



المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية  
Iraqi Journal For  
Economic Sciences



PISSN : 1812-8742

EISSE : 2791-092X

Arcif : 0.375

**The Impact of Professional Reputation of Auditors on Enhancing the Quality of Accounting Earnings for a Group of Companies Listed in the Iraq Stock Exchange for the Period 2016-2022**

**تأثير السمعة المهنية لمراقبي الحسابات في تعزيز جودة الأرباح المحاسبية لمجموعة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية للفترة 2016-2022**

م.م. نادر رمضان يونس

Nader Ramadhan Younus

nader.younus@dpu.edu.krd

الكلية التقنية الإدارية / جامعة دهوك التقنية

**Abstract**

The current research aims to explore the relationship between the professional reputation of auditors and the quality of accounting earnings. The main objective was to evaluate the impact of this reputation on improving the quality of accounting earnings, where professional reputation was referred to base on the services provided by auditors to various institutions, including audit offices, audit firms, and the Financial Supervision Bureau, in addition to their previous functional association with the Financial Supervision Bureau as auditors. To enhance the research, the quality of accounting earnings was defined by the "Return on Assets - ROA", and the research sample included companies listed on the Iraq Stock Exchange during the period from 2016 to 2022. The research relied on the use of the multiple linear regression model (Fixed Effect Model) using the STATA statistical program to analyze the data and document the results. The results indicate that there is a statistically significant difference between the quality of accounting earnings of companies whose accounts are audited by auditors with a high professional reputation compared to those audited by auditors in private auditing firms. In addition, the results did not show any significant effect of auditors working in audit offices on the quality of accounting earnings. These results highlight the positive role of professional reputation in enhancing the quality of audit services, suggesting that the impact of auditors affiliated with the Iraqi Financial Supervision Bureau is superior to that of their counterparts in private companies in improving the quality of accounting profits.

**Keywords:** External audit, professional reputation, accounting profits, quality of accounting profits, Financial Supervision Bureau, private sector companies, mixed sector companies, Iraq Stock Exchange.

**المستخلص**

يهدف البحث الحالي إلى استكشاف العلاقة بين السمعة المهنية لمراقبي الحسابات وجودة الأرباح المحاسبية، تمثل الهدف الرئيسي في تقييم تأثير هذه السمعة على تحسين جودة الأرباح المحاسبية، حيث تمت الإشارة إلى السمعة المهنية بناءً على الخدمات المقدمة من قبل مراقبي الحسابات لمؤسسات متنوعة، بما في ذلك مكاتب التدقيق، وشركات التدقيق، وديوان الرقابة

المالية، إلى جانب ارتباطهم الوظيفي السابق مع ديوان الرقابة المالية كمدققين. لتعزيز البحث، تم تعريف جودة الأرباح المحاسبية من خلال "معدل العائد على الموجودات (Return on Assets - ROA)"، وقد شملت عينة البحث الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية خلال الفترة الزمنية من 2016 إلى 2022. اعتمد البحث على استخدام نموذج الانحدار الخطي المتعدد (Fixed Effect Model) باستخدام البرنامج الإحصائي STATA لتحليل البيانات وتوثيق النتائج. تشير النتائج إلى وجود فارق ذو دلالة إحصائية بين جودة الأرباح المحاسبية لدى الشركات التي تُدقق حساباتها بواسطة مراقبي الحسابات ذوي السمعة المهنية العالية، مقارنة بتلك المدققة من قبل مراقبي الحسابات في شركات التدقيق الخاصة. بالإضافة إلى ذلك، لم تظهر النتائج أي تأثير معنوي لمراقبي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق على جودة الأرباح المحاسبية. تبرز هذه النتائج الدور الإيجابي للسمعة المهنية في تعزيز جودة خدمات التدقيق، مما يوحي بأن تأثير مراقبي الحسابات المرتبطين بديوان الرقابة المالية العراقية يتفوق على تأثير نظرائهم في الشركات الخاصة في تحسين جودة الأرباح المحاسبية.

**الكلمات الرئيسية:** التدقيق الخارجي، السمعة المهنية، الأرباح المحاسبية، جودة الأرباح المحاسبية، ديوان الرقابة المالية، شركات القطاع الخاص، شركات القطاع المختلط، سوق العراق للأوراق المالية.

## المقدمة

أشارت الأدبيات المحاسبية والمالية إلى أن أحد أسباب تحسين جودة الأرباح المحاسبية تعود كونها دقت من قبل شركات تدقيق الكبيرة، مشيرة إلى السمعة المهنية والخبرة في مجال تدقيق الحسابات لشركات التدقيق الكبيرة والتي تفوق شركات تدقيق صغيرة أو متوسطة الحجم. أي أن جودة خدمات التدقيق تختلف بين شركات التدقيق نظراً لاختلاف السمعة المهنية بين تلك شركات. وهذا يؤكد دوافع اهتمام الشركات التدقيق الكبيرة بالسمعة المهنية، والذي أدى تحسين جودة خدمات التدقيق المقدمة من الشركات التدقيق الأربعة الكبيرة (BIG4) بشكل أكبر مقارنة بجودة خدمات التدقيق المقدمة من قبل شركات التدقيق صغيرة أو متوسطة الحجم (NON-BIG4). بالإضافة إلى ذلك، أن تقديم مستوى عالٍ من جودة خدمات التدقيق تسهم على استقطاب عدد أكبر من العملاء، واقتناص الفرص في تحسين الأجور الأخرى غير التدفيقة مثل (توظيف وتدريب والتكنولوجيا)، بالإضافة إلى تجنب احتمالات الخسارة نتيجة إنهاء خدمات العملاء عند الاخفاق في عملية التدقيق. من المعلوم أن مراقبي الحسابات الذين يعملون لدى ديوان الرقابة المالية ملزمون بتدقيق حسابات شركات القطاع العام وحسابات شركات القطاع المختلط، وعند التقاعد أو التنقل إلى دوائر أخرى يحق لهم امتلاك أو العمل لدى شركات تدقيق أو مكاتب تدقيق الحسابات. أي العمل في مجال تدقيق حسابات شركات القطاع الخاص. لذا يمكن القول أن لديوان الرقابة المالية في البيئة المحلية دور في تحسين جودة خدمات تدقيق الحسابات تكاد تضاهي شركات التدقيق الكبيرة (BIG4)، كونه يمثل أحد أهم الأجهزة الرقابية الحكومية والتي يقوم بدور الرقابة وتدقيق الحسابات. ويتألف الديوان من لجان وكل لجنة مختصة بتدقيق حسابات مجال معين (صحة، تعليم، سياحة، تجارة... الخ)، وهذا يمنح مراقبي الحسابات اكتساب خبرة في مجال التدقيق تساهم في بناء سمعته المهنية، كونه يعمل لصالح أحد أهم وأكبر أجهزة الرقابة في العراق. تكمن الفكرة الأساسية للبحث الحالي مقارنة جودة أرباح الشركات المدققة من قبل مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية ومراقبي الحسابات الذين يعملون لدى شركات ومكاتب تدقيق الحسابات لاكتشاف أهمية السمعة المهنية لمراقبي الحسابات في البيئة المحلية في تعزيز جودة الأرباح، بالإضافة إلى ذلك، ولأجل مواكبة البيئة الخارجية سلط البحث الحالي الضوء على أهمية السمعة المهنية للمدقق الخارجي في العراق، من خلال تقديم خدمات تدقيق ذات جودة عالية لعملائها، وهذا يساهم في تسويق خدماته بسعر يفوق غيره من المدققين في سوق خدمات التدقيق. أي من منطلق أن السمعة المهنية للمدقق الخارجي تمثل إحدى السمات التي تحدد جودة مهامه التدقيقية، وأن السمعة المهنية للمدقق الخارجي تعد أحد الاهتمامات الرئيسية في اختيار العميل لشركات التدقيق.

## 1. منهجية البحث

## أولاً. مشكلة البحث

السمعة المهنية للمدقق الخارجي اثرت بشكل كبير وناقشت في الدراسات السابقة كأحد المجالات الحديثة في تطوير مهنة تدقيق الحسابات ، باعتبارها احد الوسائل التي يمكن لمكاتب تدقيق الحسابات الاستعانة بها للمواجهة المنافسة المتزايد في صناعة التدقيق، ومن هذا المنطلق يسعى هذا البحث إلى الإجابة عن التساؤلات التالية:

- هل يسهم السمعة المهنية للمدقق الخارجي في تحسين جودة الارباح المحاسبية في الوحدات الاقتصادية العاملة في العراق؟
- هل تأثير السمعة المهنية لمراقبي الحسابات العاملين لدى الديوان الرقابة المالية تفوق تأثير السمعة المهنية لمراقبي الحسابات غير العاملين لدى ديوان الرقابة المالية في تحسين جودة الارباح في الوحدات الاقتصادية العاملة في العراق؟
- هل تأثير السمعة المهنية لمراقبي الحسابات العاملين لدى شركات تدقيق الحسابات تفوق تأثير السمعة المهنية لمراقبي الحسابات العاملين لدى مكاتب تدقيق الحسابات في تحسين جودة الارباح في الوحدات الاقتصادية العاملة في العراق؟

### **ثانياً ، هدف البحث، يهدف هذا البحث إلى**

- بيان سبل مساهمة السمعة المهنية للمدقق الحسابات الخارجي في تحسين جودة الارباح المحاسبية في الوحدات الاقتصادية العاملة في العراق.
- بيان أهم العوامل التي تؤثر في السمعة المهنية للمدقق الخارجي في تقديم خدمات التدقيق في الوحدات الاقتصادية العاملة في العراق.

