

تأثير المقدرة الجوهرية لشركات ومكاتب التدقيق

على جودة الأرباح للمصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية

The impact of the core Competence for audit companies & offices

On the Earning Quality of banks in Iraq Stock Exchange

أ.م.د. فيحاء عبدالله يعقوب المعهد العالي للدراسات المحاسبية ومالية / جامعة بغداد

المستخلص

يهدف البحث الى قياس مدى وجود علاقة وتأثير لمؤشرات المقدرة الجوهرية لشركات ومكاتب التدقيق في جودة الأرباح للمصارف الخاصة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية محل التدقيق، اذ تمثل مجتمع البحث ٣٨ مصرف ، اما عينة البحث تم اعتماد ١٠ مصارف فقط مستمرة في اصدار قوائمها المالية للفترة من ٢٠٠٧ لغاية ٢٠١٧، فضلاً عن مكاتب التدقيق المكلفة بتدقيق هذه المصارف والتي بلغ ١٤ شركة ومكتب تدقيق، تم اعتماد انموذج (Jones,1999) المعدل من قبل (Kothari et al. 2005)، لقياس جودة الأرباح من خلال ايجاد المستحقات الاختيارية والمستحقات غير الاختيارية، ولقياس مؤشرات المقدرة الجوهرية (المعرفة، الخبرة المهارة للمدققين والمساعدين، وعدد المساعدین، والتقنيات المستخدمة والشهادات التطويرية للمدققين والمساعدین)، من خلال استمارة استقصاء وزعت للمدققين المعنيين بتدقيق المصارف عينة البحث. تم اعتماد على البرنامج الاحصائي SPSS لتحليل البيانات والوصول الى النتائج التي تمثلت بوجود علاقة وتأثير ايجابي ذا دلالة معنوية للمقدرة الجوهرية في جودة الأرباح. الكلمات المفتاحية: المقدرة الجوهرية، جودة الأرباح، المعرفة، المستحقات الاختيارية، المصارف العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، شركات التدقيق.

Abstract

The research aims at measuring the extent of the relationship and influence of the indicators of the Core competencies of the audit firms and offices in the Earning Quality of the private banks listed in the Iraq Stock Exchange under audit. The research community represents 38 banks. The sample of the research has been approved only 10 banks continue to issue their financial statements for the period (2007 – 2017), in addition to the audit offices assigned to audit these banks, which amounted to 14 companies and auditing offices. John's (1999) model revised by Kothari et al., (2005) was adopted to measure the Earning Quality by finding discretionary accruals and non-discretionary accruals, to measure the Core competencies indicators , which are (Knowledge, experience, skill of auditors, assistants, number of assistants, techniques used and development certificates for auditors and assistants) by a survey questionnaire distributed to the auditors concerned with the examination of banks included in the sample of research. The statistical program (SPSS) was adopted for data analysis and access to results, which showed the existence of a positive relationship and effect with significance of the core competence in the quality of profits.

Key words: Core Competencies, Earning Quality, Knowledge, discretionary accruals, Iraqi banks in Iraq Stock Exchange, audit companies and offices

المقدمة:

توجه الاهتمام اخيراً ببناء المقدرة الجوهرية المتمثلة بالقدرات والامكانيات البشرية من خلال تكريس الجهود الادارية وتخصيص الموارد اللازمة بالنهوض بها وتعزيزها من خلال الاهتمام بالعاملين من حيث اكتسابهم المعرفة والخبرة والمهارة، فضلاً عن استخدام الامكانيات التكنولوجية من خلال توفير الاجهزة والبرمجيات وتدريب العاملين عليها، ولمواكلة التطورات السريعة في عالم الاعمال. تعد المقدرة الجوهرية من اساسيات بناء اي منظمة او وحدة اقتصادية، واصبحت تقاس بمدى امتلاكها لهذه القدرات والامكانيات اللازمة واستغلال مواردها نحو تطوير قابليات ومهارات العاملين ورفع قيمتها من خلال الاهتمام بالقدرات الاساسية والجوهرية واكتساب المعرفة والخبرة والمهارة، فضلاً عن توجيه الموارد لرفع التكنولوجيا وتكنولوجيا المعلومات لسرعة اتخاذ القرار وصياغة المعلومات بأسلوب توجه الادارة نحو القرار الافضل وبالتالي رفع مستوى الاداء سواء التشغيلي والاستراتيجي.

لذا فان امتلاك شركات التدقيق على هذه الامكانيات والقدرات تنعكس على اداء التدقيق وعلى جودة التدقيق وتحقيق الدقة والسرعة في ايصال القوائم المالية للمستفيدين الخارجيين وازفاء الموثوقية عليها باعتمادها من قبل مدقق يمتاز بجودة عالية وبالتالي تستطيع المنظمة اكتساب قفزة نوعية في تحقيق ميزة تنافسية. فضلا عن اكتساب شركة التدقيق سمعة عالية في سوق المهنة. التي تمكنهم من التفوق على منافسيهم من خلال تقديم خدمات تدقيقية عالية الجودة متمثلة في تعزيز جودة الأرباح والحد من التلاعب بها واعطاء تأكيد حول صحة وعدالة القوائم المالية. ولغرض تعزيز جودة التدقيق، من خلال بناء المقدرات الجوهرية وتطويرها، وبيان اثر هذه المقدرات على النتائج التدقيقية للبيانات المالية للشركات محل التدقيق وتعزيز جودة أرباحها ، لذا هدف البحث الى قياس مدى وجود علاقة، وتأثير بين مؤشرات المقدرة الجوهرية لشركات ومكاتب التدقيق وجودة الأرباح للمصارف الخاصة محل التدقيق ، ولتحقيق هدف البحث سيتم تناول المحاور الاتية:

المحور الاول: منهجية البحث

المحور الثاني: الجانب النظري ويشمل، المقدرة الجوهرية، جودة الأرباح

المحور الثالث: الجانب التطبيقي

المحور الاول: منهجية البحث:

١-١ مشكلة البحث: نتيجة للتطورات التي طرأت على بيئة الاعمال دعت الشركات ومكاتب التدقيق تخصيص الموارد اللازمة لغرض تحسين القدرات والقابليات للعاملين والى الاهتمام بتطوير مقدراتها الجوهرية ومواكبة التطورات المتسارعة الذي شهده العالم في مختلف الميادين والانشطة كالتطورات التكنولوجية والنظم المحاسبية المؤتمتة وتدريب العاملين عليها لبناء القدرات ، وذلك لتعزيز جودة العمل التدقيقي وبالتالي اضافة الثقة على البيانات المالية و الحد من التلاعب بالأرباح للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، وعليه يمكن صياغة المشكلة من خلال التساؤلات ادناه:

- ما مدى توفر عوامل المقدرة الجوهرية لشركات ومكاتب التدقيق في العراق.
- هل يوجد علاقة ذات دلالة معنوية بين المقدرة الجوهرية لشركات ومكاتب التدقيق في العراق على جودة الأرباح للمصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية محل التدقيق.
- هل يوجد اثر ذا دلالة للمقدرة الجوهرية لشركات ومكاتب التدقيق على جودة الأرباح للمصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية محل التدقيق.

