

أثر جودة التدقيق في إدارة الأرباح¹
دراسة تحليلية على عدد من الشركات العراقية المدرجة في
سوق العراق للأوراق المالية للمدة (2009 - 2014)

الباحث: حسن علي جاسم
أ. د. عبد الحسين توفيق شبلي

جامعة البصرة/ كلية الإدارة والاقتصاد/ قسم المحاسبة

¹ البحث مستل من رسالة ماجستير

**Impact of quality audit in earnings management
Analysis study on a number of Iraqi companies listed on
the Iraqi Stock Exchange for the period (2009-2014)**

**The Researcher: Hassan Ali Jassim
Prof. Dr. Abdul Hussein Tawfiq Shibli**

Abstract

The study aims to identify the closest variables of the local environment in order to measure the quality of audit, and to show the most agreed model in the disclosure of earnings management and the most important strategies used in achieving profit management, and to show the practice of companies to manage profits and in order to achieve the objectives of research the following hypotheses were formulated:

- 1- There is no statistically significant impact on the quality changer (size of audit companies) in earnings management
- 2- There is no statistically significant effect on the quality changer (duration of the audit company's work) in earnings management
- 3- There is no statistically significant effect of the audit quality changer (audit company specialization) in earnings management

In order to achieve the hypotheses, Jones's modified model, which is the most agreed model in earnings management disclosure, was measured audit quality variables (the size of the audit company based on the number of licenses for the audit profession in the company, the duration of the audit company's work on the basis of the number of years three years and more, the audit company is allocated on the basis of the market share of the audit company in the sector in which it operates), and the program (Binomial test) was used to test hypotheses, It was concluded that Jones's revised model is the most agreed form in the disclosure of optional dues, that the quality of the audit does not affect the earnings management of the companies under scrutiny, and the most common form used by the management of earnings management is (the basis of maturity), The most important recommendations

emphasized the research professionals and those responsible for data auditing the use of the modified Jones model in the disclosure of earnings management taking into account other models that are more accurate in disclosing earnings management such as (Jones Model, Healy, De angelo, industry model, matching performance of optional dues, optional revenue model, and many other models), Before selecting any of the models mentioned, anfa requires the authorities to see the variables of the model in order to know that the data needed by the model is available, and to focus the data auditors in the form of profit management (due basis), which is more likely to be manipulated by the administration because of the discretionary powers granted to them.

key words: audit quality, Earnings Management

•المجلد الخامس عشر
•العدد الثلاثون
•تشرين الاول 2021
•استلام البحث: 2021/2/10
•قبول النشر: 2021/2/23

أثر جودة التدقيق في ادارة الأرباح دراسة تحليلية على عدد من الشركات العراقية المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية للمدة (2014-2009)

الباحث: حسن علي جاسم
أ.د. عبد الحسين توفيق شبلي

المستخلص

تهدف الدراسة الى تحديد اقرب المتغيرات للبيئة المحلية من اجل قياس جودة التدقيق، وبيان اكثر نموذج متفق عليه في كشف ادارة الارباح واهم الاستراتيجيات المستخدمة في تحقيق إدارة الارباح، وبيان ممارسة الشركات عينة الدراسة لإدارة الارباح ومن اجل تحقيق اهداف البحث تمت صياغة الفرضيات التالية:

1. لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لمتغير جودة التدقيق (حجم شركات التدقيق) في إدارة الارباح.
2. لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لمتغير جودة التدقيق (مدة عمل شركة التدقيق) في إدارة الارباح.
3. لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لمتغير جودة التدقيق (تخصص شركة التدقيق) في إدارة الارباح.

ومن اجل تحقيق الفرضيات، تم استخدام نموذج جونز المعدل الذي يعد اكثر نموذج متفق عليه في كشف إدارة الارباح، وتم قياس متغيرات جودة التدقيق (حجم شركة التدقيق على اساس عدد المجازين لمهنة التدقيق في الشركة، ومدة عمل شركة التدقيق على اساس عدد السنوات ثلاثة سنوات فاكتر، وتخصص شركة التدقيق على اساس الحصة السوقية لشركة التدقيق في القطاع الذي تعمل فيه)، وتم استخدام برنامج (Binomial test) في اختبار الفرضيات، وتم التوصل الاستنتاج بان نموذج جونز المعدل اكثر النماذج المتفق عليها في كشف المستحقات الاختيارية، وان جودة التدقيق لا تؤثر في إدارة الارباح في الشركات محل التدقيق، واكثر شكل مستخدم من قبل الادارة لإدارة الارباح هو (اساس الاستحقاق)، واهم التوصيات اكدت على معدي البحوث القادمة والجهات المسؤولة عن تدقيق البيانات استخدام نموذج جونز المعدل في كشف إدارة الارباح مع الاخذ بالاعتبار نماذج أخرى تكون أكثر دقة في كشف إدارة الارباح مثلاً (نموذج جونز، De angelo، Healy، نموذج الصناعة، الأداء المتطابق للمستحقات الاختيارية، نموذج الايرادات الاختيارية، وغيرها الكثير من النماذج)، وقبل اختيار أي نموذج من النماذج المذكورة أنفاً يتطلب من الباحث الاطلاع على المتغيرات الخاصة بالنموذج من أجل معرفة أن البيانات التي يحتاجها النموذج متوافرة، وتركيز الجهات المسؤولة عن تدقيق البيانات على شكل ادارة الارباح (أساس الاستحقاق)، الذي يعد أكثر عرضة للتلاعب من قبل الادارة بسبب الصلاحيات التقديرية الممنوح لهم.

الكلمات المفتاحية: جودة التدقيق، إدارة الارباح

المقدمة:

أصبح العمل أكثر تعقيداً بالنسبة للتحليل المالي والتدقيق للبيانات بسبب التقدم الكبير في مجال الاعمال، وإستخدام الشركات للانظمة المتطورة في معالجة عملياتها المالية، ومع إعطاء الصلاحيات التقديرية للإدارة في إتخاذ القرارات المهمة الخاصة بإعداد البيانات المالية، إذ يعتبر المديرون احد أعضاء مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) المتخصص في إعداد المعايير المحاسبية حيث يمارس المديرون الضغط على الأعضاء الآخرين في اعداد معايير تتناسب مع مصالح الإدارة، لذا أصبح عمل شركات التدقيق أكثر صعوبة في مواجهة هذا التعقيد في البيانات، وهذا يقود الى الشك في مجال عمل المدققين وأمكانيتهم في كشف التحريفات (إدارة الأرباح) الموجودة في القوائم المالية وخصوصاً مع انهيار عدد من الشركات بعد اصدار التقرير الجيد للمدققين الخاصة بشركة (Enron)، وأنعكاس ذلك سلباً على متخذي القرارات بسبب اعتمادهم على التقارير المالية المدققة.

