



The Impact Of The Audit Quality on The Operations Management Earnings (Exploratory – Empirical Study).

اثر جودة التدقيق على عمليات ادارة الارباح

(دراسة استطلاعية – تطبيقية)

*م. م حوراء عبد الامير احمد

Abstract: This study aimed to reveal the relationship between the practices of earnings management and Audit quality standards (auditor independence and fees, size and reputation of audit offices, competition between audit offices) in a sample of companies listed in the Iraqi Stock Exchange in fact that accountants can change the number of financial statements through practices of management earning. We tried to identify the extent of this phenomenon to the Iraqi companies and their relationship with audit quality by applying Miller model to calculate the practices of earning management and Using the questionnaire for a sample of (25) auditors at audit offices in Karbala and Baghdad the study reached to several conclusions companies have exercised earning management in the years (2011,2012,2013,2014,2015,2016,2017) the study provided some recommendations: the companies of the research sample rationalize the practice of earning management because of its negative effects on the economic development and on all parties involved in the company even if it achieved temporary benefit to one of the parties.

المستخلص: هدفت هذه الدراسة الى الكشف عن علاقة الاثر بين مقاييس جودة التدقيق المتمثلة بـ (استقلالية واتعاب مدقق الحسابات، حجم وسمعة مكاتب التدقيق، التنافس بين مكاتب التدقيق) وممارسات ادارة الارباح في عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية وذلك من منطلق ان المحاسبين يمكنهم ان يغيروا ارقام البيانات المالية من خلال ممارسات ادارة الارباح لذلك حاولت الدراسة التعرف على مدى وجود هذه الظاهرة لدى الشركات العراقية عينة البحث وعلاقة جودة التدقيق بها من خلال تطبيق نموذج ميلر لاحتساب ادارة الارباح وباستخدام الاستبيان لعينة مكونة من (٢٥) من المدققين في مكاتب التدقيق في محافظتي كربلاء وبغداد، ومن خلال التحليل توصلت الدراسة الى ان الشركات عينة البحث قد مارست ادارة الارباح في جميع سنوات البحث وهي (٢٠١١، ٢٠١٢، ٢٠١٣، ٢٠١٤، ٢٠١٥، ٢٠١٦، ٢٠١٧)، فيما اوصت الدراسة بضرورة ان تقوم الشركات عينة البحث بترشيد ممارسة ادارة الارباح، لما لها من اثار سلبية على التنمية الاقتصادية وعلى جميع الاطراف المعنية بالشركة حتى وان حققت منفعة مؤقتة لاحد الاطراف.

الكلمات المفتاحية/ جودة التدقيق ، ادارة الارباح

المقدمة:برزت ظاهرة ادارة الارباح بوصفها ظاهرة محاسبية ومالية في نهاية القرن الماضي حينما حاولت بعض الشركات خلق انطباع جيد عن اعمالها من خلال عرض ارقام الربح السنوي بشكل يوحي الى ان وضع الشركة الايرادي مفضل لدى المستخدمين ومن المعروف ان ادارة الارباح تتم من خلال الممارسات التي تقوم بها الادارة والنتيجة من اختيارها للسياسات المحاسبية للشركة وان هناك اتفاق كبير بين اغلب الباحثين على ان اساليب ادارة الارباح تستخدم من اجل تضليل المساهمين وبقية مستخدمي القوائم المالية. وبذلك يمكن القول بانها مجموعة من الانشطة والوسائل والاجراءات المتخذة من قبل ادارة الشركة والتي تهدف الى تعظيم فوائد الادارة وتحقيق بعض المكاسب بغض النظر عن مشروعيتها من خلال استغلال المرونة في المبادئ والمعايير المحاسبية والخروج عنها، وقد ازداد الاهتمام بموضوع ادارة الارباح لا سيما في المدة التي تلت الانهيارات المالية التي حدثت في عدد من الشركات الكبيرة في العالم وان معظم اسباب الانهيارات والازمات التي تعرضت لها هذه الشركات هي تتعلق بمجالس ادارتها من خلال تلاعبها في التقارير المالية والممارسات المظلمة للقوائم المالية باستخدام التلاعب والانحراف (ادارة الارباح). ونتيجة لذلك ظهر الاهتمام بتبني مفاهيم جودة التدقيق في العمل الرقابي والاستفادة منها في تطوير الممارسات المحاسبية والادارية الصحيحة للحد من ممارسات ادارة الارباح.

المبحث الاول : منهجية الدراسة

تُعد منهجية البحث إحدى الركائز الأساسية التي تربط بين المعرفة النظرية ومحاولة تجسيدها في المجال التطبيقي، اذ تمثل خارطة طريق الباحثة ومن خلالها سيتم تشخيص مشكلة البحث وماهيتها

ومحاولة الإجابة عما يطرح فيها من إشكاليات معرفية وتطبيقية للوصول إلى فهم الموضوع المبحوث والعلاقة بين متغيراته، وبذلك تعتبر المنهجية خطوة في تحقيق الأهداف المرجوة من البحث. وبناء على ذلك تتحدد المنهجية بمجموعة من الفقرات الأساسية الآتية:

١ - مشكلة الدراسة

إن ممارسة سلوك إدارة الأرباح وإن كانت تحقق منافع للشركة في الأجل القصير إلا أنها قد تؤدي إلى مشاكل خطيرة في الأجل الطويل ، والتي تنعكس على ضعف الكفاءة التشغيلية والاقتصادية للشركة حيث أن تحقيق مصلحة الإدارة في الأجل القصير سيكون على حساب مصلحة الشركة في الأجل الطويل ، الأمر الذي يلقي بظلال قاتمة على مستقبلها ويهدد استمراريتها .

ومن جانب آخر فإن أهمية دور مراقب الحسابات في اضعاف المصدقية على البيانات المالية للشركات في ظل تزايد أهمية هذه البيانات يتطلب الاهتمام بهذه المهنة من قبل القائمين عليها ، حيث يتطلب الأمر العمل على إعادة الاعتبار لمهنية التدقيق وذلك من خلال التركيز على جودة عملية التدقيق والعوامل التي تساهم في زيادتها ومنها (استقلالية مدقق الحسابات، حجم مكاتب التدقيق، التنافس بين مكاتب التدقيق).

وبناءً على ما سبق فإن مشكلة الدراسة تتمثل بالتحدي الذي يواجه مدققي الحسابات بالكشف عن الممارسات والاجراءات والسياسات المتبعة التي يقوم بها المحاسبون مستغلين ذكائهم ومعرفتهم وخبرتهم بالمعايير والقواعد المحاسبية لمعالجة الارقام بهدف تحسين صورة الوحدة الاقتصادية

٢ - هدف الدراسة

يسعى البحث الى تحديد العلاقة بين مقاييس جودة التدقيق (استقلالية واتعاب مدقق الحسابات ، حجم وسمعة مكاتب التدقيق والتنافس بين مكاتب التدقيق) وبين ادارة الارباح في عينة من الشركات العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية كهدف اساسي تندرج تحته مجموعة من الاهداف الفرعية منها (توضيح مدى ممارسة هذه الشركات لإدارة الارباح و تحليل مقاييس جودة التدقيق واي من هذه المقاييس هو الاكثر تأثيرا في الحد من ادارة الارباح).

٣ - أهمية الدراسة

يستمد البحث أهميته من أهمية جودة التدقيق نتيجة حالات الاختلاس والتلاعب والتزوير في الحسابات وما يتطلبه ذلك من الفات نظر الجهات التدقيقية اتجاه بعض النقاط المهمة الواجب مراعاتها لغرض كشف ممارسات ادارة الارباح نظرا لما خلفته هذه الظاهرة من اثار سلبية على مهنة المحاسبة والتدقيق.

٤ - فرضيات الدراسة

انطلاقا من مشكلة الدراسة ووصولاً الى تحقيق اهدافها يمكن صياغة الفرضيات الآتية:
الفرضية الاولى : لا يوجد اثر ذا دلالة احصائية بين استقلالية واتعاب مدقق الحسابات ومستوى ادارة الارباح.

الفرضية الثانية : لا يوجد اثر ذا دلالة احصائية بين حجم وسمعة مكاتب التدقيق ومستوى ادارة الارباح.

الفرضية الثالثة : لا يوجد اثر ذا دلالة احصائية بين التنافس بين مكاتب التدقيق ومستوى ادارة الارباح.

٥- مجتمع وعينة الدراسة

اشتمل مجتمع البحث على مكاتب التدقيق الخارجي في كربلاء وبغداد لقياس جودة التدقيق باستخدام استمارة الاستبيان، فيما قيست ادارة الارباح باستخدام مؤشر ميلر (Miller) وكانت العينة مكونة من ثلاث شركات عراقية وهي (الشركة العراقية لإنتاج وتسويق اللحوم والمحاصيل الحقلية، شركة اسيا سيل للاتصالات، الشركة الاهلية للتأمين) مدرجة في سوق العراق للأوراق المالية وللفترة من ٢٠١١ الى ٢٠١٧.

