

Dr. Ahmed Nawar Naseef
Al-Imam University College

Developing management skills on the financial performance of SMEs is a priority in Iraq

ABSTRACT

The main purpose of this study is to examine the impact of audit quality on the financial performance for three neighboring countries, namely Iraq, Saudi Arabia and Iran, which could be an important reference for other similar studies in this region, the study sample consisted of 210 views (company - year) for Iraq, 732 views (company - year) for Saudi Arabia, and 846 views (company - year) for Iran, for six consecutive years from 2014-2019. Multiple linear regression analysis was used for this type of data. Our results indicate there is positive role that audit quality plays on financial performance. It seems that audit quality is of great interest to the three countries, as the general culture that these countries enjoy can impose a certain pattern of important decisions in the quality audit. In the same context, our results support the reduction of the agency problem between shareholders and managers. The results of the study also reveal the role of company size in improving financial performance. And since this study presents results for three countries, it can be relied upon in the future as an important reference by the foreign and local investor in choosing the optimal investment and maximizing the wealth of shareholders in the countries of the region.

Keywords: audit quality, financial performance, company size, Iraqi companies, Saudi companies and Iranian companies.

Received: 26/9/2021

Accepted: 28/1/2022

published: 31/3/2022

*Corresponding Author: dr_ahmednawar@alimamunc.edu.iq

اثر جودة التدقيق على الأداء المالي: ادلة من العراق، السعودية وايران

م.د سعد رعد فيصل¹، م.د علي سعد محمد² و م. اسعد منصور عبد³

^{1,2,3}كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المثنى

المستخلص

الغرض الاساسي من هذه الدراسة هو فحص اثر جودة التدقيق على الاداء المالي لثلاث دول متجاورة هي العراق، السعودية وايران، يمكن ان تكون مرجعا مهما لدراسات اخرى مماثلة لهذه المنطقة، تمثلت عينة الدراسة من 210 مشاهدة (شركة - سنة) للعراق و732 مشاهدة (شركة - سنة) للسعودية و 846 مشاهدة (شركة - سنة) لايران، ولست سنوات متتالية من 2014-2019. تم استخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد لهذا النوع من البيانات، تشيرنا نتائجنا الى الدور الايجابي الذي تلعبه جودة التدقيق على الاداء المالي، يبدو ان جودة التدقيق تحضى باهتمام بالغ للدول الثلاثة، حيث يمكن للثقافة العامة التي تتمتع بها هذه الدول ان تقرض نمط معين من القرارات المهمة في جودة التدقيق. في السياق ذاته تدعم نتائجنا التخفيف من مشكلة الوكالة بين المساهمين والمدراء. تكشف نتائج الدراسة ايضا دور حجم الشركة في تحسين الاداء المالي. وكون هذه الدراسة تقدم نتائج لثلاث دول، فيمكن الاعتماد عليها مستقبلا كمرجعا مهما من قبل المستثمر الاجنبي والمحلي في اختيار الاستثمار الامثل وتعظيم ثروة المساهمين في دول المنطقة.

الكلمات المفتاحية: جودة التدقيق، الأداء المالي، حجم الشركة، الشركات العراقية، الشركات السعودية و الشركات الايرانية.

المقدمة

كبير من التركيز على فشل مهنة التدقيق، وعلى وجه الخصوص، دور المراجعين في انهيار العديد من الشركات التجارية البارزة و بنوك الاستثمار. كذلك (Sikka,2015:1) رمى اللوم على المدققين في عدم قيامهم بالإبلاغ عن الأمور التي تهم المساهمين والمنظمين أو أي من الفضائح الرئيسية الأخرى التي أدت إلى الانهيار المصرفي 2007-2008.

من الواضح ان لتقرير المدقق اثر بالغ الأهمية على ردة فعل السوق، كما ان لنزاهة شركات التدقيق وخبرتها كوادرها دور هام في تحديد مستوى الاعتماد على التقارير الصادرة منهم في تحديد مدى شفافية ومصداقية القوائم المالية للشركات، وهذا ما أشارت اليه دراسة (Sikka) الى أن عدداً كبيراً من الشركات قد انهارت في غضون فترة قصيرة بعد تلقي تقارير تدقيق غير كفؤه، كما وتبين ان المدققين قد تلقوا مبالغ كبيرة من الرسوم من الشركات

بعد توالي الأزمات المالية التي عصفت ببعض دول العالم واحياناً شملت العالم كله، اتجهت اهتمامات المختصين لإيجاد السبل التي تسعى جاهده لتقليل احتمالية حدوث مسببات هذه الأزمات. اغلب الأزمات المالية التي حدثت كانت بسبب أخطاء بسيطة لم يتم تلافيها في وقت مبكر وتعتبر عملية مراجعة العمليات المالية وتدقيق القوائم المالية سواء كانت الداخلية منها ام الخارجية احد اهم السبل لمساعدة الإدارة في الكشف عن الأخطاء، حيث ان للتدقيق دور كبير في المساعدة بإظهار الصورة الحقيقية لأداء الشركات عن طريقة قوائم مالية شفافة وذات مصداقية يمكن مستخدميها من تحقيق الاستفادة المثلى في اتخاذ قراراتهم، حيث أشار (Sanoran, 2018:2) الى ان على الرغم من عدم وجود توافق في الآراء بشأن من أو ما الذي تسبب مباشرة بظهور الأزمة المالية 2008 فقد استقر قدر

