

جودة التقارير المالية واثرها في تعديل بنود تقرير مراقب الحسابات بالتطبيق في سوق العراق للأوراق المالية

Quality of the financial reports And its impact on amending the items of the auditor's report, Apply to the Iraqi Stock Exchange

أ.م.د سيد احسان حسين

Prof. Dr. Syed Ihsan Hussein

كلية العلوم الإدارية /جامعة الإمام الرضا الدولية /مشهد/ ايران

Faculty of Administrative sciences, Imam Reza International University, Mashhad, Iran

ehsan.hosseini@imamreza.ac.ir

علي ناهي حمزه

Ali Nahi Hamza

دائرة الكاتب العدل / كربلاء

**Notary Public Directorate/
Karbala**

alinahi333@gmail.com

المستخلص:

يهدف هذا البحث الى التتحقق من العلاقة بين جودة التقارير المالية وبنود تعديل المراجعة بالاعتماد على نموذج Kotari et al, 2005، لحساب جودة التقارير المالية، وعلاقتها بتقرير التدقيق المعدل. ولتحقيق هذا الهدف اعتمد الباحث على منهج الارتباط الوصفي بطبيعته وطريقته، والذي يعتمد على المعلومات المنشورة من قبل الشركات المدرجة في سوق الاوراق المالية العراقية، خلال الفترة من 2013 إلى 2019 بعينة مختارة من تألفت من 35 شركة. وقد تم اختبار صحة فرضية البحث باستخدام طريقة الانحدار المتعدد بواسطة بيانات اللوحة، وقد اشارت نتائج البحث إلى وجود علاقة سلبية وهامة بين نسبة الاستحقاقات التقديرية بناءً على نموذج (Kotari et al, 2005) والأرباح التقديرية مع بنود التعديل في تقرير المراجعة.

الكلمات المفتاحية:- الجودة، التقارير المالية، التدقيق، سوق العراق للأوراق المالية، الاستحقاقات التقديرية، جودة المستحقات

Abstract;

This research aims to verify the relationship between the quality of financial reports and the items of audit amendment based on the model of (Kotari et al, 2005), to calculate the quality of financial reports, and its relationship to the modified audit report, To achieve this goal, the researcher relied on the descriptive correlation approach in its nature and method, which depends on the information published by the companies listed in the Iraqi stock market, During the period from 2013 to 2019, a sample of 35 companies was selected. The validity of the research hypothesis was tested using the method of multiple regression by panel data, and the results of the research indicated that there is a negative and significant relationship between the proportion of discretionary benefits based on the model of (Kotari et al ,2005) and discretionary earnings with the adjustment items in the audit report.

Keywords:- quality, financial reports, auditing, Iraq stock exchange, discretionary benefits, quality of benefits.

1- المقدمة:

تعد الجودة من العوامل الاساسية التي تسهم بشكل مباشر في رفع روح التنافس بين الشركات من خلال النظر الى وعي المستهلك ودوره في اختيار خدمات ذات جودة عالية، وعليه ازداد في السنوات الاخيرة الاهتمام بحكمة الشركات بشكل عام فيما يتعلق بالجوانب المالية والمحاسبية من حيث اعداد التقارير والقوائم المالية المفصح عنها لتحقيق جودة المعلومات والبيانات التي تتضمنها هذه التقارير، فالبيانات المالية المدققة تعد مصدراً موثوقاً للمستخدمين وهي مصدر موثوق للمعلومات للمستخدمين، ولكن لا يمكن استخدامها الا من قبل مستخدمين لهم مجموعة من الخصائص النوعية.

فالمستثمر الذي يقرر بيع او شراء الاسهم، والمصرفي الذي يقرر الموافقة على طلب القرض، والحكومة التي تعتمد على الإقرارات الضريبية لتحصيل الإيرادات الضريبية كلها تعتمد على المعلومات التي يقدمها الآخرون. . في معظم الحالات ، تختلف أهداف مقدمي المعلومات عن أهداف مستخدمي تلك المعلومات. إن الحاجة إلى مدققين مستقلين متورطة في مثل هذه الحجة، أي الأفراد ذوي الكفاءة المهنية والصدق الذين يمكنهم تحديد ما إذا كانت المعلومات المالية التي يعتمدون عليها هي صورة مرغوبة وكاملة للواقع. تقرير التدقيق هو وسيلة يقوم من خلالها المدقق بإبلاغ آرائه حول مصداقية البيانات المالية لمستخدمي ذلك التقرير.