٢-١ اهمية البحث: تكمن اهمية البحث حول ايجاد علاقة وتأثير ايجابي للمقدرة الجوهرية لشركات ومكاتب التدقيق في العراق على جودة الأرباح للشركات محل التدقيق، ومدى قدرة المدقق على اضافة الثقة والمصدقية على قوائمها المالية، من خلال تدقيق بياناتها المالية من قبل شركات تدقيق لها القدرات والامكانيات اللازمة واستغلال مواردها نحو تطوير قابليات ومهارات العاملين ورفع قيمتها من خلال الاهتمام بالقدرات الاساسية والجوهرية واكتساب المعرفة والخبرة والمهارة، فضلا عن توجيه الموارد لرفع التكنولوجيا وتكنولوجيا المعلومات لسرعة اتخاذ القرار وصياغة المعلومات بأسلوب توجه الادارة نحو القرار الافضل وبالتالي رفع مستوى الاداء سواء التشغيلي والاستراتيجي، فضلا عن تحقيق الدقة والسرعة في ايصال القوائم المالية للمستفيدين الخارجيين وازفاء الموثوقية عليها باعتمادها من قبل مدقق يمتاز بجودة عالية وبالتالي تستطيع المنظمة اكتساب قفزة نوعية في تحقيق ميزة تنافسية.

٣-١ هدف البحث : يهدف البحث الى:

- تحليل وقياس جودة الأرباح لعينة من المصارف العراقية الخاصة محل التدقيق، عن طريق اعتماد انموذج Jones,1999 المعدل من قبل Kothari,et al.2005، وتقدير المستحقات الاختيارية عن المستحقات غير الاختيارية.
- تحليل وقياس المقدرة الجوهرية لشركات ومكاتب التدقيق، القائمين بعملية التدقيق للشركات عينة البحث في سوق العراق للأوراق المالية، من خلال توجيه استمارة استقصاء .
- ايجاد علاقة ارتباط بين المقدرة الجوهرية لشركات ومكاتب التدقيق في العراق وجودة الأرباح لعينة من المصارف العراقية الخاصة محل التدقيق.

١ - قياس اثر العلاقة بين المقدرة الجوهرية لشركات ومكاتب التدقيق وجودة الأرباح لعينة من المصارف العراقية الخاصة محل التدقيق.

١-٤ فرضيات البحث

١- H0 توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين مؤشرات المقدرة الجوهرية لشركات ومكاتب التدقيق وجودة الأرباح لعينة من المصارف العراقية الخاصة محل التدقيق مع ثبات العوامل الأخرى.

٢- H0 توجد تأثير ذات دلالة معنوية بين المقدرة الجوهرية لشركات ومكاتب التدقيق وجودة الأرباح لعينة من المصارف العراقية الخاصة محل التدقيق مع ثبات العوامل الأخرى.

انموذج البحث



١-٥ مجتمع وعينة البحث

يتكون مجتمع البحث من جميع المصارف العراقية الخاصة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية وعددها ٣٨ مصرف، اما عينة البحث تم اعتماد ١٠ مصارف فقط مستمرة في اصدار قوائمها المالية للفترة من ٢٠٠٧ لغاية ٢٠١٧، فضلاً عن مكاتب التدقيق المكلفة بتدقيق هذه المصارف والتي بلغ ١٤ شركة ومكتب تدقيق

المحور الثاني: الجانب النظري

٢-١ المقدرة الجوهرية Core Competencies

تعطي المقدرة الجوهرية للشركات معنى كبير. إذ ان الشركة التي لديها مقدرة جوهرية منظمة بشكل منهجي لا تواجه صعوبات على الرغم من تغيير البيئة. توفر المقدرة الجوهرية ميزة طويلة الأجل ومتميزة للشركات، وتوفر مصدر تنافسي حقيقي. هذا هو السبب في أن العديد من الشركات تستثمر مواردها في تعزيز مقدرتها الجوهرية. اول من استخدم مصطلح المقدرة المميزة (Distinctive Competence) هو العالم (Selznick, 1957) قبل أكثر من خمسين عاما للإشارة الى الاشياء التي تنفذ من قبل المنظمة بشكل أفضل من المنافسين لها. وقد وسع (Andrews, 1969) هذه الفكرة، اذ بين ان المقدرة المميزة للمنظمة هي أكبر من ان تقوم المنظمة بعمل ما بشكل جيد، فهي تشير الى الاسلوب المتفرد الذي تستطيع المنظمة من خلاله توحيد الموارد والقيم التنظيمية. (Zhang, 1998:35) عن (الياسري وآخرون، ٢٠١٤)

ان القدرات الجوهرية تعني معرفة الشركة لكيفية اداء اعمالها وكيف، know-how يمكن تعريف المقدرة الجوهرية competence للشركة بانها نتاج الخبرة والتعليم المتراكم في الشركة والذي ينتج عنها المعرفة Knowledge والمهارات Skills المطلوبة لإنجاز الاعمال باحترافية عالية فعالية Real proficiency في اداء انشطة الشركة الداخلية، اما القدرة الجوهرية الخاصة Core competence فهي التنفيذ المبدع والاداء المتألق لنشاط الشركة وتكون صفة راسخة وثابتة وليست عرضية او طارئة ومن خلاله يضمن للشركة تحقيق الربحية والتنافسية. (Strickland, 2003, :122) (Thompson a) على الادارة الاهتمام بتوفر المهارات الأكاديمية والفنية الإبداعية ذات قدرات عقلية متفوقة في ابتكار الحلول ، قدرته على تحقيق قيمة اقتصادية مضافة للمنظمة ، وعليه تعد عملية التعلم واحدة من أبرز العمليات التي تستند إليها المنظمة في تحقيق أهدافها، وكلما نجحت الشركة في إدارة هذه العملية في مختلف المستويات التنظيمية أصبحت أكثر فاعلية في تحقيق أهدافها التنظيمية. (Yugiong & Fuquan, 2013) وتتجسد المقدرات الجوهرية في قدرة الإدارة على تحقيق التوافق بين المهارات التنظيمية ومساراتها التكنولوجية. لذا يعد بناء المقدرة الجوهرية للمنظمة مزيجاً بين المهارات

الشخصية لعاملها والتقنيات، إذ برز الاهتمام بالموجودات غير الملموسة فضلاً عن الاهتمام بالموجودات الملموسة (الشيخلي، 2009:72). وتعد المقدره الجوهرية الموارد والامكانات التي توفرها المنظمة لتساهم في تعزيز الميزة التنافسية وتفوقها على منافسيها (Hitt&Hoskisson,2003:396) فضلاً عن انها المعرفة والمهارات والخبرات والقدرات والسلوكيات المنشقة من العناصر الوظيفية المختلفة والتي هي إحدى العناصر المهمة لجميع العاملين في المنظمة ويغض النظر عن مستوى وظيفتهم. (Katima,2005:13) التي تستخدم في تحسين أداء المنظمة بما يساعد العاملين على انجاز عملهم بكفاءة عالية (Agbada&Odejimi,2013:75) وتعد تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في عصرنا الحالي اساس لتعميق المقدره الجوهرية واساس تطور المنظمة الحقيقية وتكمن في قدرتها على إحداث تغييرات هيكلية عميقة في القدرة التنافسية (Coyn&Stephen,2004) فضلاً عن امكانية الشركة على التكيف للتغيرات البيئية الجوهرية، وغير المتوقعة وسريعة الحدوث الحاصلة في البيئة. من خلال تطوير وتعزيز الموارد الاستراتيجية والامكانات الديناميكية بطريقة فاعلة في الحاضر والمستقبل من اجل تحسين كفاءة وقدرة المنظمة على التكيف للتغيير.