٦- مصادر بيانات الدراسة

استخدمت المصادر العربية والأجنبية ذات العلاقة بمتغيرات الدراسة من كتب علمية متخصصة ودوريات ورسائل واطاريح جامعية متاحة في المكتبات العامة والجامعية بالإضافة الى الشبكة الدولية للمعلومات (الانترنت) لإغناء الجانب النظري للدراسة. أمّا البيانات اللازمة للتحليل في الجانب التطبيقي للدراسة، فقد أستُخلصت من واقع الكشوفات المالية الخاصة بالشركات العراقية عينة الدراسة، والمتمثلة بكشف الميزانية العمومية، وكشف الدخل والتي أُخذت من التقارير السنوية التي تتضمن الحسابات الختامية لتلك الشركات خلال مدة الدراسة والمنشورة في سوق العراق للأوراق المالية التي شملت السنوات (2011-2017).

المبحث الثاني: الإطار النظري للدراسة

اولاً: جودة التدقيق وأهميته وعناصره

١ - تعريف جودة التدقيق:

لاقى موضوع جودة التدقيق اهتماما كبيرا من قبل الباحثين عند محاولة وضع تعريف لعملية التدقيق، إذ اشار معيار التدقيق الدولي (٢٢٠) الى جودة التدقيق بانها "تتمثل في السياسات والاجراءات المطبقة في شركة التدقيق للتحقق من ان اعمال التدقيق المنفذة قد تم ادائها على وفق معايير التدقيق المتعارف عليها" (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٠٩) ويعد (De Angelo) من اوائل الباحثين الذين عملوا على وضع تعريف لجودة التدقيق وعرفها بانها "تقدير السوق لاحتمالية قيام المدقق باكتشاف الانحراف في النظام المحاسبي الموحد للعميل محل التدقيق ومن ثم قيامه بالتقرير عن ذلك الانحراف" (De Angelo, 1981:186).

ولقد اورد العديد من الكتاب والباحثين تعريف عديدة لجودة التدقيق تناولوها في كتبهم وابحاثهم العلمية وبينت بانها لم يتم الاتفاق على تعريف محدد ومتفق عليه لجودة التدقيق ويعود ذلك الى النظر

اليه من وجهات نظر متعددة لذا سيتم التطرق الى بعض التعاريف بحسب اختلاف المحاور التي تم التركيز عليها من قبلهم فمنهم من عرفها من خلال الالتزام بمعايير التدقيق ومنهم من عرفها من خلال اكتشاف الاخطاء والانحرافات وكما مبين ادناه:

يعرف (مطر) جودة التدقيق " بأنها الوسيلة التي يمكن بواسطتها لمكاتب تدقيق الحسابات التأكد إلى حد معقول بأن الإدارة التي تبديها عمليات التدقيق تعكس دائماً مراعاتها لمعايير التدقيق المقبولة أو أية شروط قانونية أو تعاقدية أو أية معايير مهنية تصنعها تلك المكاتب بنفسها" (مطر، ١٩٨٩ : ٦٩). ويوضح (علي وشحاته، ٢٠٠٩: ٤٥) جودة التدقيق بانها " التزام مراقبي الحسابات بالمعايير المهنية وقواعد وآداب السلوك المهني" اما (Teoh, Wong, 1993: 346) فيعرف جودة التدقيق بانها " العملية التي ينتج عنها تقارير مالية اكثر مصداقية"

ومن خلال ما تم التطرق إليه يستنتج بأنه لا يوجد تعريف محدد لمفهوم جودة التدقيق، الا انه تم التأكيد على ضرورة التزام مدقق الحسابات بكل من معايير التدقيق المهنية المتعارف عليها، وآداب وقواعد السلوك المهني بالإضافة إلى الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات التي تم اكتشافها في القوائم المالية.

٢ - أهمية جودة التدقيق

تزايد الاهتمام بتحسين جودة تدقيق الحسابات خلال السنوات الماضية وذلك بسبب زيادة الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكاتب التدقيق وخاصة في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا واستراليا، ويعتمد الكثير من المستخدمين الخارجيين على مدقق الحسابات في اتخاذ قراراتهم، فمدقق الحسابات يهيمه إتمام عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة لإخلاء مسؤوليته أمام الجهات الأخرى أولاً، ولزيادة أرباحه والمحافظة على الزبون ثانياً، وكونها تعد من أهم العوامل المؤثرة في تغيير مدقق الحسابات في كثير من الشركات (Krishnan, 2002 , P.113).

وعليه فان أهمية جودة التدقيق تستمد من أهمية اعمال التدقيق ذاتها وتتبلور أهمية جودة اعمال التدقيق في العديد من المجالات منها:

أ- تقليل خطر التدقيق وخلق بيئة مناسبة تشجع على تقديم اعمال التدقيق بجودة عالية وتنمية المهارات والقدرات لممارسي المهنة (الزبيدي، ٢٠١٠: ٥٥).

ب- تجنب القائمين بإعمال تدقيق الحسابات من العقوبات والجزاءات المهنية (يوسف، ٢٠٠٩: ٨٩) و (عفاف، ٢٠٠٨: ١٨).

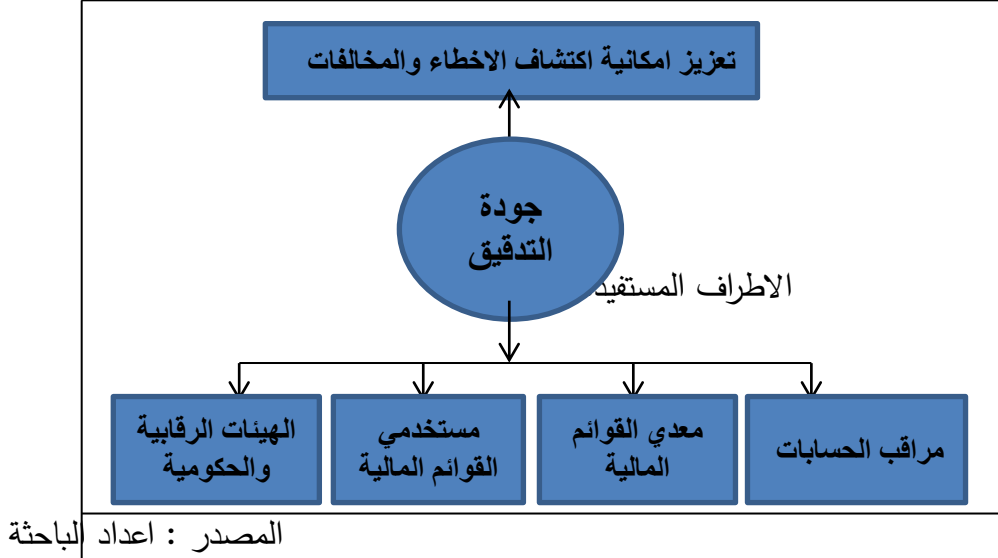
ت- تسهم من خلال الزام المنظمات المهنية ومكاتب التدقيق لتحقيق مستوى عال من الجودة لضمان تطوير المهنة والارتقاء بأداء ممارسيها من جهة ومن جهة اخرى لدعم الثقة فيها وتجنب التدخل الحكومي (التدخل من خارج تنظيم المهنة) (حسنين وقطب، ٢٠٠٣: ٣٦٣).

ث- تعتمد الاجهزة الحكومية على القوائم المالية المدققة في نواح متعددة، منها التخطيط والرقابة وفرض الضرائب واتخاذ القرارات بخصوص اعانة بعض الصناعات، لذا تسعى الهيئات والجهات

الحكومية الى ان تتم اعمال الرقابة على وفق مستوى عال من الجودة بهدف حماية النشاط الاقتصادي والاطراف كافة ذات الصلة بعملية التدقيق (جبران، ٢٠١٠: ١٤). والشكل الاتي يوضح اهمية جودة التدقيق والاطراف المستفيدة منها:-

شكل (١)

جودة التدقيق والاطراف المستفيدة منها



٣- عناصر جودة التدقيق

يهدف معيار التدقيق (٢٢٠) الى توفير ارشادات حول جودة التدقيق الخاصة بسياسات واجراءات مكتب التدقيق فيما يتعلق بأعمال التدقيق بشكل عام والاجراءات الخاصة بالأعمال التي يتم اسنادها لمساعد المدققين، وقد تطرق المعيار الى ضرورة تنفيذ سياسات جودة التدقيق وإجراءاتها على مستوى مكتب التدقيق، فيجب على مكتب التدقيق تنفيذ السياسات للتأكد من ان انجاز اعمال التدقيق تتم طبقاً للمعايير الدولية او المحلية. وتشمل عناصر جودة التدقيق على ما يلي: (الذنيبات، ٢٠٠٢: ١٠٨-١٢٧).

