دورالإيرادات التقديرية في بنود التعديل في تقرير التدقيق
(دراسة تطبيقية في سوق العراق للأوراق المالية)

علي ناهي حمزه
دائرة الكاتب العدل/ كربلاء
Alinahi333@gmail.com
أ.م.د. سيد احسان حسيني
ehsan.hosseini@imamreza.ac.ir
كلية العلوم الإدارية الإمام الرضا الجامعة الدولية ، مشهد ، إيران

الملخص:

الغرض من هذه الدراسة هو التحقق من العلاقة بين الايرادات التقديرية وبنود تعديل المراجعة. وفقًا لذلك ، يتم حساب الايرادات التقديرية على أساس ثلاثة مؤشرات: نسبة الاستحقاقات التقديرية ، وجودة المستحقات والدخل التقديري ، وعلاقتها بتقرير المراجعة المعدل. إن منهج الدراسة الحالية هو الارتباط الوصفي بطبيعته وطريقته ، ويعتمد على المعلومات المنشورة من قبل الشركات المدرجة في البورصة العراقية ، في الفترة من ٢٠١٣ إلى ٢٠١٩ بعينة مختارة من ٣٥ شركة. الطريقة المستخدمة لاختبار الفرضيات هي الانحدار المتعدد باستخدام بيانات اللوحة. تشير نتائج هذه الدراسة إلى وجود علاقة سلبية وهامة بين نسبة الاستحقاقات التقديرية (بناءً على نموذج Kotari et al.، 2005) والأرباح التقديرية (Staben model، 2010) مع بنود التعديل في تقرير المراجعة . كما لم يلاحظ أي علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة الاستحقاقات (على أساس نموذج Kaznick، 1999) وبنود التعديل في تقرير التدقيق.

الكلمات المفتاحية: (بنود التعديل في تقرير المدقق، الايرادات التقديرية).

The role of estimated revenues in adjustment items in the audit report (An applied study in the Iraqi stock market)

Ali Nahi Hamza

Notary Public Department/Karbala

Alinahi333@gmail.com

Dr. Sayed Ehsan Hosseini

ehsan.hosseini@imamreza.ac.ir

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

Abstract :

The purpose of this study is to investigate the relationship between discretionary revenues and audit adjustment items. Accordingly, discretionary income is calculated on the basis of three indicators: the proportion of discretionary accruals, the quality of discretionary accruals and income, and their relationship to the adjusted audit report. The methodology of the current study is descriptive correlation in nature and method, and relies on information published by companies listed on the Iraqi Stock Exchange, in the period from 2013 to 2019, with a selected sample of 35 companies. The method used to test the hypotheses is multiple regression using panel data. The results of this study indicate that there is a negative and significant relationship between the ratio of discretionary accruals (based on the Kotari et al. model, 2005) and discretionary earnings (Staben model, 2010) with adjustment items in the audit report. Also, no statistically significant relationship was observed between the quality of accruals (based on the Kaznick, 1999 model) and the adjustment items in the audit report.

Keywords: (amendment items in the auditor's report, estimated revenues).

١. 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 بحوكمة الشركات بشكل عام سيما 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 مصدرا موثوقا للمستخدمين وهي مصدر موثوق للمعلومات للمستخدمين، ولكن لا يمكن استخدامها الا من قبل مستخدمين لهم مجموعة من الخصائص النوعية.

هناك عدة طرق يتم استخدامها لتقدير الإيرادات فقد يتم بـ :الطريقة الآلية على ضوء الإيرادات الفعلية للسنة المالية الأخيرة .أو عن طريق المتوسطات حيث يؤخذ متوسط ثلاث سنوات سابقة .أو بطريقة التقدير المباشر حيث يقدر الإيراد وفقا لكل نوع على حده على ضوء الظروف الاقتصادية والاجتماعية والقانونية.