### **ثالثاً، فرضيات البحث،**

- يفترض البحث الحالي ان الشركات التي يتم تدقيقها من قبل مراقبي الحسابات يعمل لدى ديوان الرقابة المالية او كان يعمل لصالح ديوان الرقابة المالية في السابق، جودة ارباحها افضل من الشركات التي يتم تدقيقها من قبل مراقب حسابات لم يعمل لصالح ديوان الرقابة المالية وعليه نفترض الدراسة الحالية الفرضيات التالية:
1. ان السمعة المهنية لمراقبي الحسابات الذين يعملون لدى ديوان الرقابة المالية، له تأثيراً اكبر من السمعة المهنية لمراقبي الحسابات الذين يعملون في شركات تدقيق الحسابات الخاصة في تحسين جودة الارباح المحاسبية للشركات عينة البحث.
  2. السمعة المهنية لمراقبي الحسابات الذين يعملون لدى شركات التدقيق له تأثيراً اكبر في تحسين جودة الارباح المحاسبية مقارنة بالسمعة المهنية لمراقبي الحسابات الذين يعملون لدى مكاتب تدقيق الحسابات.

### **رابعاً ، أهمية البحث**

يستمد هذا البحث أهميتها من أهمية الموضوع الذي تتناوله حيث يمثل السمعة المهنية احد الجوانب المهمة في مهنة التدقيق الواجب الاهتمام بها في ظل الظروف الراهنة، حيث يسهم في تحقيق جودة التدقيق في البيئة المحلية من خلال زيادة اصفاء الثقة في الخدمات المقدمة من المدقق الخارجي نتيجة توسع فجوة التوقعات بين مراقبي الحسابات والمجتمع، وهذا يتطلب من مراقبي الحسابات بناء سمعة مهنية الى جانب تأكيد التأهيل العلمي والعملية من خلال التدريب المستمر في مجال تدقيق الحسابات في البيئة المحلية. وهذا ما تداركته البيئة الخارجية من خلال تصنيف شركات التدقيق من حيث السمعة المهنية على سبيل المثال شركات التدقيق (BIG4 & None BIG4) في حين البيئة المحلية لم تحدد بشكل مباشر معايير يمكن من خلالها تحديد صفات مراقبي حسابات من ناحية السمعة المهنية، ولم تناقش بشكل مباشر تأثير السمعة المهنية على جودة الارباح المحاسبية.

**خامسا ، مجتمع وعينة البحث:** يعتمد البحث في الدراسة النظرية على المنهج الاستقرائي، من خلال الاطلاع على البحوث والدراسات المنشورة في الدوريات والمجلات العلمية المتخصصة، وكذلك المنشورة على شبكة الانترنت، بالإضافة إلى الاطلاع على القوانين والمعايير التدقيق الصادرة عن الجهات المهنية في العراق وقانون ديوان الرقابة المالية. اما بالنسبة الى الدراسة التطبيقية يعتمد البحث في جمع البيانات على القوائم المالية لكافة الشركات المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية، لاجل الحصول على المعلومات اللازمة لاختبار فرضيات الدراسة لتلك الشركات للفترة من 2016 ولغاية 2022.

**سادسا ، منهج البحث:** يستخدم الباحث الانحدار الخطي المتعدد (Fixed Effect Model) لغرض اختبار تأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع وبالشكل التالي:

$$ROA_{it} = EX\_AUD\_CO_{it} + EX\_AUD\_Bur_{it} + EX\_AUD\_BSA_{it} + F\_SIZE_{it} + LEV_{it} + ASS\_TUR_{it} + e_{it}$$

تعريف متغيرات البحث:

| # | المتغيرات                                                                                  | رمز                 | قياس المتغير                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|---|--------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1 | معدل العائد على الموجودات (متغير تابع)                                                     | $ROA_{it}$          | معدل العائد على الموجودات (Return on Assets)، يتم قياسه من خلال قسمة صافي الربح قبل الضريبة على اجمالي الموجودات للشركة i وللفترة t.                                                                                                                                                                           |
| 2 | السمعة المهنية لمراقب حسابات ذات صلة بديوان الرقابة المالية (متغير مستقل / السمعة المهنية) | $EX\_AUD\_BSA_{it}$ | تمثل المدقق الخارجي ذات صلة بديوان الرقابة المالية (External Auditor Board of Supreme Audit of Supreme Audit)، يتم قياسه من خلال متغير وصفي تأخذ رقم (1) اذا كان المدقق الخارجي للشركة ذات صلة حالية او سابقة بديوان الرقابة المالية العراقي (BSA, Board of Supreme Audit)، و (0) خلاف ذلك، للشركة i وللفترة t |
| 3 | السمعة المهنية لمراقب حسابات يعمل لدى شركة تدقيق (متغير مستقل / السمعة المهنية)            | $EX\_AUD\_CO_{it}$  | تمثل المدقق الخارجي (External Auditor)، يتم قياسه من خلال متغير وصفي تأخذ رقم (1) اذا يعمل لصالح الشركة تدقيق و (0) خلاف ذلك i وللفترة t                                                                                                                                                                       |
| 4 | السمعة المهنية لمراقب حسابات يعمل لدى مكتب تدقيق (متغير مستقل / السمعة المهنية)            | $EX\_AUD\_Bur_{it}$ | تمثل المدقق الخارجي (External Auditor)، يتم قياسه من خلال متغير وصفي تأخذ رقم (1) اذا يعمل لصالح مكتب تدقيق و (0) خلاف ذلك i وللفترة t                                                                                                                                                                         |
| 5 | حجم الشركة (متغير رقابي/ خصائص الشركة)                                                     | $F\_SIZE_{it}$      | حجم الشركة (Firm Size)، يتم قياسه من خلال ايجاد اللوغارتم الطبيعي لاجمالي موجودات الشركة i وللفترة t                                                                                                                                                                                                           |
| 6 | الرافعة المالية (متغير رقابي/ خصائص الشركة)                                                | $LEV_{it}$          | معدل الرافعة المالية للشركة (Leverage)، يتم قياسه من خلال قسمة اجمالي المطلوبات على اجمالي حقوق الملكية للشركة i وللفترة t                                                                                                                                                                                     |
| 7 | معدل دوران الموجودات (متغير رقابي/ خصائص الشركة)                                           | $ASS\_TUR_{it}$     | معدل دوران الموجودات (Assets turn over)، يتم قياسه من خلال قسمة صافي الايرادات على معدل اجمالي الموجودات للشركة i وللفترة t                                                                                                                                                                                    |
| 8 | البواقي (حد الخطأ)                                                                         | $e_{it}$            | تمثل الاخطاء الاحصائية (Error Statistics) للشركة i وللفترة t                                                                                                                                                                                                                                                   |

**سابعا ، الاطار الزماني والمكاني،**

**الحدود المكانية:** الشركات المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية – العراق

**الحدود الزمانية:** 2016-2022

**ثامنا ، هيكلية البحث،**

**المتغير التابع**

**المتغيرات المستقلة**



**تاسعا، محددات البحث،**

تعتبر قلة المعلومات والبيانات المنشورة عن السمعة المهنية لجهات الرقابية للشركات المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية، على سبيل المثال عدم نشر خصائص المدقق الخارجي او عدد مرات تغير المدقق الخارجي خلال الفترة المالية، مما جعل الباحث عاجز عن التوسع في الاختبارات المتعلقة في دور السمعة المهنية لتدقيق الخارجي في تحسين جودة الارباح للشركات بالاضافة الى البعد المكاني

وصعوبات المتعلقة بالتكاليف التنقل من وإلى سوق العراق للأوراق المالية أو المقرر الرئيسي لمراقب الحسابات لأجل الحصول على البيانات اللازمة.

