جامعة دمشق
كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة
ماجستير مراجعة حسابات

مدى تأثّر جودة المراجعة ببيئة الأسواق المالية

– دراسة تحليلية –

قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في مراجعة الحسابات

إعداد الطالب

صالح عمر أشرم

إشراف

الدكتور رياض عبد الرؤوف

2016

قرار لجنة المناقشة والحكم

على رسالة الماجستير التي أعدها الطالب صالح أشرم بعنوان

مدى تأثّر جودة المراجعة ببيئة الأسواق المالية

– دراسة تحليلية –

نوقشت هذه الرسالة يوم الثلاثاء 2016/4/26 وأجيزت أمام لجنة الحكم المؤلفة من السادة:

أعضاء اللجنة	التوقيع
د. تيسير المصري: الاستاذ المساعد في قسم المحاسبة جامعة دمشق (عضواً).	
د. عمر سيدي: المدرس في قسم المحاسبة جامعة دمشق (عضواً).	
د. رياض عبد الرؤوف: المدرس في قسم المحاسبة جامعة دمشق (عضوا ومشرفاً).	

التفويض

أنا الموقع أدناه صالح أشرم أفوض جامعة دمشق بتزويد نسخ من رسالتي ورقياً، وإلكترونياً للمكتبات، أو المنظمات، أو الهيئات، والمؤسسات المعنية بالأبحاث والدراسات العلمية عند طلبها.

الباحث: صالح أشرم

2016/5/7

التوقيع

الجمهورية العربية السورية
جامعة دمشق
كلية الاقتصاد

التصنيف : .....
الموضوع : .....

إقرار

أنا الطالب : صبا محمد أشرم ..... ماجستير / دكتوراه .....

أصرح بأن هذا البحث هو من انجازي ولم يسبق أن نشر من قبلي أو من قبل باحثين آخرين

دمشق في ٩/ ٥/ ٢٠١٦

اسم الطالب : صبا محمد أشرم

التوقيع : .....

شكر و تقدير

بداية أحمد الله سبحانه وتعالى أن وفقني لإكمال هذا العمل الذي أسأله أن ينفعني به في ديني ودنياي، وأن ينفع به أمتي لما فيه الخير.

وعلى قاعدة من لا يشكر الناس لا يشكر الله ومن باب الاعتراف بالفضل والتقدير فإنني أتوجه بالشكر الجزيل لأستاذي المشرف الدكتور **رياض عبد الرؤوف** الذي أشرف على هذه الرسالة، والذي ما أدخر جهداً في سبيل إتمام هذا البحث، وعلى ما قدمه من نصح وتوجيه ومتابعة حتى خرج هذا البحث إلى النور.

كما أتوجه بوافر الشكر وعظيم الامتنان إلى لجنة الحكم، الدكتور **تيسير المصري** مشرفي السابق وأستاذي، والدكتور **عمر سيدي**.

ولا يفوتني أن أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل إخواني وأخواتي وأحبائي وأساتذتي الذين قدموا النصح والتوجيه سواء في الخارج أو في الداخل خلال المدة السابقة وخصوصا لأساتذتي في جامعة حلب، فأسأل الله أن يجزيهم جميعاً عني خير الجزاء.

الباحث

صالح أشرم

الإهداء

إلى من بذلوا كل غالٍ ونفيس في سبيل إنجاحي، إلى من عبّدوا أمامي الطريق وزرعوا فيّ الأمل، إلى من يسروا لي كل السبل والدتي ووالدي الغاليين.

إلى من شجعني على مدى الأيام، في سبيل تحقيق طموحاتي وأحلامي إخوتي الغوالي

إلى أرواح شهدائنا الطاهرة وإلى الأكرم منا جميعاً، والذين قدموا الغالي والنفيس من أجل إعلاء كلمة الحق، والوطن.

إلى شهدائنا الأبرار.

المستخلص:

هدفت الدراسة إلى كشف مدى تأثير بيئة الأسواق المالية بجودة المراجعة ولتحقيق هذا الهدف تم استخدام عينة مؤلفة من 126 مشاهدة لـ 21 شركة خاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية خلال الفترة بين 2008-2013، حيث تم التركيز على الشكل القانوني للمراجع، وعلى التغيير الإجباري للمراجع، وعلى عدد العملاء كمتغيرات ناتجة عن تحليل بيئة السوق المالية السورية. حيث تم تقسيم عينة الدراسة إلى عدة مجموعات. مجموعة الشركات المدققة من قبل شركات مراجعة والشركات المدققة من قبل مكاتب مراجعة، ومجموعة الشركات التي احتفظت بمراجعها لمدة ثلاث سنوات والشركات التي احتفظت بمراجعها لمدة أربع سنوات، ومجموعة المراجعين التي لديها عميلين وما دون ومجموعة المراجعين التي لديها أربع عملاء فما فوق.

تم قياس جودة المراجعة لهذه المجموعات عن طريق استخدام نموذج Jones (1991) المعدل من قبل Dechow et al. (1995) كمقياس بديل عن جودة المراجعة.

وتوصلت الدراسة إلى أن جودة المراجعة للشركات المدققة من قبل شركة مراجعة أفضل من جودة المراجعة للشركات المدققة من قبل مكتب مراجعة، كما أظهرت النتائج أن جودة المراجعة بعد تطبيق القانون /33/ لعام 2009 أفضل من جودة المراجعة قبل تطبيق القانون /33/ لعام 2009، كما أن جودة المراجعة تنخفض مع زيادة طول فترة احتفاظ المراجع بعميله (لكن هذه العلاقة ضعيفة وغير جوهرية)، وأخيرا توصلت الدراسة أن جودة المراجعة للمراجعين الذين دققوا عميلين فما دون أفضل من جودة المراجعة للمراجعين الذين دققوا أربع عملاء فأكثر.

Abstract:

This study aims to discover extent of influence of financial markets environment on audit quality, to verify this aim we use a sample consisted of 126 observation for 21 company under control of Syrian Commission on Financial Markets & Securities during 2008-2013, we study effect of environment of Syrian Financial Markets on audit quality, we use legal form of auditor, mandatory rotation for auditor and number of clients as resultant variables from analysis environment of Syrian Financial Markets. We split the sample of study into many groups. One group that include companies which audited by audit firm versus audit office, two group that audit tenure /3/ years versus /4/ years, three group auditors which has /2/ clients and under there versus /4/ clients and over there.

We measured audit quality for this groups by using Jones model (1991) modified by Dechow et al. (1995) as proxy audit quality.

The result refer to audit quality for companies which audited by audit firm is better than companies which audited by audit office, The result refer to audit quality improved post applied /33/ act 2009 as comparing with pre applied /33/ act 2009, audit quality decrease with length of tenure (but this relation is weak and non-significant). latest the result refer audit quality for auditors whose audit only two clients and under there firm is better than auditors whose audit four clients and over there.

الفـــــــــــهرس

المحتويات	الرقم
الإطار العام للدراسة	
1-تمهيد	1
2-مشكلة الدراسة	1
3-الدراسات السابقة	2
3-1-1-دراسات تناولت القواعد التنظيمية والتغيرات في القوانين والأنظمة وتأثيرها على جودة المراجعة	2
3-1-2-دراسات تناولت تأثير التناوب أو الفترة التي تحتفظ الشركة بعميلها أو تغيير شريك المراجعة وتأثيره على جودة المراجعة	4
3-1-3-دراسات تناولت تأثير حجم منشأة المراجعة على جودة المراجعة	9
3-1-4-دراسات تناولت تعدد العملاء	12
3-2-ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة	13
4-أهمية الدراسة	13
5-هدف الدراسة	14
6-فروض الدراسة	14
7-منهجية الدراسة	14
8-مجتمع وعينة الدراسة	16
9-حدود الدراسة	16
الفصل الأول: ضرورات كشف مدى تأثير بيئة الأسواق المالية في جودة المراجعة	
1-1-مفهوم جودة المراجعة	18
1-1-1-مفهوم جودة المراجعة من منظور جودة المنتج	19
1-1-2-مفهوم جودة المراجعة من منظور تعارض المصالح	20
1-1-3-مفهوم جودة المراجعة من الناحية الفنية والمهنية	21

1-1-4- مفهوم جودة المراجعة من منظور المنظمات المهنية	21
1-1-5-مفهوم جودة المراجعة من ناحية البعد الزمني	23
1-1-6-مفهوم جودة المراجعة من حيث الفعالية	24
1-1-7-المفهوم حسب الدراسات الأكاديمية	25
1-2-قياس جودة المراجعة	30
1-2-1-حجم منشأة المراجعة	33
1-2-2-التخصص في صناعة العميل	36
1-2-3-أتعاب المراجعة Audit Fees	37
1-2-4-مؤشرات جودة المراجعة (المخرجات) Indicators of Audit Quality: Outcomes	38
1-2-4-1- إعادة إعداد البيانات المالية Restatements	38
1-2-4-2-عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد منشأة المراجعة	38
1-2-4-3-المستحقات الاختيارية Discretionary Accruals	39
1-3-مرجعيات تحديد جودة المراجعة	41
1-3-1-المكونات الرئيسية لإطار جودة المراجعة الصادر عن مجلس التقارير المالية البريطاني (frc)	41
1-3-2-المكونات الرئيسية لإطار جودة المراجعة الصادر عن مجلس معايير التأكيد والتدقيق (IAASB)	44
1-4- اقتراحات المنظمات المهنية للارتقاء بجودة المراجعة	47
1-5-علاقة جودة المراجعة ببيئة الأسواق المالية	48
1-5-1-العوامل البيئية المرتبطة بالسوق المالي وتأثيرها في جودة المراجعة	48
1-5-1-1-البيئة الاجتماعية والثقافية	48
1-5-1-2-البيئة الاقتصادية	48

الفصل الثاني: جودة المراجعة في بيئة السوق المالي في سورية	
2-1-بيئة السوق المالي في سورية وأهم القوانين الداعمة لها	51
2-2-مؤسسات السوق المالي في سورية	52
2-2-1-هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية (SCFMS)	52
2-2-2-سوق دمشق للأوراق المالية Damascus Security Exchange (DSE)	53
2-2-3-مركز المقاصة والحفظ المركزي	54
2-2-4-شركات الخدمات والوساطة المالية	54
2-2-5-الشركات المساهمة	55
2-3- تطور مهنة المراجعة في سورية	55
2-4-الشكل القانوني للمراجع وجودة المراجعة	56
2-4-1-حجم منشأة المراجعة فيما إذا كانت من مكاتب المراجعة الأربعة الكبار Big 4 وعلاقتها بجودة المراجعة	57
2-4-2-ارتباط مكتب المراجعة المحلي بإحدى شركات المراجعة الأربعة الكبار وعلاقته بجودة المراجعة	58
2-4-3-الشكل القانوني للمراجع في البيئة السورية وعلاقته بجودة المراجعة	59
2-5-التغيير الإلزامي وجودة المراجعة	65
2-5-1-التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات وفقاً للمنظمات المهنية والدراسات الأكاديمية	65
2-5-2-التغيير الإلزامي للمراجع في البيئة السورية وعلاقته بجودة المراجعة	70
2-6-تعدد العملاء وجودة المراجعة	73
2-6-1-تعدد العملاء لمراجع الحسابات وفقاً للدراسات الأكاديمية	73

2-6-2-تعدد العملاء بالنسبة للمراجع في البيئة السورية وعلاقته بجودة المراجعة	76
2-7-دور هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية في التأكد من جودة المراجعة	78
الفصل الثالث: قياس متغيرات الدراسة والتحقق من الفروض ونتائج وتوصيات الدراسة	
3-1-مجتمع وعينة الدراسة	80
3-2-أسلوب قياس المتغيرات	81
3-2-1-متغير جودة المراجعة	81
3-2-2-متغيرات بيئة الأسواق المالية	82
3-2-2-1-الشكل القانوني للمراجع	82
3-2-2-2-التغيير الإلزامي للمراجع	83
3-2-2-3-تعدد العملاء بالنسبة للمراجع	84
3-3-التحقق من الفروض	84
3-3-1-الفرضية الأولى	84
3-3-2-الفرضية الثانية	88
3-3-3-الفرضية الثالثة	91
3-4-نتائج الدراسة	93
3-5-التوصيات	94
المراجع العربية	95-96
المراجع الأجنبية	97-102
ملاحق الدراسة	103-111

قائمة الجداول

الجدول رقم (1) مفهوم جودة المراجعة حسب الدراسات الأكاديمية	25
الجدول رقم (2) الفروقات بين القانون رقم /3/ لعام 2008 والقانون رقم /29/ لعام 2011 فيما يخص مراجع الحسابات	64-63
الجدول رقم (3) عينة الدراسة	81
الجدول رقم (4) **جدول الاحصاءات للشركات المدققة** قبل شخصية اعتبارية (شركة) وشخصية طبيعية(مكتب)	86
الجدول رقم (5) t للشركات المدققة من قبل شخصية اعتبارية (شركة) وشخصية طبيعية(مكتب نتائج اختبار	87
الجدول رقم (6) جدول الإحصاءات ما قبل وما بعد تطبيق القانون (33) لعام 2009	88
الجدول رقم (7) نتائج اختبار t ما قبل وما بعد تطبيق القانون (33) لعام 2009	89
الجدول رقم (8) جدول الإحصاءات للعملاء الذين احتفظوا بمراجعهم ثلاث سنوات وما دون وللعملاء الذين احتفظوا بمراجعهم أربع سنوات فأكثر	90
الجدول رقم (9) نتائج اختبار t للشركات التي احتفظت بمراجعها لمدة ثلاث سنوات وما دون والتي احتفظت بمراجعها لمدة أربع سنوات فما فوق	91
الجدول رقم (10) جدول الإحصاءات للمراجعين الذين دققوا عميلان فما دون وللمراجعين الذين دققوا أربع عملاء فأكثر	92
الجدول رقم (11) نتائج اختبار t للمراجعين الذين دققوا عميلان فما دون وللمراجعين الذين دققوا أربع عملاء فأكثر	93

قائمة الأشكال

الشكل رقم (1) مفهوم جودة المراجعة حسب مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB)	23
الشكل رقم (2) مؤشرات جودة المراجعة وفقا لتصنيفات Knechel	33
الشكل رقم (3) المكونات الرئيسية لإطار جودة المراجعة مجلس التقارير المالية البريطاني (frc)	44
الشكل رقم (4) المكونات الرئيسية لإطار جودة المراجعة الصادر عن مجلس معايير التأكيد والتدقيق الدولية	46

1-تمهيد

شهدت سورية مع مطلع الألفية الثالثة تطورات كبيرة في المجالين الاقتصادي والاجتماعي، ويرجع السبب في ذلك إلى قيام الحكومة بتحديث التشريعات لغرض مواكبة التطورات العالمية وذلك إما عن طريق سن تشريعات جديدة أو إعادة النظر في تشريعات قائمة وتعديلها بما يتناسب مع السياسة العامة للدولة، ولعل التطور الأبرز تجلى في إحداث سوقا للأوراق المالية وترافق ذلك مع ازدياد دور القطاع الخاص في عملية التنمية الاقتصادية، هذا أدى إلى ازدياد أهمية مهنة المراجعة باعتبارها إحدى الركائز الأساسية التي يعتمد عليها في منح الثقة لهذا الدور المتزايد، كما أن استصدار هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية لقواعد حوكمة الشركات المساهمة وإلزام الشركات المدرجة في السوق بتطبيقها، وكذلك إصدار نظام اعتماد المراجعين لهذه الشركات طرح تساؤلات عديدة حول تأثير تطبيق هذه القواعد والأنظمة على جودة المراجعة، فقد ميز نظام اعتماد مفتشي الحسابات بين الشخص الطبيعي والشخص الاعتباري، وحدد نظام الممارسات السليمة لإدارة الشركات، ونظام وتعليمات الإفصاح للشركات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية، ونظام اعتماد مفتشي الحسابات مدة تغيير المراجع الإلزامي بأربع سنوات، كما تم تحديد عدد الشركات المساهمة التي يحق للمراجع الواحد تدقيقها في السنة الواحدة بأربع شركات بناءً على قرار مجلس المحاسبة والتدقيق رقم /1891/ لعام 2010.

2-مشكلة الدراسة

يمكن صياغة المشكلة البحثية بالسؤال العام التالي:

إلى أي مدى تتأثر جودة المراجعة ببيئة الأسواق المالية؟

حيث ميز نظام اعتماد مفتشي الحسابات بين الشخص الطبيعي والشخص الاعتباري، وميز قانون تنظيم المهنة رقم 33 لعام 2009 بين الشركات المدنية والتي يجب أن تحمل اسم "محاسبون قانونيون"، والشركات المهنية محدودة المسؤولية والتي يجب أن تحمل اسم "شركة مهنية محدودة المسؤولية"، والشركات المهنية السورية التي يساهم فيها شركات محاسبة دولية بحيث يكون الحد الأدنى لمساهمة الشركة الدولية كشخص اعتباري 25% ولا يتجاوز 49%، وبناء عليه يمكن صياغة السؤال الفرعي الأول كما يلي:

هل تتأثر جودة المراجعة باختلاف الشكل القانوني للمراجع؟

نصت المادة /17/ في الفقرة /أ/ من نظام وتعليمات الإفصاح للشركات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية ونصت المادة /4/ من نظام اعتماد مفتشي الحسابات ونصت المادة /14/ في الفقرة /ب/ من نظام الممارسات السليمة لإدارة الشركات على ما يلي: "يعين مفتش الحسابات

لسنة مالية واحدة ولا يتم تعيين ذات المفتش لأكثر من أربع سنوات مالية متتالية، ولا يجوز إعادة تعيينه إلا بعد مضي سنتين ماليتين".