(Aaker& Mascarenhas, 1984)

لقياس قيمة المقدره الجوهرية من خلال المعرفة، الخبرة والمهارة، التكنولوجيا والمعلومات (Greaver, 1999)

١-٠-٠ المعرفة Knowledge بأنها اسم مشتق من الفعل "عرف" وتشير إلى القدرة على التميز أو التلاؤم وهي إذن كل ما هو معرف أو ما هو مفهوم. (عشماوي، ٢٠١٠: ٢٢٢)

يري كل من (Harris & Hendersen) بان المعرفة احد العناصر الأساسية ضمن سلسلة متكاملة، تبدأ بالإشارات، وتندرج إلى البيانات، ثم إلى معلومات، ثم إلى معرفة، ثم إلى حكمة وهذه الأخيرة هي أساس الابتكار (حجازي، ٢٠١٤: ٤٦)، بين كل من "ladimirou, tsoukas" أن المعرفة ذات صفة شخصية، وأن الكفاءات الفردية هي التي تحوز بشكل دائم على المعرفة، وقدرة تطبيقها، وترجمتها. كما أن اعتبار المعرفة والقدرة على التعلم، ومعالجة المعلومات موارد تساهم في خلق القيمة لا يعد أمراً جديداً، بل إن صيانة، واستخدام، وتطوير تلك الموارد الاستراتيجية بما يؤدي إلى خلق ميزة تنافسية مستدامة، أصبح أحد أهم مجالات التحليل الاستراتيجي التنافسي. (Grimand, 2002: 2) إن مدخل المعرفة هو مدخل كفاءة، إذ يركز على مدى امتلاك المؤسسة لعمليات داخلية كفوءة ومرنة، فضلاً عن تناغم وانسجام بين أنشطتها المختلفة لضمان مستوى عال من المخرجات الجيدة وهو يركز على العمليات الفنية وكذلك العمليات الخاصة بالعاملين وفي هذه الحالة تكون المؤسسة قادرة على إرضاء حاجات ورغبات العاملين فيها. ووجود فريق متخصص بالنقاط المعرفة والتشجيع على استثمارها، وفضلاً عن مشاركة العاملين وتفاعلهم وإحداث التناغم والتناغم فيما بينهم. (الجنابي، ٢٠١٣)

٢-١-٢ الخبرة Experience هي كما في المعرفة شيء يمكن للشخص أن يكتسبها ولكن الاختلاف أن الخبرة تأتي من التمرس، فالخبير هو من قام بأداء عمل حتى أصبح متمرساً بالقيام به، وتعد معرفة موسعة بمهمة محددة تم اكتسابها من التدريب والممارسة العملية وعادة تصاحب الخبرة درجة من الذكاء لكنها لا تكون مرتبطة دائماً بالفرد الذكي. (Nonaka, 1994:19)

٢-١-٣ المهارة Skills: هي القدرة على تنفيذ الوظائف بحرص وفاعلية وباقل كلفة، وقد تكون المهارة معنوية أو بدنية، والمهارات اللازمة لتسهيل العمليات المعقدة، وأداء المهام والواجبات المختلفة، وحل المشاكل. (الخفاجي، 2013:103) والمهارات المطلوبة من المحاسبين والمدققين هي (مهارات تحليلية، مهارات التواصل، مهارات تنظيمية. مهارات استخدام التكنولوجيا)

٢-١-٤ التقنيات المستخدمة وتكنولوجيا المعلومات Techniques used & Information Technology

والتي تتضمن الخبرة العلمية والعملية، وطرق محددة، وإجراءات، وتجربة ومعدات، وقدرات على التطوير (Coyne 2004 & Stephen) أن الحاسوب محور للتكنولوجيا، وأن قوة تكنولوجيا المعلومات والاتصالات الحقيقية تكمن في قدرتها على إحداث تغييرات هيكلية عميقة في القدرة التنافسية، أن التقدم التكنولوجي المتسارع له تأثير مهم في المنافسة والمثال الأكثر وضوحاً لذلك هو النتائج السريعة المتحققة في مجالات الحاسوب وتكنولوجيا المعلومات. (Daft,2004) ، إذ توفر التكنولوجيا فرصاً جديدة للأعمال وطرق جديدة لتوفير الخدمات والتواصل مع الزبائن ان قوة تكنولوجيا المعلومات والاتصالات تكمن في قدرتها على احداث تغييرات هيكلية وعميقة في الاقتصاد من خلال قابليتها على تشفير المعرفة وجعلها سهلة الاستعمال ويظهر بشكل انتاجية عالية للفرد والمنظمة والقطاع وتحسين جودة المنتجات وخفض الكلفة وبالمقابل فانها تجعل

٢-٢ جودة الإبلاغ المالي **Quality of financial reporting** : يهدف الإبلاغ المالي الى تقديم المعلومات المالية الملائمة والموثوقة عن الشركة الى الجهات المستفيدة منها لاغراض اتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب، لذا فان جودة الإبلاغ المالي تحقق من خلال انعكاس الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على القوائم المالية المقدمة للجهات المستفيدة فتح قنوات الاتصال في جميع الاتجاهات، من خلال الاطلاع على الادبيات حول قياس جودة الإبلاغ المالي وجد ان هناك ثلاث اتجاهات للقياس: (Choi &Pae,2001,407)

الاول : استخدم ادارة الأرباح باستخدام المستحقات

الثاني : يقيس درجة التحفظ المحاسبي (من خلال الاطلاع على الادبيات تبين ان التحفظ المحاسبي يحتاج الى تقدير مناسب او ادراك ملائم للاخبار السيئة من الاخبار الجيدة)

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

واتجه غالبية الباحثين بان جودة الإبلاغ المالي تبدأ من جودة الأرباح وان افضل قياس لجودة الإبلاغ المالي هو مقياس جودة الأرباح (Schipper&Vincent,2003)

٢-٢-١ جودة الأرباح **Earnings quality** ان المديرين والمساهمون هم أصحاب المنفعة القصوى ، قد لا يعمل المديرين في مصلحة المساهمين (Jensen&Meckling,1976) ،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 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 وعوامل النظام والعوامل التنظيمية والعوامل الخارجية.

اما عن تقدير إدارة الأرباح اوضح (Dechow et al,1995)، بأن غالباً ما تركز الادارة 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.

(Krishnan,2003 ؛Becker et al,1998)

٣- الجانب التطبيقي:

بناءً على ما تم عرضه في الجانب النظري للبحث حول مشكلة البحث واهدافها وفروضها يمكن بناء دراسة الظاهرة تطبيقياً من خلال عرض نماذج التي تتوافق مع الظاهرة، ثم تحليل البيانات واختبار الفروض، إذ عكس الانموذج الاول قياس جودة الأرباح لعينة من المصارف العراقية الخاصة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية للفترة من عام ٢٠٠٨ لغاية عام ٢٠١٧، إذ تم اعتماد انموذج (Jones, 1991) المعدل من قبل (Kothari et al. 2005) في الكشف عن المستحقات الكلية وان المستحقات الاختيارية هي التي يتيح التلاعب بالأرباح من قبل الادارة مما يؤدي الى فقدان جودة الأرباح ويؤثر على القرارات الاستثمارية لمستخدمي البيانات، كما يعكس الانموذج الثاني العلاقة المفترضة بين المقدرة الجوهرية كمتغير مستقل (تم اعتماد سبعة متغيرات لقياس المقدرة الجوهرية تخص شركات ومكاتب التدقيق تم جمع المعلومات حول المدققين الخارجيين عن طريق استمارة استقصاء) ^١ وجودة الأرباح كمتغير تابع. وفيما يلي عرض نماذج ومتغيرات البحث:

٣-١ الانموذج الأول:

أولاً: تطبيق الانموذج الاول

تتمثل اجمالي المستحقات من المستحقات الاختيارية والمستحقات غير الاختيارية:

$$TACC = DACC + NDACC \quad (1)$$

^١ - ملحق رقم (١)

على جودة الارباح للمصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية

DACC: تمثل المستحقات الاختيارية، NDACC: تمثل المستحقات غير الاختيارية TACC. المستحقات الكلية تم احتساب اجمالي المستحقات باعتماد المعادلة الاتية:

$$TACC_{i,t} = (\Delta CA_{i,t} - \Delta CASH_{i,t}) - (\Delta CL_{i,t} - \Delta IPAIDE_{i,t}) - DEP_{i,t} \quad (2)$$

إذ ان: TACC_{i,t}: تمثل اجمالي المستحقات للشركة i في السنة t.

