

تأثير جودة التدقيق في جودة الارباح

(بحث تطبيقي في عينة من الشركات المساهمة الخاصة المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية)

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)

qasimchm@gmail.com

جامعة بغداد / المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

قاسم جلوب منشد

fayhaa@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

جامعة بغداد / المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

أ.د. فيحاء عبدالله يعقوب

المستخلص:

يهدف البحث الى قياس تأثير جودة التدقيق على جودة الارباح ، لعينة من الشركات المساهمة الخاصة المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية ، اذ شملت عينة البحث (١٤) شركة مساهمة خاصة مدرجة ومستمرة في اصدار قوائمها المالية للفترة من (٢٠١٠-٢٠١٨) ، فضلاً عن شركات ومكاتب التدقيق المكلفة بتدقيق هذه الشركات والتي يبلغ عددها (١٨) شركة او مكتب تدقيق ، وقد اعتمد البحث على نموذجين رئيسيين للقياس ، اذ يعكس النموذج الاول العلاقة المفترضة بين المتغيرات المستقلة والتمثلة في خصائص جودة التدقيق الخارجي وقياس مدى تأثيرها على المتغير التابع والتمثل بجودة الارباح ، اما النموذج الثاني فقد تم الاعتماد على نموذج (Jones,1999) المعدل من قبل (Dechow et al.1995) لقياس جودة الارباح من خلال قياس المستحقات الكلية والاختيارية وغير الاختيارية، وتم الاعتماد على البرنامج الاحصائي SPSS لتحليل البيانات والوصول الى النتائج، وقد توصل البحث الى وجود جودة التدقيق لشركات ومكاتب التدقيق التي قامت بتدقيق الشركات عينة البحث وهناك دلائل هامة احصائيا حول ممارسة بعض الشركات العراقية المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية لادارة الارباح ولكن بنسب متفاوتة وعدم وجود تأثير ذات دلالة هامة احصائيا لمقاييس جودة التدقيق على جودة الارباح في الشركات المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية.

الكلمات المفتاحية: جودة التدقيق، جودة الارباح، المستحقات الاختيارية، الشركات العراقية المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية، شركات ومكاتب التدقيق.

Abstract:

The research aims to measure the impact of the quality of the audit on the Earnings Quality, for a sample of private joint stock companies listed on the Iraq Stock Exchange, as the research sample included (14) private and listed joint stock companies in issuing their financial statements for the period from (2010-2018), as well as companies The audit offices in charge of auditing these companies, which number (18) companies or an audit office, and the research relied on two main models for measurement, as the first model reflects the assumed relationship between independent variables represented in the characteristics of external audit quality and measuring the extent of its impact on the dependent variable represented in the Earnings Quality, As for the second model, it was adopted on the model (Jones, 1999) modified by (Dechow et al. ,1995) to measure the Earnings Quality by measuring the total, optional, and non-optional dues. The presence of quality auditing for audit firms and audit firms that audited the research sample companies and there are statistically significant indications about the practice of some Iraqi companies listed on the Iraq Stock Exchange for profit management But in varying proportions and the absence of a statistically significant impact of the auditing quality metrics on the Earnings Quality in companies listed on the Iraq Stock Exchange.

Key words: audit quality, Earnings Quality, optional receivables, Iraqi companies listed on the Iraq Stock Exchange, audit firms and offices.

المقدمة:

يقوم مراقب الحسابات الخارجي بدور كبير لخلق الثقة في البيانات المالية المقدمة والتي تؤثر في قرارات مستخدميها الامر الذي ادى الى تزايد الإهتمام بمفهوم جودة التدقيق وقياس مدى تأثيرها على جودة الارباح .واعتمد البحث على وجود علاقة مفترضة بين المتغير المستقل والمتمثل في جودة التدقيق والذي من المتوقع أن يكون له تأثير على المتغير التابع المتمثل في جودة الارباح. إن ممارسات جودة التدقيق هي إجراءات يقوم بها مراقبي الحسابات للتأكد من أن البيانات المالية ذات جودة ارباح عالية وتقدم المعلومات التي تتصف بالملائمة والموثوقية إلى المستخدمين المختلفين، ان احتواء البيانات المالية للشركات على قدر من التلاعب يغلب مصلحة جهة معينة على مصالح الجهات الاخرى من مستخدمي تلك البيانات ، اذ يجب ان تكون المعلومات التي تفصح عنها الشركات سواء كانت مالية أو غير مالية صحيحة وعادلة لكي تحقق الهدف الذي اعدت من اجله، فإن هدف مراقبي الحسابات هو توفير ضمان بأن العمل الذي يتم إنجازه يفي بالمعايير المهنية المعمول بها والمتطلبات التنظيمية ومعايير الجودة وتؤكد الالتزام بإجراءات ومعايير التدقيق ذات الصلة. إن العديد من مستخدمي القوائم المالية يهتمون فقط بقيمة صافي الأرباح دون النظر الى جودته؛ مما يجعل من القرارات التي تعتمد عليه قرارات غير صحيحة في حاله كونه لا يتصف بالجودة. (Bellovary et al, 2005)

المبحث الاول : منهجية البحث

وتتضمن مشكلة البحث وأهدافه وأهميته وفرضيته، علاوةً على منهج البحث وحدوده ، وعلى النحو الآتي:-

اولاً: مشكلة البحث Research Problem: ان التطورات التي طرأت على بيئة الاعمال تتطلب تقديم معلومات مالية وغير مالية ذات جودة عالية الى المستفيدين من البيانات المالية المقدمة اليهم ؛ لغرض اتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة وان المرونة المحاسبية تسمح في استخدام الطرق والبدائل المحاسبية والذي قد يكون له الاثر في التلاعب في تلك المعلومات ، وخاصة بعد المشاكل المالية التي واجهت بعض الشركات سواء المحلية او العالمية والتي ادت الى افلاسها ، مما دعت الشركات ومكاتب التدقيق الى الاهتمام في جودة التدقيق وتعزيز جودة العمل التدقيقي والاستشاري وبالتالي اضاء الثقة على البيانات المالية المدققة من قبلهم للشركات المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية، وعليه يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال التساؤلات الاتية :

- ما مدى توفر جودة التدقيق في شركات ومكاتب التدقيق في العراق.
 - هل تتمتع الارباح المعلن عنها من قبل الشركات المساهمة الخاصة بجودة عالية.
 - ما مدى تأثير جودة التدقيق في تحسين جودة أرباح الشركات المساهمة الخاصة المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية
- ثانياً: أهداف البحث Research Objectives:** يسعى البحث لتحقيق مجموعة من الأهداف التي يمكن إيجازها بالآتي:
- تسليط الضوء على موضوع جودة التدقيق وجودة الارباح.
 - دراسة مستوى جودة التدقيق المقدمة من قبل شركات ومكاتب التدقيق، والقائمين بعملية التدقيق للشركات عينة البحث في سوق العراق للاوراق المالية.
 - دراسة العلاقة بين جودة التدقيق لشركات ومكاتب التدقيق في العراق وجودة الارباح لعينة من الشركات العراقية الخاصة محل التدقيق.

ثالثاً: أهمية البحث Research Significance: تكمن اهمية البحث من خلال النقاط الاتية:

- ١- ايجاد تأثير ايجابي لجودة خدمة التدقيق المقدمة من قبل شركات ومكاتب التدقيق في العراق على جودة الارباح للشركات محل التدقيق.
- ٢- مدى قدرة شركات ومكاتب التدقيق على اضاء الثقة والمصداقية على قوائمها المالية، من خلال تدقيق بياناتها المالية من قبل شركات مكاتب التدقيق ذات كفاءة عالية .

٣- تحقيق الدقة والسرعة في اصال البيانات المالية للمستفيدين الخارجيين والداخليين و اضافة الموثوقية عليها باعتمادها لاتخاذ القرارات الرشيدة من قبلهم .

رابعاً: **فرضية البحث Research Hypothesis**: يقوم البحث على الفرضية الرئيسة الآتية :

H0 - عدم وجود تأثير وعلاقة ارتباطية ذات دلالة احصائية بين جودة التدقيق وجودة الارباح للشركات عينة البحث.