أ- الاستقلالية والأمانة والموضوعية: يجب ان يتوافر في كافة الأفراد الذين ينفذون عملية التدقيق الاستقلالية الحقيقية والظاهرية عند إجراء أعمال التدقيق وعدم التحيز لأي جهة، وأن يقوم بأداء كافة المسؤوليات بكل موضوعية وكرامة حيث يتم التأكد من مدى توافرها من خلال إجابة المدقق أو أي عضو في عملية التدقيق على قائمة الاستقصاء سنوياً، وتشمل هذه القائمة عدة أسئلة منها امتلاك المدقق أسهم في الشركة محل التدقيق، أو هل المدقق عضو في مجلس إدارة الشركة.

ب- إدارة الأفراد: هي السياسات والإجراءات التي يجب وضعها لتوفر تأكيداً "مناسباً" عن توافر التأهيل المناسب لكل مدقق لأداء العمل على نحو جيد وتخصيص العمل على الأفراد الذين تتوفر فيهم مهارة فنية ملائمة وحصولهم على قدر ملائم من التدريب، وإشراك كافة الأفراد في برامج التعليم المستمر وأنشطة التطوير المهنية ليتمكنوا من انجاز الأعمال المحددة لهم، وترقية الأفراد بناء على المؤهل والكفاءة لإنجاز أعمالهم ، حيث يتم تقييم المدققين من خلال تقرير التقييم الخاص بكل عملية تدقيق.

ت- قبول واستمرار علاقات الزبائن والعمليات المحددة: يجب على مكاتب التدقيق وضع السياسات وإجراءات قبول واستمرار علاقات الزبائن والعمليات المحددة المصممة لتزويدها بتأكيد معقول بأنها سوف تقيم أو تستمر فقط في علاقتها والعمليات من حيث نزاهة الزبون، وتستطيع الامتثال لمتطلبات أخلاقيات المهنة وأنها كفؤة لأداء العملية التدقيقية، ولديها القدرات والوقت والموارد لأجراء ذلك، كما يجب على مكاتب التدقيق الحصول على المعلومات الضرورية في حال قبول عملية التدقيق وعند اتخاذ قرار الاستمرار مع الزبون (الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، ٢٠٠٦: ٢٥٨).

ث- أداء عملية التدقيق: على مكاتب التدقيق وضع السياسات والإجراءات التي توفر التأكد من أن العمل الذي قام به المدققون تم وفقا للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية ومعايير الجودة في مكاتب التدقيق.

ج- المتابعة أو المراقبة: وضع السياسات والإجراءات للتأكد من تطبيق جميع عناصر جودة التدقيق.

ح- الاستشارات: أن تكون الاستشارات داخل مكاتب التدقيق أو خارجها من قبل أشخاص يمتلكون الخبرة العملية ذات العلاقة بموضوع الاستشارة.

٤ - قياس جودة التدقيق:

أن عدم وجود مفهوم أو تعريف موحد ومقبول لجودة التدقيق من جميع الأطراف ذات المصلحة أكسبها مزيدا من الغموض وجعل من الصعب إثباتها أو حتى قياسها بصورة مباشرة، ويعود صعوبة قياس جودة التدقيق إلى أن المنتج الوحيد لعملية التدقيق والمرئي هو (تقرير المدقق) والذي هو عبارة عن قالب عام، وغالبية هذه التقارير التي يصدرها المدقق هي تقارير نمطية تحمل آراء غير متحفظة (نظيفة)، ويرى كل من (Krishan & Schaur, 2000, P.18) أن لقياس جودة أي منتج هنالك طريقتين، أحدهما مباشرة والأخرى غير مباشرة عن طريق استخدام وسائل بديلة (كشهرة المنتج أو شهرة المصنع)، وفيما يتعلق بجودة التدقيق هنالك منهجان شائعان لقياس جودة التدقيق وهما:

أ - المنهج الأول: قياس جودة التدقيق بطريقة غير مباشرة (عن طريق استخدام وسائل بديلة) من خلال بحث العلاقات التي تتعلق بجودة التدقيق، وقد شملت الوسائل البديلة حجم مكتب التدقيق وسمعة المدقق وفترة التعاقد مع الزبون وتقديم الخدمات الأخرى خلاف عملية التدقيق ونسبة معدلات الدعاوى القضائية ذات العلاقة بعمل المدقق والخبرة في الصناعة وغيرها .

ب - المنهج الثاني: قياس جودة التدقيق بطريقة مباشرة (المنهج السلوكي)، ويقوم هذا المنهج على افتراض أن احتمالية الكشف والتبليغ عن أي اختراقات تتعلق بعقد التدقيق سوف ينعكس في مخرجات العملية التدقيقية مثل الأخطاء التي يرتكبها المدققين.

ثانيا: - إدارة الأرباح

١ - مفهوم إدارة الأرباح

يُشار إلى إدارة الأرباح بأنها (المحاسبة الإبداعية، تمهيد الدخل، تمهيد المكاسب، الهندسة المالية والمحاسبة التجميلية)، وأن التعبير المفضل في الولايات المتحدة والذي يظهر في معظم إصداراتهم هو "إدارة الأرباح" لكن التعبير المفضل في أوروبا هو المحاسبة الإبداعية، لذلك فإن التعبير الذي ستستعمله الباحثة هو إدارة الأرباح.

وقد وردت عدة تعريفات لإدارة الأرباح تورد الباحثة بعضاً منها فقد عرفها (Wanlen 1992) بأنها استخدام الإدارة لحكمها الشخصي في البيانات المالية بهدف تعديل هذه البيانات أما لغرض تضليل أصحاب المصالح بشأن الأداء المالي للمنشأة أو للتأثير على التعاقدات التي تم بنائها على الأرقام المحاسبية المبلغ عنها. بينما (Schipper, 1989: ٩٢) عرف إدارة الأرباح على أنها " عملية التدخل من جانب الإدارة والتي تستهدف التلاعب في التقارير المالية والقصد منها تحقيق المنافع الخاصة بها. ووفقاً لـ (المباشر، ٢٠١٤: ٣٩) فإن إدارة الأرباح هي " استغلال المرونة أو الفجوات في المبادئ المحاسبية أو سوء التطبيق لهذه المبادئ بهدف التأثير على رقم الربح الحقيقي من أجل تحقيق مصالح شخصية للإدارة والتأثير على قرارات المستثمرين والاطراف ذات العلاقة بالشركة كالحكومة، والمحليين الماليين باستخدام ادوات واساليب مختلفة ومتعددة في اطار غير اخلاقي وغير مهني.

ويخلص (Healy and Wahlen, 1999: 368) الى ان ادارة الأرباح تحدث عند اعداد القوائم المالية او تنفيذ المعاملات التجارية من اجل التغيير في التقارير المالية بهدف تضليل مستخدمي هذه القوائم او التأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية.

وبالتالي فإن إدارة الأرباح هي مفهوم يتعلق بالتحريف المتعمد للأرباح للوصول إلى أرقام محاسبية تختلف بشكل أساسي عما يمكن أن يكون عليه الأمر في غياب هذا التحريف، وقد يكون هذا التأثير متعلقاً بسلامة المضمون من خلال اختيار الإدارة للقواعد والأساليب المحاسبية التي تؤدي إلى التأثير على جودة الأرباح زيادةً أو خفضاً وفقاً للاستراتيجية التي تهدف إليها في التأثير على مستخدمي القوائم المالية، وفضلاً عن ذلك فقد يمتد هذا التأثير أيضاً على الناحية الشكلية من خلال التلاعب في عرض عناصر القوائم المالية والتي تترك أثراً على قدرة مستخدم القوائم المالية نحو إدراك حقيقة الأداء المالي للمنشأة.

٢- دوافع إدارة الأرباح

لا شك أن ممارسة الحياة العملية تحركها دوافع معينة تعمل كموجه لتحقيق أهداف معينة، وبطبيعة الحال فإن هذا الأمر ينطبق على الممارسات التي تقوم بها الإدارة نحو حجم الأرباح المطلوب استهدافها، ولكن السؤال الذي يثار هو ما إذا كانت ظاهرة إدارة الأرباح هدفاً في حد ذاته تحركه طبيعة أداء المؤسسة وممارستها لأنشطتها الاعتيادية وهو أمر متفق عليه أم أن هناك دوافع أخرى تنطوي عليها هذه الظاهرة، وحول هذا الأمر يجمع الباحثون بأن هناك دافعان لإدارة الأرباح يتعلق الأول منها بتحقيق منافع ذاتية للإدارة، أما الثاني فيتعلق بالتأثير على مستخدمي المعلومات المحاسبية من خلال

إظهار كفاءة المنشأة بهدف ضمان بقائها واستمراريتها في سوق المنافسة -Beneish , 2001:p4- (6).