#### 1. الدراسات السابقة:

2.1. دراسة (عبدالواحد وآخرون، 2021) بعنوان: "التخصص المهني للمراجع ودوره في تعزيز السمعة المهنية لمكاتب التدقيق: دراسة تحليلية": ركز البحث على دراسة أهمية التخصص المهني في مهنة التدقيق من جانب عدة اتجاهات تتمحور حول الجودة في الأداء المهني لخدمات التدقيق المهنية التي تقدمها للأطراف المستفيدة، اعتمدت الدراسة في جانبها العملي على الأسلوب الإحصائي من خلال توزيع استمارة استبيان إلكترونيًا على عينة عشوائية مكونة من (132) فرداً من المدققين في شركات ومكاتب التدقيق العراقية، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات أهمها تطبيق التخصص المهني الذي يعمل على رفع مستوى المنافسة المهنية ومستوى الخبرات المهنية التي تعمل على تقديم خدمة مهنية ذات جودة عالية وبالتالي تحسين السمعة المهنية للمكتب، والتوصية هي حث مكاتب وشركات التدقيق العراقية على تطوير التخصص المهني في المكاتب من خلال الانخراط في دورات التعليم المستمر لزيادة الخبرة المهنية للمراجعين لمساعدتهم على العمل في مختلف القطاعات.

2.2. دراسة (عبدالنصر، وآخرون، 2024) بعنوان: "تأثير نرجسية المراجع وثقته بنفسه وسمعة شركة المراجع على قابلية قراءة تقرير المراجع عن مراجعة القوائم المالية السنوية: أدلة من الشركات غير المالية المدرجة في البورصة المصرية" هدف البحث إلى دراسة واختبار أثر نرجسية المراجع وثقته بنفسه وسمعة شركة المراجع على قابلية قراءة تقرير المراجع عن مراجعة القوائم المالية السنوية، ومدى تأثير هذه العلاقة بحجم شركة عميل المراجعة كمتغير معدل، وذلك من خلال تطبيقه على عينة من الشركات غير المالية المدرجة في البورصة المصرية خلال الفترة 2016 - 2021. توصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي معنوي لنرجسية المراجع وسمعة شركة المراجع على قابلية قراءة تقرير المراجع عن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المدرجة في البورصة المصرية، وأن هذا التأثير يختلف باختلاف حجم شركة عميل المراجعة. بالإضافة إلى ذلك توصلت الدراسة إلى وجود تأثير سلبي لثقة المراجع بنفسه على قابلية قراءة تقريره حول مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة في البورصة المصرية، وأن هذا التأثير لا يختلف باختلاف حجم شركة عميل المراجعة.

2.3. دراسة (Joshua et al., 2024) بعنوان: "Audit firms' corporate social responsibility activities and auditor reputation": يستكشف هذا البحث تأثير أنشطة المسؤولية الاجتماعية للشركات على سمعة المهنية للمدققين. وجدت الدراسة أن شركات التدقيق التي تشارك في المسؤولية الاجتماعية للشركات تشهد زيادة في حجم قاعدة عملائها مقارنة بشركات التدقيق التي لا تشارك في المسؤولية الاجتماعية للشركات. وأن تأثير أقوى بالنسبة لشركات التدقيق ذات سمعة مهنية كبيرة مقارنة بالشركات التدقيق الأخرى. بالإضافة إلى ذلك وجدت أن العملاء الذين يقدرّون المسؤولية الاجتماعية للشركات هم أكثر عرضة للتعامل شركات التدقيق التي تشارك في المسؤولية الاجتماعية. بشكل عام، أشارت نتائج الدراسة إلى أن المسؤولية الاجتماعية للشركات هي أداة فعالة لشركات التدقيق لبناء سمعتها المهنية في السوق.

2.4. دراسة (Brian, 2001) بعنوان: "Auditor reputation building": ركزت الدراسة على أهمية بناء السمعة المهنية لتعزيز الثقة بين مراقبي الحسابات وعملائهم، حيث أشارت إلى أن السمعة الجيدة تساهم في جذب عملاء جدد وتحسين العلاقات مع العملاء الحاليين. صممت الدراسة نموذج لبناء السمعة المهنية من قبل مدققين، وتوصلت الدراسة إلى أن السمعة يمكن بناءها من خلال تقديم مكافآت فورية للمدققين الذين يتبنون استراتيجيات توازن السمعة، بالإضافة إلى ذلك يتطلب من المدققين الحفاظ

على استراتيجيات توازن السمعة لعدد من الفترات المتتالية قبل أن تكافئ السوق جهودهم. وأشارت النتائج بشكل عام إلى أن مثل هذه استراتيجيات تساهم بشكل كبير في بناء السمعة المهنية.

## 2.5. دراسة (Dinarjito et al., 2020) بعنوان: "Analysis Of The Effect Of Public

**Accounting Firms Reputation On Audit Quality**: ركزت الدراسة الى مقارنة مدى مصداقية خدمات التدقيق شركات (BIG4) مقارنة مع شركات غير (BIG4)، وأشارت الى السمعة المهنية لشركات (BIG4) تعد احد اسباب سيطرة شركات (BIG4) على سوق خدمات التدقيق في معظم دول العالم. ومع ذلك، فإن الواقع هو أن شركات (BIG4) فشلوا أيضًا عدة مرات في إجراء عمليات التدقيق. هدفت الدراسة الى معرفة ما إذا كانت سمعة المهنية لشركات (BIG4) تؤثر على جودة خدماتها التدقيقية. توصلت نتائج الدراسة أن السمعة المهنية لشركات (BIG4) تعد احد مقومات تدقيق ذات جودة متفوقة مقارنة بشركات غير (BIG4) ذات السمعة المهنية الأضعف.

## 2.6. ما يميز البحث الحالي عن الدراسات السابقة:

أشارت الدراسات السابقة الى اهمية التدقيق الخارجي في تحسين الاداء في الوحدات الاقتصادية، وهذا ما دفعت الجهات المهنية بالاهتمام بمقومات والجوانب التي يمكن تعزيز جودة الخدمات التدقيقية من خلال دراسة وتحليل الابعاد التي تسهم في زيادة موثوقية عمل المدقق الخارجي، الى جانب دراسة دور الجهات الرقابية المنظمة والمشرفة على مهنة التدقيق ودورها في تعزيز قوة ومثانة التدقيق الخارجي، حيث اشارت نتائج تلك الدراسات الى اهمية التخصص الصناعي او المهني، والخبرة المحاسبية والمالية للمدقق الخارجي، الى جانب السمعة المهنية لمراقبي الحسابات ولجان التدقيق والجهات الرقابية الحكومية والتي تلعب دورًا حاسمًا في تحسين جودة خدمات التدقيق على انها سمات من الضروري ان يتسم بها المدقق الخارجي، تسهم في زيادة موثوقية خدمات تدقيق الحسابات. اما البحث الحالي جاء ليؤكد اهمية ما توصلت اليه الدراسات السابقة في البيئة المحلية والتي لم تعر لها الاهمية اللازمة مقارنة بالبيئة الخارجية، يحاول البحث الحالي ايجاد مقاييس لقياس السمعة المهنية للمدقق الخارجي الى جانب اهمية دور ديوان الرقابة المالية في بناء وتعزيز السمعة المهنية للمدقق الخارجي.

### المحور الاول: الجانب النظري

يناقش الجانب النظري من البحث موضوعات تتعلق بالسمعة المهنية لمراقبي الحسابات وجودة الارباح المحاسبية من حيث التعرف على مفهوم السمعة المهنية وأهميته في بيئة المحلية وعلاقة التدقيق الخارجي وديوان الرقابة المالية العراقية والسمعة المهنية في تحسين جودة الارباح المحاسبية، وفيما يلي مناقشة لهذه الموضوعات:

### 1. السمعة المهنية

1.2. مفهوم واهمية السمعة المهنية: يعد مفهوم السمعة من المفاهيم الحديثة، اصلها كلمة لاتينية Reputance تعني حكم على الشيء (Balmer, 1998). وقد عرفت على انه التقييم ذاتي للمؤسسة او الشخص على اساس التواصل والعواطف والخبرات المباشرة وغير المباشرة (Darwish, et al., 2019). ومن هنا يمكن الاشارة الى السمعة المهنية على انه التصور العام الذي يمتلكه الأفراد أو المؤسسات عن مستوى الكفاءة والنزاهة والموثوقية (جلال، 2024). وتعتبر السمعة المهنية عاملاً حيويًا في مجال التدقيق الخارجي (Al-Hiyari et al., 2022; Songsheng et al., 2023)، حيث تؤثر بشكل مباشر على قدرة المدققين على جذب العملاء والحفاظ عليهم (العارضي، 2024). تلعب السمعة المهنية دورًا أساسيًا في بناء الثقة بين الشركات وعملائها (العارضي، 2024). عندما تكون السمعة قوية، يشعر العملاء بالاطمئنان إلى أن خدمات المقدمة ستكون ذات جودة عالية (عبدالواحد، 2021) و (Aronmwan et al., 2013). ومن هنا يمكن القول ان السمعة المهنية تؤثر على قرارات الشركات في

اختيار المدققين، والشركات تميل إلى اختيار المدققين ذوي السمعة الجيدة لتقليل المخاطر المرتبطة بالتقارير المالية (Francis et al., 2005; Songsheng et al., 2023) السمعة الجيدة تعزز من استدامة الأعمال، حيث أن المدققين الذين يحافظون على سمعة قوية يميلون إلى الحصول على المزيد من العقود والفرص (العارضي، 2024).

