

دور خصائص الخبرة والمنصب وأتعب المدقق وانعكاسها على جودة التدقيق

أحمد خليل عبد بريسم / الباحث .
د. محسن رحيمي دستجاردي / جامعة آزاد / أصفهان / إيران .

P: ISSN : 1813-6729

E: ISSN : 2707-1359

<https://doi.org/10.31272/jae.i142.1033>

مقبول للنشر بتاريخ: 2024/2/14

تاريخ أستلام البحث : 2024/1/24

المستخلص

يهدف هذا البحث إلى معرفة دور خصائص الخبرة والمنصب وأتعب مدقق الحسابات وانعكاسها على جودة التدقيق في الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية ، ولهذا الغرض تم اختيار عينة مكونة من 33 شركة من الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية العراقية التي تم استخدام بياناتها ، ومن أجل تحقيق أهداف البحث فقد تم صياغة مجموعة من الفرضيات ، وقد تم استخدام نموذج جونز المعدل لتحديد اجمالي الاستحقاقات التي تعد مشرا لجودة التدقيق ، واختبار فرضيات البحث تم استخدام نموذج الانحدار المتعدد ، وذلك من خلال اعتماد البرنامج الاحصائي STATA الاصدار 12 ، وأظهرت النتائج أنه مع زيادة مدة خدمة المدقق ، تزداد جودة التدقيق ، كما أن أتعب المدقق وخبرة المدقق في الصناعة والتي تعد مؤشرات مهمة لقياس جودة التدقيق ، لها تأثير إيجابي وكبير على جودة التدقيق .

الكلمات المفتاحية : خبرة المدقق ، مدة عمل المدقق ، أتعب المدقق ، جودة التدقيق .



مجلة الادارة والاقتصاد

مجلد 49 العدد 142 / آذار / 2024

الصفحات : 116 - 125

* بحث مستل من رسالة ماجستير .

المقدمة :

أن أحد أهم التطورات التي شهدتها العالم الصناعي في القرن الثامن عشر كان ظهور الشركات المساهمة وفصل الملكية عن الإدارة. ونتيجة لهذه التطورات، أصبحت الشركات المساهمة مكان تجمع مصالح أصحاب المصلحة في الشركات، بما في ذلك المساهمين والمديرين والدائنين والموظفين وغيرهم من أصحاب المصلحة، ونتيجة لذلك ظهرت الأسواق المالية المنظمة في معظم البلدان. ومع ذلك، فإن تضارب المصالح بين أصحاب المصلحة في الشركات جلب العديد من المشاكل مثل مشاكل التمثيل (representation problems). يعد استخدام خدمات المدققين المستقلين إجراءً أساسياً للاستخدام الأمثل وتعزيز المساءلة والشفافية والامتثال لحقوق جميع أصحاب المصلحة في الشركات، كما أن جودة التدقيق، وبالتالي جودة الإفصاح عن المعلومات في المحاسبة، هي لمبدأ وكلمة شاملة تغطي عملية إعداد التقارير المالية بأكملها تقريباً ، ويتطلب هذا المبدأ إعداد البيانات المالية وعرضها بطريقة تكون ، أولاً: ان يكون اعداد التقارير في الوقت المناسب ، وان تكون ذات صلة وموثوقة، وثانياً: قابلة للمقارنة ومفهومة ، وهذا يعني أن مستخدمي البيانات المالية يمكنهم اتخاذ قرارات مستنيرة ، عليه سيتضمن هذا البحث اربعة مباحث، اذ تضمن المبحث الاول منهجية البحث وبعض الدراسات السابقة ، في حين ركز المبحث الثاني على الجانب النظري للبحث ، بينما جاء المبحث الثالث ليتضمن الجانب التطبيقي للبحث ، وخصص المبحث الرابع للاستنتاجات والتوصيات التي توصل اليها الباحث .

المبحث الاول

منهجية البحث وبعض الدراسات السابقة

- منهجية البحث

اولاً : مشكلة البحث

في كثير من الحالات ، وبسبب تضارب المصالح بين مجموعات المصالح ، فإن غرض مقدمي المعلومات المالية يختلف عن غرض مستخدميهم . في مثل هذه الحالة ، تكون الحلول والأدوات ذات أهمية خاصة ، والتي من خلالها يمكن تعديل تضارب المصالح الذي ينشأ بطريقة ما ويمكن تقليل مشاكل التمثيل إلى الحد الأدنى . ومن بين هذه الأدوات ، أصبح الاستعانة بخدمات الخبراء المؤهلين والمستقلين للتحقق من صحة المعلومات المحاسبية منتشرة في المجتمع ويستحق اهتمام مختلف شرائح متخذي القرار المالي والاقتصادي. كما أن الفضائح المالية في أواخر التسعينيات وأوائل العقد الأول من القرن الحادي والعشرين تسببت في عدم ثقة المستثمرين في التقارير المالية المقدمة من الشركات العامة. ولهذا الغرض فإن التدقيق عالي الجودة كآلية يقظة وفعالة لتخفيف تضارب المصالح بين المجموعات المذكورة أعلاه يستحق الاهتمام من أجل خلق تأكيد معقول بعدالة المعلومات الواردة في البيانات المالية وقدرتها (كريمي واخرون ،1400).