لذا تطرق كثير من الباحثين إلى هذا الموضوع في مختلف البيئات وقد تم التوصل الى نتائج مختلفة فبعض النتائج تشير إلى أن جودة التدقيق تحد من إدارة الأرباح وبعضها الآخر لم يصل الى النتيجة نفسها، وهذه الاختلافات في النتائج جاءت نتيجة الاختلاف في النماذج المستخدمة في قياس إدارة الأرباح، والمقاييس المستخدمة في تحديد جودة التدقيق (أي إمكانية المدققين في كشف الأخطاء أو التحريفات الجوهرية التي تؤثر على قرارات المستخدمين) وعلى هذا الأساس تطرق الباحث الى هذا الموضوع بسبب أهميته في البيئة المحلية، ومن أجل معرفة التقدم الحاصل في مجال التدقيق الخاص بالبيئة المحلية، والشركات العراقية الممارسة لإدارة الأرباح، ويتم ذلك عن طريق بيان المحددات المهمة في قياس جودة التدقيق بما يتناسب مع البيئة المحلية وأختيار اقرب المحددات منها (حجم شركة التدقيق، سمعة شركة التدقيق، تخصص شركة التدقيق، استقلالية شركة التدقيق، أتعاب المدقق، مدة عمل المدقق)، وإعطاء نظرة شاملة عن إدارة الأرباح (مفهوم، دوافع، الاهداف، الأساليب، العوامل المؤثرة في إدارة الأرباح، المنظور الأخلاقي لإدارة الأرباح، طرائق الكشف عن إدارة الأرباح، تأثير جودة التدقيق في إدارة الأرباح)، وأستخدام أكثر نموذج متفق عليه في قياس المستحقات الاختيارية (إدارة الأرباح) وهو نموذج جونز المعدل الذي يعد من أكثر النماذج دقة في بيان الشركات محل المراجعة هل هي ممارسة لإدارة الأرباح أم لا ؟
تم استخدام (حجم شركة التدقيق ن تخصص شركة التدقيق، مدة عمل شركة التدقيق) في قياس جودة التدقيق، وبيان أثر المتغيرات على (إدارة الأرباح).

المبحث الاول

منهجية البحث والدراسات السابقة

منهجية البحث

أولاً: مشكلة البحث Research problem

تعد إدارة الأرباح ظاهرة تجميلية لبيان واقع اقتصادي جيد ينافي الواقع الحقيقي للشركات، من أجل الحصول على منافع لصالح (المديرون أو الجهات المستفيدة من هذه البيانات)، وتحدث ظاهرة إدارة الأرباح بسبب الصلاحيات الممنوحة للإدارة حيث تعطي للإدارة الحرية في اختيار الطرق والتقدير والوقت اللازم في تنفيذ المعاملات المحاسبية، وجاءت هذه الصلاحيات بإعتبار أن مدراء الشركات أحد أعضاء مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) المتخصص في إعداد المعايير المحاسبية، حيث يحاول المدراء الضغط على الأعضاء الآخرين من أجل إعداد معايير تتناسب مع المصالح المرسومة لهم، كل هذا يعطي الشركات القدرة على إعداد بيانات مالية مضللة، وعليه هنا برز دور مدقق الحسابات الخارجي في كشف إدارة الأرباح، ومن أجل كشف إدارة الأرباح، لا بد أن يمتلك المدقق الجودة الكافية لكشف هذه التحريفات، ومن أجل معرفة الجودة التي يمتلكها المدقق اتجه الباحث إلى أكثر المتغيرات المستخدمة في الدراسات السابقة، وهي (حجم شركة التدقيق، تخصص شركة التدقيق، مدة عمل شركة التدقيق) في قياس جودة التدقيق، وعليه يمكن صياغة المشكلة بالتساؤل الآتي:

هل أن جودة التدقيق (حجم شركة التدقيق، مدة عمل شركة التدقيق، تخصص شركة التدقيق) تؤدي بالضرورة إلى الحد من إدارة الأرباح؟

ثانياً: أهداف البحث Research Objectives

يهدف البحث إلى تحقيق ما يأتي:

- 1- تحديد اقرب المتغيرات للبيئة المحلية لقياس جودة التدقيق للشركات ومكاتب التدقيق، ثم تحديد استراتيجيات إدارة الأرباح، والاسلوب المستخدم لكل إستراتيجية.
- 2- تحديد أكثر نموذج مستخدم في دراسات السابقة لكشف إدارة الأرباح.
- 3- بيان مدى ممارسة الشركات محل الدراسة لإدارة الأرباح، وأثر جودة التدقيق عليها.

ثالثاً: أهمية البحث Research importance

بسبب الصلاحيات الممنوحة للإدارة في اتخاذ القرار بشأن اختيار الطرق المحاسبية، والتوقيت اللازم لتنفيذ المعاملات المحاسبية، أدى ذلك إلى كثرة ممارسة ظاهرة إدارة الأرباح، وعدم قدرة شركات التدقيق على الحد من هذه الممارسة، لذا اتجه الباحث إلى هذا الموضوع من أجل بيان أهم الاستراتيجيات المستخدمة من قبل الإدارة للقيام بممارسة إدارة الأرباح، وتحديد الاسلوب المستخدم لكل استراتيجية، واعطاء نموذج

يستطيع من خلاله المدقق كشف ظاهرة إدارة الأرباح، واطار تدقيق يعد معيار للعمل بصورة تمكن المدقق من الحد من هذه الظاهرة.

رابعاً : فرضيات البحث Research Hypotheses

في ضوء مشكلة وهدف البحث تم صياغة الفرضيات التالية:

- 1 - لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لمتغير جودة التدقيق (حجم شركات التدقيق) في إدارة الأرباح
- 2 - لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لمتغير جودة التدقيق (مدة عمل شركة التدقيق) في إدارة الأرباح
- 3 - لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لمتغير جودة التدقيق (تخصص شركة التدقيق) في إدارة الأرباح

خامساً: وسائل جمع البيانات Means of data collection

1- الجانب النظري: الكتب والمقالات العربية والانكليزية والدوريات المتوفرة في مكتب الكلية وشبكة الانترنت.

2- الحدود الزمانية والمكانية: تتمثل بالأتي:

أ- الحدود المكانية: تم تطبيق الجانب العملي على عينة مختارة من سوق العراق للاوراق المالية.

ب- الحدود الزمانية: البيانات المالية المدققة للشركات محل التدقيق الخاصة بالبحث للمدة (2009-2014)

سادساً: أسلوب البحث Research method

استخدم الباحث الاسلوب الاستنباطي في تحقيق الاهداف وأثبت الفرضيات، أما الجانب العملي فقد أستخدم الباحث الاسلوب الاستقرائي في تحليل وتطبيق نموذج جونز المعدل على البيانات.

الدراسات السابقة

تطرق كثير من الباحثين حول موضوع (جودة التدقيق واثرها في ادارة الأرباح)، واستخدم مختلف النماذج والمتغيرات لبيان تأثير جودة التدقيق في ادارة الأرباح، ومن خلال الاطلاع على اهم نتائج هذه الدراسات اتضح أن هناك اختلافاً كبيراً في تأثير جودة التدقيق في ادارة الأرباح في مختلف الشركات فبعض الدراسات أكدت وجود تأثير بين جودة التدقيق وادارة الأرباح، ولكن هذا التأثير يكون على جزء كبير من العينة أو على شكلاً من أشكال إدارة الأرباح بسبب توافر بعض الظروف التي تساعد أو تجبر المدققين على العمل بصورة جيدة من أجل تحقيق مستوى عال من جودة التدقيق، وعلى الجانب الاخر من العينة تكون جودة التدقيق ضعيفة بسبب عدم توافر الظروف الموجودة في الجزء الآخر من العينة. ولتأكيد هذه الدراسات إذ تطرق الباحثان (TENDELOO & VANSTRAELEN, 2008) في دراستهما (إدارة الأرباح وجودة التدقيق في أوروبا، أدلة من شريحة العملاء الخاصة)، واستخدم