المتعثرة. وتؤجج الأحداث الشكوك بأن المدققين يفترضون إلى الخبرة المزعومة لتقديم تقرير مستقل وموضوعي عن شؤون الشركة (Sikka,2009: 868). تعالت الأصوات المنددة بأداء المدققين بسبب ما لحقهم من خسائر فادحة وازدادت الدعاوي القضائية المرفوعة ضد شركات التدقيق، وتزايد الاهتمام بتحسين جودة التدقيق حيث يعتمد الكثير من مستخدمي القوائم المالية للشركات الخاضعة للتدقيق على رأي المدقق في اتخاذ قراراتهم، إذ تعتبر جودة التدقيق من أهم العوامل المؤثرة في تغيير مدقق الحسابات وتضفي أعلى درجات المصداقية على تقريره (الشاهين، 2015: 59-60).

ونتيجة لتكرار حدوث الأزمات المالية التي كانت نتيجتها إفلاس شركات عملاقة وخسائر فادحة في الاستثمارات لوحظ في العقود الأخيرة الاهتمام برفع كفاءة عمليات التدقيق وذلك بوضع معايير يسترشد بها المدققون لتحسين جودة أدائهم، وتوجه اهتمام الباحثين في تحديد أهم المؤشرات التي تقيّم مستوى جودة التدقيق، سعياً منهم لتقويم عمل الشركات وتحسين أدائها المالي لتلافي الانهيارات التي تؤدي إلى انخفاض ثقة المستثمرين بمصداقية تقارير المدقق. ويمكن قياس جودة التدقيق بالاعتماد على مجموعة مؤشرات مثل استقلالية المدقق، حجم منشأة التدقيق، أتعاب التدقيق و فترات عملية التدقيق وغيرها. ذكر (Olowofela) إلى أنه بشكل عام، يعد أداء الشركة من السمات الرئيسية للتواصل مع عامة الناس حول أداء الشركات والمركز المالي للمؤسسة، وهذا انعكاس لجودة التدقيق (Olowofela, et al, 2021: 49). كما توصل (Huang) إلى أن حوكمة الشركات الخارجية يمكن أن تعزز الأداء من خلال التأثير الإيجابي المباشر على أداء الشركة (Huang et al, 2015: 180).

جاءت هذه الدراسة لتحديد ما إذا كان لجودة التدقيق الخارجي أثر على استقرار وتحسين الأداء المالي للشركات العاملة في العراق بالإضافة للسعودية وإيران كدراسة مقارنة للكشف فيما إذا كان هنالك دور لبيئة الأعمال في تحديد العلاقة بين متغيرات البحث.

المبحث الأول: منهجية البحث

أولاً: مشكلة البحث

تؤثر جودة التدقيق على التقارير المالية وثقة المستثمرين، وكما يلعب المدققون الخارجيون دوراً حاسماً في ضمان مصداقية التقارير المالية. تضيف جودة التدقيق قيمة كبيرة للمستثمرين في أسواق رأس المال لأنهم غالباً ما يستخدمون البيانات المالية المدققة من قبل المدققين كأساس رئيسي

لقرارات الاستثمار (Zureigat, 2011; 41). لذلك، تتبع مشكلة البحث من خلال إبراز دور جودة التدقيق على الأداء، لما لها الدور الكبير في تحسين ثقة المستثمرين والمالكون فضلاً على التخفيف من مشكلة الوكالة بين المدراء والمساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين (Faysal et al., 2021; 7). لذلك، تم اختيار ثلاثة دول متجاورة من أجل تعزيز البيانات بشكل أكبر للحصول على نتائج نتوقع أنها ستكون مفيدة للطرف ذات العلاقة.

ثانياً: أهمية البحث

نتيجة لتوالي الأزمات المالية التي كان أحد أهم مسبباتها ضعف أداء عملية التدقيق، وهذا ما أكدت عليه نتائج دراسات عديدة، بالإضافة إلى أسباب أخرى، جاءت هذه الدراسة لإبراز دور جودة التدقيق وأثرها على مستوى الأداء المالي للشركات، ولتعزيز نتائج الدراسة اعتمد الباحثون على البيانات المالية للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية لثلاثة دول متجاورة هي العراق والسعودية وإيران ولكون هذه الدول تتمتع إلى حد ما بخصائص مشتركة وتملك مقومات وتحديات تتعلق بجذب الاستثمار الخارجي والداخلي، وفي السياق نفسه يمثل ثقة الجمهور عامل مهم في استدامة المساهمين وزيادة المستثمرين، بالإضافة إلى مساهمتها في التخفيف من مشكلة الوكالة بين المالكن والمدراء من خلال توسيط جودة التدقيق كعامل مهم في الكشف عن الأداء المالي.

ثالثاً: أهداف البحث

- 1- فحص تأثير جودة التدقيق على الأداء المالي في العراق والدول المجاورة (السعودية وإيران).
- 2- تقديم رؤية تجريبية للمستثمر المحلي والأجنبي في الاستثمار في هذه الدول.
- 3- تهدف إلى عرض نتائج البحث ضمن ورقة واحدة لثلاث دول متجاورة.
- 4- إعطاء رؤية لوضعي السياسات المالية في دور جودة التدقيق في المنطقة.
- 5- منح المساهمين رؤية عملية للمطالبة بجودة التدقيق من أجل تعظيم ثروتهم.