**1.3. العوامل المؤثرة في بناء السمعة المهنية:** في عصر العولمة، أصبحت السمعة المهنية لمراقبي الحسابات عاملاً حاسماً في المنافسة بين الشركات (Mat et al., 2021; Ashish et al., 2023). حيث أن الشركات يميلون في التعاقد مع شركات التدقيق ذوي سمعة قوية لضمان جودة خدماتهم في مختلف الأسواق (Herbig et al., 1993)، وفي نفس السياق، السمعة المهنية قد تتأثر بالثقافات المختلفة (Suseno et al., 2018)، حيث أن المعايير والقيم المتعلقة بالنزاهة والكفاءة قد تختلف من بلد لآخر (Francis, 2004) لذا، يجب على المدققين أن يكونوا واعين لهذه الاختلافات عند العمل في بيئات متعددة الثقافات (Lawrence et al., 2011). ولتعزيز السمعة المهنية يتطلب الاستثمار في التدريب المستمر للمدققين يساعد في تعزيز كفاءتهم (Emily et al., 2022)، مما ينعكس إيجاباً على سمعتهم المهنية (Pham et al., 2017; Plumlee et al., 2015)، بالإضافة إلى ذلك، بناء علاقات قوية مع العملاء من خلال التواصل المستمر والشفاف يمكن أن يعزز السمعة المهنية، بالإضافة إلى الالتزام بالمعايير الدولية والمحلية للتدقيق يعزز من مصداقية المدققين ويقوي سمعتهم (Lawrence et al., 2011). إلا أن الأزمات المالية يمكن أن تؤثر سلباً على السمعة المهنية للمدققين، حيث أن أي تقارير تدقيق غير دقيقة قد تؤدي إلى فقدان الثقة (Morris et al., 2011). بالإضافة إلى ذلك، التغيرات المستمرة في القوانين واللوائح قد تضع ضغوطاً على المدققين للحفاظ على سمعتهم، مما يتطلب منهم التكيف السريع مع هذه التغيرات (Lawrence et al., 2011). بشكل عام تعد المعرفة والخبرة في مجال التدقيق ذات أهمية كبيرة، حيث أن المدققين ذوي الكفاءة العالية يميلون إلى بناء سمعة قوية (عبدالواحد، 2021)، وكذلك تعتبر النزاهة عنصراً أساسياً في السمعة المهنية، حيث أن المدققين الذين يظهرون سلوكاً نزيهاً وشفافاً يكتسبون ثقة العملاء (Craswell, et al., 1995)، بالإضافة إلى القدرة على التواصل بفعالية مع العملاء وفهم احتياجاتهم تساهم في تعزيز السمعة المهنية (Boone, et al., 2010) ولا يمكن تحقيق السمعة المهنية من دون الالتزام بالمعايير المهنية والأخلاقية، حيث أن المدققين الذين يتبعون هذه المعايير يظهرون مستوى عالٍ من الاحترافية (Lawrence, et al., 2011).

**1.4. واقع مهنة التدقيق الخارجي في البيئة العراقية:** تنظم مهنة التدقيق في العراق من خلال مجموعة من القوانين والتعليمات (قانون الشركات رقم 21 لسنة 1977، ونظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (3) لسنة 2000)، تلزم هذه القوانين مراقبي الحسابات في العراق بتطبيق معايير التدقيق الأمريكية والدولية. ومن الجدير بالذكر أن العراق خلال العقد الماضي قد مر بتجربة صعبة وبالأخص خلال احتلال ما يسمى بالدولة الإسلامية (داعش) لمناطق عدة في العراق وازمة كورونا والتي أثرت بشكل ملحوظ في مجال تدقيق الحسابات، إذ تم اتهام الجهات الرقابية بالقصور في أداء مهامها بمهنية وتوجه الشركات نحو التلاعب بالأرباح المحاسبية وبشكل متفاوت (المنشد، وآخرون، 2020). بشكل عام تنفذ مهنة التدقيق الخارجي من قبل شركات تدقيق ومكاتب تدقيق (Darmawan, 2023)، في ظل وجود مجموعة من اللوائح والتعليمات والقوانين التي تلزم المدقق الخارجي بتطبيق معايير التدقيق دولية أو المحلية (Nawaiseh, 2016; DeFond et al., 2014; and Songsheng et al., 2023)، إذ ينظر إلى التدقيق الخارجي بأنه عملية فحص السجلات المالية من قبل جهة مستقلة لضمان دقة المعلومات المقدمة وفق اللوائح والتعليمات المعمول بها (السقال، 2020). أي يتم بواسطة جهات

مستقلة ويهدف إلى تقييم مدى التزام المؤسسة بالقوانين واللوائح والمعايير ( Chychyla et al., 2019; DeAngelo, 1981).

**1.5. ديوان الرقابة المالية الإتحادي في العراق وأهميته:** يعتبر ديوان الرقابة المالية هي الجهة الرئيسية التي تتولى مهمة التدقيق والمراقبة على النشاطات المالية للدولة (رشيد، وآخرون، 2012)، من جهة يقوم الديوان بإجراء تدقيقات دورية على المؤسسات الحكومية وشركات القطاع المختلط ويقدم تقارير مفصلة عن نتائج هذه التدقيقات (ديوان الرقابة المالية العراقية، 2022)، مما يساهم في تحسين الأداء المالي لتلك الشركات (البلداوي، 2011)، وتأكيد دقة بياناتها المالية مما يساهم في تعزيز الثقة في التقارير المالية والحد من الأخطاء المحاسبية (الزهاوي، 2008)، ومن جهة أخرى يعمل الديوان على تعزيز معايير الإفصاح والشفافية في التقارير المالية (البلداوي، 2011)، مما يساعد على تحسين جودة المعلومات المحاسبية (أبو جناح، 2004)، من خلال إلزام الشركات بالتطبيق الصارم للمعايير المحاسبية الدولية (مصطفى، 2023)، والمعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS)، مما يساهم في تحسين التقارير المالية لتلك الشركات (أبو جناح، 2004)، والحد من الغش المحاسبي، مما يحمي مصلحة المساهمين ويحافظ على ثقة السوق في التقارير المالية (الغانم، 2017).

**1.6. العلاقة بين ديوان الرقابة المالية والتدقيق الخارجي:** يعمل ديوان الرقابة المالية بشكل وثيق مع المدققين الخارجيين لتبادل المعلومات والتجارب، يمكن للتدقيق الخارجي أن يكشف عن أوجه القصور في الأداء، مما يساعد ديوان الرقابة في تحسين آلياته. (محمود، 2009). لاشك ان هناك تحديات تواجه عمل الديوان في العراق، مثل قلة عدد المدققين المؤهلين، ووجود الفساد في المؤسسات الحكومية التي قد تؤثر على جودة عمليات التدقيق وفاعليته (البلداوي، 2011). ولأجل مواجهة هذه التحديات تسعى الحكومة العراقية بمبادرات مستقبلية يمكن خلالها تعزيز نظام الرقابة المالية، اذ دعت الى فتح دورات تدريبية، والسعي نحو التطوير المستمر للمدققين الخارجيين، واستخدام التكنولوجيا الحديثة في عمليات التدقيق والمراقبة، والاستفادة من تجارب الدول الأخرى لأجل تعزيز عمل الرقابة المالية والتدقيق الخارجي (الغانم، 2017).

**1.7. جودة الأرباح المحاسبية:** لو نظرنا الى الحياة الواقعية في مجتمع الاعمال لوجدنا ان الربح الذي تعلن عنه الشركات مازال هو القياس الذي يستخدم على نطاق واسع للحكم على كفاءة الاداء المالي لشركات (الدهراوي، 2003) و (Chu et al., 2018)، اذ ان جودة الارباح تعبر عن واقع الشركة وقدرتها على الاستمرار في المستقبل (Dechow et al., 2010). هناك مجموعة من الادوات والمقاييس يمكن من خلالها التنبؤ بجودة الارباح المحاسبية (يعقوب، 2019) و (Safari et al., 2022)، الا ان المقياس الاكثر استخداما في الدراسات السابقة تمثل معدل العائد على الموجودات (Return On Assets)، اذ ان من خلال العائد على الموجودات يمكن تحديد الأرباح التي يتم الحصول عليها من موجوداتها، ومع ذلك يمكن أن يختلف العائد على الموجودات للشركات اختلافا كبيرا نظرا لاختلاف نشاط الشركة (منشد، وآخرون، 2020)، ولهذا السبب عند استخدام العائد على الموجودات كإجراء مقارنة، فمن الأفضل مقارنة بأرقام العائد على الموجودات بسنوات سابقة لنفس الشركة، أو العائد على الموجودات لشركات مماثلة. اذ ان العائد على الموجودات (ROA) هو مؤشر يقيس مدى ربحية الشركة نسبة إلى إجمالي موجوداتها، ويعطي العائد على الموجودات فكرة عن مدى كفاءة الإدارة في استخدام موجوداتها لتحقيق الأرباح (يعقوب، 2019).