الباحثان عينة من الشركات الخاصة غير المدرجة للدول الأوروبية الست (فندا، بلجيكا، هولندا، المملكة المتحدة، أسبانيا، فرنسا) خلال المدة الممتدة بين عامي (1998 - 2002)، وتم استخدام متغير شركات التدقيق الرابع العالمية كمقياس لجودة التدقيق، واستخدام مقياس اجمالي السلوك كمقاييس لإدارة الأرباح، ويشمل هذا المقياس أربعة معايير مختلفة تستحوذ على مجموعة واسعة من أنشطة إدارة الأرباح، والتي يتم احتسابها على مستوى الصناعة، والمستوى القطري للشركات التي لديها مدقق عالي الجودة (الشركات الرابع الكبرى) مقابل الشركات ذات المدقق منخفض الجودة (الشركات الصغرى)، وقد توصل الباحثان الى ان استخدام البيانات المتعلقة بالشركات الخاصة في البلدان الأوروبية تقدم دليلاً على أن الشركات المملوكة للقطاع الخاص تشارك بشكل أقل في إدارة الأرباح عندما يكون لديها مدقق كبير (4) بالمقارنة بمدقق غير كبير (4)، ونجد هذا فقط في البلدان ذات التوافق الضريبي العالي، وذلك بسبب أن السلطات الضريبية تؤدي دوراً جزئياً مكان المستثمرين أو المحللون الماليون أو الهيئات المنظمة للبورصات في الشركات العامة، حيث ان السلطات الضريبية في البلدان ذات المحاذاة الضريبية المرتفعة تقوم بتدقيق البيانات المالية بشكل أكبر مقارنة بالدول ذات المحاذاة الضريبية المنخفضة لأن البيانات المالية تعد أساساً للضرائب، وينتج عن ذلك احتمال أكبر لاكتشاف فشل التدقيق مما سيؤثر سلباً في سمعة المدقق، أما في البلدان ذات التوافق الضريبي المنخفض فتعد البيانات المالية والإقرارات الضريبية عنصرين منفصلين، وهذا يقود الى ضعف في اكتشاف فشل التدقيق، وقد أكدت هذه الدراسة من خلال دراسة (أهمية حوافز الإبلاغ: إدارة الأرباح في الشركات الأوروبية الخاصة والعامة) للباحثين (Burgstahler .etal , 2006) فقد استخدم الباحثان عينة من الشركات الخاصة والعامة الأوروبية بالاعتماد على بيانات قاعدة (Amadeus) للمدة الممتدة بين (1997-2003)، وان الهدف من هذه الدراسة التوصل الى التقديرات التي تستخدمها الشركات للتأثير في الأرباح، لذلك تم استخدام إدارة الأرباح كمتغير عن مدى استخدام الشركات للتقدير، والتي من الممكن أن تؤثر في مصداقية الأرباح.

أما الجانب الآخر من الدراسات فقد تطرق عدد من الباحثين إلى ان جودة التدقيق لا تؤثر في ادارة الأرباح نتيجة عدم توافر بعض الاجراءات التي تحكم عمل المدقق واجباره على العمل بصورة جيدة لان الاخلال بالعمل يقود المدقق الى التعرض للتقاضي والمساءلة القانونية، ولكن في غياب هذه الاجراءات في بعض الدول يسمح للمدقق العمل بالصورة التي يرغب فيها دون التعرض الى أي مسألة قانونية، وعلى هذه الاساس تطرق عدد من الباحثين بخصوص هذا الموضوع منهم، (Piot & Janin, 2005) في دراستهما (جودة التدقيق و ادارة الأرباح في فرنسا) إذ استخدم الباحثان عينة من 255 ملاحظة سنة من الشركات الفرنسية الموجودة في مؤشر (SBF 120) للمدة بين ((1999-2001)، وقد استخدم الباحثان نموذج جونز في

استخراج المستحقات غير الطبيعية لادارة الارباح، ويتم استخدام القيمة المطلقة كمييار لادارة الارباح، ويتم قياس جودة التدقيق من خلال (سمعة المدقق، ومدة عمل المدقق)، وتعتمد سمعة المدقق على اساس الشركات الخمسة الكبيرة واعطاء رقم (1) للشركات الخمسة الكبرى، وخلاف ذلك (0)، أما مدة عمل المدقق فيتم قياسها على اساس فترة عمل المدقق من بداية دخوله الى تاريخ انتهاء عمله، وقد توصل الباحثان الى نتيجة مفادها ان الشركات الخاضعة لتدقيق الحسابات الخمسة الكبار لا تظهر مستوى أدنى من إدارة الأرباح بشكل عام، وقد اكدت هذه الدراسة من خلال الباحث (, Yasar 2013) بدراسته (أثر جودة التدقيق للشركات الاربع الكبرى في ادارة الارباح)، وقد استخدم الباحث عينة 290 ملاحظة على مدار عام الشركة خلال المدة من 2003 إلى 2007 من الشركات الصناعية التركبية المدرجة في البورصة التركبية، وتم استخدام نموذج جونز المعدل لاستخراج المستحقات، واستخدام شركات التدقيق الاربع الكبرى كمييار لجودة التدقيق، وتوصل الباحث الى نتيجة مفادها عدم تقييد ادارة الارباح من خلال شركات التدقيق الاربع الكبرى، وهناك تأكيد أخر على ان شركات التدقيق العالمية الاربع الكبرى في البلدان ذات البيئة القانونية الضعيفة لاتؤثر في جودة التدقيق، بسبب عدم توافر الاجراءات وآليات المراقبة التي تحكم عمل المراجع وتجبره على العمل بصورة جيدة من اجل التخلص من التقاضي.

وقد توصل الباحث الى نتيجة مفادها ان النتائج المستخرجة من هذه الدراسات مختلفة على الرغم من استخدام تقريباً النماذج والمتغيرات نفسها التي تؤثر في جودة التدقيق وإدارة الارباح ويعود هذا الاختلاف الى نوع البيئة المطبق فيها، وهذا ما دفع الباحث الى القيام بهذا الموضوع في البيئة المحلية لمعرفة هل ان البيئة المحلية تتوافق مع دراسات تؤكد وجود تأثير بين جودة التدقيق وادارة الارباح أو مع الجانب الاخر أي لا يوجد تأثير بين جودة التدقيق وادارة الارباح.

المبحث الثاني

الاطار النظري

جودة التدقيق وإدارة الارباح

جودة التدقيق

عادة ما يقوم مديرو الشركات بتجميل صورة القوائم المالية وبيان الشركة بأفضل حال من أجل الحصول على مكافآت واقناع المستثمرين باتخاذ قرارات استثمارية خاطئة، وهذا ما دفع المستثمرين للاستعانة بمدقق خارجي للتأكد من صحة القوائم المالية، وهنا برز دور المدقق الخارجي وحظي بأهتمام كبير في أوساط مستخدمي القوائم المالية من اجل أذخال الاطمئنان لمستخدمي هذه المعلومات، إذ يعد التدقيق الخارجي عملية منتظمة للحصول على الادلة الكافية لبيان الوضع المالي الصحيح للشركة عن طريق شخص خارجي محايد، وفي ضوء هذا التعريف، لا بد من معرفة

هل ان المدقق الخارجي يمتلك الجودة الكافية لبيان الوضع المالي الصحيح للشركة إذ تعد جودة التدقيق الامكانية التي يمتلكها المدقق الخارجي في الكشف عن الاحتيال في القوائم المالية، وعلى هذا الاساس لابد من معرفة الامكانات المتوافرة في شركات التدقيق التي من الممكن أن تحد من التلاعب بالحسابات.

اولاً: مفهوم جودة التدقيق Definition of audit

تطرق عدد من الباحثين لمفهوم جودة التدقيق، فقد عرفت على أنها:
- احتمالية اكتشاف المدقق للأخطاء الجوهرية الموجودة في البيانات المالية والابلاغ عنها.