إلا أن هيئة الإشراف على التأمين حددت مدة التغيير الإلزامي للمراجع بثلاث سنوات وذلك وفقاً للمادة /5/ من تعليمات تنظيم عمل مدققي الحسابات المعتمدين لدى هيئة الإشراف على التأمين الصادر بقرار رئيس مجلس إدارة هيئة الإشراف على التأمين (وزير المالية) رقم (/100/78/م إ) لعام 2007، وبناء عليه يمكن صياغة السؤال الفرعي الثاني كما يلي:

هل **تتأثر جودة المراجعة باختلاف المدة التي تحتفظ خلالها الشركة بمراجعها؟**

لا يحق لمفتش الحسابات تدقيق أكثر من أربع شركات مساهمة بناءً على قرار مجلس المحاسبة والتدقيق رقم /1891/ لعام 2010.

بينما أشارت تعليمات تنظيم عمل مدققي الحسابات المعتمدين لدى هيئة الإشراف على التأمين الصادرة بالقرار رقم (/100/78/م.إ) لعام 2007، وكذلك الأمر بالنسبة لقرار رئاسة مجلس الوزراء رقم (/11679/م.د) لعام 2011 الخاص بصناديق الاستثمار، بأن عدد العملاء التي لا يسمح بتجاوز عددهم لكل مراجع كحد أقصى بـ شركتين اثنتين أو صندوقي استثمار فقط، وبناء عليه يمكن صياغة السؤال الفرعي الثالث كما يلي:

هل تتأثر جودة المراجعة بتعدد العملاء؟

3-الدراسات السابقة

تدعّم الدراسات السابقة، عادة، المشكلة البحثية. لهذا يتم عرضها بحيث يتمكن القارئ من معرفة أهم ما جاءت به هذه الدراسات، وإلى أين وصلت جهود الباحثين الآخرين في تناولهم لهذه المشكلة. كما أنها تبيّن، كما في هذه الدراسة، إلى أي مدى لامست الدراسات السابقة المشكلة البحثية. من هنا كان لا بد من عرض أهم الدراسات السابقة التي تناولت جوانب مختلفة من المشكلة البحثية لهذه الدراسة، لذلك فقد تم تقسيم الدراسات السابقة إلى عدة مجموعات بما يخدم موضوع الدراسة وذلك كما يلي:

3-1-1-دراسات تناولت تأثير القواعد التنظيمية والقوانين والأنظمة على جودة المراجعة

دراسة (شتيوي[1]، 2008) هدفت الدراسة إلى إجراء مسح لتصورات مجموعات المصالح المختلفة حول مدى فعالية القواعد التنفيذية لهيئة سوق المال بشان حوكمة الشركات في تحسين جودة أعمال مراجعي الحسابات في مصر. واستخدمت الدراسة أسلوب الاستبيان، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

[1] شتيوي، أيمن أحمد، 2008، "**تقييم فعالية القواعد التنفيذية لهيئة سوق المال بشأن حوكمة الشركات في تحسين جودة أعمال مراجعي الحسابات في مصر**"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية – جامعة الإسكندرية، المجلد: 45، العدد:2.

إجماع مجموعات المصالح المختلفة حول الغرض الرئيسي من تطبيق القواعد التنفيذية. فيعتبر تحسين دقة، وإمكانية الاعتماد، وشفافية القوائم المالية وافصاحات الشركة الأهم من ضمن الثلاث أغراض الأساسية لتطبيق القواعد التنفيذية لهيئة سوق المال بشان حوكمة الشركات. بالإضافة لذلك، تكشف نتائج الدراسة الميدانية عن وجود إجماع من قبل مجموعات المصالح المختلفة حول فعالية القواعد التنفيذية في تحقيق الغرض من تطبيقها. كما تدعم النتائج بشكل جزئي فعالية القواعد التنفيذية في تحسين جودة خدمات المراجعة. وبالرغم من ذلك، كانت هناك فروق جوهرية بين تصورات مجموعات المصالح المختلفة حول فعالية تأثير كل من العوامل التالية على جودة خدمات المراجعة تحديد نطاق خدمات المراجعة وآليات حوكمة عملية المراجعة، وقواعد حوكمة الشركات، وتأثير البيئة القانونية، وفرض العقوبات.

دراسة (Chambers and Payne[1], 2011) هدفت الدراسة إلى فحص فيما إذا كانت جودة الأرباح مقاسة بثبات أو بدوام persistence المستحقات تتحسن في الفترة التي تلت تطبيق قانون Sarbanes-Oxley، ولتحقيق هدف الدراسة تم حساب ومقارنة ثبات المستحقات في الفترة ما قبل وما بعد تطبيق قانون Sarbanes-Oxley، وتم الحصول على البيانات من قاعدة بيانات COMPUSTAT 2006-2007 خلال الفترة 1997−2007 وللشركات المدرجة في NYSE/AMEX/NASDAQ، وتوصلت الدراسة إلى أن جودة الأرباح قد تحسنت بشكل جوهري بعد تطبيق قانون Sarbanes-Oxley.

دراسة (Herusetya et al[2], 2013) هدفت الدراسة لفحص تأثير جودة المراجعة على إدارة الأرباح للشركات العامة وذلك لمقابلة الأرباح المرجعية من خلال تطوير مقياس جديد متعدد الأبعاد لجودة المراجعة يدعى النقاط المترية لجودة المراجعة .Audit Quality Metric Score (AQMS) حيث تم قياس إدارة الأرباح باستخدام عدة طرق (تجنب الخسائر loss avoidance، ومستوى الربح الصغير small profit level، وزيادة الربح الصغير small profit increase والتغير في الأرباح earnings changes)، كما فحصت الدراسة دور تنظيم مهنة المراجعة وذلك من خلال قرارات وزارة المالية الإندونيسية رقم 423 و359 وقرارات هيئة الأوراق المالية الصادرة في اواخر 2002 و2003 التي ربما تؤثر على العلاقة بين جودة المراجعة وإدارة الأرباح وذلك من خلال عينة مؤلفة من 1152 شركة إندونيسية مدرجة في السوق المالي الاندونيسي وقد غطت الدراسة الفترة بين

[1] Chambers, D., Payne, J., 2011, "**Audit quality and accrual persistence: evidence from the pre- and post-Sarbanes-Oxley**", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 26, No. 5, pp. 437-456 .

[2] Herusetya, A., Rossieta, H., Veronica, S., **2013, "Multi-Dimensional Audit Quality, Regulation, and Earnings Management To Meet Earnings Benchmarks: Evidence From Indonesia",** *International Conference on Business, Economics, and Accounting*, 20 – 23 March 2013, Bangkok – Thailand**.**

1999–2007 وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير سلبي لجودة المراجعة على إدارة الأرباح، كما توصلت الدراسة إلى تأثير ايجابي ضعيف لتنظيم مهنة المرجعة على جودة المراجعة.

دراسة (Hossain[1], 2013) هدفت الدراسة إلى اختبار فعالية تأثير التغيرات التنظيمية الجديدة وخاصة برنامج الإصلاح الاقتصادي لقانون الشركات الأسترالي (CLERP 9) Corporate Law Economic Reform Program على استقلالية المراجع وجودة المراجعة، وطبقت الدراسة في البيئة الاسترالية على عينة مؤلفة من /9736/ شركة، حيث تم قياس جودة المراجعة باستخدام المستحقات الاختيارية المعدلة بالأداء performance-adjusted discretionary accrual، والميل لإصدار رأي الاستمرارية propensity to issue a going-concern opinion، فتشير النتائج إلى علاقة طردية وذات دلالة معنوية بين الأتعاب Fees التي يكسبها المراجع عند تقديمه للخدمات بخلاف المراجعة non-audit services (NAS)، والميل لإصدار رأي الاستمرارية للشركات المتعثرة ماليا وذلك بعد تطبيق CLERP 9، لكن العلاقة تكون غير معنوية قبل تطبيق برنامج الإصلاح الاقتصادي، كما أشارت النتائج إلى علاقة طردية وذي دلالة معنوية بين الأتعاب التي يكسبها المراجع عند تقديمه للخدمات بخلاف المراجعة non-audit services (NAS)، والقيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية المعدلة بالأداء أيضا قبل تطبيق برنامج الإصلاح الاقتصادي، لكن هذه العلاقة بدأت بالزوال مع بداية تطبيق برنامج الإصلاح الاقتصادي، كما أشارت النتائج إلى علاقة عكسية وذي دلالة معنوية بين الأتعاب للخدمات بخلاف المراجعة غير العادية Abnormal NAS fees، والميل لإصدار رأي الاستمرارية للشركاء المتعثرة ماليا، بينما تكون العلاقة طردية وذي دلالة معنوية عندما تم استخدام المستحقات الاختيارية قبل تطبيق برنامج الإصلاح الاقتصادي، لكن لم تكن العلاقة معنوية بعد تطبيق برنامج الإصلاح الاقتصادي فالنتائج تقدم دليل على تحسن جودة المراجعة بعد تطبيق برنامج الإصلاح الاقتصادي، وإلى فعالية التغيرات التنظيمية في تحسين استقلالية المراجع وجودة المراجعة.

3-1-2-دراسات تناولت تأثير التناوب أو الفترة التي تحتفظ الشركة بعميلها أو تغيير شريك المراجعة وتأثيره على جودة المراجعة.

دراسة (Myers et al[2], 2003) في هذه الدراسة تم اختبار العلاقة بين طول فترة ارتباط المراجع بالعميل وجودة الربح، وتم استخدام عينة من الشركات الاميركية خلال الفترة (1988–2000)، وتم

[1] Hossain, H., 2013, "**Effect of Regulatory Changes on Auditor Independence and Audit Quality**", *International Journal of Auditing*,Vol.17, Issue.3, PP 246-264.

[2] Myers, J, L. Myers, and T. Omer. 2003, "**Exploring the term of the auditor –client relationship and quality of earning; A case for mandatory auditor rotation**". *The Accounting Review*, 78 (3): 779-799.

قياس علاقة المراجع بالعميل بعدد السنوات التي ظل المراجع فيها مرتبطا بعملية المراجعة بينما تم قياس جودة المراجعة بحجم الاستحقاق الاختياري في القوائم المالية، واعتمدت الدراسة على نموذج Jones المعدل لتقدير المستحقات الاختيارية في القوائم المالية. وتوصلت الدراسة أن حجم الاستحقاق الاختياري ينخفض بزيادة مدة علاقة المراجع بالعميل، هذا يعني أن الدراسة قدمت نتائج مؤيدة لوجهة نظر معارضي التغيير الإجباري للمراجعين.

دراسة (Chung[1], 2004) اعتمدت هذه الدراسة هي الأخرى على عملية التعيين الإجباري للشركات التي ترى فيها الهيئة النظامية المعنية ضرورة وضع الشركة تحت المراجعة الإجبارية للشركة لمدة ثلاث سنوات. وحيث أن شروط تطبيق فترة المراجعة الإجبارية معلنة، وأن تطبيق هذه الآلية بدأ اعتبارا من عام 1990 في كوريا الجنوبية[2]، فإن الدراسة افترضت أن المراجع المرتبط بالشركة، قبل وضعها في فترة المراجعة الإجبارية، يعي تماما أنه لن يستمر مع الشركة وأن مراجعا آخر سوف يحل محله بصورة إجبارية ولا يمكن لإدارة الشركة أو المراجع الحالي التدخل في ذلك، وبالتالي فإنه سوف يحافظ على استقلاله ويقدم مراجعة ذات جودة مرتفعة نسبيا. اختبرت الدراسة هذا الفرض عن طريق استخدام حجم الاستحقاق الاختياري في القوائم المالية كمؤشر على جودة المراجعة، ووجدت الدراسة أن الاستحقاق الاختياري خلال الفترة التي تسبق وضع الشركة تحت المراجعة الإجبارية ينخفض معنويا عن أي فترة أخرى. وبناء عليه استنتجت الدراسة أن المراجع خلال هذه الفترة لا يحاول أن يتماشى مع الإدارة بغية الاستمرار كمراجع للشركة لعلمه أن الهيئة النظامية سوف تعين غيره خلال الفترة أو الفترات القليلة القادمة وذلك لانطباق شروط المراجعة الإجبارية على الشركة.

دراسة (Menon and William[3],2004) لم تختبر هذه الدراسة التغيير الإجباري للمراجعين بصورة مباشرة، وإنما اختبرت أحد النواتج السلبية لطول علاقة المراجع بالعميل وأثرها على جودة التقارير المالية مقدرة بحجم الاستحقاق الاختياري المؤثر في الأرباح. النتيجة السلبية لطول العلاقة بين المراجع والعميل هي انتقال شريك المراجعة المكلف بمراجعة العميل للعمل في مراكز وظيفية عليا بشركة العميل كأن يكون مديرا ماليا للشركة، باستخدام الاستحقاق الاختياري كمؤشر على جودة

---

[1] Chung, H. 2004, **"Selective mandatory auditor rotation and audit quality: an empirical investigation of auditor designation policy in Korea"**. *Unpublished Dissertation*, Purdue University, Korea.

[2] إن كوريا الجنوبية تبنت سياسة مراقبة علاقة المراجع بالعميل، فالشركات الأكثر تلاعبا في الأرقام المحاسبية تدخل في مرحلة التعيين الإجباري للمراجع، حيث تعين لجنة حكومية مراجع للشركة لمدة ثلاث سنوات، بعدها يمكن أن تتحرر الشركة من فترة التعيين الإلزامي أو يعين لها مراجع آخر لمدة ثلاث سنوات وذلك بناء على تقدير نفس اللجنة.

[3] Menon, K. D. Williams. 2004, **"Former audit partners and abnormal accruals"**. *The Accounting review*, 79 (4): 1095-1118

التقارير المالية، وأشارت نتائج الدراسة أن حجم الاستحقاق الاختياري في أرباح الشركات التي يعمل فيها شركاء مراجعة سابقون زملاء لنفس الشركاء الحاليون أعلى من الشركات الأخرى. الحدث الأساسي الذي عينته الدراسة للاختبار هو أن المدير الحالي (الشريك السابق) وشريك المراجعة الحالي كانوا زملاء عمل في مكتب واحد، وهذا يدل على أن تغيير مكتب المراجعة يقضي على هذه العلاقة لأن شريك المراجعة الجديد لا تربطه زمالة عمل في مكتب واحد مع المدير (شريك المراجعة السابق).

دراسة (Jackson et al[1],2008) هدفت الدراسة إلى التحقق من تأثير التغيير الإجباري لشركة المراجعة على جودة المراجعة، وذلك باستخدام مقياسين بديلين لجودة المراجعة وهي الميل لإصدار تقرير الاستمرارية، ومستوى المستحقات الاختيارية، وذلك للشركات الاسترالية المدرجة في السوق المالي خلال الفترة 2003-1995، وتوصلت الدراسة إلى أن جودة المراجعة تزداد مع تغيير شركة المراجعة عندما تم استخدام الميل لإصدار تقرير الاستمرارية بينما لم تتأثر جودة المراجعة عندما تم استخدام المستحقات الاختيارية، كما أشارت الدراسة إلى أنه يترتب تكاليف إضافية عند كل تبديل لشركة المراجعة.

دراسة (جربوع[2]، 2008) هدفت الدراسة إلى توضيح مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله. لتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استقصاء مكون من ثلاثة أجزاء اعتمادا على الدراسات السابقة والإطار النظري، وزعت على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة، بلغ عددها (85) استقصاء، وبلغت الردود (68) استقصاء صالحة للتحليل ولقد بينت نتائج الدراسة أن فكرة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي تحدث دائما عندما تواجه الشركات المساهمة مشاكل نتيجة لانخفاض قيمة أسهمها في السوق المالي. وإن طول فترة العلاقة التعاقدية بين المراجع وعميله سوف تنقص من موضوعيته واستقلاله.

دراسة (Lin[3] et al, 2009) هدفت الدراسة إلى التحقق من كيفية استجابة المستثمرون لجودة المراجعة وتبديل المراجع في السوق المالي الصيني، وتم استخدام عينة من 1284 شركة مساهمة صينية خلال الفترة 2002-2004 وتم الحصول على البيانات اللازمة للدراسة من قاعدة البيانات

---

[1] Jackson, A., Moldrich, M., Roebuck, P., 2008, "**Mandatory audit firm rotation and audit quality**", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 23, No. 5, pp. 420-437.

[2] جربوع، يوسف محمود، 2008" **مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة -فلسطين** "، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد :16، العدد: 1، ص ص 757- 794 .

[3] Lin. Jun Z, Ming Liu and Zhemin Wang, 2009, "**Market Implications of the Audit Quality and Auditor Switches: Evidence from China**" Journal of International Financial Management and Accounting Vol:20, No:1, PP: 36-78.

التجارية للأبحاث المحاسبية للسوق المالي الصيني CSMAR و TEJ وChina Security Daily و Shenzhen Security Times وShanghai Security News .

