



المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية
Iraqi Journal For
Economic Sciences



PISSE :1812 -8742

EISSN 2791-092X

Arcif :0.375

The effect of the size of the audit office and the duration of the audit on the quality of profits in the Emirates Securities Market

اثر حجم مكتب التدقيق ومدى التدقيق على جودة الارباح في سوق الامارات للأوراق المالية

أ.م.د.رحمان ساعدي

Rahman saedi

r.saedi@khuisf.ac.ir

جامعة ازاد الإسلامية أصفهان - خوراسكان

حمزة محمد خشوني

Hamzeh Mohammadi Khoshouei

Khoshouei@khuisf.ac.ir

جامعة ازاد الإسلامية أصفهان - خوراسكان

حسين علي محيسن

Hussein Ali Mohaisen

hussein_aslan85@uomustansiriyah.edu.iq

الجامعة المستنصرية/ قسم الشؤون الادارية والمالية

خالد صباح علي

Khalid sabah ali

khalidsabah83@uomustansiriyah.edu.iq

الجامعة المستنصرية/ كلية الإدارة والاقتصاد

Abstract

The research aimed to study the relationship between the size of the audit office and the quality of profits, in addition to studying the relationship between the duration of the audit and the quality of profits in the Emirates Securities Market. The statistical community of the research represented all economic units listed in the Emirates Securities Market with 188 companies from 2015 to the end of 2022. According to the conditions for entering the research during the years from 2015 to 2022, 90 companies were selected by the systematic deletion method. The results of the research showed that there was no statistically significant relationship between the duration of the audit and the quality of profits. In other words, the quality of profits does not change with the change in the duration of the audit. The results of the research also showed a statistically significant relationship between the size of the audit office and the quality of profits. The researcher suggests studying the current research in different countries and comparing its results with the current research. And reviewing the current research over long periods in the United Arab Emirates.

Keywords: Audit office size, audit duration, profit quality.

المستخلص

هدف البحث الى دراسة العلاقة بين حجم مكتب التدقيق وجودة الارباح، بالإضافة الى دراسة العلاقة بين مدة التدقيق وجودة الارباح في سوق الامارات للأوراق المالية. وتمثل المجتمع الإحصائي للبحث بجميع الوحدات الاقتصادية المدرجة في سوق الامارات للأوراق المالية بعدد 188 شركة من عام 2015 حتى نهاية عام 2022. ووفقاً لشروط الدخول في البحث خلال الأعوام من 2015 إلى 2022، تم اختيار 90 شركة بطريقة الحذف المنهجي. وأظهرت نتائج البحث عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدة التدقيق وجودة الارباح. بعبارة أخرى، فإن جودة الارباح لا تتغير مع تغير مدة التدقيق. كما أظهرت نتائج البحث وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين حجم مكتب التدقيق وجودة الأرباح.

ويقترح الباحث دراسة البحث الحالي في الدول المختلفة ومقارنة نتائجه مع البحث الحالية. ومراجعة البحث الحالي خلال فترات زمنية طويلة في دولة الإمارات العربية المتحدة.

الكلمات الرئيسية: حجم مكتب التدقيق، مدة التدقيق، جودة الارباح

المقدمة:

تسعى العديد من الوحدات الاقتصادية، وخاصة وحدات الاكتتاب العام، إلى تقديم أفضل التقارير المالية وبطرائق العرض وأدوات التحليل المالي الممكنة لتقديم تقارير سنوية عالية الجودة (Hasanuddin et al, 2021, 182). ولذلك يؤدي الربح دوراً مهماً كمقياس لتحقيق أداء المديرين في إدارة موارد الشركة. وتحظى جودة الارباح باهتمام كبير من قبل المديرين والمستثمرين لأنها توفر معلومات حول الوضع التشغيلي والمالي للشركة. وان الأرباح التي لا تعكس معلومات حقيقية تتعلق بأداء الإدارة يمكن أن تضلل مستخدمي البيانات المالية (Lestari and Khafid, 2021, 91). لعب وجود المدققين دوراً مهماً للغاية في التطور السريع لعالم الأعمال. ويرجع ذلك إلى دور المدققين في تقديم خدمات التدقيق لتحليل وإبداء الرأي حول البيانات المالية لكيان الأعمال، كعامل في تأكيد البيانات المالية في اتخاذ القرارات للأشخاص ذوي السلطة (الإدارة العليا) وكذلك عامة الناس. الذين يحتاجون إلى استخدام هذه المعلومات. المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية من هذه المهنة، يتوقع عامة الناس تقييماً مستقلاً ومحايلاً للمعلومات المقدمة من إدارة الشركة في البيانات المالية والمتمثلة بالتقارير المالية، التي تظهر الانطباع الأول عن الشركة لمختلف أصحاب المصلحة، وهي نتيجة معالجة الأرقام المحاسبية. أحياناً تتجاوز المعالجة الذكية الحدود وتتحول من الإبداع إلى الخداع (Anggreni and Latrini, 2021, 332)

1. منهجية البحث

أولاً: مشكلة البحث

أن الأزمات المالية أدت إلى خسائر العديد من الوحدات الاقتصادية العالمية وانهايار بعض الأسواق المالية، ويرجع ذلك إلى حد كبير في عدم الالتزام بالشفافية والإفصاح عن المعلومات المالية، حيث أن أطراف التعامل في الأسواق المالية تعتمد بشكل كبير على المعلومات المالية في اتخاذ قراراتها، ويؤدي المدقق دوراً مهماً في تحقيق الشفافية عن المعلومات، من خلال مساهمته ودوره في إعداد التقارير المالية المعتمدة بطريقة احترافية ودقيقة. وعليه تتجسد مشكلة البحث في أن هناك العديد من المعوقات التي لا تزال تواجه المدقق وتعيقه عن أداء عمله بحيادية واستقلالية، ومنها ما يتعلق بشروط تعيينه وآلية عمله وما يتعلق بالتقارير التي يقدمها، مما سيؤثر بلا شك سلباً على عرض الأوضاع المالية الحقيقية للوحدات الاقتصادية المدرجة في سوق الامارات للأوراق المالية ويؤدي إلى عدم الثقة في المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية لتلك الوحدات. لذا يحاول البحث الحالي الإجابة على سؤال فيما إذا كان حجم مكتب التدقيق ومدى التدقيق لها تأثير على جودة الارباح أم لا في سوق الامارات للأوراق المالية؟