**معدل العائد على الموجودات:** ويتم احتساب معدل العائد على الموجودات بقسمة صافي أرباح الشركة السنوية قبل الضريبة على إجمالي موجوداتها بالنسبة المئوية (منشد، وآخرون، 2020).

العائد على الموجودات = صافي الربح قبل الضريبة / إجمالي الموجودات

## 1.8. السمعة المهنية للمدقق الخارجي وجودة الأرباح المحاسبية

المدققون ذوو السمعة الجيدة يميلون إلى تقديم تقارير تدقيق أكثر دقة وموثوقية، مما يساهم في تحسين جودة الأرباح المحاسبية (يعقوب، 2019)، إذ أن السمعة القوية تساعد في تقليل المخاطر المرتبطة بالتدقيق، حيث أن المدققين الذين يتمتعون بسمعة جيدة يكونون أكثر حرصاً في عملهم (Bryan et al., 2020). منطقياً يمكن القول أن تحسين جودة التدقيق يعزز من رضا العملاء (Bleibtreu et al., 2024)، حيث أن الشركات التي تتلقى خدمات تدقيق عالية الجودة تكون أكثر رضا عن النتائج، مما يعزز العلاقات طويلة الأمد بين المدققين وعملائهم (العازي، 2024)، وعندما يكون المدقق معروفاً بجودة عمله وتمتاز خدماته بالسمعة العالية، فإن هذا يولد ثقة أكبر بين المستثمرين في التقارير المالية للشركة المصدقة من قبل المدققين (الغانم، 2017)، لتحقيق هذا المطلب يجب على المدقق الخارجي الجيد أن يقوم بفحص الإجراءات المحاسبية للشركة وأن يشير إلى أي نقاط ضعف تحتاج إلى التحسين، أي أن يقلل من الأخطاء المحاسبية ويحسن الامتثال للقوانين واللوائح (أبو دلبوح، 2020)، المدقق الخارجي ذو السمعة الجيدة يمتاز بالحيادية والامانة والقدرة على الكشف عن الاحتيال المحاسبي (السقال، 2020)، مما يساهم في حماية مصالح المساهمين والمحافظة على سمعة المهنية (Bryan et al., 2020). بشكل عام المدقق الخارجي الجيد أكثر قدرة على إيجاد الفرص لتحسين الكفاءة، والذي يمكن أن يؤدي إلى تقليص التكاليف وتحسين الأداء المالي للشركة (Shujah et al., 2023). بشكل عام، السمعة المهنية القوية للمدقق الخارجي تؤثر إيجابياً على جودة الأرباح المحاسبية من خلال تعزيز الثقة، وتحسين الإجراءات الكشف عن الاحتيال.

## المحور الثاني . الجانب التطبيقي

اعتمد الباحث على نموذج الانحدار الخطي المتعدد لدراسة وتحليل العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتمثلة بالسمعة المهنية للمدقق الخارجي والمتغيرات الرقابية الأخرى مثل حجم الشركة، الرافعة المالية، ومعدل دوران الموجودات، والمتغير التابع والمتمثل بمعدل العائد على الموجودات (Return on Assets) والذي يعبر عن جودة الأرباح للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية باستخدام البرنامج الإحصائي STATA للفترة من 2016 ولغاية 2022.

1. الوصف الإحصائي لمتغيرات الدراسة: تستكشف الدراسة الحالية أثر السمعة المهنية للمدقق الخارجي في تحسين جودة الأرباح المحاسبية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية للفترة 2016-2022، مجتمع الدراسة تغطي عدد من شركات تبلغ (106 شركة)، بمجموع عدد مشاهدات تبلغ (742 مشاهدة)، تم استبعاد المشاهدات (الشركة/سنة) في السنوات التي بياناتها غير كاملة من العينة، والتي بلغت (132 مشاهدة) أصبحت صافي العينة الدراسة (582 مشاهدة)، وكما موضح في الجدول رقم (1).

جدول (1) عينة الدراسة

| عينة الدراسة |                                                 |
|--------------|-------------------------------------------------|
| 742          | مجتمع الدراسة                                   |
| ( 160 )      | استبعاد الشركات التي بياناتها المالية غير كاملة |
| 582          | عدد مشاهدات عينة الدراسة                        |

الجدول تلخص صافي عدد مشاهدات عينة الدراسة للفترة (2016-2022) لعدد من الشركات (106 شركة) المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، تم الحصول على البيانات من الموقع الرسمي لسوق العراق للأوراق المالية.

وضح الجدول رقم (2) التوزيع الاحصائي لعينة الدراسة حسب القطاعات والسنوات، من هذا الجدول يمكن معرفة عدد الشركات/ مشاهدات لكل قطاع خلال فترة الدراسة بالإضافة الى معرفة توزيع الشركات/ مشاهدات لجميع القطاعات حسب سنوات فترة الدراسة. من الجدول (1.2) يتبين ان هناك تفاوت بين القطاعات من حيث عدد المشاهدات حيث ان قطاع التأمين يعد اقل مساهمة في عينة الدراسة اذ يتكون من (27 مشاهدة) والتذي يمثل نسبة 4.65% من عينة الدراسة، في حين ان قطاع المصارف يعد اكبر القطاعات مساهمة اذ يتكون من (268 مشاهدة) والذي يمثل نسبة 46.05% من عينة الدراسة. وفي نفس السياق، هناك تجانس بين توزيع المشاهدات حسب سنوات الدراسة وهذا يشير ان جميع الشركات مدرجة خلال فترة الدراسة وغير متوقفة عن العمل، وكما هو موضح في الجدول رقم (2.2).

جدول رقم (1.2) توزيع العينة البحث حسب القطاعات

| القطاعات       | عدد المشاهدات | النسبة المئوية |
|----------------|---------------|----------------|
| قطاع الخدمات   | 34            | 5.84           |
| قطاع الصناعة   | 149           | 25.60          |
| قطاع الاستثمار | 66            | 11.34          |
| قطاع التأمين   | 27            | 4.64           |
| قطاع المصارف   | 268           | 46.05          |
| قطاع الفنادق   | 38            | 6.53           |
| المجموع        | 582           | 100.00         |

جدول رقم (2.2) توزيع العينة البحث حسب السنوات

| السنة   | عدد المشاهدات | النسبة المئوية |
|---------|---------------|----------------|
| 2016    | 82            | 14.09          |
| 2017    | 75            | 12.89          |
| 2018    | 86            | 14.78          |
| 2019    | 90            | 15.46          |
| 2020    | 77            | 13.23          |
| 2021    | 91            | 15.64          |
| 2022    | 81            | 13.92          |
| المجموع | 582           | 100.00         |

الجدول (3) بين لنا متوسطات متغيرات البحث وفق انحرافها المعياري بالإضافة الى ادنى واعلى قيمة للمتغير، يلاحظ من الجدول ان العائد على الموجودات (ROA) للشركات المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية بمعدل 0.00007 وبانحراف معياري 0.00023 بين (-0.0000 - 0.0014)، اي ان شركات عينة البحث تولد ارباحاً ضئيلة جداً بدوران موجوداتها بمعدل حوالي 0.0007%. بالإضافة الى ذلك، تشير الجدول الى ان مدققين الخارجين العاملين لدى شركات التدقيق، تقدم خدمة التدقيق الخارجي لشركات عينة البحث بمعدل 397%، في حين ان المدققين الخارجين العاملين لدى مكاتب التدقيق تقدم خدمة التدقيق الخارجي لشركات عينة البحث بمعدل 369%، وان المدققين الخارجين العاملين لدى ديوان الرقابة المالية تقدم خدمة التدقيق الخارجي لشركات البحث الدراسة بمعدل 233%، هذا يشير الى ان اكبر عدد من الشركات قد تم تدقيقها من قبل شركات التدقيق الخاصة (40%) تقريباً، نظراً لوجود عدد كبير من المصارف والذي يجب ان يدقق من قبل شركات التدقيق حسب قانون العراقي في عينة البحث مقارنة ببقية القطاعات. بالإضافة الى ذلك تعد شركات القطاع المختلط اقل القطاعات بمعدل (23%) والمدققة من قبل ديوان الرقابة المالية. بشكل عام المدققين الخارجين لديهم خبرات مالية ومحاسبية بالإضافة الى السمعة الطيبة مما تؤهلهم لتعزيز الاداء المالي لشركات عينة الدراسة.