ووفقاً (Haribar and Jenkins،2018) تعد الخبرة في مجال المحاسبة مقياساً مهماً آخر لجودة التدقيق. تظهر الدراسات الحديثة أن الشركات التي لديها مدققين خبراء تتمتع بجودة أعلى في إعداد التقارير المحاسبية، وبين(Terkashund،2016) يمكن أن تؤثر أتعاب المدقق على استقلالية المدقق. ويؤدي الاستقلال الضعيف إلى تدهور جودة التدقيق وإدارة الأرباح ويؤدي إلى ضعف جودة التقارير المالية، ونظرًا لأهمية موضوع هذه الدراسة، فإنها تهدف إلى التحقيق والإجابة على سؤال البحث:

هل لدور مدقق الحسابات في تقييم التقديرات المحاسبية وفقاً لمعايير التدقيق وانعكاسها تأثير كبير على جودة التدقيق؟

ثانياً : أهمية البحث

يساعد هذا البحث الشركات العامة والمنظمات ذات الصلة التي قد تحتاج إلى مراجعة جودة التدقيق ومعايير جودة التدقيق، كما يمكن أن يساعد المتقدمين للحصول على خدمات ضمان مستقلة على طلب تقارير فعالة وعالية الجودة من مدققين مختارين يولون اهتماماً خاصاً لمكونات جودة التدقيق. كما ان هذا البحث يمكن ان يقدم المشورة للدائنين والمقرضين وكذلك لمؤسسات الإقراض والمصارف حول تغيير شروط منح القروض للشركات بناءً على تقرير التدقيق الخاص بقياس وتقييم الصحة المالية المدققة لهذه الشركات وجودة الأرباح بدلاً من الحصول على ضمانات والنظر في فائدة صغيرة لسداد القرض.

ثالثاً : أهداف البحث

- 1- مراجعة وتحليل خبرة المدقق في الصناعة فيما يتعلق بجودة التدقيق.
- 2- مراجعة وتحليل أتعاب التدقيق على جودة التدقيق .
- 3- فحص وتحليل مدة عمل المراجع على جودة المراجعة.

رابعاً : فرضيات البحث

- إن خبرة المدقق في الصناعة لها تأثير كبير على جودة التدقيق.

- رسوم التدقيق لها تأثير كبير على جودة التدقيق .
- مدة عمل المدقق لها تأثير كبير على جودة التدقيق .

خامسا : متغيرات البحث

وتشمل متغيرات هذا البحث المتغيرات المستقلة والتابعة والمتغيرات الضابطة ، ومكوناتها (اتعاب التدقيق ، خبرة المدققين ، فترة التدقيق ، جودة التدقيق) ، كمتغيرات مستقلة وتابعة ، وان متغيرات (خبرات المجلس ، حجم لجنة التدقيق ، إدارة الممتلكات ، الملكية المؤسسية ، حجم الشركة ، القيمة الدفترية للسوق ، عمر الشركة ، العائد على الأصول والتدفق المالي التشغيلي) هي متغيرات التحكم .

سادسا : منهج البحث

ان تصنيف البحث على أساس الهدف ، فإنه يكون من النوع التطبيقي ، اما من حيث التصنيف حسب المنهج، فهو من النوع الوصفي الارتباطي ، اما من حيث نوع الاستدلال ، فهو استنباطي ، ومن حيث طبيعة البيانات ، فهي كمية ، لذلك يعد هذا البحث من البحوث التطبيقية .

سابعا : مجتمع وعينة البحث

تمثل مجتمع البحث بجميع الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية العراقية من عام (2015 إلى عام 2020) ، والتي بلغ حجمها (198) شركة ، وقد تم اختيار عينة بلغ حجمها (33) شركة البحث ، وهي من نوع العينة الحذفية وحسب موضوع البحث ، ويتم اختيار الشركات عينة البحث وفق الحدود المذكورة أدناه من بين مجموعة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية :

- 1- لكي تكون المعلومات قابلة للمقارنة يجب أن تكون نهاية السنة المالية للشركات هي نهاية شهر كانون الاول وألا يتم تغيير السنة المالية خلال فترة البحث.
- 2- من أجل جعل المعلومات متجانسة، يجب ألا تكون الشركات من نوع المصارف ومؤسسات الائتمان والتأمين وغيرها من الوسطاء الماليين.
- 3- أن تكون المعلومات المتعلقة بالمتغيرات المختارة في هذا البحث متوفرة.
- 4- يجب ألا يكون لدى الشركات فترة توقف تداول متتالية تزيد عن 6 أشهر خلال هذه الفترة.
- 5- أن تكون الشركات قد تم قبولها في سوق بغداد للأوراق المالية قبل عام 2015 ولم يتم سحبها من سوق بغداد للأوراق المالية خلال فترة البحث ، عملية تحديد حجم العينة موضحة في الجدول (1) .

الجدول (1) تحديد حجم العينة الإحصائية

رقم الشركات	وصف	صف
130	عدد الشركات المدرجة في سوق بغداد للأوراق المالية نهاية عام 2020	1
(68)	الشركات الأعضاء في الوساطة المالية والقابضة والبنوك وصناعات التأمين	2
(29)	الشركات التي لا تتوفر معلوماتها لاجراء هذا البحث	3
0	الشركات التي لا تنتهي سنتها المالية في نهاية شهر ديسمبر او قامت بتغيير سنتها المالية خلال فترة البحث	4
0	الشركات التي مرت بفترة توقف تداول لأكثر من ستة اشهر	5
0	الشركات التي تم قبولها في البورصة خلال فترة البحث	6
33	حجم العينة	7

ثامنا : اساليب جمع البيانات والمعلومات

لقد تم جمع المعلومات الخاصة بالجانب النظري من المصادر العلمية كالكتب ، والمجلات ، والرسائل الجامعية والمقالات ، اما البيانات فقد تم تجميعها من خلال الرجوع إلى البنك المركزي العراقي ، وقد تم استخدام البيانات المالية المدققة للشركات المدرجة في سوق بغداد للأوراق المالية والبرجوع إلى الموقع الإلكتروني www.istiq.net.