خامساً : **الحدود المكانية والزمانية للبحث:**

١- **الحدود الزمانية :**

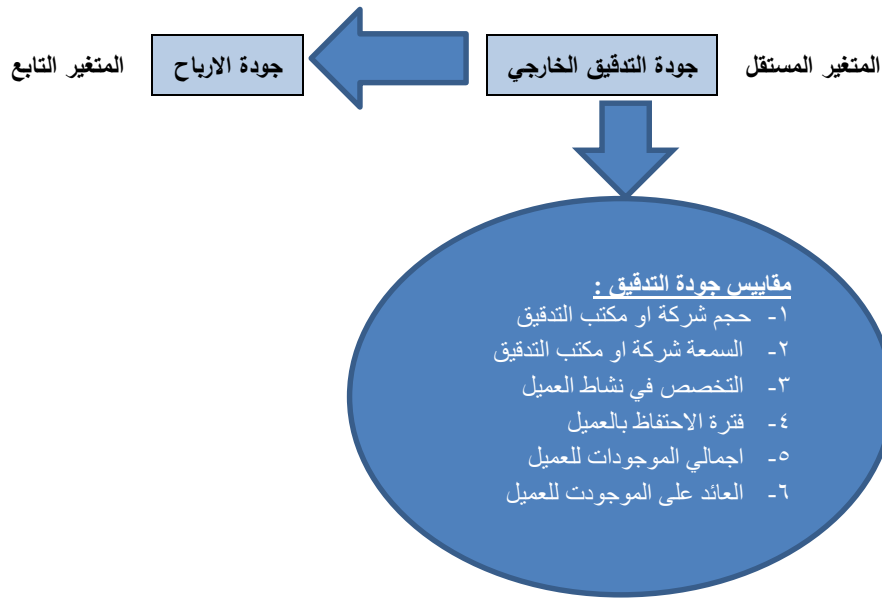
تتخصر الحدود الزمانية للبيانات التي سيتم دراستها في الفترة الواقعة بين عام ٢٠١٠ - 2018 ، والمنشورة ضمن الموقع الالكتروني لسوق العراق للأوراق المالية.

٢- **الحدود المكانية:** يتمثل مجتمع البحث الشركات العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية ، اما عينة البحث تتمثل (١٤) شركة مساهمة خاصة ضمن قطاعي المصارف والصناعي والمدرجة في سوق العراق للأوراق المالية ومدى توفر البيانات المالية عنها واستمرارية أدرجها ضمن فترة البحث اضافة الى شركات ومكاتب التدقيق التي قامت بتدقيقها.

سادساً: **انموذج البحث الفرضي:**

تم الاعتماد على دراسة (العطاونة:٢٠١٦) في تحديد مقاييس المتغير المستقل (جودة التدقيق)، ودراسة (حمدان،٢٠١٢) في قياس المتغير التابع (جودة الارباح).

شكل (١) مخطط البحث



المبحث الثاني : الجانب النظري

اولاً: **مفهوم جودة التدقيق Concept of Audit Quality**: تعرضت العديد من الشركات في السنوات الاخيرة الى الانهيار والافلاس وقد رافقت هذه الانهيارات الى رفع دعاوى قضائية على شركات ومكاتب التدقيق التي قامت بتدقيق حسابات تلك الشركات المنهارة والمفلسة ؛ وذلك لعدم قيام شركات ومكاتب التدقيق بالافصاح عن وجود مخاطر الافلاس في تقاريرها ، مما جعلها ذات سمعة غير جيدة في الاوساط المهنية، وهذا دفع بالمنظمات المهنية ذات العلاقة بالاعمال المحاسبية والتدقيقية بالاهتمام بجودة التدقيق. (التوبجيري و النافعابي، ٢٠٠٨ : ٢٢٠) أن مفهوم الجودة هو أحد المفاهيم أو الاتجاهات المعاصرة في التدقيق، والتي يجب أن تحظى باهتمام المنظمات المهنية والهيئات العلمية التي تهتم بمجال التدقيق . ان أصل كلمة الجودة في اللغة العربية تعني (جاد، جودة، جودا) أي صار جيداً وضده الرديء ، و(جود الشيء): أي حسنه وجعله جيداً ، (وأجاد) بمعنى أتى بالجيد. (المقيد، ٢٠٠٦: ٧٣)

اما جودة التدقيق فيكون من خلال علاقة إجراءات التدقيق بمعايير التدقيق الصادرة من المنظمات الدولية او المهنية ، فقد تم تعريف جودة التدقيق من قبل المجمع الامريكى للمحاسبين الامريكيين (AICPA) بانها تتحقق من خلال مدى التزام شركات ومكاتب التدقيق في المعايير الدولية للتدقيق وتطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بها في شركات التدقيق". (الكوري، ٢٠١٦: ٧) اما Arens فقد عرف جودة التدقيق بانها "الاجراءات والاعمال التي تنفذها شركات ومكاتب التدقيق لمساعدتها على تطبيق معايير التدقيق بنحو ثابت في كل عملية تدقيق". (Arens, 2012:45) وعرف المعيار الدولي رقم (٢٢٠) (جودة التدقيق بأنها تتمثل في السياسات والإجراءات المطبقة من قبل شركات ومكاتب التدقيق للتحقق من تنفيذ أعمال التدقيق على وفق معايير التدقيق الدولية او المهنية المتعارف عليها . (الزهيري، ٢٠١٤: ٦٣) وعرف عيسى (٢٠٠٨) جودة التدقيق بانها قدرة عملية التدقيق على اكتشاف والتقرير عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، والحد من عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمساهمين، ويرتبط مستوى جودة التدقيق بمستوى جودة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، ويرجع السبب في ذلك إلى أن القوائم المالية التي تم تدقيقها بواسطة مدققين ذو جودة عالية قلما تحتوى على أخطاء جوهرية، مما يعكس على تدنية تكاليف علاقة الوكالة القائمة بين المساهمين والإدارة . (عيسى، ٢٠٠٨: ٤)

ثانياً: اهمية جودة التدقيق Importance of audit quality: من الضروري تنفيذ اعمال التدقيق بجودة عالية من قبل شركات ومكاتب التدقيق لغرض تحاشي التعرض الى العقوبات والجزاء المهنية ؛ ان عدم قيام شركة او مكتب التدقيق بتنفيذ اجراءات التدقيق وفق معايير التدقيق المتعارف عليها والتي من ضمنها معيار رقابة الجودة من شأنه ان يعرضها الى دعاوى قانونية من قبل المستفيدين من تقريره ، او الى عقوبات مهنية من قبل الهيئات المهنية او الجهات التدقيقية المسؤولة ، وتسعى جميع شركات ومكاتب التدقيق الى اتباع نظام داخلي لرقابة الجودة من اجل تنفيذ اعمال التدقيق بجودة عالية لغرض تحقيق اهداف مهنة التدقيق و زيادة الارباح وكذلك تقليل تعرض المكاتب لمخاطر المسائلة القانونية، وان الجهات الخاضعة للتدقيق لديها فهم أقوى لمنطلقات التدقيق التي تنطبق عليها ، وفهم دورهم بوضوح أكبر في عملية التدقيق. (الزهيري، ٢٠١٤: ٦٤)

ثالثاً: عناصر جودة التدقيق Audit quality elements: ان عناصر جودة التدقيق وفق معيار التدقيق الدولي رقم (٢٢٠) (الرقابة على جودة عملية التدقيق) هي :

- ١- مسؤوليات القيادة للجودة في شركة او مكتب التدقيق: وتعني السياسات والإجراءات التي يتبناها شركة او مكتب التدقيق عند أداء عملية التدقيق.
- ٢- المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة: وتتمثل بمدى التزام العاملين بشركة او مكتب التدقيق بمبادئ أخلاقيات المهنة حفافاً على الإستقلالية والأمانة والموضوعية والحفاظ على سرية المعلومات .
- ٣- الموارد البشرية (المهارات والكفاءة): وتعني ان تقوم شركات او مكاتب التدقيق بتعيين الأشخاص الذين يمتلكون التأهيل العلمي والعملية اللازم لأداء مهام التدقيق بعناية مهنية واجبة.
- ٤- قبول أو إنهاء العمل مع العملاء: يجب على شركة او مكتب التدقيق قبل قبول مهمة التدقيق او الاستشارات متابعة العلاقات مع العملاء الحاليين ووضع الإجراءات اللازمة لتقييم العميل الجديد ، و أن يأخذ بنظر الإعتبار إستقلاليته وقدرته على خدمة العميل بشكل مناسب .
- ٥- الرقابة أو الفحص الدوري: يجب قيام شركة او مكتب التدقيق بمتابعة مدى ملائمة وفعالية سياسات وإجراءات رقابة الجودة بصورة مستمرة .