1-1 مشكلة البحث:

تكمن مشكلة البحث في التباين بين الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية من ناحية اعداد التقارير المالية ومراجعتها نتيجة عدم وجود قوانين نافذة تلزم الشركات المساهمة بإعداد التقارير المالية المرحلية ومراجعتها كما هو الحال بالنسبة للتقارير المالية السنوية، فالتدقيق يمثل قيمة مضافة لبيانات المالية المبلغ عنها لأنه يقدم تقارير عن نتائج مراجعة مدى ملاءمة وموثوقية محتوى البيانات المالية، لذا تحاول مشكلة البحث الاجابة عن التساؤل التالي:

- ما العلاقة بين جودة التقارير المالية وتعديل بنود تقرير مراقب الحسابات في سوق العراق للأوراق المالية؟

1-2 فرضية البحث

وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين نسبة الاستحقاقات التقديرية (Based on the model of Kotari et al., 2005) وبين التعديل في تقرير المراجعة.

1-3 اهمية البحث:

تمثل القوائم المالية المصدر الاساسي للمستثمرين في سوق الاوراق المالية ففي معظم الحالات، تختلف أهداف مقدمي المعلومات عن أهداف مستخدمي تلك المعلومات، لذا تصبح الحاجة ملحة لوجود مدققين مستقلين، أي الأفراد ذوي الكفاءة المهنية والصدق والخبرة الذين يمكنهم تحديد مدى مصداقية البيانات المالية لمستخدمي هذه التقارير والمستفيدين منها لتحديد خياراتهم بشأنها، لذا فإن هذا البحث يكتسب أهميته من خلال البحث في العوامل التي تؤثر على حالة التدقيق في سوق الأوراق المالية من خلال التحكم في العوامل الخارجية والسمات الأخرى للتقارير المالية. اذ ان محتوى تقرير المدقق يمكن أن يؤثر على موثوقية البيانات المالية، ومن ناحية أخرى.

4-1 اهداف البحث:

يسعى الباحث من وراء هذا البحث الى تحقيق الهدف التالي:
1- التعريف بجودة القوائم المالية وتقرير مدقق الحسابات

- 2- دراسة العلاقة بين جودة التقارير المالية وتعديل بنود مراقب الحسابات لعينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية

- 3- التحقق من العلاقة بين نسبة الاستحقاقات التقديرية وبين التعديل في تقرير التدقيق بناءً على نموذج (Kutari et al., 2005)

5-1 مجتمع وعينة البحث:

لتحقيق هدف البحث، تم استخدام المجتمع الإحصائي لسوق العراق الأوراق المالية بالتطبيق على البيانات الخاصة بعينة من الشركات المدرجة فيه خلال الأعوام 2013 إلى 2019.

6-1 طرق جمع البيانات

اعتمد الباحث في الجانب النظري من الدراسة على المؤلفات العلمية والدراسات السابقة في الجانب النظري من البحث، أما في الجانب العملي منه فقد اعتمدنا طريقة جمع البيانات والمعلومات الخاصة بالشركات التي تمثل عينة البحث الكترونياً من خلال الموقع الرسمي لهيئة البورصة العراقية والبيانات المالية الخاصة بالشركات المعنية.

7-7- البرامج والاساليب الاحصائية المستخدمة في البحث:

اعتمد الباحث على اكثراً من منهاج معين لإتمام هذا البحث وبما يتفق واهدافه، حيث تمت الاستعانة بالمنهج الوصفي التحليلي كونه الأقرب على كشف العلاقة بين متغيرات الدراسة بشكل دقيق، ومنهج الارتباط باستخدام الانحدار اللوجستي المتعدد اما الجانب العملي منه فقد اعتمد على تحليل البيانات احصائياً بمساعدة برنامج (Excel) وتطبيقات التحليل الاحصائي الأخرى مثل (SPSS) و(EViews).

7-8- الدراسات السابقة:

قام (Chen et al, 2019) في دراسة بعنوان "قابلية المحاسبة للمقارنة وجودة التقارير المالية وتسخير المستحقات" بفحص تأثير قابلية المحاسبة للمقارنة على جودة التقارير المالية ومعدل التأخير في استخدام المستخدمين لمستحقات الشركة . تظهر النتائج أنه يحسن قابلية بيئة المعلومات للمقارنة، مما لا يزيد فقط من قدرة المديرين على تقدير الطلب بشكل أكثر دقة وتميز معلوماتهم الشخصية، بل يزيد أيضاً من فهم المستثمرين للمقارنة بشكل إيجابي بدقة توقعات الإدارء، وتحسن قدرة المديرين على التنبؤ بالأداء المستقبلي للشركة.

فحص (Tumbignon et al, 2018) (العناصر التي تؤثر على جودة التقارير المالية في القطاع العام الإندونيسي. تم اختيار العينة الإحصائية باستخدام طريقة عشوائية تم مسحها من قبل ما مجموعه 66 وكالة حكومية إندونيسية. وأظهرت النتائج أن التزامات النظام ودور التدقيق الداخلي لها تأثير كبير على جودة التقارير المالية.