٣- أدوات إدارة الأرباح

تتعدد أدوات إدارة الأرباح التي تستخدم للتأثير في رقم الربح المتحقق لتحقيق أهداف الإدارة المحددة مسبقاً ومن هذه الأدوات:

أ- إدارة المستحقات المحاسبية :- يتطلب أساس الاستحقاق من المرء القيام بوضع العديد من التقديرات المحاسبية التي لها تأثير جوهري في إدارة الأرباح المعلنة ضمن المعايير المحاسبية، ومن ضمن هذه التقديرات، تقديرات لاحتمال اقساط الاندثار تتعلق بتقديرات العمر الانتاجي للموجود الثابت وتقديرات تتعلق بقيمة الانقراض، وتقديرات تتعلق بتسديد الزبائن لتكوين مخصص الديون المشكوك فيها(عيسى، ٢٠٠٨: ١٦).

ب- التغيير في السياسات والتقديرات المحاسبية ووحدة الابلاغ :- يعد التغيير في (السياسات، التقديرات، والوحدة المحاسبية) من الأدوات التي تمكنت الإدارة من استغلالها للتأثير في أرباح المدة التي يتم فيها التغيير وقد يتعدى ذلك الى الفترات السابقة لمدة التغيير، حيث ان تعدد البدائل المحاسبية مكن الإدارة من حرية الاختيار فيما بينها تحقيقاً لأهداف معينة ومرغوبة (-Belkaoui,2000:47-48).

ت- الأهمية النسبية:- إن لمفهومها تأثير واسع النطاق في كل الأنشطة المحاسبية فهي تؤثر على قياس وعرض كل المعلومات المقدمة في البيانات المالية وأثرها الأكبر يقع على بنود الإيرادات والمصاريف وقام مجلس معايير المحاسبة بإعطاء مفهوم للأهمية النسبية بالاتي: إن أولئك الذين يتخذون قرارات محاسبية وأولئك الذين يصدرن أحكاماً مثل المدققين يواجهون حاجة مستمرة لاتخاذ أحكام بشأن الأهمية النسبية وأحكام الأهمية النسبية من حيث الطبيعة كمية بالدرجة الأولى فيطرحون السؤال هل هذا البند كبير بدرجة تؤثر على مستخدمي البيانات المالية ؟ غير إن إجابة السؤال تتأثر عادة بطبيعة البند وماهيته فالبنود الصغيرة التي تعد مادية إذا ما حدثت نتيجة للعمليات الاعتيادية يمكن عدها مادية إذا وجدت في ظروف غير مادية (شرويدر، ٢٠١٠، ١٩٩٠-٢٠٠٠).

٤- طرق قياس إدارة الأرباح

يمكن تصنيف طرق قياس إدارة الأرباح الى اربعة مداخل رئيسية وحسب التسلسل الزمني لظهورها وكالاتي:-

أ- مدخل تصنيف بنود قائمة الدخل:- اهتم عدد من الباحثين بأسلوب تصنيف الفقرات الاعتيادية وغير الاعتيادية كوسيلة لقياس محاولات الادارة للتلاعب وادارة ارباح شركاتها، من خلال تغير تصنيف بعض الفقرات الاعتيادية وجعلها فقرات غير اعتيادية وبالعكس، بهدف تغيير رقم الربح المعلن عنه (Vanpraag,2001:20-25).

ب- مدخل التباين:- يعتمد هذا المدخل على قياس التغير في ارباح الشركات ومقارنته مع التغير في ايراد المبيعات من دون الحاجة الى تقدير المستحقات غير الاختيارية او التنبؤ بالأرباح وفحص المصروفات، حيث يتم تحليل نمط سلوك الارباح والمبيعات خلال فترة معينة واحتساب التباين لمتغيرات القياس (Eckel,1981:30).

ت- مدخل التغيرات المحاسبية:- تستخدم الشركات مدخل التغيرات المحاسبية لتغيير رقم الربح المتحقق او لتقليل الانحرافات غير المتوقعة في مستويات الارباح مستغلة بذلك المرونة المتاحة في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وامكانية التحول من طريقة الى اخرى للتأثير في رقم الربح (Hermam& Inoue,1996:160).

ث- مدخل المستحقات:- يعد هذا المدخل من اكثر المداخل استخداماً من قبل الباحثين لقياس ممارسات ادارة الارباح التي تقوم بها ادارة الشركات، وذلك لكون الاساس المستخدم في المحاسبة المالية والمعتمد بشكل اساسي هو اساس الاستحقاق المحاسبي الذي يقوم على مبدأ مقابلة الايرادات بالمصروفات التي تخص الفترة الحالية ومبدأ تحقق الايراد (دهمش، ١٩٩٥ : ٤٢).

المبحث الثالث :- الجانب العملي للدراسة

اولاً: قياس جودة التدقيق من خلال استمارة الاستبيان

١- مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مدققي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق في محافظة كربلاء وبغداد، واعتمدت الباحثة في الجانب العملي على استمارة الاستبيان، حيث بلغ عدد الاستبيانات الموزعة (38) استبانة أعيد منها (25) استبانة وبذلك يكون معدل الاستجابة (66%) تقريباً، وهذه النسبة تعتبر مقبولة لتعميم نتائجها على مجتمع البحث، اذ تتكون الاستبانة من قسمين رئيسيين يختص الاول بالمعلومات العامة ويختص الثاني بالمعلومات المتعلقة بالبحث، وتم تحليل نتائج الاستبيان وكانت كالاتي: فيما يخص التحصيل الدراسي لأفراد العينة كانت النتائج كالاتي :

جدول (١) التحصيل الدراسي لأفراد العينة

التحصيل الدراسي	التكرار	النسبة المئوية
بكالوريوس	٤	١٦%

دبلوم عالي	٩	٣٦%
ماجستير	٥	٢٠%
دكتوراه	٣	١٢%
محاسب قانوني	٤	١٦%
المجموع	٢٥	١٠٠%

يشير الجدول (١) الى توزيع عينة البحث بحسب التحصيل الدراسي، اذ أن افراد عينة البحث ذات تأهيل علمي جيد، اذ بلغ عدد حملة شهادة الدبلوم العالي (٩) فردا شكل نسبة (٣٦%) من إجمالي العينة يليها في المرتبة الثانية حملة شهادة الماجستير بنسبة (٢٠%) وتليها حملة البكالوريوس والمحاسب القانوني (٤) فردا بنسبة (١٦%) من عينة البحث واخيرا حملة شهادة الدكتوراه اذ بلغ عددهم (٣) فردا بنسبة (١٢%).

اما بخصوص التحصيل العلمي لأفراد العينة فكانت النتائج:

جدول (٢) التحصيل العلمي لأفراد العينة

التحصيل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة	٩	٣٦%
ادارة اعمال	٧	٢٨%
مالية ومصرفية	٦	٢٤%
اقتصاد	٣	١٢%
المجموع	٢٥	١٠٠%

يتضح من الجدول (٢) التحصيل العلمي لأفراد العينة ان ما نسبته (٣٦%) من تخصص المحاسبة اما الاختصاصات الاخرى فكانت ادارة اعمال (٢٨%) ومالية ومصرفية (٢٤%) واقتصاد (١٢%) وهذا يعني ان النسبة العالية من عينة البحث هم في تخصص المحاسبة والذي يعكس امكانية الاستيعاب والاحاطة بمضمون الاستبانة. وفيما يختص بالعمر لأفراد العينة فالجدول الاتي يوضح النتائج.

جدول (٣) عمر افراد العينة

العمر	التكرار	النسبة المئوية
اقل من ٣٠ سنة	٣	١٢%
٣٠ - ٤٠ سنة	٤	١٦%
٤٠ - ٥٠ سنة	٨	٣٢%
٥٠ فأكثر	١٠	٤٠%
المجموع	٢٥	١٠٠%

يوضح جدول (٣) توزيع أفراد البحث بحسب العمر وتدل الارقام الواردة فيه أن أقل من (٣٠) سنة وعددهم (٣) فردا تشكل (١٢%) من إجمالي العينة، تليها فئة (٣٠-٤٠) سنة وعددهم (٤) شكلوا نسبة (١٦%) تليها فئة (٤٠-٥٠) سنة والبالغ عددهم (٨) فردا تشكل نسبة (٣٢%) ويشكل عمر (٥٠) سنة فأكثر النسبة الأكبر وهي (٤٠%) من العينة .