رابعاً: مقاييس جودة التدقيق Auditing Quality Metrics: هناك مجموعة كبيرة من الأبحاث التي تبحث في المقاييس والعوامل التي تؤثر على جودة التدقيق، وأن استخدام هذه المقاييس يتطلب الاخذ بنظر الاعتبار التكلفة والمنفعة، وهناك القليل من الأدلة على صحة بناء هذه المقاييس أو الدقة الوصفية لها ، وان الامر يتطلب تقييم قدرة هذه المقاييس على التنبؤ بالادعاءات التفصيلية الدقيقة. (Zheng & Rajgopal, ٢٠١٥: ٢)

إن جودة التدقيق لها طبيعة متعددة الأبعاد للغاية ولا يمكن فهمها بالرجوع إلى عامل واحد كما ولا يمكن تعريفه أو ملاحظته بسهولة حتى بالنسبة للجهات الفاعلة والقريبة جداً من عملية التدقيق ، نظراً لطبيعته المعقدة التي لا يمكن ملاحظتها ، وكانت القضية الرئيسية في أدبيات جودة التدقيق هي تحديد طرق قياس جودة التدقيق، وتم وضع عدد من المقاييس التي يمكن أن تساعد في قياس جودة التدقيق.

(Balsam et al.2003:p71)

إن المقياس الأكثر استخداماً هو حجم شركة ومكتب التدقيق ، وعلى وجه الخصوص ما إذا كان يتم تدقيق الشركة من قبل شركة أو مكتب تدقيق كبير أو صغير ، ان الهدف الاهم في اختيار مقاييس جودة التدقيق هو استخدام المقاييس الأكثر ملاءمة ، عادةً ما تكون هنالك مقاييس أكثر ملاءمة لقياس جودة التدقيق ، ومع ذلك لم يتم الاتفاق على مقياس واحد قادر على رسم صورة كاملة لجودة التدقيق ، ونحن ندرك أنه ليس من الممكن استخدام جميع المقاييس في دراسة واحدة.

(Defond and Zhang,2013:20)

ان مقاييس جودة التدقيق اكثر استخداماً في الأدبيات والدراسات السابقة وتتمثل بالخصائص الخاصة بشركة أو مكتب التدقيق وتشمل:-

أ- حجم شركة و مكتب التدقيق.

ب- سمعة شركة ومكتب التدقيق.

ج- خبرة شركة ومكتب التدقيق.

د- فترة الاحتفاظ بالعميل.

هـ- تخصص شركة أو مكتب التدقيق في نشاط العميل.

بالاضافة الى انه هناك مقاييس تتمثل في العوامل المؤثرة في العميل وهي :

أ- حجم الشركة Corporate size.

(المصدر، ٢٠١٣: ٤٦)

ب- العائد على الاستثمار Return on investment

خامساً: جودة الارباح ومؤشرات قياسه: تتمثل جودة الأرباح في جودة أرقام الأرباح المبلغ عنها ، نظراً لأن قيمة الشركة مرتبطة مباشرة بأرقام الأرباح المبلغ عنها ، فإن الإدارة العليا ترى إدارة الأرباح كأداة لتلبية توقعات الأرباح لشركاتهم ، أن المديرين يميلون إلى الإبلاغ عن الأرباح المضخمة بدلاً 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 دوراً مهماً في إدارة الأرباح ، حيث إنها تعتمد على الافتراضات وحكم الإدارة لتقديم معلومات عن الأداء الاقتصادي للشركة ، وبالتالي يمكن ربط إدارة الأرباح بالسلوك الانتهازي للإدارة.

(Healey &)

Wahlen,1999:3

ان جودة الأرباح يعتبر جزءاً مهماً في عملية التحليل المالي، فالأرباح ذات الجودة العالية تساعد المستفيدين الى اتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة.

(Dechow & Schrand،٢٠١٠: ٢)

سادساً: مقاييس جودة الارباح measures of earnings Quality

ادناه بعض المقاييس لجودة

١- نماذج الاستحقاق **Accrual models** : تُستخدم نماذج الاستحقاق لقياس إدارة الأرباح ويقصد بإدارة الأرباح هو عندما يستخدم المديرين الحكم في التقارير المالية وهيكل المعاملات لتغيير التقارير المالية إما لتضليل بعض أصحاب المصلحة بشأن الأداء الاقتصادي الأساسي للشركة ، أو للتأثير على النتائج التي تعتمد على أرقام المحاسبة المبلغ عنها في البيانات المالية بموجب القواعد والتشريعات الحالية ، تفترض هذه النماذج أن المديرين يستخدمون المستحقات التقديرية ، أي المستحقات التي يمكن للمدير ممارسة بعض السيطرة عليها ، إدارة الأرباح تتمثل إحدى ميزات استخدام الاستحقاق التقديري في أنه يمكن

حسابه بسهولة باستخدام معلومات من التقرير السنوي ، عند استخدام نموذج الانحدار ، يمكن دراسة تأثير خصائص الكيان ومدى إدارة الأرباح.

(Dechow & Schrand, 2010: 3)

يُفترض أن معلومات الأرباح توفر معلومات ملائمة وموثوقة ، قد لا تمثل أسعار الأسهم القيمة السوقية للشركة تماماً .

(Nichols & Wahlen, 2004: p265)

أن أحد المقاييس الرئيسية لجودة الأرباح هو انحراف صافي الدخل عن التدفقات النقدية التشغيلية وقياس جودة الأرباح باستخدام المستحقات ، أن فهم دور المستحقات في إنتاج الأرباح كأحد المخرجات الرئيسية لعملية المحاسبة أمر مهم لأن الأرباح ستصبح مقياساً أقل موثوقية لأداء الشركة ، إذا استخدمت الإدارة تقديرها .

(yoon, 2007: 12)

أن الهدف من المحاسبة هو تحديد الأرباح ، والتي تعمل بالتدفقات النقدية بالإضافة إلى المستحقات المحاسبية ، وأن المستخدمين سيفكرون ببساطة في التدفقات النقدية ويتجاهلون الأرباح ، نظراً لأن الإدارة تستخدم معلوماتها الخاصة لاتخاذ قرار بشأن مقدار التحيز ، فإن التجانس يدمج المعلومات الخاصة حول التدفقات النقدية المستقبلية في الأرباح المترامنة .

(Graham et al, 2005: 6)

تتمثل إحدى الطرق الشائعة في تقسيم المستحقات إلى مستحقات "طبيعية" و "غير طبيعية" ، استناداً إلى نموذج (Jones, 1991) من خلال استخراج إجمالي المستحقات .

أ- **المستحقات الكلية total accruals** . يتم تحديد إجمالي المستحقات لتقدير المستحقات التقديرية ، هناك طريقتان لحساب إجمالي المستحقات ؛ الأول هو نهج الميزانية العمومية التقليدي (Dechow, et al, 1995) ، والثاني هو نهج التدفق النقدي (Xie, et, al, 2003) ، يتم استخدام كلا النهجين على نطاق واسع في الأدبيات السابقة. اعتمد اغلب البحوث على نموذج جونز ونموذج جونز المعدل ونموذج التدفق النقدي المعدل ونموذج الدخل الصافي المعدل لجوز للتحصول على الاستحقاقات التقديرية لشركة معينة ، وأظهر تطور النماذج المختلفة من خلال فصل المستحقات الكلية الى مكونات الأرباح التقديرية وغير التقديرية ، بالإضافة إلى استخدام كل هذه المجموعات من العناصر المحاسبية لاكتشاف إدارة الأرباح ، ويتم استخدام إجمالي الاستحقاقات لأنها تستحوذ على جزء أكبر من تلاعب المديرين .

(Wali, 2013: p2112)

النموذج الآخر الذي يستخدمه (Dechow & Dichev, 2002) هو انحدار لمجموع المستحقات على التدفقات النقدية التشغيلية السابقة والحالية والمستقبلية ، إن الأهمية المتزايدة للشركات ذات الكثافة العالية يمكن أن تؤدي إلى زيادة في المعاملات التي لا تولد مستحقات بسبب المصروفات الفورية للتدفقات النقدية الخارجة ، قد تعكس المستحقات أيضاً بشكل متزايد دور الاعتراف بالخسارة في الوقت المناسب ، مما يشير إلى وجود علاقة إيجابية بين المستحقات والتدفقات النقدية وبالتالي تخفيف العلاقة السلبية الكلية.

.(Bushman, 2016: 27)

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

(ابو عجيله وحمدان، ٢٠١٢: ٢٧٣)

٢- **المستحقات غير العادية abnormal accruals**. المستحقات غير العادية هي الفرق بين المستحقات الفعلية والمتوقعة ، عادة ما يتم تفسير المستحقات غير العادية على أنها تعني انخفاض في جودة الأرباح ، لأن عملية الاستحقاق للشركة أقل قابلية للتنبؤ ومن المحتمل أن تكون الاستحقاقات غير الطبيعية تقديرية ، أي من نتائج إدارة الأرباح ، أن المستثمرين العقلانيين يستخدمون معرفتهم حول حوافز الإدارة لإزالة عنصر إدارة الأرباح المتوقع من الأرباح المُبلّغ عنها.