$\Delta CA_{i,t}$ تمثل التغير بالموجودات المتداولة للشركة i بين السنة t، والسنة t-1.

$\Delta Cash_{i,t}$ يمثل التغير بالنقد للشركة i بين السنة t، والسنة t-1.

$\Delta CL_{i,t}$ يمثل التغير بالمطلوبات المتداولة للشركة i بين السنة t، والسنة t-1.

$\Delta Ipaide_{i,t}$ يمثل التغير في الخصوم التي تحمل الفائدة للشركة i بين السنة t، والسنة t-1.

DEP_{i,t} الاندثار والاطفاءات

ثانياً: نقدر اجمالي المستحقات ومن ثم طرح المستحقات غير الاختيارية، والتي تنتج الجزء الاختياري من إجمالي الاستحقاق.

اظهرت نتائج المعادلة (2) اجمالي المستحقات كما في الجدول (1) ان اي زيادة في المستحقات تعني زيادة في صافي الدخل عن التدفقات النقدية التشغيلية والتي تمثل شكل من اشكال ادارة الأرباح، اما إذا كان صافي الدخل اقل من التدفقات النقدية التشغيلية هذا يشير الى ان ادارة الشركة تميل الى التحفظ وكما اظهرت النتائج الى ان 50% من المصارف عينة البحث تتبع سياسة متحفظة اي ليس لديها اي توجه نحو ادارة الأرباح، و 50% من المصارف تتبع سياسة غير متحفظة في ادارة أرباحها، اي انها تميل الى ادارة أرباحها.

ثالثاً: تم تقدير الميل (a1,a2,a3,a4) في نموذج الانحدار الاتي: كما في جدول رقم (2)

$$TACC_{i,t} = \alpha 0 + \alpha 1 \left(\frac{1}{A_{i,t-1}} \right) + \alpha 2 \left(\frac{\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t}}{A_{i,t-1}} \right) + \alpha 3 \left(\frac{PPE_{i,t}}{A_{i,t-1}} \right) + \alpha 4 (ROA_{i,t}) + \varepsilon_{i,t} \quad (3)$$

اظهرت نتائج جدول (2) نتائج قيم الميل للمصارف عينة البحث بانها متأرجحة بين السالب والموجب وهذا ما يؤثر على المستحقات الاختيارية والمستحقات غير الاختيارية.

رابعاً: تم تعويض قيم الميل في المعادلة لتقدير المستحقات الاختيارية وغير الاختيارية كما في الجدول (3)، (4)

$$DACC_{i,t} = \left(\frac{TACCI_{i,t}}{TOAS_{i,t-1}} \right) - \alpha 1 \left(\frac{1}{TOAS_{i,t-1}} \right) + \alpha 2 \left(\frac{\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t}}{TOAS_{i,t-1}} \right) + \alpha 3 \left(\frac{PPE_{i,t}}{TOAS_{i,t-1}} \right) + \varepsilon_{i,t} \quad (4)$$

TACC_{i,t} المستحقات الكلية مسحوبة من المعادلة (2)

A_{i,t-1} اجمالي الموجودات للشركة i للسنة t-1.

$\Delta Rev_{i,t}$ التغير بالإيراد للشركة i بين السنة t، والسنة t-1.

$\Delta Rec_{i,t}$ التغير بالمدينون للشركة i بين السنة t، والسنة t-1.

PPE_{i,t} الموجودات الثابتة للشركة i في السنة t.

ROA_{i,t} معدل العائد على الموجودات الموزونة للشركة i في السنة t.

ان ظهور المستحقات غير الاختيارية بالسالب تشير الى ان الشركة تتبع سياسة محاسبية متحفظة والعكس صحيح.

اما المستحقات الاختيارية تعتبر مؤشر لقياس ادارة او جودة الأرباح، وعليه فان الشركات ذات الاستحقاقات الاختيارية السلبية تظهر ارتفاع في جودة التقارير المالية، او جودة الأرباح، والعكس صحيح. (Bajra, 2018) عن (Kasznik, 1999) (Badolato et al., 2014) تبين من خلال الجدول (3) بان متوسط المستحقات غير الاختيارية للمصارف الخاصة، BCOL, BASH, BIIB, BGUS, BMNS، ظهرت بالقيمة السالبة وهذا يدل على ان سياستها متحفظة اما المصارف BIBI, BROI, BMFI, BBOB, BIME، فان متوسط المستحقات غير الاختيارية ظهرت بالموجب وهذا يدل على ان سياستها غير متحفظة.

وتبين من جدول (4) المستحقات الاختيارية بان متوسط المستحقات للمصارف BCOL, BIIB, BGUS, BMNS، اظهرت النتيجة موجبة، هذا يدل على ان هذه المصارف ليس لديها جودة أرباح، اي انها تمارس ادارة الأرباح، والمصارف BROI, BIBI, BMFI, BBOB، كانت متوسط المستحقات سالبة وهذا ما يدل بأنها لا تمارس ادارة الأرباح لان المستحقات الاختيارية ظهرت بالقيمة السالبة، اي ان جودة الأرباح عالية.

٢-٣ الانموذج الثاني: لغرض قياس العلاقة والتأثير بين المتغير التابع جودة الأرباح والمتغيرات المستقلة المتمثلة بالمقدرة الجوهرية من خلال الانموذج (5):

$$EQ = \beta + \beta_1 \text{ Type entity}_{i,t} + \beta_2 \text{ Knowledge of Auditors}_{i,t} + \beta_3 \text{ Experience of Auditors}_{i,t} + \beta_4 \text{ Skills of Auditors}_{i,t} + \beta_5 \text{ Number of assistants}_{i,t} + \beta_6 \text{ Techniques used}_{i,t} + \beta_7 \text{ Development Certificates}_{i,t} + \varepsilon \quad (5)$$

Earning Quality: EQ جودة الأرباح المتغير التابع، والمعبر عنها بالمستحقات الاختيارية للشركة i في السنة t بالاعتماد على نتائج المعادلة (4) اذا كانت الشركة لديها جودة في الأرباح يرمز لها 1 والا يرمز لها ب0.

β : (قيمة الثابت) ألفا وتعبّر عن جودة الأرباح للشركات التي لا تتأثر بالمتغيرات المستقلة .

β1- β7 بيتا (الميل للمتغيرات المستقلة والضابطة في الانموذج)

Type entity_{i,t}: نوع الكيان، متغير وهمي، اذا كان المصرف يدقق من قبل شركة تدقيق تعطي الرقم 1، مكتب تدقيق 0 للشركة i في السنة t

Knowledge of Auditors: المعرفة متغير وهمي، اذا كان المصرف يدقق من قبل مدققين يمتازون بالمعرفة، اذا كان الوزن اكبر ويساوي 20 تأخذ 1 اقل 0

Experience of Auditors: الخبرة متغير وهمي، اذا كان المصرف يدقق من قبل مدققين يمتازون بالخبرة، اذا كان الوزن اكبر ويساوي 17 تأخذ 1 اقل 0

Skills of Auditors: المهارة متغير وهمي، اذا كان المصرف يدقق من قبل مدققين يمتازون بالمهارة، اذا كان الوزن اكبر ويساوي 26 تأخذ 1 اقل 0

Number of assistants: عدد المساعدين في شركة او مكتب التدقيق، متغير متصل

Techniques used: التقنيات المستخدمة متغير وهمي، اذا كان المصرف يدقق من قبل شركة او مكتب التدقيق تستخدم تقنيات متنوعة، اذا كان الوزن اكبر ويساوي 5 تأخذ 1 اقل 0

Development Certificates: شهادات التطويرية متغير وهمي، اذا كان المصرف يدقق من قبل شركة او مكتب التدقيق، المدققين والمساعدين حاصلين على شهادات تطويرية، اذا كان الوزن اكبر ويساوي 3 تأخذ 1 اقل 0.