جدول (3) وصف متغيرات البحث

| الحد الأدنى | الحد الأعلى | الانحراف المعياري | المتوسطات | الرمز   | عدد المشاهدات | المتغيرات                                          |
|-------------|-------------|-------------------|-----------|---------|---------------|----------------------------------------------------|
| 0.0014      | 0.0000-     | 0.00023           | 0.00007   | ROA     | 582           | العائد على الموجودات                               |
| 1           | 0           | 0.47645           | 0.39707   | Co_CPA  | 582           | سمعة المهنية للمدقق الخارجي/ شركات التدقيق         |
| 1           | 0           | 0.47181           | 0.23333   | BSA_CPA | 582           | سمعة المهنية للمدقق الخارجي/ ديوان الرقابة المالية |
| 1           | 0           | 0.46671           | 0.36958   | Bur_CPA | 582           | سمعة المهنية للمدقق الخارجي/ مكاتب التدقيق         |
| 35.155      | 22.3271     | 2.63469           | 29.6019   | F_Size  | 582           | حجم الشركة                                         |
| 0.0034      | 0.0001-     | 0.00047           | 0.00020   | ASS_TUR | 582           | معدل دوران الموجودات                               |
| 0.0010      | 0.0002-     | 0.00039           | 0.00056   | LEV     | 582           | الرافعة المالية                                    |

الجدول تعرض الوصف الاحصائي ل (106) شركة مدرجة في سوق العراق للاوراق المالية للفترة (2016-2022)

### 1.1. اختبار الارتباط الخطي المتعدد للمتغيرات المستقلة

يظهر الجدول رقم (4) اختبار ارتباط بيرسون للمتغيرات في النموذج. تتم هذه التقنية للكشف عن التعدد الخطي بين المتغيرات. وتشير النتائج الى وجود مشكلة التعدد الخطي بين المتغيرات المستقلة في حال وجود ارتباط مرتفع يزيد عن (0.8). يظهر نتائج اختبار الى عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي بين متغيرات المستقلة للبحث. حيث ان من خلال الاطلاع على نتائج الجدول رقم (4) نلاحظ ان قيم معامل الارتباط قد تراوحت بين (-0.445- 0.742)، وحسب الدراسات السابقة (Hair et al., 2006)، عندما تكون النتائج اقل من 0.80 تعني عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي بين متغيرات البحث.

جدول (4) اختبار الارتباط الخطي

| 7     | 6      | 5      | 4      | 3      | 2      | 1      |         |
|-------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|---------|
|       |        |        |        |        |        | 1.000  | ROA     |
|       |        |        |        |        | 1.000  | 0.002- | Co_CPA  |
|       |        |        |        | 1.000  | 0.370- | 0.058  | BSA_CPA |
|       |        |        | 1.000  | 0.445- | 0.422- | 0.071  | Bur_CPA |
|       |        | 1.000  | 0.071- | 0.017  | 0.025  | 0.112- | F_Size  |
|       | 1.000  | 0.135- | 0.166  | 0.006  | 0.145- | 0.742  | ASS_TUR |
| 1.000 | 0.220- | 0.205- | 0.051  | 0.017- | 0.097- | 0.264- | LEV     |

الجدول تعرض نتائج اختبار الارتباط الذاتي بين المتغيرات في النموذج، القيمة الغامقة تشير الى معنوية العلاقة بمستوى معنوية 1% و 5%، توجد مشكلة الارتباط للقيم التي تزيد عن (0.8) المصدر: (Hair et al., 2006)

**1.2. نتائج الدراسة:** يظهر الجدول (5) نتائج اختبار تأثير متغيرات البحث، المستقلة والرقابية على معدل جودة الارباح لشركات المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية. حيث يظهر ان السمعة المهنية للمدقق الخارجي والذي يعمل لدى ديوان الرقابة المالية ذات تأثير معنوي موجب (0.000117) بمستوى معنوية اقل من (5%)، في حين ان السمعة المهنية للمدقق الخارجي الذي يعمل لدى شركات التدقيق ذات تأثير معنوي موجب (0.000079) بمستوى معنوية اقل (5%) مما يعني ان السمعة المهنية للمدقق الخارجي الذي يعمل لدى ديوان الرقابة المالية أكثر تأثيراً في تحسين جودة الارباح لشركات عينة البحث. في حين ان السمعة المهنية للمدقق الخارجي الذي يعمل لدى مكاتب التدقيق ليس لها تأثير في تحسين جودة الارباح لتلك الشركات. اي ان زيادة المدقق الخارجي وخاصة الذي يعمل لدى ديوان الرقابة المالية او لدى شركات التدقيق بمعدل (1) يؤدي الى رفع جودة الارباح المحاسبية للشركة بمعدل (0.000117 و 0.000079) على التوالي. وهذا يثبت فرضية البحث (1، 2). بالإضافة الى ذلك تظهر نتيجة الاختبار الى ان المتغيرات الرقابية الاخرى باستثناء حجم الشركة، والتي تمثل خصائص الشركات ذات تأثير معنوي موجب احصائياً في تحسين جودة الارباح للشركات، على سبيل المثال رفع معدل الدوران موجودات الشركة تساهم في رفع جودة الارباح. وفي نفس السياق ارتفاع الرافعة المالية للشركات اي معدل الديون الى معدل الموجودات للشركة ايضاً تساهم في تعزيز جودة الارباح للشركات، مما يعني ان شركات عينة البحث تعتمد على المطلوبات في رفع معدل جودة الارباح

للشركة الى جانب دوران حقوق الملكية. في حين ان ضخامة الموجودات الشركة والتي تمثل حجم الشركة ذات تأثير معنوي سلبي احصائياً، وهذا يشير الى ان الشركات صغيرة الحجم اكثر تأثيراً في تحسين جودة الارباح، وكلما كبر حجم الشركة ادى الى انخفاض جودة ارباحها. تشير نتائج البحث ايضا الى ان معامل الارتباط ( $R^2$ ) تعادل 0.5341 اي ان المتغيرات المستقلة للبحث تعبر بمعدل 53% تأثير السمعة المهنية للمدقق الخارجي في تحسين جودة الارباح للشركات عينة البحث. وكذلك معامل F الجدولية تعادل 15.31 (0.0000) اي بمستوى معنوية 1%، اي ان نموذج البحث ذات انحدار خطي، وان النموذج تم اعداده بشكل جيد ومعتبر عن متغيرات المستقلة والتابعة للبحث.

جدول (5) نتائج اختبار تأثير السمعة المهنية للمدقق الخارجي على معدل العائد على الموجودات

| P>(t)    | t-test | Coef.     | Pred. Signs | Variables    |
|----------|--------|-----------|-------------|--------------|
| ***0.10  | 2.61   | 0.000079  | +           | Co_CPA       |
| ***0.003 | 3.07   | 0.000117  | +           | BSA_CPA      |
| 0.866    | 0.17   | 0.000013  | +           | Bur_CPA      |
| ***0.022 | 2.33-  | 0.000024- | +           | F_Size       |
| ***0.000 | 9.31   | 0.334378  | +           | ASS_TUR      |
| ***0.001 | 3.38-  | 0.135462- | -           | LEV          |
|          | 582    |           |             | Observations |
|          | 0.5341 |           |             | R-Squared    |
|          | 0.0000 |           |             | Prob.>F      |
|          | 15.31  |           |             | F-test       |
|          | Yes    |           |             | Year Effect  |
|          | Yes    |           |             | Winsorize    |
|          | 106    |           |             | Cluster      |

\*\*\*, \*\*, \* تشير الى معنوية العلاقة بمستوى معنوية > 10%، 5%، 1% ، على التوالي

**4.4. الصدق وثبات الاختبار.** يعرض الجدول رقم (6) صدق وثبات الاختبار الرئيسي، الغرض من هذا الاختبار التأكد من صحة نتائج الاختبار التي توصل اليها البحث الحالي من قياس تأثير السمعة المهنية للتدقيق الخارجي في تحسين جودة الارباح المحاسبية، ولأجل التحقق من ذلك، تم اختبار متغيرات البحث المستقلة والمتمثلة في السمعة المهنية للمدقق الخارجي في تحسين معدل العائد على حقوق الملكية (ROE) بدلا من العائد على الموجودات (ROA)، كون هذان المعدلان يشيران الى جودة الاداء المالية للشركات وربحيتهما، وكذلك تم استبعاد تأثير خصائص الشركة المتمثلة بالمتغيرات الرقابية لاستكشاف تأثير السمعة المهنية على جودة الارباح من دون تداخلها مع تأثير خصائص الشركة وقد توصل البحث الى نفس نتائج الاختبار الاساسي اي ان السمعة المهنية للمدقق الخارجي لدى ديوان الرقابة المالية ولدى الشركات ذات تأثير معنوي موجب (0.61805 و 0.40210) على التوالي، وبمستوى معنوية اقل من (5%) ، اي ان السمعة المهنية للمدقق الخارجي العاملين لدى ديوان الرقابة المالية اكثر تأثيراً في تحسين العائد على الحقوق الملكية لشركات عينة البحث مقارنة بالعائد على حقوق الملكية للشركات التي تم تدقيقها من قبل المدققين العاملين لدى شركات التدقيق، بالاضافة الى ذلك توصل البحث الى ان المدقق الخارجي العاملين لدى شركات التدقيق ليس لها تأثير معنوي في تحسين جودة الاداء المالي للشركات.