تاسعا : حدود البحث

- 1- الحدود الزمانية : ان الحدود الزمانية لهذا البحث هي من 2015 إلى 2020 .
 - 2- الحدود المكانية : وقد تمثلت بالشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية العراقية .
- بعض الدراسات السابقة

اولا - دراسة (كريمي وآخرون، 2022)

قام الباحثون في دراستهم هذه بالتحقيق في تأثير التحيزات النفسية (psychological biases) الفردية وأبعاد شخصية المدققين على جودة التدقيق . لقد شمل المجتمع الإحصائي للبحث المدققين (المديرين التنفيذيين/ الشركاء) في مؤسسات تدقيق البورصة المعتمدة والشركات المدرجة في البورصة والتي تم تدقيقها من قبل هذه المؤسسات. وكانت المعلومات الواردة في البيانات المالية لهذه الشركات لعام 2016 مقطعية وتم فحصها وتحديد مجموعة من الفرضيات، وقد حدد (اختبار جارك) عدم طبيعية سبعة من أصل ثمانية متغيرات مستقلة، كما أظهر معامل الارتباط عدم وجود علاقة خطية متداخلة، وتم تركيب نموذج البحث باستخدام اختبار

المربع الأصغر، والذي تم على أساسه وضع خمس فرضيات تم تأكيدها ورفض ثلاث فرضيات، ثم أثبت اختبار جودفري عدم تجانس التباين، وأظهرت نتائج اختبار الفرضيات أن التحيز سيكون له تأثير كبير على جودة الامتحان، لكن أبعاد الشخصية ليس لها تأثير كبير على جودة التدقيق.

ثانيا- دراسة (عمادي وحسيني، 2018)

قدم الباحثان في دراستهما بدراسة العلاقة بين المرونة السلوكية للمدقق وجودة التدقيق في إطار نموذج الضغط، ولهذا الغرض تم فحص عينة مكونة من 378 مدققاً من المديرين والمشرفين والمدققين لمؤسسات التدقيق الكبرى في الشركات. تم قبولها في بورصة طهران، كمجتمع إحصائي يضم أفضل 100 مؤسسة في عام 2016، بناءً على تصميم المسح واستخدام استبيان مكتوب، وتم إعداد فرضيات البحث بناءً على دراسة سميث وإيمرسون (2017) و تم تحليلها باستخدام أداة Smart PLS. وأظهرت نتائج تحليل المسار قبول فرضيات البحث وصلاحيته. وأظهرت نتائج البحث أن المستويات ترتبط بالمرونة السلوكية العالية للمدقق بارتفاع جودة التدقيق المبلغ عنها. بالإضافة إلى ذلك، يؤثر كل من فقدان الوظيفة وعوامل التوتر على جودة التدقيق.

ثالثا- دراسة (Athavale et al.,2022)

قام الباحثون في دراستهم هذه بحث تأثير تنوع مدققي الحسابات الموقعين على جودة تدقيق الحسابات للشركات المدرجة في الصين. إعادة عرض التقارير المالية السنوية (إعادة العرض) باستخدام مؤشر قياس التنوع الأزرق بناءً على ثماني خصائص للمدققين الموقعين ومجموعة من مؤشرات جودة التدقيق بما في ذلك تقرير التدقيق المعدل. تم إجراء المستحقات. العلاقة بين تنوع مدققي الحسابات الموقعين وجودة التدقيق في الشركات، أظهرت التحليلات الإضافية أن خصائص حوكمة الشركات والمدقق الموقع وشركة التدقيق بين تنوع مدققي الحسابات الموقعين تعدل جودة التدقيق. وأظهرت النتائج أن الحد من تنوع المدققين الموقعين هو وسيلة فعالة لتحسين جودة العلاقة الرقابية.

رابعا- دراسة (Haribar and Jenkins,2018)

أظهر الباحثان في بحثهما أن الشركات التي تعيد عرض البيانات المالية ، فانها ستعيدها بسبب مسائل تتعلق بالاعتراف بالدخل والتكلفة وتكاليف تشغيل الأصول والمخزون. كما أن هناك سبب آخر لإعادة العرض قد يكون راجعاً إلى المدقق، لأن البيانات المالية التي تم تدقيقها من قبل مدققين مستقلين هي وسيلة مناسبة جداً لنقل معلومات موثوقة. يعطي المدقق مصداقية للمطالبات المقدمة من شخص آخر في شكل بيانات مالية وبالتالي يزيد من موثوقية المعلومات المستخدمة في اتخاذ القرارات.