ولقياس متغيرات المقدرة الجوهرية تم توزيع استمارة استقصاء الى شركات ومكاتب التدقيق التي تدقق المصارف العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، إذ تم اعتماد الاوزان الترجيحية لقياس خصائص المقدرة الجوهرية وبيان أثرها على جودة الأرباح. (ملحق ١)، جدول (5).

جدول (1) المستحقات الكلية (TACC) لعينة من المصارف العراقية الخاصة خلال الفترة من ٢٠٠٨-٢٠١٧

Years	BGUS	BMFI	BBOB	BIBI	BCOI	BROI	BIME	BASH	BMINS	BIIB
2008	-9,791,508	-125,542,894	-27,384,733	-30,351,936	-15,628,290	-94,905,116	-41,268,653	-103,507,333	-41,268,653	789,523
2009	24,099,963	92,534,738	-260,513,250	-4,881,628	41,500,449	134,567,923	-138,324,169	-1,730,959	-138,324,169	-5,971,877
2010	-17,520,394	95,391,413	-102,010,499	29,555,922	-9,626,010	-26,002,908	7,455,780	36,962,595	7,455,780	14,295,301
2011	32,753,441	-55,716,902	128,686,021	15,888,558	-25,627,997	30,138,595	19,360,208	-32,063,234	19,360,208	-116,933,438
2012	-36,303,307	-34,996,702	-299,651,182	-5,028,469	-21,090,830	34,835,960	-51,523,221	44,555,538	-51,523,221	69,281,558
2013	-73,709,136	-19,169,526	-135,140,565	-5,741,918	-130,329,6	6,727,218	300,243,98	-1,395,456,50	300,243,98	2,227,892,9
2014	364,799,25	455,150,124	199,503,39	-300,806,48	1,448,305,55	8,771,842,9	1,781,464,55	-105,983,683	1,781,464,55	1,302,609,5
2015	9,293,331,7	-1,493,198,34	61,452,488	-30,482,482	-20,882,270	-8,187,086,2	-23,286,185	-1,213,993,180	-23,286,185	-845,138,4
2016	-9,531,857,6	-58,115,214	27,424,605,5	-34,589,918	3,801,785,1	1,305,574,08	-23,130,856	28,504,701	-23,130,856	-5,114,063,1
2017	7,689,422,3	4,272,329,0	40,358,233	2,776,097,9	2,883,634,1	1,405,682,5	-100,759,936	-4,683,642	-100,759,936	2,758,534,12
AVG	3,051,795	7,041,275	-30,000,709	-6,795,154	15,302,650	23,562,347	-14,330,618	-39,888,485	-14,330,618	21,302,749
MEDIAN	7,154,228	-45,356,802	-3,717,197	-5,385,194	-5,464,653	22,097,710	-23,208,521	-18,373,438	-23,208,521	6,907,809
STDEVA	5,803,447,6,87	17,568,845,9	16,602,734,6,7	23,385,346,9,7	49,193,099,0,8	74,829,779,8,8	81,077,451,5,4	67,423,233,1	81,077,451,5,4	96,759,422,9

جدول (2) جدول قيم الميل للانموذج الاول لتقدير المستحقات غير الاختيارية

name bank	a	a1	a2	a3
BGUS	7606976	-1.055	-7.40	-7.04
BMFI	-91226853	1.244	12.475	-2.718
BBOB	-7317159	.201	.966	1.448
BIBI	164849	0.76	0.40	-0.64
BCOI	-9545507	-1.542	-5.508	-3.862
BROI	36417643	5.314	61.770	-6.941
BIME	36417643	5.314	61.770	-6.941
BASH	42354345	-6.22	-1.73	2.178
BMINS	19040970	-1.533	-14.966	-3.436
BIIB	-5662244	-1.034	-9.43	-3.98

جدول (3) المستحقات غير الاختيارية (NDACC) لعينة من المصارف العراقية الخاصة خلال الفترة من ٢٠٠٨-٢٠١٧

Years	BGUS	BMFI	BBOB	BIBI	BCOI	BROI	BIME	BASH	BMINS	BIIB
2008	-24,390,797	272,564,25,59	111,305,37,39	44,366,34,38	-3,288,022,7,9	94,198,112,4,7	1,884,189,20,9	-3,209,203,3,9	-494,826,16,7,3	-1,782,319,9,59
2009	-1,620,289	103,655,04,7	12,244,89,4	-3,685,38,7	3,716,89,0	51,416,19,0	3,377,370,7,82	-1,741,41,1	-125,351,3,333	-4,805,98,0
2010	-4,904,311	75,370,42,2	23,339,77,3	8,903,05,8	6,828,32,8	78,033,04,1	3,550,220,44,0	964,28,4	-89,768,2,70	-10,223,5,85
2011	-23,067,261	74,565,34,4	35,841,76,4	-13,038,17,0	-12,845,25,8	185,447,31,9	4,137,841,5,87	-25,040,47,6	-88,865,1,61	-8,539,9,31
2012	-59,973,86,4	79,613,04,7	41,200,72,0	15,502,47,5	-10,264,28,0	158,156,91,2	4,495,546,34,5	-8,353,77,2	-95,728,2,28	-27,844,1,03
2013	-51,668,75,5	90,249,12,9	58,153,90,9	19,486,65,8	-48,050,01,7	165,344,14,8	5,413,824,2,93	1,152,18,0	-108,607,8,50	-30,299,1,46
2014	-18,072,77,3	-535,43,6	47,770,45,5	21,091,69,4	31,372,16,3	146,500,14,3	5,754,189,21,9	7,644,11,3	3,055,29,6	3,585,2,38
2015	-9,504,19,2	80,211,11,9	161,618,97,0	4,652,17,4	-40,737,46,2	196,003,13,6	5,705,477,68,9	-20,922,34,0	-93,146,9,39	-10,808,01,2
2016	-3,849,19,1	58,720,04,0	152,186,87,4	-6,484,67,6	-5,966,00,2	143,770,35,0	5,686,330,4,31	-12,311,91,0	-70,565,34,3	-42,770,3,55
2017	-1,590,74,6	61,396,63,1	137,831,90,0	-2,504,95,3	-15,482,84,7	174,763,45,4	5,433,627,85,5	3,960,45,4	-73,831,87,1	2,602,5,39
AVG	-19,864,21,8	65,050,17,7	68,131,98,0	4,835,95,1	-12,430,87,1	139,363,29,9	4,543,861,78,5	-8,674,09,1	-79,229,2,32	-13,088,5,66
MEDIAN	-13,788,48,3	74,967,88,3	44,485,58,8	4,544,40,4	-11,554,76,9	152,328,52,7	4,954,685,31,9	-5,047,59,1	-89,316,7,16	-9,381,7,58
STDEVA	19,770,285,1,1	29,236,209,7	55,967,935,8,1	10,879,083,5,4	22,571,022,2,9	46,064,681,6,7	12,335,194,98,1	12,818,135,5,2	33,793,479,3,2	14,661,843,5,8

تم قياس المقدره الجوهرية استناداً الى البيانات التي تم جمعها من خلال استمارة الاستقصاء الموجهة الى شركات ومكاتب التدقيق إذ تم اعطاء اوزان لكل متغير من متغيرات المقدره الجوهرية كما في الملحق (١).