ثانياً: هدف البحث

- دراسة العلاقة بين حجم مكتب التدقيق وجودة الارباح في سوق الامارات للأوراق المالية.

- دراسة العلاقة بين مدة التدقيق وجودة الارباح في سوق الامارات للأوراق المالية.

ثالثاً: أهمية البحث

تكمن أهمية البحث في الدور الذي يؤديه المدقق في تحقيق الشفافية والإفصاح عن المعلومات وانعكاساتها على الوحدات المدرجة في سوق الأوراق المالية، بما يحقق مصلحة الوحدات ويضمن الحصول على معلومات عالية الدقة. كما يستمد البحث الحالي أهميته لمحاولة تضيق الفجوة البحثية في البحوث المحاسبية ومراجعة الأدبيات المتعلقة بمتغيرات البحث ودراسة تأثير حجم مكتب التدقيق

ومدة التدقيق على جودة الارباح للوحدات الاقتصادية المدرجة في سوق الإمارات العربية المتحدة وذلك بالنظر إلى أهمية جودة الارباح وصحتها.

رابعاً، فرضيات البحث

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حجم مكتب التدقيق وجودة الارباح في سوق الامارات للأوراق المالية
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدة التدقيق وجودة الارباح في سوق الامارات للأوراق المالية.

خامساً، مجتمع وعينة البحث،

يتمثل مجتمع البحث في الوحدات الاقتصادية المدرجة في سوق الامارات للأوراق المالية. وتتمثل عينة البحث بعدد 188 شركة من عام 2015 حتى نهاية عام 2022. ووفقاً لشروط الدخول في البحث خلال الأعوام من 2015 إلى 2022، تم اختيار 90 شركة بطريقة الحذف المنهجي كعينة للبحث.

سادساً، منهج البحث،

يعتمد الباحث في منهج البحث المنهج الوصفي والارتباطي الوصفي لأن غرضه وصف الظروف أو الظواهر قيد التحقيق ومعرفة المزيد عن الظروف القائمة، والارتباط هو دراسة العلاقة بين المتغيرات وبهذا المعنى فإن غرض البحث عملي تطبيقي لأنه يدرس العلاقات بين المتغيرات.

سابعاً، الإطار الزمني والمكاني،

الحدود المكانية تمثلت في جميع الوحدات الاقتصادية التي تم قبولها في سوق الإمارات للأوراق المالية والحدود الزمانية للمدة (2022-2015).

المحور الاول، الجانب النظري

اولاً، حجم مكتب التدقيق

تعتبر مكاتب التدقيق المكان الذي يمارس فيه مراقبي الحسابات نشاطهم، والذي من خلاله يقدمون خدماتهم المتعددة سواء في مجال المحاسبة والتدقيق أو حتى في مجال الاستشارات الفنية ذات العلاقة، لذلك فإن طبيعة عمل مكاتب التدقيق يعتمد بشكل كبير على عناصر غير ملموسة تمثل مدخلات عملية توليد الإيرادات، وهي مؤهلات وخبرات وكفاءات وقدرات المدققين في كيفية تفسير وتطبيق المعايير ذات الصلة، واستخدامهم للتقدير المهني في سبيل الوصول إلى رأي مهني فني محايد (الدخيل، 2023، 10). يعتبر حجم مكتب التدقيق ممثلاً لجودة التدقيق. وعليه ستخسر مؤسسات التدقيق الكبيرة الكثير من الأرباح إذا لم تتمكن من اكتشاف الانحرافات المهمة في البيانات المالية لأصحابها والإبلاغ عنها، ويمكن أن يؤثر ذلك على عملية الإفصاح عن المعلومات وربحية الوحدات الاقتصادية (Alqam et al, 2021, 403). ويعتبر حجم مكتب التدقيق أحد الخصائص التي تؤثر على جودة التدقيق. يعتقد دانجيلو أن مكاتب التدقيق الكبرى تقدم خدمات تدقيق ذات جودة أعلى لأنها مهتمة باكتساب سمعة أفضل في سوق العمل ولأن لديها عدد كبير من العملاء، فهي لا تشعر بالقلق من فقدانهم (Sari et al, 2019: 187) تتمتع مكاتب التدقيق الأكبر (ذات الاسم التجاري) بسمعة عالية وهذه السمعة تزيد من مصداقية المدقق، وتحصل مصداقية المدقق على المعلومات من قدرة المدقق على المراقبة وبالتالي قدرة المدقق على التأثير على جودة المعلومات (Velte, 2020, 187). ويرى الباحثون أن شركات التدقيق والمكاتب الأكبر حجمًا تبذل المزيد من الجهد وتتمتع بخبرة أكبر كما لها القدرة على جذب الكفاءات المدربة مما ينعكس على جودة عملية والتدقيق والمساهمة في اكتشاف التحريفات الجوهرية والحد من ادارة الارباح.