٢.المنهجية

٢.١. 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 المسامة بإعداد التقارير المالية المرحلية ومراجعتها كما هو الحال بالنسبة للتقارير المالية السنوية، فالتدقيق يمثل قيمة مضافة للبيانات المالية المبلغ عنها لأنه يقدم تقارير عن نتائج مراجعة مدى ملاءمة وموثوقية محتوى البيانات المالية، لذا تحاول مشكلة البحث الاجابة عن التساؤل التالي:

- ماهي طبيعة العلاقة بين الايرادات التقديرية و بنود تعديل المدقق في عينة من الشركات العاملة تحت مظلة سوق العراق للأوراق المالية.

- الى اي مدى تساهم تقديرات الايرادات المالية في تحسين تقارير بنود تعديل المدقق وزيادة مستوى جودتها عينة من الشركات العاملة تحت مظلة سوق العراق للأوراق المالية .

٢.٢. الاهمية

تتبلور اهمية البحث كون القوائم المالية تمثل المصدر الاساسي للمستثمرين في سوق الاوراق المالية ففي معظم الحالات، تختلف أهداف مقدمي المعلومات عن أهداف مستخدمي تلك المعلومات، لذا تصبح الحاجة إلى 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 فان هذا البحث يكتسب اهميته من خلال البحث 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، يمكن للسوق تفسير أي نوع من البنود.

٢.٣ الاهداف

يهدف البحث الى تحقيق مجموعة من الاهداف ومن اهمها :

١- تحديد مدى توافر الايرادات التقديرية في بنود تقارير المراجعة في الشركات العاملة تحت مظلة سوق العراق للاوراق المالية المبحوثة.

٢- معرفة مستويات تأثير الايرادات التقديرية في بنود التعديل في تقرير المدقق في الشركات العاملة تحت مظلة سوق العراق للاوراق المالية المبحوثة.

٣- تساهم في تطوير مجال استخدام أنظمة تقديرات الايرادات المالية في الشركات العاملة تحت مظلة سوق العراق للاوراق المالية بفاعلية وتقويم ادائها الاستراتيجي، وتذليل الصعوبات التي تواجه تطبيق تقديرات الايرادات المالية .

٤- تقديم المقترحات التي تساعد على تطوير تقديرات الايرادات المالية بالعراق عموماً والشركات العاملة تحت مظلة سوق العراق للاوراق المالية المبحوثة خصوصا، سيما من خلال معرفة طرق التقدير .

٢.٤. فرضية البحث

اعتمد البحث على فرضية رئيسية تمثلت بالاتي:

توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين الايرادات التقديرية وبنود التعديل في تقرير المدقق.

٢.٥. مراجعة الادبيات السابقة

قام مايكل وآخرون (٢٠١٨) بفحص العلاقة بين الاستحقاقات وجودة التقارير المالية. يشمل المجتمع الإحصائي للدراسة الشركات الخاصة البلجيكية وتشمل فترة البحث السنوات من ٢٠٠٤ إلى ٢٠١٤ وإجمالي ٣٥٠١٧ شركة – سنة تم فحصها. أظهرت النتائج أن جودة الأرباح لها علاقة إيجابية كبيرة مع احتمال وجود مستحقات ونسبة المستحقات إلى إجمالي الأصول.درس مايكل وآخرون (٢٠١٨) العلاقة بين الاستحقاقات وجودة التقارير المالية. يشمل المجتمع الإحصائي للدراسة الشركات الخاصة البلجيكية وتشمل فترة البحث السنوات من ٢٠٠٤ إلى ٢٠١٤ وإجمالي ٣٥٠١٧ شركة – سنة تم فحصها. أظهرت النتائج أن جودة الأرباح لها علاقة إيجابية معنوية مع احتمال وجود مستحقات ونسبة الاستحقاقات إلى إجمالي الأصول.

يجادل **Choi** وآخرون (٢٠١٤) في دراسة بعنوان "إمكانية مقارنة البيانات المالية وقدرة عوائد المخزون على عكس المعلومات في الأرباح المستقبلية" بأنه من ناحية ، يمكن اعتبار القابلية للمقارنة أكثر صلة بالمعلومات المتعلقة بالصناعة ؛ هذا لأنه يتم تعريفه فيما يتعلق بالشركات العاملة في صناعة ما ، ومن ناحية أخرى ، يمكن للمقارنة أن تساعد المستثمرين على مقارنة جميع الشركات بشكل أفضل ، ونتيجة لذلك ، الحصول على المزيد من المعلومات الخاصة بالشركة.

