعلى ارتباط X4 واقل ارتباط X1.

## جدول (6) Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.492 <sup>a</sup>	.242	.217	.44398

a. Predictors: (Constant), X4, X2, X3, X1

b. Dependent Variable: Y

تشير نتائج جدول (6) الى ملخص النموذج معامل الارتباط بين المتغير التابع Earnings Quality والمتغيرات المستقلة عوامل العلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي ، فان معامل الارتباط البسيط R قد بلغ (0.492) البسيط بينما بلغ معامل التحديد  $R^2$  (0.242) في حين بلغ معامل التحديد المصحح  $R^2$  (0.217) ، مما يعني بان المتغيرات المستقلة تفسر حوالي 0.492 من التباين في Earnings Quality والخطا المعياري 0.444. وها يدل بقبول الفرضية الصفرية ورفض الفرضية البديلة.

جدول (7) تحليل التباين (ANOVA<sup>a</sup>)

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	7.617	4	1.904	9.660	.000 <sup>b</sup>
1 Residual	23.851	121	.197		
Total	31.468	125			

a. Dependent Variable: Y

b. Predictors: (Constant), X4, X2, X3, X1

اما جدول (7) تحليل التباين والذي يمكن من خلاله معرفة القوة التفسيرية F بقيمة (9.660) وبمستوى دلالة (0.000) ومستوى الدلالة هو اقل من 0.05 يدل على ان نقبل الفرضية الصفرية ونرفض الفرضية البديلة، اي ان الانحدار معنوي

ولا يساوي صفر اي توجد علاقة تأثير بين المتغير التابع Earnings Quality وبين المتغيرات المستقلة عوامل العلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي .

جدول (8) قيمة الثابت ومعاملات الانحدار Coefficients

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.	
	B	Std. Error	Beta			
	(Constant)	-.541-	.199			
1	X1	-.366-	.143	-.301-	-2.560-	.012
	X2	.077	.025	.252	3.020	.003
	X3	-.057-	.072	-.092-	-.795-	.428
	X4	.205	.035	.578	5.865	.000

من خلال الجدول (8) يمكننا ان نعرف قيمة الثابت ومعاملات الانحدار ودلائلها الاحصائية للمتغيرات المستقلة وحسب اختبار t عند مستوى معنوي  $P \leq 0.05$  ، وعليه يمكن التوصل الى معادلة الانحدار باستخدام Bata غير المعيارية (الحد الثابت) وهي

معاملات المسار Path coefficients

$EQ_{i,t} = -.541 + (-.366) * (independence\ internal\ audit)_{i,t} + .077 * (No.\ of\ meeting\ internal\ audit\ \&\ External\ audit)_{i,t} + (-.057) * (No.\ of\ meeting\ audit\ committee\ with\ internal\ and\ External\ audit)_{i,t} + .205 * (No.\ of\ internal\ audit\ reports\ to\ the\ board\ of\ directors)_{i,t}$

#### الاستنتاجات :

- 1- ان غالبية الشركات العراقية الخاصة المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية اظهرت مستحقاتها الاختيارية بالقيمة السالبة وهذا ما يشير الى ان الإدارة تمثل لمختلف القواعد واللوائح وان ارباح هذه الشركات تتسم بجودة عالية وبالامكانها تحقيق جودة الارباح .
- 2- ان غالبية الشركات العراقية توجد علاقة معنوية بين المدقق الداخلي والخارجي وتتجسد هذه العلاقة من خلال لجنة التدقيق الذي تنظم هذه العلاقة.
- 3- ان ارتباط المدقق الداخلي بمجلس الادارة يزيد من استقلالية هذه الوظيفة مما يؤثر على العلاقة بينها وبين وظيفة التدقيق الخارجي ايجابا وبالتالي يدعم جودة الارباح.
- 4- اشارت النتائج بان وظيفة التدقيق الداخلي ترفع تقاريرها الى مجلس الادارة حسب طبيعة السياسة المرسومة سواء كانت كل بصورة منتظمة او حسب مقتضيات العمل واستفادة المدقق الخارجي من هذه التقارير في اداء مهمته التدقيق .
- 5- اسفرت النتائج بان عدد الاجتماعات بين المدقق الخارجي و المدقق الداخلي تؤثر ايجابا على جودة الارباح الشركات العراقية الخاصة.
- 6- ان الاجتماعات التي يجريها لجنة التدقيق مع المدقق الخارجي و المدقق في حل المشاكل مع الادارة التنفيذية وهذا ما تبين بنتائج التحليل بان هناك ارتباطاً ايجابياً بجودة الارباح للشركات العراقية الخاصة المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية.
- 7- اظهرت نتائج التحليل بان هناك تناغم وتعاون واتساق بين لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وهذا التناغم له ارتباط ايجابي واثر على جودة الارباح للمصارف العراقية الخاصة المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية.