رابعاً: فرضيات البحث

افترض الباحثون وجود أثر ذو دلالة إحصائية بين جودة التدقيق والأداء المالي.

خامساً: أسلوب البحث

معرفة كفاءة استخدام المؤسسة لمواردها والوقوف على الانحرافات وتصحيحها" (حجاج، 2017: 18). اما (المطيري) يرى ان تقييم الأداء على المستوى المالي، ينصب على التأكد من توفر السيولة ومستوى الربحية في ظل كل من قرارات الاستثمار والتمويل وما يصاحبهما من مخاطر، بالإضافة إلى توزيعات الأرباح في إطار السعي لتعظيم القيمة الحالية للمؤسسة، باعتبار أن أهداف الإدارة المالية هو تعظيم القيمة الحالية للمؤسسة والمحافظة على سيولة المؤسسة لحمايتها من خطر الإفلاس والتصفية، وتحقيق العائد المناسب على الاستثمار والربحية (المطيري، 2011: 15).

مؤشرات قياس الأداء المالي

اعتمدت الدراسات السابقة على العديد من المؤشرات التي تحدد مستوى الأداء المالي للشركة، تبنى هذه المؤشرات على أساس التحليل المالي للقوائم المالية، وبصورة عامة يعتبر التحليل المالي هو عملية تحويل أرقام القوائم المالية الى معلومات يتم الاستفادة منها في معرفة الوضع المالي للشركة وكذلك تقييم الأداء والرقابة. ويعاب على النسب المالية في انها تعتمد على أرقام القوائم المالية التي لو كانت غير صحيحة ستكون النسب كذلك، بالإضافة الى انخفاض اعتماد نتائج المقارنة في حالة التغيير في السياسات المحاسبية المتبعة من سنة لأخرى، الا انها لا تقلل من اهميتها في قياس وتحديد اداء الشركة. ومن المعروف ان النسب المالية تكون عديمة الفائدة فيما لو لم تم مقارنتها بمعيار صناعي مقبول قبولاً عاماً، او مقارنتها بالأداء السابق لنفس الشركة او مقارنتها بالأداء الخاص لشركات منافسة للفترة ذاتها. صنفت مؤشرات قياس الأداء المالي الى عدة تصنيفات من حيث معدلات الأداء فمنها الكمية او النوعية ومنها دمجت بين التصنيفين، اي معدلات كمية ونوعية. اما مؤشرات الأداء المالي المبنية على الربح المحاسبي حسب دراسة (المطيري، 2011: 27) هي:

1- معدل العائد على حقوق الملكية (ROE): يهتم هذا المؤشر بقياس معدل العائد على كل دينار مستثمر من قبل حملة الأسهم العادية، اذ ان هذا المقياس يأخذ اثر الأنشطة التشغيلية والتمويلية معاً، ويتأثر بدرجة الرفع المالي وحجم الديون في هيكل رأس المال.

2- معدل العائد على الأصول (ROA): ويعتبر من أكثر مقاييس الأداء المبنية على الربح المحاسبي شيوعاً، ويعبر هذا المقياس عن العلاقة بين

اعتمد الباحثون في هذه الدراسة على الدراسات والادبيات السابقة والمقالات العلمية المحكمة والرسائل والاطاريح التي تناولت موضوع جودة التدقيق والاداء المالي للشركات لعرض الجانب النظري للبحث بشكل وافي. اما فيما يخص الجانب العملي فتم جمع البيانات المالية من القوائم المالية للشركات المدرجة في كل من سوق الاوراق المالية للعراق والسعودية وايران وتحليلها احصائياً باستخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد بواسطة برنامج الـ (SPSS) لمعرفة تأثير متغيرات الدراسة.

سابعاً: مجتمع وعينة البحث

الشركات المدرجة في سوق الاوراق المالية لكل من العراق، السعودية وايران للفترة من 2014 الى 2019.

الاطار النظري

مفهوم الأداء المالي

في خضم المنافسة القوية التي نشهدها في الوقت الحاضر مع التطور الهائل في تكنولوجيا المعلومات الذي كان له الدور البارز في ارتفاع شدة المنافسة، اصبح على الشركات ان تسعى الى التميز للفوز بهذه المنافسة وكسب ثقة الجمهور في جذب رؤوس الأموال، ولتحقيق هذا الهدف اختلفت توجهات إدارات الشركات الى تحسين وتطوير الأداء المالي لشركاتهم حيث يعد الأداء المالي واحداً من اهم المؤشرات المستخدمة لقياس نجاح الأعمال. تتم عملية تقييم الأداء المالي من خلال مؤشرات التحليل المالي الذي عرف بواسطة (داود وامين) بأنه " العلم الذي له قواعد ومعايير وأسس يهتم بتجميع البيانات والمعلومات الخاصة بالقوائم المالية للمؤسسة المالية وإجراء التصنيف والتبويب الازم لها من اجل إخضاعها الى دراسة تفصيلية وإيجاد العلاقة فيما بينهما" (داود وامين، 2020: 245).