(CHEN . etal , 2011 : 902)

- التأكد من تحقيق الاهداف الموضوعية للتدقيق، وتتم معرفة ان الاهداف الموضوعية قد حقيقت من خلال معرفة أن عمل المدقق كان على وفق الاجراءات والسياسات والمعايير المعتمدة (محمد مرعي ، 2014 : 23)
- مجموعة من الخصائص الواجب توافرها في المدققين مثل (النزاهة ، الموضوعية، الاستقلالية وغيرها الكثير) فضلاً عن معايير التدقيق الواجب الالتزام بها من أجل تحقيق أفضل نتيجة ممكنة تعكس سمعة شركات التدقيق، وتخلق المزيد من الثقة بين المدقق والمستفيد، وأن جودة التدقيق تقاس بمدى الالتزام بهذه الخصائص، لان الالتزام بها تحقق جودة من التدقيق (النعمان ، 2018 : 41)

ومن خلال ماتم ذكره آنفاً أستنتج الباحث أن جودة التدقيق، من الامور المهمة التي تعكس واقع التدقيق وما توصل اليه المدققون من التطور، لكن هناك صعوبة في تحديد المواصفات التي تعكس جودة التدقيق، والطرائق التي من خلالها يمكن قياس جودة التدقيق، فهناك بعض الامور التي من الممكن استخدامها في قياس جودة التدقيق التي لاقت قبولاً أكبر من غيرها (شركات التدقيق الاربع العالمية الكبرى، التخصص، مدة عمل المراجع، أتعاب المراجع، الرقابة الداخلية، فهم بيئة الشركة محل التدقيق)

ثانياً : أهمية جودة التدقيق The importance of quality auditing

نظراً لأن المدققين ملزمون بتقديم خدمات ذات مستوى عال من المصداقية للاطراف الخارجية والداخلية المستفيدة، وان أي خطأ يعرض المدقق ألى المساءلة القانونية، وفي بعض الدول يجبر المدقق على تحمل الخسائر للشركات محل التدقيق، فضلاً عن فقدان السمعة التجارية أمام المستفيدين، وهذا الامر دفع شركات التدقيق الى التطور بصورة تواجه التغيرات التي تصعب مواجهتها بأستخدام الادوات التقليدية، والالتزام بالمعايير التدقيقية الواجب تطبيقها من اجل الخروج بصورة جيدة، ويمكن بيان الاطراف المستفيدة من جودة التدقيق (محمد مرعي، 2014 : 27)

- مدقق الحسابات: من أجل الحصول على السمعة والدخول بقوة الى التنافس.
- إدارة الشركة: يجبر إدارة الشركة على العمل بصورة جيدة من أجل عدم فقدان الموقع الوظيفي، وانخفاض اسهم الشركة.

- البنوك: من اجل منح القروض والتسهيلات البنكية.

- الدائنون: من اجل منح الائتمان.

- الجهات الحكومية: من اجل فرض الضرائب وغيرها من الامور القانونية.

ثالثاً: محددات جودة التدقيق **Determinants of audit quality**

هناك العديد من الأدبيات المتعلقة بتحديد جودة التدقيق ، بالرغم من وجود هذه الادبيات لم يتم قبول تعريف او مقياس لجودة التدقيق ،حيث ان الكثير من الادبيات كانت مستمدة من تعريف جودة التدقيق (Deangelo) فقد عرفت جودة التدقيق على أنها احتمالية قدرة المدقق على كشف الاخطاء والمخالفات الجوهرية ، ولكن مع الاختلافات في الادبيات فقد أتجهت أغلب ألدراسات إلى استخدام المقاييس التالية لتحديد جودة التدقيق، حجم شركة التدقيق، سمعة شركة التدقيق، الرقابة الداخلي، معرفة المدقق بالصناعة، فترة احتفاظ مكتب التدقيق بالعميل، اتعاب المدقق (Al-kahaddash

etal, 2013: 208)

حجم شركة التدقيق: **audit firm size**

تتمتع شركات التدقيق الكبيرة بجودة تدقيق عالية، بسبب الامكانيات المتوافرة لها، مثل استخدام العديد من الاساليب الممكنة في تحقيق جودة عالية ويقاس حجم شركة التدقيق بعدد الزبائن وعدد المجازين لممارسة مهنة التدقيق. (Arebu, 2016: 55)

سمعة شركة التدقيق **Audit Firm Reputation**

يمكن معرفة سمعة الشركة، من خلال الاسم التجاري (العلامة التجارية لشركة التدقيق)، ومن الاساليب التي تستخدمها شركة التدقيق، وكفاءة المدققين في الشركة.

(Aronmwan .etal, 2013 : 68)

معرفة المدقق بالصناعة: **Industry specialization**

ان العلاقة بين جودة التدقيق ومعرفة المدقق بالصناعة الخاصة بالشركة محل التدقيق، علاقة طردية كلما كان المدقق على معرفة بالصناعة يكون اكثر استعداداً لكشف الاخطاء. (Kitata , 2016: 28)

الرقابة الداخلية: **Internal control**

يمكن قياس الرقابة الداخلية لأي شركة، من خلال جودة لجان التدقيق لأن الرقابة الداخلية تقع ضمن اختصاص لجان التدقيق، وعلى الرغم من ان لجان التدقيق لاتؤدي دور مهماً لضمان جودة التقارير لكنها تعمل كآلية حوكمة مثل فحص لائحة المدققين الداخليين والموافقة عليها، وبهذا تكون جودة التدقيق عالية عندما تكون حوكمة لجان التدقيق على الرقابة الداخلية عالية. (Al-khaddash . etal , 2013 : 208)

فترة احتفاظ مكتب التدقيق بالعميل

أن فترة عمل المدقق مع الشركة محل التدقيق لها تأثيرات سلبية وايجابية، حيث أن بعض المدققين من خلال استمرار العمل مع الشركة نفسها لأكثر من سنة قد يخل بالاستقلالية، أما الجانب الأيجابي فهو الحصول على المعرفة والخبرة الكافية في مجال

عمل الشركة محل المراجعة، وتقاس بعدد السنوات. (القضاة وآخرون، 2017: 182 - 183)

-اتعاب المدقق Audit fees

تمثل رسوم التدقيق المبلغ الذي يتقاضاه المدقق عن عملية التدقيق المنجزة لحسابات شركة ما، فإن الشركات المدرجة في البورصة ملزمة قانوناً بتدقيق حساباتها من قبل مدقق خارجي، فمن المتوقع أن تكون الرسوم التي تدفعها الشركة معقولة، ومن ناحية أخرى المدققون يتوقعون أيضاً الحصول على الرسوم الكافية لاداء مهمة التدقيق بمستوى مرض، لكن المساهمين يشعرون بالقلق بسبب عدم تحديد سقف الرسوم من قبل الجهات المعنية، وهذا يؤدي إلى ضعف في جودة التدقيق اذا كانت الاجور قليلة، والعكس صحيح، وبهذا يتم قياس جودة التدقيق من خلال اتعاب المدقق.