جدول (6) نتائج اختبار تأثير السمعة المهنية للمدقق الخارجي على معدل العائد على الملكية

| P>(t)    | t-test | Coef.   | Pred. Signs | Variables    |
|----------|--------|---------|-------------|--------------|
| ***0.012 | 2.57   | 0.40210 | +           | Co_CPA       |
| ***0.001 | 3.49   | 0.61805 | +           | BSA_CPA      |
| 0.358    | 0.92   | 0.31633 | +           | Bur_CPA      |
|          | 582    |         |             | Observations |
|          | 29560. |         |             | R-Squared    |
|          | 0.0000 |         |             | Prob.>F      |
|          | 13.15  |         |             | F-test       |
|          | Yes    |         |             | Year Effect  |
|          | Yes    |         |             | Winsorize    |
|          | 106    |         |             | Cluster      |

\*\*\*, \*\*, \* تشير الى معنوية العلاقة بمستوى معنوية > 10%، 5%، 1% ، على التوالي

## الاستنتاجات والتوصيات

### □ أولاً: الاستنتاجات

- ركز البحث الحالي الى تسليط الضوء على التأثير التدقيق الخارجي والمتمثلة ب "السمعة المهنية لمراقب حسابات" على جودة الارباح الشركات. تم قياس السمعة المهنية من خلال مراقب حسابات يعمل لدى (مكتب تدقيق الحسابات، شركات تدقيق الحسابات). يستخدم البحث الحالي نموذج الانحدار الخطي المتعدد (Fixed Effect Model) في اختبار تأثير السمعة المهنية لمراقبي الحسابات على جودة الارباح. وجد البحث من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة، ان السمعة المهنية لمراقبي الحسابات ذات اهمية في تحسين الاداء المالية للشركات.
- من خلال الدراسة الميدانية توصل البحث الى ان المدقق الخارجي الذي يعمل لدى ديوان الرقابة المالية العراقية له تأثير اكبر من مدقق خارجي يعمل لدى شركات التدقيق في رفع جودة الارباح للشركات المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية، في حين المدقق الخارجي الذي يعمل لصالح مكتب تدقيق ليس له تأثير معنوي في رفع جودة الارباح، وهذا يشير الى ان السمعة المهنية تلعب دوراً كبيراً في تأثير المدقق الخارجي في تحسين جودة الارباح للشركات المدرجة في سوق العراق.

### ثانياً: التوصيات

- في ضوء ما توصل اليه البحث الحالي من نتائج، يقترح مجموعة من التوصيات والتي يراها ضرورية لتحسين مهنة التدقيق الخارجي في البيئة المحلية، منها مراجعة وتحديث القوانين المحلية بما يتماشى مع المعايير الدولية للتدقيق، فضلاً عن استحداث دليل حوكمة الشركات، بالإضافة الى استحداث هيئات رقابية مستقلة تواكب التقدم التكنولوجي الحالي.
- استحداث دورات تدريبية متخصصة للمدققين لتطوير مهاراتهم التقنية في ظل تقنيات الذكاء الاصطناعي. بالإضافة الى تشجيع المدققين المشاركة الفعالة في الدورات التطويرية الداخلية والخارجية لفهم ادوات التدقيق الرقمي وتحليل البيانات. وكذلك العمل مع الجامعات والمعاهد في ضرورة تطوير مناهج تعليمية متخصصة في مجال التدقيق الرقمي لمواكبة احتياجات السوق الحالية.
- العمل على نشر الوعي باهمية مهنة التدقيق الخارجي ودوره في مكافحة الفساد من خلال تنظيم ورش عمل وحملات إعلامية، وكذلك نشر ثقافة الالتزام بالقوانين والمعايير المحلية والمهنية والاجتماعية بما يخدم المصلحة العامة.
- توجيه مجتمع الاعمال من شركات والمؤسسات المالية في ضرورة البحث عن خصائص المدقق الخارجي المراد التعاقد لاجل تدقيق القوائم المالية للشركة، لانها العامل الحاسم في تحسين جودة العمل المدقق وتحقيق جودة ارباح افضل للشركات المدرجة في سوق العراق.

### Reference:

### المصادر:

1. ابو جناح، محمد علي الشيخ جعفر (2004)، دور مراقب الحسابات في الكشف عن حالات التلاعب، رسالة المحاسبة القانونية، هيئة الامناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، الجمهورية العراقية.
2. أبو دلبوح، وليد خالد (2020)، أثر فاعلية الرقابة المالية على الأداء المالي للمؤسسات العامة المستقلة الأردنية، رسالة ماجستير، جامعة ال البيت، كلية الادارة والاقتصاد، الاردن. <https://search.emarefa.net/detail/BIM-302528>
3. البلدواي، شاكور عبدالكريم (2011)، دور ديوان رقابة المالية بالعراق في تعزيز الافصاح والشفافية، مجلة الادارة والاقتصاد، مجلد (34)، العدد (9)، ص ص: 88-102.
4. جلال، هناء محمد (2024)، السمعة التنظيمية والبراعة المؤسسية بجامعة المنوفية- دراسة ميدانية، مجلة الادارة التربوية، المجلد (41)، العدد (1)، ص ص: 13-186. DOI: [10.21608/emj.2024.351339](https://doi.org/10.21608/emj.2024.351339)

5. الدهراوي، كمال الدين، هلال، عبدالله عبد العظيم (2003)، المحاسبة في شركات الاموال، الدار الجامعية- الاسكندرية، الطبعة الاولى، جمهورية مصر العربية.
6. ديوان الرقابة المالية العراقية (2022)، تقارير الأداء المالي السنوية. <https://fbsa.gov.iq/?page=19>
7. رشيد، انصاف محمد، الحمداني، رافعة ابراهيم، الاعرجي، عدنان سالم (2012)، فاعلية نظام الرقابة المالية واثره على الفساد المالي في العراق/ دراسة تطبيقية على جامعة الموصل، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، مجلد (4)، العدد (8)، ص ص: 293-316.
8. الزهاوي، سيروان عدنان ميرزا (2008)، الرقابة المالية في تنفيذ الموازنة العامة في القانون العراقي، الدائرة الاعلامية في مجلس النواب، الطبعة الاولى، بغداد، الجمهورية العراقية [www.parliament.iq](http://www.parliament.iq).
9. السقال، آلاء عبد الناصر (2020)، همية علاقة الشك المهني في تدقيق الحسابات ومخاطر أعمال العميل في جودة الحكم المهني دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، المعهد العالي لادارة الاعمال، الجمهورية العربية السورية. <http://ereseach.hiba.edu.sy/ar/thesis/588>
10. العارضي، مروة محمد حسن جاسم (2024)، تأثير التخصص المهني للمدقق الخارجي في تعزيز الاداء المالي وانعكاسه على استمرارية الشركة، اطروحة دكتوراه، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق.
11. عبد الناصر، عيد محمود وأبو زيد، عثمان، ومحمد، أحمد عبد العزيز (2024)، تأثير نرجسية المراجع وثقته بنفسه وسمعة شركة المراجع على قابلية قراءة تقرير المراجع عن مراجعة القوائم المالية السنوية: أدلة من الشركات غير المالية المدرجة في البورصة المصرية، مجلة البحوث المحاسبية، مجلد (11)، العدد (1)، ص ص: 752-829 <https://abj.journals.ekb.eg>
12. عبد الواحد، بسام فاضل وذنون، علاء (2021)، التخصص المهني للمراجع ودوره في تعزيز السمعة المهنية لمكاتب التدقيق: دراسة تحليلية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (17)، العدد (56)، الجزء (4) ص ص: 62-78 Doi: [www.doi.org/10.25130/tjaes.17.56.4.4](http://www.doi.org/10.25130/tjaes.17.56.4.4)
13. الغانم، كفاح كاظم جاسم (2017)، دور ديوان الرقابة المالية في كشف الغش والاحتيال في البيانات المالية - دراسة حالة، رسالة ماجستير، جامعة القادسية، العراق.
14. قانون الشركات رقم 21 لسنة 1977 المعدل (2004). <https://www.iraqilaws.com/2023/10/21-1997.html>
15. محمود، عزالدين محمد، (2009)، دور ديوان الرقابة المالية في اجراء التحقيق بالمخالفات المكتشفة، رسالة المحاسبة القانونية، هيئة الامناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، الجمهورية العراقية.
16. مصطفى، كويسي، وفؤاد، صديقي (2023)، التخصص المهني للمدقق الخارجي واثره في الحد من مخاطر التدقيق مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، عدد (9)، رقم (1)، ص ص: 341-331.
17. منشد، قاسم جلوب و يعقوب، فيحاء عبدالله (2020)، تأثير جودة التدقيق في جودة الارباح /بحث تطبيقي في عينة من الشركات المساهمة الخاصة المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية، مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد (51)، العدد (15)، ص ص: 122-107.
18. نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (3) لسنة 2000. [https://wiki.dorar-iraq.net/iraqilaws/law/11921.html#google\\_vignette](https://wiki.dorar-iraq.net/iraqilaws/law/11921.html#google_vignette)
19. يعقوب، فيحاء عبد الله (2019)، تأثير المقدرة الجوهرية لشركات ومكاتب التدقيق على جودة الارباح للمصارف المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية، مجلة المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد (46)، العدد (14)، ص ص: 56-42 DOI:10.34093/jafs.v14i46.391
20. Al-Hiyari, A., Kolsi, M. C., & Muqattash, R. (2022), Big N auditors and the quality of earnings: Evidence from Middle Eastern and North African countries. Journal of General Management, Vol. (47), No. (4), pp:195-212. <https://doi.org/10.1177/03063070211031192>
21. Aronmwan, E. J., Ashafoke, T. O., & Mgbame, C. O. (2013), Audit firm reputation and audit quality, European Journal of Business and Management, Vol. (5), No. (7), pp: 66-75. <https://ssrn.com/abstract=2642722>