وتعد القوائم المالية وسيلة مهمة ورئيسية لتقييم الأداء المالي، حيث أن تحليل القوائم المالية سوف يساعد في تقديم نتائج تمكن من تحديد نقاط القوة والضعف وتحديد فرص الاستثمار، وتقدم معلومات للمستثمرين والدائنين وغيرهم. وتعتبر المؤشرات المالية احد الأدوات والوسائل الأكثر استخداماً والنموذج الأكثر أهمية في التحليل للوصول إلى تقييم دقيق لنجاح المنشأة أو احتمالات الفشل فيها وتحديد نقاط القوة والضعف فيها (بشناق، 2011: 19).

وبحسب (حجاج) يمكن تعريف عملية تقييم الأداء على انها جزء من عملية الرقابة التي تهدف إلى الوقوف على ما تم تجسيده خلال سنة ومقارنته بالمعايير المحددة مسبقاً لعرض

كذلك يوجد غير ما ذكر اعلاه من مؤشرات لقياس الاداء المالي لا يسع المجال لذكرها هنا، كون هذه الدراسة اعتمدت على معدل العائد على الأصول (ROA) كمؤشر لقياس الاداء المالي.

مفهوم جودة التدقيق

في عام 1953 توصل العالم الأمريكي دونالد كريسي (Donald Cressey) الى نظرية اطلق عليها اسم مثلث الاحتيال (Fraud Triangle) التي اثبت بموجبها ان للاحتيال ثلاثة أضلاع هم: الحافز، التبرير والفرصة حيث ان ضلعي الحافز والتبرير هما غريزتان داخليتان للشخص لا يمكن السيطرة عليهما اما الضلع الثالث (الفرصة) هو الضلع الوحيد الذي يمكن السيطرة عليه من خلال احكام الرقابة الشديدة، في اشارة منه الى أهمية دور الرقابة في الحد من حالات الاحتيال والتلاعب التي كان ضعفها سبباً لانتهيار كبرى الشركات العالمية اثناء الازمات المالية.



ان اساليب الاحتيال في تطور مستمر ولكي تكون عملية التدقيق قادرة على كسر مثلث كريسي للحد من عمليات الاحتيال، لا بد ان تواكب التطور في اساليب الكشف عن محاولات الاحتيال، عملية التدقيق اذا تمت بشكل روتيني وبدون اي مساعي لتطوير اساليبها ستصبح غير مجدية وهذا ما اشار اليه (القاضي) إذا لم يتمكن مدراء التدقيق من شرح كيف يمكن للمدققين أن يحسنوا الأعمال الاقتصادية والتجارية فهذا سيؤدي إلى ضعف عملية التدقيق، كما وعرف جودة التدقيق على انها أداء عملية التدقيق بكفاءة وفاعلية وفقاً لمعايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً، مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة، والعمل على تلبية رغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية (القاضي، 2016: 46-59).

وأول من سلط الضوء على جودة التدقيق (DeAngelo) حيث عرف جودة خدمات التدقيق على أنها الاحتمال المشترك الذي يتم تقييمه من قبل السوق بأن مدقق حسابات

الأرباح المحاسبية وحجم الأموال المتاحة للاستخدام من قبل ادارة الشركة.

3- ربحية السهم (EPS): يعد نصيب السهم العادي من الأرباح مؤشراً مالياً لتقييم أداء المنظمات التجارية، او الصناعية او المالية اذ يقيس ربحية المنظمات ويساعد المستثمرين والمقرضين في اتخاذ القرارات.

4- نصيب السهم من التدفقات النقدية التشغيلية (SOCF): ان قائمة التدفقات النقدية هي احدى القوائم الرئيسية التي ينتجها النظام المحاسبي، وتقوم على أساس الدفع الفعلي والقبض الفعلي للتدبير بغض النظر عن أساس الاستحقاق، وهي تبين المقبوضات و المدفوعات النقدية وصافي التغيير في النقد الناتج عن الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية للمنظمة، خلال الفترة المالية من خلال المقارنة بين رصيد أول المدة وآخر المدة.

وترى (جزائري، 2014: 45) مع تطور الزمن ظهر إلى الساحة خلال الخمسة عشرة سنة الأخيرة مفهوم القيمة وخلق القيمة وأنواع تلك القيمة، وكيف أن للشركات والمنشآت الاقتصادية المساهمة في خلقها، وكيف يمكن أن تُقيم الشركات من خلالها، وبالتالي ظهرت مجموعة من الأساليب ومؤشرات تقييم الاداء المالي الحديثة مثل:

1- القيمة الاقتصادية المضافة (EVA): هي عبارة عن الربح التشغيلي بعد الضريبة مخصوماً منه كلفة رس المال المستثمر ويعتبر أداة متكاملة لقياس الأداء الداخلي والخارجي ومعياري جيد لربط الأداء بإحداث القيمة وتعظيم ثروة المساهمين، كما أن الكلفة الضمنية لرأس المال المستثمر تمثل الحد الأدنى المقبول لمعدل العائد، والذي بدوره يمثل كلفة الاستثمار، وبالتالي حساب هذه التكلفة الضمنية سوف يؤدي إلى مقياس أشمل للأداء.

2- القيمة السوقية المضافة (MVA): وهو عبارة عن معيار لتقييم القيمة السوقية للاسهم، فالقيمة السوقية المضافة تعتمد بشكل مباشر على القيمة الاقتصادية المستقبلية، حيث تعبر عن الفرق بين القيمة السوقية للشركة، ورأس المال المستثمر من قبل المالكين والمقرضين، في حين يمكن اعتبارها الفرق بين القيمة السوقية لأسهم الشركة والقيمة الدفترية لحقوق المالكين.