(mohammed . etal, 2018 : 61)

إدارة الأرباح Earnings Management

تعد القوائم المالية اهم منتج في التقارير المالية القانونية، بسبب احتوائها على معلومات مهمة تعكس الواقع الاقتصادي السليم للشركة وتبين مصداقية معدي القوائم المالية، إذ تتكون القوائم المالية من مجموعة من القوائم التي تبين الوضع المالي للشركة، مثل (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية وغيرها)، وان البيانات الواردة في القوائم المالية يتم اعدادها بناءً على المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) والمعدين (المديرين) و آليات المراقبة (المدققين) التي تضمن جودتها ونزاهتها، حيث ان هذا الاساس في اعداد القوائم المالية يساعد المديرين في اعداد قوائم مالية مضللة، لان المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) تتم صياغتها بناءً على مجموعة من اصحاب المصالح، إذ يتم اعداد المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الامريكية من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) الذي يتألف من سبعة اعضاء يمثلون أصحاب المصالح وهم (المديرون، المحللون، المستثمرون، المحاسبون) وهذا يعطي المديرين القدرة في التأثير على الاعضاء الاخرين في اعداد معايير محاسبية تناسب مصالحهم، فضلاً عن إعطاء المديرين السلطة التقديرية في اعداد بيانات القوائم المالية على سبيل المثال (يمكن للمدير تقليل مخصص الديون) بناءً على المعلومات الجيدة للعميل، وفي ضوء هذه الصلاحيات يقوم بعض المديرين باستغلالها للمنافع الشخصية أو العامه واطهار الشركة بأفضل حال وهذا يسمى بإدارة الأرباح، إذ يقصد به اظهار الشركة بما يتناسب مع مصالح (المديرون، المجتمع، الممولون). (Subramanyam , 2011 : 68 – 72)

اولاً: مفهوم إدارة الأرباح Definition of Earnings Management

عرفت إدارة الأرباح بانها

- شكل من اشكال المحاسبة الابداعية التي تسعى الى تحقيق اهداف خاصة لأصحاب المصالح (أي بيان الواقع الاقتصادي السليم من اجل الحصول على المكافآت للمديرين

أو الحصول على عقود من المستثمرين)، وتحدث إدارة الأرباح نتيجة الصلاحيات التقديرية الممنوحة للمدراء في اعداد التقارير المالية، وهناك نوعان من إدارة الأرباح (حقيقية وغير حقيقية)، حيث ان ادارة الارباح غير الحقيقية تحدث نتيجة تجاوز حدود المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) من قبل المديرين، وهذا يؤدي الى تقارير مالية احتيالية، أما الحقيقية فهي استخدام الحدود المسموح بها ضمن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

(Ghazali . etal , 2015 : 192)

- تدخل هادف من قبل الإدارة في عملية تحديد الأرباح، لتحقيق الأهداف الخاصة، واطهار ارباح الشركة بصورة تجميلية، وتحدث نتيجة اعطاء المديرين سلطة تقديرية للمستحقات إلا أن المعايير المحاسبية واليات المراقبة تحد من هذه الممارسات لكن من المستحيل القضاء عليها بصورة كاملة وهنا يبرز دور المدقق بصورة عامة داخلياً او

خارجياً في الحد من هذه الممارسة (Subramanyam , 2011 : 108)

- عملية اختيار السياسات المحاسبية بما يتناسب مع الأهداف الخاصة الموضوعه من قبل اصحاب المصالح، وتحدث إدارة الأرباح عندما يستخدم المديرين الحكم في التقارير المالية وهيكله المعاملات من اجل تضليل بعض أصحاب المصالح حول الاداء الاقتصاد للشركة، أو للتأثير في النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية المبلغ عنها. (Thi , 2015 : 16)

وفي ضوء ما تم ذكره آنفاً يرى الباحث أن إدارة الأرباح: عملية تجميلية لإظهار الشركة بأفضل حال من أجل تحقيق الاهداف المذكورة سلفاً، وأن ادارة الارباح يمكن ان تكون حقيقية او غير حقيقية بسبب الصلاحيات التقديرية الممنوحة للمديرين في اعداد التقارير المالية، إذ تكون ادارة الارباح حقيقية اذا تم استخدام السلطة التقديرية ضمن حدود السياسات المحاسبية والعكس صحيح.

ثانياً: أهداف ادارة الارباح: الجدول التالي يوضح أهداف إدارة الأرباح المصدر (اللوزي , 2013 : 22)

المضامين	الأهداف
- من اجل تلبية متطلبات الحكومة والمتمثلة بالضغوطات، تخفيض ضريبة الدخل.	تخفيض التكاليف السياسية
- تحديد عقود الدين وتجنب الانتهاكات المالية، تلبية متطلبات وشروط اتفاقية الديون والقيود على سداد توزيعات الارباح.	تكاليف الحصول على الاموال (استيفاء شروط الدين)
- تعظيم اجمالي الاجور والحوافز والمكافآت في الاجل القصير، زيادة الامن الوظيفي للادارة	تعظيم ثروة المديرين

ثالثاً: دوافع إدارة الأرباح Motivations for Earnings Management

هناك عدة أسباب لإدارة الأرباح منها زيادة تعويضات المديرين المرتبطة بالأرباح المبلغ عنها، وزيادة أسعار الأسهم، والضغط من أجل الإعانات الحكومية، ونحدد الدوافع الرئيسية التالية لإدارة الأرباح. (Subramanyam , 2012 :109)

– الدوافع التعاقدية: Contracting incentives

تستخدم العديد من العقود أرقام المحاسبة المبنية على أساس الأرباح المعلن عنها، وعلى سبيل المثال غالباً ما يتم أعداد عقود التعويض الإداري (المكافآت) على أساس أرقام الأرباح، وأن هذه العقود الخاصة بالمكافآت تكون مبنية على أساس رقم ربح محدد للمستوى الأدنى أو الأعلى، وهذا يعني أن المديرين لا يحصلون على مكافأة إذا كانت الأرباح أقل من الحد الأدنى ولا على مكافأة إضافية عندما تتجاوز الأرباح الحد الأعلى أي لا بد أن تكون الأرباح ضمن الحدود الدنيا والعليا، وهذا يعني أن المديرين لديهم حوافز لزيادة أو خفض الأرباح بناءً على مستوى الأرباح غير المُدار فيما يتعلق بالحدود العليا والدنيا، وان السياسة المستخدمة لإدارة الأرباح عندما تكون الأرباح أعلى من الحد الأقصى أو أقل من الحد الأدنى، هي إنشاء أحتياطات لتقليل الأرباح ومواجهة الخسائر المستقبلية للحصول على المكافآت.

- آثار سعر السهم: Stock Price Effects

دافع آخر لإدارة الأرباح هو التأثير في سعر السهم، وتستخدم هذه السياسة عملية الحصول على الاندماج وخطط بيع الاسهم في السوق وغيرها من الاسباب التي تقود الى زيادة سعر السهم المؤقت حتى تحقيق الغايات، وهناك سبب اخر مهم للتلاعب بالأرباح من أجل التأثير في سعر السهم هو التغلب على توقعات السوق، وغالباً ما تتخذ هذه الإستراتيجية عندما يقوم المديرين بتخفيض توقعات السوق من خلال الإفصاح الطوعي المتشائم (الإعلانات المسبقة) ثم إدارة الأرباح صعوداً للتغلب على توقعات السوق.

- دوافع أخرى: Other incentives

هناك أسباب أخرى لإدارة الأرباح على سبيل المثال تدار الأرباح أحياناً إلى التخفيض من أجل تقليل التكاليف السياسية والتدقيق من الوكالات الحكومية مثل هيآت مكافحة الاحتكار ومصالحة الضرائب، فضلاً عن ذلك قد تدير الشركات الأرباح نزولاً للحصول على مزايا أخرى من الحكومة مثل الإعانات والحماية من المنافسة الأجنبية، وتخفيض الشركات أرباحها لمكافحة مطالب النقابات العمالية.