كما قام (Mickel et al, 2018) بفحص العلاقة بين الاستحقاقات وجودة التقارير المالية. يشمل المجتمع الإحصائي للدراسة الشركات الخاصة البلجيكية وتشمل فترة البحث السنوات من 2004 إلى 2014 وإجمالي 35017 شركة - سنة تم فحصها. أظهرت النتائج أن جودة الأرباح لها علاقة إيجابية كبيرة مع احتمال وجود مستحقات ونسبة المستحقات إلى إجمالي الأصول، حيث درس العلاقة بين الاستحقاقات وجودة التقارير المالية. يشمل المجتمع الإحصائي للدراسة الشركات الخاصة البلجيكية وتشمل فترة البحث السنوات من 2004 إلى 2014 وإجمالي 35017 شركة - سنة تم فحصها، أظهرت النتائج أن جودة الأرباح لها علاقة إيجابية مع احتمال وجود مستحقات ونسبة الاستحقاقات إلى إجمالي الأصول.

اما (Husseini, 2019) فقد درس العلاقة بين جودة التقارير المالية وسيولة الأسهم قبل وبعد الإعلان عن لوائح حوكمة الشركات، وتم تعين المجتمع الإحصائي بالشركات المدرجة في بورصة طهران خلال الفترة 1394-1399هـ التي تستخدم طريقة الحذف المنهجي لـ 100 شركة كعينة ووفقاً للأسس النظرية ذات الصلة ، يتم اختيار المتغيرات ويتم شرح النموذج. أظهرت نتائج تقدير نماذج الانحدار أن جودة التقارير المالية ليس لها علاقة كبيرة بسيولة المخزون وأن الإعلان عن لوائح نظام حوكمة الشركات لا يمكن أن يؤثر بشكل كبير على هذه العلاقة.

الجانب النظري:-

1-2- مفهوم جودة التقارير المالية:

تعد الجودة بشكل عام من المفاهيم الرائجة في وقتنا الحالي بحيث باتت الشركات والمؤسسات الصناعية والخدمية تتنافس فيما بينها من حيث تبني اساليب وطرق مختلفة للجودة سعياً لتحقيق رضا الزبون، اما فيما يخص جودة التقارير المالية فقد تباينت وتعددت اراء العلماء والباحثين حولها، اذ يرى (Beest et al, 2009, 311) الى ان "الهدف الاساسي من اعداد التقارير المالية هو توفير معلومات ذات جودة عالية في تلك التقارير تتعلق بنشاطات المؤسسات الاقتصادية والمالية وتقيد في صنع القرار الاقتصادي، وان توفير هذه المعلومات سيؤثر بشكل ايجابي على مقدمي رأس المال وغيرهم من اصحاب المصلحة لجعل المستثمر او الائتمان وقرارات تخصيص الموارد مماثلة لتعزيز كفاءة السوق".

لذا يذهب البعض الى تعريف جودة التقارير المالية بانها "نقل المعلومات المتعلقة بعمليات المؤسسة المتمثلة بالتدفقات النقدية المتوقعة من تلك العمليات، و مدى الاستفادة منها من قبل المستثمرين". (Hamada, 2015)

اما (brandt et al, 2010) فيرى بان جودة التقارير المالية حدّدت دقة وصدق المديرين في تقديم معلومات عادلة وصادقة لصناع القرار. يتم تعريف المديرين في تقديم معلومات عادلة وصادقة لصناع القرار. بمعنى آخر ، كلما استخدم المديرون عباره الحياد والموضوعية في عرض البنود في البيانات المالية ، يمكن القول أن هناك نوعية من التقارير المالية.

يعتقد (Khajavi et al, 2012) أنه يمكن تصنيف الأساليب المختلفة لجودة التقارير المالية إلى مجموعتين. المجموعة الأولى هي النهج القائم على الاحتياجات الذي يركز على القضايا المتعلقة بتقييم وفائدة المعلومات المالية للمستخدمين. المجموعة الثانية هي نهج دعم المستثمرين والمساهمين ، والذي يركز على القضايا المتعلقة بكيفية إدارة الشركة وإدارتها. تشمل العوامل التي تؤثر على جودة التقارير المالية على أساس كل حالة على حدة مثل حجم الشركة، هيكل الملكية، فلسفة التقيرية والإدارة، نزاعات الوكالة، جودة حوكمة الشركات، نوع شركة التدقير، مستوى المبيعات، هيكل رأس المال، النوع والمعايير وذكر المحاسبة والقوانين واللوائح المنظمة لنظام الاقتصادي والعلاقات السياسية وغيرها (Ahmed& ajam, 2010)

2-2- اهمية جودة التقارير المالية:

- يرى (Lim & Chang, 2015) ان الزيادة في جودة التقارير المالية يمكن ان تساهم بتعزيز كفاءة الاستثمار عن طريق تقليل التباين في المعلومات بين الشركة والمستثمرين معا، مما يتربّط عليه حدوث احتكاك اقتصادي يساهم بتقليل المخاطر الاخلاقية وسوء اختيار القرارات.
 - كما ان الشركات التي تملك جودة تقارير مالية يكون رأس المال لديها اعلى من غيرها فضلا عن انخفاض مصادر التمويل الخارجي
 - ان وجود تقارير مالية جيدة للشركة يساهم بتقليل امكانية سوء الاختيار بالنسبة للقرارات الاستثمارية (Hope et al., 2017).a.
 - تعد الزيادة في اعداد التقارير المالية ذات الجودة من المؤشرات الابيجابية التي ترفع من كفاءة الاستثمار من خلال تقليل التباين بين المعلومات سواء كانت بين الشركة والمستثمرين، وما يتربّط عليها من تقليل تكاليف الشركة من حيث تجميع الموارد المالية، ومن جانب اخر التقليل من التباين في المعلومات بين المستثمرين والمدير، ومن ثم تخفيض التكاليف المترتبة على حملة الاسهم نتيجة مراقبة المدراء وتساهم بتحسين اختيار المشاريع.
- (Khajavi et al, 2012)
- 3-2 العلاقة بين جودة التقارير المالية وبنود التعديل في تقرير المدقق:**
- قبل النطرق للعلاقة بين جودة التقارير المالية وبنود التعديل في تقرير المدقق لا بد من النطرق او لا لمفهوم هذا التقرير، حيث ينظر البعض اليه على انه "منتج نهائي لعملية تدقيق القوائم المالية السنوية للشركة" (Abdul Wahab, 2019).
- في حين يرى (Massad, and Al-Khatib, 2017) تقرير المدقق بأنه "وثيقة مكتوبة تصدر عن شخص متواافق فيه مقومات علمية وعملية وشخصية معينة بحيث تتوفّر له مجموعة من الضمانات تجعله اهلا لإبداء رأي فني محايده يعتمد عليه، ويتضمن تقريره بإيجاز اجمال ما قام به من عمل ورأيه في انتظار الدفاتر والسجلات ومدى دقة ما تحتويه من بيانات محاسبية ومدى تعبير القوائم الختامية عن نتيجة النشاط والمركز المالي.
- ومن جانب اخر يرى البعض بان التقرير الذي يصدر عن المدقق يمثل "خلاصه ما توصل اليه المدقق المالي من خلال تدقيقه والتعرف على انشطة المنشأة وفحص الادلة والمستندات واللاحظات التي يراها ضرورية، فهو يمثل وثيقة مكتوبة لا بد من الرجوع اليها لتحديد مسؤولية المدقق المالي". (Al-Tamimi, 2014).
- ومن خلال م اسبق يمكن التوصل الى مدى الارتباط الوثيق بين جودة التقارير المالية وبنود التعديل في تقرير المدقق وهذا ما اشار اليه (Cobami, 2010) حيث سلط الضوء دور جودة الأرباح في الحد من عدم تناسق المعلومات الخاصة بالشركات الى أن جودة أرباح الشركات المدرجة في بورصة طهران ليس لها أي تأثير على مقدار عدم تناسق المعلومات، ووجد أيضاً أن عدم تناسق المعلومات في فترة ما بعد الأرباح أكبر مما كان عليه في فترة ما قبل الأرباح.
- من ناحية أخرى، اظهرت بعض الدراسات التي اجرتها الباحثين بهذا الصدد أن الشركات التي أعادت صياغة بياناتها المالية في السنوات اللاحقة ترجع إلى أخطاء في الميزان المالي للسنوات السابقة، فعلى سبيل المثال قام (Plumley, 2008) بتحليل عمليات إعادة التقديم التي حدثت من 2003 إلى 2006 وذكر أن كل إعادة عرض تكون لواحد من أربعة أسباب: هي (خطأ داخلي للشركة، تلاعب متعمد، تعقيد المعاملات، وبعض ميزات المعايير المحاسبية لإعادة الصياغة التي كانت بسبب بعض ميزات المعايير المحاسبية).
- كما تم اختبار الخصائص المحددة للمعايير التي تكون فعالة في إعادة العرض، حيث حددت الدراسة على وجه التحديد ما إذا كانت الطلبات مرتبطة بما يلي:
- 1- عدم وضوح او عدم وضوح المواصلة أو تعدد الأصناف المتعلقة بالمعايير بسبب قلة وضوح المعيار الرئيسي.
 - 2- استخدام الأحكام المهنية في تطبيق المعيار.
 - 3- الاستخدام غير الضروري وغير المناسب لقواعد الصيغة.
- وقد انتهت هذه الدراسة الى ان غالبية التعديلات من 2003 الى 2006 كانت 57٪ منها بسبب أخطاء داخلية جوهرية للشركة.
- وعلى العكس من ذلك ووفقاً للعرف الشائع، فإن العامل الرئيسي لمعظم التعديلات هو تعقيد معايير المحاسبة، وهذا ما اشار اليه قدم (Philes et al, 2014) عند تقديم دليلاً تجريبياً على العوامل التي تؤثر على عرض البيانات المالية، تضمنت عينة من (2212) ملاحظة، حيث توصل الى أن خصائص المدققين وشدة إعادة البيان فعالة عند تكرار البيانات المالية، وأن مالكي الشركات التي تم تدقيقها من قبل شركات تدقيق أصغر هم أيضاً أكثر عرضة لإعادة النظر في بياناتهم المالية.
- 4-2 العوامل المؤثرة على نوع تقرير المدقق**
- أ- السبولة:**
- تمثل مقاييس السبولة سبولة الشركة على المدى القصير وهي مقياس لقدرة الشركة على سداد مدفوعات فورية أو تسوية الالتزامات قصيرة الأجل، من حيث المبدأ توفر معايير السبولة الأعلى ثقة أكبر في توافر الأصول النقدية المتاحة لسداد الديون قصيرة الأجل، وبالتالي فإن عدم ملاءمة هذه المعايير يهدد استمرارية الشركات. (Makian et al, 2010)
- ب- الرافعة المالية**
- وهي مؤشر لتحديد المخاطر المالية للشركة المشتقة من نسبة الدين إلى إجمالي الأصول، توضح الرافعة المالية قدرة الشركات على سداد الديون، وخاصة طويلة الأجل، وتزيد الفوائد العديدة لتمويل الديون من حافز الإدارة على استخدام أدوات تمويل