جدول (4) المستحقات الاختيارية (DACC) لعينة من المصارف العراقية الخاصة خلال الفترة من ٢٠٠٨-٢٠١٧

years	BGUS	BMFI	BBOB	BIBI	BCOI	BROI	BIIME	BASH	BMNS	BIIB
2008	14,599,289	-52,799,320	-38,515,270	-34,788,570	17,251,938	-89,103,228	-925,457,862	-71,415,299	-7,531,004	2,571,843
2009	25720252.09	-11120308.79	-272758143.8	-1196241.197	37783559.27	83151732.78	-3515694951	10451.81312	160690987.3	-1165896.649
2010	-12616083.19	20020990.83	-125350272.2	20652863.72	-16454337.88	-104035949.4	-3542764660	35998310.67	138738713.9	24518886.43
2011	55820702.2	-130282245.6	92844256.53	28926728.1	-12782739.25	-155308723.6	-4118481379	-7022758	73296663.16	-108393507.2
2012	23670556.92	-114609749	-340851902	-20530944.14	-10826550.2	-123320951.6	-4547069566	52909310.01	145466137.1	97125660.92
2013	-22,040,381	-281,944,396	-193,294,474	-25,228,576	46,746,721	-158,616,930	-5,383,799,895	-140,697,830	31,443,009	52,578,075
2014	54,552,698	455,685,560	-27,820,116	-51,172,342	113,458,392	-58,781,714	-5,576,042,764	-113,627,796	225,199,777	9,440,857
2015	102,437,509	-229,530,953	-100,166,482	-35,134,656	19,855,192	-277,874,178	-5,728,763,874	-100,470,840	131,584,873	2,356,628
2016	-91,469,385	-116,835,254	122,059,181	-28,105,242	43,983,853	-13,412,942	-5,709,461,287	40,816,611	598,906,636	-8,370,276
2017	78,484,969	-18,673,341	-97,473,667	30,265,932	38,319,188	-160,706,629	-5,534,387,791	-8,644,096	-996,701,487	273,250,873
AVG	22,916,013	-58,008,902	-98,132,689	-11,631,105	27,733,522	-115,800,951	-4,558,192,403	-31,214,394	50,109,431	34,391,314
MEDIAN	24,695,405	-115,722,502	-98,820,074	-22,879,760	28,819,376	-139,314,838	-4,965,434,731	-7,833,427	135,161,794	6,006,350
STDEVA	52858682.53	193431193	138802934.6	27819292.86	36661059.98	95164689.31	1208673539	66365363.81	383101968.4	93573131.61

جدول (5) المقدره الجوهرية لشركات ومكاتب التدقيق

شركات ومكاتب التدقيق	Y	X1	X2	X3	X4	X5	X6	X7	AVG
A	-707241373.6	1	25	20	40	13	6	5	15.7
B	-848446451	1	28	21	45	15	0	4	16.3
C	-283890225.9	1	25	31	46	13	6	6	18.3
D	20359830.19	1	14	15	20	8	4	6	9.7
E	17163111.47	0	13	12	18	4	4	3	7.7
F	-81959814.19	0	22	14	26	2	3	3	10.0
G	-52021173.63	1	28	23	35	7	7	4	15.0
H	41151520.87	1	20	16	25	8	4	0	10.6
I	-106257909.9	1	23	18	30	7	8	5	13.1
J	22974957.03	1	25	17	26	11	6	1	12.4
K	-5621924539	0	20	17	20	4	5	3	9.9
L	12292757.28	0	13	12	13	4	3	1	6.6
M	16086257.44	0	10	11	13	3	4	3	6.3
N	-67754297.81	0	20	17	13	3	4	1	8.3
AVERAGE		1	20	17	26	7	5	3	
	- = 1 شركة		≤20;1	≤17;1	≤26;1		≤5;1	≤3;1	
	+ = 0 مكتب		>20;0	>17;0	>26;0		>5;0	>3;0	

على جودة الأرباح للمصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية

نلاحظ من خلال الجدول (5) قياس المقدرة الجوهرية لشركات ومكاتب التدقيق اذ تبين بان اعلى متوسط مقدرة جوهرية بلغت 18.3 ومن ثم 16.3 ويليها 15.7 اما اقل متوسط، 6.3، تبين بان المقدرة الجوهرية لشركات التدقيق اعلى من المقدرة الجوهرية لمكاتب التدقيق. ولغرض معرفة مدى وجود علاقة وتأثير بين جودة الأرباح للشركات المدققة من قبل مدقق يتمتع بمقدرة جوهرية عالية من عدمه من خلال تحليل الانحدار المتعدد باستخدام SPSS.

تم تعديل البيانات الخاصة بالمقدرة الجوهرية جدول (5) استنادا الى ما جاء بالجدول (6) لأغراض تحليل البيانات.

جدول (6) مصفوفة تحقيق الأهداف

Y	x1	x2	x3	x4	X5	X6	X7
جودة الأرباح	نوع الكيان	المعرفة للمدققين	الخبرة للمدققين	المهارة للمدققين	عدد العاملين المساعدين	التقنيات المستخدمة	شهادات تطويرية
1	1	1	1	1	8	1	1
1	1	1	1	1	12	0	1
1	1	1	1	1	10	1	1
0	1	0	0	0	8	0	1
0	0	0	0	0	3	0	0
1	0	1	0	1	6	0	1
1	1	1	1	1	7	1	1
0	1	1	0	0	5	0	0
1	1	1	1	1	8	1	1
0	1	1	1	1	5	0	0
1	0	1	1	0	10	1	1
0	0	0	0	0	4	0	0
0	0	0	0	0	2	0	1
1	0	1	1	0	2	0	0

لاختبار فرضيات البحث تم ادخال متغيرات المقدرة الجوهرية للشركات ومكاتب التدقيق المكلفين بتدقيق بيانات المصارف الخاصة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية عينة البحث ولمدة ١٠ سنوات، وشركات ومكاتب التدقيق في العراق والبالغ عددهم ١٤ شركة ومكتب وكانت النتائج الاحصائية وكما في جدول (7):

جدول (7) المتوسط والانحراف المعياري لمتغيرات البحث Descriptive Statistics

المتغيرات		Mean	Std. Deviation	N
جودة الأرباح	Y	.57	.514	14
نوع الكيان	X1	.57	.514	14
المعرفة للمدققين	X2	.71	.469	14
الخبرة للمدققين	X3	.57	.514	14
المهارة للمدققين	X4	.50	.519	14
عدد العاملين المساعدين	X5	6.43	3.106	14
التقنيات المستخدمة	X6	.36	.497	14
شهادات تطويرية	X7	.64	.497	14

نلاحظ الجدول (7) متوسط جودة الأرباح ومتوسط متغيرات المقدرة الجوهرية والانحراف المعياري.

جدول (8) مصفوفة الارتباط Correlations

	Y	X1	X2	X3	X4	X5	X6	X7	
Pearson Correlation	Y	1.000	.125	.730	.708	.577	.558	.645	.559
Sig. (1-tailed)	Y	.	.335	.002	.002	.015	.019	.006	.019
N	Y	14	14	14	14	14	14	14	14

اما مصفوفة الارتباط جدول (8) تبين علاقة الارتباط بين المتغير التابع جودة الأرباح والمتغيرات المستقلة للمقدرة الجوهرية كانت النتائج تشير الى ان اعلى ارتباط X2، (0.730) المعرفة للمدققين، ثم يليه (X3,X6,X4,X7,X5) (0.708,0.645,0.577,0.559,0.558) اما (X1) نوع الكيان لم يكن هناك علاقة ارتباط مع جودة الأرباح المتغير التابع اذ تمثلت درجة العلاقة (0.125).