ووجدوا أن مقارنة البيانات المالية تساعد على عكس المعلومات الخاصة بالشركة ومعلومات الأرباح المستقبلية الخاصة بالشركة بأسعار الأسهم الحالية.

عبري ومحمد زاده سليطه (٢٠١٧) في دراسة بعنوان "تأثير قابلية مقارنة البيانات المالية على جودة التقارير المالية مع التركيز على عدم تناسق المعلومات" لتحديد تأثير قابلية مقارنة البيانات المالية على جودة التقارير المالية مع التركيز على المعلومات عدم التناسق: يظهر أن قابلية البيانات المالية للمقارنة لها تأثير إيجابي وهام على جودة التقارير المالية وعدم تناسق المعلومات لا يؤثر على العلاقة بين إمكانية مقارنة البيانات المالية وجودة التقارير المالية.

درس حسيني (٢٠١٧) العلاقة بين جودة التقارير المالية وسيولة الأسهم قبل وبعد الإعلان عن لوائح حوكمة الشركات. المجتمع الإحصائي هو الشركات المدرجة في بورصة طهران خلال الفترة ١٣٩٤-١٣٩٩ التي تستخدم طريقة الحذف المنهجي لـ ١٠٠ شركة كعينة ووفقًا 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.

3.الخلفية النظرية

3.1 الايرادات التقديرية

٣.١.١ مفهوم الايرادات التقديرية

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 سعيا 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

وتفيد 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، ومدى الاستفادة منها من قبل المستثمرين".(Hamada, 2015)

يجب أن يتضمن تقرير المراجع قسمًا بعنوان تعليق. يجب على المدقق تقديم رأي مقبول ، بناءً على استنتاجه ، عندما يتم إعداد البيانات المالية من جميع النواحي المادية بشكل صحيح وفقًا للمعايير المحاسبية.

وفقًا لأحكام معايير المراجعة ، عندما يستنتج المدقق ، على أساس أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها ، أن البيانات المالية ليست خالية من تحريف جوهري أو أنها غير قادرة على الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لاستنتاج أن هذه البيانات غير صحيحة. مجانا. والتمويل ليس مشوها لدرجة كبيرة ، يجب تعديل رأيها في تقرير المراجعة. يوضح الجدول أدناه أنواع تعليقات المراجعة المعدلة التي تلبي معايير التدقيق.

الجدول (١) انواع تعليقات المراجعة

طبيعة الموضوع الذي أدى إلى التعديل	حكم المراجع على شمولية التأثيرات أو الاحتمالية على البيانات المالية	
	مهمة ولكنها ليست شاملة	هام وشامل (أساسي)
تشويه البيانات المالية	رأي مشروط	تعليق مرفوض
قيود على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة	رأي مشروط	لا تعليق
ابهام	-	لا تعليق

المصدر /من اعداد الباحث

البيانات المالية التي أعدها مديرو الشركات قيد المراجعة ليست دائمًا خالية من الأخطاء الجوهرية. بالإضافة إلى ذلك ، قد يجد المراجع نفسه في بعض الأحيان في وضع لا يستطيع فيه أداء إجراءات المراجعة بشكل صحيح وجمع أدلة كافية ومناسبة ، أو تخيل مستقبل غامض للغاية في

السياق الحالي ، على الرغم من الأدلة. في مثل هذه الحالات ، يجب على المدقق إبداء رأي حول البيانات المالية والتعديلات والتعليقات ذات الصلة. يعتمد القرار بشأن نوع التعليق على تشويه البيانات المالية ، والقيود المفروضة على الحصول على أدلة كافية ومناسبة ، والغموض الأساسي ، بالإضافة إلى حكم المراجع فيما يتعلق بملاءمة أو شمولية كل منها.

(Azad and Kazemi، 2013).