## المصادر:

1. جمعة، احمد حلمي ، "التحكم المؤسسي وابعاد التطور في اطار ممارسة مهنة التدقيق الداخلي"، جمعية المحاسبين القانونيين الاردنيين ، المؤتمر العلمي المهني الخامس تحت شعار التحكم المؤسسي واستمرارية الشركة ، عمان-الاردن ، ايلول، 2003.
2. حفيصة، سعودي، فعالية وأداء وظيفة المدققة الداخلية في إدارة المخاطر بالشركة الاقتصادية –دراسة ميدانية-، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، 2015.
3. الصحن ، عبد الفتاح محمد ، أصول المدققة الداخلية والخارجية، الإسكندرية مصر، شركة شباب الجامعة ، 2004
4. جربوع، يوسف محمد ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، ط1 ، عمان الأردن، شركة الوراق للنشر والتوزيع، 2002.
5. هيثم السعافين، التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي وتدقيق السلطات الرقابية الحكومية، مجلة المدقق، العدد( 63 64 )، آب 2005 .
6. السعافين، هيثم ، التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي وتدقيق السلطات الرقابية الحكومية، مجلة المدقق، العدد- 64 ،(آب 2005 ،ص7.
7. حمدان، د.علام محمد موسى، العوامل المؤثرة في جودة الأرباح: دليل من الشركات الصناعية الأردنية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية ، المجلد العشرين العدد الأول، ص 265 –ص 301 يناير، 2012.
8. الحمومي، سعيد بن دمحد سعيد، ( 2007 ) تنظيف القوائم المالية وعلاقتها بالتغيرات الإدارية والاداء دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المدرجة ببورصة عمان، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم المالية والمصرفية ،الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية.
9. حميدات، محمد محمود احمد،( 2013 ) ،(استدلال مستخدمي المعلومات المالية إلى ممارسات إدارة الأرباح من خلال مقاييس الأداء المالية والمحاسبية ، وبنية الملكية ، دراسة تطبيقية على الشركات-المساهمة الصناعية المدرجة في بورصة عمان، رسالة دكتوراه غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، عمان، الأردن.
10. Abbott, L. J. and S. Parker. 2000. Auditor selection and audit committee characteristics. Auditing: A Journal of Practice & Theory 19 (Fall): 47-66.
11. Arens, A., Elder, R., and Beasley, M., (2012), Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach, 14th Edition, Pearson Education International, New Jersey, USA.
12. Arrunada, B. 2000. Audit Quality: Attributes, Private Safeguards and the Role of Regulation. The European Accounting Review. Vol. 9, No. 2: 205-224.
13. Brown, P., (1983), Independent auditor judgment in the evaluation of internal audit functions, Accounting Research Center, Booth School of Business, University of Chicago , Journal of Accounting Research, Vol(21), No.(2), P 444- 455.
14. Cadbury Report. (1992). Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance. London: Gee.
15. Cadbury Report. (1992). Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance. London: Gee.
16. Choi, T., & Pae, J. (2011). Business Ethics and Financial Reporting Quality: Evidence from Korea. Journal of Business Ethics, (10551-011-0871-4).
17. Cohen, J., G. Krishnamoorthy, and A. Wright. 2002. **Corporate governance and the audit process.** Contemporary Accounting Research (Winter): 573-594.
18. Dechow, P. M., Sloan, R. G., & Sweeney, A. P. (1995). Detecting earnings management. The Accounting Review 70 , 193–225.
19. Gupta, P.P., **Internal Audit Reengineering: Survey, Model, and Best Practices** (Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2001).
20. Healy , P. M., And Wahlen, J. M., A Review Of The Earnings Management Literature And Its Implications For Standard Setting. Accounting Horizons, 13, Pp. 365-383,1999 .
21. IIA, **International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing**, The latest additions and amendments to the Standards were issued in December 2003, and they will be effective January 1, 2004 . [www.theiia.org](http://www.theiia.org)
22. IIA, **International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing**, The latest additions and amendments to the Standards were issued in December 2003, and they will be effective January 1, 2004 . [www.theiia.org](http://www.theiia.org)
23. IIA, **International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing**, The latest additions and amendments to the Standards were issued in December 2003, and they will be effective January 1, 2017 . [www.theiia.org](http://www.theiia.org)
24. ISA, INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 610 (REVISED) USING THE WORK OF INTERNAL AUDITORS (Effective for audits of financial statements for periods ending on or after December 15, 2013)