رابعاً: استراتيجيات إدارة الأرباح Earnings Management Strategies

يستخدم المديرين ثلاث استراتيجيات نموذجية لإدارة الأرباح (1) زيادة الدخل (2) الحمام الكبير (3) تمهيد الدخل (Subramanyam , 2011 : 108)

- زيادة الدخل: increasing income

تعد زيادة الدخل إحدى الإستراتيجيات المستخدمة من قبل المديرين في إدارة الأرباح، إذ تكون على أساس زيادة دخل الشركة خلال فترة ما لعكس الواقع الاقتصادي السليم، وتعتمد هذه الاستراتيجية على فترات النمو الاقتصادي للشركة حيث تكون المستحقات قليلة، وهذا يساعد المديرين على الإبلاغ عن أرباح عالية خلال فترات النمو الاقتصادي وحصر هذه المستحقات أو الإبلاغ عن هذه المستحقات مرة واحدة وبكلفة واحدة تحت خط العمليات المستمرة في بيان الدخل.

- الحمام كبير: Big Bath

تقوم استراتيجية الحمام الكبير على أساس أخذ عدد أكبر من عمليات الشطب وعادة ماتكون فترة الشطب في فترات الركود الاقتصادي أو الضعف في الأرباح لجميع الشركات، أو في فترات تغيير الإدارة أو الاندماج أو إعادة الهيكلة، وهذا الشطب يتيح للإدارة التخلص من الأخطاء أو الخسائر السابقة وانعكاس هذا على الأرباح المستقبلية.

- تمهيد الدخل: income Smoothing

تعد استراتيجية تمهيد الدخل من الاستراتيجيات الشائعة، حيث يقوم المديرين باستخدام هذه الاستراتيجية من خلال الحفاظ على التوازن في الدخل إذ يتم الحفاظ على التوازن من خلال قيام المديرين بقطع جزء من الأرباح في السنوات الجيدة بذريعة انشاء الاحتياطات والإبلاغ عن هذه الأرباح خلال السنوات السيئة.

- خامساً: طرائق الكشف عن إدارة الأرباح المستحقة

يعد أساس الاستحقاق مجالاً تستطيع الإدارة من خلاله زيادة أو تخفيض الربح، لأن أساس الاستحقاق يعطي حرية كبيرة للإدارة للتلاعب بالتقديرات المحاسبية، وأن آلية عمل أساس الاستحقاق تكون عن طريق تحميل الفترة، بما يخصها من إيرادات ومصروف بغض النظر عن فترة الدفع والتحصيل، وعلى هذا الأساس تم تقسيم الاستحقاق إلى نوعين (الهندي، 2015 : 52)

- **الاستحقاق غير الاختياري Nondiscretionary Accruals**: بسبب تأثير استراتيجيات وعمل الشركة والاحداث الاقتصادية الكلية، والاتفاقيات الصناعية تنشأ المستحقات غير الاختيارية.

- **المستحقات الاختيارية Discretionary Accruals**: هذا النوع من المستحقات ينال أهمية كبيرة من الإدارة بسبب إمكانية التلاعب في هذا النوع، وتنشأ هذه الإمكانية من خلال المعاملات المحاسبية التي تختار الإدارة وقتها وتقديرها. وعلى هذا الأساس سوف نتناول النموذج الخاص بالمستحقات الاختيارية (الخاص بالبحث)

نموذج جونز المعدل:

تعد المستحقات الاختيارية أكثر عرضة لتلاعب المديرين، لأن معامل المستحقات الاختيارية أقل من معامل المستحقات غير الاختيارية، وهذا يؤكد أن المستحقات الاختيارية ينظر لها من قبل أطراف السوق على أنها عنصر أقل موثوقية، وأن استخدام نموذج جونز المعدل يعطي دليلاً على أن المستحقات الاختيارية يتم تسعيرها من قبل

السوق، ويعد نموذج جونز المعدل على أنه أكثر النماذج دقة في كشف أو الحد من إدارة الأرباح، وعلى وفق هذا النموذج يتم قياس المستحقات الاختيارية على النحو التالي: (أبو عجيبة ومحمد حمدان ، 2010 : 294)

1. قياس المستحقات الكلية: يتم قياسها بواسطة طريقة التدفق النقدي (الفرق بين صافي الدخل و التدفق النقدي التشغيلي).
2. بعد تقدير معالم النموذج الذي من خلاله سيتم احتساب المستحقات غير الاختيارية (NDACC i,t) من خلال معادلة الانحدار التالية التي تتم لمجموعة من شركات العينة في كل سنة على حده:

$$\begin{aligned} TACC_{i,t}/A_{i,t-1} &= \alpha_1(1/A_{i,t-1})+ \\ &\alpha_2(\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t})/A_{i,t-1}+ \\ &\alpha_3 PPE_{i,t}/A_{i,t-1} + E_{i,t} \quad \dots(2) \end{aligned}$$

TACC i,t : المستحقات الكلية للشركة I خلال الفترة T

$\Delta REV_{i,t}$: التغير في إيرادات الشركة I في الفترة T

$\Delta REC_{i,t}$: التغير في حسابات تحت التحصيل للشركة I في الفترة T

PPE i,t : العقارات والممتلكات والآلات للشركة I في الفترة T

Ai,t-1 : إجمالي أصول الشركة I عند نهاية الفترة T-1

E i,t : الخطأ العشوائي

3. من خلال معالم النموذج السنوية المقدرة فيما تقدم (a1 , a2 , a3) يتم تحديد المستحقات غير الاختيارية العادية (NDACC i,t) لكل شركة من شركات العينة على حدة، وخلال كل سنة من سنوات الدراسة من خلال المعادلة التالية

$$\begin{aligned} NDACC_{i,t} &= \hat{a}_1(1/A_{i,t-1} + \hat{a}_2 \\ &(\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t})+ \\ &\hat{a}_3 PPE_{it} \quad \dots(3) \end{aligned}$$

4. يتم احتساب المستحقات الاختيارية (DACC i,t) لكل شركة بالفرق بين المستحقات الكلية والمستحقات غير الاختيارية

$$DACC_{i,t} = TACC_{i,t} - NDACC_{i,t} \quad \dots(4)$$

5. إذا زادت المستحقات الاختيارية عن متوسطها فإن الشركة مارست إدارة الأرباح.

المبحث الثالث

الجانب التطبيقي للدراسة

تمهيد

يعتمد الاطار التطبيقي على ما تم عرضه في الجانب النظري، لذلك سوف يتناول الباحث في الجانب العملي عينة الدراسة التي تتكون من عدد من الشركات العراقية المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية للمدة (2009-2014)، والبالغ عددها أربع شركات (شركة الخياطة الحديثة، العراقية للسجاد والمفروشات، الحديثة للانتاج الحيواني والزراعي، بغداد للمشروبات الغازية) وتم اختبار الفرضيات وبيان الشركات الممارسة لإدارة الأرباح بالاعتماد على نموذج جونز المعدل، والسبب في استخدام هذا النموذج يعود إلى الانسجام الكبير بين نموذج جونز المعدل والبيانات الخاصة بالشركات محل التدقيق، فضلاً عن استخدام الباحث الى متغيرات جودة التدقيق (مدة عمل شركة التدقيق، حجم شركة التدقيق، تخصص شركة التدقيق) لبيان اثرها. **اولاً : شركات محل التدقيق ومدققها:** الجدول التالي يوضح شركات محل التدقيق للسنوات الثلاث ومدققها

جدول (1) مدققي شركات محل التدقيق لسنوات الدراسة

مدققو الحسابات						شركات محل التدقيق
2014	2013	2012	2011	2010	2009	
شركة فرقد السلمان وشركاؤه	1 – بغداد للمشروبات الغازية					
عادل محمد الحسون عادل محمد الحسون	2 – العراقية للسجاد والمفروشات					
عادل محمد الحسون	3 – الخياطة الحديثة					
شركة فرقد السلمان وشركاؤه	4 – الشركة الحديثة للانتاج الحيواني والزراعي					