٣.١.٢ اهداف جودة الاهداف التقديرية

في الإطار النظري للمحاسبة المالية ، والذي يحدد أهداف التقارير المالية ، تم إيلاء اهتمام خاص للتدفقات النقدية وإمكانية التنبؤ بها. بيان مفاهيم المحاسبة المالية رقم ١ لمجلس معايير المحاسبة هو أحد أغراض إعداد التقارير المالية. تنص لجنة معايير المحاسبة الدولية أيضًا في معيار المحاسبة الدولي رقم ٧ على ما يلي: توفر المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية لوحدة الأعمال للمستخدمين أساسًا لتقييم قدرة هذا الكيان على توليد النقد وتحتاج الوحدة إلى استخدامه. الأموال هي مفيد. أيضًا ، تتطلب القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون تقييمًا لقدرة وحدة الأعمال على توليد النقد وجدولته والتأكد من ذلك. صرحت لجنة معايير المحاسبة الإيرانية أيضًا في مفاهيم صنع القرار الاقتصادي من خلال نظرية التقارير المالية أن مستخدمي البيانات المالية بحاجة إلى تقييم قدرة وحدة الأعمال على إنشاء النقد ويقينه. . يتم تسهيل تقييم القدرة على توليد النقد من خلال التركيز على المركز المالي للكيان والأداء المالي والتدفقات النقدية واستخدامها للتنبؤ بالتدفقات النقدية المتوقعة وقياس المرونة المالية.

تشير مراجعة الأساس النظري وأهداف التقارير المالية إلى أن أحد أهداف التقرير المالي هو مساعدة المستثمرين والدائنين في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية. يعتقد بعض الخبراء والسلطات في تطوير الأسس النظرية وأهداف التقارير المالية أن استخدام مكونات الربح المحاسبي المستحق يمكن استخدامها للتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية. يتم قياس الربح المحاسبي والإبلاغ عنه على أساس

الاستحقاق. عادة ما ينتج عن استخدام أساس الاستحقاق ربح تشغيلي يختلف عن صافي التدفقات النقدية التشغيلية. أهم العوامل التي تميز بين الفوائد المستحقة والتدفقات النقدية هي البنود المؤجلة والبنود المحولة إلى فترات مستقبلية والبنود غير النقدية. (أحمد بور وعجم ، ٢٠١٠).

٣.٢ بنود التعديل في تقرير المدقق

1. 3.2 مفهوم بنود التعديل في تقرير المدقق

التدقيق حسب ما عرفته جمعية المحاسبة الامريكية هو عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعاني المحددة وإيصال النتائج إلى مستخدمين المعلومات المهتمين بذلك .ويعرف تدقيق الحسابات أيضا بأن التحقق الاقتصادي المنتظم لأدلة وقرائن الإثبات لما تحويه دفاتر وسجلات المنشأة من بيانات في إطار مبادئ محاسبية متعارف عليها من خلال برنامج محدد مقدما بهدف إبداء الرأي الفني المحايد في صدق وعدالة التقارير المالية لقراء ومستخدمي هذه التقارير. عرف معيار التدقيق الدولي رقم ٥٤٠ " التقديرات المحاسبية " بالتعريف الاتي : التقدير التقريبي لقيمة احد البنود في غياب وسائل دقيقة للقياس.

(Joseph, & Engle ,2005:38)

2. 3.2اهداف بنود التعديل في تقرير المدقق

تتمثل أهداف المدقق في مراجعة البيانات المالية ، والتعليق على البيانات المالية ، وتقييم نتائج أدلة المراجعة ، وتقديم بيان واضح في شكل تقرير مكتوب ، إلى جانب وصف الأساس. يتألف تقرير المدقق المستقل والمراجع القانوني من ١٠ مكونات على الأقل: ١. العنوان ، ٢. المرسل إليه ، ٣. المقدمة ، ٤. مسؤولية مجلس الإدارة عن البيانات المالية ، ٥. مسؤولية المدقق ، ٦. تعليقات المدقق ، ٧. مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى ، ٨. توقيع المدقق ، ٩. تاريخ تقرير المراجع ، و ١٠. عنوان المراجع. في بعض الأحيان قد يكون من الضروري إضافة مكونات أخرى إلى تقرير

المراجع ، مثل أساسيات التعليق ، أو تأكيد المادة ، أو بنود تفسيرية أخرى. . يحتوي تقرير التدقيق على رأي مدقق الحسابات الصريح حول ما إذا كانت البيانات المالية قد تم عرضها بشكل صحيح وفقًا للمعايير المحاسبية من جميع النواحي الجوهرية.