25. Krishnan, G.V. (2003). Audit Quality and The Pricing of Discretionary Accruals. Auditing: A Journal of Practice & Theory. Vol: 22. No: 1. pp. 109-126.
26. Lightle, S., & Bushong, G. J. (2000). The role of internal audit in the effort to improve audit committee effectiveness. Ohio CPA Journal, 59(4), 24–35.
27. Minshed, qasim jaloob, Yaqoob, Fayhaa Abdullah, The effect of Auditing Quality on the Earnings Quality (An applied research in a sample of private joint stock companies listed on the Iraq Stock Exchange, Journal of accounting and financial studies(JAFS), VOL.15,ISS.51, 2020, 107-122.
28. Norlida, Abdul Manab , Mohd, Rasid Hussin , Isahak, Kassim, **Internal Audit Function in Relation to Enterprise-Wide Risk Management (EWRM) Practices**, International Journal of Finance and Accounting, 2013; 2(2): 61-66
29. PWC, **State of the internal audit profession study**, Reaching greater heights: Are you prepared for the journey? 2013.
30. Ramasawmy, D., and Ramen, M., (2012), An Evaluation on how External Auditors can benefit from the good work relationship with Internal Auditors for Audit Assignments, International Conference on Applied and Management Sciences, Bangkok, P117-122.
31. Vafeas, N. Audit Committee, Boards and the Quality of Reported Earnings. Contemporary Accounting Research 22, 4 (Winter 2005) : 1093-1121.
32. Walker, P.L., W.G. Shenkir, and T.L. Barton, **Enterprise Risk Management: Pulling it All Together**, Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, University of Pretoria etd-De Le Rosa, S, 2003, 2002 . [www.theiia.org](http://www.theiia.org)
33. Xu, H., Nord, J., Brown, N. and Nord, G. 2003. Data quality issues in implementing an ERP. IEEE transactions on knowledge and data engineering, 1021(1):47-58.
34. Yang, J. S., & Krishnan, J. (2005). Audit committees and quarterly earnings management. International Journal of Auditing, 9, 201–219.
34. Yaqoob, fayhaa Abdullah, 2018, The Survey the opinions professional and academics on building the strategy of internal audit function and the possibility of keeping abreast of developments, Journal of accounting and financial studies(JAFS), Iss.42 Vol. 13, 82-101.
35. Yaqoob, fayhaa Abdullah, 2019, The impact of the core Competence for audit companies & offices On the Earning Quality of companys in Iraq Stock Exchange, Journal of accounting and financial studies(JAFS), Iss.46 Vol. 14, 42-56.
36. Yaqoob, Fayhaa Abdullah, 2016, **Strategy of internal audit function based on the IIA under COSO and COBIT: A proposed framework**, International Journal of Business and Applied Social Science Vol.2, No.8, August,