ومعينة سوف (أ) يكتشف خرقاً في نظام المحاسبة الخاص بالعمل، و (ب) الإبلاغ عن الخرق (DeAngelo, 186: 1981). نلاحظ من تعريف (DeAngelo) ان جودة التدقيق لا تتوقف عند اكتشاف الخروقات فحسب وانما يتبعها الإبلاغ عن الخروقات.

ولاهمية استقلالية المدقق في انجاز عملية التدقيق بجودة عالية صوت الاعضاء في شبكة حوكمة الشركات الدولية (ICGN) في مؤتمرها السنوي عام 1999 في فرانكفورت على ضرورة اجراء عملية المراجعة السنوية للشركات من قبل مدققين خارجيين مستقلين (Weir et al, 2002:13)، بالإضافة إلى إجراءات تعزز الثقة في الجودة واستقلالية التدقيق. بالنظر الى تقرير لجنة كادبري " ان جودة المدقق الخارجي احد اعمدات حوكمة الشركات، وهو المسؤول عن عرض القوائم المالية بحيادية مع ابداء وجهة نظره فيها (Eskandari et al, 2014: 23). ينظر الى جودة التدقيق المستقل واحدة من أهم مكونات حوكمة الشركات الخارجية (Huang et al, 2015: 192).

وبعد موجة فضائح الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية، شدد قانون ساربنز أوكسلي لعام 2002 بقوة على أهمية استقلالية المدققين كعنصر أساسي لاستعادة ثقة المستثمرين التي تضررت بسبب سلوكيات المدراء التي ادت الى سقوط الشركات الامريكية على سبيل المثال الأزمة المالية لعام 2008 ونتيجة لهذه الفضائح والتشريعات الجديدة (Li et al, 2009: 10)، زاد الاهتمام بالسمعة والخوف من الدعاوي القضائية (Choi et al, 2010: 7). ويبرز دور التدقيق الخارجي بشكل أساسي في إبداء رأي يشير إلى أنه قد تم الحصول على تأكيد معقول بأن (1) البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء بسبب الغش أو الخطأ، وأن (2) يتم تقديمها بشكل عادل وفقاً لمعايير المحاسبية ذات الصلة. تعزز هذه الآراء درجة الثقة التي تمكن اصحاب المصلحة والمستخدمين الاخرين من الاطمئنان على صحة البيانات المالية (Houge et al, 2017: 11).

اثر جودة التدقيق على الاداء المالي

في سنة 2001 تم الإعلان عن إفلاس شركة انرون الأمريكية التي كانت متخصصة في مجال الطاقة وكان السبب الرئيسي آنذاك هو فشل عملية التدقيق في الإفصاح عن عمليات التلاعب بالأرباح التي تمت بالشركة والتي أدت الى انخفاض قيمة السهم الواحد من 90.75 دولار أمريكي الى اقل من دولار واحد فقط، وعلى اثر ذلك

الجانب العملي

1- قياس متغيرات الدراسة

2- الاحصاء الوصفي

الجدول رقم (1) يمثل الاحصاء الوصفي لعينة البحث، والتي تتشكل من ثلاث دول في غرب اسيا وتمتلك حدود مشتركة في البر والبحر و كذلك لها قواسم مشتركة من حيث الاقتصاد النفطي. تم الحصول على 210 مشاهدة (شركة- سنة) للعراق و732 مشاهدة (شركة- سنة) للسعودية و 846 مشاهدة (شركة- سنة) لايران، تمثل هذه البيانات لست سنوات متتالية من 2014-2019. وكذلك حجم البيانات الذي ينحاز الى عبور التوزيع الطبيعي. الى حد ما نجد ان الاسواق الثلاثة قريبة من حيث متوسط هذه البيانات، بلغ متوسط الشركات التي تم تدقيقها من قبل ديوان الرقابة المالية بالنسبة للعراق 63% من العينة وكذلك 50% في السعودية، تعتمد الدول العربية بشكل كبير على الجهات التي تملك سلطة متميزة داخل بلدانهم. اما فيما يخص الشركات الايرانية فقد كانت النسبة 11%. وكذلك فيما يتعلق بمتغيرنا التابع حيث شكلت نسبه تقارب كبير من حيث المتوسط.

المتغير التابع: في هذا البحث يمثل العائد على الموجودات (ROA) كوكيل لمتغيرنا التابع حيث تم استخدام هذا المتغير في الدراسات السابقة بوصفه مؤشر للاداء المالي للشركات وبحسب بقسمة الارباح على مجموع الموجودات.

المتغير المستقل: لا يوجد مقياس واحد لجودة التدقيق لان ابعاده عديدة ومتنوعة وبالتالي يصعب قياسه إلى حد ما، كان هذا سبباً وراء دراسة العديد من الباحثين لهذا المجال واستخدموا وكلاء مختلفين لقياس مستوى جودة التدقيق (Reisch, 2000; 5)، بالاعتماد على دراسة (Faysal et al., 2021; 7) تم اعتبار ديوان الرقابة المالية كأداة لجودة التدقيق وفي المقابل تم اختيار هذا المؤشر في هذه الدراسة كأساس لقياس جودة التدقيق حيث تم اعطاء واحد صحيح للشركات المدققة من قبل ديوان الرقابة المالية وصفر عدا ذلك.