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1. جودة المراجعة والتبديل إلى شركات المراجعة الكبيرة تؤثر ايجابيا على معامل استجابة الأرباح ERCs للشركات التي لديها أرباح غير عادية (ايجابية).
2. التباين في التغيير إلى شركات المراجعة الصغيرة تؤثر بشكل سلبي على معامل استجابة الأرباح ERCs للشركات التي لديها أرباح غير عادية (ايجابية).
3. المستثمرون غالبا يرفعون أسعار أسهمهم عندما الشركات تفصح عن أرباح غير عادية إيجابية.
4. التبديل إلى شركة مراجعة صغيرة ربما يعطي إشارة إلى المستثمرين بانخفاض جودة الأرباح والعكس صحيح.
5. معلومات المراجعة تقّيم من قبل السوق المالي في الصين.

دراسة (Wuchun et al[1],2009) هدفت الدراسة لفحص فعالية Effectiveness التغيير الإجباري لشريك المراجعة وتأثيرها على جودة المراجعة وجودة المراجعة الملحوظة Perceived Audit Quality، حيث تم تطبيق الدراسة على الشركات التايوانية التي أصبحت مدة التغيير الإجباري خمس سنوات وذلك منذ بداية عام 2004، وتم استخدام معامل الاستجابة للأرباح Earnings Response Coefficient (ERC) كمقياس بديل عن جودة المراجعة الملحوظة من قبل المستثمرين، وتم استخدام نموذج جونز modified Jones model 1991 المعدل من قبل (Dechow, Sloan, and Sweeney 1995) لتقدير المستحقات غير العادية abnormal accruals كمقياس بديل لجودة المراجعة، حيث تم تقسيم عينة الدراسة إلى ثلاث مجموعات (مجموعة الشركات التي غيرت شريك المراجعة بعد 2004، ومجموعة الشركات التي لم تغير شريك المراجعة بعد عام 2004، ومجموعة الشركات التي غيرت شريك المراجعة قبل عام 2004 لكن بشكل تطوعي حيث أن التغيير الإجباري لشريك المراجعة كان غير مطلوب)، فتوصلت الدراسة إلى أن جودة المراجعة للشركات التي تحت متطلب التغيير إجباري الجديد أقل من جودة المراجعة لنفس الشركات في السنوات التي سبقت تطبيق متطلب التغيير الإجباري. كما توصلت الدراسة أيضا إلى أنه لا يوجد اختلاف في

[1] Wuchun Chi, W., Huang, H., Liao, Y., Xie, H., 2009, "**Mandatory Audit Partner Rotation, Audit Quality and Market Perception: Evidence from Taiwan**", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 26, No. 2, pp. 359–391

جودة المراجعة بين الشركات التي غيرت شريك المراجعة بشكل طوعي (قبل 2004) وبين الشركات التي غيرت شريك المراجعة بشكل إجباري بعد 2004، ولم تشير الدراسة إلى أن التغيير الإجباري لشريك المراجعة يعزز من جودة المراجعة.

دراسة (swart[1], 2012) تناولت هذه الدراسة التغيير الإلزامي لشريك المراجعة وتأثيره على جودة المراجعة في البيئة الاسترالية حيث تم استخدام مستحقات رأس المال العامل غير العادية Abnormal Working Capital Accruals كمقياس بديل عن جودة المراجعة، وقد تم فحص فيما إذا كانت جودة المراجعة تزداد خلال فترة التغيير الإجباري (خمس سنوات)، كما تم التحقق فيما إذا كانت جودة المراجعة تنخفض بشكل جوهري بعد تبديل شريك المراجعة أكثر من السنة التي سبقتها تغيير شريك المراجعة، فأشارت النتائج بأنه لا يوجد أي ارتباط بين تغيير شريك المراجعة وجودة المراجعة، كذلك الأمر لم تشير النتائج إلى انخفاض جوهري في جودة المراجعة بعد تبديل شريك المراجعة أكثر من السنة التي سبقتها تغيير شريك المراجعة.

دراسة (Firth et al[2], 2012) هدفت الدراسة إلى فحص مختلف أشكال تغيير المراجع في البيئة الصينية (تغيير شريك Partner Rotation، وتغيير شركة المراجعة Audit Firm Rotation، والتغيير الإجباري Mandatory Rotation والتغيير الاختياري Voluntary Rotation)، وتأثيره على جودة المراجعة وذلك باستخدام الميل لإصدار رأي المراجعة المعدل Modified Audit Opinion كمقياس بديل عن جودة المراجعة، كما تم فحص تأثير تغيير الشريك Partner Rotation، وتغيير شركة المراجعة Audit Firm Rotation على استقلالية المراجع، وأشارت النتائج إلى تأثير إيجابي لتغيير شريك المراجعة على جودة المراجعة، كذلك لم تشر الدراسة إلى أن التغيير الإجباري لشركة المراجعة Mandatory Audit Firm Rotation ليس له فعالية كبيرة بالنسبة للأشكال المختلفة لتغيير المراجع.

دراسة (Harris[3], 2012) هدفت الدراسة للتحقق فيما إذا كانت قواعد التغيير المراجع الإلزامي ترتبط بتغيرات في جودة المراجعة حيث تم استخدام عينة من ثلاثة دول وهي (ايطاليا وكوريا الجنوبية والبرازيل) والتي تبنت فكرة التغيير الإجباري للمراجع، وقد تم قياس جودة المراجعة باستخدام العديد من المقاييس البديلة لإدارة الأرباح، وتوصلت الدراسة إلى أن الأرباح بعد تبني

---

[1] Swart, A., 2012, **"How does mandatory audit partner rotation affect audit quality? Evidence from Australia"**, *Unpublished Master thesis,* Department Accountancy, Faculty of Economics and Business Studies, Tilburg University.

[2] Firth, M., Rui, O., & Wu, X. 2012, "**How do Various Forms of Auditor Rotation Affect Audit Quality? Evidence from China"**. *The International Journal Of Accounting*, Vol.47, No.1, pp: 109-138.

[3] Harris, K., 2012, "**Mandatory Audit Rotation: An International Investigation"**, *Unpublished Dissertation*, The Academic Faculty Of The C.T. Bauer College Of Business, University Of Houston, US.

سياسة تغيير المراجع الإلزامي تكون أقل إدارة وذلك بالمقارنة ما قبل تبني سياسة تغيير المراجع الإلزامي وبالتالي ارتفاع جودة المراجعة، كما توصلت الدراسة إلى تحسن في سوق المراجعة بعد تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع.

دراسة (Freidank and Velte[1], 2015) تناولت الدراسة العلاقة بين التغيير الداخلي والخارجي للمراجع وجودة المحاسبة المالية والمراجعة الخارجية، حيث قسمت التغير الإجباري للمراجع إلى قسمين تغيير داخلي (أي تغيير شريك المراجعة (partner audit rotation))، وتغيير خارجي (أي تغيير شركة المراجعة (audit firm rotation))، وذلك من خلال تقييم الدراسات السابقة التي تناولت التغيير الإجباري وجودة المحاسبة المالية وجودة المراجعة، وتوصلت الدراسة إلى أن جودة المراجعة من الممكن ألا تزداد في ظل قواعد التغيير الداخلي للمراجع (أي تغيير شريك المراجعة)، كما أن النتائج التطبيقية للدراسات لم تشر إلى زيادة جودة المراجعة عن طريق زيادة التغيير الإجباري لشركات المراجعة، وأشارت الدراسة إلى أن المقترح الثامن لمفوضية الاتحاد الأوربي (التأثير الإيجابي للتغيير الداخلي كل سبع سنوات ومع استراحة أو توقف عن المراجعة بعد سنتين) لم يثبت بعد.

3-1-3-دراسات تناولت تأثير حجم منشأة المراجعة على جودة المراجعة.

دراسة، (De Angelo[2], 1981) تناولت الدراسة العلاقة بين حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة، خصوصًا مع تزايد مزاعم المنظمات المهنية ومكاتب المراجعة الصغيرة بعدم وجود مثل هذه العلاقة، على أساس أن المعايير المهنية تعمل على تجانس الخدمات المقدمة من قبل جميع مكاتب المراجعة.

استخدمت الباحثة الأسلوب التحليلي والذي أوضحت من خلاله أن تقييم جودة المراجعة يعد أمر صعب ومكلف بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، ذلك لأنهم لا يستطيعون ملاحظة إجراءات تنفيذ عملية المراجعة التي يقوم المراجعون بها. كما أن مستوى جودة المراجعة يختلف من عميل إلى أخر، ومن فترة زمنية إلى أخرى، مما يجعلهم يعيدون تقييم جودة المراجعة مع مرور الوقت ولكل عميل بشكل منفصل.

توصلت الدراسة إلى أن حجم مكتب المراجعة يؤثر ايجابيًا في جودة المراجعة على أساس أن مكاتب المراجعة الكبيرة تمتلك عددا كبيرا من العملاء، مما يزيد من الأتعاب الكلية لها ومن ثم تقل

[1] Freidank, C., Velte, P.,2015, "**The Link Between In- And External Rotation Of The Auditor And The Quality Of Financial Accounting And External Audit**". *European journal of law and economics*,Vol.40, Issue.2, pp.225-246.

[2] De Angelo, Linda Elizabeth, 1981, "**Auditor Size and Audit Quality**" *Journal of Accounting and Economics*, Vol.3, No. 3, pp.183-199.

أهمية أتعاب المراجعة والتي يتم اكتسابها من أحد العملاء، وبالتالي ينخفض الدافع لدى مكاتب المراجعة للخضوع لأي ضغط من قبل العميل بهدف الاحتفاظ به.

دراسة (Krishnan and Schauer[1], 2000) هدفت هذه الدراسة إلى توضيح نوع العلاقة بين حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة المقدمة لعينة من الهيئات التي لا تهدف إلى الربح.
شارك في الدراسة 164 هيئة غير هادفة للربح تمثل عملاء لمختلف أحجام مكاتب المراجعة، وتم قياس حجم مكتب المراجعة بعدد المهنيين في المكتب. توصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة إيجابية بين جودة المراجعة وحجم مكتب المراجعة، ذلك لأن جودة المراجعة تزداد عندما تغير الشركة محل المراجعة مراجعها من مكتب مراجعة صغير إلى مكتب مراجعة كبير من غير الستة الكبار، وأيضا عندما تغير الشركة محل المراجعة مراجعها من مكتب مراجعة كبير من غير الستة الكبار إلى مكتب مراجعة من الستة الكبار.

دراسة (Chen et al[2], 2001) هدفت الدراسة إلى تحديد خصائص جودة المراجعة في السوق الصينية من وجهة نظر المراجعين والمنظمات المهتمة بمهنة المراجعة. لتحقيق ذلك تم تصميم قائمة استقصاء اشتملت على قسمين: تضمن القسم الأول: على مجموعة من خصائص جودة المراجعة والتي تم استنباطها من الدراسات السابقة. أما القسم الثاني: فقد أشتمل على مجموعة من الخصائص التي تخص بيئة المراجعة الصينية. تم توزيع 205 قائمة استقصاء على عينة من المراجعين، والمنظمات المهتمة بشؤون مهنة المراجعة وتم تحليل البيانات المجمعة باستخدام تحليل التباين، والتحليل العاملي.
توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:
1 – تشكل الخصائص التالية أعلى عشر خصائص حظيت باهتمام المشاركين: معرفة المراجعين بمبادئ السلوك المهني، وامتلاك مكتب المراجعة لبرامج دقيقة بخصوص الانتهاء من إعداد تقرير المراجعة، ولدى المراجعين معرفة واسعة بنشاط العميل، وقيام مكتب المراجعة بفحص شامل لهيكل الرقابة الداخلية الخاص بالعميل، والمدير المشرف على المهمة ذو معرفة واسعة بنشاط العميل، وجميع المراجعين ذوو معرفة واسعة إلى حد معقول بنشاط العميل، وعدم امتلاك الشركات محل المراجعة نظام محاسبي موثوق به، والمدير المشرف على المهمة يشارك فيها بشكل نشط، ودراسة مدى إمكانية قبول الشركة محل المراجعة، والاتصال المتكرر بين فريق المراجعة وإدارة العميل.

[1] Krishnan, Jagan and Schauer, paul C., 2000, **"The Differentiation of quality among Auditors: Evidence from the Not-for-Profit sector**", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol.19, No.2, pp.9-25.
[2] Chen, Charles J.p., Shome, Anamitra and Su, Xijia, 2001, "**How is Audit Quality Perceived by Big 5 and Local Auditors in China? A Preliminary Investigation",** *International Journal of Auditing***,** Vol.5, No. 2, , pp.157-175.

2 -هناك 12 عامل مؤثر في جودة المراجعة وهي كما يلي: المعرفة الواسعة بمبادئ السلوك المهني، اتباع مكتب المراجعة لسياسة محافظة في التعامل مع المراجعين، والاستقلال عن العميل، الكفاءة والرقابة على مكتب المراجعة، العلاقة والاتصال بين فريق المراجعة وإدارة العميل، الخبرة بنشاط العميل، حجم مكتب المراجعة، وضع موازنات دقيقة للوقت والتكلفة ومراقبتها، الاستجابة لاحتياجات العميل، امتلاك مكتب المراجعة والعميل سجلات غير منتظمة، تنوع عملاء المراجعة.

3 – أتضح من مقارنة آراء المجموعات المشاركة أن أكثر الاختلافات حول العوامل المؤثرة في الجودة كانت بين مراجعي الخمسة المكاتب الكبار وأعضاء المنظمات المهتمة بمهنة المراجعة حيث لم يتفقوا إلا على عاملين فقط هم: المعرفة بمبادئ السلوك المهني، والكفاءة المهنية والرقابة على مكتب المراجعة.

دراسة (الجدعاني والعنقري[1]، 2009) هدفت الدراسة إلى بيان تأثير حجم وسمعة مكاتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني لمكاتب المراجعة في المملكة العربية واستخدمت الدراسة الاستبيان لجمع البيانات وبرنامج SPSS لتحليل بياناته واختبار فرضياته.

توصلت الدراسة إلى ما يلي:

1- هناك علاقة طردية بين حجم وسمعة مكاتب المراجعة وجودة الأداء المهني.

2- هناك علاقة عكسية بين جودة الأداء المهني والعلاقات التنافسية بين مكاتب المراجعة.

دراسة (Adeyemi and Fagbemi[2], 2010) تناولت الدراسة العلاقة بين جودة المراجعة وحوكمة الشركات وخصائص الشركات المدرجة في السوق المالي النيجيري حيث تم قياس جودة المراجعة باستخدام حجم شركة المراجعة فيما إذا كانت Big 4 أو Non Big 4 ، كما تم استخدام نسبة الملكية للمدراء التنفيذيين، و نسبة الملكية للمدراء غير التنفيذيين، واستقلالية لجان المراجعة، والفصل الوظيفي لـ CEO لقياس الحوكمة، وتم استخدام حجم الشركة، ونسبة الرافعة المالية باعتبارها الخصائص الأكثر أهمية التي تؤثر في جودة المراجعة، كما تم استخدام أسلوب الانحدار اللوغاريتمي لتحليل العلاقة بين المتغيرات المدروسة، واستخدمت الدراسة 58 شركة من الشركات المدرجة في السوق المالي النيجري خلال سنة 2007 لاختبار العلاقة بين المتغيرات، وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1. إن ملكية المدراء غير التنفيذيين تزيد من جودة المراجعة.

---

[1] الجدعاني، نور ساعد، العنقري، عبد المحسن، 2009، **"تأثير حجم وسمعة مكاتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني :دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"** مجلة جامعة الملك عبد العزيز، المجلد: 23، العدد 2، ص ص 143-192.

[2] Adeyemi, Semiu and Fagbemi, Temitope, 2010, "**Audit Quality, Corporate Governance and Firm Characteristics in Nigeria**", International Journal of Business and Management Vol. 5, No. 5; PP 169-179.

2. كما أن حجم الشركة، ونسبة الرافعة المالية تؤثر في جودة المراجعة.

دراسة (Dehkordi and Makarem[1], 2011) هدفت الدراسة إلى التحقق من أنه فيما إذا كانت جودة المراجعة تتأثر بنوع المراجع (حكومي أو خاص) وحجم شركة المراجعة Big auditors or non-Big auditors وذلك باستخدام 2241 مشاهدة للشركات المدرجة في سوق طهران المالي خلال الفترة 2002–2007 وقد تم استخدام المستحقات الاختيارية كممثل لجودة المراجعة التي تم حسابها باستخدام نموذج جونز المعدل وتوصلت النتائج إلى ما يلي:

أن القوائم المالية المدققة من قبل مراجعين حسابات حكوميين تحتوي على مستحقات اختيارية أقل من القوائم المالية المدققة من قبل شركات مراجعة خاصة، وأن تغيير شركة المراجعة من مراجع حكومي إلى شركة مراجعة خاصة يرتبط بمستحقات اختيارية أكبر، كما أن حجم المراجع لا يؤثر على جودة المراجعة، وتوصلت الدراسة أيضا بأن هناك عوامل أخرى تؤثر على جودة المراجعة مثل قوة المنافسة، ولجان المراجعة، وخطر التقاضي.