ثانياً، مدة التدقيق: تعتبر مدة عمل المدقق أحد المؤشرات الكمية لقياس جودة التدقيق، فكما

طالت مدة خدمة المدقق، زادت معرفته بصاحب العمل وخبرته في تلك الصناعة بالذات، مما يؤدي إلى زيادة جودة التدقيق. تبحت دراسة (Sari et al., 2019, 187) بمدة التدقيق فيما إذا كانت المدة الطويلة للعلاقة بين المدقق وصاحب العمل لها تأثير على جودة التدقيق أم لا. السبب والدافع لهذه الأبحاث هو

الدعوة إلى تغيير المدقق إما طوعاً أو كرهاً. والحجة المقدمة في اتجاه تغيير المدقق هي أن فترة الخدمة الطويلة الأجل تقوض استقلالية المدقق. والحجة المعاكسة هي أن المدققين لديهم حوافز اقتصادية قوية للحفاظ على الاستقلالية وأن الآليات الداخلية مثل تناوب الموظفين والشك المهني للمدققين كافية للحفاظ على الاستقلالية. أثارت ظاهرة تعيين مدقق الحسابات جدلاً بين المعارضين والمؤيدين لهذه الظاهرة. يؤكد أولئك الذين يؤيدون توظيف عدد أقل من المدققين على جانب استقلالية المدقق ونظرة جديدة إلى التدقيق، والذين يزعمون أن العلاقات طويلة الأمد بين المدقق وصاحب العمل تتضرر، يعتقدون أن التناوب القسري يسبب ضعف معلومات المدقق، ويزيد ذلك من عدم تناسق المعلومات بين المدقق وصاحب العمل ويقلل من جودة التدقيق، إن عدم إلمام المدقق بصاحب العمل قد يخلق تحذيرات للمدققين وهذه التحذيرات تجعل المدققون يتجنبون مخاطر التدقيق المحتملة في عملهم، لذلك قد يقومون بالإبلاغ عن بعض المعاملات بشكل أكثر تحفظاً أو زيادة الاختبارات. فالمزيد من الحياة يزيد من الألفة ويقلل من استقلالية التدقيق، بالإضافة إلى ذلك فإن ثقة المدققين المفرطة في الإدارة بعد العمل لفترة طويلة تجعلهم شبه مطلعين. ورغم أن هذه الحجج تبدو بسيطة في البداية، إلا أنها ليست كذلك. يوجد في أدبيات المحاسبة والتدقيق نوعان من الأبحاث، وتدعم النتائج التجريبية للمجموعة الأولى الحجة المذكورة أعلاه حول منحى التعلم وتذكر أن القدرة على التعامل مع المخالفات المحاسبية هي وظيفة فترة عمل المدقق على المستوى وهو مستوى شركة التدقيق أو المدقق، وتكون الاستحقاقات التقديرية أقل بشكل ملحوظ خلال سنوات خدمة نفس المدقق (Kamarudin et al, 2021, 239).

ثالثاً، جودة الأرباح: تحدث جودة الأرباح عندما يستخدم المديرون حكمهم في التقارير المالية وفي هيكله المعاملات لتغيير التقارير المالية إما لتضليل بعض أصحاب المصلحة حول الأداء الاقتصادي الأساسي للشركة، أو للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على أرقام المحاسبة المبلغ عنها. استشهد التعريف أعلاه بنقطتين فيما يتعلق بحكم الإدارة بشأن تقاريرها المالية والتي تؤدي إلى جودة الأرباح. النقطة الأولى هي إذا كان الغرض من حكم التقارير المالية هو خداع المساهمين فيما يتعلق بأداء الشركة. يمكن أن تتأثر البيانات المالية عندما يستخدم المديرون حكمهم لتقدير بعض الأحداث الاقتصادية مثل الخسائر الناجمة عن الديون المعدومة والضرائب المؤجلة وما إلى ذلك، لأن هذه الأحداث تنعكس في البيانات المالية والنقطة الثانية، إذا كان الحكم ينوي التأثير على النتيجة التعاقدية بناءً على استخدام بعض أساليب المحاسبة (Saeed et al, 2020, 68). وأكد (Dang et al, 2020, 67) أن جودة الربح العالية تشير إلى مستوى عالٍ من اهتمام المستثمرين بالاستثمار في الشركة المعنية. ولذلك عندما تزيد أرباح الشركة يقال إن أرباح الشركة تكون عالية الجودة وتصبح أداة لجذب انتباه المستثمرين للاستثمار. يعد العرض العادل للبيانات أحد أهم المعايير بالنسبة للمستخدمين مثل المديرين والمستثمرين والمحللين الماليين إن العرض العادل للبيانات هو مسؤولية مهنة المحاسبة، والتي تعتبر ذراع الإدارة في إعداد التقارير، كما أنها تمثل الأداء الفعلي لوحدة الأعمال في فترة إعداد التقارير. قد تبدو هذه المسألة بسيطة، ولكن من الناحية العملية هناك جوانب صعبة. (Piri, & Barzegari, 2017, 70)، يمكن أن تؤثر جودة الأرباح على ثقة المستثمرين في الأسواق المالية في إعداد التقارير المالية. ومن بين العوامل المهمة التي تؤثر على جودة الأرباح، هي أوجه القصور في عملية التقديرات والتنبؤات، وسلطة المديرين وتأثير الربح على أساس التقارير وتقدير المديرين (Shindell and Smith, 2019: 409).