المتغيرات الضابطة: تم اختيار متغير الرافعة المالية (LEV) والذي يساوي مجموع الديون على مجموع الموجودات وحجم الشركة (SIZE) هو اللوغارتم الطبيعي للموجودات الثابتة. تم ادخال هذان المتغيران لاننا نتوقع بان الاداء المالي يمكن ان يفسره حجم الشركة.

الجدول رقم (1) الاحصاء الوصفي لعينة البحث

Maximum	Minimum	Standard Deviation	Mean	VAR-IRAQ
0.70	-3.55	0.88	0.20	ROA
1.00	0.00	0.48	0.63	AUDITQ
1.07	0.00	0.58	0.42	LEV
12.00	9.00	0.61	10.20	SIZE
Maximum	Minimum	Standard Deviation	Mean	VAR-KSA
0.378	-1.816	0.234	0.25	ROA
1.000	0.000	0.500	0.503	AUDITQ
1.197	0.000	0.224	0.406	LEV
19.989	0.000	1.748	14.662	SIZE
Maximum	Minimum	Standard Deviation	Mean	VAR-IRAN
0.512	-0.369	0.122	0.109	ROA
1.000	0.000	0.317	0.113	AUDITQ
4.003	0.013	0.247	0.555	LEV
19.374	10.705	1.624	14.448	SIZE

3- تفسير النتائج

ايجابي على الاداء المالي من خلال معاملاتها الموجبة ومعنويتها اقل من 5% يمكن القول ان جودة التدقيق تؤدي الى تحسين الاداء المالي والعكس عندما يكون المدقق من جهات اخرى. بالنسبة الى المتغيرات الضابطة تشير نتائجنا ان الرافعة المالية تؤثر بشكل سلبي على الاداء المالي وهي دالة معنوية اقل من 5%، يمكن القول ان زيادة الرافعة المالية تؤدي الى انخفاض الاداء المالي. وهذا يتفق مع المنطق القائل ان زيادة نسبة الدين تؤدي الى انحسار كبير في مدى قدرة الشركات على الايفاء في التزاماتها اتجاه الغير وربما تؤدي الى انخفاض نسبة توليد الارباح في هذه الشركات. بالنظر الى حجم الشركة تشير نتائجنا ان هناك تأثير ايجابي ومعنوي اقل من 5% على تحسين الاداء المالي.

في الجدول 2، نستعرض نتائج اختبار الانحدار الخطي المتعدد لهذا النوع من البيانات، من اجل معرفة صلاحية النموذج نقوم بتفسير معنوية نموذج الاختبار، تشير نتائج الاختبار ان (F) الاحصائية في العراق بلغت (4.9) وهي دالة معنوية اقل من 5%، تدعم هذه النتائج النموذج الاحصائي الحالي. بالرجوع الى فرضيتنا اثر جودة التدقيق (AUDITQ) على الاداء المالي، من خلال الجدول ادناه تشير نتائجنا ان جودة التدقيق في العراق، تؤثر بشكل

جدول (2) تحليل الانحدار الخطي المتعدد (العراق)

VIF	P-value	t-Stat	Coefficients	المتغيرات المستقلة
1.22	0.752	-0.316	-0.318	Intercept
1.30	0.033	2.147	0.288	AUDITQ
1.11	0.000	-3.723	-0.411	LEV
2.15	0.617	0.500	0.050	SIZE
			0.067	R Square
			0.054	Adjusted R Square
	210	Obs	4.952	F-Stat
			0.002	P-value

المدقق من جهات اخرى. بالنسبة الى المتغيرات الضابطة تشير نتائجنا ان الرافعة المالية تؤثر بشكل سلبي على الاداء المالي وهي دالة معنوية اقل من 5%، يمكن القول ان زيادة الرافعة المالية تؤدي الى انخفاض الاداء المالي. وهذا يتفق مع المنطق القائل ان زيادة نسبة الدين تؤدي الى انحسار كبير في مدى قدرة الشركات على الايفاء في التزاماتها اتجاه الغير وربما تؤدي الى انخفاض نسبة توليد الارباح في هذه الشركات. بالنظر الى حجم الشركة تشير نتائجنا ان هناك تأثير ايجابي ومعنوي اقل من 5% على تحسين الاداء المالي.

في الجدول 3، نستعرض نتائج اختبار الانحدار الخطي المتعدد لهذا النوع من البيانات، من اجل معرفة صلاحية النموذج نقوم بتفسير معنوية نموذج الاختبار التي بلغت (F) الاحصائية في السعودية (14.7) وهي دالة معنوية اقل من 5%. تدعم هذه النتائج النموذج الاحصائي الحالي. بالرجوع الى فرضيتنا اثر جودة التدقيق على الاداء المالي، من خلال الجدول ادناه تشير نتائجنا ان جودة التدقيق، تؤثر بشكل ايجابي على الاداء المالي من خلال معاملاتها الموجبة ومعنويتها اقل من 5% يمكن القول ان وجود جودة التدقيق يؤدي الى تحسين الاداء المالي والعكس عندما يكون

جدول (3) تحليل الانحدار الخطي المتعدد (السعودية)

VIF	P-value	t-Stat	Coefficients	المتغيرات المستقلة
-----	---------	--------	--------------	--------------------