(Perotti & Wagenhofer, 2014: 549)

المبحث الثالث: الجانب العملي:

تمهيد: لاختبار فرضية البحث قام الباحث بتطوير نموذج قياس خصائص جودة التدقيق الخارجي كمتغيرات مستقلة على جودة الارباح باستخدام نموذج الانحدار المتعدد والذي يهتم بدراسة أثر المتغيرات مستقلة كمية على متغير تابع كمي، اذ يمكن الإشارة لها من خلال دالة خطية خاصة كما يلي :

$$\text{Earning Quality (EQ)} = \beta_0 + \beta_1 \text{ Size} + \beta_2 \text{ Rep} + \beta_3 \text{ Exp} + \beta_4 \text{ Per} + \beta_5 \text{ F.Size} + \beta_6 \text{ ROI} + E$$

حيث :

(العطاونة، ٢٠١٦: ٧٠)

جودة الارباح	EQ
ثابت	β_0
الميل	$\beta_1, \beta_2, \beta_3, \beta_4$
حجم مكتب التدقيق	$\beta_1 \text{ Size}$
سمعة مكتب التدقيق	$\beta_2 \text{ Rep}$
تخصص شركة او مكتب التدقيق في نشاط العميل	$\beta_3 \text{ Exp}$
فترة الاحتفاظ بالعميل	$\beta_4 \text{ Per}$
تمثل اجمالي الموجودات للعميل	$\beta_5 \text{ F.Size}$
تمثل العائد على الاستثمار للعميل	$\beta_6 \text{ ROI}$
الخطأ العشوائي	E

اولاً: اسلوب قياس متغيرات البحث:

تم قياس متغيرات البحث على النحو الاتي:-

١- **متغيرات البحث المستقلة (مقاييس جودة التدقيق الخارجي):** تناول الباحث ستة مقاييس لقياس جودة التدقيق الخارجي والمتمثلة بالاتي:

أ - **حجم شركة ومكتب التدقيق:** اعتمد الباحث لقياس حجم شركة ومكتب التدقيق حسب نشرة مراقبي الحسابات المجازين لسنة ٢٠١٩ والبالغ مجموعهم (٢١٥) شركة ومكتب تدقيق مجاز للعمل سنة ٢٠١٩، اذ تم تقسيم مراقبي الحسابات الى فئتين وهما :-

الفئة الاولى : شركات التدقيق اذ تم تسجيل (٢٧) شركة تدقيق وكل شركة تدقيق تشمل عدد من مراقبي الحسابات .

الفئة الثانية : وتشمل اسماء مراقبي الحسابات من الصنف الاول والثاني و يبلغ عددهم (١٨٨) مراقب حسابات .

بحيث يعطى الرقم (١) للفئة الاولى والرقم (٠) للفئة الثانية لقياس حجم شركة او مكتب التدقيق بسبب ان شركة التدقيق تتكون من مشاركة اكثر من مراقب حسابات مؤهل بالاضافة الى المساعدين بينما الفئة الثانية تتكون من مراقب حسابات واحد مؤهل بالاضافة الى المساعدين .

ب- **سمعة او الشهرة الحسنة لشركة او مكتب التدقيق:** اعتمد الباحث في قياس سمعة او الشهرة الحسنة لشركة او مكتب التدقيق على حصة الشركة والمكتب في الشركات المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية الى اجمالي عدد الشركات المدرجة في السوق بعد استبعاد الشركات المختلطة التي تكون لدى الدولة حصة في اسهمها كون تلك الشركات تكون مسؤولة تدقيق حساباتها من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي وبالتالي هي مستبعدة من حصة شركات ومكاتب التدقيق السوقية واستبعاد الشركات غير المدققة خلال سنوات البحث واحتساب نسبة مئوية تمثل حصته السوقية في السوق .

ج- **تخصص شركة او مكتب التدقيق في نشاط العميل:** اعتمد الباحث في قياس تخصص شركة او مكتب التدقيق في نشاط العميل من خلال حصة شركة ومكتب التدقيق في قطاعي المصارف والصناعي الى اجمالي حصص في ذلك القطاع واحتساب نسبة مئوية تمثل حصته السوقية في القطاع بعد استبعاد الشركات المختلطة التي تكون لدى الدولة حصة في اسهمها كون تلك الشركات تكون مسؤولة تدقيق حساباتها من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي وبالتالي هي مستبعدة من حصة شركات ومكاتب التدقيق السوقية .

د- فترة الاحتفاظ بالعميل : واعتمد الباحث في قياس فترة الاحتفاظ بالعميل اذ يعطى الرقم (١) في حالة الاحتفاظ بالعميل لاكثر من (٣) سنوات والرقم (٠) في حالة الاحتفاظ بالعميل لاقل من هذه المدة بسبب ان طول فترة الاحتفاظ بالعميل يؤدي الى زيادة معرفة وخبرة فريق التدقيق بصناعة العميل مما يسهل اداء عملية التدقيق بجودة عالية وضمان نجاحها.

٢- متغيرات العميل.

أ- اجمالي الموجودات للعميل : إستخدم الباحث إجمالي أصول الشركة كدلالة و مقياس لحجم شركة العميل .

ب- العائد على الاستثمار : استخدم الباحث معدل العائد على الاستثمار والذي يقاس ب صافي الأرباح/ اجمالي اصول الشركة .والجدول (١) يبين نتائج جودة التدقيق للشركات عينة البحث.

جدول (١) قياس جودة التدقيق

الرمز	حجم مكتب التدقيق	سمعة مكتب التدقيق	التخصص في نشاط العميل	فترة الاحتفاظ بالعميل	اجمالي الموجودات للعميل	العائد على الموجودات للعميل	المتوسط
BASH	100%	67%	56%	78%	0%	٧٨%	63%
BBOB	100%	22%	22%	44%	100%	١١%	50%
BIBI	100%	100%	100%	100%	89%	56%	91%
BNOI	0%	0%	0%	56%	67%	22%	24%
BMNS	56%	44%	44%	56%	78%	44%	54%
BELF	44%	44%	33%	56%	33%	22%	39%
BCOI	100%	44%	22%	78%	11%	33%	48%
BGUS	44%	67%	44%	56%	89%	44%	57%
BIME	100%	100%	67%	78%	89%	0%	72%
BROI	100%	100%	78%	67%	89%	44%	80%
IBSD	100%	100%	33%	100%	0%	89%	70%
IITC	100%	100%	100%	100%	0%	100%	83%
IMCI	0%	0%	0%	44%	0%	33%	13%
IMAP	0%	0%	0%	100%	0%	33%	22%
المتوسط	67%	56%	43%	72%	46%	44%	55%

من خلال الجدول (١) يتضح لنا وجود جودة التدقيق للمتغيرات حجم شركة ومكتب التدقيق وسمعة شركة ومكتب التدقيق و فترة الاحتفاظ بالعميل اذ بلغ المتوسط لهم (٦٧%) ، (٥٦%) ، (٧٢%) على التوالي وهناك ضعف في جودة التدقيق للمتغيرات التخصص في نشاط العميل واجمالي الموجودات العميل و العائد على الموجودات للعميل اذ بلغ متوسط كل منهم (٤٣%) ، (٤٦%) ، (٤٤%) على التوالي، علما بأن هناك جودة تدقيق للشركات عينة البحث لاجمالي متغيرات جودة التدقيق وبمتوسط نسب بلغت (٥٥%) وهي نسبة مقبولة وان لم تكن نسبة عالية.

٣- متغير البحث التابع : جودة الأرباح earnings quality: يتم حساب جودة الأرباح (EQ) Earnings Quality وذلك من خلال احتساب المستحقات الكلية. وقد تم استخدام نموذج جونز (Jones ١٩٩١) 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 ١٩٩٥) 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 الإدارة على التلاعب في الأرباح ، اما المستحقات غير الاختيارية فتعبر عن التحفظ المحاسبي. ويتم 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، ٢٠١٦: ١٠٨)

$$TACC_{i,t} = NI_{i,t} - OCF_{i,t}$$

اذ ن :

 $TACC_{i,t}$: المستحقات الكلية للشركة i في السنة t $NI_{i,t}$: صافي الدخل للشركة i في السنة t $OCF_{i,t}$: التدفق النقدي التشغيلي للسنة i في السنة t .