3-1-4-دراسات تناولت تعدد العملاء

دراسة (Gul, Ma and Lai[2], 2014) هدفت الدراسة إلى فحص العلاقة بين تعدد العملاء بالنسبة لشريك المراجعة وفترة احتفاظ العميل بشريك المراجعة وتأثيرها على جودة المراجعة، وطبقت الدراسة على عينة من الشركات العامة الصينية المدرجة في السوق المالي الصيني خلال الفترة (2000–2009)، وتوصلت الدراسة إلى أنه كلما زاد عدد العملاء بالنسبة لشريك المراجعة أدى إلى انخفاض جودة المراجعة، وذلك بسبب تأثير انشغال الشريك busyness of partner، وتكون العلاقة العكسية أكثر وضوحا بالنسبة لعملاء شريك المراجعة الذي يحتفظ بالعملاء خلال فترات قصيرة بالمقارنة مع الفترات الطويلة.

دراسة (Goodwin and Wu[3], 2015) التي أجريت حديثا في استراليا خلال الفترة (1999–2010) وتوصلت الدراسة إلى أنه لا يوجد علاقة واضحة بين انشغال شريك المراجعة Audit Partner Busyness (APB) وجودة المراجعة وذلك باستخدام مقاييس مختلفة لجودة المراجعة مثل المستحقات الاختيارية Discretionary Accruals، والميل لإصدار رأي الاستمرارية قبل الإفلاس

[1] Dehkordi Hassan. Makarem Naser, 2011 **" The Effect of Size and Type of Auditor on Audit Quality",** *International Research Journal of Finance and Economics*, Issue 80, pp:122-137.

[2] Gul, F., M. Ma, and K. Lai. 2014, "**Auditing multiple public clients, partner-client tenure and audit quality"**. Working paper, Electronic copy available at: http://ssrn.com/abstract=2156399

[3] Goodwin, J., Wu, D., 2015, " **What is the Relationship Between Audit Partner Busyness and Audit Quality***?",* *Contemporary Accounting Research***,** Vol. 33, No. 1, pp. 1–37.

واقترحت بأنه لا حاجة لتحديد عدد العملاء التي يتوجب على المراجعين تجاوزهم خلال السنة لأنه لم تشر الدراسات إلى حالات فشل ناتجة عن تعدد العملاء بالنسبة للمراجع.

3-2-ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

تتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة بأنها استخدمت نموذج Jones المعدل لقياس جودة المراجعة وليس لقياس إدارة الأرباح، كما أنها جاءت بمنظور مختلف ومعاكس للدراسات السابقة حيث أن معظم الدراسات السابقة المبنية على أسواق رأس المال تناولت دراسة تأثير جودة المراجعة على أسواق رأس المال. بينما هذه الدراسة تناولت تأثير بيئة الأسواق المالية السورية على جودة المراجعة من حيث القوانين والأنظمة والقرارات التي أفرزتها بيئة السوق المالي ذات الصلة بالمراجعة، حيث تم استخدام الشكل القانوني والتغيير الإلزامي للمراجع وتأثيره على جودة المراجعة، كما تم استخدام تأثير تعدد العملاء على جودة المراجعة في البيئة السورية، وهذه تعتبر الدراسة الأولى حسب علم الباحث على الصعيد العربي وتضاف إلى الدراسات الأجنبية التي كانت نتائجها متضاربة وغير متسقة وضعيفة من حيث تأثير تعدد العملاء على جودة المراجعة.

كما أن الدراسة لم تلجأ إلى أسلوب الاستبيان لجمع البيانات بل استخدمت التقارير المنشورة (تقارير الحوكمة، والتقارير المالية للشركات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية) لحساب المستحقات الاختيارية كمقياس بديل لقياس جودة المراجعة مما يجعل الدراسة أكثر مصداقية واعتمادية، وبالتالي من الممكن الاستفادة من نتائجها لتطوير مهنة المراجعة في سورية.

4-أهمية الدراسة

تأتي أهمية الدراسة من مدى الاستفادة من نتائجها المتوقعة، سواء للمجال المعرفي للمحاسبة والمراجعة عبر إغنائه بمعارف جديدة، أو للممارسة المهنية في الواقع العملي عبر لفت انتباه ناظمي أو مشرعي القوانين، والمسؤولين عن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة والجهات ذات العلاقة في سورية، إلى الانعكاسات الحقيقية لمجموعة القوانين والانظمة والقرارات على جودة المراجعة. تزداد أهمية الدراسة من كونها الأولى، على حد علم الباحث، التي تحاول ربط جودة المراجعة بالقواعد الناظمة لمراجعة الشركات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية.
كما تنبع أهمية الدراسة من خصوصية البيئة السورية التي ستشهد في السنوات القادمة مرحلة إعادة إعمار والتي بدورها تجذب الكثير من الشركات العالمية والتي تحتاج إلى مراجعين أكفاء لتدقيق أعمال هذه الشركات من هنا كان لابد من الاهتمام بجودة المراجعة ودراسة مدى تأثرها ببيئة السوق المالي السوري.

5-هدف الدراسة

تهدف الدراسة إلى معرفة مدى تأثر جودة المراجعة Audit Quality ببيئة الأسواق المالية، وبشكل أكثر تفصيلا تهدف الدراسة إلى معرفة مدى تأثير القوانين، والأنظمة، والقرارات الناظمة لمراجعة الشركات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية على جودة المراجعة.

حيث أفرزت ببيئة الأسواق المالية السورية العديد من القوانين والأنظمة التي تنظم عمل الأسواق المالية، والشركات المدرجة، وشركات الوساطة المالية، والمصارف، وشركات الاستثمار، وصناديق الاستثمار، وشركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة المعتمدة مثل (نظام الممارسات السليمة، ونظام اعتماد مفتشي الحسابات، ونظام الإفصاح للشركات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية).

وتحاول الدراسة تحليل أثر نقاط محددة من القوانين والأنظمة والقرارات التي أفرزتها البيئة التنظيمية والقانونية على جودة المراجعة، والتركيز بشكل رئيسي على الشكل القانوني للمراجع، وفترة ارتباطه مع عميل المراجعة، وتعدد العملاء.

6-فروض الدراسة

بالتطابق والانسجام مع مشكلة وأهداف الدراسة تم صياغة فروض الدراسة كما يلي:

1- تتأثر جودة المراجعة باختلاف الشكل القانوني للمراجع (شخصية طبيعية أو شخصية اعتبارية).

2- تتأثر جودة المراجعة باختلاف المدة التي تحتفظ خلالها الشركة بمراجع حساباتها.

3- تتأثر جودة المراجعة بتعدد عملاء المراجع خلال السنة الواحدة.

7-منهجية الدراسة وأدواتها

استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي الذي يعرف بأنه "طريقة لدراسة الظاهرة كما توجد في الواقع ويهتم بوصفها وصفاً دقيقاً ويعبر عنها كيفياً أو كمياً، فالتعبير الكيفي يصف الظاهرة ويوضح خصائصها، أما التعبير الكمي فيعطيها وصفاً رقمياً يوضح مقدار هذه الظاهرة أو حجمها أو درجة ارتباطها مع الظواهر الأخرى"[1].

كما أن المنهج الوصفي التحليلي هو كل منهج يرتبط بظاهرة معاصرة بقصد وصفها وتفسيرها، فهو إطار عام تقع تحته كل البحوث التي تصف الظاهرة (مسحي) أو توضح العلاقة ومقدارها (ارتباطي) أو تكتشف الأسباب وراء سلوك معين (تحليل)[2].

---

[1] المشوخي، حمد سليمان، 2002، "**تقنيات ومناهج البحث العلمي**"، القاهرة، دار الفكر العربي.

[2] العساف، صالح حمد، 2006، "**المدخل إلى البحث في العلوم السلوكية**، الطبعة الرابعة، الرياض، العبيكان، ص189.

لغرض التحقق من فروض الدراسة وانسجاماً مع المنهجية المعتمدة تم تخطيط العمل بحيث يتم انجازه بشكل منطقي وفق الخطوات والمراحل التالية:

1. جمع المعارف اللازمة للإلمام بمختلف جوانب المشكلة البحثية ولمعرفة ما توصلت إليه جهود الباحثين الآخرين في تناولهم للمشكلة البحثية.
2. الاطلاع على الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث.
3. دراسة القوانين والأنظمة السورية التي لها صلة بالأسواق المالية وتنظيم مهنة المراجعة في سورية وتحليلها.
4. قياس جودة المراجعة للشركات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية وذلك عن طريق استخدام نموذج Jones (1991) المعدل من قبل Dechow et al. (1995) كمقياس بديل لجودة المراجعة.
5. مقارنة جودة المراجعة للشركات التي تم مراجعتها من قبل شركة مراجعة والشركات التي تم مراجعتها من قبل مكتب مراجعة، ومقارنة جودة المراجعة للشركات المدققة من قبل شركات ومكاتب المراجعة ما قبل وما بعد تطبيق القانون /33/ لعام 2009.
6. مقارنة جودة المراجعة للشركات التي احتفظت بمراجعها لمدة ثلاث سنوات وما دون وبين الشركات التي احتفظت بمراجعها لمدة أربع سنوات فما فوق.
7. مقارنة جودة المراجعة بين مكاتب وشركات المراجعة التي لديها عميلان وما دون وجودة المراجعة بين مكاتب وشركات المراجعة التي لديها أربع عملاء فما فوق.
8. بعد مقارنة جودة المراجعة تم استخدام اختبار Independent Samples Test لاختبار معنوية الفروق بالجودة.
9. تفسير النتائج وتقديم التوصيات.

إعداد البحث وفق المنهجية المقترحة يوجب استخدام مجموعة وسائل وأدوات لجمع المعارف النظرية والتطبيقية اللازمة لإنجاز الدراسة، وجمع البيانات والمعلومات من الواقع العملي وتحليلها. هذه الوسائل يمكن تصنيفها كالتالي:

1- المراجع العلمية من كتب وأبحاث ودراسات سابقة ودوريات علمية.
2- القوانين والمراسيم المتعلقة بمهنة المراجعة بشكل عام والقرارات والتعاميم والتقارير والمنشورات التي تصدر عن هيئة الأوراق والأسواق المالية بشكل خاص.
3- أدوات التحليل اللازمة مثل المتوسطات، وبعض الاختبارات الاحصائية.

8-مجتمع وعينة الدراسة

يشمل مجتمع الدراسة جميع الشركات المساهمة الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية والتي يبلغ عددها /53/ شركة. أما عينة الدراسة فتشمل الشركات المساهمة الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية والتي تتوفر بياناتها (القوائم المالية من قائمة الدخل، وقائمة التدفقات النقدية، وقائمة المركز المالي، وتقرير مفتش الحسابات) للأعوام (2008–2009–2010–2011-2012-2013) بالإضافة إلى توفر قائمة المركز المالي لعام 2007 لكي يتم استخدام إجمالي الأصول في تطبيق نموذج Jones (1991) المعدل من قبل Dechow et al. (1995) في عام 2008، حيث تشمل عينة الدراسة ثلاثة قطاعات رئيسية هي قطاع المصارف، وقطاع التأمين، وقطاع الخدمات، وتم استبعاد قطاع الصناعة، وقطاع الاتصالات، وقطاع الزراعة وقطاع الصرافة بسبب عدم إمكانية احتساب المستحقات الاختيارية في القطاعات التي تحوي على أقل من أربع شركات وعدم توفر البيانات المالية خلال الفترات المذكورة أعلاه.

وبالتالي فقد شملت عينة الدراسة (9 مصارف، و7 شركات تأمين، و5 شركات خدمية) أي أن عينة الدراسة تشكل ما نسبته 40% تقريباً من حجم مجتمع الدراسة البالغ /53/ شركة، كما لم تشمل الدراسة الشركات المساهمة غير الخاضعة لرقابة هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية وذلك لعدم توفر بياناتها المطلوبة لحساب المستحقات الاختيارية.

8-حدود الدراسة

اقتصرت الدراسة على تحليل نقاط محددة من القوانين والأنظمة والقرارات السورية ذات الصلة بموضوع المراجعة ودراسة تأثيرها على جودة المراجعة. وذلك من منظور تنظيمي، وللشركات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، حيث تم التركيز على الشكل القانوني للمراجع، وفترة ارتباطه مع عميل المراجعة، وتعدد العملاء.

ولم يتناول الباحث عوامل بيئة الأسواق المالية الأخرى (البيئة الاقتصادية والاجتماعية) كون هذه العوامل تحتاج إلى قياس، ولم يجد الباحث مقياس كمي مناسب يمكن الاعتماد عليه.
لذلك اقتصرت الدراسة على تحليل القوانين والانظمة والقرارات ذات الصلة بمهنة المراجعة بالبيئة السورية فقط.

الفصل الأول

ضرورات كشف مدى تأثير بيئة الأسواق المالية في جودة المراجعة

1-1-مفهوم جودة المراجعة

1-2-قياس جودة المراجعة

1-3-مرجعيات تحديد جودة المراجعة

1-4-اقتراحات المنظمات المهنية للارتقاء بجودة المراجعة

1-5-علاقة جودة المراجعة ببيئة الأسواق المالية

1-1-مفهوم جودة المراجعة

تشير جودة المراجعة إلى مدى قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية والإعلان عنها، بالإضافة إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم، وبالتالي حماية مصالح حملة الأسهم في ظل انفصال الملكية عن الإدارة. وقد تتفاوت جودة أداء عملية المراجعة، إلا أن الجودة العالية لعملية المراجعة يجب أن تنعكس بجودة عالية للمعلومات الواردة بالقوائم المالية، حيث أن القوائم المالية التي خضعت لعملية مراجعة ذات جودة عالية تكون أقل احتمالاً لاحتوائها على أخطاء ومخالفات جوهرية[1].

ويعتبر تعريف (De Angelo, 1981) لجودة المراجعة من أكثر التعريفات التي لقيت قبولاً عاماً في أدبيات المراجعة، حيث عرف De Angelo جودة المراجعة بأنها "احتمال قيام المراجع باكتشاف خرق (breach) في النظام المحاسبي للعميل، والتقرير عن هذا الخرق"[2].

وقد أشار De Angelo إلى احتمال أن يقوم المراجع بالتقرير عن الأخطاء المكتشفة باستقلال المراجع. ومن ثم فإنه وفقا لتعريف De Angelo فإن جودة المراجعة تعني زيادة قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء المحاسبية وزيادة درجة استقلاله، والتعريف الذي قدمه De Angelo لجودة المراجعة، يتضمن بعدين لتحديد وقياس هذه الجودة، وهما:

أ -يجب اكتشاف التحريفات المادية (الخروق breaches في النظام المحاسبي للعميل).

ب - يجب التقرير عن التحريفات المادية (الخروق breaches) المكتشفة.

ويشير البعد الأول إلى كفاءة المراجع capability of auditor بينما يشير البعد الثاني إلى استقلالية المراجع auditor independence، ويعتبر De Angelo من أوائل من ربط بين جودة المراجعة واحتمال اكتشاف المراجع للأخطاء في القوائم المالية[3].

وقد حظي مفهوم جودة المراجعة باهتمام الجمعيات المهنية والباحثين، وبالرغم من ذلك لم يتبلور مفهوم واضح ومحدد لها، سواء في المعايير التي أصدرتها المنظمات المهنية، أو في الدراسات التي أجراها الباحثون، وترجع صعوبة وضع مفهوم محدد لجودة المراجعة إلى العديد من الأسباب منها أن الخدمات على خلاف السلع المادية لا يمكن اختبارها مقدماً، كما أن هناك صعوبة في قياس جودة

---

[1] عيسى، سمير كامل محمد ،2008، "**أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح مع دراسة تطبيقية**"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية – جامعة الاسكندرية، العدد 2، المجلد 45، ص6.

[2] De Angelo, Linda Elizabeth, 1981, "**Auditor Size and Audit Quality**" Journal of Accounting and Economics, Vol.3, No. 3, pp.183-199.

[3] Sirois, L.,2009, "**Auditor Size And Audit Quality Revisited: The Role Of Market Size And Legal Environment**", *Unpublished Doctoral Thiess*, The Faculty Of Graduate Studies(Business Administration), The University Of British Columbia, **Canada.**

المراجعة بعد إتمام عملية المراجعة بشكل مباشر، بالإضافة إلى عجز المدخل التقليدي لمفهوم جودة المراجعة (الذي يعتمد على محددين لمفهوم جودة المراجعة، وهما الكفاءة والاستقلالية) عن تقييم كفاية وملاءمة مهام وأعمال المراجعة التي تم اعتمادها[1].

كما أن عدم وضوح بعض معايير الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات وعدم كفايتها ساهم بعدم تحقيق التأثير الايجابي المرغوب فيه فيما يتعلق بالتزام مراجعي الحسابات بهذه المعايير[2].

وسيقوم الباحث بتوضيح المفاهيم المختلفة لجودة المراجعة كما وردت في بعض الدراسات والأبحاث السابقة:

1-1-1-مفهوم جودة المراجعة من منظور جودة المنتج

يرى Meier et al[3] أن مفهوم جودة المراجعة يمكن التعبير عنه من منظور تكاليفي في شكل البنود التقليدية لمفاهيم تكاليف جودة المنتج وهي تكاليف التقييم، وتكاليف الفشل، وتكاليف الوقاية. وذلك طبقاً لنموذج التكاليف التقليدي، وقد أوضحت هذه الدراسة مفهوم جودة المراجعة من حيث علاقته بالأعباء والتكاليف التي يتحملها مراجع الحسابات ووضع لذلك نموذجاً يتكون من ثلاثة أنشطة هي:

1- أنشطة الوقاية: Prevention Activities وهي الإجراءات التي يتحملها مكتب المراجعة لتطوير الكفاءات الفنية الخاصة للعاملين لدى المكتب.