رابعاً، حجم مكتب التدقيق ومدى التدقيق وأثرها على جودة الأرباح

أحد العوامل التي تؤثر على جودة الأرباح هو حجم مكتب التدقيق. تتمتع شركات التدقيق الأكبر (ذات الاسم التجاري) بسمعة عالية، وهذه السمعة تزيد من مصداقية المدقق، وتحصل مصداقية المدقق على المعلومات من قدرة المدقق على المراقبة وبالتالي قدرة المدقق على التأثير على جودة المعلومات. ومن ناحية أخرى فإن الربح المحاسبي يعد من المعلومات التي تعتبر أساساً في اتخاذ القرار. يتم

استخدام أساس الاستحقاق لحساب الربح. وعلى أساس مبدأ الاستحقاق، يتم إثبات الربح مع تحقيق الإيرادات ووقوع المصروفات. نظراً لأنه ليس من الضروري في أساس الاستحقاق تحديد الإيرادات والمصروفات إلى جانب استلام ودفع المبالغ النقدية، وفي حساب الربح، يتم استخدام التوقعات والتقديرات، فهناك إمكانية للتلاعب بالأرباح من قبل الإدارة. إن تقييم جودة الأرباح سيساعد مستخدمي البيانات المالية على اتخاذ أحكام صحيحة حول أرباح الفترة الحالية وتقديرات الأرباح المستقبلية تجدر الإشارة إلى أن أهداف المحاسبة وإعداد التقارير المالية تنبع من احتياجات المعلومات وطلباتها من المستخدمين (Velte, 2020, 189). عادة ما تستخدم مؤسسات التدقيق الكبرى كمؤشر لجودة التدقيق. وفقاً لـ (D'Angelo, 1981)، فإن شركات التدقيق الكبيرة لديها رغبة ودافع أكبر لإجراء عملية تدقيق كبيرة وعالية الجودة من أجل الحفاظ على المنافسة مع المدققين الكبار الآخرين. تشير الأبحاث التي تم إجراؤها إلى أن المؤسسات الأقوى والأكثر في مجال التدقيق تقدم عمليات تدقيق ذات جودة أعلى من مؤسسات التدقيق الأصغر. على سبيل المثال، تظهر نتائج الأبحاث السابقة أن أصحاب شركات التدقيق الكبيرة يتمتعون بجودة أرباح أعلى، واحتمالية احتيال أقل، واحتمالية منخفضة لإعادة عرض البيانات المالية، واحتمالية عالية لاستمرارية النشاط، وتحليل أكثر تفصيلاً للمحللين (Shan et al, 2019, 23). ومن ناحية أخرى، مع تقليص فترة التدقيق، ستزداد احتمالية الإبلاغ عن قدر كبير من الاستحقاقات التقديرية. كما أن تفاعل السوق بشكل أقل مع الإعلان عن أرباح مثل هذه الوحدات، لأن ثقته أقل في جودة أرباح هذه الوحدات، لذلك مع زيادة مدة التدقيق، يقل التشكك في توزيع الاستحقاقات. ونتيجة لذلك فإنه يؤدي إلى تحسن في جودة التدقيق، وبالتالي فإن مدة خدمة المدقق هي أحد المؤشرات الكمية المؤثرة على جودة الربح (Hosseini. et al, 2021, 11). ويتفق الباحثون مع دراسة (Nouri & Sharabati, 2015, 54) فيما اذ كانت جودة التدقيق أفضل، كلما زادت احتمالية أن تعكس البيانات المالية الوضع المالي ونتائج عمليات الشركة الخاضعة للتدقيق. نظراً لأن كمية المعلومات حول الشركة في أي وقت تكون محدودة، فإن المعلومات المقدمة للجمهور من خلال تدقيق عالي الجودة سوف تقلل من كمية المعلومات السرية المتاحة عن الشركة وتؤدي إلى تقليل عدم المساواة في المعلومات بين المشاركين في السوق. ولذلك فإن الجودة العالية للإفصاح تؤدي إلى تنسيق أكبر بين المديرين والمستثمرين فيما يتعلق بقرارات الاستثمار.

المحور الثاني، الجانب التطبيقي

1. المجتمع الإحصائي وطريقة أخذ العينات وتحديد حجم العينة: المجتمع الإحصائي الذي تم التحقيق فيه في هذا البحث هو جميع الوحدات الاقتصادية التي تم قبولها في سوق الامارات للأوراق المالية (188 شركة) منذ بداية عام 2015 وحتى نهاية عام 2022. ولأخذ العينات تم استخدام أسلوب الحذف المنهجي، وبعد تطبيق الشروط التالية تم اختيار العينة الإحصائية من المجتمع المتاح للبحث وهذه الشروط هي (يجب ان تكون القوائم المالية للوحدات الاقتصادية محل البحث مدققة) و(أن تكون الوحدات الاقتصادية المدروسة نشطة في سوق الأوراق المالية خلال فترة البحث) و(ان لا تنتمي إلى البنوك والمؤسسات المالية (شركات الاستثمار والوسطاء الماليين والشركات القابضة). ونظراً لكون أسلوب أخذ العينات في البحث الحالي هو أسلوب الحذف المنهجي فقد تم اعتبار الوحدات المقبولة في سوق الامارات للأوراق المالية كمجتمع إحصائي تمت دراسته في هذا البحث، وهم 90 شركة. ووفقاً للشروط الواردة في اعلاه، تم حذف الوحدات الاقتصادية التي لم تتوفر فيها أي من الشروط المرغوبة، وتم اعتبار الوحدات الاقتصادية التي تتوفر فيها الشروط المرغوبة هي حجم العينة في البحث الحالي.