٢- نتائج الدراسة:

سيتم عرض نتائج الدراسة ضمن ثلاث مجموعات:-
المجموعة الأولى : النتائج الوصفية

تتضمن هذه المجموعة وصفاً لنتائج إجابات مستجبي الدراسة باستخدام الوسط الحسابي والانحراف المعياري. وطلب من المستجيبين تحديد أهمية كل عامل باستخدام مقياس ليكرت (Likert) المتدرج من 1 - 5 حيث أن (5) تشير إلى (أفق بشدة) و (1) إلى (لا أفق بشدة). يعرض الجدول (٤) ادناه المقياس الاول لجودة التدقيق وحجم وسمعة مكاتب التدقيق .

جدول (٤) التحليل الوصفي لمقياس جودة التدقيق (حجم وسمعة مكاتب التدقيق)

ت	الأسئلة	الوسط الحسابي الموزون	الانحراف المعياري
1	يتم التعرف على حجم وطبيعة عمل الشركة التي سيتم تدقيقها وجمع المعلومات اللازمة عنها وتحديد الجوانب المهمة للبيئة التي تعمل في محيطها الشركة.	٤.٢	١.١
2	تطوير وتدريب مراقبي الحسابات ومساعدتهم لتمكينهم من اداء واجباتهم بالكفاءة المطلوبة وبما يضمن مواكبة التطورات العلمية والمهنية.	٤.٤	١.١١
3	كبر حجم مكتب التدقيق وتنظيمه ومستوى تجهيزاته يعد عنصر ايجابي لسمعة مكتب الحسابات.	٤.٧	٠.٢٦
4	يساهم معرفة فريق التدقيق بقواعد وآداب وسلوكيات المهنة في ابراز اهمية تطبيق جودة التدقيق.	٤.٢	١.٩٢
5	لا توجد قضايا او دعاوي قانونية ضد مكتب التدقيق او مدقق الحسابات	٤.٣	١.١
6	يعد المكتب برامج ونشرات ويعقد حلقات توجيهية لتعريف المدققين بمسؤولياتهم المهنية وسياسات المكتب والامور المهنية.	٤.٦	٠.٦٩
7	يوجد في المكتب شخص او اكثر مسؤول عن وضع برامج للتطوير المهني للمدققين ويتمتع بصلاحيات مناسبة	٤.٤	٠.٧٥

يتضح من الجدول اعلاه ان الفقرة التي حصلت على اعلى قيمة وسط حسابي هي الفقرة (٣) والتي تنص(كبر حجم مكتب التدقيق وتنظيمه ومستوى تجهيزاته يعد عنصر ايجابي لسمعة مكتب الحسابات) إذ بلغت قيمة الوسط الحسابي (٤.٧) على مقياس ليكرت تؤكد لها قيمة الانحراف المعياري والبالغة (٠.٢٦) الامر الذي يدل على تجانس قيم هذه الفقرة اكبر من باقي الفقرات ويوضح جدول (٥) المقياس الثاني لجودة التدقيق (استقلالية واتعاب مدقق الحسابات).
جدول (٥) التحليل الوصفي لمقياس جودة التدقيق (استقلالية واتعاب مدقق الحسابات)

ت	الأسئلة	الوسط الحسابي الموزون	الانحراف المعياري
1	يتوافر لدى مدقق الحسابات الاستقلالية في التفكير والحيادية في العمل.	٤.٦	٠.٨٢
2	يستطيع المدقق تجنب العلاقات التي تعرضه لهيمنة اطراف اخرى.	٤.٤	٠.٨
3	وجود علاقة شخصية بين المدقق وادارة الشركة يؤثر سلبا على استقلاليته وبالتالي على جودة اداء عملية التدقيق.	٤.٧	٠.٩١
4	يجب عدم اقامة علاقات مالية بين ادارة الشركة او قبول هدايا من الشركة.	٤.٨	٠.٩٤
5	يلتزم المدققون بإبلاغ الاطراف المعنية عن اي معيقات للاستقلالية	٤.٢	٠.٨
6	يتقيد مدقق الحسابات بنسبة الإيرادات المحددة له قانونا".	٤.٦	٠.٨
7	تخفيض مدقق الحسابات لأتعابه بهدف الحصول على اكبر عدد من الزبائن يؤثر سلبا" على جودة أعمال التدقيق	٤.٧	٠.٧٩

يعرض الجدول اعلاه الاوساط الحسابية الموزونة للعبارات اكبر من الوسط الفرضي (٣) وهذا يشير الى موافقة افراد عينة الدراسة على العبارات ويبين جدول (٥) ان الفقرة (٤) (يجب عدم اقامة علاقات مالية بين ادارة الشركة او قبول هدايا من الشركة) حصلت على اعلى قيمة وسط حسابي وقدرها (٤.٨) وبلغت قيمة الانحراف المعياري (٠.٩٤) الامر الذي يدل على تجانس قيمة هذه الفقرة. اما جدول (٦) فيوضح النتائج الخاصة بالمقياس الثالث لجودة التدقيق والمتعلق ب التنافس بين مكاتب التدقيق وكما يأتي:-

جدول(٦) التحليل الوصفي لمقياس جودة التدقيق (التنافس بين مكاتب التدقيق)

ت	الأسئلة	الوسط الحسابي الموزون	الانحراف المعياري
1	ارتفاع درجة المنافسة بين مكاتب التدقيق وخاصة في تقدير الاتعاب يؤثر سلبا على جودة التدقيق.	٤.٧	٠.٩٩
2	يعد التنافس الشديد بين مكاتب التدقيق وإتباع سلوك متساهل مع زبائن التدقيق من الأسباب التي تؤدي الى تدني مستوى جودة التدقيق.	٤.٤	١.١٨
3	يهتم مدققي الحسابات بأن تتم عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة من أجل تحسين موقعه التنافسي في مجال عمله	٤.٧	٠.٩١
4	تعزيز المنافسة الشرعية بين مدققي الحسابات ومكاتب التدقيق من اجل الحصول على الزبائن	٤.٢	١.٤٢
5	الميزة التنافسية بين مكاتب التدقيق تؤدي إلى تحسين الأداء والوضع المالي لمكاتب ومدققي الحسابات.	٤.٦	١.١٣
6	ضرورة مواكبة التطورات العالمية من قبل مكتب التدقيق في مجال نطاق عملية	٤.٨	٠.٧

يبين جدول (٦) النتائج الخاصة بالمقياس الثالث لجودة التدقيق إذ تشير النتائج الى ان الفقرة الاخيرة (٦) والتي تنص على (ضرورة مواكبة التطورات العالمية من قبل مكتب التدقيق في مجال نطاق عملية التدقيق من أجل تعزيز المنافسة بين المكاتب) حصلت على اعلى قيمة وسط حسابي وتبلغ (٤.٨) وقيمة انحراف معياري تبلغ (٠.٧) على التوالي.

ثانيا: تحليل ادارة الارباح

تم استخدام نموذج نسبة ميلر (Miller Ratio, 2007) لقياس ادارة الارباح نظرا لسهولة استخدامه وسهولة الحصول على البيانات اللازمة لتطبيقه. ويعتمد نموذج (Miller Ratio) على نسبة العلاقة بين التغير في رأس المال العامل (الموجودات المتداولة - المطلوبات المتداولة) كعنصر معرض للتلاعب وبين التدفق النقدي من الانشطة التشغيلية كعنصر غير معرض للتلاعب، وفي حال كان ناتج النسبة صفر فهذا يعني ان الشركة لا تمارس ادارة الارباح اما اذا اختلفت النسبة عن الصفر (سالب او موجب) فيمكن القول ان هناك تلاعب في رقم الربح المعد وفقا لأساس الاستحقاق وبالتالي يمكن اعتبار الشركة تمارس ادارة الارباح.

خلاصة النموذج انه اذا تساوى ناتج قيمة التغير في صافي رأس المال العامل على التدفق النقدي من الانشطة التشغيلية (الذي ينتج من التغير في صافي رأس المال العامل) في سنة ما مع ناتج القسمة للسنة التي قبلها فهذا يعني ان الشركة لا تمارس ادارة الارباح في حال عدم التساوي تكون الشركة ممارسة لإدارة الارباح.