22. Ashish, V. Daniela M., Shreya K. (2023), Professional skepticism for green reputation clients: A mixed method study of technology-enabled audits, The International Journal of Digital Accounting Research Vol. (23), pp: 137-179. DOI:10.4192/1577-8517-v23\_6
23. Balmer, J. M. (1998). Corporate identity and the advent of corporate marketing. Journal of marketing, Vol. (14), No. (8), pp: 963-996.
24. Bleibtreu, C., Stefani, U. (2024), The interdependence between market structure and the quality of audited reports: the case of non-audit services, Review of Accounting Studies, Vol., (29), No., (2), pp: 1524–1574. <https://doi.org/10.1007/s11142-022-09734-9>
25. Boone, J. P.; Khurana, I. R.; Raman K.K. (2010), Do the Big 4 and the Second-tier firms provide audits of similar quality?, Journal of Accounting and Public Policy, Vol. (29), No. (4), P: 330-352. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2010.06.007>
26. Brian W. M., (2001), Auditor reputation building, Journal of Accounting Research, Vol. (39), No. (3) pp: 599-617.
27. Bryan, D. B., & Mason, T. W. (2020). Independent director reputation incentives, accruals quality and audit fees. Journal of Business Finance, Vol. (47), No. (7-8), pp: 982-1011. <https://doi.org/10.1111/jbfa.12435>
28. Chen, H., Feng, Y., Kou, A. and Liu, S. (2024), Does audit quality affect auditors' career development? Evidence from Chinese audit firms' demise, Managerial Auditing Journal, Vol. (39), No. (4), pp. 419-441. <https://doi.org/10.1108/MAJ-11-2023-4134>
29. Chu, L., D.A. Simunic, M. Y., & P. Zhang (2018), Transaction costs and competition among audit firms in local markets. Journal of Accounting and Economics, Vol. (65), No. (1), pp: 129–147.
30. Chychyla, R., Leone, A. J., & Minutti-Meza, M. (2019), Complexity of financial reporting standards and accounting expertise. Journal of Accounting and Economics, Vol. (67), No. (1), pp: 226–253. <https://doi.org/10.1016/j>
31. Craswell, A. T., Francis, J. R., & Taylor, S. L. (1995). Auditor Brand Name Reputations and Industry Specializations. Journal of Accounting and Economics, Vol. (20), pp: 297-322. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(95\)00403-3](https://doi.org/10.1016/0165-4101(95)00403-3)
32. Darmawan, Al. (2023), Audit Quality and Its Impact on Financial Reporting, Transparency Golden Ratio of Auditing Research, Vol. (3), No. (1) pp: 32-45 <https://doi.org/10.52970/grar.v3i1.375>
33. Darwish, A., & Burns, P. (2019), Tourist destination reputation: an empirical definition. Tourism Recreation Research, Vol. (44) No. (2), pp: 153-162.
34. DeAngelo, L. E. (1981). Auditor Independence, 'Low Balling', and Disclosure Regulation, Journal of Accounting and Economics, Vol. (3), No. (2), pp: 113-127.
35. Dechow, P., Ge, W., & Schrand, C. M. (2010), Understanding Earnings Quality: A Review of the Proxies, Their Determinants and Their Consequences. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1485858>
36. DeFond, M., & Zhang, J. (2014) , A Review of Archival Auditing Research, Journal of Accounting and Economics, Electronic Journal, Vol. (58), No. (2-3), pp: 1-133. <http://dx.doi.org/10.1016/j.jacceco>.
37. Dinarjito, A., & Febriansyah, L. (2020), Analysis Of The Effect Of Public Accounting Firms Reputation On Audit Quality, INTERNATIONAL JOURNAL OF SCIENTIFIC & TECHNOLOGY RESEARCH VOL. (9), No. (01), pp: 1787-1797 .

38. Emily S. B., Richard C., Hatfield O. I., & Richard W. H. (2022), The Effect of Staff Auditor Reputation on Audit Quality Enhancing Actions. The Accounting Review, Vol. (97), Vo. (1) pp: 75–97. <https://doi.org/10.2308/TAR-2019-0341>
39. Francis, J. R. (2004). What Do We Know About Audit Quality?, The British Accounting Review, Vol. (36), No. (4), pp: 345-368.
40. Francis, J. R., Reichelt, K., & Wang, D. (2005), The Pricing of National and City-Specific Reputations for Industry Expertise in the U.S. Audit Market, The Accounting Review, Vol (80), No. (1), pp: 113-136. DOI:10.2308/accr.2005.80.1.113
41. Hair, J. F., Tatham, R. L., Anderson, R. E., & Black, W. (2006). Multivariate data analysis Vol. (6). Upper Saddle River, NJ: Pearson Prentice Hall.
42. Herbig, P., & Milewicz, J. (1993), The relationship of reputation and credibility to brand success, Journal of Consumer Marketing, Vol. (10), No. (3), pp: 18-24. <https://doi.org/10.1108/EUM0000000002601>
43. Joshua L. G., Chan L. b., Lin L. C. D., Jinxuan Y. E., & Shan Z. (2024), Audit firms' corporate social responsibility activities and auditor reputation, Accounting, Organizations and Society, Vol. (113), pp: 1-21. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2024.101569>
44. Lawrence, A., Minutti-Meza, M., & Zhang, P. (2011), Can Big 4 Versus Non-Big 4 Differences in Audit Quality Proxies be Attributed to Client Characteristics? Accounting Review, Vol. (86), pp: 259-286. DOI: 10.2308/accr.000000009
45. Mat, S.A., Muhammad, K., Mohamed, N., Ghani, E.K., & Ali, M.M. (2021), The Influence of Auditor's Reputation, Auditor's Fee and Auditor's Scepticism Audit Quality in Earnings Management. Academy of Accounting and Financial Studies Journal, Vol. (25), No. (6), pp: 1-11.
46. MORRIS, R. D., PHAM, T., & GRAY, S. J. (2011), The Value Relevance of Transparency and Corporate Governance in Malaysia Before and After the Asian Financial Crisis, A journal of accounting, finance and business studies, Vol. (47), No. (2), pp: 205-233. doi: 10.1111/j.1467-6281.2011.00339.x
47. Nawaiseh, M. E. (2016) Impact of External Audit Quality on Earnings Management by Banking Firms: Evidence from Jordan, British Journal of Applied Science & Technology, Vol. (12), No. (2) pp:1-14. DOI:10.9734/BJAST/2016/19796
48. Oudda , M. , Outellou , s., & Abdelbaki , N. (2023), Factors Impacting Audit Quality: A Systematic Literature Review. Revue Française D'economie et de Gestion. Vol. (4), No. (9), pp: 177-209.
49. Pham, N. K., Duong, H. N., & Quang, T. P. (2017), Audit Firm Size, Audit Fee, Audit Reputation and Audit Quality: The Case of Listed Companies in Vietnam. Asian Journal of Finance & Accounting, Vol. (9), No. (1), pp: 429-447. DOI: [10.5296/ajfa.v9i1.10074](https://doi.org/10.5296/ajfa.v9i1.10074)
50. Plumlee, R. D. , Rixom , B. A., & Rosman, A. J. (2015), Training Auditors to Perform Analytical Procedures Using Metacognitive Skills, The Accounting Review, Vol. (90), No. (1), pp: 351-369. <https://www.jstor.org/stable/24467274>
51. Safari, M., Tsahuridu, E., & Lowe, A. (2022), Big4 responses to the COVID-19 crisis: an examination of Bauman's moral impulse. Accounting, Auditing and Accountability Journal, Vol. (35), No. (1). <https://doi.org/10.1108/AAAJ-08-2020-4818>
52. Songsheng Ch. L., Shujah U. R., Songsheng Ch., Mamdouh A. S. Al., & Shah S., (2023), Audit services and financial reporting quality: The role of accounting expertise auditors,

Cogent Business & Management, Vol. (10), No. (1), pp: 1-25.

DOI: [10.1080/23311975.2022.2164142](https://doi.org/10.1080/23311975.2022.2164142)

Suseno N. S. & Nofianti, L. (2018), Empirical Evidence of Audit Firm Size Toward Audit Quality and Reputation of Public Accounting Firm, Advanced Science Letters, Vol. (24), No. (5), pp: 3327-3331, DOI: <https://doi.org/10.1166/asl.2018.11367>