جدول (٢) صافي الدخل NI للشركات عينة البحث المبالغ بملايين الدنانير

المنصور الدوائية IMAP	العصرية IMCI	السجاد IITC	بيبيسي بغداد IBSD	الانتمان BROI	الشرق الاطوسط BIME	الخليج BGUS	التجاري BCOI	ايلاف BELF	المنصور BMNS	الاهلي BNOI	الاستثمار BIBI	بغداد BBOB	اشور BASH	السنة
89	82	162	7,485	9,677	8,627	6,162	13,934	12,306	12,028	1,142	10,467	16,211	8,919	2010
100	112	183	3,639	18,532	18,453	12,470	7,980	20,968	12,557	2,495	11,679	24,972	10,006	2011
373	104	195	19,518	25,280	24,282	36,343	14,310	10,746	19,130	15,415	3,417	29,638	19,796	2012
298	219	199	24,043	13,746	20,876	56,027	10,689	7,766	30,001	13,874	31,540	38,797	19,186	2013
423	345	191	22,011	16,016	3,606	42,753	10,462	5,703	20,596	6,947	34,842	32,847	13,367	2014
508	133	196	30,137	13,914	5,421	13,449	7,360	331	24,203	2,295	17,499	6,448	21,438	2015
-22	-196	185	37,781	15,859	11,750	6,955	7,578	4,287	16,967	23,502	10,179	20,245	15,477	٢016
193	-58	271	42,041	14,700	3,658	4,230	10,050	2,012	17,509	2,965	3,996	6,122	15,349	٢017
86	-233	352	49,012	6,766	-1985	907	11,684	1,068	24,265	-5,616	383	5,428	5,748	2018
508	345	352	49,012	25,280	24,282	56,027	14,310	20,968	30,001	23,502	34,842	38,797	21,438	Max

ومن الجدول (٢) يتبين لنا بان اعلى صافي ربح حققه مصرف الخليج في السنة المالية /٢٠١٣ وبلغ (٥٦٠٢٧) مليون دينار يليه شركة بغداد للمشروبات الغازية في السنة المالية ٢٠١٨ وبلغ صافي الربح (٤٩٠١٢) مليون دينار ثم مصرف بغداد في السنة المالية /٢٠١٣ وبلغ صافي الربح (٣٨٧٩٧) مليون دينار.

اولاً: التدفق النقدي التشغيلي CFO

لغرض حساب التدفق النقدي التشغيلي المعدل من خلال الاعتماد على المعادلة الاتية . (سطم، ٢٠١٦: ١٠٦)

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

اذ ن :

 $CFO_{i,t}$: التدفق النقدي من العمليات التشغيلية للشركة i خلال المدة t . $NI_{i,t}$: صافي الدخل للشركة i خلال المدة t . $\Delta CA_{i,t}$: التغير في الموجودات المتداولة للشركة i خلال المدة t . $\Delta CL_{i,t}$: التغير في المطلوبات المتداولة للشركة i خلال المدة t . $\Delta Cash_{i,t}$: التغير في النقدية للشركة i خلال المدة t . $Dep_{i,t}$: الاندثارات للشركة i خلال المدة t .

جدول (٣) التدفق النقدي التشغيلي للشركات عينة البحث المبالغ بملايين الدنانير

المنصور الدوائية IMAP	العصرية IMCI	السجاد IITC	بيبيسي بغداد IBSD	الانتمان BROI	الشرق الاطوسط BIME	الخليج BGUS	التجاري BCOI	ايلاف BELF	المنصور BMNS	الاهلي BNOI	الاستثمار BIBI	بغداد BBOB	اشور BASH	السنة
827	170	1,667	107,705	-171,760	-9,640	21,142	30,181	77,687	-65,797	-12,264	-39,151	-24,848	38,713	2010
-41	-4,998	45	4,484	157,348	-32,427	-47,211	30,450	-37,379	-44,804	-14,181	-52,421	1,606	43,990	2011
-784	138	235	33,953	-103,408	-45,132	28,804	6,753	50,417	-18,178	37,165	2,362	-18,061	-85,507	2012
-265	-85	924	17,529	-18,596	54,779	-26,628	27,379	-119,899	-229,300	-76,279	-52,698	-172,928	88,890	2013
744	1,160	616	43,113	-2,922	19,298	-31,796	-158,740	26,266	-288,680	-31,841	91,474	-85,118	32,051	2014
19	518	-1,013	54,476	245,492	43,610	-33,493	59,037	-15,582	-119,826	-13,024	42,899	429,610	50,743	2015
-1,317	-1,109	2,244	68,446	-134,202	26,593	40,008	-61,393	-94,229	21,306	-52,672	22,612	-74,942	48,651	2016
2,851	1	191	39,406	34,849	94,194	127,203	-25,791	82,744	-179,418	99,969	-3,648	335,109	10,994	2017
1,058	341	23	70,645	239,355	-54,455	137,857	74,485	-16,373	1,650,553	67,488	8,889	-146,863	11,390	2018
2,851	1,160	2,244	107,705	245,492	94,194	137,857	74,485	82,744	1,650,553	99,969	91,474	429,610	88,890	Max
-1,317	-4,998	-1,013	4,484	-171,760	-54,455	-47,211	-158,740	-119,899	-288,680	-76,279	-52,698	-172,928	-85,507	Min
344	-429	548	48,862	27,351	10,758	23,987	-1,960	-5,150	80,651	485	2,258	27,063	26,657	Average
19	138	235	43,113	-2,922	19,298	21,142	27,379	-15,582	-65,797	-13,024	2,362	-24,848	38,713	MEDIAN
1,217	1,814	966	30,919	156,268	49,950	68,879	71,820	71,622	597,429	57,069	47,208	210,817	48,051	STDEVA

يبين الجدول (٣) بأن اعلى متوسط للتدفق النقدي التشغيلي كان لمصرف المنصور وبلغ (٨٠٦٥١) مليون دينار وهذا يعكس قوة النشاط التشغيلي للمصرف، في حين ان ادنى متوسط للتدفق النقدي التشغيلي كان من حصة مصرف ايلاف الاسلامي

تأثير جودة التدقيق في جودة الارباح /بحث تطبيقي في عينة من الشركات المساهمة الخاصة المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية

وبلغ (٥١٥٠-) مليون دينار وهذا يعكس ضعف النشاط التشغيلي للمصرف ، اما اقل الشركات تقلبا (الانحراف المعياري) (STDEVA) فكان للشركة العراقية للسجاد وبلغ (٩٦٦) مليون دينار وهذا مؤشر جيد على استقرار التدفقات النقدية التشغيلية للشركة.

جدول (٤) قيم المستحقات الكلية للشركات عينة البحث المبالغ بملايين الدنانير

السنة	BASH الشور	BBOB بغداد	الاستثمار BIBI	الاهلي BNOI	المتصور BMNS	BELF ايلاف	BCOI التجاري	الخليج BGUS	الشرق الاوسط BIME	BROI الائتمان	بيبيسي بغداد IBSD	السجاد IITC	العصرية IMCI	المتصور الدوائية IMAP
2010	-29,795	41,059	49,617	13,405	77,825	-65,380	-16,246	-14,980	18,268	181,437	-100,220	-1,505	-88	-738
2011	-33,984	23,367	64,100	16,677	57,361	58,347	-22,470	59,681	50,880	-138,817	-845	138	5,110	141
2012	105,303	47,699	1,054	-21,749	37,308	-39,671	7,557	7,539	69,414	128,688	-14,435	-40	-33	1,156
2013	-69,704	211,725	84,238	90,153	259,301	127,665	-16,689	82,654	-33,904	32,342	6,514	-725	304	563
2014	-18,684	117,965	-56,633	38,788	309,276	-20,563	169,202	74,549	-15,692	18,938	-21,102	-425	-815	-321
2015	-29,305	-423,161	-25,400	15,319	144,029	-51,677	15,913	46,942	-38,189	-231,578	-24,339	1,208	-385	488
2016	-33,174	95,187	-12,433	76,174	-4,338	98,516	68,971	-33,052	-14,842	150,061	-30,664	-2,060	913	1,295
2017	4,355	-328,986	7,643	-97,004	196,927	-80,733	35,842	-122,972	-93,616	-20,149	2,635	80	-59	-2,658
2018	-5,643	152,291	-8,506	-73,105	-1,626,289	17,441	-62,801	-136,950	52,470	-232,589	-21,633	329	-574	-972
Max	105,303	211,725	84,238	90,153	309,276	127,665	169,202	82,654	69,414	181,437	6,514	1,208	5,110	1,295
Min	-69,704	-423,161	-56,633	-97,004	-1,626,289	-80,733	-62,801	-136,950	-93,616	-232,589	-100,220	-2,060	-815	-2,658
Average	-12,292	-6,984	11,520	6,518	-60,956	12,393	12,410	-4,066	-579	-12,407	-22,677	-333	486	-116
MEDIAN	-29,305	47,699	1,054	15,319	77,825	15,913	-16,246	7,539	-14,842	18,938	-21,102	-40	-59	141
STDEVA	48,720	218,621	45,567	62,221	596,295	71,913	71,593	81,591	52,831	157,884	31,860	988	1,805	1,231

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 الابلاغ المالي علاقة عكسية، ومن خلال دراستنا للجدول (٤) تبين ان متوسط المستحقات الكلية لاغلب الشركات هي سالبة مما يعكس انها متحفظة وعدم وجود تلاعب للارباح عدا المصارف (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 (٩٨٨) 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 الاتي: . (حمدان، ٢٠١٢: 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 tA_{i,t-1} : اجمالي الموجودات الشركة i في السنة t-1. $\Delta REV_{i,t}$: التغير في الإيرادات الشركة i بين العامين t، و t-1 $\Delta REC_{i,t}$: التغير 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.