ومن خلال ملاحظة نوع الارتباط (Sig) هل ذو دلالة من عدمه، تبين ان الارتباط بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة (x2,x3,x6,x4,x5,x7) ارتباط قوي ذو دلالة يتراوح بين (0.002-0.019) اي اقل من 0.05 اما المتغير X1 لا يوجد ارتباط ذي دلالة بالمتغير التابع وكان بواقع 0.335.

جدول (9) قيم معامل الارتباط

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.929 ^a	.863	.704	.279

تشير نتائج جدول (9) الى ملخص النموذج معامل الارتباط بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة فان معامل الارتباط البسيط R قد بلغ (0.929) البسيط بينما بلغ معامل التحديد R² ((0.863) في حين بلغ معامل التحديد المصحح R² (0.704)، مما يعني بان المتغيرات المستقلة تفسر حوالي 0.929 من التباين في جودة الأرباح والخطا المعياري 0.279. وها يدل بقبول الفرضية الصفرية ورفض الفرضية البديلة.

جدول (10) تحليل التباين ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	2.960	7	.423	5.417	.028 ^b
	Residual	.468	6	.078		
	Total	3.429	13			

a. Dependent Variable: Y

b. Predictors: (Constant), X7, X2, X1, X6, X4, X5, X3

اما جدول (10) تحليل التباين والذي يمكن من خلاله معرفة القوة التفسيرية F بقيمة (5.417) وبمستوى دلالة (0.028) ومستوى الدلالة هو اقل من 0.05 يدل على ان نقبل الفرضية الصفرية ونرفض الفرضية البديلة، اي ان الانحدار معنوي ولا يساوي صفر اي توحد علاقة تأثير بين المتغير التابع جودة الأرباح وبين المتغيرات المستقلة عناصر المقدره الجوهرية .

جدول (11) قيمة الثابت ومعاملات الانحدار Coefficients

Model	Unstandardized Coefficients	
	B	Std. Error
	(Constant)	-.140 .199
1	X1	-.434 .207
	X2	.524 .269
	X3	.260 .267
	X4	.122 .240
	X5	.018 .042
	X6	.107 .242
	X7	.339 .255

من خلال الجدول (11) يمكننا ان نعرف قيمة الثابت ومعاملات الانحدار ودلائلها الاحصائية للمتغيرات المستقلة وحسب اختبار t عند مستوى معنوي P≤0.05 ، وعليه يمكن التوصل الى معادلة الانحدار باستخدام Bata غير المعيارية (الحد الثابت) وهي معاملات

المسار Path coefficients

$$EQ = (-0.14) + (-0.434) \text{ Type entity}_{i,t} + 0.524 \text{ Knowledge of Auditors}_{i,t} + 0.260 \text{ Experience of Auditors}_{i,t} + 0.122 \text{ Skills of Auditors}_{i,t} + 0.018 \text{ Number of assistants}_{i,t} + 0.107 \text{ Techniques used}_{i,t} + 0.339 \text{ Development Certificates}_{i,t} + \varepsilon \quad (5)$$

نتائج البحث:

هدفت الدراسة الى قياس مدى وجود علاقة، وتأثير بين مؤشرات المقدره الجوهرية لشركات ومكاتب التدقيق وجودة الأرباح للمصارف الخاصة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية محل التدقيق وباختبار الفرضيات توصلت الدراسة إلى النتائج الاتية:
1- ان غالبية المصارف العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية لا تمارس ادارة الأرباح وتتميز بجودة أرباحها من خلال التوصل الى متوسط المستحقات الاختيارية للفترة من 2007 لغاية 2017، والبعض منها اظهرت بان متوسط المستحقات الاختيارية ظهرت بالموجب وهذا يعني انخفاض في جودة أرباحها.

- ٢- هناك تفاوت بين المقدرات الجوهرية لشركات ومكاتب التدقيق إذ تمثل أعلى متوسط 18.3 و أقل متوسط ٦,٣ ، في حين تبين ان متوسط المقدرة الجوهرية لشركات التدقيق اعلى من متوسط المقدرة الجوهرية لمكاتب التدقيق.
- ٣- اظهرت النتائج التحليل الاحصائي بان هناك علاقة ارتباط قوية بمقدار 0.929 بين جودة الأرباح ومؤشرات المقدرة الجوهرية ، وقد حازت المعرفة والخبرة للمدققين على اعلى مؤشر ارتباط. اما اقل ارتباط كان نوع كيان التدقيقي (شركة او مكتب).
- ٤- تبين بان القوة التفسيرية F لنتائج التحليل الاحصائي كانت بقيمة (5.417) وبمستوى دلالة (0.028) اي ان الانحدار معنوي ولا يساوي صفر اي توحد علاقة تأثير بين المتغير التابع جودة الأرباح وبين المتغيرات المستقلة عناصر المقدرة الجوهرية .

المصادر:

١. الجنابي، أكرم سالم "إدارة المعرفة في بناء الكفايات الجوهرية"، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، ٢٠١٣.
٢. حجازي ، هيثم على ، المنهجية المتكاملة لإدارة المعرفة في المظلمات، دار الرضوان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2014، ص46
٣. الشيلخي ، مهدي محمد ياسين، دور المعرفة الضمنية واستراتيجيات ادارة المعرفة في بناء المقدرات الجوهرية: دراسة
٤. عشاوي، محمد، الإدارة الإستراتيجية في تنمية موارد بشرية، منشأة المعارف الإسكندرية، مصر، 2010 ، ص٢٢٢ ميدانية في ديوان الرقابة المالية ، رسالة ماجستير كلية الادارة والاقتصاد جامعة بغداد.
٥. الياسري، أكرم؛ الخالدي، عواد؛ الحميري، بشار عباس، انعكاس المقدرات الجوهرية على الاداء المصرفي في ضوء بطاقات العلامات المتوازنة، دراسة تطبيقية في عينة من المصارف التجارية الخاصة العراقية، مجلة اهل البيت، العدد السادس عشر ، حزيران ٢٠١٤، ص٢٤٤-٢٩٣.
6. Aaker, D. A. & Mascarenhas, B. "The need for strategic flexibility" The Journal of Business strategy, Vol. 5, No. 2, 1984.
7. Agbada, A.O & Odejimi, D.O, 2013, Core Competences and Optimising Bank Capital Management in Nigeria, International Journal of Financial Research, Vol. 4, No.1.
8. Andrew O Agbada; Deborah O Odejimi; Core Competences and Optimising Bank Capital Management in Nigeria, International Journal of Financial Research, Vol. 4, No. 1; 2013, p75-83.
9. Arrunada, B. 2000. Audit Quality: Attributes, Private Safeguards and the Role of Regulation. The European Accounting Review. Vol. 9, No. 2: 205-224.
10. Badolato, P. G., Donelson, D. C., & Ege, M. (2014). Audit committee financial expertise and earnings management: The role of status. J. Account. Econ. 58, 208-230
11. Bajra, Ujkan, and Čadež, Simon, (2018), Audit committees and financial reporting quality: The 8th EU Company Law Directive perspective, journal of Economic Systems 42 , 151-163.
12. Becker, C.L., Defond M.L., Jiambalvo J., and Subramanyam K.R., (1998), « The effect of audit quality on earning management », Contemporary Accounting Research, vol 15, n°1, p.1-24.
13. Choi, Tae Hee: Pea, Jinhan, Business ethice and financial reporting quality: Evidence from Korea, Journal Business ethics (2011) 103:403-427, Springer 2011.
14. Coyne, P. & Stephen, K. 2004 , Is Your Core Competence A Mirage, Alternative management review, Vol.(13), No.(1), 2010, p:61-77
15. Daft, Richard L, (2004), Organizational Theory and Design, 8th ed , (Thomson: Course Technology, Canada).
16. Dechow, P., Sloan, R., Sweeney, A., 1995. Detecting earnings management. The Accounting Review 70, 193-225.
17. Greaver, M. F. Strategic Outsourcing : a structured approach to outsourcing decisions and initiatives "New York: AMA publication, 1999.
18. Grimand A., Gestion Des Connaissances Et Stratégies De Croissance Des Sociétés De Conseil, Colloque : Gestion Des Compétences Et Knowledge Management, Esc-Rouen, Mars, 2002, P02.