الديون، ولكنها من ناحية أخرى تزيد من مخاطر الإفلاس وتزيد من القيود المفروضة على وحدة الأعمال، ومن المرجح أن تتفاقى الشركات ذات نسب الدين المرتفعة تقرير تدقيق مشروط، إذا وجد المدققون علامات على عدم قدرة الشركة على سداد ديونها، فمن المحتمل أن يؤدي ذلك إلى تعديل تقرير التدقيق (Bani et al, 2014)

جـ- الربحية

تستخدم نسب الربحية لتقييم عمليات الشركات، حيث يتم من خلالها قياس نسبة نجاح الشركة في تحقيق صافي الربح والعائد بالنسبة للإيرادات والمبيعات أو بالنسبة لاستثماراتها، فضلاً عن الأداء العام للشركة وكفاءة الإدارة في الحصول على أرباح مناسبة، بالنظر إلى فعالية معايير الربحية من سياسات السيولة وبشكل عام إدارة الأصول والخصوم لوحدة الأعمال ، تظهر نتائج هذه المعايير الاستراتيجيات العامة لوحدة الأعمال .(Borzamani et al, 2009)

دـ- حوكمة الشركات:

إن وجود نظام جيد لحوكمة الشركات سيؤدي في النهاية إلى تعزيز ثقة مستخدمي البيانات المالية في الإدارة المثلث للأصول واستراتيجيات الإدارة لزيادة فوائد مجموعة واسعة من أصحاب المصلحة، فمع زيادة جودة المعلومات المحاسبية تقل احتمالية الاحتيال والتلویه وأنواع أخرى من سوء الاستخدام في البيانات المالية لهذه المجموعة من الشركات ، ومن المنطقي بالنسبة لهم تقييم رأي تدقيق مقبول. (Bagnaya, 2010)

هـ- حجم الشركة

بسبب إنشاء أنظمة رقابة داخلية قوية في الشركات الكبيرة، تقل احتمالية حدوث أخطاء سواء عن غير قصد أو عن قصد في البيانات المالية، وبالتالي يعتمد المدققون أكثر على نظام الرقابة الداخلية لهذه المجموعة من الشركات بشكل كبير، مما يقال من احتمالية تلفي تقرير تدقيق معدل (Petacchi, 2015)

حيث اظهرت نتائج الدراسات إلى وجود علاقة إيجابية وهامة بين حجم الشركة ونوع تعليق المراجعة، فمع نمو حجم الشركات، تقل احتمالية تلفي تقرير تدقيق معدل.

الاطار العلمي للدراسة:-

يتناول هذا المحور من محاور البحث تحليل وتفسير ومناقشة بيانات البحث ومن ثم اختبار مدى صحة الفرضية التي استند إليها البحث.

1-3- الاحصاء الوصفي لعينة البحث:

اظهرت نتائج الاحصاء الوصفي وفقاً للمؤشرات الإحصائية الخاصة بـ 35 شركة من الشركات المسجلة في سوق العراق للأوراق المالية خلال للأعوام 2013 إلى 2019 ان متوسط القيمة المطلقة للاستحقاقات الاختيارية لنمذج Kotari هو سالب مضروباً في 0.856، مما يشير إلى أن جودة الاستحقاقات الاختيارية في عينة الشركات التي تستخدم هذا المعيار منخفضة نسبياً (قريبة من -1).

من ناحية أخرى، يظهر متوسط متغير الدخل الاختياري -0.067، مما يدل على وجود حوالي 7% من الدخل الاختياري في المتوسط في شركات العينة، ومن جانب اخر فإن متوسط متغير تعديلات تقرير المراجعة هو 0.510، مما يشير إلى أن حوالي 51% من شركات العينة لديها تقرير مع شرط تعديل (مشروط ، مرفوض أو بدون تعليق) وبقية الشركات العينة لديها تقرير تدقيق غير معدل أو مقبول، والجدول (1) التالي يوضح ذلك.

