

انعكاسات العوامل الشخصية المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي على إدارة أرباح
الشركات-دراسة آراء مجموعة من المهنيين والأكاديميين
Implications of personal factors related to external audit quality
in earnings management-study of a group of auditors and
academics viewpoints

د. عصام سليمان
AISSAM SLIMANI

مخبر حاضنات المؤسسات والتنمية المحلية
جامعة خنشلة_الجزائر
Aissam_slimani@yahoo.fr

*د. حمزة بولعرايس
HAMZA BOULAARES

مخبر حاضنات المؤسسات والتنمية المحلية
جامعة خنشلة_الجزائر
Boulaares.hamza@univ-khenchela.dz

تاريخ الاستلام: 2022/05/12 تاريخ القبول: 2022/09/28 تاريخ النشر: 2022/10/10

الملخص :

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة انعكاسات العوامل الشخصية المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي على إدارة أرباح الشركات، حيث تم اعتماد ثلاثة عوامل مرتبطة بجودة التدقيق وهي استقلالية المدقق، أتعاب المدقق، سمعة المدقق، ومن أجل قياس هذا الانعكاس تم تصميم استبانة وزعت على عينة من المهنيين والأكاديميين. وخلصت الدراسة إلى أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للعوامل الشخصية المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي على إدارة أرباح الشركات، حيث أن العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي تفسر ما نسبته (23%) من التغيير الحاصل على إدارة الأرباح. الكلمات المفتاحية: جودة التدقيق، استقلالية المدقق، أتعاب المدقق، سمعة المدقق، إدارة الأرباح. تصنيف JEL: M41، M42.

Abstract :

This study aimed to know the implication of personal factors related to the external audit quality in the corporate earnings management, where three factors related to the external audit quality were adopted; the auditor's independence, auditor's fees and auditor's reputation. In order to measure this reflection, a questionnaire was designed and distributed to a sample of auditors and academics.

The study concluded that there is a statistically significant impact of personal factors related to external audit quality in earnings management, as personal factors explain 23% of the change in earnings management.

Key words: external audit quality, auditor's independence, auditor's fees, auditor's reputation, earnings management

JEL classification codes : M41 , M42.

1. مقدمة:

تعتمد الأطراف المعنية بالشركة على القوائم المالية وما تتضمنه من معلومات محاسبية، وذلك من أجل معرفة أداء المؤسسة، التي تساعدهم في اتخاذ مختلف القرارات، وعلى الرغم من أن العمل المحاسبي تحكمه المبادئ المحاسبية، إلا أن المسيرين غالباً ما يستخدمون المرونة المحاسبية التي يتيحها النظام المحاسبي للتحكم أو التلاعب في رقم الأرباح، وهنا تظهر أهمية التدقيق الخارجي، الذي يعتبر عملية منتظمة للحصول على الأدلة المرتبطة بالأحداث الاقتصادية للشركات وتقييمها بطريقة موضوعية، فالمدقق الخارجي يقوم بإبداء رأيه بأن المعلومات المحاسبية المقدمة خالية من التلاعبات والتحريفات، وهذا بدوره يمثل أساساً لكسب ثقة مستخدمي القوائم المالية، لكن بعد الأزمات المالية وإفلاس العديد من الشركات بسبب تواطؤ مكاتب التدقيق مع تلك الشركات بإصدارهم لتقارير مغلوبة لجذب المستثمرين، فقد المدقق ثقة الأطراف المعنية بالشركة، لذلك أصبحت الحاجة ماسة بأن تتم عملية التدقيق وفق ضوابط ومعايير معينة تحسن من جودتها، وتحديد مختلف العوامل المؤثرة على هذه الجودة، والتي تؤدي بدورها إلى التقليل من ممارسات إدارة الأرباح.

فقد قام العديد من الباحثين بدراسة العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق الخارجي، حيث صنفت هذه العوامل إلى عوامل تتعلق بمهمة التدقيق، وعوامل أخرى ترتبط بالبيئة المحيطة بالمدقق، وأخرى شخصية تتعلق به، ولقد ركز الباحثان في هذه الورقة على العوامل الشخصية كونها تعد أهم العوامل التي تؤثر في جودة التدقيق وكذا ارتباطها بشخصية المدقق وانعكاساتها على ممارسات إدارة أرباح الشركات، من وجهة نظر ممارسي المهنة والأكاديميين.

1.1. الإشكالية

بناء لما تم الإشارة إليه، يمكن صياغة الإشكالية في التساؤل التالي:

إلى أي مدى تنعكس العوامل الشخصية المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي على إدارة أرباح

الشركات؟

2.1. الأسئلة الفرعية

للإجابة على إشكالية الدراسة يمكن صياغة التساؤلات الفرعية التالية:

• هل هناك أثر للعوامل الشخصية المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي على إدارة أرباح

الشركات؟

- هل هناك أثر لاستقلالية المدقق على إدارة أرباح الشركات؟
- هل هناك أثر لآتعب المدقق على إدارة أرباح الشركات؟
- هل هناك أثر لسمعة المدقق على إدارة أرباح الشركات؟

3.1. الفرضيات

تتمثل فرضيات الدراسة في:

- الفرضية الرئيسية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\text{sig} \leq 0.05$) للعوامل الشخصية المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي (استقلالية المدقق، آتعب المدقق، سمعة المدقق) على إدارة أرباح الشركات.
- الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\text{sig} \leq 0.05$) لعامل استقلالية المدقق على إدارة أرباح الشركات.
- الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\text{sig} \leq 0.05$) لعامل آتعب المدقق على إدارة أرباح الشركات.
- الفرضية الفرعية الثالثة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\text{sig} \leq 0.05$) لعامل سمعة المدقق على إدارة أرباح الشركات.