ثانياً: بيان الشركات الممارسة لإدارة الأرباح والشركات غير الممارسة
 بالاعتماد على البيانات المنشورة للشركات عينة البحث ، وتطبيق نموذج جونز المعدل
 تم استخراج المستحقات الاختيارية للشركات محل التدقيق والتي على ضوءها استطاع
 الباحث اختبار الفرضيات، والجدول التالي يوضح ذلك
جدول (2) المستحقات الاختيارية ومتوسطاتها

شركات محل التدقيق				المستحقات الاختيارية ومتوسطها
الشركة الحديثة للإنتاج الحيواني والزراعي	الخيطة الحديثة	العراقية للسجاد والمفروشات	شركة بغداد للمشروبات الغازية	
349938259.8147	10710957414	3850744577.8355-	144683456489-	2009 – 1
164250031.0608	9738581818.9928	3933029299.669-	140854952530-	2010 - 2
- 2495918864.884 7	8799639215	2245514496.38-	139686940803-	2011 - 3
- 3212135043.395 5	8805764124.8802	2735925666.967-	104031528028-	2012 -4
14882313870.73 1	8861799684.0735	1846586139.3335-	98920203695-	2013 -5
- 2988153608.570 7	9743402256.813	1463219217.034-	133840804980-	2014 – 6
1116715774.125 8	9443357418.9601	- 2679169899.5365	126999981087-	المتوسط

ثالثاً: اختبار فرضيات البحث: تضمن البحث ثلاثة فرضيات وهي
 أولاً- لا يوجد تأثير لمتغير جودة التدقيق (حجم شركات التدقيق) في إدارة الأرباح.
 ثانياً - لا يوجد تأثير لمتغير جودة التدقيق (مدة عمل شركة التدقيق) في إدارة
 الأرباح.
 ثالثاً- لا يوجد تأثير لمتغير جودة التدقيق (تخصص شركة التدقيق) في إدارة
 الأرباح.
 أولاً: لا يوجد تأثير لمتغير جودة التدقيق (حجم شركات التدقيق) في إدارة الأرباح.
 تم قياس جودة التدقيق من خلال عدد المدققين المجازين لممارسة مهنة التدقيق بخلاف
 مكاتب التدقيق التي تتألف من عدد اقل من المدققين حسب نشرة مراقبي الحسابات
 لسنة 2014، والجدول التالي يوضح الشركات محل التدقيق التي تطبق عليها الفرضية
 الاولى وسنوات ممارسة الشركات لإدارة الأرباح.

جدول (3) الشركات الممارسة وغير الممارسة الخاصة بالفرضية الاولى

السنوات						شركات محل التدقيق
2014	2013	2012	2011	2010	2009	
غير ممارسة	ممارسة	ممارسة	غير ممارسة	غير ممارسة	غير ممارسة	1 – بغداد للمشروبات الغازية
ممارسة	ممارسة	غير ممارسة	ممارسة	غير ممارسة	غير ممارسة	2 – العراقية للسجاد والمفروشات
غير ممارسة	ممارسة	ممارسة	ممارسة	غير ممارسة	غير ممارسة	3 – الخياطة الحديثة
ممارسة	غير ممارسة	ممارسة	ممارسة	ممارسة	ممارسة	4 – الشركة الحديثة للانتاج الحيواني والزراعي

نلاحظ من خلال الجدول المذكور أنفاً ان سنوات تكرار ممارسة الشركات لإدارة الأرباح (13)، وسنوات عدم قيام الشركات محل التدقيق بإدارة الأرباح (11)، وتم استخدام برنامج ذو الحدين (Binomial Test) في اختبار الفرضية، والجدول التالي يوضح هل أن جودة التدقيق متمثلة (بحجم شركة التدقيق) تؤثر في ممارسة إدارة الأرباح للشركات محل التدقيق.

جدول (4) نتائج الفرضية الاولى (Binomial Test)

نتيجة اختبار ذو الحدين	احتمال ذو الحدين	نسبة المشاهدة	عدد المشاهدات	التصنيف	
83%	50%	46%	11	شركات غير ممارسة لإدارة الأرباح	المجموعه الاولى
		54%	13	شركات ممارسة لإدارة الأرباح	المجموعه الثانية
		100%	24		المجموع

نلاحظ من خلال الجدول (4) أن سنوات ممارسة الشركات لإدارة الأرباح (13) من اصل (24) مشاهدة، وسنوات غير الممارسة (11) من اصل (24) مشاهدة، وعند ادخال هذه التكرارات في برنامج ذو الحدين (Binomial Test) كانت نتيجة الاختبار (83%)، وهي اعلى من مستوى الاحتمال الخاص ببرنامج ذو الحدين وهو (50%)، وهذا يعطي دليل على ان الشركات محل التدقيق قامت بإدارة ارباحها ولم تستطيع جودة شركات التدقيق في الحد أو التأثير في إدارة الأرباح، وعليه هذا يعطي دليل على ان الفرضية العدمية صحيحة (لا يوجد تأثير لمتغير جودة التدقيق (حجم شركة التدقيق) في إدارة الأرباح).

ثانياً – لا يوجد تأثير لمتغير جودة التدقيق (مدة عمل شركة التدقيق) في إدارة الأرباح. تم قياس متغير جودة التدقيق على أساس عدد السنوات (ثلاثة سنوات فاكتر)، ونلاحظ ان الشركات التي تنطبق عليها الفرضية نفس الشركات الخاصة بالفرضية الاولى، وتم إختبار الفرضية باستخدام برنامج (Binomail Test) وكانت نتيجة الاختبار نفس إختبار الفرضية الاولى، اي ان الفرضية العدمية صحيحة وعليه فان جودة التدقيق المتمثلة (بمدة عمل شركات التدقيق) لا تؤثر في إدارة الأرباح.

ثالثاً – لا يوجد تأثير لمتغير جودة التدقيق (تخصص شركة التدقيق) في إدارة الأرباح. تم قياس متغير جودة التدقيق على اساس تخصص شركة التدقيق في القطاع (الصناعة والزراعة)، والجدول التالي يوضح الشركات التي تطبق عليها الفرضية.

جدول (5) الشركات الممارسة وغير الممارسة الخاصة بالفرضية الثالثة

السنوات						شركات محل التدقيق
2014	2013	2012	2011	2010	2009	
ممارسة	ممارسة	غير ممارسة	ممارسة	غير ممارسة	غير ممارسة	2 – العراقية للسجاد والمفروشات
غير ممارسة	ممارسة	ممارسة	ممارسة	غير ممارسة	غير ممارسة	3 – الخياطة الحديثة
ممارسة	غير ممارسة	ممارسة	ممارسة	ممارسة	ممارسة	4 – الشركة الحديثة للإنتاج الحيواني الزراعي

نلاحظ من خلال الجدول (5) ان سنوات تكرار ممارسة الشركات لإدارة الأرباح (10) من اصل (17) مشاهدة، وعدد سنوات غير الممارسة (7) من اصل (17) سنة، وتم اختبار هذه التكرارات في برنامج (Binomail Test)، والجدول التالي يوضح نتيجة الاختبار الخاصة بالفرضية الثالثة.