2- أنشطة التقييم: Appraisal Activities وتتمثل في متابعة أعمال المساعدين والمتدربين عند إنجاز ما يكلفون به من أعمال مراجعة، بما في ذلك تكاليف مراجعة الشريك الثاني قبل إصدار التقرير.

3-أنشطة الفشل: Failure Activities ويتمثل الفشل في إحدى الصورتين الآتيتين:

- إصدار المراجع تقريراً نظيفاً عن قوائم مالية تحتوي أخطاء وتجاوزات، وبذلك لا تعبر عن حقيقة الأوضاع التي أعدت من أجلها.

- إصدار المراجع تقريراً نظيفاً عن قوائم مالية لا يتوافر فيها الإفصاح الكافي الذي تقتضيه مبادئ المهنة وأخلاقياتها.

وفي كلتا الحالتين فإنَّ تكلفة الفشل التي يتحملها المراجع تتمثل في التكاليف القضائية

---

[1] رحماني، موسى، وسردوك ،فاتح، 2014، **مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكاديمية**، مجلة العلوم الإنسانية-جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 35/34، ص183.

[2] محمد نور، أحمد، وعبيد، حسين أحمد، وشحاته، السيد شحاته،2007، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية، ص7.

[3] Meier-Heidi, Hylton and Fuglister-jayne, 1992, "**How to improve Audit Quality Perceptions of Auditors and Clients**", *The CPA- Journal*. Vol.51, No.3, pp. 21-24.

والتعويضات للأطراف المتضررة، وفقدان علاقته بالعملاء وضياع السمعة الأدبية للمكتب وتكاليف إعادة بناء هذه الثقة، والتكاليف المترتبة على العقوبات التأديبية التي تفرضها الهيئات المهنية.

ومن خلال هذه الدراسة يرى الباحث أن مفهوم جودة المنتج التقليدية لا يمكن أن يوضح بصورة ملائمة مفهوم جودة المراجعة ولا يمكن الاعتماد عليه بشكل كلي وذلك لصعوبة قياس جودة أي خدمة مباشرةً بشكل عام وخدمة المراجعة بشكل خاص.

1-1-2-مفهوم جودة المراجعة من منظور تعارض المصالح

في ظل نظرية الوكالة لابد من الأخذ في الاعتبار وجود صراعات بين أطراف علاقة الوكالة داخل الشركة، لذلك لابد من وجود المراجعة الخارجية التي تساعد في تخفيض حدة هذه التعارضات بين المصالح المختلفة، ولقد أجريت العديد من الدراسات التي تركز على مفهوم الجودة المرتفعة أو كيفية التحول من مكاتب المراجعة الأقل جودة إلى مكاتب المراجعة الأكثر جودة وعلاقة ذلك بتخفيض تعارضات الوكالة، ويرى De Found[1] أنَّ هناك علاقة بين مفهوم جودة المراجعة وتعارضات الوكالة، وقد أوضح De Found في دراسته كيفية تحول الشركات إلى مكاتب المراجعة ذات الجودة الأعلى، أي ما هي دوافع الطلب على جودة المراجعة وعلاقتها بتعارضات الوكالة، وقد توصل De Found إلى أنَّ التغيرات في هيكل التمويل ترتبط إيجابياً بجودة المراجعة، وهذا يعني أنَّ الملاك والدائنين يمثلون أجهزة رقابية فعالة للشركة التي يمولونها، كما أشار De Found إلى أنه كلما زاد عدد الملاك وزاد حجم الدائنية زاد الدافع لمراقبة سلوك الشركة، ومن ثم تطالب هذه الأطراف بجودة مراجعة أعلى، وكذلك تطلب إدارة الشركة جودة مراجعة بدرجة عالية لرغبتها في زيادة مصداقية المعلومات المالية، كما أشار Beshkooh et al [2] إلى وجود علاقة عكسية بين جودة المراجع مقاسة بحجم المراجع وتكاليف الوكالة مقاسة بالتدفقات النقدية Free Cash Flows ونسبة قياس اداء الإدارة Tobin's-Q[3]، وتوصل Beshkooh إلى أن زيادة ارتباط المراجع مع العميل من ثلاث إلى خمس سنوات يدعم دور المراجع في تخفيض تكاليف الوكالة.

---

[1] DeFound, Mark L., Raghunandan, K., and Subramanyam, K. R., 2002, "**Do Non- Audit Service Fees Impair Auditor Independence? Evidence from Going Concern Audit Opinions**", *Journal of Accounting Research*, Vol.40, No.4, pp.1247-1274.

[2] Beshkooh. M., Soumehsaraei. B.G., Mahmoudi. V., Kazemtabrizi. F., 2013, **"The Relationship between Audit Quality and Agency Cost",** *Journal of Basic and Applied Scientific Research*, 3(2)516-525.

[3] تستخدم هذه النسبة لقياس أداء الإدارة فكلما زاد الأداء الإداري انخفضت تكاليف الوكالة وتحسب هذه النسبة كما يلي =Tobin's–Q 3
(MV+AT)/ TD حيث MV: Market value for share, TD: total debt, TA: total assets

ومن خلال هذا المفهوم يرى الباحث أن مفهوم جودة المراجعة من حيث علاقتها بمفهوم الوكالة لا يمكن أن يوضح بصورة ملائمة مفهوم جودة المراجعة وذلك لاقتصار هذا المفهوم على أطراف الوكالة سواء كان داخل الشركة أم خارجها.

1-1-3-مفهوم جودة المراجعة من الناحية الفنية والمهنية

فرق الباحثون بين المفهوم الفني والمفهوم المهني لجودة المراجعة حيث تعرف الجودة الفنية للمراجعة بأنها: "الدرجة التي من خلالها تستوفي عملية المراجعة توقعات العميل تجاه اكتشاف الأخطاء والمخالفات المرتبطة بالشركة محل المراجعة وقوائمها والتقرير عنها، ومن ثم فإن جودة المراجعة الفنية تدرس جودة الناتج لعملية المراجعة وكيف يقوم المراجع باكتشاف الأخطاء في القوائم المالية أو باكتشاف الغش أو تحديد مشاكل الاستمرارية بشكل أفضل[1]. أما الجودة المهنية للمراجعة فتعرف بأنها: "الدرجة التي يمكن معها الوفاء بتنفيذ عملية المراجعة وتوصيل نتائجها حسب توقعات العميل، أي أن هذا الجانب من جودة المراجعة لا يهتم بالنتيجة فقط بل بطريقة الوصول إليها أيضا[2].

وقد أشار Herrbach إلى أن وجود وتبرير عملية المراجعة يعتمد بشكل رئيسي على مجموعتين من العوامل المتعلقة بعمل المراجع، ألا وهي الجودة الفنية والجودة المهنية كما أن أي تقليل في الاهتمام المرتبط بعملية المراجعة (الجودة الفنية) يمكن أن يشكل تهديداً مباشراً على نتيجة المراجعة ذاتها، ومن ثم مصداقية الرأي الذي يصدره المراجع. وبالمثل الحفاظ على مستوى مرتفع من (الجودة المهنية) يعتبر أمرا هاما في الجانب الاجتماعي لعملية المراجعة[3].

ويرى الباحث أن هذا المفهوم لجودة المراجعة يعتبر قاصرا وذلك لأن جودة المراجعة حسب المفهوم أعلاه لا يمكن فصلها ،كما أن الجودة الفنية والجودة المهنية مترابطتان فلا يمكن أن يعتمد على أحد المفهومين دون الأخر.

1-1-4- مفهوم جودة المراجعة من منظور المنظمات المهنية

أوضحت نشرة معايير المراجعة رقم /4/ التي أصدرها المجمع الأميركي للمحاسبين القانونيين American Institute Of Certified Public Accountant (AICPA) عام 1974 أن: "جودة المراجعة تتحقق من خلال الالتزام بمعايير المراجعة ومن خلال تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في منشآت المراجعة"[4].

---

[1] أمين السيد، احمد لطفي، 2007، **التطورات الحديثة في بيئة المراجعة**، مصر، الإسكندرية، ، الدار الجامعية، ص 66.

[2] أمين السيد، احمد لطفي، المرجع السابق، ص 66.

[3] Herrbach, O., 2001, "**Audit Quality, Auditor Behavior and Psychological Contract**", *The European Accounting Review*, Vol. 10, No. 4, pp. 790-791.

[4] محمد نور، أحمد، وعبيد، حسين أحمد، وشحاته، السيد شحاته،2007، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية، ص8.

كما أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، إلى مفهوم جودة المراجعة من خلال معيارين دوليين وهما: المعيار الدولي لرقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، والذي يشار إليه بمعيار رقابة الجودة الأول ISQC1. حيث يبين معيار رقابة الجودة الأول ISQC1 إلى أن هدف مكاتب وشركات المراجعة في تحقيق جودة المراجعة، هو ايجاد نظام لرقابة الجودة والالتزام به من أجل تزويدها بتأكيد معقول فيما يرتبط بامتثال الشركة وموظفيها للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، وأن تكون التقارير الصادرة عن الشركة أو شركاء العملية تلبي الأهداف المنتظرة منها[1].

والمعيار الثاني هو المعيار الدولي لرقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية (ISA 220) حيث حدد المعيار 220 أن هدف المراجع هو تطبيق إجراءات رقابة الجودة التي تقدم للمراجع ضمانا معقولا بأن عملية المراجعة تمتثل للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة، وأن تقرير المراجع الصادر ملائم آخذا بعين الاعتبار الاختلاف في بيئة العمل[2].

كما أشارت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة international organization of supreme audit institutions (INTOSAI)، إلى مفهوم وأهمية جودة المراجعة في ظل اعتبارات خاصة بالهيئات التابعة للقطاع العام، من خلال المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المتعلق برقابة جودة المراجعة بالقطاع العام، وهو معيار ضبط جودة مراجعة المعلومات المالية التاريخية (ISSAI 1220) حيث يهدف إلى تحقيق جودة المراجعة في ظل احترام معايير رقابة الجودة، والتزام أعضاء فريق المراجعة بالمتطلبات الأخلاقية التابعة لـ INTOSAI والمتطلبات الأخلاقية الوطنية التي تسري على مراجعي القطاع العام في بيئة معينة، وهذا ما يدعم جودة أداء المراجعين في تقدير المخاطر والقيام بإجراءات أخرى ذات علاقة بأداء مسؤولياتهم في إعداد التقارير[3].

بينما قدم مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي International; Auditing and Assurance Standard Board (IAASB) مفهوم جودة المراجعة من خلال ثلاثة جوانب أساسية وهي المدخلات (معايير المراجعة، وخصائص مراجع الحسابات Auditing Standard And Auditor Attributes) والمخرجات (تقرير مراجع الحسابات واتصالاته Auditor's Report and Auditor

[1] International Federation of Accountants (IFAC): **Handbook of International Quality Control, Auditing Review ,other assurance and related services pronouncements**, 2013 Edition, part I, p 41.
[2] International Federation of Accountants (IFAC): **Handbook of International Quality Control, Auditing Review ,other assurance and related services pronouncements**, 2013 Edition, part I, p127-128.
[3] INTOSAI: **Financial Audit Guideline Quality Control for an Audit of Financial Statements**, Stockholm, 2009, pp 3-4.

Communications) والعوامل المحيطة Context Factors (على سبيل المثال الحوكمة والقوانين والأنظمة Governance, law and regulation)[1].

ويبين الشكل رقم (1) مفهوم جودة المراجعة وفقا لمجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB):

الشكل(1) مفهوم جودة المراجعة حسب مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB)
المصدر: IAASB, 2011

ويرى الباحث أن مفهوم جودة المراجعة من وجهة نظر الهيئات المهنية لمراجعة الحسابات، يتمثل في الالتزام بالمعايير المهنية لها، ومجمل المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تحكم الممارسة المهنية، ومعايير الأداء بالنسبة للأفراد بمكاتب وشركات المراجعة، حيث تتمثل معايير الأداء التي يجب أن يلتزم بها الأفراد داخل شركة المراجعة، في جملة من المتطلبات الأخلاقية كالنزاهة والموضوعية والاستقلالية، وكذلك توفر المهارات والتأهيل والكفاءة في أعضاء الفريق، من أجل القيام بالمهام والمسؤوليات الموكلة لهم، وتخصيص الموارد البشرية بالتوافق مع خبراتهم ومهاراتهم وطبيعة المهام الموكلة إليهم. ولكن هذا المفهوم ليس شاملا إذ أنه قد يمثل الحد الأدنى لجودة الأداء.

1-1-5-مفهوم جودة المراجعة من ناحية البعد الزمني:

في ظل هذا المفهوم قسم Simunic & Stein[2] جودة المراجعة من حيث البعد الزمني إلى جودة قبلية Ex-Ante Audit Quality، وجودة بعدية Ex-Post Audit Quality، وبين الباحثان أنَّ الجودة

[1] IAASB, 2011, Audit Quality. An IAASB Perspective, http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/auditqua1iy-an-iaasb-per.pdf

[2] Sirnunic, D. & Stein, M., 1998, "**Product Differentiation in Auditing: Auditor Choice in Market for Unseasoned New Issues**", *Canadian Certified General Accountants' Research Foundation Monograph.*

القبلية تتحدد عند التعاقد مع العميل، وتعرف بأنها احتمال أن يكشف تقرير المراجع عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية الموجودة بالقوائم المالية، في حين تتحدد الجودة البعدية للمراجعة بعد إصدار المراجع لتقريره، وتعرف بأنها احتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء والمخالفات الجوهرية غير التي تم التقرير عنها.

وقد أشار De Angelo إلى أن احتمال كشف الأخطاء والمخالفات الجوهرية يتوقف على القدرات الفنية للمراجع وعلى إجراءات المراجعة وعلى حجم وخصائص فريق المراجعة، في حين يعتمد احتمال التقرير عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية على استقلال المراجع ومقدرته على تحمل الضغوط التي يمارسها العملاء تجاهه، والتي تتوقف بدورها على عوامل اقتصادية خاصة بالعقد والعميل مثل حجم الشركة، وحالتها المالية.

يرى الباحث أن هذا المفهوم يركز على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية والغش في القوائم المالية لكن هناك صعوبة في تقدير حجم الأخطاء والمخالفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية قبل القيام بعملية المراجعة، وبالتالي يصعب تقدير درجة جودة المراجعة وفقا لهذا المفهوم، كما أن هذا المفهوم ليس المعيار الوحيد الذي يمكن من خلاله الحكم على جودة المراجعة، وليس الهدف الأساسي من عملية المراجعة.

1-1-6- مفهوم جودة المراجعة من حيث الفعالية

فرق Watkins et al[1],2004 بين جودة المراجعة الحقيقية وجودة المراجعة المدركة حيث يترتب على جودة المراجعة الحقيقية جودة حقيقية في المعلومات الواردة بالقوائم المالية، وذلك لأن القوائم المالية التي يتم مراجعتها بواسطة مراجعين على درجة عالية من الجودة لا بُد أن تكون أقل احتواء للتحريفات والتجاوزات الهامة، بينما جودة المراجعة المدركة يترتب عليها الوثوق في القوائم المالية وتصديق المستخدمين للمعلومات الواردة فيها، وذلك بغض النظر عن توافر جودة حقيقية في هذه المعلومات أم لا، وبعبارة أخرى ليس من الضروري في الواقع الفعلي تساوي مفهومي جودة المراجعة المدركة والحقيقية، ولما كانت جودة المراجعة الحقيقية غير قابلة للملاحظة المباشرة سواء من قبل الباحثين أو مستخدمي القوائم المالية على اختلاف أنواعهم، لذا فإن هذه الفئات تكون بحاجة إلى متغير ينوب عن جودة المراجعة أو يدل عليها proxy variable بحيث يمكن من خلاله إدراك مدى جودة مراجعة قوائم مالية معينة، وبالتالي يمكن الاستعانة به في اتخاذ القرارات

[1] Watkins, A. L. ; W. Hullison and S. E. Morecroft. 2004, "**Audit Quality: A Synthesis of Theory and Empirical Evidence**", *Journal of Accounting Literature*. Vol. 23: 153-194.

المختلفة التي ترتكز على جودة المراجعة. كذلك يمكن اعتباره بمثابة تعريف إجرائي لها بحيث يقيس إدراك مستخدمي القوائم المالية لمدى ممارسة المراجع مهنة المراجعة بكفاءة واستقلالية، ومن ثم يمكن الاستعانة به في دراسة العلاقة بين جودة المراجعة وأي عوامل أو متغيرات أخرى تكون محل اهتمام.