4.1. أهداف البحث

لقد سعينا من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل أهمها فيما يلي:

- التعرف على العوامل الشخصية للمدقق والمرتبطة بجودة التدقيق؛
- التعرف على دوافع الإدارة في ممارسات إدارة الأرباح ودور التدقيق الخارجي في الحد منها؛
- معرفة تأثير العوامل الشخصية للمدقق على إدارة الأرباح.

5.1. الدراسات السابقة

تطرق العديد من الباحثين إلى موضوع إدارة الأرباح وجودة التدقيق الخارجي، وفيما يلي بعض الدراسات ذات الصلة بالموضوع:

- دراسة (غزالي، زوادي، 2019) بعنوان "أثر جودة التدقيق الخارجي على ممارسات إدارة الأرباح": هدفت الدراسة إلى معرفة تأثير جودة التدقيق الخارجي على إدارة الأرباح في مجموعة من الشركات الجزائرية، وذلك بتوزيع استمارات على مجموعة من محافظي الحسابات

وخبراء المحاسبة، وتوصلت الدراسة إلى أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لجودة التدقيق الخارجي على تخفيض ممارسات إدارة الأرباح؛

• دراسة (أبو عجيلة، 2008) بعنوان "أثر جودة التدقيق على إدارة الأرباح": هدفت الدراسة إلى فحص إحدى العوامل المؤثرة في جودة التدقيق على ممارسات إدارة الأرباح، حيث توصلت الدراسة إلى أن هناك أثر لكل خصائص أو متغيرات جودة التدقيق التي تم استخدامها في الدراسة على إدارة الأرباح؛

• دراسة (رجب، 2016) بعنوان "علاقة أتعاب التدقيق بإدارة الأرباح": هدفت هذه الدراسة إلى محاولة اكتشاف علاقة أتعاب التدقيق بإدارة الأرباح في قطاعي شركات التأمين وشركات البنوك المدرجة في بورصة فلسطين، حيث تم استخدام معامل ارتباط سبيرمان لإيجاد علاقة الارتباط بين أتعاب التدقيق وإدارة الأرباح، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين أتعاب التدقيق وإدارة الأرباح لشركات التأمين، ووجود علاقة سلبية بين أتعاب التدقيق وإدارة الأرباح لشركات قطاع البنوك.

وما يميز دراستنا عن باقي الدراسات السابقة، هو التركيز على العوامل الشخصية للمدقق وانعكاساتها على إدارة الأرباح، من وجهة نظر المهنيين (محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة) والأكاديميين من أساتذة جامعيين في التخصص.

2. إدارة الأرباح

إن رغبة الإدارة في زيادة الدخل السنوي للشركة والوصول إلى الأهداف الموضوعية، أدى بها إلى التركيز على إدارة الأرباح، والتلاعب بالأرقام المحاسبية الموجودة في القوائم والتقارير المالية، وعليه سيتم التطرق إلى مفهوم إدارة الأرباح ودوافعها.

1.2. تعريف إدارة الأرباح

تناولت العديد من الأدبيات المحاسبية تعريفات مختلفة لإدارة الأرباح، وسنحاول تقديم مجموعة من التعاريف كما يلي:

تعرف إدارة الأرباح على أنها "تحكم المديرين بالأرباح والتلاعب بها لتحقيق أهداف خاصة، وعدم إظهار الصورة الحقيقية عن الدخل، الأمر الذي يؤدي بدوره إلى تقديم أرقام محاسبية تختلف بشكل أساسي عما يمكن أن تكون عليه في غياب التلاعب"؛ (الفار، 2010، صفحة

وتعرف أيضا على أنها "تحدث عندما يستعمل المدراء أحكاما شخصية في إعداد التقارير المالية والإبلاغ المالي، ليضللوا المساهمين حول الأداء الاقتصادي الكامن وراء نشاط الشركة أو التأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأعداد المحاسبية المنشورة"؛ (الحارثي و عبد الرحمان، 2020، صفحة 59)

وتعرف كذلك على أنها "عملية قيام الإدارة باستغلال الثغرات أو حالات الغموض في المعايير المحاسبية بهدف تقديم صورة متحيزة عن الأداء المالي للمؤسسة، وعادة ما يتم ذلك دون الإخلال بنصوص القواعد والمبادئ المحاسبية بل الإخلال بجوهرها"؛ (منصر و وآخرون، 2019، صفحة 43)

وفقا لمنظور إدارة الأرباح، فإن المديرين يقومون بتضليل المستثمرين عن طريق التلاعب بالأرباح من أجل زيادة قيمة الشركة عندما ترفع أسماؤها، (Gottardo & Moisello, 2019, p. 77)، حيث لاحظ مجلس مراقبة حسابات الشركات العامة أم مصطلح إدارة الأرباح يغطي مجموعة واسعة من الإجراءات المشروعة وغير المشروعة من قبل الإدارة والتي تؤثر على أرباح الشركات. (Franceschetti, 2018, p. 17)

من خلال التعاريف السابقة حاول الباحثان إعطاء تعريف لإدارة الأرباح، حيث تعرف على أنها مجموعة من العمليات والأنشطة التي تقوم بها الإدارة لتعديل أو تغيير المعلومات المحاسبية الموجودة في التقارير المالية من أجل التأثير على مستخدمي القوائم المالية سواء باستخدام المرونة المحاسبية التي يتيحها النظام المحاسبي أو باستخدام أساليب التحايل وتحريف التقارير المالية.