تأثير جودة التدقيق في جودة الارباح /بحث تطبيقي في عينة من الشركات المساهمة الخاصة المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية

جدول (٥) قيم الميل

β_3	β_2	β_1	γ	Name Company
5.046	1.385	29,988,819,874	-0.472	BASH
-0.880	-2.444	-5,381,366,775	0.140	BBOB
1.575	0.135	71,025,062,410	0.049	BIBI
-4.702	-1.084	19,183,253,703	0.179	BNOI
-2.424	-2.492	59,692,406,075	0.201	BMNS
6.071	3.686	-114,710,687,074	-0.200	BELF
١٨٢,٤١٣-	-8.312	267,208,441,909	0.223	BCOI
3.203	0.014	-1,462,442,428	-0.143	BGUS
-0.396	7.240	18,739,103,358	0.036	BIME
-56.588	-7.304	350,619,224,498	-0.230	BROI
-0.013	-0.011	1,182,666,924	0.010	IBSD
1.287	-0.708	-787,849,615	0.304	IITC
13.726	-6.424	1,223,177,992	-0.032	IMCI
-0.250	-0.748	378,799,171	0.107	IMAP

ويلاحظ في الجدول (٥) ان قيم الميل بانها متأرجحة بين السالبة والموجبة ولهذا تأثير على تقدير المستحقات غير الاختيارية، والذي ينعكس بالنتيجة على المستحقات الاختيارية.

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، ٢٠١٢: 273)

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

جدول (٦) المستحقات العادية (غير الاختيارية) للشركات عينة البحث المبالغ بملايين الدنانير

NACC

المنصور الدوائية IMAP	العصرية IMCI	السجاد IITC	بيبيسي بغداد IBSD	الائتمان BROI	الشرق الوسط BIME	الخليج BGUS	التجاري BCOI	ابلاف BELF	المنصور BMNS	الاهلي BNOI	الاستثمار BIBI	بغداد BBOB	اشور BASH	السنة
-420	-1.101	-148	-2.969	-69,547	-146,203	62,419	-197,783	130,010	-59,507	-14,446	13,886	-49,180	31,197	2010
-685	2.238	80	-1,348	-221,016	16,342	64,546	-305,923	41,752	-55,056	-26,561	18,145	-41,648	72,278	2011
-215	-6,232	222	-1,490	-135,356	13,618	74,765	-330,768	-90,467	-799	-44,413	26,241	-5,385	100,133	2012
363	2,287	86	-984	-144,945	-19,219	134,116	-318,838	266,526	5,294	-45,975	26,168	-50,942	110,597	2013
-114	2,200	74	-1,070	-120,217	-94,339	167,366	-232,842	62,404	-165,004	-64,856	29,835	68,262	109,086	2014
-714	-6,837	149	-1,919	-189,368	-131,410	159,727	-364,761	-2,721	16,705	-100,716	25,771	-187,779	100,716	2015
903	58,355	-2	-2,667	-117,154	-165,204	108,037	-261,342	249,723	-3,377	-30,016	22,131	-42,693	227,460	2016
-1,414	-366	355	-3,209	-157,433	-385,348	103,306	-352,601	149,091	-109	-76,144	30,841	-2,380	128,047	2017
120	4,072	89	-2,229	-239,974	-160,189	135,394	-282,231	18,626	85,964	-73,368	25,049	40,401	151,573	2018
903	58,355	355	-984	-69,547	16,342	167,366	-197,783	266,526	85,964	-14,446	30,841	68,262	227,460	max
-1,414	-6,837	-148	-3,209	-239,974	-385,348	62,419	-364,761	-90,467	-165,004	-100,716	13,886	-187,779	31,197	min
-242	6,068	100	-1,987	-155,001	-119,106	112,186	-294,121	91,660	-19,543	-52,944	24,230	-30,150	114,565	average
-165	2,219	87	-1,705	-151,189	-112,874	121,076	-312,380	52,078	-454	-55,415	25,969	-23,517	109,842	MEDIAN
675	19,976	139	828	53,848	123,560	39,635	55,627	117,840	68,984	27,849	5,413	72,437	54,177	STDEVA

ان ظهور المستحقات الاختيارية بالقيمة السالبة يدل على أن الشركة لا تمارس ادارة الارباح، اي ان جودة الارباح عالية والعكس صحيح، ويتضح من الجدول (٦) ان هناك (٤) شركات لديها جودة ارباح على طول سنوات العينة وهي كل (مصرف الاهلي والمصرف التجاري و مصرف الائتمان وشركة بغداد للمشروبات الغازية) بينما هناك (٣) شركات لم تحقق جودة ارباح وتقوم بادارة الارباح على طول سنوات البحث وهي كل من (مصرف اشور و المصرف الاستثمار و مصرف الخليج).

د - 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، ٢٠١٢: ٢٧٤)

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

تأثير جودة التدقيق في جودة الارباح / بحث تطبيقي في عينة من الشركات المساهمة الخاصة المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية

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

جدول (٧) المستحقات غير العادية (الاختيارية) للشركات عينة الفحص ANACC (المبالغ بملايين الدنانير)

السنة	اشور BASH	بغداد BBOB	الاستثمار BIBI	الاهلي BNOI	المنصور BMNS	ايلاف BELF	التجاري BCOI	الخليج BGUS	الشرق الاوسط BIME	الانتمان BROI	بيبيسي بغداد IBSD	السجاد IITC	العصرية IMCI	المنصور الذوالية IMAP
2010	-60,992	90,240	35,732	27,851	137,332	-195,390	181,536	-77,399	164,470	250,984	-97,250	-1,357	1,013	-319
2011	-106,261	65,015	45,954	43,238	112,416	-77,860	283,452	-4,866	34,537	82,199	504	58	2,873	826
2012	5,170	53,084	-25,186	22,663	38,107	-107,939	338,325	-67,226	55,797	264,044	-12,945	-262	6,198	1,371
2013	-180,301	262,666	58,070	136,128	257,760	-189,266	302,148	-51,461	-14,685	177,287	7,498	-811	-1,983	200
2014	-127,771	49,704	-86,468	103,644	476,143	-200,998	402,044	-82,817	78,647	139,155	-20,031	-499	-3,015	-207
2015	-129,451	-409,208	-52,880	116,035	132,287	-115,320	288,312	-112,785	52,287	-47,868	-22,419	1,060	6,453	1,202
2016	-261,204	311,705	-32,856	106,190	6,279	-191,964	355,085	-141,089	191,296	267,188	-27,997	-2,057	-57,442	392
2017	-123,692	-326,606	-23,198	-20,859	201,297	-284,793	388,443	-226,279	291,733	142,970	5,845	-274	308	-1,245
2018	-157,215	111,890	-33,555	263	-1,734,335	-131,627	219,430	-272,344	212,659	7,385	-19,405	241	-4,645	-1,092
Max	5,170	311,705	58,070	136,128	476,143	-77,860	402,044	-4,866	291,733	267,188	7,498	1,060	6,453	1,371
Min	-261,204	-409,208	-86,468	-20,859	-1,734,335	-284,793	181,536	-272,344	-14,685	-47,868	-27,997	-2,057	-57,442	-1,245
Average	-126,857	23,166	-12,710	59,461	-41,413	-166,128	306,531	-116,252	118,527	142,594	-20,689	-434	-5,582	126
MEDIAN	-128,611	59,050	-29,021	73,441	122,351	-160,446	320,237	-102,801	67,222	141,063	-16,175	-268	-838	296
STDEVA	74,194	241,253	48,680	56,774	649,677	63,547	73,565	85,269	100,611	112,607	31,480	909	19,822	932

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

يتضح من الجدول (٧) بأن مصرفين 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.