1.10	0.001	-3.277	-0.245	Intercept
1.40	0.018	2.381	0.044	AUDITQ
3.00	0.000	-4.661	-0.184	LEV
1.15	0.000	4.095	0.022	SIZE
			0.057	R Square
			0.053	Adjusted R Square
	732	Obs	14.709	F-Stat
			0.000	P-value

في جدول 4، نستعرض نتائج اختبار الانحدار الخطي المتعدد لهذا النوع من البيانات بلغت (F) الاحصائية في ايران بلغت (55.7) وهي دالة معنوية اقل من 5%. بالرجوع الى فرضيتنا اثر جودة التدقيق على الاداء المالي، من خلال الجداول ادناه تشير نتائجنا ان جودة التدقيق، تؤثر بشكل ايجابي على الاداء المالي من خلال معاملاتها الموجبة ومعنويتها اقل من 5% يمكن القول ان جودة التدقيق تؤدي الى تحسين الاداء المالي والعكس عندما يكون المدقق من جهات اخرى. بالنسبة الى المتغيرات الضابطة

تشير نتائجنا ان الرافعة المالية تؤثر بشكل سلبي على الاداء المالي وهي دالة معنوية اقل من 5%، يمكن القول ان زيادة الرافعة المالية تؤدي الى انخفاض الاداء المالي. وهذا يتفق مع المنطق القائل ان زيادة نسبة الدين تؤدي الى انحسار كبير في مدى قدرة الشركات على الايفاء في التزاماتها اتجاه الغير وربما تؤدي الى انخفاض نسبة توليد الارباح في هذه الشركات. بالنظر الى حجم الشركة تشير نتائجنا ان هناكتأثير ايجابي ومعنوي اقل من 5% على تحسين الاداء المالي.

جدول (4) تحليل الانحدار الخطي المتعدد (دولة ايران)

VIF	P-value	t-Stat	Coefficients	المتغيرات المستقلة
1.30	0.059	1.890	0.068	Intercept
2.00	0.008	2.660	0.033	AUDITQ
1.70	0.000	-11.677	-0.181	LEV
2.30	0.000	3.981	0.010	SIZE
			0.166	R Square
			0.163	Adjusted R Square
	846	Obs	55.706	F-Stat
			0.000	P-value

حيث اظهرت نتائجنا وجود علاقة مشتركة بين جودة التدقيق والاداء المالي،

الاستنتاجات

- 1- تدل نتائجنا بعدم وجود فروق احصائية بين اثر جودة التدقيق والاداء المالي في الدول الثلاثة
- 2- يمكن اعتبار الدراسة دليل للمستثمر الاجنبي والمطي في اختيار الاستثمار الامثل في الدول

- الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية/ المجلد (11) العدد (3) ص 105-127.
- 2- الشاهين، عصام تركي، 2015، اثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الإدارة والاقتصاد.
- 3- القاضي، محمدالحسن أكرم عبد الغني، 2016، أثر نظام المعلومات المحاسبية على جودة التدقيق الداخلي، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الاوسط، كلية الاعمال، قسم المحاسبة.
- 4- المطيري، مشعل جهز، 2011، تحليل وتقييم الأداء المالي لمؤسسة البترول الكويتية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الاوسط، كلية الاعمال، قسم المحاسبة.
- 5- بشناق، زاهر صبحي، 2011، تقييم الأداء المالي للبنوك الإسلامية والتقليدية باستخدام المؤشرات المالية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية - غزة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل.
- 6- جاسم، حسن علي؛ شبلي، عبد الحسين توفيق، 2021، اثر جودة التدقيق في إدارة الأرباح دراسة تحليلية على عدد من الشركات العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية للمدة (2009-2014)، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد جامعة البصرة/ المجلد (15) العدد (30) ص 60-81.
- 7- جزائري، رعد خليفوي، 2014، العلاقة بين مقاييس الأداء الداخلية والقيمة السوقية المضافة للشركة (دراسة تطبيقية في سوق أبو ظبي للأوراق المالية) رسالة ماجستير، المعهد العالي لإدارة الأعمال، قسم مالية ومصارف.
- 8- حجاج، نفيسه، 2017، اثر استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات على الأداء المالي، اطروحة دكتوراة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير.
- 9- داود، بلال محمد و امين، نور ساطع، 2020، تقييم مؤشرات الأداء المالي للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية/ المجلد (61) العدد (94) ج 6
- 10- عدنان، فداء، 2015، علاقة جودة تدقيق القوائم المالية بأدارة الأرباح، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة/ العدد الخاص بالمؤتمر العلمي السادس 2015، ص ص 451- 468.

- التي تعتمد على جودة التدقيق من اجل تحسين اداء الشركة،
- 3- توصلت نتائجنا الى الدور الايجابي الذي يلعبه جودة التدقيق على الاداء المالي، في العراق، السعودية وايران، يبدو ان جودة التدقيق تحضى باهتمام بالغ في دول غرب اسيا، يمكن للثقافة العامة التي تتمتع بها هذه الدول ان تفرض عليها بعض القرارات المتعلقة بأختيار جودة التدقيق،
- 4- تكشف الدراسة ايضا دور حجم الشركة في تحسين الاداء حيث تدل نتائجنا ان زيادة حجم الشركة يزيد من تحسين الاداء المالي، وهذا يتفق مع نظرية الوكالة. وايضا دليل اخر على ان الشركات الكبيرة تسعى الى استخدام جودة التدقيق في عملية التدقيق.