1.2. دوافع إدارة الأرباح

على الرغم من تعدد دوافع إدارة الأرباح، إلا أنها تشترك في قيام المسيرين بإظهار التقارير المالية على غير حقيقتها، وسيتم التطرق إلى مختلف الدوافع كما يلي:

أ. الدوافع التنظيمية

تتمثل الدوافع التنظيمية في محاولة الإدارة التهرب أو تجنب بعض التكاليف، وتتمثل فيما يلي: (الصائغ، 2019، الصفحات 108-109)

• تفادي التكاليف السياسية

تضم التكاليف السياسية الأعباء التي تتحملها المؤسسات نتيجة القوانين والأنظمة التي تفرضها الحكومة مثل معدلات الضرائب، لذلك تقوم المؤسسات بتبني مجموعة من الآليات لتخفيض التكاليف ومن ثم تخفيض الربح المعلن عنه؛

• تخفيض المدفوعات الضريبية

تسعى الإدارة الضريبية إلى زيادة الحصيلة الضريبية من المؤسسة، وذلك باحتسابها من خلال القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة، لذلك تقوم المؤسسة بتغيير أو تعديل القوائم المالية والتلاعب بالأرباح للاستفادة من فترة الإعفاء الضريبي أو التخفيف منه.

ب. الدوافع التعاقدية

ينتج لدى الإدارة الدافع لإدارة الأرباح عندما يكون التعاقد بين المؤسسة والأطراف الأخرى مبنيًا على النتائج المحاسبية، وتمثل في: (بوسنة، 2018، الصفحات 14-17)

• زيادة مكافآت وتعويضات الإدارة

يقوم المساهمون بإبرام اتفاقيات مع الإدارة تتضمن تحقيق مؤشرات أداء معينة كصافي الربح مقابل الحصول على حوافز معينة، والهدف منها الحد من قدرة الإدارة على تعظيم منفعتها الشخصية، إلا أن الإدارة أصبحت تتلاعب بالأرقام المحاسبية لزيادة المكافآت؛

• التوافق مع شروط عقود الدين

يهتم الدائنين بمؤشر الربح من أجل معرفة قدرة المؤسسة على الوفاء بديونها، حيث تتضمن عقود الدين شروطًا تقوم على أساس أرقام محاسبية من أجل متابعة الأداء المالي للمؤسسة، فعدم توافق هذه الشروط يتولد عنه شروط تقييدية جديدة، وهذا ما يدفع بالإدارة إلى التلاعب بالأرباح من أجل التخفيف من هذه الشروط، لتحسين موقفها التفاوضي أمام المقرضين؛

• الاحتفاظ بالمراكز الوظيفية

إن الأداء السيئ للمؤسسة يزيد من احتمال تخلي مالكي المؤسسة عن الإدارة، لذلك تقوم المؤسسة بانتهاج سلوك إدارة الأرباح من أجل الاحتفاظ بالمركز الوظيفي.

ج. دوافع تتعلق بالسوق

يستخدم المستثمرون والمحللون الماليون المعلومات المحاسبية من أجل معرفة وتقييم قيمة الأسهم، لذلك تلجأ المؤسسة للتلاعب بأرقام الأرباح للتأثير على أداء السهم، وتصنف الدوافع المتعلقة بالسوق إلى: (طرفاوي، 2021، الصفحات 07-08)

• درجة تركيز الملكية

يؤدي تركيز الملكية إلى صراعات بين كبار المساهمين والمساهمين الأقلية، فتركيز ملكية الشركة في يد عدد قليل من المساهمين يساهم في تخفيض نسبة ممارسات إدارة الأرباح بسبب الرقابة

على الإدارة، والعكس، فتشتت رأسمال الشركة في يد عدد كبير من المساهمين يضعف الرقابة ويشجع على ممارسات إدارة الأرباح؛

● موافقة توقعات المحللين

يعتمد مستخدمو القوائم المالية على أرقام الربح المنشورة لبناء تقديراتهم بالنسبة لربح الشركة في المستقبل، هذه التوقعات والتقديرات عادة ما يكون مصدرها المحللين الماليين، لذلك تقوم الإدارة بالتلاعب بالأرباح للتوافق مع توقعات المحللين أو تتجاوزها للحفاظ على ثقة مستخدمي القوائم المالية؛

● التأثير على أسعار الأسهم

لدى المسيرين حوافز ودوافع لإدارة الأرباح من شأنها رفع أداء المؤسسة، حيث تعمل إدارة الأرباح على خلق فجوة وفارق بين أسعار الأسهم والقيمة الحقيقية (الأصلية)، والتي تعتبر عنصرا مجهولا لدى معظم المستثمرين، ومنه يتضح أن المديرين يتلاعبون بالأرباح لتحسين تقييم سوق رأس المال لشركتهم. (Diri, 2018, p. 76)

3. جودة التدقيق الخارجي

حظي مفهوم جودة التدقيق باهتمام أكاديمي ومهني كبيرين، لما تشكله من أهمية كبيرة في ظل الانتقادات الموجهة لمهنة التدقيق بسبب تواطؤ العديد من مكاتب التدقيق مع الشركات، لذلك تم إصدار مجموعة من المعايير التي تهدف إلى استرجاع ثقة مستخدمي القوائم المالية في المدقق، وتزويد من جودة عملية التدقيق، ومن هذا المنطلق سيتم التطرق إلى مفهوم جودة التدقيق وأهميتها وكذا العوامل المؤثرة فيها.