19. Hit,A,Irrland,R. & Hoskisson, F.(2003), Strategic Management, Competitiveness and Globalization, south-western publishers,5th edition.
20. Jensen, M. C. and W. H. Meckling. 1976. Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. Journal of Financial Economics. Vol. 3: 305-360.
21. Jones, jennifer, j. "Earnings Management During Import Relife Investigations", journal of Accounting research Vol. 29 No. 2 Autumn 1991 Printed in U.S.A.
22. Katima, S 2005, Core competencies for riparian officials in developing the Mekong river: A Delphi study toward a modular training program , "Doctor" of education Silliman university.
23. Klein, B., and Leffler, K.B. 1981, "The role of market forces in assuring contractual performance", *The Journal of Political Economy*, vol 89, no. 4, pp. 615-641.
24. Kothari,S.P.; Leone, Andrew,J.; Wasley,Charles,E.,"Performance Matched Discretionary Accrual Measures", Journal of Accounting and Economics,Vol.39 No.1 ,163-197, 2005.
25. Krishnan, G. V. 2003. Does big 6 auditor industry expertise constrain earnings management? *Accounting Horizons* 17: 1-16
26. Nonaka, I. (1994). A dynamic theory of organizational knowledge creation. *Organization Science*, 5(1), 14-37.
27. Schipper, Katherine, and Vincent, Linda (2003) Earnings quality "Accounting Horizons", Supplement. p. 97- 110.
28. Thomos (2011). Beware of core competence. Growth Science blog. <http://growthsci.com/blog/beware-core-competence>. Accessed on Dec. 20, 2012.
29. Thompson, Arthur A., and Strickland, A.J., Strategic Management, Concepts and Cases, 13th Ed., McGraw- Hill, New York, 2003.
30. Xu, Hongjang, Nord, Jeretta Horn, Nord, G Daryl, and Lin, Binshan (2003) Key issues of accounting information quality management: Australian case studies , "Industrial management & data systems" , Vol. 103, No. 7.
31. Yugiong , Li ; Dongmei , Z. &Fuquan , Z." The Empirical Study on the Relations Among Network Structure, Strategic Flexibility and Technology Innovation Performance" , International Business & Management ,Vol. 6 . No.1 ,2013.
32. Zhang , J. " Information Systems , Organizational Competencies ,and Firm Performance: An Investigation Within The Resource –based view "Ph.d ,Cleveland State University ,1998.

(ملحق ١)

جامعة بغداد

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

قسم الدراسات المحاسبية

م/ استمارة استقصاء لشركات التدقيق في العراق

تحية طيبة....

نضع بين ايديكم استمارة استقصاء للبحث الموسوم (اثر المقدرة الجوهرية لشركات ومكاتب التدقيق في العراق و جودة التدقيق في جودة الأرباح للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية) وذلك لأغراض البحث العلمي، وتحاول الباحثة من خلال نتائج هذا الاستقصاء اثبات فرضية البحث ان هناك علاقة ارتباط واثر بين فقرات المقدرة الجوهرية المتمثلة ب(المعرفة والخبرة والمهارة وتكنولوجيا المعلومات) وجودة التدقيق واثرها في جودة الأرباح للشركات المساهمة متمثلة في المصارف العراقية الخاصة للفترة من ٢٠١٠ لغاية ٢٠١٧. على امل ان يخرج هذا البحث بنتائج تخدم البحث العلمي، من خلال دراسة وتحليل اجاباتكم على فقرات الاستمارة، كلما كانت الاجابات دقيقة قدر الامكان كلما كانت النتائج أكثر دقة وموضوعية.

والاجابات التي سيتم الحصول عليها سوف تستخدم لاغراض البحث العلمي فقط، شاكرين تعاونكم وجهودكم الطيبة مع التقدير،

الباحثة: أ.م.د. فيحاء عبدالله يعقوب

١. نوع كيان التدقيق (X1):

مكتب تدقيق

شركة تدقيق

اسم شركة التدقيق، مكتب التدقيق

٢. المعرفة: التأهيل المهني للمدققين او (لصاحب المكتب) (X2)

ت	اسماء المدققين	الشهادة المهنية	محاسب قانوني /المعهد العالي	دكتوراه فلسفة محاسبية /شهادة مزاولة مهنة	مراقب حسابات /الادارة والاقتصاد	محاسب قانوني /المعهد العربي	ماجستير محاسبية /شهادة مزاولة مهنة	شهادة مهنية اجنبية	بكلوريوس شهادة مزاولة مهنة	شهادات اخرى	الوزن
											١
١											
٢											
٣											
٤											

٣. الخبرة : سنوات الخبرة من تاريخ الحصول على شهادة مزاولة المهنة للمدققين (X3)

رقم المدقق	١-٤ سنة	٥-٩ سنة	١٠-١٤ سنة	١٥- فما فوق
الوزن	١	٢	٣	٤
١				
٢				
٣				
٤				

٤. مهارات المدققين: (X4)

رقم المدقق	المعرفة البرامج المحاسبية المؤتمتة	استخدام البرامج التدقيقية المؤتمتة	المعرفة باستخدام شبكات الاتصال	استخدام الادوات التحليلية	استخدام الحاسوب لاغراض التخطيط والمتابعة	اللغات الاجنبية
الوزن	١	١	١	١	١	١
١						
٢						
٣						
٤						

٥. عدد العاملين المساعدين في شركة او مكتب التدقيق (X5)

٦. المعرفة: الشهادة ، التخصص للعاملين المساعدين (X2)

العاملين المساعدين (بدون ذكر الاسماء)	الشهادة			التخصص	
	شهادة عليا	بكلوريوس	اخرى	محاسبية	اخرى
الوزن	٢	١	٠	١	٠
-١					
-٢					
-٣					
-٤					
-٥					
-٦					
-٧					

٧. سنوات الخبرة في مجال التدقيق (X3):

رقم المساعدين	١-٣ سنة	٤-٦ سنة	٧-٩ سنة	١٠- فما فوق
الوزن	١	٢	٣	٤

				١
				٢
				٣
				٤
				٥
				٦

٨. المهارة للمساعدين (X4):

رقم المساعدين	المعرفة البرامج المحاسبية المؤتمتة	استخدام البرامج التدقيقية المؤتمتة	المعرفة باستخدام شبكات الاتصال	استخدام الادوات التحليلية	استخدام الحاسوب لاغراض التخطيط والمتابعة	اللغات الاجنبية
الوزن	١	١	١	١	١	١
١						
٢						
٣						
٤						
٥						
٦						

٩. التقنيات المستخدمة في شركة او مكتب التدقيق (X6):

البرمجيات	معتمدة	معتمدة جزئيا	غير معتمدة
الوزن	٢	١	صفر
١. برامج تدقيقية مؤتمتة			
٢. برامج لاغراض التخطيط			
٣. برامج لاغراض متابعة التنفيذ			
٤. برامج تقويم اداء			
٥. برامج تحليلية			

١٠. عدد الدورات التطورية خلال فترة ممارسة المهنة للمساعدين (X7):

للمدققين والمساعدين	دورات في التدقيق	دورات في المعايير المحاسبية الدولية	دورات في البرمجيات التخصصية	دورات اخرى
الوزن	١	١	١	١
١				
٢				
٣				
٤				
٥				
٦				