الجدول (1) الإحصاء الوصفي لمتغيرات البحث

رمز	التعريف التشغيلي	متوسط	وسط	الانحراف المعياري	أقل مبلغ	المبلغ الأقصى
DACC	القيمة المطلقة للاستحقاقات الاختيارية لنمذج Kotari مضروبة في سالب واحد	-0.856	-0.904	0.159	-0.998	-0.136
DisRev	الدخل الاختياري	-0.067	-0.023	0.110	-0.730	-0.0005
A_adjustments	تعديلات تقرير المراجعة	0.510	1.000	0.501	0.000	1.000
Size	حجم الشركة	20.096	20.536	2.992	8.949	26.625
SalesVolatility	تقلبات المبيعات	0.134	0.077	0.159	0.0005	0.908
Cash FlowVolatility	تقلبات التدفق النقدي	0.073	0.053	0.070	0.0001	0.355
Loss	تلف (خساره)	0.346	0.000	0.476	0.000	1.000
Sales Growth	نمو المبيعات	0.058	-0.042	0.547	-0.999	2.720

-2-3- معاملات الارتباط بين متغيرات البحث:
 من أجل التحقيق في درجة الارتباط بين متغيرات البحث لتناسب نموذج البحث وأيضاً لتحديد العلاقات الخطية بين كل من متغيرات البحث، قمنا بدراسة علاقة الارتباط بين متغيراته، بالنظر إلى أنه لا يوجد أي من أزواج متغيرات البحث له معامل ارتباط أعلى من 0.5، لذلك لا يوجد ارتباط قوي بين المتغيرات، كما موضح في الجدول (2) التالي.

الجدول (2) معاملات الارتباط لمتغيرات البحث

<i>SALESGROWTH</i>	<i>LOSS</i>	<i>CASHFLOWVOLATILITY</i>	<i>SALESVOLATILITY</i>	<i>SIZE</i>	<i>A_ADJUSTMENTS</i>	<i>DISREV</i>	<i>TAC</i>	<i>DACC</i>	نام متغير
- 0.048	- 0.074	0.027	- 0.010	- 0.082	0.076	- 0.094	- 0.912	1.000	<i>DACC</i>
0.011	- 0.006	- 0.043	- 0.009	0.065	- 0.021	0.113	1.000	- 0.912	<i>TAC</i>
- 0.017	- 0.010	- 0.156	- 0.098	- 0.190	- 0.050	1.000	0.113	- 0.094	<i>DISREV</i>
- 0.150	- 0.006	- 0.054	0.008	- 0.130	1.000	- 0.050	- 0.021	0.076	<i>A_ADJUSTMENTS</i>
0.212	- 0.260	0.025	0.219	1.000	- 0.130	- 0.190	0.065	- 0.082	<i>SIZE</i>
0.005	- 0.011	0.159	1.000	0.219	0.008	- 0.098	- 0.009	- 0.010	<i>SALESVOLATILITY</i>
0.050	0.087	1.000	0.159	0.025	- 0.054	- 0.156	- 0.043	0.027	<i>CASHFLOWVOLATILITY</i>
- 0.193	1.000	0.087	- 0.011	- 0.260	- 0.006	- 0.010	- 0.006	- 0.074	<i>LOSS</i>
1.000	- 0.193	0.050	0.005	0.212	- 0.150	- 0.017	0.011	- 0.048	<i>SALESGROWTH</i>

3- اختبار صحة فرضية البحث:

تتص فرضية البحث على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين نسبة الاستحقاقات التقديرية (بناءً على نموذج كوتاري وأخرون ، 2005) وبين التعديل في تقرير المراجعة، ولتحقق من مدى صحة هذه الفرضية تم استخدام النموذج التالي:

$$A_{\text{adjustments}}{}_{t,i} = a_0 + a_1 DACC{}_{t,i} + a_2 SIZE{}_{t,i} + a_3 Sales Volatility{}_{t,i} + a_4 Cash Flow Volatility{}_{t,i} + a_5 Loss{}_{t,i} + a_6 Sales Growth{}_{t,i} + \sum Year + \sum Industry + \epsilon_{t,i}$$

النموذج أعلاه هو نموذج لوغاريتmic، حيث تمثل نماذج Logit التي يكون المتغير التابع لها ثنائياً. في نموذج اللوغاريتم اللوغاريتمي للتفوق تم تصميمه كمخرج يعتمد على مجموعة من المتغيرات المستقلة، لذلك في هذه النماذج لا يمكن استخدام الانحدار العادي (حيث يجب أن يكون المتغير التابع صغيراً) للتنبؤ بحدود المتغير التابع. في هذا النوع من الانحدار يتم استخدام نسبة التفوق، وهي نسبة النجاح إلى الفشل، وتتجدر الإشارة إلى أن الشروط المسبقة للانحدار الخطى مثل وجود علاقة خطية بين المتغيرات المستقلة والتابعة، وتجانس التباين للمتغير التابع والمتغيرات المستقلة، والتوزيع الطبيعي للمتغير التابع والمتبقي أو خطأ القياس لم تؤخذ في الاعتبار في نموذج لوجيست.