ويتلخص النموذج في الصيغة الآتية:-

$$\text{Miller Ratio} = \left(\frac{WC}{CFO} \right)$$

وتفسر المعادلة (١) فرض عدم ممارسة ادارة الارباح

$$1 \dots\dots\dots (WC/CFO)_t - (WC/CFO)_{t-1} = 0$$

وتفسر المعادلة (٢) فرض ممارسة ادارة الارباح

$$2 \dots\dots\dots (WC/CFO)_t - (WC/CFO)_{t-1} \neq 0$$

$$EM = (WC/CFO)_t - (WC/CFO)_{t-1} = 0$$

اذ ان :

EM : ادارة الارباح

WC : التغير في صافي رأس المال العامل

CFO: صافي التدفق النقدي من الانشطة التشغيلية

ت	السنة	الموجودات المتداولة	المطلوبات المتداولة	صافي رأس المال العامل	التغيير في صافي رأس المال العامل	التدفقات من التشغيلية	النقدية النشاط	مؤشر ميلر
---	-------	---------------------	---------------------	-----------------------	----------------------------------	-----------------------	----------------	-----------

			3,855,291,144	3,203,254,033	7,058,545,177	2011	1
-9.42488369	-48,618,866	458,227,157	4,313,518,301	3,223,006,143	7,536,524,444	2012	2
-1.27244887	270,410,313	-344,083,297	3,969,435,004	2,805,173,829	6,774,608,833	2013	3
3.03215372	-129,999,217	-394,177,609	3,575,257,395	2,783,482,854	6,358,740,249	2014	4
-1.44956936	-266,237,513	385,929,742	3,961,187,137	2,746,445,693	6,707,632,830	2015	5
-3.13292792	-46,971,774	147,159,182	4,108,346,319	2,785,575,021	6,893,921,340	2016	6
-1.04531376	278,499,937	-291,119,817	3,817,226,502	3,262,147,228	7,079,373,730	2017	7

t-0: السنة الحالية

t-1: السنة السابقة

وفيما يلي الية الاحتساب لنسبة (ميلر) للشركات عينة البحث وهي (الشركة العراقية لإنتاج وتسويق اللحوم والمحاصيل الحقلية، شركة اسيا سيل، الشركة الاهلية للتأمين) وللسلسلة زمنية من (٢٠١١-٢٠١٧) وكما يلي:

جدول (٧) الشركة العراقية لإنتاج وتسويق اللحوم والمحاصيل الحقلية
المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على البيانات المالية للشركات وبرنامج Excel٢٠١٠.

جدول (٨) شركة اسيا سيل

ت	السنة	الموجودات المتداولة	المطلوبات المتداولة	صافي راس المال العامل	التغيير في صافي راس المال العامل	التدفقات النقدية من النشاط التشغيلي	مؤشر ميلر
1	2011	230,628,435,000	665,561,348,000	-434,932,913,000			
2	2012	402,693,543,000	696,765,266,000	-294,071,723,000	140,861,190,000	820,671,300,000	171641423
3	2013	488,302,000,000	825,719,000,000	-337,417,000,000	-43,345,277,000	1,113,266,000,000	038935238
4	2014	740,006,000,000	1,419,598,000,000	-679,592,000,000	-342,175,000,000	982,571,000,000	348244554
5	2015	643,144,000,000	1,353,810,000,000	-710,666,000,000	-31,074,000,000	695,429,000,000	04468321
6	2016	877,078,000,000	1,266,147,000,000	-389,069,000,000	321,597,000,000	356,223,000,000	902796844
7	2017	1,139,378,000,000	1,432,861,000,000	-293,483,000,000	95,586,000,000	577,521,000,000	165510865

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على البيانات المالية للشركات وبرنامج Excel ٢٠١٠
جدول (٩) الشركة الاهلية للتأمين

ت	السنة	الموجودات المتداولة	المطلوبات المتداولة	صافي راس المال العامل	التغيير في صافي راس المال العامل	التدفقات من التشغيل	النقدية	مؤشر ميلر
1	2011	2,744,249,743	435,985,854	2,308,263,889				
2	2012	2,798,765,564	276,930,193	2,521,835,371	213,571,482	83,237,888	2.5657965	
3	2013	3,089,847,385	220,237,711	2,869,609,674	347,774,303	233,183,603	1.4914183	
4	2014	3,119,912,967	440,074,268	2,679,838,699	-189,770,975	-166,434,506	1.1402141	
5	2015	3,236,661,091	694,124,477	2,542,536,614	-137,302,085	-162,357,679	0.8456766	
6	2016	3,346,369,906	828,092,174	2,518,277,732	-24,258,882	122,653,815	-0.197783	
7	2017	3,325,531,687	908,810,737	2,416,720,950	-101,556,782	-36,419,267	2.7885455	

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على البيانات المالية للشركات وبرنامج Excel ٢٠١٠.

يمثل جدول (١٠) ملخص مؤشر ميلر (Miller Ratio) لقياس ممارسات ادارة الارباح للشركات
عينة البحث:

جدول (١٠) ملخص مؤشر ميلر

ت	اسم الشركة	السنوات
		٢٠١٢ ٢٠١٣ ٢٠١٤ ٢٠١٥ ٢٠١٦ ٢٠١٧
١	الشركة العراقية لإنتاج وتسويق اللحوم	-٩.٢٤٤ -١.٢٧٢ ٣.٠٣٢ -١.٤٤٩ -٣.١٣٢ -١.٠٤٥
٢	شركة اسيا سل للاتصالات	٠.١٧١ -٠.٠٣٨ -٠.٣٤٨ -٠.٠٤٤ ٠.٩٠٢ ٠.١٦٥
٣	شركة الاهلية للتأمين	٢.٥٦٥ ١.٤٩١ ١.١٤ ٠.٨٤٥ -٠.١٩٧ ٢.٧٨٨

يظهر جدول (١٠) ان نتائج الشركات كانت كالاتي : قد بلغت مؤشرات ادارة الارباح الموجبة للشركة العراقية لإنتاج وتسويق اللحوم والمحاصيل الحقلية (١) في سنة (٢٠١٤) اما المؤشرات السالبة فقد بلغت (٥) للسنوات (٢٠١٢، ٢٠١٣، ٢٠١٥، ٢٠١٦، ٢٠١٧)، اما فيما يخص شركة اسيا سل للاتصالات فقد كانت المؤشرات الموجبة (٣) للسنوات (٢٠١٢، ٢٠١٦، ٢٠١٧)، والمؤشرات السالبة بلغت (٣) للسنوات (٢٠١٢، ٢٠١٦، ٢٠١٧) واخيرا كانت المؤشرات الموجبة لإدارة الارباح لشركة التأمين الاهلية (٥) للسنوات (٢٠١٢، ٢٠١٣، ٢٠١٤، ٢٠١٥، ٢٠١٧) اما المؤشرات السالبة فقد بلغت (١) للسنة (٢٠١٦) وتشير النتائج الى ان اعلى مستوى

لمؤشر موجب لإدارة الأرباح (٣.٠٣٢) وكانت من نصيب الشركة العراقية لإنتاج وتسويق اللحوم والمحاصيل الحقلية ويليها شركة التأمين الأهلية بمؤشر (٢.٧٨٨) ويأتي بعده شركة اسيا سيل للاتصالات بمؤشر (٠.١٦٥) وهذا يعني ان الشركات قد مارست تطبيقات المحاسبة الابداعية للتأثير على الأرباح المعلنة من خلال زيادة أرباحها، ويعود السبب في ذلك الى رغبة ادارة الشركات في زيادة الأرباح المعلن عنها في القوائم المالية وذلك من خلال استخدام طرق واساليب محاسبية تجعل الأرقام المعلن عنها صورية (غير حقيقية) من اجل تحقيق مصالحها الذاتية ومن ثم التأثير الايجابي على سمعة الشركة.

اما المؤشرات السالبة لإدارة الأرباح فأنها تشير الى استعمال الادارة لتطبيقات المحاسبة الابداعية للتأثير على الأرباح المعلن عنها من خلال تخفيض تلك الأرباح ويرجع سبب ذلك الى ميل الادارة نحو تخفيض دخلها بقصد تخفيض الضريبة المدفوعة من خلال اختيار الطرق والسياسات المحاسبية التي تتلاءم مع هدف الشركة.