1-1-7-المفهوم حسب الدراسات الأكاديمية

لم تتفق الدراسات الأكاديمية على مفهوم واحد لجودة المراجعة، ونتيجة لذلك ظهرت عدة اتجاهات ومفاهيم يمكن تصنيفها ضمن الاتجاهات التالية:

الاتجاه الأول: والذي تبنى وجهة نظر المنظمات المهنية.
الاتجاه الثاني: والذي تبنى مفهوم De Angelo خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية.
الاتجاه الثالث: والذي ربط مفهوم جودة المراجعة بمفهوم خطر المراجعة.
الاتجاه الرابع: والذي ربط مفهوم جودة المراجعة بمفهوم دقة البيانات المحاسبية.
الاتجاه الخامس: والذي ربط مفهوم جودة المراجعة بمفهوم حوكمة الشركات.
ويمكن تلخيص الدراسات المصنفة ضمن كل اتجاه وبيان مفهومها بجودة المراجعة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (1) مفهوم جودة المراجعة حسب الدراسات الأكاديمية

الاتجاه	**الدراسة**	**المفهوم**
الاتجاه الأول :تبنى وجهة نظر المنظمات المهنية.	الصباغ[1]، 1993	خدمة المراجعة الجيدة بأنها تلك التي تؤدى وفقا لمعايير وإرشادات المراجعة، ووفق لقواعد السلوك والعرف المهني.
	Copley and Doucet[2], 1993	التزام المراجع بالمعايير المهنية المتعلقة بالعمل الميداني ومعايير إعداد التقارير.

[1] الصباغ، أحمد عبد المولى، 1993، "**استخدام أسلوب الفحص بواسطة النظراء لرقابة جودة عمليات المراجعة وإمكانية تطبيقه في البيئة المصرية**"، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف، العدد الأول، ص61-96.

[2] Copley, Paul A. and Doucet, mary S., 1993, "**The impact of competition on the Quality of Governmental Audits**". *Auditing: A journal of Practice and Theory*, Vol.12, No.1, pp.88-98.

الاتجاه	الدراسة	المفهوم
الاتجاه الأول :تبنى وجهة نظر المنظمات المهنية.	حسنين وقطب[1]، 2003	التزام المراجعين بالمعايير المهنية التي تصدرها المنظمات المهنية.
	Michas[2], 2010	مدى تطبيق معايير المراجعة الدولية ISA.
	Francis[3],2011	التزام المراجع بمعايير المراجعة واصدار الرأي الصحيح بالبيانات المالية للعميل وبما يتلاءم مع خطر المراجعة. كما قدم Francis تعريفا أخر لجودة المراجعة حيث أشار إلى أن جودة المراجعة تنجز عن طريق إصدار رأي المراجعة بما ينسجم مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما Generally Accepted Accounting Principles
الاتجاه الثاني: خلو القوائم المالية من الأخطاء أو التحريفات الجوهرية" ، أي أن جودة المراجعة تتمثل في زيادة احتمال اكتشاف.	Palmrose[4], 1988	جودة المراجعة بأنها درجة الثقة Assurance التي يقدمها المراجع لمستخدمي القوائم المالية.
	Davidson and Neu[5], 1993	قدرة المراجع على اكتشاف واستبعاد الأخطاء والمخالفات الجوهرية في صافي الدخل الذي تفصح عنه القوائم المالية.

[1] حسنين، طارق محمد وأحمد سباعي قطب، 2003 ،"**دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات**"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين –كلية –التجارة –جامعة القاهرة –العدد 60 – ص 355–405.

[2] Michas Paul N., 2010, "**The Importance of Audit Profession Development in Emerging Market Countries",** Electronic copy available at: http://ssrn.com/abstract=1728149

[3] Francis, J. R. 2011, "**A Framework for Understanding and Researching Audit Quality**". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. Vol. 30, No.2, pp.125-152.

[4] Palmrose, Z. 1988, **"An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality"**. *The Accounting Review*. Vol. 64, No. 1, pp. 55-73.

[5] Davidson, R.A. and D. Neu. 1993, "**A Note on Association Between Audit Firm Size and Audit Quality"**. *Contemporary Accounting Research*. Vol. 9, No. 2: pp.479-488.

الاتجاه	الدراسة	المفهوم
الاتجاه الثاني: خلو القوائم المالية من الأخطاء أو التحريفات الجوهرية" ، أي أن جودة المراجعة تتمثل في زيادة احتمال اكتشاف.	Grant et al[1], 1996	احتمال قيام مكتب المراجعة باكتشاف الأخطاء في القوائم المالية والتقرير عنها.
	Lee et al[2], 1999	احتمال أن لا يصدر المراجع تقريراً نظيفاً في قوائم مالية بها أخطاء جوهرية.
	Bartov and Cohen, [3] 2006	القدرة على اكتشاف التحريفات والضغط على الإدارة لتصويبها.
	Chang et al[4], 2009	أن المراجع الجيد سوف يكتشف أي إساءة في التقارير المالية لذلك سيصرح لعملائه عن الأرباح كما هي دون أي تحريف.
الاتجاه الثالث: ربط مفهوم جودة المراجعة بمفهوم خطر المراجعة أي تخفيض الخطر الكلي لعملية المراجعة.	Huss and Jacobs[5] ,1991	يعتبر تحليل أخطار ما قبل الارتباط جزءًا مهمًا من برنامج مكتب المراجعة لاحتواء الخطر الكلي.
	Knapp[6], 1991	تخفيض المراجع لخطر الاكتشاف والذي يؤدي إلى تخفيض خطر المراجعة النهائي.

[1] Grant, Julia, Bricker, Robert and shiptsova, Rimma, 1996, "**Audit Quality and Professional Self-Regulation: A social Dilemma Perspective and Laboratory Investigation**", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol.15, No.1, pp.142-156.

[2] Lee, C. J., C. Liu, and T. Wang. 1999, "**The 150-hour rule**". *Journal of Accounting & Economics*, Vol.27, No.2, pp: 203-228.

[3] Bartov, E. Cohen. D.A., 2006, "**Mechanisms to meet / beat analysis earnings expectations in the pre-and post –sarbanes-oxley**", electronic copy available at http://ssrn.com/abstract=1280712

[4] Chang, X., S. Dasgupta, and G. Hilary. 2009**, "The effect of auditor quality on financing decisions"**. *The Accounting Review*, Vol. 84, No. 4, PP. 1085-1117.

[5] Huss, H. Fenwick and Jacobs, Fred A., 1991, " **Risk Containment: Exploring Auditor Decisions in the Engagement Process**", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol.10, No.2, p .18.

[6] Knapp, C. Michael, 1991, "**Factors That Audit Committee Members Use as Surrogates for Audit Quality**" *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol.10, No.1, pp.35-52.

الاتجاه	الدراسة	المفهوم
الاتجاه الرابع: ربط أصحاب هذا الاتجاه مفهوم جودة المراجعة بمفهوم دقة البيانات المحاسبية	Titman and Trueman[1] 1986	دقة المعلومات التي يقدمها المراجع للمستثمرين.
	Krinsky and Rotenberg[2] 1989	مقابل لدقة معلومات تقرير المراجع الخارجي.
	(Chen& Zhou[3], 2006)	تقديم معلومات دقيقة خالية من التحيز والسلوك الانتهازي.
	عيسى[4]، 2008	مقياس لمقدرة المراجع الخارجي على تقليل تحيز البيانات المحاسبية وزيادة دقتها.
	Behn et al[5]., 2008	محسن لموثوقية البيانات المالية وتسمح للمستثمرين بتقدير دقيق لقيمة المنشأ.
الاتجاه الخامس: ربط أصحاب هذا الاتجاه مفهوم جودة المراجعة بمفهوم حوكمة الشركات.	بلال[6]،2005	أن على مهنة المراجعة أن تعمل من اجل تحقيق وظيفتها الاجتماعية، وهدفها المنشود في مجال حوكمة الشركات وذلك لتحقيق جودة المراجعة.
	Soliman and Abd Elsalam[7],2012	أن جودة المراجعة تتحقق باستقلالية مجلس الإدارة ولجنة المراجعة.

المصدر: من إعداد الباحث

[1] Titman, S., and B. Trueman. 1986, "**Information Quality and the Valuation of New issues**". *Journal of Accounting and Economics*. Vol. 8, No. 2: 159- 172.

[2] Krinsky, I., and W. Rotenberg. 1989, "**The valuation of initial public offerings**". *Contemporary Accounting Research.* Vol. 5, pp. 501-515.

[3] Chen, S., Zhou, J. 2006, "**Auditor Brand Name, Industry Specialization and Earning Management: Evidence from Taiwanese Companies**". *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, Vol.3, No.2, pp. 194-219.

[4] عيسى، سمير كامل محمد، 2008. "**أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح – مع دراسة تطبيقية**". *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد 45 ، العدد الثاني، يوليو، ص ص 47-1.

[5] Behn, B., J. Choi and T. Kang. 2008, "**Audit quality and properties of analyst earnings forecasts**". *The Accounting Review* Vol.83, No.3,: pp.327-349.

[6] بلال، محمد سمير، 2005، "**دور الرقابة على جودة المراجعة في تحقيق أهداف حوكمة الشركات**" *المؤتمر العلمي الخامس، حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية*، الإسكندرية، سبتمبر، ص 18.

[7] Soliman,M., Abd Elsalam,M., 2012, **"Corporate Governance Practices and Audit Quality: An Empirical Study of the Listed Companies in Egypt",** *World Academy of Science, Engineering and Technology*, Vol. 71, p1296.

ومن التحليل السابق للمفاهيم المختلفة لجودة المراجعة يمكن استخلاص ما يلي:

1-إن تحديد مفهوم جودة المراجعة من الأمور الصعبة وذلك لصعوبة وضع حدود واضحة للنطاق أو المجال الذي يجب أن تغطيه جودة المراجعة، بالإضافة إلى أن مفهوم الجودة مفهوم نسبي.

2-إن المفاهيم السابقة ركزت على الوسائل والإجراءات التي يجب على المراجع إتباعها لتحقيق الأداء الجيد وزيادة الثقة في القوائم المالية، والتي تتمثل في محاولة المراجع اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية، والتزام المراجع بالمعايير المهنية، وتلبية المراجع لأهداف الأطراف المعنية بعملية المراجعة.

3-إن اكتشاف الأخطاء والمخالفات التي تحتوي عليها القوائم المالية ليس المعيار الوحيد الذي يمكن من خلاله الحكم على جودة المراجعة، كما أن اكتشاف الأخطاء والمخالفات والغش في القوائم المالية ليس الهدف الأساسي من عملية المراجعة.

4- أن الحكم على جودة عملية المراجعة بمدى التزام المراجع بالمعايير والإرشادات المهنية فقط ليس كافيًا، حيث يمثل الالتزام بالمعايير والإصدارات المهنية الحد الأدنى للأداء (وليس الجودة).

بناء على ما تقدم، يبدو واضحاً أنه بالرغم من تعدد المفاهيم ذات الصلة بجودة مراجعة الحسابات والتي يركز كل منها على جانب معين لجودة المراجعة، إلا أن العبرة عند الحكم على جودة عملية المراجعة ليست بمدى التزام المراجع فقط بالمعايير والإرشادات المهنية بل يجب أن تمتد لتشمل توفير الحماية للأطراف العديدة التي تعتمد على تقرير المراجع، وعلى ذلك فان جودة المراجعة يمكن النظر إليها كمفهوم متعدد الأبعاد نظراً لتعدد الأطراف التي تطلب هذه الجودة؛ فمن زاوية أولى يطلب مستخدمي القوائم المالية جودة عالية للمراجعة حتى يمكنهم الوثوق في هذه القوائم والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، ومن زاوية ثانية تسعى مكاتب المراجعة إلى تحقيق جودة عالية لتحسين سمعتها وموقفها التنافسي في مجال عملها، ومن ناحية ثالثة تسعى المنظمات المهنية إلى إلزام مكاتب المراجعة بتحقيق مستوى عالي من الجودة من اجل تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها وتجنب التدخل الحكومي، ومن زاوية رابعة تسعى الأجهزة الحكومية إلى أن تتم أعمال مراجعة الحسابات وفقاً لمستوى عالي من الجودة من اجل حماية النشاط الاقتصادي وجميع الأطراف ذات الصلة، وأخيراً فإن الشركة محل المراجعة تطلب مستوى عالي من الجودة باعتبار أن تقرير المراجعة له ردود فعل في السوق مما قد يؤثر على أسعار الأسهم. وعلى هذا يمكن القول أن جودة المراجعة هي ضمان قيام المراجع بعمله بما يحقق للأطراف ذات الصلة مثل مستخدمي القوائم المالية، ومكاتب المراجعة، والمنظمات المهنية، والأجهزة الحكومية، والشركة محل المراجعة الأهداف المتوقعة من عملية المراجعة.

1-2-قياس جودة المراجعة

إن عدم وجود مفهوم أو تعريف موحد ومقبول لجودة المراجعة من جميع الأطراف ذات المصلحة اكسبها مزيدا من الغموض وجعل من الصعب إثباتها أو حتى قياسها بصورة مباشرة، وهذا ما أشار إليه (Warrming-Rasmussen and Jensen[1], 1998) حيث أوضحا أن تعريف أو قياس أو حتى تقييم عملية المراجعة أمر يحتمل النقاش في جوهره بشكل عام ولمستخدمي القوائم المالية بشكل خاص. بينما أشار (Francis[2], 2004) إلى أن صعوبة قياس جودة المراجعة مرده أن المنتج الوحيد المرئي لعملية المراجعة هو تقرير المراجع وهو عبارة عن قالب عام (generic template) وغالبية هذه التقارير التي يصدرها المراجع هي تقارير نمطية تحمل آراء غير متحفظة (نظيفة).

وفي محاولة لإيجاد وسيلة ناجعة لقياس جودة المراجعة فإن الأدبيات ذات العلاقة أشارت بداية إلى أن المراجعة هي عبارة عن خدمة، وأن جودة هذه الخدمة يمكن اعتبارها كمنتج اقتصادي، وأن مفهوم جودة المنتج الاقتصادي في الأدبيات الاقتصادية يشير إلى أن أي سلعة اقتصادية هي في حقيقتها مجموعة متعددة من السمات أو المميزات أو الخصائص المختلفة الموجودة في هذه السلعة. واستنادا إلى هذه النظرية، فإن السلع تكون ذات قيمة بالنسبة للمستهلكين بسبب ميزاتها وخصائصها وسماتها المتعددة التي تندمج لتشكل سوياً قيمة السلعة (Simunic and Stein[3], 1998). وفي هذا السياق، يرى الباحث أن المستهلكين من الممكن أن لا يدركوا مجموعة القيم للسمات أو الخصائص المحتواة في السلعة. وفي مثل هذه الحالة، فإنهم في حاجة لاستخدام وسائل بديلة من أجل تقييم مستوى المميزات أو الخصائص التي يرغبون فيها. ومن هذه الوسائل البديلة شهرة السلعة أو شهرة الشركة المنتجة للسلعة أي يمكن استخدام مقياس بديل proxy لقياس جودة المراجعة بطريقة غير مباشرة.

هناك العديد من المؤشرات التي تستخدم لقياس جودة المراجعة منها على سبيل المثال حجم منشأة المراجعة، وعدد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد شركة المراجعة، وارتباط مكتب المراجعة المحلي بمكتب عالمي، والتخصص في صناعة العميل، وأتعاب المراجعة، والشك المهني. إلا أن هناك

---

[1] Warrming-Rasmussen, B & Jensen, L., 1998, "**Quality Dimensions in External Audit Services**", *The European Accounting Review*, Vol. 7, No. 1, pp. 65-82.

[2] Francis, 3. 2004 "**What do we know about audit quality**", *The British Accounting Review*, Vol. 36, pp. 345-368.

[3] Sirnunic, D. & Stein, M., 1998, "**Product Differentiation in Auditing: Auditor Choice in Market for Unseasoned New Issues**", *Canadian Certified General Accountants' Research Foundation Monograph.*

دراسات صنفت هذه المؤشرات إلى عدة مجموعات منها على سبيل المثال دراسة Knechel[1] et al, (2013) حيث صنف Knechel مؤشرات جودة المراجعة إلى أربعة مجموعات هي:

المجموعة الأولى المدخلات input والتي تتضمن:

- مدخلات المراجعة وتتضمن الدوافع والحوافز Incentives and motivation.
- الشك المهني Professional skepticism.
- المعرفة والخبرة Knowledge and expertise.
- وجود ضغوطات على الشركة Within firm pressures.

المجموعة الثانية العمليات process والتي تتضمن:

- عملية المراجعة وتتضمن الحكم في عملية المراجعة Judgment in the audit process.
- إنتاجية المراجعة Audit production.
- تقييم الخطر Assessing risk.
- الإجراءات التحليلية analytical procedures.
- الحصول وتقييم الأدلة Obtaining and evaluating evidence.
- التفاوض مع عميل المراجعة Auditor-client negotiations.
- مراجعة ورقابة الجودة Review and quality control.

المجموعة الثالثة: المخرجات output والتي تتضمن.

- المخرجات العكوسة Adverse Outcomes والتي تتضمن (إعادة إعداد القوائم المالية Restatements، والتقاضي Litigation).
- جودة التقارير المالية والتي تشمل (المستحقات الاختيارية Discretionary accruals، والتحفظ المحاسبي Accounting conservatism).
- تقارير المراجعة Audit reports وتشمل أيضا (مراجعة النظير Peer review ، وفحص مجلس الإشراف على شركات المحاسبة العامة PCAOB inspections).