المبحث الثاني

الجانب النظري للبحث

اولا- جودة التدقيق

تعد جودة التدقيق من المواضيع التي تحظى بالاهتمام في مجال البحوث المحاسبية، وفي الدراسات التي أجريت والتي ركزت على جودة التدقيق ، ويعتبر تقديم رأي التدقيق بالجودة المناسبة والمرغوبة بمثابة قيمة مضافة لهذه المهنة ، وتعد تقارير التدقيق وسيلة للتحقق من صحة البيانات والتقارير المالية (پورحيدري وآخرون، 2016: 60) . يوضح (D'Angelo,1981) أنه إذا تم توفير تدقيق عالي الجودة، فسيتم تقليل عدم تناسق المعلومات بشكل كبير وسيتم توفير التوافق المناسب بين المعلومات المتاحة للمديرين وغيرهم من المستثمرين الخارجيين وغير التنظيميين. وبعبارة أخرى، ينشأ الطلب على عمليات تدقيق الجودة بسبب الدور الائتماني الفاعل الذي يلعبه المدققون في البيانات المالية. في الأدوار الإشرافية، عندما يتم تفويض القرارات إلى ممثل من قبل المالكين، سيتم أخذ الإشراف الفعال والكفؤ في الاعتبار بقوة لمنع أي سلوك انتهازي وعدم تناسق المعلومات، لذا فإن تدقيق الجودة هو أداة مفيدة لتحقيق هذا هو الهدف (بادآور نهندي و تقى زاده ، 2014). ان جودة التدقيق وفقاً لـ (D'Angelo,1981) تعرف بأنها قدرة مدققي الحسابات على اكتشاف الاحتيال واكتشاف أي أخطاء جوهرية على مستوى البيانات المالية ، وتعرف احتمالية نجاح مؤسسات التدقيق في اكتشاف التشوّهات والاحتياالات كمؤشر على كفاءة ونفوذ المدقق ، وهو أمر فعال للغاية في تحقيق استقلالية المدقق (Gaynor et al,2016) ، وتعتبر مهنة التدقيق من أهم الأدوار المؤثرة التي تلعبها نتيجة جودة التدقيق ولها أهمية كبيرة في تقييم أداء مؤسسات التدقيق ، إذ يوفر التدقيق قيمة مضافة (مضاعفة) للبيانات المالية المبلغ عنها، حيث تشير نتائج التدقيق إلى مدى ملاءمة محتوى البيانات المالية وموثوقيته. بشكل عام، ان الغرض من تدقيق الحسابات هو حماية مصالح المساهمين ضد التشوّهات والأخطاء الهامة في البيانات المالية . إن إجراء تدقيق عالي الجودة يمكن أن يخلق قيمة للمساهمين والمالكين في الشركة، لأنه من خلال زيادة الثقة المعقولة ضد أي احتيال وأخطاء في والتلاعب في البيانات المالية في صافي الربح المعلن، فإن موارد الشركة تتحرك

نحو أهداف المنظمة والمساهمين، وهذا سيشرح المساهمين على الاستثمار في الشركة (Lin et al., 2011). كما ان خدمات التدقيق لها أيضاً دوراً مهماً في الحد من عدم تناسق المعلومات وتقليل مشكلات الوكالة بين المديرين والمساهمين وبين المساهمين والدائنين، ويعتمد تحقيق هذه الأدوار الأساسية على "جودة التدقيق" (Gaaya et al., 2017). ولأول مرة، اعتبر (D'Angelo, 1981) أن جودة التدقيق هي قياس وتقييم قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء الهامة والإبلاغ عن الأخطاء المكتشفة. وحدد جودة التدقيق على النحو التالي: تقييم السوق واستنتاج احتمالية اكتشاف المدقق لخطأ كبير في القوائم المالية أو النظام المحاسبي لصاحب العمل، وكذلك الإبلاغ عن الأخطاء الجسيمة المكتشفة. وتعتمد احتمالية اكتشاف المدقق للأخطاء الجوهرية على كفاءة المدقق، كما تعتمد احتمالية قيام المدقق بالإبلاغ عن الأخطاء الجوهرية على استقلالية المدقق (Hoag et al., 2017)، وقد ذكر (D'Angelo, 1981) إن حجم مؤسسات التدقيق وعمرها والاسم التجاري لهذه المؤسسات هي أمثلة على المعايير التي تميز جودة عمل مؤسسات التدقيق عن بعضها البعض، ولذلك، كلما ارتفعت هذه المعايير الثلاثة، كلما كانت جودة عمل مؤسسات الرقابة أفضل.

ثانياً - خبرة مدقق حسابات

ان من بين الاستراتيجيات المستخدمة حالياً في شركات التدقيق لزيادة مستوى الربحية هو زيادة مستوى الخبرة في صناعة الزبون. تشمل خبرة المدقق في الصناعة خلق أفكار بناءة للمساعدة (خلق قيمة مضافة) لأصحاب الأعمال، فضلاً عن تقديم وجهات نظر وحلول جديدة لبعض القضايا التي يواجهها رواد الأعمال في صناعاتهم (Kend 2008). تسعى الشركات العاملة لحسابها الخاص إلى توظيف مدققين خبراء لعدة أسباب. أحد هذه الأسباب هو خفض التكاليف، إن وفورات التكلفة الناتجة عن الاستعانة بمدققين خبراء أكبر من حجم التوفير الناتج عن الاستعانة بمدققين آخرين لأنه في كثير من الأحيان يتم إجراء عملية تدقيق تتعامل مع حصة كبيرة من الشركات في الصناعة، لأسباب مثل الخبرة السابقة، ويستفيد من وفورات الحجم أكثر من المدققين الآخرين، وبالتالي، فإنه يتطلب عادةً أتعاباً أقل من المدققين الآخرين. سبب آخر هو أنه من المتوقع من المدققين تقديم مشورة وتوجيهات أفضل في مجال إعداد المعلومات والإفصاح عنها، واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة للقضاء على المشاكل وأوجه القصور في عملية المحاسبة وإعداد التقارير المالية، ان تعيين مدقق حسابات يعني أيضاً أن الشركة تعترف بتقديم تقارير وإفصاحات ذات جودة أعلى مما كانت عليه في الماضي (وحتى أفضل من الشركات الأخرى) (روزمين وآخرون، 2017). يتمتع المحاسبون القانونيون المعتمدون بخبرة لا يتمتع بها المحاسبون العموميون الآخرون، لأنهم يعملون مع جزء كبير من الشركات في نفس الصناعة. وعلى هذا النحو، فإن قدرتهم على اكتشاف التحيزات والأخطاء الرئيسية في المعلومات التي يكشف عنها صاحب العمل تتفوق على المدققين الآخرين. بالإضافة إلى ذلك، يحاولون عدم التغاضي عن الأخطاء أو البيانات الخاطئة الكبيرة حتى لا يفقدوا سمعتهم وحصتهم في السوق على الأقل. لذلك إن اكتساب الخبرة في صناعة معينة، إما بناءً على طلب المدققين أو الشركة المالكة، يمكن أن يؤدي إلى تحسين جودة الإفصاح والتقارير المالية من قبل المالكيين (Stami et al, 2017). أظهر (Kim et al, 2006) أن الخبرة المحاسبية في صناعة ما، والتي تقاس بنسبة المحاسبين في سوق العمل في مجال التدقيق في تلك الصناعة، لها تأثير كبير على جودة إفصاحات أصحاب العمل. وتظهر نتائج (Boon et al, 2010) أيضاً أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين خبرة المراجع وجودة التقارير وإفصاحات أصحاب العمل، خاصة فيما يتعلق بالأرباح. وكذلك في الدراسة التي أجراها (خاني وآخرون، 2014) حول العلاقة بين خبرة المراجع في الصناعة والتهرب الضريبي للشركات المدرجة في بورصة طهران، حيث تنقسم خبرة المراجع إلى ثلاث فئات: الخبرة الضريبية، والخبرة المالية وتنقسم خبرة تدقيق البيانات، والخبرة الضريبية العامة (المجمعة) وتدقيق البيانات المالية، أظهرت نتائج البحث أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين خبرة المدقق والتهرب الضريبي، وبعبارة أخرى، فإن الشركات التي يكون مدققوها خبراء في الصناعة لديها معدل ضريبية فعلية أقل ومعدل ضريبية نقدية فعالة أقل، والفرق المحاسبي أكثر ضريبية من الشركات التي يكون مدقق حساباتها ليس خبيراً.