وبتعبير الشركات التي لديها جودة ارباح بالرقم (١) والشركات التي ليس لديها جودة ارباح بالرقم (٠) وحسب معطيات المستحقات غير العادية (الاختيارية) الواردة في الجدول (٧) :-

جدول (٨) مصفوفة جودة الارباح

السنة	اشور BASH	بغداد BBOB	الاستثمار BIBI	الاهلي BNOI	المنصور BMNS	ايلاف BELF	التجاري BCOI	الخليج BGUS	الشرق الاوسط BIME	الانتمان BROI	بيبيسي بغداد IBSD	السجاد IITC	العصرية IMCI	المنصور الذوالية IMAP
2010	١	٠	٠	٠	٠	١	٠	١	٠	٠	١	١	٠	١
2011	١	٠	٠	٠	٠	١	٠	١	٠	٠	٠	٠	٠	٠
2012	٠	٠	١	٠	٠	١	٠	١	٠	٠	١	١	٠	٠
2013	١	٠	٠	٠	٠	١	٠	١	٠	١	٠	١	١	٠
2014	١	١	١	٠	٠	١	٠	١	٠	٠	١	١	١	١
2015	١	٠	١	٠	٠	١	٠	١	٠	٠	١	٠	٠	٠
2016	١	٠	١	٠	٠	١	٠	١	٠	٠	١	١	١	٠
2017	١	١	١	١	٠	١	٠	١	١	٠	٠	١	٠	١
2018	١	٠	١	٠	١	١	٠	١	١	٠	١	٠	١	١

ثانياً: التحليل الاحصائي.

لغرض قياس تأثير جودة التدقيق الخارجي على جودة الارباح للشركات عينة البحث خلال سنوات من خلال تحليل الانحدار المتعدد باستخدام البرنامج الاحصائي Spss ، تم ادخال متغيرات جودة التدقيق والمتمثلة بحجم وسمعة وتخصص وفترة الاحتفاظ بالعمل لشركات ومكاتب التدقيق التي قامت بتدقيق الشركات عينة البحث خلال سنوات البحث وكانت النتائج الاحصائية وكما يلي:

جدول (٩) الاحصاء الوصفي Descriptive Statistics

المتغيرات	Mean المتوسط	Std. Deviation الانحراف المعياري	N
جودة الارباح	EQ	0.47	126
حجم شركة و مكتب التدقيق	$\beta 1$ Size	0.67	126
سمعة شركة و مكتب التدقيق	$\beta 2$ Rep	0.56	126
تخصص شركة و مكتب التدقيق في نشاط العمل	$\beta 3$.Exp	0.43	126
بالعمل فترة الاحتفاظ	$\beta 4$.Per	0.72	126
تمثل اجمالي الموجودات للعمل	$\beta 5$.F.Size	0.46	126
تمثل العائد على الاستثمار للعمل	$\beta 6$.ROI	0.30	126

ويتبين من خلال الجدول (٩) بأن المتوسط والانحراف المعياري لجودة الارباح ومتوسط والانحراف المعياري لمتغيرات جودة التدقيق لشركات ومكاتب التدقيق التي قامت بتدقيق الشركات عينة البحث خلال سنوات البحث ، اذ نلاحظ بأن متوسط جودة

الارباح هو (٤٧%) مما يعني هناك تذبذب في جودة ارباح للشركات عينة البحث هي ذات جودة ارباح ملائمة وان متوسطات كل من حجم شركة ومكتب التدقيق وسمعة شركة ومكتب التدقيق وكذلك فترة الاحتفاظ بالعميل هو (٦٧%)، (٥٦%)، (٧٢%) على التوالي مما يبين لنا بأن اغلب الشركات عينة البحث هي مدققة من قبل شركات التدقيق ذات المستوى الاول وذات سمعة جيدة في السوق وتم الاحتفاظ بالعميل لمدة اكثر من (٣) سنوات .

جدول (١٠) مصفوفة الارتباط

	QR	$\beta 1$ Size	$\beta 2$ Rep	$\beta 3$.Exp	$\beta 4$.Per	$\beta 5$.F.Size	$\beta 6$.ROI	
Pearson Correlation	QR	1.000	.007	.120	.023	.049	-.133-	.111
	$\beta 1$ Size	.007	1.000	.721	.601	.137	.098	-.060-
	$\beta 2$ Rep	.120	.721	1.000	.730	.240	.074	-.014-
	$\beta 3$.Exp	.023	.601	.730	1.000	.286	.133	-.045-
	$\beta 4$.Per	.049	.137	.240	.286	1.000	-.103-	.214
	$\beta 5$.F.Size	-.133-	.098	.074	.133	-.103-	1.000	-.572-
	$\beta 6$.ROI	.111	-.060-	-.014-	-.045-	.214	-.572-	1.000
Sig. (1-tailed)	QR	.	.470	.090	.399	.292	.069	.108
	$\beta 1$ Size	.470	.	.000	.000	.064	.138	.251
	$\beta 2$ Rep	.090	.000	.	.000	.003	.204	.436
	$\beta 3$.Exp	.399	.000	.000	.	.001	.068	.309
	$\beta 4$.Per	.292	.064	.003	.001	.	.126	.008
	$\beta 5$.F.Size	.069	.138	.204	.068	.126	.	.000
	$\beta 6$.ROI	.108	.251	.436	.309	.008	.000	.

ان قاعدة القرار لقبول او رفض الفرضية الصفرية تكون كالآتي:-

تقبل الفرضية الصفرية اذا كانت مستوى الدلالة الاحصائية (sig) اكبر من (٠,٠٥).

ترفض الفرضية الصفرية اذا كانت مستوى الدلالة الاحصائية (sig) تساوي او اقل من (٠,٠٥).

ويتحليل نوع الارتباط (sig) ومن خلال النظر الى المتغيرات الفرعية كل منها على حدة بأن اغلبها اكبر من الدلالة المرجعية للاختبار البالغة (٠,٠٥) اذ بلغت (٠,٤٧) ، (٠,٠٩) ، (٠,٣٩٩) ، (٠,٢٩) ، (٠,٠٦٩) ، (٠,١٠٨) ، على التوالي وذلك مما يوجب حسب قاعدة القرار قبول الفرضية الصفرية مما يعني عدم وجود اثر ذو دلالة احصائية لاي من المتغيرات (حجم شركة و مكتب التدقيق وسمعة شركة او مكتب التدقيق والتخصص في نشاط العميل وفترة الاحتفاظ بالعميل واجمالي الموجودات للعميل والعائد على الاستثمار للعميل) على جودة الارباح.

جدول (١١) قيم معامل الارتباط Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	0.227 ^a	0.051	0.004	0.50

اما ملخص نموذج قيم معامل الارتباط Model Summary بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع فأنا نجد هناك تدني قيمة معامل الارتباط البسيط R قد بلغ (٠,٢٣) مما يعني بأن المتغيرات المستقلة تقسم ما نسبته (٢٣%) من التباين في جودة الارباح وان قيمة الخطأ المعياري بلغ (٥٠%) ، وقد بلغت قيمة معامل التحديد (R2) قيمة (٥%) مما يعني انها هذه المقاييس تؤثر بنسبة (٥%) من التغيرات التي تؤثر في جودة الارباح اما النسبة المتبقية والبالغة (٩٥%) فانها تتأثر بالمتغيرات اخرى لم يتم اخضاعها في نموذج البحث .

جدول (١٢) تحليل التباين ANOVA^a

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	1.611	6	0.269	1.074	0.382 ^b
Residual	29.762	119	0.250		
Total	31.373	125			

ويتضح من خلال جدول (١٢) تحليل التباين ANOVA ان قيمة (sig) الذي يبين تأثير مقاييس جودة التدقيق مجتمعة على جودة الارباح اذ بلغت (٠,٣٨) وهي اعلى من مستوى الدلالة المعنوية البالغة (٠,٠٥) مما يعني قبول الفرضية الصفرية والتي نصت على (عدم وجود علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين جودة التدقيق على جودة الارباح للشركات عينة البحث) وما يؤكد ذلك القيمة التفسيرية F البالغة (١,٠٧) .