3. 2.3العوامل المؤثرة على نوع تقرير المدقق:

أ- السيولة:

تمثل مقاييس السيولة سيولة الشركة على المدى القصير وهي مقياس لقدرة الشركة على سداد مدفوعات فورية أو تسوية الالتزامات قصيرة الأجل، من حيث المبدأ توفر معايير السيولة 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 تتلقى الشركات ذات نسب الديون 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) .

ج- 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، فضلا 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).

د- حوكمة الشركات:

إن وجود نظام جيد لحوكمة الشركات سيؤدي في النهاية إلى تعزيز ثقة مستخدمي البيانات المالية في الإدارة المثلى للأصول واستراتيجيات الإدارة لزيادة فوائد مجموعة واسعة من أصحاب المصلحة، فمع زيادة جودة المعلومات المحاسبية تقل احتمالية الاحتيال والتشويه وأنواع أخرى من سوء الاستخدام في البيانات المالية لهذه المجموعة من الشركات ، ومن المنطقي بالنسبة لهم تقديم 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 يقلل من احتمالية تلقي 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 تلقي تقرير تدقيق معدل.

٤. الجانب التطبيقي

الهدف الأساسي من هذا القسم هو التعرف على أبرز النتائج التي تنتجها الأدوات الإحصائية المستخدمة في التحليل والتفسير والمناقشة لمعرفة اتجاهات متغيرات الدراسة داخل المنظمة المعنية كما في الفقرات التالية:

٤.١. طرق جمع البيانات

في هذا البحث سيتم جمع المعلومات اللازمة عن الشركات من خلال الموقع الرسمي لهيئة البورصة العراقية والبيانات المالية للشركات ، كما سيتم تحليل بيانات البحث بمساعدة برنامج Excel وباستخدام برامج التحليل الإحصائي المختلفة مثل مثل EViews.

٤.٢. عرض وتحليل النتائج

سيتم من خلال هذ المبحث عرض ، وتحليل نتائج البحث (**تأثير الايرادات التقديرية في بنود التعديل في تقرير المدقق**) ، وذلك من خلال عرض الأوساط الحسابية لتشخيص الاجابات للعينة ، والانحرافات المعيارية لتقدير مدى التشتت في الاجابات ، ومعامل الاختلاف لتحديد درجة التجانس في اجابات وترتيب الفقرات البحث ، والاهمية النسبية لمعرفة درجة اهتمام عينة البحث ، والترتيب بحسب الاهمية للفقرات ، واستخدام النسب المئوية والتكرارات لمعرفة شدة الاجابة ، على المستوى العام لمتغيرات البحث .

4.2.1عرض وتحليل نتائج متغيرات البحث

اظهرت نتائج الاحصاء الوصفي وفقا للمؤشرات الإحصائية الخاصة بـ ٣٥ شركة من الشركات المسجلة في سوق العراق للأوراق المالية خلال للأعوام ٢٠١٣ إلى ٢٠١٩ ان متوسط القيمة المطلقة للاستحقاقات الاختيارية لنموذج Kotari هو سالب مضروبًا في -٠.٨٥٦، مما يشير إلى أن جودة الاستحقاقات الاختيارية في عينة الشركات التي تستخدم هذا المعيار منخفضة نسبيًا (قريبة من -١).

من ناحية أخرى، يظهر متوسط متغير الدخل الاختياري-٠.٠٦٧، مما يدل على وجود حوالي ٧٪ من الدخل الاختياري في المتوسط في شركات العينة، ومن جانب اخر فإن متوسط متغير تعديلات تقرير المراجعة هو ٠.٥١٠، مما يشير إلى أن حوالي ٥١٪ من شركات العينة لديها تقرير مع شرط تعديل (مشروط ، مرفوض أو بدون تعليق) وبقية الشركات العيّنة لديها تقرير تدقيق غير معدل أو مقبول، والجدول (٢) التالي يوضح ذلك.