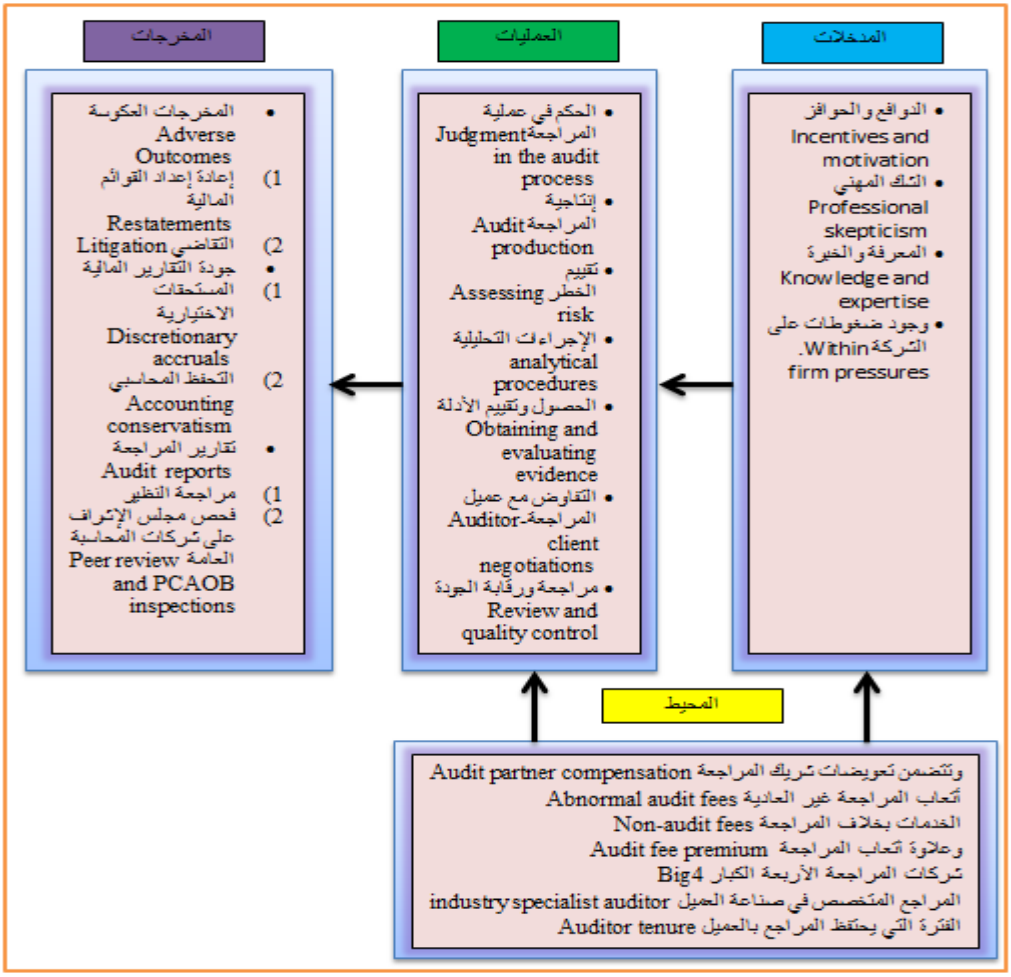
المجموعة الرابعة المحيط Context والتي تتضمن:

- تعويضات شريك المراجعة Audit partner compensation.
- وأتعاب المراجعة غير العادية Abnormal audit fees.

[1] Knechel W. Robert, Krishnan Gopal V., Pevzner Mikhail, Shefchik Lori and Velury Uma, 2013 "**Audit Quality Indicators: Insights from the Academic Literature**", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 32, Supplement 1, pp. 385–421.

- والخدمات بخلاف المراجعة Non-audit fees.
- وعلاوة أتعاب المراجعة Audit fee premium
- شركات المراجعة N الكبار وتخصصهم في صناعة العميل Big N auditors and industry specialist.
- الفترة التي يحتفظ المراجع بالعميل Auditor tenure.

ويوضح الشكل رقم (2) مؤشرات جودة المراجعة وفقا لتصنيفات دراسة (Knechel et al, 2013).



الشكل رقم (2) مؤشرات جودة المراجعة
المصدر: (Knechel[1] et al, 2013, p404).

[1] Knechel W. Robert, Krishnan Gopal V., Pevzner Mikhail, Shefchik Lori and Velury Uma, 2013 "**Audit Quality Indicators: Insights from the Academic Literature**", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 32, Supplement 1, p404.

وسيستعرض الباحث مقاييس جودة المراجعة الأساسية بشيء من التفصيل في الفقرة التالية.

1-2-1-حجم منشأة المراجع

يعتبر حجم منشأة المراجعة من أكثر المتغيرات شيوعاً في قياس جودة المراجعة، فعند استخدامها كمؤشر لجودة المراجعة، فإن الباحثين عادة يصنفون مكاتب المراجعة من حيث الحجم إلى مجموعتين أساسيتين، المجموعة الأولى مكاتب المراجعة الكبيرة وتضم المكاتب الثمانية أو الستة أو الخمسة أو الأربعة الكبرى حالياً في سوق المهنة ويطلق عليها (Big 8/6/5/4) هذه المكاتب تشير إلى جودة المراجعة المرتفعة. أما المجموعة الثانية فهي مكاتب المراجعة الصغيرة وتضم باقي المكاتب في سوق المهنة بخلاف تلك التي تم تصنيفها ضمن مجموعة المكاتب الكبيرة ويطلق عليها (Non-Big 8/6/5/4) هذه المكاتب تشير إلى جودة المراجعة المنخفضة.

وقد أشارت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة طردية قوية بين حجم مكتب أو منشأة المراجعة وجودة المراجعة حيث بين De Angelo 1981 بأن حجم مكتب المراجعة يرتبط بشكل ايجابي بجودة المراجعة، وقامت العديد من الدراسات باستخدام الحجم كبديل لجودة المراجعة ،منها على سبيل
المثال [Krishnan[1],2003; Zhou and Elder[2],2001; Becker et al[3],1998] وبينت أن الجودة المرتفعة ترتبط بوجود درجة أقل من عدم تماثل للمعلومات، ودرجة أكبر لجودة المعلومات. مثلا باستخدام المستحقات الاختيارية كمقياس لإدارة الأرباح – أظهرت دراسة Becker et al 1998أن جودة المراجعة ترتبط بشكل سلبي بالمستحقات الاختيارية والتي تزيد من الأرباح. ونظراً لأهمية عامل حجم منشأة المراجعة وتأثيره على جودة المراجعة فقد نال اهتماماً واسعاً من قبل الباحثين.
فقد أشارت دراسة حسنين وقطب أن حجم منشأة المراجعة يعتبر أحد خصائص جانب العرض لخدمة المراجعة ذات التأثير على جودة المراجعة[4].

---

[1] Krishnan, G. V. 2003, "**Audit quality and the pricing of discretionary accruals**". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 22: 109-126.

[2] Zhou, J. and R. Elder. 2001, "**Audit Firm Size, Industry Specialization and Earnings Management by Initial Public Offering Firms**". Working Paper. Electronic paper available in http://ssrn.com/abstract=321041

[3] Becker, C., M. DeFond, J. Jiambalvo, and K.R. Subramanyam. 1998, "**The Effect of Audit Quality on Earnings Management**". *Contemporary Accounting Research*. Vol. 15, No. 1: 1:21.

[4] حسنين، طارق محمد، وأحمد سباعي قطب، 2003، "**دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات**"، *مجلة المحاسبة والإدارة والتامين*، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد :60 ،ص 372.

كما تعتقد لجان المراجعة أن هناك امكانية اكبر لمراجعي المكاتب الثمانية الكبار (الأربعة الكبار حاليًا) لاكتشاف الأخطاء والمخالفات من مراجعي مكاتب المراجعة المحلية الأخرى، وذلك لأن مكاتب المراجعة الثمانية الكبار تمتلك قدرات تقنية أكثر من منافسيها[1].

وتوصلت دراسة أخرى إلى أن هناك علاقة إيجابية بين كبر حجم مكاتب المراجعة المصرية ممثلة بعدد المراجعين العاملين بالمكتب وجودة المراجعة، وأن ذلك يرجع لتطبيق تلك المكاتب لمعايير الرقابة على جودة المراجعة بشكل كامل[2].

ومن جهة أخرى فقد توصلت دراسات أخرى إلى أن لمكاتب المراجعة الصغيرة مقدرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية مقارنة بمكاتب المراجعة كبيرة الحجم ولكنها تعاني من قلة الطلب على خدماتها لذلك فإن خيار الاندماج يعطي المكاتب الصغيرة قوة عرض كبيرة في ظل احتكار المهنة من قبل المكاتب الكبير[3].

كما أشارت دراسات أخرى إلى أن جودة المراجعة لا ترتبط بالمكاتب الكبيرة فقط، وإنما ترتبط بالمكاتب الصغيرة، على افتراض أنه من غير المنطقي أن تكون مكاتب المراجعة الصغيرة عديمة الجودة، كما أن قلة عدد عملاء المكاتب الصغيرة قد يرجع إلى تمسك تلك المكاتب بمعيار الاستقلال، وحرصها وعنايتها عند قبول عملاء جدد. وقد توصلت لجنة Derieux إلى أن مكاتب المراجعة الصغيرة قد تستبدل ببساطة على أساس أنها أقل شهرة بالرغم من أنها قد تقدم خدمات مراجعة ذات جودة عالية، وأوصت تلك اللجنة بنشر كتيب يوضح ضرورة اختيار مكاتب المراجعة على أساس القدرة على تقديم الخدمة وليس على أساس الحجم[4].

ويعتمد تصنيف حجم المراجع إلى مكاتب كبيرة وصغيرة كمتغير يعبر عن جودة المراجعة على افتراضين أساسيين[5]:

أ –إن مكتب المراجعة يقدم مستوى واحد لجودة الأداء المهني لمختلف العملاء، بنفس الوقت لعملية المراجعة وفي مختلف الفترات الزمنية.

---

[1] Knapp, C. Michael, 1991, "**Factors That Audit Committee Members Use as Surrogates for Audit Quality**" *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol.10, No.1, p. 38.

[2] عبد الهادي، إبراهيم عبد الحفيظ، 2000، "**نموذج مقترح لتحديد علاقة حجم مكتب المراجع بجودة أداء مكتب المراجع في ظل التقييم الذاتي وتقييم القرناء -دراسة نظرية ميدانية تطبيقية** "، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ص 78.

[3] الجدعاني، نور ساعد والعنقري، حسام عبد المحسن ، 2009، "**تأثير حجم وسمعة مكاتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني**"، *مجلة الاقتصاد والإدارة*، المجلد 23 ، العدد 2، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، ص 148.

[4] AICPA, 1980, p.18.As cited by: De Angelo, (1981), p. 184.

[5] Dang, L., 2004, "**Assessing Actual Audit Quality**" *Unpublished Ph.D Dissertation*, Faculty Of Drexel University, USA.

ب –إن جودة الأداء المهني بين المجموعة الواحدة من مكاتب المراجعة (الأربعة الكبار)، أو بقية مكاتب المراجعة، تكون متجانسة Homogeneous.

ويرى الباحث أن هذين الافتراضين يتضمنان درجة عالية من التبسيط قد تبعدهما كثيرا عن الواقع. فمثلا من غير الواقعي أن تتساوى جودة المراجعة للشركات التي تعمل في صناعة يعتبر المراجع متخصص فيها مع جودة المراجعة للشركات التي تعمل في صناعات جديدة مع مراجع ليس له أي خبرة فيها، وبالتالي لا يمكن القبول بعدم تأثر مستوى جودة مراجعته عبر الزمن. أيضا لا يمكن تصور في الواقع الفعلي أن يكون لمجموعة مكاتب المراجعة الكبيرة أو لمجموعة مكاتب المراجعة الصغيرة نفس مستوى جودة المراجعة. لذلك من الضروري أخذ نتائج الدراسات التي تعتمد هذا التقسيم بحذر.

1-2-2-التخصص في صناعة العميل

هناك العديد من الدراسات التي استخدمت التخصص في صناعة العميل كبديل لقياس جودة المراجعة منها على سبيل المثال:

(Abbott and Parker[1], 2001; Balsam et al[2], 2003; Neal and Riely[3], 2004; Hogan and Jeter[4], 1999; Lim et al[5],2008; Meyer[6],2009).

كما استخدمت هذه الدراسات مدخلين لقياس التخصص في صناعة العميل هما مدخل حصة السوق Market Share approach، ومدخل الحصة في المحفظة Portfolio Share approach.

حيث يقوم مدخل حصة السوق Market Share على افتراض أن التخصص الصناعي بالنسبة لشركة المراجعة هو تمييز نفسها عن المنافسين من خلال المحافظة على حصة سوقية من الشركات العاملة في مجال صناعة معينة ،وهذا المقياس يفترض بأنه من خلال تحديد وتحقيق

---

[1] Abbott, Lawrence J, Susan Parker, Peters.G, 2001, "**Auditor Industry Specialization And Auditor Reporting**", *paper presented at Auditing Section Midyear Conference, American Accounting Association meeting.*

[2] Balsam,. Steven, Jagan Krishnan, And Joon S. Yang 2003, "**Auditor Industry Specialization And Earning Quality**" , *Auditing : A Journal Of Practice & Theory*; Vol.22, NO.2.

[3] Neal, Terry L, Richard R Riley Jr, 2004," **Auditor Industry Specialist Research Design**", *Auditing: A Journal Of Practice And Theory* , Vol. 23, No. 2.

[4] Hogan, Chris E. And . Debra C. Jeter 1999, "**Industry Specialization By Auditor**:, *Auditing: A Journal Of Practice and Theory* , Vol.18, No.1.

[5] Lim, Chee- Yeow, and Hun-Tong Tan, 2008, **"Non-Audit Service Fees And. Audit Quality: The Impact Of Auditor Specialization"**. *Journal Of Accounting Research* Vol.46, No,1, pp:199-246.

[6] Meyer, Kyle 2009, **"Industry Specialization And Discretionary Accruals For Big 4 And Non-Big 4 4 Auditors"**, *Unpublished Ph.D Dissertation*, Florida University, USA.

حصة سوقية مناسبة لشركة المراجعة في سوق صناعة معينة سينتج عنه معرفة جيدة وستقوم شركة المراجعة بتطوير معرفتها في هذه الصناعة[1].

أما مدخل الحصة في المحفظة Portfolio Share يعطي الاعتبار لدرجة توزيع خدمات المراجعة وأتعاب المراجعة من خلال مختلف الصناعات لكل مكتب مراجعة بصورة منفصلة.

باستخدام هذا المقياس فان شركات المراجعة تعتبر متخصصة صناعيا في الصناعات التي تتولد من خلالها اغلب إيراداتها (عوائد المراجعة) وتقوم بتخصيص معظم مواردها في تطوير معرفتها الصناعية المحددة في هذه الصناعة[2].

ويرى Hogan and Jeter[3] أن المراجعين يكافحون للبقاء أو زيادة الحصة السوقية عن طريق زيادة الجودة أو تخفيض التكاليف من خلال التخصص، وأن الاندماج بين مكاتب المراجعة الكبرى لم يكن بسبب المنافسة فقط، وإنما أيضا بهدف الخبرة والمهارات المتخصصة.

1-2-3-أتعاب المراجعة Audit Fees

استخدمت العديد من الدراسات متغير الأتعاب كمقياس لجودة المراجعة منها على سبيل المثال: دراسة (Rohaida[4], 2011)، ودراسة (Effiezal et al[5], 2011)، ودراسة (Willekens and Bruynseels[6], 2009)

وتعكس أتعاب المراجعة ما يتحمله المراجع من جهد ومخاطر ومسؤوليات، وما يتكبده من تكلفة، وما يتمتع به من سمعة وخبرة وغيرها. مما قد يجعل من أتعاب المراجعة المتغير الذي يعبر عنها معا[7].

---

[1] Dennis M Oreilly ,John T Resisch, 2002, "**industry specialization by audit firms: What does academic research tell us** ?", *Ohio CPA Journal* , Vol.61, pp.390 – 429.

[2] Neal, Terry L, Richard R Riley Jr 2004 ,"**Auditor Industry Specialist Research Design**", *Auditing: A Journal Of Practice And Theory* , Vol. 23, No. 2.

[3] Hogan, Chris E. and Jeter, Debra C., 1999, "**Industry Specialization by Auditors**", Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol.18, No.1, .p2

[4] Rohaida, Basiruddin, 2011, " **The Relationship Between Governance Practices, Audit Quality and and Earnings Management: Evidence UK**", *Unpublished Ph.D Dissertation*, Durham University Business School, UK.

[5] Effiezal Aswadi Abdul Wahab, Mazlina Mat Zain, Kieran James, 2011, **"Political connections, corporate governance and audit fees in Malaysia",** *Managerial Auditing Journal*, Vol. 26, No: 5, pp. 393 – 418.

[6] Willekens, M., Bruynseels, L. 2009, **"Unexpected audit fees and financial reporting quality in private companies"**. *European Audit Research Network (EARNet) Conference. Valencia (Spain),* 30 - 31 October 2009.