3.1. مفهوم جودة التدقيق الخارجي

سنحاول تقديم مجموعة من التعاريف الخاصة بجودة التدقيق الخارجي كما يلي:
عرف (De Angelo) جودة التدقيق الخارجي على أنها احتمالية أن يكتشف المدقق الخارجي أي تجاوز أو خرق في نظام محاسبة المؤسسة، ومنه التبليغ عن هذه التجاوزات لمستخدمي القوائم المالية. (Trischler, 2014, p. 10)

كما عرفت أيضا على أنها "الالتزام بمعايير التدقيق ومعايير الأداء من طرف الأفراد داخل مكاتب التدقيق، حيث تتعلق معايير الأداء بمكاتب التدقيق بمجموعة من الخصائص الشخصية

الواجب توافرها في العاملين بمكاتب التدقيق، كالنزاهة، الموضوعية والاستقلالية". (معمرى و
آخرون، 2020، صفحة 38)

وعرفت أيضا على أنها "ضمان المدقق أن المعلومات التي تم عرضها في التقارير المالية السنوية
أو الفصلية، تعكس حقيقة واقع المؤسسة، وإعدادها تم وفق لما تنص عليه المبادئ المحاسبية
المتفق عليها". (طويل، 2021، صفحة 14)

ولقد حاول الباحثان إعطاء تعريف يشمل مختلف الزوايا سائلة الذكر، فجودة التدقيق
الخارجي هي قيام المدقق الخارجي بفحص القوائم والتقارير المالية وفقا للمعايير المحاسبية،
والإبلاغ عن أي تجاوزات لمستخدمي القوائم المالية في حالة اكتشافها بالإضافة إلى ضمانه أن
المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة تعكس حقيقة أداؤها.

2.3. العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي

تطرقت العديد من الدراسات إلى مختلف العوامل التي تحدد جودة التدقيق، و يمكن حصر
هذه العوامل فيما يلي:

أ. كفاءة المدقق

تعرف على أنها قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والنقائص في القوائم المالية التي يتم
تدقيقها، فيجب على المدققين أن يمتلكوا المعارف والتأهيل والخبرة المهنية الكافية كي تكون
عملية التدقيق ذات جودة عالية. (تليلي و سويسي، 2019، صفحة 374)

ويعتبر التأهيل العلمي والمهني للمدقق من بين العوامل التي تؤثر على جودة عملية التدقيق،
فجودة التدقيق الخارجي ترتبط بقدرة المدقق على تحمل مسؤولية عمله، والتي ترتبط بالكفاءة
الذاتية والتطوير المهني. (شدرى و رشام، 2022، صفحة 48)

ب. حجم مكتب التدقيق

يعتبر حجم مكتب التدقيق من أهم العوامل التي تؤثر على جودة عملية التدقيق، حيث
أشارت الدراسات إلى أن مكاتب التدقيق الكبرى تتميز بجودة تدقيق عالية، لذلك تهدف إلى
تعزيز مكانتها من خلال جودة الخدمات المقدمة للعملاء (القضاة و آخرون، 2017، صفحة
182).

ج. استقلالية المدقق

تعرف الاستقلالية على أنها قيام المدقق بعمله في جميع مراحل التدقيق، بأمانة وموضوعية ودون تحيز لجهة معينة، فهي التزام المدقق بالعدالة تجاه الشركة التي يدقق حساباتها والمساهمين، وكذا تجاه مستخدمي القوائم المالية. (السرطاوي، 2008، صفحة 42)

د. أتعاب المدقق

تعرف أتعاب التدقيق على أنها "المبالغ أو الأجر أو الرسوم التي يتقاضاها المدقق نظير قيامه بعملية التدقيق لحسابات مؤسسة ما". (رجب، 2016، صفحة 25)

ولقد اختلفت نتائج الدراسات التي بحثت في العلاقة بين أتعاب المدقق وجودة التدقيق الخارجي، حيث توصلت دراسة (Zhao & Lobo, 2013) و (Caramanis & Lennox, 2008) أنه يوجد علاقة إيجابية بين أتعاب المدقق وجودة التدقيق، فمن خلال زيادة أتعاب التدقيق سيقوم المدقق ببذل مزيد من الجهد في عملية التدقيق وهذا سيؤدي إلى تحسين جودة التدقيق، بينما توصلت دراسة (Chung & Kallapur, 2003) أنه توجد علاقة سلبية بين جودة التدقيق وأتعاب المدقق، وذلك بسبب انخفاض استقلالية المدقق عند ارتفاع أتعاب التدقيق، وهذا منافي لتعريف (De Angelo) لجودة التدقيق.

هـ. سمعة المدقق

تعتبر سمعة المدقق أحد العوامل الشخصية المرتبطة به، والتي يكتسبها عن طريق الممارسة وتقديم خدمات التدقيق بجودة عالية، حيث يتحصل المدقق على مزايا اقتصادية نتيجة حصوله على سمعة جيدة لمكتبه، لذلك ترتبط سمعة المدقق بجودة التدقيق (تليلي و سويسبي، 2019، صفحة 375).

4. تحليل النتائج

تم الاعتماد في هذه الدراسة على ثلاثة عوامل مرتبطة بجودة التدقيق الخارجي وهي استقلالية المدقق، أتعاب المدقق، وسمعة المدقق.

1.4 مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والأساتذة الجامعيين في التخصص، حيث تم توزيع الاستبيان على 30 مهنيًا وأكاديميًا.

2.4 جمع البيانات

تم الحصول على البيانات من خلال الاعتماد على الاستمارة (الاستبيان)، كأداة رئيسية في إعداد الدراسة الميدانية، حيث تم توزيعها على العينة المستهدفة، ثم تفرغها وتحليلها باستخدام

برنامج (SPSS.v26)، بالإضافة إلى استعمال مختلف الاختبارات الإحصائية المناسبة، حيث يتكون الاستبيان من ثلاثة محاور:

أ. المحور الأول: المعلومات الشخصية والوظيفية، حيث صمم هذا المحور من أجل معرفة الخصائص الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الخبرة، المسمى الوظيفي)؛

ب. المحور الثاني: يتعلق بالعوامل المؤثرة بجودة التدقيق الخارجي، واشتمل على 12 عبارة؛

ج. المحور الثالث: يتعلق بإدارة الأرباح، واشتمل على 12 عبارة.