الجدول (٢) الإحصاء الوصفي لمتغيرات البحث

رمز	التعريف التشغيلي	متوسط	وسط	الانحراف المعياري	أقل مبلغ	المبلغ الأقصى
DACC	القيمة المطلقة للاستحقاقات الاختيارية لنموذج Kotari مضروبة في سالب واحد	-٠.٨٥٦	-٠.٩٠٤	٠.١٥٩	-٠.٩٩٨	-٠.١٣٦
DisRev	الدخل الاختياري	-٠.٠٦٧	-٠.٠٢٣	٠.١١٠	-٠.٧٣٠	-٠.٠٠٠٥
A_adjustments	تعديلات تقرير المراجعة	٠.٥١٠	١.٠٠٠	٠.٥٠١	٠.٠٠٠	١.٠٠٠
Size	حجم الشركة	٢٠.٠٩٦	٢٠.٥٣٦	٢.٩٩٢	٨.٩٤٩	٢٦.٦٢٥
SalesVolatility	تقلبات المبيعات	٠.١٣٤	٠.٠٧٧	٠.١٥٩	٠.٠٠٠٥	٠.٩٠٨
Cash FlowVolatility	تقلبات التدفق النقدي	٠.٠٧٣	٠.٠٥٣	٠.٠٧٠	٠.٠٠٠١	٠.٣٥٥
Loss	تلف (خساره)	٠.٣٤٦	٠.٠٠٠	٠.٤٧٦	٠.٠٠٠	١.٠٠٠
Sales Growth	نمو المبيعات	٠.٠٥٨	-٠.٠٤٢	٠.٥٤٧	-٠.٩٩٩	٢.٧٢٠

٤.٣. اختبار فرضية البحث

سيتم في هذا الجزء توضيح علاقات الارتباط والتأثير لمتغيرات البحث في عينة من كليات الشركات العاملة تحت مظلة سوق العراق للاوراق المالية من خلال اختبار (Pearson Correlation Coefficient) الاحصائي الخاص بتحليل علاقات الارتباط ، فضلاً عن فرضيات التأثير باستخدام الانحدار الخطي البسيط من اجل معرفة قوة التجاذب والتقارب بين متغيري البحث فضلاً عن ابعاد المتغير المستقل الايرادات التقديرية مع المتغير التابع بنود التعديل في تقرير المدقق، لذا يتضمن هذا المبحث محورين وهما :

٤.٣.١.معاملات الارتباط بين متغيرات البحث

تتضمن هذه الفقرة على اختبار فرضيات الارتباط، بغية اختبار فرضية البحث الرئيسة الاولى **(توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين الايرادات التقديرية وبنود التعديل في تقرير المدقق بأبعاده)**

وتنص الفرضية الثالثة لهذه الدراسة على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإيرادات التقديرية (Staben model، 2010) وبنود التعديل في تقرير التدقيق. تم استخدام النموذج التالي لاختبار هذه الفرضية:

$$A_adjustments_{t,i} = a_0 + a_1\ DisRev_{t,i} + a_2\ SIZE_{t,I} + a_3\ Sales\ Volatility_{t,i} + a_4\ Cash\ Flow\ Volatility_{t,i} + a_5\ Loss_{t,i} + a_6\ Sales\ Growth_{t,i} + \Sigma\ Year + \Sigma\ Industry + \epsilon_{t,i}$$

بالنظر إلى أن النموذج أعلاه هو نوع لوغاريتمي يحتوي على بيانات مركبة ، فمن الضروري إجراء نوع التقدير المناسب له باستخدام معيار AICAIC. لهذا الغرض ، 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.

فيما يلي نتائج ملاءمة طرق تركيب النماذج الثلاثة وقيم AIC لكل منها.