ثالثاً- طول فترة عمل مدقق الحسابات

ان أحد الجوانب الكمية لقياس جودة المدقق هو مستوى العناية المهنية للمراجع والقدرة على مراقبتها، أي مدة عمل المدقق. كلما طالت فترة عمل المدقق، زادت معرفته بصاحب العمل وخبرته في تلك الصناعة المحددة وستؤدي إلى زيادة جودة المدقق، (Myers et al., 2003). قام (وكيلي فارد وماران جوري، 2013) بفحص العلاقة بين مدة خدمة المدققين والتحفظ المحاسبي في إيران خلال الأعوام من 2007 إلى 2011 في بورصة طهران. ولقياس التحفظ تم استخدام نموذجي جيولي وهين ونموذجي خان وواتس. ولاختبار فرضية البحث تم استخدام أسلوب الانحدار للبيانات المركبة. أظهرت نتائج اختبار فرضية البحث وجود علاقة إيجابية معنوية بين مدة عمل مدقق الحسابات والتحفظ المحاسبي في جميع الشركات المدروسة. و (Choi & Jeter, 2016) بالتحقيق في العلاقة بين مدة عمل المراجعين ونوع تقرير التدقيق. في هذا البحث تم استخدام

نوع تقرير المراجعة لحساب تقرير التدقيق. وفي الواقع، فإن الشركات التي لديها تقارير معدلة سوف تتمتع بجودة تدقيق أعلى. أظهرت نتائج البحث خلال الأعوام من 2008 إلى 2013 أن هناك علاقة إيجابية معنوية بين مدة عمل مدقق الحسابات وتقرير التدقيق المعدل.

رابعاً- أتباع التدقيق

إن أتباع (رسوم) التدقيق تعكس جودة التدقيق المستخدمين الخارجيين للبيانات المالية . بعد انخفاض القيمة المستقل جزءاً مهماً من العملية المحاسبية . يمكن أن يوضح تقرير مدقق الحسابات المستقل مدى وفاء صاحب العمل بالالتزامات الإدارية تجاه المستثمرين، ويمكن اعتبار رسوم التدقيق بمثابة ميزانية يدفعها صاحب العمل لمدقق الحسابات مقابل الوفاء بتلك الالتزامات. تعتمد تكلفة الاختبار على عوامل مختلفة، وتختلف أهميتها باختلاف البلدان. إحدى النقاط الرئيسية للمناقشة في مهنة التدقيق هي تخفيض الأسعار من قبل بعض شركات التدقيق. ولكن النظر إلى التدقيق كمنتج متجانس وأسعاره غير التنافسية يعرض للخطر استقلالية وجودة خدمات التدقيق. وتجدر الإشارة أيضاً إلى أن التدقيق المستقل هو أساس الشفافية الاقتصادية وثقة الناس في سوق رأس المال ومساءلة الحكومة أمام الشعب. ولذلك، لا ينبغي معاملتها مثل السلع والخدمات العادية (واعظ و احمدى، 2014).

المبحث الثالث

الجانب التطبيقي للبحث

عرض نتائج التحليل الإحصائي . أولاً تم وصف متغيرات البحث وتحليلها إحصائياً ، ومن ثم عرض فرضيات البحث وفق نموذج الاختبار العلمي المقترح في الفصل الثالث ومن خلال اعتمد البرنامج الإحصائي STATA الإصدار 12 عند مستوى ثقة 95% ، ويتم عرض النتائج . وفي كل من اختبارات الانحدار يتم توضيح الافتراضات الإحصائية للاختبار والطريقة المناسبة لتقدير نموذج الانحدار ووضع الافتراضات الأساسية لتحقيق النتائج ، وقد تم اعتماد عدة مقاييس في قياس وتشخيص متغيرات البحث ، وكما يأتي :

أولاً- التحليل الوصفي لمتغيرات البحث

يبين الجدول (2) الإحصائيات الوصفية للبيانات المتعلقة بالمتغيرات المستخدمة في البحث. إحصائيات وصفية تتعلق بالشركات عينة البحث خلال الفترة من 2015 إلى 2020 .