ثالثاً: اختبار فرضيات البحث

خصص هذا المبحث لأجراء التحليل الاحصائي واختبار فرضيات البحث وبيان مدى قبول هذه الفرضيات أو عدم قبولها، وتحليل علاقة الأثر لمؤشرات المتغير المعتمد المتمثل بجودة التدقيق والتي هي (استقلالية واتعاب مدقق الحسابات "X1"، حجم وسمعة مكاتب التدقيق "X2"، التنافس بين مكاتب التدقيق "X3") في مؤشرات المتغيرات التابعة والمتمثلة بإدارة الأرباح "Y1" وذلك عن طريق الاعتماد على عدد من المقاييس والاساليب الاحصائية التي تم إيجاد قيمها بواسطة البرامج المكتبية والاحصائية الخاصة بالحاسبة الالكترونية وهي (spss-V23) وبرنامج (Excel٢٠١٠) وكالاتي:

١- التحليل الاحصائي لعلاقة الاثر لاستقلالية واتعاب مدقق الحسابات على ادارة الارباح في الشركات المعتمدة بالبحث:

لاختبار الفرضية الرئيسية الاولى والتي تنص على (عدم وجود أثر ذات دلالة معنوية واحصائية لاستقلالية واتعاب مدقق الحسابات على ادارة الارباح في الشركات عينة البحث) باستخدام الانحدار الخطي البسيط (Simple Liner) ظهرت النتائج في الجدول (١١):

جدول (١١)

علاقة الاثر لاستقلالية واتعاب مدقق الحسابات على ادارة الارباح في الشركات عينة البحث

ت	اسم الشركة	(Constant)- a	b	F	Sig	R ²	القرار
١	الشركة العراقية لإنتاج وتسويق اللحوم	4.360	0.112	2.240	0.209	0.359	غير معنوية
٢	شركة اسيا سيل	4.449	-0.155	0.234	0.654	0.055	غير معنوية
٣	الشركة الاهلية للتأمين	5.325	0.362	3.353	0.004	0.534	معنوية

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على البرنامج الاحصائي (spss-V23) وبرنامج (Excel2010).

تستخرج معادلة خط الانحدار بين القيمة الحقيقية للمتغير التابع (ادارة الارباح) الذي جرى ترميزه بالرمز (Y1)، والمتغير التفسيري الرئيسي (استقلالية واتعاب مدقق الحسابات) والذي رُمز بالرمز (X1) وكالاتي:

$$Y_1 = a + bX_1 \text{ وفيما يأتي القيم لمعادلة الانحدار:}$$

الشركة العراقية لإنتاج وتسويق اللحوم والمحاصيل الحقلية : ادارة الارباح = 0.112 + 4.360 (استقلالية واتعاب مدقق الحسابات). والمعادلة اعلاه تطبق على بقية الشركات عينة البحث.

اما قيمة معامل خط الانحدار (F) فقد كانت موجبة في جميع الشركات، مما يعني وجود علاقة تأثير بين المؤشرين وكانت ذو دلالة معنوية واحصائية في الشركة الاهلية للتأمين، لكون قيمة (Sig) مستوى الدلالة المحسوب اقل من قيمة مستوى الدلالة المعتمد بالبحث والبالغ (0.05)، اما باقي الشركات فقد كان التأثير فيها غير دال احصائيا، لكون قيمة (Sig) اكبر من مستوى الدلالة المعتمد بالبحث ، وفي العمود السابع من الجدول(11) قد عبر عن معامل التحديد (R^2) والذي يفسر درجة تأثير استقلالية واتعاب مدقق الحسابات على ادارة الارباح ، حيث بلغ اعلى معدل تفسير في الشركة الاهلية للتأمين وهو (0.534) والذي يعني ان المتغير المستقل (X1) استطاع ان يفسر (53.4%) من التباينات الكلية للمتغير التابع (Y1) وان (46.6%) من التباينات ترجع الى عوامل اخرى. اما أقل معدل تفسير فكان في شركة اسيا سيل اذ بلغ (0.055)، مما يعني ان ما يفسره المتغير (X1) من التباينات الكلية للمتغير التابع (Y1) هي (5.5%) وان (94.5%) هي تعود لعوامل اخرى، في حين بين العمود الاخير من الجدول (11) نوع علاقة التأثير فيما اذا كانت معنوية او غير معنوية.

٢- التحليل الاحصائي لعلاقة الاثر لحجم وسمعة مكاتب التدقيق على ادارة الارباح في الشركات المعتمدة بالبحث:

لاختبار الفرضية الرئيسية الثانية والتي تنص على (عدم وجود أثر ذات دلالة معنوية واحصائية لحجم وسمعة مكاتب التدقيق على ادارة الارباح في الشركات عينة البحث) باستخدام الانحدار الخطي البسيط (Simple Liner) وظهرت النتائج في الجدول(١٢):

جدول(١٢)

علاقة الاثر لحجم وسمعة مكاتب التدقيق على ادارة الارباح في الشركات عينة البحث

ت	اسم الشركة	(Constant)- a	B	F	Sig	R^2	القرار
١	الشركة العراقية لإنتاج وتسويق اللحوم	4.520	0.059	0.519	0.511	0.115	غير معنوية
٢	شركة اسيا سيل	4.650	-0.486	6.483	0.034	0.618	معنوية
٣	الشركة الاهلية للتأمين	4.438	0.076	4.642	0.053	0.538	معنوية

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على البرنامج الاحصائي (spss-V23) وبرنامج (Excel2010).

تستخرج معادلة خط الانحدار بين القيمة الحقيقية للمتغير التابع (ادارة الارباح) الذي جرى ترميزه بالرمز (Y1)، والمتغير التفسيري الرئيسي (حجم وسمعة مكاتب التدقيق) والذي رُمز بالرمز (X2) وكالاتي:

$$Y_1 = a + bX_2$$

وفيما يأتي القيم لمعادلة الانحدار:

الشركة العراقية لإنتاج وتسويق اللحوم والمحاصيل الحقلية: ادارة الارباح = 0.059+4.520 (حجم وسمعة مكاتب التدقيق). والمعادلة اعلاه تطبق على باقي الشركات عينة البحث.

اما قيمة معامل خط الانحدار (F) فقد كانت موجبة في جميع الشركات، مما يعني وجود علاقة تأثير بين المؤشرين وكانت ذو دلالة معنوية واحصائية في شركتين فقط وهما (اسيا سيل، الاهلية للتأمين)، لكون قيمة (Sig) مستوى الدلالة المحسوب اقل من قيمة مستوى الدلالة المعتمد بالبحث والبالغ (0.05)، اما الشركة العراقية لإنتاج وتوزيع اللحوم فقد كان التأثير فيها غير دال احصائيا، لكون قيمة (Sig) اكبر من مستوى الدلالة المعتمد بالبحث ، اما العمود السابع من الجدول (١٢) فهو معامل التحديد (R^2) والذي يفسر درجة تأثير حجم وسمعة مكاتب التدقيق على ادارة الارباح، حيث بلغ اعلى معدل تفسير في شركة اسيا سيل (0.618) والذي يعني ان المتغير المستقل (X2) استطاع ان يفسر (61.8%) من التباينات الكلية للمتغير التابع (Y1) وان (38.2%) من التباينات ترجع الى عوامل اخرى. اما أقل معدل تفسير فكان في الشركة العراقية لإنتاج وتوزيع اللحوم اذ بلغ (0.115)، مما يعني ان ما يفسره المتغير (X2) من التباينات الكلية للمتغير التابع (Y1) هي (11.5%) وان (88.5%) هي تعود لعوامل اخرى، في حين بين العمود الاخير من الجدول (١٢) نوع علاقة التأثير فيما اذا كانت معنوية او غير معنوية.

٣- التحليل الاحصائي لعلاقة الاثر للتنافس بين مكاتب التدقيق على ادارة الارباح في الشركات المعتمدة بالبحث:

لاختبار الفرضية الرئيسية الثالثة والتي تنص على (عدم وجود أثر ذات دلالة معنوية واحصائية للتنافس بين مكاتب التدقيق على ادارة الارباح في الشركات المعتمدة بالبحث) ، وذلك باستخدام الانحدار الخطي البسيط (Simple Liner)، وظهرت النتائج في الجدول (١٣):

جدول (١٣)

علاقة الاثر للتنافس بين مكاتب التدقيق على ادارة الارباح في الشركات المعتمدة بالبحث

ت	اسم الشركة	(Constant)- a	B	F	Sig	R^2	القرار
١	الشركة العراقية لإنتاج وتسويق اللحوم	4.536	0.057	0.424	0.551	0.096	غير معنوية

٢	شركة اسيا سيل	4.536	0.149	0.227	0.658	0.054	غير معنوية
٣	الشركة الاهلية للتأمين	4.413	0.105	1.278	0.321	0.242	غير معنوية

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على البرنامج الاحصائي (spss-V23) وبرنامج (Excel2010).

تستخرج معادلة خط الانحدار بين القيمة الحقيقية للمتغير التابع (ادارة الارباح) الذي جرى ترميزه بالرمز (Y1)، والمتغير التفسيري الرئيسي (التنافس بين مكاتب التدقيق) والذي رُمز بالرمز (X3) وكالآتي:

$$Y_1 = a + bX_3$$

وفيما يأتي القيم لمعادلة الانحدار:

الشركة العراقية لإنتاج وتسويق اللحوم والمحاصيل الحقلية: ادارة الارباح = $0.057 + 4.536$ (التنافس بين مكاتب التدقيق). والمعادلة اعلاه تطبق على باقي الشركات عينة البحث.