2. نموذج البحث

نموذج اختبار الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حجم مكتب التدقيق في الصناعة وجودة الأرباح في سوق الامارات للأوراق المالية.

$$EQ_{it} = \beta_0 + \beta_1 SPEC_{it} + \beta_2 Size_{it} + \beta_3 AGE_{it} + \beta_4 MTB_{it} + \beta_5 LEV_{it} + \beta_6 ROE_{it} + \beta_7 Growth_{it} + \beta_8 WC_{it} + \beta_9 ROA_{it} + \varepsilon_{it} \quad (1)$$

نموذج اختبار الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدة التدقيق وجودة الأرباح في سوق الإمارات للأوراق المالية

$$EQ_{it} = \beta_0 + \beta_1 AS_{it} + \beta_2 Size_{it} + \beta_3 AGE_{it} + \beta_4 MTB_{it} + \beta_5 LEV_{it} + \beta_6 ROE_{it} + \beta_7 Growth_{it} + \beta_8 WC_{it} + \beta_9 ROA_{it} + \varepsilon_{it} \quad (2)$$

3. قياس متغيرات البحث

حجم مكتب التدقيق AS_{it}: في هذا البحث، لحساب حجم مكتب التدقيق، سيتم بهذه الطريقة أنه إذا قام ديوان الرقابة المالية الإماراتي بتدقيق الوحدة قيد النظر، فسيكون الرقم 1 وخلاف ذلك فسيتم اعتبار 0.

مدة التدقيق AT_{it}: تُعرف مدة التدقيق بأنها عدد السنوات التي قضاها المدقق في التدقيق لدى الوحدة الخاضعة للتدقيق، منذ أن بدأ نشاطه للسنة الأولى في الوحدة الخاضعة للتدقيق. ولذلك، في هذا البحث، لحساب هذا المتغير على أساس سنة القياس، تؤخذ المدة من سنتين قبل بداية فترة البحث.

جودة الأرباح EQ_{it}: يتم استخدام نموذج ماكنيكولز (2002) لحساب جودة الأرباح؛ وبهذه الطريقة يتم تقدير الانحدار التالي سنة بعد سنة وسيتم اعتبار القيمة المطلقة لمكونات النموذج المتبقية كمؤشر لجودة الأرباح. يشير مكون الخطأ العالي إلى جودة ربح منخفضة. ولذلك، فإن المكونات الأقل من الرقم المتوسط تعتبر 1 (بالجودة) والأرقام الأعلى من المتوسط تعتبر 0.

$$\frac{\Delta WC_{i,t}}{A_{i,t-1}} = \alpha_0 + \alpha_1 \left(\frac{CFO_{i,t-1}}{A_{i,t-1}} \right) + \alpha_2 \left(\frac{CFO_{i,t}}{A_{i,t-1}} \right) + \alpha_3 \left(\frac{CFO_{i,t+1}}{A_{i,t-1}} \right) + \alpha_4 \left(\frac{\Delta REV_{i,t}}{A_{i,t-1}} \right) + \alpha_5 \left(\frac{PPE_{i,t}}{A_{i,t-1}} \right) + \varepsilon_{i,t} \quad (3)$$

المتغيرات الرقابية، حجم الشركة (SIZE): يتم الحصول على هذا المتغير من خلال اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي أصول الشركة.

عمر الشركة AGE_{it}: يتم الحصول على هذا المتغير من خلال اللوغاريتم الطبيعي لعمر الشركة.

نسبة القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية للأسهم (MTB): يتم الحصول على هذا المتغير بقسمة القيمة السوقية على القيمة الدفترية للأسهم.

الرافعة المالية LEV_{it}: يتم الحصول على هذا المتغير بقسمة إجمالي الالتزامات على إجمالي أصول الشركة.

الربحية ROE_{it}: يتم الحصول على هذا المتغير بقسمة صافي الربح على إجمالي حقوق الملكية.

نمو المبيعات: يتم الحصول على هذا المتغير من خلال معدل نمو مبيعات الشركة مقارنة بالعام السابق.

رأس المال العامل WC_{it}: يتم الحصول على هذا المتغير عن طريق قسمة الأصول المتداولة ناقص الالتزامات المتداولة على إجمالي أصول الشركة.

العائد على الأصول ROA_{it}: يتم الحصول على هذا المتغير عن طريق قسمة الربح قبل الفوائد والضرائب على إجمالي أصول الشركة.

4. التحقق من صحة متغيرات البحث: من الضروري دراسة أهمية متغيرات البحث قبل تقدير النموذج. المتغير هو عندما يظل متوسطه وتباينه وتغايره ثابتاً مع مرور الوقت. بشكل عام، إذا تغير الأصل الزمني لمتغير ولم يتغير الوسط والتباين والتغاير، فهو متغير، وإلا فسيكون المتغير مجهولاً. ويمكن التحقق من أهمية المتغيرات في ثلاث حالات: "على المستوى"، و"على الفرق الأول"، و"على الفرق الثاني". المتغيرات التي يكون احتمال اختبارها "عند المستوى" أقل من 5%، يتم رفض الفرضية الصفرية ويكون ذلك المتغير عند مستوى دلالة، فإذا كان أكثر من 5% فهو غير معنوي. وترد نتائج

اختبار المناحي في الجدول (1). من أجل التحقق من صدق (ثبات) متغيرات البحث، تم استخدام اختبارات جذر وحدة لين ليفين تشو. ويوضح الجدول رقم (1) تحليل أهمية وصحة متغيرات البحث:

جدول (1) تحليل أهمية وصحة متغيرات البحث

المتغيرات	إحصائيات لين ليفين تشو	مستوى الأهمية
جودة الأرباح	-31/164	0/0000
مدة عمل المدقق	-18/209	0/0000
حجم مكتب التدقيق	-22/588	0/0000
حجم الشركة	-30/701	0/0000
عمر الشركة	-41/472	0/0000
نسبة القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية للأسهم	-33/397	0/0000
الرافعة المالية	-33/581	0/0000
الربحية	-32/660	0/0000
نمو المبيعات	-36/173	0/000
راس المال العامل	-31/540	0/0000
العائد على الأصول	-27/098	0/0000

ووفقاً للنتائج المبينة في الجدول (1) فإن مستوى إحصائية الاختبار أقل من 5%. لذلك وباعتبار أن مستوى الدلالة أقل من 0.05 فإن متغيرات البحث تتمتع بالثبات اللازم.