جدول (6) نتائج اختبار برنامج (Binomail Test)

نتيجة الاختبار ذو الحدين	احتمال ذو الحدين	نسبة المشاهدات	عدد المشاهدات	التصنيف	
62%	50%	59%	10	شركات ممارسة لإدارة الأرباح	المجموعة الاولى
		41%	7	شركات غير ممارسة لإدارة الأرباح	المجموعة الثانية
		100%	17		المجموع

نلاحظ من خلال الجدول (6) ان نسبة ممارسة الشركات محل التدقيق لإدارة الأرباح (59%) من تكرار ممارسة إدارة الأرباح (10)، ومن اجمالي (17) سنة، أما نسبة الشركات غير

الممارسة لإدارة الأرباح (41%) من تكرار (7)، ومن اجمالي (17) سنة، وكانت نتيجة اختبار ذو الحدين (Binomial Test) هي (62%) اعلى من الاحتمالية الخاصة باختبار ذو الحدين وهي (50%)، وهذا يعطي دليل على ان فرضية العدم صحيح، أي ان جودة التدقيق المتمثلة (بتخصص شركة التدقيق) غير قادرة على التأثير في إدارة الأرباح.

الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات: بعد الانتهاء من الجانب النظري والعملي، فقد توصل الباحث الى الاستنتاجات التالية:

- 1 - بالاعتماد على أهم الدراسات السابقة التي تم ذكرها في الرسالة، وتطبيق نموذج جونز المعدل على البيانات المالية في البيئة المحلية أتضح للباحث أن هذا النموذج من أكثر النماذج المتفق عليها في كشف المستحقات الاختيارية، وأن تطبيق النموذج يكون أكثر دقة إذا تم التطبيق على الشركات الصناعية، وهذا يتضح من خلال الانسجام الكبير بين القوائم المالية للشركات محل التدقيق ونموذج جونز المعدل.
- 2- أكثر شكلاً يستخدمه المديرون هو أساس الاستحقاق بسبب الصلاحيات التقديرية الممنوحة للإدارة، وتم تبيان أهم الاستراتيجيات المستخدمة من قبل الإدارة.
- 3- فيما يخص الفرضيات فقد توصل الباحث الى ان ليس هناك تأثير لجودة التدقيق (تخصص شركة التدقيق، مدة عمل شركة التدقيق، حجم شركة التدقيق) في إدارة الأرباح على الشركات محل التدقيق.

التوصيات: بعد التوصل الى الاستنتاجات السابقة تمت صياغة التوصيات التالية

- 1 - بعد معرفة أن نموذج جونز المعدل من أكثر النماذج المتفق عليها في الكشف عن إدارة الأرباح، مع ذلك يتطلب من معدي البحوث القادمة استخدام نماذج أخرى قد تكون أكثر دقة في كشف إدارة الأرباح مثلاً (نموذج جونز، Healy، De angelo، نموذج الصناعة، الأداء المتطابق للمستحقات الاختيارية، نموذج الإيرادات الاختيارية، وغيرها الكثير من النماذج)، وقد تكون هذه النماذج أكثر انسجاماً مع البيئة المحلية، وقبل اختيار أي نموذج من النماذج المذكوره أنفاً يتطلب من الباحث الاطلاع على المتغيرات الخاصة بالنموذج من أجل معرفة أن البيانات التي يحتاجها النموذج متوافرة.
- 2- توجه الباحثين والمسؤولين عن تدقيق البيانات المالية الى إدارة الأرباح على أساس الاستحقاق، لكونها أكثر عرضة للتلاعب من قبل الادارة بسبب الصلاحيات التقديرية الممنوح لهم.

- 3 - أن أهم التوصيات التي جاءت نتيجة تطبيق الفرضيات هي كالاتي:
 - 1 - استخدام محددات أكثر مثلاً (أتعاب المدقق، الرقابة الداخلية، وغيرها) واستخدام حجم عينة أكبر، وعلى الجهات الحكومية إصدار قوانين يتم فيها تحديد مدة عمل المدقق صغيرة.

المصادر

أولاً : المصادر العربية

أ-التقارير السنوية الرسمية: التقارير السنوية للشركات الصناعية عينة البحث المدرجة في بورصة العراق للسنوات (2008 , 2009 , 2010) المدققة.

ب- النشرات والدوريات والمجلات:

1- أبو عجيبة، عماد محمد وحمدان، علام محمد، (2010)، (أثر جودة التدقيق في الحد من إدارة الأرباح: دليل من الأردن) ، المجلة العربية للعلوم الادارية ، مجلد (17)، العدد (2)، ص 277-319

2-القضاة، ليث اكرم مفلح، حميدات، محمد محمود احمد والهروط، يوسف علي خلف، (2017)، اثر حجم مكتب التدقيق وفترة الاحتفاظ بالعميل في الحد من ممارسة الأرباح (دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمه المدرجة في بورصة عمان) مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 10، العدد(2)، ص ص 170 – 205.

ج - الرسائل والاطاريح:

1-اللوزي، خالد محمد، 2013، أثر ممارسة إدارة الأرباح على أسعار الاسهم، دراسة أختبارية على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في بورصة الاردن، ماجستير في قسم المحاسبة والتمويل، كلية الاعمال، جامعة الشرق الاوسط.

2-محمد مرعي، أحمد زهير، 2015، التدقيق الالكتروني وأثره على جودة التدقيق لدى مكاتب التدقيق وشركات التدقيق العاملة في الاردن، ماجستير محاسبة، جامعة الزرقاء، كلية الدراسات العليا، الاردن.

3-النعسان، سماح أسامة، 2018، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين دراسة ميدانية، رسالة ماجستير في برنامج المحاسبة والتمويل بكلية التجارة في الجامعة الاسلامية بغزة.

4-الهندي، طارق، 2015 ، استخدام نموذج جونز المعدل ونموذج مخصصات خسائر القروض (LLPS) لتقييم ممارسات إدارة الأرباح ، ماجستير ، جامعة تشرين ، كلية الاقتصاد، الجمهورية العربية السورية

المصادر الاجنبية:

First: Book: Subramanyam, K. R, (Financial statement analysis), 11th edition, McGraw, Hill & plaza

Second: Periodicals & Research

1-CHEN, HANWEN, CHEN, JEFF ZEYUN, LOBO, GERALD J. & WANG, YANYAN, 2011, Effects of Audit Quality on Earnings Management and Cost of Equity Capital: Evidence from China*, Contemporary Accounting Research Vol. 28 No. 3, pp. 892–925

- 2- Al-Khaddash, Husam, Al Nawas, Rana & Ramadan, Abdulhadi, 2013, Factors affecting the quality of Auditing: The Case of Jordanian Commercial Banks, *International Journal of Business and Social Science*, Vol. 4 No. 11
 - 3- Aronmwan1, Edosa Joshua, Ashafoke1, Tina Oghenekome & Mgbame, Chijioko Oscar, 2013, Audit Firm Reputation and Audit Quality, *European Journal of Business and Management*, Vol.5, No.7,
 - 4- Mohammed, ALIU Momodu, Joshua2, Okpanachi & Ahmed3, Mohammed Nma, 2018, Humanities and Social Sciences Letters, Vol. 6, No. 2, pp. 59-73
 - 5- Ghazali, Aziatul Waznah, Shafieb, Nur Aima & Sanusib, Zuraidah Mohd, 2015, *Procedia Economics and Finance*, Published by Elsevier B.V
- **Th: Doctor & master thesis**
- 1- Arebu, Bogale, 2016, master thesis, Determinants of External Audit Quality: Evidence from Manufacturing Share Companies in Addis Ababa Ethiopia, Addis Ababa University College of Business and Economics Department Of Accounting and Finance
 - 2- kitata, Solomon ,2016, masters thesis factors affecting quality of external auditing : the case of eitopian commercial banks ,addis ababa university college of business and economics department of accounting and finance
 - 3- Thi, lau loung, 2015, master thesis, Earnings management through accrual-based analysis.