التوصيات

- 1- توصي هذه الدراسة على تحسين نوعية المدقق الخارجي من خلال فرض لوائح تدعم حصولهم على جودة اعلى من اجل كسب ثقة الجمهور في الشركات الكبيرة. كما ويعتبر الاستمرار بتطوير الثقافة العامة لدى الشركات والمستثمرين في اختيار جودة التدقيق واحد من اهم التوصيات التي خرجنا في هذه الدول الثلاثة.
- 2- بالنظر الى واضعي السياسات المالية وكذلك هيئة الاسواق المالية، توصي الدراسة بالاستفادة من هذه النتائج في دعم وتأسيس شركات تدقيق كبيرة.
- 3- يمكن ان تقود هذه الدراسة الى القيام بدراسات مشابهة في هذه المنطقة وعليه نوصي باعداد دراسة عن دور الملكية والافصاح والشفافية والقضايا الاقتصادية الاخرى مع الاداء المالي.
- 4- يمكن لجودة التدقيق ان تعمل على تخفيف مشكلة الوكالة الناشئة بين المالكين والمدراء. لذلك، نوصي بزيادة المطالبة بجودة التدقيق من قبل الجهات ذات العلاقة.

المصادر

- 1- احمد، حوراء عبد الامير، 2019، اثر جودة التدقيق على عمليات ادارة الأرباح، مجلة كلية

- india, *International Journal of Auditing*, 21(2), PP: 177-189.
- 20- Huang, C. J., Wang, N. Y., & Wang, F. Y. (2015). How external corporate governance affects seos performance: mediating effect of agency costs, *Journal of Business Economics and Finance*, 4(2), PP: 180-200.
 - 21- Li, Y., Stokes, D. J., Taylor, S. L., & Wong, L. (2009). Audit quality, accounting attributes and the cost of equity capital. *Accounting Attributes and the Cost of Equity Capital* (October 2, 2009). doi.org/10.2139/ssrn.1481823
 - 22- Olowofela, O. E., Sogbesan, O. O., & Olaiya, K. I. (2021) Can audit quality affect performance of non-financial firms in nigeria? *Journal of Taxation and Economic Development* ISSN 1118-6017 Vol. 20.
 - 23- Reisch, J. T. (2000) Ideas for future research on audit quality. *The Audit Report*, 24(1), 1-13.
 - 24- Sanoran, K. L. (2018). Auditors' going concern reporting accuracy during and after the global financial crisis. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 14(2), 164-178.
 - 25- Sikka, P. (2009). Financial crisis and the silence of the auditors. *Accounting, organizations and society*, 34(6-7), 868-873.
 - 26- Sikka, P. (2015, March). The corrosive effects of neoliberalism on the UK financial crises and auditing practices: A dead-end for reforms. *In Accounting Forum* (Vol. 39, No. 1, pp. 1-18). No longer published by Elsevier.
 - 27- Ugwu, C. C., Aikpitanyi, L. N., & Idemudia, S. (2020). The effect of audit quality on financial
 - 11- Chhabra, S. (2016). Earning management: A study. *Splint International Journal of Professionals*, 3(11), 40.
 - 12- Choi, J. H., Kim, C., Kim, J. B., & Zang, Y. (2010). Audit office size, audit quality, and audit pricing. *Auditing: A Journal of practice & theory*, 29(1), PP: 73-97.
 - 13- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of accounting and economics*, 3(3), 183-199.
 - 14- Dsouza, S. (2021). Impact of Internal Audit Quality on Financial Stability. *Journal of Commerce and Accounting Research*.
 - 15- Eskandari, A., Abdul Rasid, S., Basiruddin, R., Hosseini, M., R. (2014). Review of Empirical Literature on Audit Quality and Cost of Debt Capital, *International Journal of Accounting and Taxation*, 2(4), PP: 81-92.
 - 16- Faysal, S., Salehi, M., & Moradi, M. (2021). Impact of corporate governance mechanisms on the cost of equity capital in emerging markets. *Journal of Public Affairs*, 21(2), pp1-11.
 - 17- Graham, J. R., Harvey, C. R., & Rajgopal, S. (2005). The economic implications of corporate financial reporting. *Journal of accounting and economics*, 40(1-3), 3-73.
 - 18- HassanOMER, W. K., Aljaaidi, K. S., & Habtoor, O. S. (2020). Board Quality, Audit Quality and Economic Firm Value: The Case of Manufactured Saudi's Listed Companies. *Quality-Access to Success*, 21(178).
 - 19- Houqe, M. N., Ahmed, K., & van Zijl, T. (2017). Audit quality, earnings management, and cost of equity capital: Evidence from

- performance of deposit money banks (evidence from Nigeria). *Journal of Economics and Business*, 3(1).pp. 270-281
- 28- Weir, C., Laing, D., & McKnight, P. J. (2002). Internal and external governance mechanisms: their impact on the performance of large UK public companies. *Journal of Business Finance & Accounting*, 29(5-6), 579-611.
- 29- Zureigat, Q. M. (2011). The effect of ownership structure on audit quality: Evidence from Jordan. *International Journal of Business and Social Science*, 2(10).pp. 39-46.