الجدول (2) احصائيات وصفية لمتغيرات البحث

اسم المتغير	المتوسط	وسط	الأقل	الأكثر	الاعوجاج	استطالة
جودة التدقيق	-0/128590	-0/090861	0/463863	-0/00043	1/02415	3/136656
العائد على الأصول	0/5944166	0/6355725	0/040548	0/8999	-0/7797216	2/910699
أتباع التدقيق	4/0485723	4/0421	3/0114	5/1068	0/60671746	2/484832
فترة الائتدقيق	2.772	2.245	3.124	1.609	0	0
حجم لجنة الائتدقيق	4/844848	5	3	5	0/0354383	2/704719
ادارة الممتلكات	0/1183608	0/12	0/01	0/2	-0/2411898	2/035503
ملكية المؤسسة	0/4020242	0/4	0/3	0/5	0/0043741	1/855919
حجم الشركة	5/924895	5/875514	4/356504	8/026636	0/7279046	4/185222
القيمة الدفترية للسوق	0/4091544	0/391652	0/0358095	0/748135	0/4787596	3/67908
عمر الشركة	15/59322	15	2	42	0/7644126	5/664897
العائد على الاصول	0/876657	0/675568	-0/2485719	0/7577541	0/9666403	5/641757
تدفق المال التشغيلي	0/1376885	0/1043131	0/0003315	1/052221	2/327601	11/50782

الجدول (3) احصائيات وصفية للمتغيرات الافتراضية

اسم المتغير	الرقم	الأقل	الأكثر	الاعوجاج	استطالة
خبرة المراجعين	826	0	1	-1/324189	2/753476
خبرات المجلس (المدير)	826	0	1	-0/9952746	1/990571

ترتبط الإحصائيات الوصفية الواردة في الجدول (3) بالإحصاء الوصفي قبل تحرير الملاحظات الخارجية باستخدام طريقة Winsor Ising، ووفقاً لهذه الإحصائيات الوصفية فإن بعض المتغيرات لها ملاحظات خارجية بعيدة عن متوسط البيانات، فضلاً عن الانحراف المعياري. والتواء بعض المتغيرات أكثر من واحد وطول بعضها أقل من 3. وباستخدام طريقة التحرير (editing method) بالنسبة للملاحظات الأقل من 100%، يحل الرقم ذو الصلة محل الملاحظات الخارجية (افلاطوني، 2017). إن المتغيرات الرئيسية للبحث الحالي هي طول فترة التدقيق، وأتباع المدقق، وخبرة المدقق وجودة التدقيق. وقد تم تحليل قيم المتغيرات على أساس الإحصاء الوصفي قبل الاستعادة حسب الجدول (2) .

دور خصائص الخبرة والمنصب واتعاب المدقق وانعكاسها على جودة التدقيق

ثانياً- اختبار الفرضيات

يرتبط نموذج الانحدار الأول بالفرضيات الثلاث الرئيسية :
الفرضية الأولى : أن لخبرة المدقق في الصناعة تأثير كبير على جودة التدقيق.
الفرضية الثانية : اتعاب التدقيق لها تأثير كبير على جودة التدقيق.
الفرضية الثالثة : مدة عمل المدقق لها تأثير كبير على جودة التدقيق. ولاختبار فرضيات البحث تم استخدام النماذج التالية:

$$- \text{نموذج جونز المعدل لتحديد الاستحقاقات التقديرية لصاحب العمل والتي تعد مؤشرا لجودة التدقيق, وكما يأتي :}$$

$$\text{TAC}_{i,t} / \text{TA}_{i,t-1} = a_{0j} (1/ \text{TA}_{i,t-1}) + a_{1j} (\Delta \text{REV}_{i,t} - \Delta \text{REC}_{i,t}) / \text{TA}_{i,t-1} + a_{2j} (\text{PPE}_{i,t} / \text{TA}_{i,t-1}) + \varepsilon_{i,t}$$

في هذا النموذج : $\text{TAC}_{i,t}$: إجمالي المستحقات (ربح ما قبل التشغيل مطروحاً منه التدفقات النقدية التشغيلية)، $\text{TA}_{i,t-1}$: إجمالي الأصول في السنة $t-1$ ، $\Delta \text{REV}_{i,t}$: التغيرات في الدخل خلال السنة $t-1$ إلى t ، $\Delta \text{REC}_{i,t}$: التغيرات في الحسابات والمستندات المستحقة القبض خلال السنة $t-1$ إلى t ، $\text{PPE}_{i,t}$: المبلغ الإجمالي للممتلكات والآلات والمعدات في السنة t و $\varepsilon_{i,t}$: إجمالي خطأ الانحدار.

- كما يتم أيضاً الحصول على الاستحقاقات المُدارة على النحو التالي.

$$\text{TAEM}_{i,t} = \text{TAC}_{i,t} / \text{TA}_{i,t-1} - a_{0j} (1/ \text{TA}_{i,t-1}) - a_{1j} (\Delta \text{REV}_{i,t} - \Delta \text{REC}_{i,t}) / \text{TA}_{i,t-1} - a_{2j} (\text{PPE}_{i,t} / \text{TA}_{i,t-1})$$

وهو خطأ النموذج ويتم ضربه بسالب لجعله مباشراً.