جدول (١٢) Coefficientsa المعاملات

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1 (Constant)	0.470	0.124		3.806	0.000		
β1Size	-0.146-	0.140	-0.137-	-1.046-	0.298	0.464	2.155
β2Rep	0.299	0.154	0.297	1.941	0.055	0.340	2.943
β3.Exp	-0.098-	0.137	-0.097-	-0.717-	0.475	0.433	2.309
β4.Per	0.005	0.107	0.005	0.049	0.961	0.860	1.163
β5.F.Size	-0.104-	0.110	-0.104-	-0.944-	0.347	0.660	1.514
β6.ROI	0.046	0.121	0.042	0.382	0.703	0.647	1.545

و يبين جدول (١٢) ضعف العلاقة بين مقاييس جودة التدقيق لاي منها منفردة مع جودة الارباح والمتمثل بجودة التدقيق من خلال انخفاض قيمة بيتا اذ بلغت اغلبها ذات قيم سالبة وان اقوى مقاييس جودة التدقيق تأثيرا في جودة الارباح هو سمعة شركة او مكتب التدقيق اذ بلغت قيمة بيتا (٠,٢٩٧) على الرغم من انخفاضه نسبيا.

المبحث الرابع : الاستنتاجات والتوصيات .

اولاً: الاستنتاجات:

١. ان اغلب الشركات الكبيرة والتي تحقق ارباح عالية والمدرجة في سوق العراق للاوراق المالية تدقق من قبل شركات التدقيق المعروفة ومراقبي الحسابات ذات السمعة الجيدة في السوق او مشاركة اكثر من شركة او مراقب حسابات .
٢. وجود جودة التدقيق لشركات ومكاتب التدقيق التي دقت الشركات المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية.
٣. وجود دلائل هامة احصائيا بشأن ممارسة بعض الشركات العراقية المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية لادارة الارباح ولكن بنسب متفاوتة.
٤. عدم وجود تأثير ذات دلالة هامة احصائيا لمقاييس جودة التدقيق على جودة الارباح في الشركات المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية.
٥. عدم قيام مراقبي الحسابات وشركات التدقيق في بذل العناية المهنية اللازمة لغرض الكشف عن حالات التلاعب بالارباح.

ثانياً: التوصيات :

١. ضرورة تطوير امكانيات مراقبي الحسابات من الصنفين الاول والثاني لغرض منافسة شركات التدقيق المعروفة العاملة في السوق العراقية او العمل على مشاركة تلك الشركات من اجل الحصول على سمعة جيدة تساعد في تدقيق الشركات الاخرى الكبيرة .
٢. اجراء المزيد من الدراسات والبحوث في قياس جودة التدقيق لشركات ومكاتب التدقيق في البيئة العراقية واستخدام المزيد من المقاييس لغرض الوقوف اسباب عدم تحقيق جودة التدقيق المناسبة التي تساهم في تطوير المهنة من خلال ايجاد الحلول الناجعة لها .
٣. توفير بيئة تدقيق ذات جودة عالية تساهم في الحد من الممارسات غير المرغوب بها مثل ممارسة ادارة الارباح وتساعد في تحقيق جودة ابلاغ مالي مناسبة توفر المعلومات الملائمة لمستخدمي البيانات المالية في اتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة .

٤. ضرورة بذل العناية المهنية اللازمة من قبل مراقبي الحسابات للتحقق من مدى قيام الشركات بحالات التلاعب بالأرباح او مدى تطبيق جودة المعايير او في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية التي تؤثر في قرارات مستخدميها.

المصادر والمراجع المصادر العربية:

- ١- ابو عجيله، د. عماد محمد، حمدان، د. علام محمد موسى، جودة التدقيق في الاردن واثرها في ادارة وجوده الأرباح، المجلة العربية للمحاسبة، ٢٠١٢.
- ٢- التوجيهي، عبد الرحمن علي، النافعابي، حسين محمد، جودة خدمة المراجعة: دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والادارة، المجلد الثاني والعشرون، ٢٠٠٨.
- ٣- الزهيري، رجاء محمد عبد الرحيم، دور التخصص المهني لمراقب الحسابات في تقدير المخاطر وتحسين جودة التدقيق، بحث تطبيقي في شركة مصرف الوركاء للاستثمار والتمويل/مساهمة خاصة، بحث مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد ، وهو جزء من متطلبات نيل شهادة محاسب قانوني، ٢٠١٤.
- ٤- العطاونة، ربا سليمان سالم، العوامل المحددة لتركز سوق مهنة التدقيق الخارجي في الأردن واثرها على جودة التقارير المالية، رسالة ماجستير، كلية الاعمال، جامعة الشرق الاوسط، ٢٠١٦.
- ٥- عيسى، سمير كامل محمد، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح -دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية - جامعة الاسكندرية العدد رقم (٢) المجلد رقم (٤٥) يوليو، ٢٠٠٨.
- ٦- الكاوري، قحطان طالب، المزراكي، مجيد عبد زيد، التخصص المهني لمراقب الحسابات وانعكاساته على جودة خدمة التدقيق -دراسة مقارنة، قسم المحاسبة، جامعة القادسية، ٢٠١٦.
- ٧- المصدر، مرشد عبد، اثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق، دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة، الجامعة الإسلامية - غزة، ٢٠١٣.
- ٨- المقيد، عاهد مطر حسين، واقع الممارسات الإشرافية للمشرفين للتربويين بوكالة الغوث بغزة في ضوء مبادئ الجودة الشاملة وسبل تطويره ، رسالة ماجستير مقدمة لقسم أصول التربية بكلية التربية بالجامعة الإسلامية، ٢٠٠٦.
- ٩- 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 ٢٦٥ - ص ٣٠١ يناير، ٢٠١٢.
- ١٠- وليم توماس، اميرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب د. احمد حجاج، ١٩٨٩.
- ١١- يعقوب، فيحاء عبد الله، تأثير المقدره الجوهرية لشركات ومكاتب التدقيق على جودة الأرباح للمصارف المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية، مجلة المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، ٢٠١٩.

المصادر الاجنبية:

- 1- Arens, Alvin A., Elder, Randal J., And Beasley, Mark S, Auditing And Assurance Services: An Integrated Approach, 14th Edition. New Jearsey: Pearson Education, Inc,2012.
- 2- Arens:, Auditing And Assurance Services,2014.
- 3- Balsam ,Krishnan, Yang, Gobal. V. Does Big 6 Auditor Industry Expertise Constrain Earnings Management? Accounting Horizons 17: 1-16,2003.
- 4- Bellovary, Earnings Quality_ Its Time To Measure And Report, The CPA Journal, Vol. 75, No. 11,Permalink. Reprinted From,2005.
- 5- Bushman,Robert &Nalerman,Ali & Zhang, Frank,2015, The Changing Landscape Of Accrual Accounting Journal Of Accounting Research Vol. 54 No, Printed In U.S.A,2016.
- 6- Dechow, Patricia M., Loan, Richard G., And Sweeney, Amy P. Detecting Earnings Management, 1995.
- 7- Dechow,Patricia,Dichev,Llia,The Quality Of Accruals And Ernings:The Role Of Accrual Estimation Errors.2002.
- 8- Dechow,Patrtcia &Catherineschrand, Understanding Earnings Quality :Areviewoftheproxies,Their Determinant Sand Their Consequences,2010.
- 9- Defond, M. And J. Zhang . "A Review Of Archival Auditing Research." Journal Of Accounting And Economics,2013.
- 10- Graham, John, Harvey, Rajgopal, The Economic Implications Of Corporate,2005.
- 11- 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 .
- 12- Nichols, D. C., & Wahlen, J. M. , How Do Earnings Numbers Relate To Stock Returns? A Review Of Classic Accounting Research With Updated Evidence. Accounting Horizons, 18(4), 263-286. Doi:10.2308/Acch.2004.

تأثير جودة التدقيق في جودة الارباح /بحث تطبيقي في عينة من الشركات المساهمة الخاصة المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية

- 13- Perotti & Wagenhofer, 2014, Earnings Quality Measures And Excess Returns, Journal of Business Finance & Accounting, 41(5) & (6), 545–571, June/July ,2014
- 14- Wali, Kawa, The Effect of Accounting Standards on Management of Earnings: Evidens from Germany, International Journal of Scientific & Engineering Research, Volume 4, Issue 12, December:2013.
- 15- Yoon, Sora, Accounting Quality And Internial Accounting Convergence, Submitted To The Faculty Of The Graduate College Of The Oklahoma State University In Partial Fulfillment Of The Requirements For The Degree Of Doctor Of Philosophy December, 2007.
- 16- Zheng & Rajgopal, S., Srinivasan, Measuring Audit Quality .Working Paper .Retrieved From <https://Www.Scheller.Gatech.Edu /Academics/Conferences/Rajagopal-Srinivasan-Zheng.Pdf>,2015.