اما قيمة معامل التأثير (F) فقد كانت موجبة في جميع الشركات، مما يعني وجود علاقة تأثير بين المؤشرين ولكنها غير دالة معنوياً واحصائياً، لكون قيمة (Sig) مستوى الدلالة المحسوب اكبر من قيمة مستوى الدلالة المعتمد بالبحث والبالغ (0.05)، وفي العمود السابع من الجدول (١٣) ظهرت قيمة معامل التحديد (R^2) والذي يفسر درجة تأثير التنافس بين مكاتب التدقيق على ادارة الارباح، حيث بلغ اعلى معدل تفسير في الشركة الاهلية للتأمين اذ بلغ (0.242) والذي يعني ان المتغير المستقل (X3) استطاع ان يفسر (23.2%) من التباينات الكلية للمتغير التابع (Y1) وان (76.8%) من التباينات ترجع الى عوامل اخرى. اما أقل معدل تفسير فكان في شركة اسيا سيل اذ بلغ (0.054)، مما يعني ان ما يفسره المتغير (X3) من التباينات الكلية للمتغير التابع (Y1) هي (5.4%) وان (94.6%) هي تعود لعوامل اخرى، في حين بين العمود الاخير من الجدول (١٣) نوع علاقة التأثير فيما اذا كانت معنوية او غير معنوية.

المبحث الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

اولاً: الاستنتاجات

١- تلعب مكاتب التدقيق دوراً مهماً في البيئة العراقية كونها تعمل كحلقة وصل بين اجهزة الرقابة في الشركة ومجلس الادارة.

٢- ان النظر لموضوع ادارة الارباح يكون من زاويتين مختلفتين، الاولى تتمثل بأهمية الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والثانية ان ادارة الارباح عبارة عن ممارسات ذكية من قبل المحاسبين وادارات الشركات تهدف الى تجميل الدخل والمركز المالي ولا تعد خرقاً للمبادئ والمعايير المحاسبية.

٣- الشركات عينة البحث تمارس ادارة الارباح بنسب متفاوتة ولدوافع مختلفة وهذا ما أظهره مؤشر ميلر.

٤- كشفت نتائج التحليل الاحصائي وجود أثر ذات دلالة معنوية واحصائية لاستقلالية واتعاب مدقق الحسابات على ادارة الارباح في الشركة الاهلية للتأمين، اما في الشركة للحوم واسيا سيل فقد اثبت التحليل الاحصائي عدم وجود علاقة أثر ذات دلالة معنوية واحصائية لاستقلالية واتعاب مدقق الحسابات على ادارة الارباح فيهما.

٥- كما تبين من نتائج التحليل الاحصائي وجود اثر ذات دلالة معنوية واحصائية لحجم وسمعة مكاتب التدقيق على ادارة الارباح في شركة اسيا سيل والشركة الاهلية للتأمين فقط.

٦- واثبت البحث عدم وجود أثر ذات دلالة معنوية واحصائية للتنافس بين مكاتب التدقيق على ادارة الارباح في الشركات عينة الدراسة.

ثانيا: التوصيات

بناءً على ما توصلت اليه الدراسة من نتائج فان الباحثة توصي بالتوصيات الآتية:

١- ضرورة ان تقوم الشركات عينة البحث بترشيد ممارسة ادارة الارباح لما لها من اثار سلبية على التنمية الاقتصادية وعلى جميع الاطراف المعنية بالشركة، حتى وان حققت منفعة مؤقتة لاحد الاطراف.

٢- العمل على التدريب المستمر للمدققين في مكاتب التدقيق وفقا لطبيعة نشاط الشركة والتركيز على كفاءتهم واستقلاليتهم.

٣- زيادة الدور الذي يلعبه مدققي الحسابات خاصة الخارجيون منهم في كشف ممارسات ادارة الارباح من قبل الشركات.

٤- توظيف الاساليب والنماذج الاحصائية (لا سيما نموذج ميلر) من قبل مراقبي الحسابات للكشف عن ممارسات ادارة الارباح، فهي اداة فعالة ووسيلة جيدة يمكن ان تضاف الى الاجراءات الرقابية الاخرى التي يستخدمونها في مراجعتهم لحسابات الشركات وتدقيق الدفاتر.

المصادر

اولا: المصادر العربية

١- الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، ((إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال الدقيق والتأكيد وقواعد وأخلاقيات المهنة))، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، ٢٠٠٦ .

٢- الذنيبات، علي، ((بنية فجوة التوقعات في التدقيق وأسبابها)) ، مجلة دراسات للعلوم الإدارية، المجلد (٣٠) العدد (١) ، ٢٠٠٢ .

- ٣- الزبيدي، خالد سالم محمد، ((اثر المسؤولية القانونية لمراقبي الحسابات على جودة عملية التدقيق))، بحث مقدم الى مجلس امناء المعهد العربي للمحاسبين القانونيين لنيل شهادة المحاسبة القانونية، بغداد، العراق، ٢٠١٠.
- ٤- المباشر، حسن علي حسن، ((علاقة جودة التدقيق الداخلي بالحد من ادارة الارباح دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في بورصة فلسطين))، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية ، غزة، ٢٠١٤.
- ٥- حسنين، طارق محمد وقطب، احمد سباعي، ((دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة التدقيق والرقابة الخارجية عن الحسابات))، مجلة المحاسبة والادارة والتأمين، العدد (٦٠)، ٢٠٠٣.
- ٦- شرويدر، مارتل كلارك، جاك كاثيري، ((نظرية المحاسبة)) ، ترجمة وتعريب خالد علي احمد كاجيجي وابراهيم ولد محمد فال ، دار المريخ للنشر،الرياض، ٢٠١٠.
- ٧- عيسى، سمير كامل محمد ((اثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات ادارة الارباح مع دراسة تطبيقية))، مجلة كلية التجارة للبحوث العملية جامعة الاسكندرية، العدد (٢) المجلد رقم ٤٥، ٢٠٠٨.
- ٨- مطر، محمد، نور، عبد الناصر، الدعاس، عبدالله احمد ((أساليب إدارة الارباح وتأثيرها على موثوقية البيانات المالية المنشورة للشركات المساهمة العامة الاردنية))، المجلة العربية للعلوم الادارية، المجلد ١٤، العدد ٣، ٢٠٠٧.
- ٩- مهدي، عفاف، ((تحديد اطار للعوامل والمتغيرات المؤثرة في قياس جودة العمل التدقيقي دراسة تطبيقية في ديوان الرقابة المالية))، مقدم الى مجلس امناء المعهد العربي للمحاسبين القانونيين لنيل شهادة المحاسبة القانونية، بغداد، العراق، ٢٠٠٨.
- ١٠- يوسف، بان رياض، ((اثر مخاطر التدقيق على جودة اداء مراقب الحسابات بحث تطبيقي على عينة من مراقبي الحسابات))، مقدم الى مجلس امناء المعهد العربي للمحاسبين القانونيين لنيل شهادة المحاسبة القانونية، بغداد، العراق، ٢٠٠٩.

ثانيا : المصادر الاجنبية

- ١- Belkaoui, Ahmed, R, Accounting theory, 5 th edition, Thomson learning, London. 2000.
- ٢- Beneish, M.D (2001). Earnings Management : A perspective. Working Paper. Indiana University

- ٣- DeAngelo, LE (1981) "Auditor size and audit quality" journal of accounting and economics, vol . 3 , pp. 183-199.
- ٤- Eckel, N, " The Income Smoothing; Hypothesis Revised" Abacus , Vol.17
- ٥- Healy, P., and Wahlen, J, 1999 " A review of the earnings Management Literature and it implication for Standard setting" Accounting Horizons,13(4) p 365- 383.
- ٦- Herman, D, and Inoue , T " Income Smoothing and Incentives by Operating Condition; An Empirical Test Using Depreciation Changes in Japan ", Journal of International Accounting , Auditing and Taxation, Vol.5, No. 2, 1996.
- ٧- Kirshna, G. " Auditing Quality and the pricing of Discretionary Accruals ", Journal of practice and Theory, Vol (22), 2002.
- ٨- Kirshna, J & Schaur, P. " The Siffernation of Quality Among Auditors : Evidence from Non- Profit Sector ", Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol (19), 2000
- ٩- Schipper, K., " Commentary on Earning management" Accounting Horizons, Vol 3, No 4, 1989.
- ١٠- Teoh, S., H .and T.J. Wong., 1993," Perceived Auditor Quality and the Earning Response Coefficient, The Accounting Review.
- ١١- Vanpraag, B., " Earning management : Empirical Evidence on value Relevance and Incom smoothing" Doctoral Dissertation, Tinbergen instituted Research Serves, Nether land, 2001. No.1., 1981.