3.4. تحليل المعلومات الشخصية والوظيفية

تتمثل المعلومات الشخصية في الجنس والعمر والمؤهل الوظيفي والخبرة والمسمى الوظيفي، وقد تم تحليل هذه المعلومات كالتالي:

الجدول 1: تحليل المعلومات الشخصية والوظيفية التكرارات والنسب

النسبة المئوية	التكرار	البيان	
76.7	23	ذكر	الجنس
23.3	7	أنثى	
0.00	0	أقل من 30 سنة	
60.0	18	من 30 سنة إلى أقل من 40 سنة	
16.7	5	من 40 سنة إلى أقل من 50 سنة	
23.3	7	من 50 سنة فأكثر	
0.00	0	تكوين مهني	
6.7	2	ليسانس	
20.0	6	ماستر	
73.3	22	دراسات عليا	
30.0	9	أقل من 5 سنوات	
43.3	13	من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات	
6.7	2	من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة	
20.0	6	من 15 سنة فأكثر	
26.7	8	محافظ حسابات	
20.0	6	خبير محاسبي	
53.3	16	أستاذ جامعي	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.v26)

من الجدول رقم 1 يتضح:

- **الجنس:** بلغت نسبة الذكور (76.7%) أما الإناث (23.3%)، حيث أن معظم محافظي الحسابات وخبري المحاسبة هم ذكور، وهذا راجع إلى طبيعة عملهم؛
- **العمر:** يتضح أن الفئة العمرية (من 30 سنة إلى أقل من 40 سنة) عرفت أكبر نسبة ب(60%) وهو ما يدل على أن المهنيين والأكاديميين هم من العنصر الشباني، تليها الفئة العمرية (من 50 سنة فأكثر) بنسبة (23.3%)، حيث أن هذه النسبة تدل على أن محافظي الحسابات والخبراء المحاسبة لديهم خبرة في الميدان؛
- **المؤهل العلمي:** يتضح أن معظم أفراد العينة هم من أصحاب الشهادات العليا، حيث بلغت النسبة (73.3%)، وهذا يدل على توجه أصحاب هذه الفئة إلى البحث العلمي، أما أصحاب شهادة الماستر والليسانس فقد بلغت (26.7%) نظرا لطبيعة المهنة، حيث يشترط شهادة جامعية لمزاولة نشاط التدقيق؛
- **الخبرة:** نلاحظ أن أصحاب الفئة (من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات)، بلغت نسبتها (43.3%) وهذا دليل على أن أفراد العينة لديهم خبرة في الميدان، والتي تجعل إجابات العبارات أكثر موثوقية
- **المسمى الوظيفي:** يتضح أن نسبة الأساتذة الجامعيين بلغت (53.3%)، وما نسبته (46.7%)، هم محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة.

4.4. تحليل وتفسير عبارات الدراسة

تم تحليل عبارات المحور الثاني والمحور الثالث كما يلي:

الجدول 2: تحليل عبارات المحور الثاني المتعلقة بالعوامل المرتبطة بجودة التدقيق

الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبرة	الرقم
3	1.066	4.03	تعيين المدقق من طرف الجمعية العامة للمساهمين يمنحه استقلالية أكثر	01
1	0.571	4.47	تعيين المدقق وفق علاقات شخصية يؤثر على استقلاليته	02
2	0.568	4.43	تقديم المدقق لتنازلات يؤثر على استقلاليته ومن ثم التأثير سلبا على جودة عملية التدقيق	03
4	1.208	2.70	تقديم المدقق لخدمات استشارية بجانب خدمة التدقيق لنفس المؤسسة يتعارض مع استقلاليته	04
	0.437	3.91	البعد الأول: استقلالية المدقق	
3	0.988	3.70	تؤثر قيمة الأتعاب التي يتقاضاها المدقق على جودة عملية التدقيق	01

02	تخفيض المدقق لآتعاابه بمهدف جلب العملاء يؤثر سلبيًا على جودة عملية التدقيق	3.90	0.923	2
03	هناك صعوبة في تحديد أتعاب المدقق في بداية التعاقد بسبب الجهل بطبيعة نشاط المؤسسة وإجراءات التدقيق فيها	4.40	0.498	1
04	تتناسب أتعاب عملية التدقيق مع تكلفتها من حيث الوقت والجهد	3.57	1.278	4
البعد الثاني: أتعاب المدقق		3.89	0.532	
01	يحرص المدقق دائمًا على الالتزام بأخلاقيات المهنة	4.43	0.679	2
02	تؤثر السمعة الحسنة للمدقق إيجابيًا على جودة عملية التدقيق	4.40	0.563	4
03	تعرض المدقق لدعاوى قضائية يؤثر سلبًا على سمعته	4.43	0.626	2 مكرر
04	اختيار المدقق لفريق عمل من ذوي الخبرات والمهارات المتنوعة يؤثر إيجابًا على جودة عملية التدقيق	4.63	0.490	1
البعد الثالث: سمعة المدقق		4.47	0.362	
المحور الثاني: العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي		4.09	0.232	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.v26)

من خلال الجدول رقم 02 يتضح أن عبارات البعد الأول "استقلالية المدقق" كانت بمتوسط حسابي (3.91) وانحراف معياري (0.437)، حيث جاءت العبارة المتعلقة بـ " تعيين المدقق وفق علاقات شخصية يؤثر على استقلاليته" في المرتبة الأولى في هذا البعد بمتوسط حسابي (4.47)، واتجهت اجابته نحو الموافقة بشدة، والعبارة المتعلقة بـ "تقديم المدقق لخدمات استشارية بجانب خدمة التدقيق لنفس المؤسسة يتعارض مع استقلاليته" جاءت في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (2.70)، حيث اتجهت اجابته هذه العبارة نحو الحياد.