- نموذج الانحدار

AUDQUALITY_{it}

$$= \alpha + \beta_1 \text{AUDSPCIAL}_{i,t} + \beta_2 \text{AUDINDNAF}_{i,t} + \beta_3 \text{AUDFEE}_{i,t} + \beta_4 \text{BRDSIZE}_{i,t} + \beta_5 \text{BRDFINEXP}_{i,t} + \beta_6 \text{AUDSIZE}_{i,t} + \beta_7 \text{INSDOWN}_{i,t} + \beta_8 \text{INSTOWN}_{i,t} + \beta_9 \text{SIZE}_{i,t} + \beta_{10} \text{B/M}_{i,t} + \beta_{11} \text{FRMAGE}_{i,t} + \beta_{12} \text{ROA}_{i,t} + \beta_{13} \text{CFO}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

والجدول (4) يوضح تقدير نموذج الانحدار .

الجدول (4) تقدير نموذج الانحدار

المتغيرات	المعاملات	انحراف المعاملات القياسية	احصائيات	مستوى الأهمية (المعنوية)
اتعاب التدقيق	0/0117224	0/0019317	07/06	0/000
خبرة المدققين	0/154404	0/0238392	6/48	0/000
فترة التدقيق	0/2229351	0/011028	0/02	0.043
خبرات المجلس (المدير)	0/0205791	0/0063473	3/24	0.001
حجم لجنة التدقيق	0/0001735	0/0020879	0/08	0/934
ادارة الممتلكات	0/0728704	0/060774	1/20	0/231
الملكية المؤسسية	0/1744473	0/0672507	2/59	0.009
حجم الشركة	0/0409814	0/0052186	7/85	0/000
القيمة الدفترية للسوق	-0/0393355	0/0286167	-1/37	0/169
عمر الشركة	-0/0008369	0/0006772	-1/09	0/275
العائد على الأصول	0/0016759	0/0317211	0.05	0/958
التدفق المالي التشغيلي	0/0689177	0/0211323	3/26	0.001
اجمالي الاحصائية واهميتها (المعنوية)		104/58		0/000

ومن خلال نتائج الجدول (4) يتبين أن متغيرات اتعاب التدقيق الحسابات، مدة التدقيق، وخبرة المدقق في الصناعة لها مستوى دلالة أقل من 5%، لذا فهي ذات دلالة إحصائية وعند مستوى ثقة 95%. أن هذه المتغيرات لها علاقة معنوية بجودة المراجعة وهذا سبب كافي لعدم رفض الفرضيات الأولى والثانية والثالثة حيث أن اجمالي الاحصائية تساوي 104.58 وبمستوى دلالة (0.0000) وهي أقل من 5% مما يدل على أن النموذج المجهز له صلاحية كافية.

عليه فان ملخص النتائج كما موضح في الجدول (5).

الجدول (5) ملخص النتائج

الفرضية	العلامة	النتيجة
1- خبرة المدقق في مجال جودة التدقيق لها تأثير كبير	+	غياب الرفض
2- اتعاب التدقيق على جودة التدقيق لها تأثير كبير	+	عدم وجود الرفض
3- مدة التدقيق عن جودة التدقيق لها معنى	+	غياب الرفض

ثالثاً: تحليل النتائج

ان الفرضية الأولى تشير الى ان هناك علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية لخبرة المدقق في جودة التدقيق. وقد تم تأكيد هذه الفرضية فقط بالنسبة لبيانات سوق الأوراق المالية العراقي، ويمكن رؤية نتائج هذا البحث بشكل مشابه في الدراسات التي اجراها (Bentley et al.,2018) و (Eshleman and Soileau,2017) و (Persakis et al.,2016). وتشير الفرضية الثانية الى ان هناك ايضا علاقة تأثيرية ذات دلالة إحصائية لمدة التدقيق في جودة التدقيق، وهو ما تم تأكيده بالنسبة لسوق الأوراق المالية العراقي، ويمكن رؤية نتائج هذا البحث بشكل مشابه في كل من دراسة (Eshleman and Soileau,2017) ودراسة (Francis, 2011). وتنص الفرضية الثالثة على أن هناك علاقة تأثيرية ذات دلالة إحصائية بين أتعاب التدقيق وجودة التدقيق. وقد تم تأكيد هذه الفرضية بالنسبة لبيانات سوق الأوراق المالية في إيران والعراق، وقد لوحظت نتائج هذا البحث بشكل مماثل في دراسة (Bentley et al.,2018) ودراسة (Persakis et al.,2016).

المبحث الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

اولاً- الاستنتاجات

ان جودة التدقيق تعد من المواضيع المهمة في مجال التدقيق وسوق رأس المال، وإن مهنة التدقيق كغيرها من المهن تحتاج إلى اكتساب ثقة الجمهور للحفاظ على مكانتها، وان ما يتوقعه المجتمع من مهنة التدقيق هو تقديم تقرير تدقيق بجودة جيدة، وهذه القيمة المضافة لا يمكن إلا لمحترفي التدقيق إضافتها إلى المعلومات المالية للشركات. ويمكن الاستفادة من ميزات نتائج هذا البحث بتحقيق جودة تدقيق أعلى، وان هذا سيكون مفيد للمدققين من تعزيز الميزات التي ستؤدي إلى تدقيق عالي الجودة. وتبين نتائج البحث ايضا انه كلما زادت فترة عمل المدقق في الشركة، بسبب معرفة المدقق بشكل أكبر بالمخاطر في الشركة، فانه يمكن إجراء التدقيق بجودة أعلى. كما ان هذه النتائج تساعد مستخدمي البيانات المالية على اختيار المدقق المناسب لتدقيق الحسابات المالية

ثانياً- التوصيات

استناداً إلى نتائج اختبار الفرضية الأولى وتأكيد العلاقة بين خبرة المدقق وجودة التدقيق، يوصى للمساهمين والجمعيات العمومية للشركات في العراق باختيار مدقق حسابات من بين المؤسسات الكبيرة في العراق. من أجل زيادة جودة التدقيق مع احترام اقتصاد الشركة. النظر إلى تأكيد العلاقة بين أتعاب المراجع وجودة التدقيق، يوصى السلطات المختصة عند تحديد قائمة أسعار أتعاب التدقيق (في العراق، ديوان المحاسبة) أن تنظر في امتثال الانسحاب لكلا المراجعين والشركات في تحديد المعدلات السنوية، وأيضاً جميع مؤسسات التدقيق تلزم بالالتزام بهذه المعدلات.