الجدول ٣: نتائج إحصائيات AIC لنموذج فرضية البحث

معايير تحديد الهوية	نموذج OLS بسيط	نموذج لوحة معمم مع تأثيرات ثابتة	نموذج لوحة معمم مع تأثيرات متغيرة
معامل AIC	٢١٩/٢٤	٢١٣/٣٠	٢٢٣/٩٧

وفقًا للجدول أعلاه وقيم AIC لكل من النماذج الأربعة ، يمكن استنتاج أن نموذج اللوحة ذو التأثيرات الثابتة نظرًا لوجود أقل قيمة AIC سيكون الطريقة الأكثر ملاءمة لتناسب النموذج. نتائج تقدير النموذج النهائي موضحة في الجدول أدناه.

كما يتضح من نتائج الجدول أعلاه ، وبحسب إحصائيات الاختبار عند المستوى المعنوي للمعاملات وعلامة معامل الانحدار لكل متغير ، يمكن استنتاج أن متغير الدخل الاختياري له احتمال ٠.٠٣٩ ، لذلك فهو مهم في النموذج أعلاه. أيضا ، مع الأخذ في الاعتبار أن معامل هذا المتغير سلبي ،

فهذه العلاقة سالبة وذات دلالة. بمعنى آخر ، هناك علاقة سلبية وهامة بين الإيرادات التقديرية (Staben model، 2010) وبنود التعديل في تقرير المراجعة ، لذلك تم تأكيد الفرضية الرئيسية لهذه الدراسة.

الجدول ٤: نتائج ملاءمة نموذج فرضية البحث

رمز	عامل	(ضريب) معامل في الرياضيات او درجة	إحصائيات الاختبار	احتمال (إمكانية)
C	نموذج ثابت	١.٢١٨	٦.٦٠٠	٠.٠٠٠
TAC	القيمة المطلقة للاستحقاقات الاختيارية لنموذج Kotari مضروبة في سالب واحد	-٠.٤٦٩	-٢.٠٧٤	٠.٠٣٩
Size	حجم الشركة	-٠.٠٢٥	-٣.٦٧٦	٠.٠٠٠
Sales Volatility	تقلبات المبيعات	٠.٢٣٢	١.٤٩٣	٠.١٣٦
Cash Flow Volatility	تقلبات التدفق النقدي	-٠.٩٦٣	-٢.٥٤٨	٠.٠١١
Loss	خساره	-٠.٠٦٥	-١.٨١٦	٠.٠٧٠
Sales Growth	نمو المبيعات	-٠.١٠٨	-٢.٤٢٥	٠.٠١٦
متغير السنة	Year	تم التحكم فيه		
متغير الصناعة	Industry	تم التحكم فيه		
معامل تحديد النموذج		٠.٢١٥		
الإحصاء F (الاحتمال)		٧.١٧٨ (٠.٠٠٠)		
إحصائيات كاميرا واتسون		١.٨٢٧		

٥.الاستنتاجات التوصيات

٥.١. الاستنتاجات

١. وجود علاقة ارتباط ذو دلالة معنوية للإيرادات التقديرية في بنود التعديل في تقرير المدقق في عينة من الشركات المسجلة في سوق العراق للأوراق المالية ونستنتج من ذلك تقدير الايرادات بصورة جيدة تساهم بشكل واضح في تعزيز بنود التعديل في تقرير المدقق لدى عينة البحث.

٢. بينت نتائج نموذج اللوحة ذو التأثيرات الثابتة نظرًا لوجود أقل قيمة AIC سيكون الطريقة الأكثر ملاءمة لتناسب النموذج.

٣. أظهرت نتائج التحليل الوصفي للدراسة أن إدراك أفراد عينة الدراسة بخصوص بنود التعديل في تقرير المدقق التي تتسم بها غينة البحث جاء بمستوى أهمية سلبية متوسطة مع الأخذ في الاعتبار أن معامل هذا المتغير سلبي ، فهذه العلاقة سالبة وذات دلالة. بمعنى آخر ، هناك علاقة سلبية وهامة بين الإيرادات التقديرية (Staben model، 2010) وبنود التعديل في تقرير المراجعة .