5. التحقق من الحالة الطبيعية لتوزيع البيانات

لاستخدام التقنيات الإحصائية، يجب أولاً تحديد ما إذا كانت البيانات المجمعة لها توزيع طبيعي أم لا لأنه إذا كان توزيع البيانات المجمعة طبيعياً فيمكن استخدام الاختبارات البارامترية لاختبار الفرضيات وإذا لم يكن طبيعياً فيمكن استخدام الاختبارات غير البارامترية. ولهذا الغرض، تم في هذا البحث استخدام اختبار كولموجوروف-سميرنوف للتحقق من صحة توزيع المتغيرات الرئيسية. يقارن هذا الاختبار دالة التوزيع التراكمي المرصودة مع دالة التوزيع التراكمي المتوقعة في متغير واحد على مستوى قياس المسافة. في تفسير نتائج الاختبار، إذا كانت قيمة مستوى الخطأ الملحوظ أكبر من 0.05، فإن التوزيع الملحوظ هو نفس التوزيع النظري ولا يوجد فرق بين الاثنين. أي أن التوزيع الناتج هو توزيع طبيعي ولكن إذا كانت القيمة المعنوية أصغر من 0.05، فإن التوزيع المرصود يختلف عن التوزيع المتوقع ولن يكون التوزيع فوق الطبيعي. يفحص هذا الاختبار صحة البيانات وفقاً للافتراضات التالية.

H0: لا يوجد فرق بين التكرارات الملاحظة والمتوقعة (التوزيع الطبيعي)

H1: هناك فرق بين التكرارات الملاحظة والمتوقعة (التوزيع غير طبيعي)

جدول (2) اختبار الحالة الطبيعية للمتغيرات

المتغيرات	نوع التوزيع	مستوى الأهمية	قيمة الاختبار	الافتراض	النتيجة
جودة الأرباح	طبيعي	0.078	05/0	H ₀	طبيعي
مدة عمل المدقق	طبيعي	0.123	0/05	H ₀	طبيعي
حجم مكتب التدقيق	طبيعي	0.163	0/05	H ₀	طبيعي
حجم الشركة	طبيعي	0.175	0/05	H ₀	طبيعي
عمر الشركة	طبيعي	0.102	0/05	H ₀	طبيعي
نسبة القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية للأسهم	طبيعي	0.115	0/05	H ₀	طبيعي
الرافعة المالية	طبيعي	0.120	0/05	H ₀	طبيعي
الربحية	طبيعي	0.088	0/05	H ₀	طبيعي
نمو المبيعات	طبيعي	0.096	0/05	H ₀	طبيعي
راس المال العامل	طبيعي	0.073	0/05	H ₀	طبيعي
العائد على الأصول	طبيعي	0.200	0/05	H ₀	طبيعي

ومن خلال القيم التي تم الحصول عليها من إحصائية سميرنوف - كولموجوروف في الجدول (2) يمكن استنتاج أن التوزيع المتوقع لا يختلف بشكل كبير عن التوزيع الملحوظ لجميع المتغيرات وبالتالي فإن توزيع هذه المتغيرات طبيعي.

6. ثبات تباین حد الخطأ البواقي: الافتراض الآخر للانحدار الخطي هو أن جميع العبارات المتبقية لها تباین متساوي. من الناحية العملية، قد لا يكون هذا الافتراض صحيحاً ولأسباب مختلفة مثل: الشكل

غير الصحيح لدالة النموذج، ووجود القيم المتطرفة، والفشل الهيكلي في المجتمع الإحصائي، وما إلى ذلك، نشهد ظاهرة عدم تجانس التباين. للتحقيق في هذه المشكلة، تم تقديم اختبارات مختلفة من قبل الاقتصاديين. في هذا البحث، تم التحقق من افتراض تجانس التباين للبقايا من خلال اختبار فرشاة-باجان-جودفري. وتبين النتائج في الجدول (3) عدم رفض الفرضية الصفرية القائلة بعدم وجود تجانس التباين في نماذج البحث.

جدول (3) نتائج اختبار ثبات التباين لجملة الخطأ (اختبار F) في سوق الإمارات للأوراق المالية

الفرضية الأولى	2/011	0/178
الفرضية الثانية	2/196	0/145

7. الحالة الطبيعية لجملة الخطأ

ومن الافتراضات المهمة حول الجملة المتبقية أن توزيع الجمل طبيعي. ومن أجل اختبار صحة جملة الخطأ، تم استخدام إحصائية اختبار جاركو-بيرا (Radhi et al, 2022). وفقا للنتائج التي تم الحصول عليها، فإن إحصائية اختبار جاركو-بيرا ليست ذات دلالة إحصائية لجميع النماذج عند مستوى احتمال 5%. ولذلك، تم تأكيد الفرضية الصفرية القائلة بأن حد الخطأ طبيعي في جميع النماذج.

جدول (4) إحصائية اختبار جاركو-بيرا

النموذج	القيمة الاحصائية	الاحتمال (الامكانية)
الفرضية الأولى	3/852	0/087
الفرضية الثانية	3/159	0/109

وفقاً للقيمة الهامة التي تزيد عن 0.05، يتم قبول طريقة البيانات الموحدة نتيجة لذلك. في طريقة البيانات المجمعة، ليست هناك حاجة للاختبار بين التأثيرات الثابتة والتأثيرات العشوائية باستخدام اختبار هاوسمان.

8. اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج

1.8. نتائج اختبار الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حجم مكتب التدقيق في الصناعة وجودة الأرباح في سوق الإمارات للأوراق المالية.

جدول (5) نتائج اختبار F ليمر (سوق الإمارات للأوراق المالية)

البيانات الموحدة	89	0/593	0/956
------------------	----	-------	-------

وفقاً للقيمة الهامة التي تزيد عن 0.05، يتم قبول طريقة البيانات الموحدة نتيجة لذلك. في طريقة البيانات المجمعة، ليست هناك حاجة للاختبار بين التأثيرات الثابتة والتأثيرات العشوائية باستخدام اختبار هاوسمان.

جدول (6) نتائج التحليل (سوق الإمارات للأوراق المالية)

حجم مكتب التدقيق	0/373	0/107	3/462	0/018
حجم الشركة	0/184	0/398	0/462	0/643
عمر الشركة	0/469	2/136	0/279	0/825
نسبة القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية للأسهم	1/305	1/623	0/804	0/421
الرافعة المالية	5/108	4/868	1/049	0/294
الربحية	1/594	2/409	0/661	0/508
نمو المبيعات	0/17	1/304	0/130	0/896
رأس المال العامل	0/298	1/764	0/168	0/865
العائد على الأصول	3/569	1/984	1/799	0/072
المعامل الثابت	21/629	5/388	4/014	0/000
معامل التحديد	0/486	احصاء f:		5/820
معامل التحديد المعدل	0/481	الاهمية النسبية		0/027

دوربين واتسون: 1/999

إن مستوى الأهمية لاختبار هذه الفرضية أقل من 0.05 لمتغير حجم مكتب التدقيق، لذا يتم رفض الفرضية الصفرية عند مستوى ثقة 95%. أي أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين حجم مكتب تدقيق الحسابات وجودة الأرباح. وبالنظر إلى قيم t الحسابية وفي العمود الأخير، فإن قيم مستوى الاحتمال منخفضة. ولذلك فإن كلا المعاملين يختلفان بشكل كبير عن الصفر، أي أنهما مهمان. إن معامل تحديد R2 يساوي 0/486، مما يعني أن حجم مكتب التدقيق كان قادراً على تفسير 0/486 وحدة من التغيرات في جودة الأرباح. وتبين قيمة إحصائية F الدلالة الكلية لـ 5/820، وبعبارة أخرى فإن تأثير دلالة المتغير يساوي 5/820، أي أنها ضرورية

لإظهار قوة معادلة الانحدار في التنبؤ. وتظهر إحصائية دوربين واتسون، والتي تستخدم لتحديد استقلالية الأخطاء، قيمة 1/999، مما يدل على عدم وجود ارتباط ذاتي بين مكونات الخطأ. ولذلك توجد علاقة معنوية بين المتغيرات المستقلة الرئيسية والتابعة.

2.8. نتائج اختبار الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدة التدقيق وجودة الأرباح في سوق الإمارات للأوراق المالية.

جدول (7) نتائج اختبار Limer F (سوق الإمارات للأوراق المالية)

نتائج الاختبار	درجة الحرية	وجود قيمة كبيرة	احصاء F
البيانات المجمعة	89	0/237	1/112

وفقاً للقيمة الهامة التي تزيد عن 0.05، يتم قبول طريقة البيانات الموحدة نتيجة لذلك. في طريقة البيانات المجمعة، ليست هناك حاجة للاختبار بين التأثيرات الثابتة والتأثيرات العشوائية باستخدام اختبار هوسمان.

جدول (8) نتائج التحليل (سوق الإمارات للأوراق المالية)

المتغيرات	المعامل	انحراف معياري	احصاء t	الاهمية النسبية
مدة التدقيق	0/095	0/348	0/273	0/784
حجم الشركة	0/578	0/496	1/165	0/244
عمر الشركة	1/497	2/727	0/550	0/581
نسبة القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية للأسهم	3/267	2/0509	1/593	0/111
الرافعة المالية	1/548	6/057	0/255	0/798
الربحية	2/017	3/037	0/664	0/506
نمو المبيعات	0/855	1/626	0/526	0/599
رأس المال العامل	0/378	2/217	0/170	0/864
العائد على الأصول	4/290	2/491	1/721	0/085
المعامل الثابت	27/985	6/818	4/104	0/000
معامل التحديد	0/410	احصاء F		5/873
معامل التحديد المعدل	0/401	الاهمية النسبية		0/048

دوربين واتسون: 2/018

إن مستوى الأهمية لاختبار هذه الفرضية أعلى من 0.05 لمتغير مدة عمل المدقق في سوق الإمارات للأوراق، لذا لا يتم رفض الفرضية الصفرية عند مستوى ثقة 95%. أي أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدة عمل مدقق الحسابات وجودة الربح في سوق الإمارات للأوراق المالية. وبالنظر إلى قيم t الحسابية وفي العمود الأخير، فإن قيم مستوى الاحتمال مرتفعة. ولذلك فإن كلا المعاملين لا يختلفان بشكل كبير عن الصفر، أي أنهما ليسا معنويين.

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً، الاستنتاجات

1- يتأثر حساب صافي الربح للوحدة الاقتصادية بالطرائق والتقديرات المحاسبية، أي أن هناك احتمالية للتلاعب بالربح من قبل الإدارة. ويعتبر الربح عادة أساساً لحساب الضرائب، وعاملاً لتجميع سياسات تقاسم الأرباح ودليلاً للاستثمار واتخاذ القرار، وأخيراً عاملاً للتنبؤ.