- فيما يتعلق بتأكيد العلاقة بين مدة مدقق الحسابات والجودة يوصى بالتدقيق في حالة عدم وجود حظر قانوني ومع الامتثال لقواعد السلوك المهني والحفاظ على استقلالية مدققي حسابات الشركات
- بالنظر إلى تأكيد العلاقة بين مدة عمل المراجع وجودة المراجعة، يوصى بالعمل كمدقق في حالة عدم وجود حظر قانوني ومع الالتزام بقواعد السلوك المهني والحفاظ على استقلالية المراجع. مدقق حسابات الشركات خلال فترات الخدمة المسموح بها (4 سنوات في إيران وغير محدودة في العراق).

المصادر:

- 1- پورحيدري، اميد، برهانی نژاد، سعیده، محمد رضا خانی، وحید(2016) بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر به موقع بودن گزارش حسابرسی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دانش حسابرسی، بهار 94، شماره 58
- 2- بادآور نهندي، یونس، تقی زاده خانقاه، وحید(2014). رابطه بين کیفیت حسابرسی و کارایی سرمایه-گذاری، بررسی های حسابداری و حسابرسی، تابستان 1392، شماره 2: 14-42.
- 3- خانی، عبدالله؛ ایمانی، کریم و ملایی، بهنام.(2014)، "بررسی رابطه بين تخصص حسابرس در صنعت و اجتناب مالیاتی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، شال 13، شماره 51، صص 43-68.
- 4- نونهال نهر، علی اکبر، اکبرپور، سعید (2020)، بررسی تاثیر تجربه حسابرس بر حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، چشم انداز حسابداری و مدیریت، دوره 2، شماره 6، صص 1-16.
- 5- نبات دوست باغمیشه، محمد حسین، محمدزاده سألطه، حیدر (2017). بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر قابلیت مقایسه صورتهای مالی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس تهران، دانش حسابرسی، سال شانزدهم، بهار 95، شماره 62.

**دور خصائص الخبرة والمنصب واتعاب المدقق وانعكاسها على
جودة التدقيق**

- 6 حساس يگانه، يحيى و آدين فر، كاوه.(2011)، "رابطه بين كفييت حسابرس واتدازه مؤسسه حسابرسى"،
بررسى هاى حسابدارى و حسابرسى، شماره 612، ص 85-98.
- 7-DeAngelo, L., (1981); "Auditor Size and Audit Quality", Journal of Accounting and Economics, Vol.3, No. 3,PP. 183-199.
- 8- Gaynor, I., Kelton, A. & Mercer, M., 2016. Understanding the Relation between Financial Reporting Quality and Audit Quality, 3(4)
- 9- Lin, J. B., Pantzalis, C., & Park, J. C., (2011); "Corporate use of derivatives and excess value of diversification". Journal of Banking and Finance, Vol. 31, No.6, pp. 889–913.
- 10- Hoag, M., Hoag, M., Myring, M., Myring, M., Schroeder, J., & Schroeder, J. (2017). Has Sarbanes-Oxley standardized audit quality?. American Journal of Business, 32(1), 2-23.
- 11- Boone, J., Khurana, I., & Raman, K. (2010). "Do the big 4 and second-tier firms provide audits of similar quality?" Journal of Accounting and Public Policy, 29, 330_352.
- 12- Kend M. (2008). Client industry audit expertise: towards a better understanding Pacific Accounting Review, Vol. 20, No.1, PP49-62
- 13-Kim, J.B., and C.H. Yi., (2006); "Does auditor rotation improve audit quality in emerging markets? Korean evidence". Working paper, Concordia University and Hong Kong Polytechnic University. Vol 28, No 3, PP.207-230
- 14- Myers, J. N., L. A. Myers, T. C. Omer. (2003). "Exploring the term of the auditor-client relationship and the quality of earnings: A case for mandatory auditor rotation?" The Accounting Review 78 (3): 759-778.
- 15- DeFond, Mark, Raghunandan, K. & Subramanyam K.R., (2002), Do Non-Audit Service Fees Impair Auditor Independence? Evidence From Going Concern and Audit Opinion Journal of Accounting Research 40(4):1247 – 127.

The role of the characteristics of expertise, tenure, and the auditor's fee and its reflection on audit quality

Ahmed Khalil Abdel Azzawi
Mohsen Rahimi Dastjardi

Abstract :

This research aims to know the role of the characteristics of experience, position, and auditor fees and their reflection on the quality of auditing in companies listed on the Iraqi Stock Exchange. For this purpose, a sample of 33 companies was selected from the companies listed on the Iraqi Stock Market, and by referring to the Central Bank. Al-Iraqi used the audited financial statements of these companies for the period from 2015 to 2020. In order to achieve the research objectives, a set of hypotheses were formulated, and the modified Jones model was used to determine the total accruals, which are an indicator of audit quality, and to test the research hypotheses, a multiple regression model was used, This was done by adopting the statistical program STATA, version 12, and the results showed that as the auditor's service period increases, the quality of the audit increases. Also, the auditor's fees and the auditor's experience in the industry, which are important indicators for measuring audit quality, have a positive and significant impact on audit quality.

Keywords : Auditor expertise , Auditor tenure , Auditor fee , Audit quality .