٤. يؤدي استخدام التقارير المالية عالية الجودة إلى تقليل إدارة الأرباح وان أي إساءة استخدام محتملة من قبل المديرين في الشركات، وعدم تناسق المعلومات وتضارب المصالح بين المديرين والمساهمين يترتب عليه قيام المدققون بإجراء عملية التدقيق بثقة.

٥.٢. والتوصيات

١- ضرورة اهتمام إدارات الشركات عينة البحث في العمل بالاهتمام الايرادات التقديرية ، خاصة ما يتعلق بتحديد الأنشطة الرئيسية التي يجب مراعاتها والتركيز عليها كالموارد اللازمة لتنفيذ الأنشطة بتقدير الايرادات وكذلك تحديد الأولويات في التنفيذ. وذلك من خلال معالجة القصور الذي يحدث نتيجة عدم توفر المستلزمات والأدوات اللازمة لتقديرها ويتم ذلك من خلال نظام تقني متقدم لمواجهة تحديات العصر.

٢- التركيز على بنود التعديل في تقرير المدقق ، واستعمال الموارد المتاحة بطريقة كفؤة وفاعلة تهدف الى تحسين الخدمات المقدمة، من خلال:

- حث إدارات الشركات على توفير الدعم المالي اللازم لتطبيق تكنولوجيا المعلومات في العمليات المالية الخاصة بها واستثمار تلك الموارد بالشكل الذي يؤدي الى تطوير تلك التكنولوجيا من مراعاة تطبيق المعايير والمؤشرات المالية لتحقيق الأهداف الاستراتيجية.

٣- التحقيق في تأثير قدرات المديرين وخصائص مجلس الإدارة على بنود تعديل تقرير المراجعة

٤- ضرورة وضع برامج رقابية فعالة وجيدة من قبل ادارة الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية لتقديم تقارير ذات جودة عالية عن نتائج الاعمال الخاصة بها.

References:

1. Bagnaya. Wasan, (2010). Do accruals exacerbate information asymmetry in the market?. Advances in Accounting, 26(1), 66-78.
2. Bani et al (2015). The effect of audit adjustments on earnings quality: evidence from china. Journal of Accounting and Economics, 61: 545-562
3. 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.
4. Borzamani et al. (2009). Buyer–supplier relationships and the stakeholder theory of capital structure. the Journal of finance, 63(5), 2507- 2552
5. Choi, J. J., Sami, H., & Zhou, H. (2010). The impacts of state ownership on information asymmetry: Evidence from an emerging market. China Journal of Accounting Research, 3, 13-50.
6. Hamada, J. (2015). A review of archival auditing research. Journal of Accounting and Economics. In Press, doi:10.1016/j.jacceco.2014.08.007.
7. Joseph, G. W., & Engle, T. J. (2005). The use of control self-assessment by independent auditors. *The CPA Journal*, *75*(12), 38.
8. 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

9. Mickel et al (2018). Accounting information quality, governance efficiency and capital investment choice. China Journal of Accounting Research, 9(4), 251-266.

10. Pergola, T., Joseph, G., & Jenzarli, A. (2006). Effects of corporate governance and board equity ownership on earnings quality.

11. Petacchi, R. (2015). Information asymmetry and capital structure: Evidence from regulation FD. Journal of Accounting and Economics, 59(2-3), 143-162.

١٢. أحمد بور كاسكري، أحمد ومريم عجم. (١٣٨٩). دراسة العلاقة بين جودة الاستحقاقات وعدم تناسق المعلومات في الشركات المقبولة في بورصة طهران. مجلة البورصة الفصلية، المجلد ١١، الصفحات من ١٠٧ إلى ١٢٤.

١٣. خاجوفي، شكرلي، بايزيدي، أنور، جبار زاده كنغرلوي، سعيد. (٢٠١١). دراسة مقارنة لجودة التقارير المالية للشركات المتعثرة وغير المتعثرة مالياً والمقبولة في بورصة طهران، أبحاث المحاسبة التجريبية، العدد ٣، ربيع ٢٠١١، الصفحات ٥١-٦٦.