أما عن عبارات البعد الثاني "أتعاب المدقق" فقد كانت بمتوسط حسابي (3.89) وبانحراف معياري (0.532)، حيث جاءت العبارة رقم (03) والمتعلقة بـ "هناك صعوبة في تحديد أتعاب المدقق في بداية التعاقد بسبب الجهل بطبيعة نشاط المؤسسة وإجراءات التدقيق فيها" في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.40)، وفي المرتبة الأخيرة جاءت العبارة رقم (04) والمتعلقة بـ "تناسب أتعاب عملية التدقيق مع تكلفتها من حيث الوقت والجهد" بمتوسط حسابي (3.57). وبالنسبة لعبارات البعد الثالث "سمعة المدقق" فقد بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري (4.47) و(0.362) على الترتيب، حيث جاءت العبارة رقم (04) والمتعلقة بـ "اختيار المدقق لفريق عمل من ذوي الخبرات والمهارات المتنوعة يؤثر إيجابًا على جودة عملية التدقيق" في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.63)، وفي المرتبة الأخيرة جاءت العبارة رقم (02) والمتعلقة بـ "تؤثر السمعة الحسنة للمدقق إيجابيًا على جودة عملية التدقيق" بمتوسط حسابي (4.40).

وبصفة عامة فإن نسبة القبول جاءت مرتفعة حسب مقياس الدراسة، فمتوسط إجابات أفراد العينة على جميع عبارات المحور الثاني (المتغير المستقل) يمثل قبولاً مرتفعاً من وجهة نظر عينة الدراسة، بمتوسط حسابي (4.09)، وانحراف معياري (0.232)، وهذا يدل على أن العوامل الشخصية تحسن من جودة التدقيق الخارجي.

الجدول 3: تحليل عبارات المحور الثالث المتعلقة بإدارة الأرباح

الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبرة	الرقم
12	0.988	3.70	تعتبر ممارسات إدارة الأرباح تقنية تستخدم من أجل التلاعب المحاسبي	01
9	0.648	4.17	يؤثر استخدام إدارة الأرباح على محتوى القوائم المالية للمؤسسة	02
3	0.535	4.30	تعتمد بعض المؤسسات على إدارة الأرباح لتغطية ضعف أداؤها	03
10	0.871	4.00	تعتبر ممارسات إدارة الأرباح على قدرة المؤسسة في تسيير أرباحها	04
11	1.042	3.87	التلاعب في توقيت الاعتراف بالإيراد من أهم أساليب إدارة الأرباح	05
3 مكرر	0.535	4.30	هناك اختلاف في أساليب ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية العمومية عنها في المؤسسات الخاصة	06
1	0.568	4.43	ضعف الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في التقارير والقوائم المالية يعزز من استخدام ممارسات إدارة الأرباح	07
3 مكرر	0.651	4.30	الالتزام بقواعد ومبادئ المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق يساعد في تحديد ممارسات إدارة الأرباح	08
2	0.556	4.37	تلجأ المؤسسات المتعثرة إلى ممارسات إدارة الأرباح بهدف تحسين صورتها المالية	09
7	0.626	4.23	تقوم ممارسات إدارة الأرباح على استغلال الثغرات في القوانين والقواعد المحاسبية المختلفة	10
7 مكرر	0.728	4.23	يعد تضارب المصالح بين الأطراف المرتبطة بالمؤسسة من أهم الدوافع لممارسة إدارة الأرباح	11
3 مكرر	0.702	4.30	تتميز ممارسات إدارة الأرباح بالصعوبة والتعقيد، مما يصعب اكتشافها وقياس درجة تأثيرها	12
	0.331	4.18	المحور الثالث: إدارة الأرباح	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.v26)

من خلال الجدول رقم 3 يتضح أن عبارات المحور الثالث كانت بمتوسط حسابي (4.18)، وهذا يدل على أن نسبة القبول جاءت مرتفعة حسب مقياس الدراسة، وتشتمل إجابات أفراد

العينة ضعيف حيث بلغ الانحراف المعياري (0.331)، وهذا يدل على أن العوامل الشخصية تحسن من جودة التدقيق الخارجي.

حيث جاءت العبارة رقم (07) المتعلقة بـ " ضعف الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في التقارير والقوائم المالية يعزز من استخدام ممارسات إدارة الأرباح " في المرتبة الأولى بأعلى متوسط حسابي 4.43، حيث اتجهت اجابات هذه العبارة إلى الموافقة بشدة، أما المرتبة الأخيرة فقد كانت للعبارة الأولى المتعلقة بـ " تعتبر ممارسات إدارة الأرباح تقنية تستخدم من أجل التلاعب المحاسبي " بأدنى متوسط حسابي (3.70) ولكن نحو الموافقة، وارجالا فإن عينة الدراسة يوافقون على عبارات المحور الثالث.

5.4 اختبار فرضيات الدراسة

قام الباحثان باختبار الفرضية الرئيسية بدمج جميع العوامل الشخصية المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي لمعرفة تأثيرها على إدارة الأرباح، ثم تم اختبار كل عامل على حدى وأثره على إدارة الأرباح.

أ. اختبار الفرضية الرئيسية

تم اختبار الفرضية الرئيسية باستخدام المؤشرات الموضحة في الجدول رقم (04).