وبالنظر إلى أن النموذج أعلاه هو نوع من البيانات المركبة، فمن الضروري إجراء نوع التقدير المناسب له باستخدام معيار AIC. لهذا قمنا بتقدير نموذج logit باستخدام ثلاث طرق OLS بسيطة، طريقة اللوحة ذات التأثيرات الثابتة وطريقة اللوحة ذات التأثيرات المتغيرة، ومقارنة معايير AIC الخاصة بهم، سيتم استخدام كل من هذه النماذج مع AIC أصغر كنموذج نهائي وفيما يلي نتائج ملائمة طرق تركيب النماذج الثلاثة وقيم AIC لكل منها.

الجدول (4) نتائج إحصائيات AIC لنموذج الفرضية

نماذج لوحدة معنمة مع تأثيرات ثابتة متغيرة	نماذج لوحدة معنمة مع تأثيرات ثابتة	نماذج OLS بسيط	معايير تحديد الهوية
263/67	260/67	261/67	AIC معامل

وفقاً للجدول أعلاه وقيم AIC لكل من النماذج الأربع، يمكن استنتاج أن نموذج اللوحة ذو التأثيرات الثابتة نظراً لوجود أقل قيمة AIC سيكون الطريقة الأكثر ملائمة لتناسب النموذج، ونتائج تقييم النموذج النهائي موضحة في الجدول (5) أدناه

الجدول (5) نتائج ملائمة نموذج الفرضية الأولى

احتمال (إمكانية)	إحصائيات الاختبار	(ضرر) معامل في الرياضيات أو درجة	معامل	رمز
0.000	5.399	1.339	نموذج ثابت	C
0.0005	-3.544	-0.352	القيمة المطلقة لاستحقاقات Kotari الإختيارية لنموذج مضروبة في سالب واحد	DACC
0.032	-2.151	-0.021	حجم الشركة	Size
0.190	1.313	0.250	تضليلات المبيعات	SalesVolatility
0.053	-1.945	-0.870	تضليلات التدفق النقدي	Cash FlowVolatility
0.465	-0.731	-0.047	خساره	Loss
0.046	-1.997	-0.106	نمو المبيعات	SalesGrowth
تم التحكم فيه		<i>Year</i>		متغير السنة
تم التحكم فيه		<i>Industry</i>		متغير الصناعة
0.202		معامل تحديد النموذج		
(0.000) 6.632		الإحصاء F (الاحتمال)		
1.610		إحصائيات كاميلا واتسون		

يتضح من نتائج الجدول أعلاه وبحسب إحصائيات الاختبار على مستوى هام للمعاملات وعلامة معامل الانحدار لكل متغير يمكن استنتاج أن متغير القيمة المطلقة لاستحقاقات الاختيارية لنموذج Kotari لديه احتمال 0.0005، لذلك فهو مهم في النموذج أعلاه، مع الأخذ في الاعتبار أن معامل هذا المتغير سالب، فهذه العلاقة سالبة وذات دلالة، مما يشير إلى وجود علاقة سلبية وهامة بين نسبة الاستحقاقات التقديرية (Based on the model of Kotari et al., 2005) وبين تعديل في تقرير المراجعة، لذلك تم تأكيد الفرضية الأولى لهذه الدراسة.

4. الاستنتاجات:

- 1- تشير نتائج هذه الدراسة إلى وجود علاقة سلبية بين نسبة المستحقاقات التقديرية (بناءً على نموذج Kotari ، 2005) والأرباح التقديرية مع بنود التعديل في تقرير المراجعة.
- 2- تشير نتائج الدراسة إلى أنه في سوق الأوراق المالية العراقية كلما زادت جودة التقارير المالية، فإنه نتيجة لذلك يتم الإبلاغ عن مستحقاقات عالية الجودة، مما يؤدي إلى تقليل تعديل تقرير المراجعة وتصبح تقارير المراجعة أكثر قبولًا.
- 3- يؤدي استخدام التقارير المالية عالية الجودة إلى تقليل إداراة الأرباح وإن أي إساءة استخدام محتملة من قبل المديرين في الشركات، وعدم تناسق المعلومات وتضارب المصالح بين المديرين والمساهمين يتربّط عليه قيام المدققون بإجراء عملية التدقيق بدقة.
- 4- وجود علاقة إيجابية وهامة بين حجم الشركة ونوع تعليق المراجعة، فمع نمو حجم الشركات، تقل احتمالية تلقى تقرير تدقيق معدل نتيجة اعتماد هذه الشركات على أنظمة فعالة للرقابة الداخلية.