2- إن وجود خلفية مناسبة لتدمير الأرباح بسبب تضارب المصالح وأيضاً بسبب القيود الملازمة للمحاسبة بما في ذلك عدم كفاية عملية التقديرات والتنبؤات المستقبلية وإمكانية استخدام أساليب محاسبية متعددة من قبل الوحدات الاقتصادية، قد تسبب في أن الربح الحقيقي للوحدة الاقتصادية أكبر من الربح المسجل وقد يختلف ذلك في البيانات المالية. وفي هذا يتم استخدام ظاهرة إدارة الأرباح أيضاً من قبل بعض الوحدات الاقتصادية.

3- أن شركات التدقيق والمكاتب الأكبر حجماً تبذل المزيد من الجهد وتتمتع بخبرة أكبر كما لها القدرة على جذب الكفاءات المدربة مما ينعكس على جودة التدقيق والمساهمة في اكتشاف التحريفات الجوهرية والحد من إدارة الأرباح.

4- تعتبر مدة عمل المدقق أحد المؤشرات الكمية لقياس جودة التدقيق، فكلما طالت مدة خدمة المدققزادت معرفته بصاحب العمل وخبرته في تلك الصناعة، مما يؤدي إلى زيادة جودة التدقيق

5- أشارت النتائج الإحصائية إلى عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدة عمل مدقق الحسابات وجودة الأرباح في سوق الإمارات للأوراق المالية. وبعبارة أخرى، فإن جودة الأرباح لا تتغير مع تغير مدة عمل المدقق.

6- اشارات النتائج الإحصائية إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين حجم مكتب التدقيق وجودة الأرباح.

ثانياً، التوصيات

- 1- ضرورة الاعتماد على شركات التدقيق كبيرة الحجم لزيادة جودة عملية التدقيق.
- 2- ضرورة تبني وتطبيق برامج التدريب والتعليم المستمر والتوعية لتنمية وزيادة قدرة المدققين الخارجيين على المعرفة.
- 3- ضرورة التوعية بأهمية حجم مكتب التدقيق ودوره المحوري في زيادة جودة التقارير المالية.
- 4- يقترح الباحثون دراسة البحث الحالي في الدول المختلفة ومقارنة نتائجه مع البحث الحالي.
- 5- مراجعة البحث الحالي خلال فترات زمنية طويلة في دولة الإمارات العربية المتحدة.

Reference:

المصادر

- الدخيل، ريم عبد الله عزيز، (2023). أثر حجم وتخصص مكتب المراجعة على كفاءة الاستثمار، مجلة البحوث الإدارية، (2)، 41-30.
1. Alqam M A, Hamshari Y M, Ali H Y. (2021). The Mediating Effects of Key Audit Matters on the Relationship Between Audit Quality and Earnings Management: Evidence from Jordan. *Humanities and Social Sciences Letters*, 9(4), 403-416.
 2. Anggreni, I. D. A. R., & Latrini, M. Y. (2021). Effect of auditor ethics and audit tenure on auditor ability to detect creative accounting practices. *American Journal of Humanities and Social Sciences Research*, 5(2), 330-336.
 3. Dang, H. N., Nguyen, T. T. C., & Tran, D. M. (2020). The impact of earnings quality on firm value: The case of Vietnam. *The Journal of Asian Finance, Economics, and Business*, 7(3), 63-72.
 4. Hasanuddin, R., Darman, D., Taufan, M. Y., Salim, A., Muslim, M., & Putra, A. H. P. K. (2021). The effect of firm size, debt, current ratio, and investment opportunity set on earnings quality: an empirical study in Indonesia. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 8(6), 179-188.
 5. Hosseini, S., khalighi, S., Behbahaninia, P. 2021. Accounting Information Quality Investment Efficiency, and Auditor Specialization. *International Journal of Finance & Managerial Accounting*, 6(23), 1-13.
 6. Kamarudin K A, Ismail W A W, Ariff A M. 2021. Auditor tenure, investor protection and accounting quality: international evidence. *Accounting Research Journal*, 35(2), 238-260.
 7. Lestari, S. P., & Khafid, M. (2021). The role of company size in moderating the effect of profitability, profit growth, leverage, and liquidity on earnings quality. *Accounting Analysis Journal*, 10(2), 86-93.
 8. Nouri, Fard and Sharabati, Fatemeh Zahra. (2016). The effect of the auditor's tenure on the quality of information disclosure in companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Journal of Economics and Business*, 6(12), 49-58.
 9. Piri, P., & Barzegari Sadaghiani, S. (2017). A Study of the relation between audit firm rotation and audit firm tenure on income quality at Tehran Stock Exchange Companies based on Kasznik model. *Journal of Accounting Advances*, 8(2), 65-91.
 10. Radhi, A. A., Abdullah, H. N., & Akkar, H. A. (2022). Denoised Jarque-Bera features-based K-Means algorithm for intelligent cooperative spectrum sensing. *Digital Signal Processing*, 129, 103659.
 11. Saeed, A. H. G., & Al-Abedi, L. T. K. (2020). The Impact of Quality of Audit on Earning Management. *Journal of Administration and Economics*, (123), 65-75.
 12. Sari S P, Diyanti A A, Wijayanti R. 2019. The effect of audit tenure, audit rotation, audit fee, accounting firm size, and auditor specialization to audit quality. *Riset Akuntansi Dan Keuangan Indonesia*, 4(3), 186-196.

13. Shan, Y. G., Troshani, I., & Tarca, A. 2019. Managerial ownership, audit firm size, and audit fees: Australian evidence. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 35, 18-36.
14. Shindell D, Smith C J. 2019. Climate and air-quality benefits of a realistic phase-out of fossil fuels. *Nature*, 573(7774), 408-411.
15. Velte P. 2020. Associations between the financial and industry expertise of audit committee members and key audit matters within related audit reports. *Journal of Applied Accounting Research*, 21(1), 185-200.