الجدول 4: نتائج اختبار الفرضية الرئيسية

المتغير المستقل	الثبات	معامل الانحدار	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R ²)	قيمة (F) المحسوبة	قيمة (T) المحسوبة	مستوى الدلالة (sig)
العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي	1.372	0.687	0.481	0.231	5.422	2.902	0.003

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.v26)

يتضح من الجدول رقم (4) أن قيمة (t) المحسوبة بلغت (2.902) بقيمة احتمالية دالة إحصائية (0.003) وهي أقل من مستوى الدلالة ($\text{sig} \leq 0.05$) وبالتالي يتم رفض فرضية العدم (H0) وهي: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\text{sig} \leq 0.05$) للعوامل الشخصية المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي (استقلالية المدقق، أتعاب المدقق، سمعة المدقق) على إدارة أرباح الشركات، ويتم قبول الفرضية البديلة (H1) وهي " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\text{sig} \leq 0.05$) للعوامل الشخصية المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي (استقلالية المدقق، أتعاب المدقق، سمعة المدقق) على إدارة أرباح الشركات.

بالإضافة إلى أن قيمة معامل الارتباط (R) هي (0.481) وقيمة معامل التحديد (التباين) (R^2) هو (0.231)، وهذا يدل على أن العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي تفسر ما نسبته (23%) من التغير الحاصل على إدارة الأرباح.

ب. إختبار الفرضية الأولى

تم اختبار الفرضية الأولى باستخدام المؤشرات الموضحة في الجدول رقم (05).

الجدول 5: نتائج اختبار الفرضية الأولى

المتغير المستقل	الثبات	معامل الانحدار	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R^2)	قيمة (F) المحسوبة	قيمة (T) المحسوبة	مستوى الدلالة (sig)
استقلالية المدقق	1.273	0.418	0.512	0.262	3.006	2.715	0.011

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.v26)

يتضح من الجدول رقم (5) أن قيمة (t) المحسوبة بلغت (2.715) بقيمة احتمالية دالة إحصائية (0.011) وهي أقل من مستوى الدلالة ($\text{sig} \leq 0.05$) وبالتالي يتم رفض فرضية العدم (H_0) وهي: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\text{sig} \leq 0.05$) لعامل استقلالية المدقق على إدارة أرباح الشركات"، ويتم قبول الفرضية البديلة (H_1) وهي "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\text{sig} \leq 0.05$) لعامل استقلالية المدقق على إدارة أرباح الشركات".

بالإضافة إلى أن قيمة معامل الارتباط (R) هي (0.512) وقيمة معامل التحديد (التباين) (R^2) هو (0.262)، وهذا يدل على أن عامل الاستقلالية يفسر ما نسبته (26%) من التغير الحاصل على إدارة الأرباح.

ج. إختبار الفرضية الثانية

تم اختبار الفرضية الثانية باستخدام المؤشرات الموضحة في الجدول رقم (06).

الجدول 6: نتائج اختبار الفرضية الثانية

المتغير المستقل	الثبات	معامل الانحدار	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R^2)	قيمة (F) المحسوبة	قيمة (T) المحسوبة	مستوى الدلالة (sig)
أتعاب المدقق	1.121	0.573	0.596	0.355	4.541	3.219	0.013

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.v26)

يتضح من الجدول رقم (6) أن قيمة (t) المحسوبة بلغت (3.219) بقيمة احتمالية دالة إحصائية (0.013) وهي أقل من مستوى الدلالة ($\text{sig} \leq 0.05$) وبالتالي يتم رفض فرضية العدم (H0) وهي: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\text{sig} \leq 0.05$) لعامل أتعاب المدقق على إدارة أرباح الشركات"، ويتم قبول الفرضية البديلة (H1) وهي "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\text{sig} \leq 0.05$) لعامل أتعاب المدقق على إدارة أرباح الشركات". بالإضافة إلى أن قيمة معامل الارتباط (R) هي (0.596) وقيمة معامل التحديد (التباين (R^2) هو (0.355)، وهذا يدل على أن عامل الأتعاب يفسر ما نسبته (35%) من التغير الحاصل على إدارة الأرباح.

د. اختبار الفرضية الثالثة

تم اختبار الفرضية الثالثة باستخدام المؤشرات الموضحة في الجدول رقم (07).

الجدول 7: نتائج اختبار الفرضية الثالثة

المتغير المستقل	الثبات	معامل الانحدار	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R^2)	قيمة (F) المحسوبة	قيمة (T) المحسوبة	مستوى الدلالة (sig)
سمعة المدقق	1.284	0.201	0.492	0.242	4.738	3.278	0.000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.v26)

يتضح من الجدول رقم (7) أن قيمة (t) المحسوبة بلغت (3.278) بقيمة احتمالية دالة إحصائية (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة ($\text{sig} \leq 0.05$) وبالتالي يتم رفض فرضية العدم (H0) وهي: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\text{sig} \leq 0.05$) لعامل سمعة المدقق على إدارة أرباح الشركات"، ويتم قبول الفرضية البديلة (H1) وهي "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\text{sig} \leq 0.05$) لعامل سمعة المدقق على إدارة أرباح الشركات". بالإضافة إلى أن قيمة معامل الارتباط (R) هي (0.492) وقيمة معامل التحديد (التباين (R^2) هو (0.242)، وهذا يدل على أن عامل السمعة يفسر ما نسبته (24%) من التغير الحاصل على إدارة الأرباح.

5. خاتمة

تعتبر جودة التدقيق الخارجي من أهم الآليات التي تعمل على اكتشاف الانحرافات والأخطاء وممارسات الاحتيال التي يمكن أن تحتويها التقارير المالية خاصة فيما تعلق بالأرباح،

من خلال المساهمة في خلق قرارات رشيدة من قبل المدقق، لذلك تعتبر العوامل الشخصية للمدقق محدد أساسي لجودة عملية التدقيق، التي تسمح بزيادة موثوقية القوائم المالية وبالتالي الحد من إدارة الأرباح التي تمارسها الإدارة من أجل التأثير على رقم الأرباح المعلن عنه.