5. التوصيات:

- 1- يجب أن يدرك مستخدمو البيانات المالية، وخاصة المساهمون والمستثمرون، أن وجود أو عدم وجود شرط تعديل في تقرير المراجعة يؤثر بشكل مباشر على جودة البيانات المالية ويسمح لهم باستخدام البيانات المالية عند ظهور آثار البنود تشمل تعديل تقرير التدقيق.

- 2 ضرورة الاهتمام بشكل اكبر بجودة المراجعة من قبل المدققين وأنشاء تخطيط وتطوير خطة المراجعة عن طريق الفحص الدقيق لخصائص جودة التقارير المالية في الشركات وتطبيقاتها على النحو الامثل.
- 3 التحقيق في تأثير قدرات المديرين وخصائص مجلس الإدارة على بنود تعديل تقرير المراجعة
- 4 على ادارة الشركات المدرجة بسوق العراق للأوراق المالية اعداد وصياغة برامج رقابية فعالة وجيدة لإعداد تقارير ذات جودة عالية عن نتائج الاعمال الخاصة بها.

المصادر

1. Abdel-Wahhab, Nasr, 2019, Auditor Services for the Capital Market, University House, Alexandria.
2. Aboody, D., & Lev, B. (2000). Information asymmetry, R&D, and insider gains. *The journal of Finance*, 55(6), 2747-2766.
3. Ahmed . S. & ajam, M, (2010). The impacts of state ownership on information asymmetry: Evidence from an emerging market. *China Journal of Accounting Research*, 3, 13-50
4. Al-Tamimi, Hadi (2014) Introduction to Auditing, Wael Publishing House, Jordan, 1st edition.
5. Bagnaya. Wasan, (2010). Do accruals exacerbate information asymmetry in the market?. *Advances in Accounting*, 26(1), 66-78.
6. Bani et al (2015). The effect of audit adjustments on earnings quality: evidence from china. *Journal of Accounting and Economics*, 61: 545-562
7. Beest et al. (2009). Attributes of social and human capital disclosure and information asymmetry between managers and investors. *Canadian Journal of Administrative Sciences/Revue Canadienne des Sciences de l'Administration*, 26(1), 71-88.
8. Borzamani et al. (2009). Buyer-supplier relationships and the stakeholder theory of capital structure. *the Journal of finance*, 63(5), 2507- 2552
9. brandt et al. (2010).Understanding earnings quality: a review of the proxies, their determinants and their consequences. *Journal of Accounting and Economics* 401–344 ,50
10. Chen et al, (2019). Customer-base concentration, profitability, and the relationship life cycle. *The Accounting Review*, 91(3), 883- 906.
11. Cobami, Shaikh, S. (2010). Customer concentration risk and the cost of equity capital. *Journal of Accounting and Economics*, 61(1), 23-48
12. Hamada, J. (2015). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*. In Press, doi:10.1016/j.jacceco.2014.08.007.
13. Hope, O. K., Thomas, W. B., & Vyas, D. (2017). Stakeholder demand for accounting quality and economic usefulness of accounting in US private firms. *Journal of Accounting and Public Policy*, 36(1), 1-13.
14. Khajavi et al, (2012). Qualified audit opinions and debt contracting. The 3rd International Conference of The Japanese Accounting Review In Kyoto, Organized by Kobe University, Kyoto University, and Doshisha University.
15. Lim & Chang (2015). Customer-base concentration and inventory efficiencies: Evidence from the manufacturing sector. *Production and operations management*, 25(2), 258-272
16. Makian et al, (2010). The association between outside directors, institutional investors and the properties of management earnings forecasts. *Journal of accounting research*, 43(3), 343-376
17. Mickel et al (2018). Accounting information quality, governance efficiency and capital investment choice. *China Journal of Accounting Research*, 9(4), 251-266.
18. Mosaad, Mohammed, and Al-Khatib, Khaled (2017) an in-depth study in the application of calculations, Treasures of Scientific Knowledge Publishing House, Jordan.
19. Olanispi et al, (2018). Customer Concentration and Earnings Management: Evidence from the Sarbanes-Oxley Act.
20. Petacchi, R. (2015). Information asymmetry and capital structure: Evidence from regulation FD. *Journal of Accounting and Economics*, 59(2-3), 143-162
21. Philes et al, 2014. (2014). Management earnings forecasts, insider trading, and information asymmetry. *Journal of Corporate Finance*, 26, 96-123
22. Plumley, P. M., (2008). Revisiting the relation between environmental performance and environmental disclosure: An empirical analysis. *Accounting, organizations and society*, 33(4-5), 303-327.
23. Tumbington et al, (2018). Does earnings quality affect information asymmetry? Evidence from trading costs. *Contemporary Accounting Research*, 30(2), 482-516