1.5. النتائج

حاولت هذه الدراسة إبراز انعكاسات العوامل الشخصية المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي على إدارة الأرباح، وذلك بتوزيع الإستبانة على مجموعة من المهنيين (محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة)، والأكاديميين (الأساتذة الجامعيين) حيث تم التوصل إلى:

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للعوامل الشخصية المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي (استقلالية المدقق، أتعاب المدقق، سمعة المدقق) على إدارة أرباح الشركات، حيث أن العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي تفسر ما نسبته (23%) من التغير الحاصل على إدارة الأرباح؛
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لعامل استقلالية المدقق على إدارة أرباح الشركات، حيث أن عامل الاستقلالية يفسر ما نسبته (29%) من التغير الحاصل على إدارة الأرباح؛
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لعامل أتعاب المدقق على إدارة أرباح الشركات، حيث أن عامل الأتعاب يفسر ما نسبته (35%) من التغير الحاصل على إدارة الأرباح؛
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لعامل سمعة المدقق على إدارة أرباح الشركات، حيث أن عامل السمعة يفسر ما نسبته (24%) من التغير الحاصل على إدارة الأرباح.

2.5. التوصيات

- توفير مناخ عمل للمدققين ذو جودة عالية، يعمل على الحد من ممارسات إدارة الأرباح؛
- ضرورة توعية مستخدمي القوائم المالية بانعكاسات إدارة الأرباح على القرارات الاستثمارية.

6. قائمة المراجع

أولاً: اللغة العربية

- 1- أسامة معمري، و آخرون. (2020). متطلبات تحسين جودة التدقيق وتفعيل الرقابة عليها في شركات أو مكاتب التدقيق وفق المعيار الدولي لتدقيق 220. مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، 03 (02).

2- اسماعيل طويل. (2021). أثر تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق 610 "استخدام اعمال المدققين الداخليين" على جودة التدقيق الخارجي - دراسة حالة محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين لولاية الجزائر. مجلة المدير، 08 (01).

3- حمزة بوسنة. (2018). العوامل المؤثرة في جودة الأرباح المحاسبية من منظور ممارسات ادارة الأرباح - دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الفرنسية المدرجة بالبورصة - (أطروحة دكتوراه). ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح.

4- رجب مصطفى رجب. (2016). علاقة أتعاب التدقيق بإدارة الأرباح - دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في بورصة فلسطين - (رسالة ماجستير). غزة، كلية التجارة، فلسطين: الجامعة الاسلامية.

5- سعاد شكري، و كهينة رشام. (2022). أثر كفاءة المدقق الخارجي على تحسين جودة التدقيق بالاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي - دراسة ميدانية من وجهة نظر محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة. مجلة الاستراتيجية والتنمية، 12 (01).

6- طارق تليلي، و هواري سويبي. (2019). محددات جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر - دراسة ميدانية. مجلة الباحث، 19 (01).

7- عبد العالي منصر، و وآخرون. (2019). دور المراجعة الجبائية في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية - دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي. مجلة دراسات في الإقتصاد وإدارة الأعمال، 02 (04).

8- عبد المجيد الطيب الفار. (2010). إدارة الأرباح. عمان، الأردن: دار جليس الزمان.

9- عبد المطلب محمد علي السرطاوي. (2008). مدى امكانية مساهمة تعليمات الاستقلالية الواردة بقانون سيربنس-أوكلسي في تعزيز استقلالية مدقق الحسابات الخارجي الأردني وأثرها في المساعدة على تقليل فجوة التوقعات (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم المالية والمصرفية، الأردن: الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية.

10- فاطمة الحارثي، و نجلاء عبد الرحمان. (2020). أثر حوافز المديرين التنفيذيين على ممارسة إدارة الأرباح - دراسة تطبيقية على قطاع البنوك السعودية. مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، 07 (01).

11- ليث أكرم مفلح القضاة، و آخرون. (2017). أثر حجم مكتب التدقيق وفترة الاحتفاظ بالعمل في الحد من ممارسات ادارة الأرباح - دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في بورصة عمان. مجلة العلوم الادارية والاقتصادية، 10 (02).

12- محمد دفع الله حسن الصائغ. (2019). دور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح وزيادة موثوقية التقارير المالية - دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بالسودان - (أطروحة دكتوراه). كلية الدراسات العليا، السودان: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.

13- محي الدين طرفاوي. (2021). أثر إدارة الأرباح على الربح الضريبي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة تطبيقية للشركات التابعة للمجمع الصناعي اسمنت الجزائر للفترة الممتدة بين 2010-2016 - (أطروحة دكتوراه). ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح.

- 14-Caramanis, C., & Lennox, C. (2008). Audit effort and earnings Management. *Journal of Accounting and Economics*, 45 (01).
- Chung, H., & Kallapur, S. (2003). Clint Importance, non audit Services and Abonormal accurals. *The Accounting Review*, 78 (04).
- 15-Diri, M. E. (2018). *Introduction to earnings Management*. Swtzerland: Springer.
- 16-Franceschetti, B. M. (2018). *Financial Crises and Earnings Management Behavior*. Swtzerland: Springer.
- 17-Gottardo, C., & Moisello, M. (2019). *Capital Structure, Earnings Management, and Risk of financial Distress- A Compirative Analysis of family and non-family firme*. Swtzerland: Springer.
- 18-Trischler, J. (2014). *Audit Quality- Association between published reporting errors and audit firm characteristics*. Germany: Springer Gabler.
- 19-Zhao, & Lobo. (2013). Relation between audit effort and financial report Misstatement; evidence from Quartely and restatements. *The Accounting Review*, 88 (04).