[7] Willekens, M., Bruynseels, L. 2009, "**Unexpected audit fees and financial reporting quality in private companies.** European Audit Research Network (EARNet) Conference. Valencia (Spain), p2.

وقد أشار Niemi,2005 أن متغير الأتعاب قد يفضل كمؤشر للجودة وذلك لصعوبة وتكلفة استخدام بعض مؤشرات الجودة الأخرى، خاصة صعوبة حساب بعضها كحساب نسبة التركز في سوق خدمة المراجعة audit concentration، وصعوبة الحصول على البعض الآخر كساعات عمل المراجعة الفعلية[1].

كما يفضل المستثمرون استخدام أتعاب المراجعة كمتغير بديل proxy لجودة المراجعة بسبب المعلومات غير الكاملة عن الجودة، وهو ما يعني أن تخفيض أو زيادة أتعاب المراجعة يمكن أن تفسر كتخفيض أو زيادة في جودة المراجعة[2]، بناء على افتراض الارتباط الايجابي بين أتعاب المراجعة وجودة عملية المراجعة[3].

1-2-4-مؤشرات جودة المراجعة (المخرجات): Indicators of Audit Quality Outcomes

أشار Knechel et al[4] إلى أن هناك عدة مؤشرات لقياس جودة المراجعة من حيث النتائج أو المخرجات Outcomes منها على سبيل المثال إعادة إعداد البيانات المالية Restatements، الدعاوي القضائية Litigations، المستحقات الاختيارية Discretionary Accruals، التحفظ المحاسبي Accounting Conservatism، ورأي المراجع في استمرارية الشركة Going Concern Opinion.

1-2-4-1- إعادة إعداد البيانات المالية Restatements

أشارت العديد من الدراسات إلى أن جودة المراجعة تكون مرتفعة في حال لم يتم إعادة إعداد البيانات المالية، حيث يمكن اعتبار إعادة إعداد البيانات المالية Restatements مؤشر عام يستخدم كبديل لجودة المراجعة السلبية في حال تم إعادة إعداد البيانات المالية. هناك العديد من الدراسات التي استخدمت إعادة إعداد البيانات المالية كبديل لجودة المراجعة منها على سبيل المثال: (Romanus et al[5], 2008), (Chin and Chi[6], 2009), (Stanley and DeZoort[1], 2007), 2007),

[1] Niemi, 2005, "**Audit Effort and Fees Under Concentrated Client Ownership: Evidence from Four International Audit Firms**". *International Journal of Accounting* Vol.40, No.4, pp: 303—323.

[2] Yang, X.; E. Carson; N. Faighe'. and A. Jiang. 2010, "**Auditor Responses to Changes n Business Risk: The Impact of the Global Financial Crisis on Auditor' Behavior in Australia**". *Working Paper Australian School of Business.*

[3] Anderson, T., and D. Zeghai. ،1994, "**The Pricing of Audit Services: Further Evidence From Canadian Market**". *Accounting and Business Research*,Vol.24, pp: 195-207.

[4] Knechel W. Robert, Krishnan Gopal V., Pevzner Mikhail, Shefchik Lori and Velury Uma, 2013 "**Audit Quality Indicators: Insights from the Academic Literature**", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 32, Supplement 1, pp. 385–421.

[5] Romanus, R., J. J. Maher, and D. M. Fleming. 2008, "**Auditor Industry Specialization, Auditor Changes, And Accounting Restatements**". *Accounting Horizons* Vol.22 No.4, pp: 389-413.

[6] Chin, C., and H. Chi. 2009, "**Reducing Restatements With Increased Industry Expertise**". *Contemporary Accounting Research,* Vol.26, No.3, pp. 729-765.

. (Li and Chen[2], 2011), (Hennes et al[3], 2011)

1-2-4-2-عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد شركة المراجعة:

إن القيمة المضافة لعملية المراجعة تتمثل في زيادة ثقة الطرف الثالث في القوائم المالية وأن هذه القوائم خالية من الأخطاء الجوهرية وأن فشل مراجع الحسابات في تحقيق القيمة المضافة لعملية المراجعة قد يعرضه لدعاوى قضائية من الطرف الثالث لمطالبته بالتعويض عن الضرر الناتج عن إهماله في القيام بعمله.

وهناك العديد من الدراسات التي تناولت موضوع التقاضي لقياس جودة المراجعة، حيث اختبر Palmrose حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة، باستخدام أنشطة التقاضي كبديل عن جودة المراجعة حيث يمكن اعتبار التقاضي مؤشر يستخدم كبديل لجودة المراجعة السلبية في حال كان هناك دعاوي قضائية ضد عمل المراجع فالدراسات التطبيقية استخدمت مؤشر الدعاوي القضائية على نحو واسع لقياس جودة المراجعة خلال الفترة 1990-1998 فبعض الدراسات أشارت إلى أن المراجع يتم مقاضاته في حال كان هناك دليل قوي أن البيانات المالية تحتوي على احتيال، أو أن المراجع يكون مقصرا في عمله في حال لم يتبع مبادئ المراجعة المقبولة قبولا عاما GAAS[4].

كما أشار Fuerman[5] إلى أن الميل لمقاضاة المراجع انخفضت بعد قانون Sarbanes Oxley.

وقد توصل Lennox إلى أن شركات المراجعة الكبرى تكون أكثر عرضة للانتقاد والتقاضي، وبالتالي توجد علاقة جوهرية بين حجم منشأة المراجعة واحتمال تعرضها للتقاضي. وبالرغم من ذلك، لم يتقلص الطلب على خدمات شركات المراجعة الكبرى عقب تعرضها للانتقاد، حيث بينت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة طردية بين حجم منشأة المراجعة وإمكانية الحصول منها على تعويضات كبيرة، وعدم وجود علاقة سببية بين متغير الحجم ومتغير جودة خدمات المراجعة[6].

---

[1] Stanley, J., and F. DeZoort. 2007, "**Audit firm tenure and financial restatements: An analysis of industry specialization and fee effects**". *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol.26, No.2, pp: 131-159.

[2] Li, K., and Y. Chen. 2011, "**The effects of pre-client industry experience on restatement at the audit partner level and audit team level**". Working Paper, available at: http://aaa-auditing-sprs.peerx-press.org/ms_files/aaa-auditing-sprs /2011/08/22/00003869/00 /3869_0_companion _ms_17505_lqs7st.pdf

[3] Hennes, K, A. Leone, and B. Miller 2011, "**Auditor Dismissals Around Accounting Restatements**". Working paper, *Electronic copy available at*: http://ssrn.com/abstract=1735675

[4] Fuerman, R. 2006, **"Comparing the auditor quality of Arthur Andersen to that of the big4"**. *Accounting and the Public Interest*, Vol.6, pp:135–161.

[5] Fuerman, R. 2012, "**Auditors and the Post-2002 Litigation Environment**", *Research in Accounting Regulation*,Vol.24, No.1.

[6] Lennox, C. S. 1999, "**Audit Quality and Auditor Size: An Evaluation of Reputation and Deep Pockets Hypotheses**", *Journal of Business Finance &Accounting*, Vol.26, No. 7/8, pp.779-805.

1-2-4-3-المستحقات الاختيارية Discretionary Accruals

يعتمد المساهمون في تقييمهم لأداء إدارة الشركات على البيانات المالية المدققة من قبل مراجعي الحسابات، كما أن جهات الإقراض والمستثمرين يعتمدون على رقم الأرباح المدقق من قبل مراجعي الحسابات لاتخاذ قراراتهم، وإذا ما جزئت الأرباح إلى مكوناتها يمكن ملاحظة أنها تحتوي على تدفقات نقدية Cash Flows، وعلى مستحقات Accruals، وإذا ما تم النظر إلى المستحقات بتمعن فإنها تحوي على الكثير من الاجتهادات والتقديرات من قبل المديرين والتي قد تكون اجتهادات وتقديرات غير دقيقة، وبالتالي تؤدي إلى أرباح لا تتمتع بالدقة والى اتخاذ قرارات متفاوتة في جودتها تبعاً لتفاوت دقة تقدير المستحقات التي تعتبر أحد مكونات الأرباح، وعلى الرغم من اهتمام الأطراف المختلفة من مستخدمي التقارير المالية بالأرباح عند اتخاذ قراراتهم، إلا أن الاهتمام برقم الربح بحد ذاته يؤدي إلى إغفال ما تحتويه بنود المستحقات من معلومات لها أثر هام في النتائج المترتبة على تلك القرارات. ويتمثل الربح الناتج عن الاستحقاق المحاسبي والذي يطلق عليه الاستحقاق الإجمالي Total Accruals في الفرق بين صافي الربح قبل البنود غير العادية والاستثنائية، والتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية. ويتكون الاستحقاق المحاسبي (الاستحقاق الإجمالي) من شقين هما الاستحقاق الاختياري Discretionary Accruals والاستحقاق غير الاختياري Non-Discretionary Accruals ويقصد بالاستحقاق الاختياري استخدام الإدارة لأساس الاستحقاق لتحقيق الأرباح المستهدفة اعتماداً على استخدامها لحكمها الشخصي في إعداد بعض التقديرات المحاسبية، وبعبارة أخرى فهو عبارة عن التعديلات على التدفقات النقدية التي تقوم بها الإدارة بناء على حكمها الشخصي تحقيقاً لأغراض معينة، ويستخدم الاستحقاق الاختياري كمؤشر لإدارة الأرباح، حيث يشير الاستحقاق الموجب إلى أن هناك تأثيراً متعمداً أو تحكماً من قبل الإدارة في اتجاه زيادة الأرباح، بينما يشير الاستحقاق السالب إلى أن هناك تأثيراً متعمداً أو تحكماً من قبل الإدارة في اتجاه تخفيض الأرباح، أما الاستحقاق غير الاختياري فهو عبارة عن استخدام أساس الاستحقاق بشكل طبيعي لمقابلة الإيرادات والمصروفات دون محاولة الإدارة استخدام حكمها الشخصي في تطبيق هذا الاستحقاق لتحقيق مصلحة خاصة، أي أنه يمثل ما يجب أن تكون عليه الإيرادات والمصروفات وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً Chan et al[1]. في ضوء ما سبق

[1] Chan, K., B. Farrell and P. Lee, 2008, "**Earnings Management of firms reporting material internal control weaknesses under section 404 of the Sarbanes Oxely act**", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 27, No. 2 pp. 161-194.

يتبين أن المستحقات تمثل جانباً مهما يجب أن يؤخذ بالحسبان عند اتخاذ القرارات حيث أن زيادة المستحقات الاختيارية تعني تدني مستوى دقة الاجتهادات والتقديرات، وبالتالي تدني جودة المراجعة نتيجة فشل المراجع في الحد من ممارسات إدارة الأرباح لإدارة الشركة، بينما انخفاض المستحقات الاختيارية تعني ارتفاع مستوى دقة الاجتهادات والتقديرات، وبالتالي ارتفاع جودة المراجعة نتيجة قدرة المراجع على الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

واستخدم الباحثون المستحقات الاختيارية كمؤشر لجودة المراجعة، فالأدبيات السابقة أشارت إلى علاقة عكسية بين المستحقات الاختيارية وجودة المراجعة، كما استخدمت معظم الدراسات نموذج Jones (1991)المعدل من قبل Dechow et al[1], 1995 لحساب المستحقات الاختيارية، كما استخدمت العديد من الدراسات المستحقات الاختيارية كمؤشر لجودة المراجعة مثل دراسة:

(Frankel et al[2], 2002 ; Ashbaugh et al[3], 2003; Chung and Kallapur[4], 2003; Reynolds et al[5], 2004; Xin–jun[6], 2007; Choi et al[7], 2010 ; Dehkordi and Makarem[8], 2011).

وسيعرض الباحث هذا النموذج وألية حسابه بالتفصيل في الفصل الثالث.

1-3-مرجعيات تحديد جودة المراجعة

1-3-1-المكونات الرئيسية لإطار جودة المراجعة الصادر عن مجلس التقارير المالية البريطاني (frc).

حدد مجلس التقارير المالية البريطاني **Financial Reporting Council (FRC)** أن إطار جودة المراجعة يتكون من خمسة مكونات رئيسية هي على النحو التالي[9]:

1- الثقافة السائدة داخل شركات المراجعة The Audit Firm Culture

---

[1] Dechow, P.M., Saloan, R. G., & Sweeny, A. P., 1995, "**Detecting Earnings Management**", **The Accounting Review**, Vol. 70, pp193-225.

[2] Frankel, R., Johnson, M. and Nelson, K. 2002, "**The relation between auditors' fees for non-audit services and earnings management**", *The Accounting Review*, Vol. 77, Supplement, pp. 71-105.

[3] Ashbaugh, H., LaFond, R. and Mayhew, B. 2003, "**Do non-audit services compromise auditor independence? Further evidence**", *The Accounting Review*, Vol. 78 No. 3, pp. 611-39.

[4] Chung, H. and Kallapur, S. 2003, "**Client importance, non-audit fees, and abnormal accruals**", working paper, Purdue University, West Lafayatte, IN.

[5] Reynolds, J.K., Deis, D. and Francis, J. 2004, "**Professional service fees and auditor objectivity**", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 21 No. 1, pp. 29-52.

[6] Xin-jun, NIE, 2007, "**Client importance and audit quality: Evidence from a-shares capital market data of 2002-2005**", *Journal of Modern Accounting and Auditing*, Vol.3, No.11, pp 50-59.

[7] Choi, Jong, Kim, Jeong and Zang, Yoonseok, 2010, "**Do Abnormally High Audit Fees Impair Audit Quality?***", Auditing: A Journal of Practice &Theory* Vol. 29, No. 2 pp. 115–140

[8] Dehkordi, Hassan and Makarem, Naser**,** 2011, "**The Effect of Size and Type of Auditor on Audit Quality**", *International Research Journal of Finance and Economics* – Vol. 80, pp 121-136.

[9] **The Audit Quality Framework, Financial Reporting Council (FRC)**, Feb.2008, available at : www.frc.org.uk.

يجب أن تساهم الثقافة السائدة بشركات المراجعة بشكل ايجابي في تحقيق جودة المراجعة وذلك من خلال قيام قادة هذه الشركات بما يلي:

- خلق بيئة تشجع وتكافئ وتعمل على تحقيق الجودة المرتفعة في الأداء.
- التأكيد على أهمية شعار "قم بالعمل الصحيح" –Do The Right Thing– ومدى تأثيره على سمعة شركات المراجعة.
- التأكيد على أن الاعتبارات المالية لن تكون الموجهة لقرارات المنظمة وردود أفعالها.
- تشجيع نظم المكافآت والتحفيز للشركاء والمراجعين وربطها بجودة الأداء.
- التأكيد على أهمية نظم الرقابة الداخلية القوية بالشركات محل المراجعة وأثرها في قبول واستمرارية العملاء.
- التأكيد على متابعة ورقابة جودة المراجعة من خلال الأفرع الدولية لشركات المراجعة الكبرى.

2– المهارات والقدرات الشخصية لكل من الشركاء وأعضاء فرق المراجعة Skills And Personal Qualities Of Audit Partners and Staff

ان المهارات الشخصية للعاملين بشركات المراجعة من شأنها أن تؤثر بشكل إيجابي على جودة عمليات المراجعة وذلك من خلال ما يلي :

- أن يكون لدى الشركاء وفريق المراجعة القدرة على تفهم أنشطة العملاء بشكل جيد.
- أن يقوموا بالالتزام بمبادئ المراجعة والمعايير الأخلاقية للعمل.
- أن يكون لديهم القدرة والسلطة للتعامل بقوة مع المشاكل المختلفة التي تواجههم أثناء عملية المراجعة.
- أن يحرص الشركاء والمديرين على تشجيع المبتدئين والمحاسبين تحت التمرين وأن يتيحوا لهم فرص التعلم اللازمة حتى يكون لدينا باستمرار أجيال جديدة من المراجعين الكفء.
- يجب أن يتم التدريب الكافي للمراجعين على الأساليب الحديثة للمراجعة وكذلك طبيعة الصناعات المتخصصة التي يقومون بمراجعتها حتى يمكنهم تفهم طبيعة أنشطة الشركات محل المراجعة.

3– فعالية وكفاءة عملية المراجعة The Effectiveness Audit Process

يمكن أن تساهم عملية المراجعة ذاتها في تقديم أثر ايجابي على جودة المراجعة من خلال ما يلي:

- التخطيط الجيد لطريقة وأسلوب المراجعة : من خلال التشجيع على مشاركة المديرين والشركاء في إعداد خطة المراجعة – الحرص على الحصول على أدلة إثبات ملائمة وكافية– التوثيق الجيد لخطوات أداء المراجعة – تحقيق التكامل مع معايير المراجعة.

- الاستعانة بالخبرات الاستشارية عالية الكفاءة لتقديم المساندة الفنية المتخصصة للمراجعين.
- تحقيق المعايير الأخلاقية والتي من شأنها أن تزيد الثقة في نزاهة وموضوعية واستقلالية المراجع.
- استبعاد أثر الاعتبارات والضغوط المالية عند الحصول على أدلة المراجعة.

4- فائدة تقارير المراجعة ومدى الاعتماد عليها The reliability and usefulness of audit reporting

يمكن أن تؤثر تقارير المراجعة بشكل ايجابي على جودة المراجعة من خلال ما يلي :

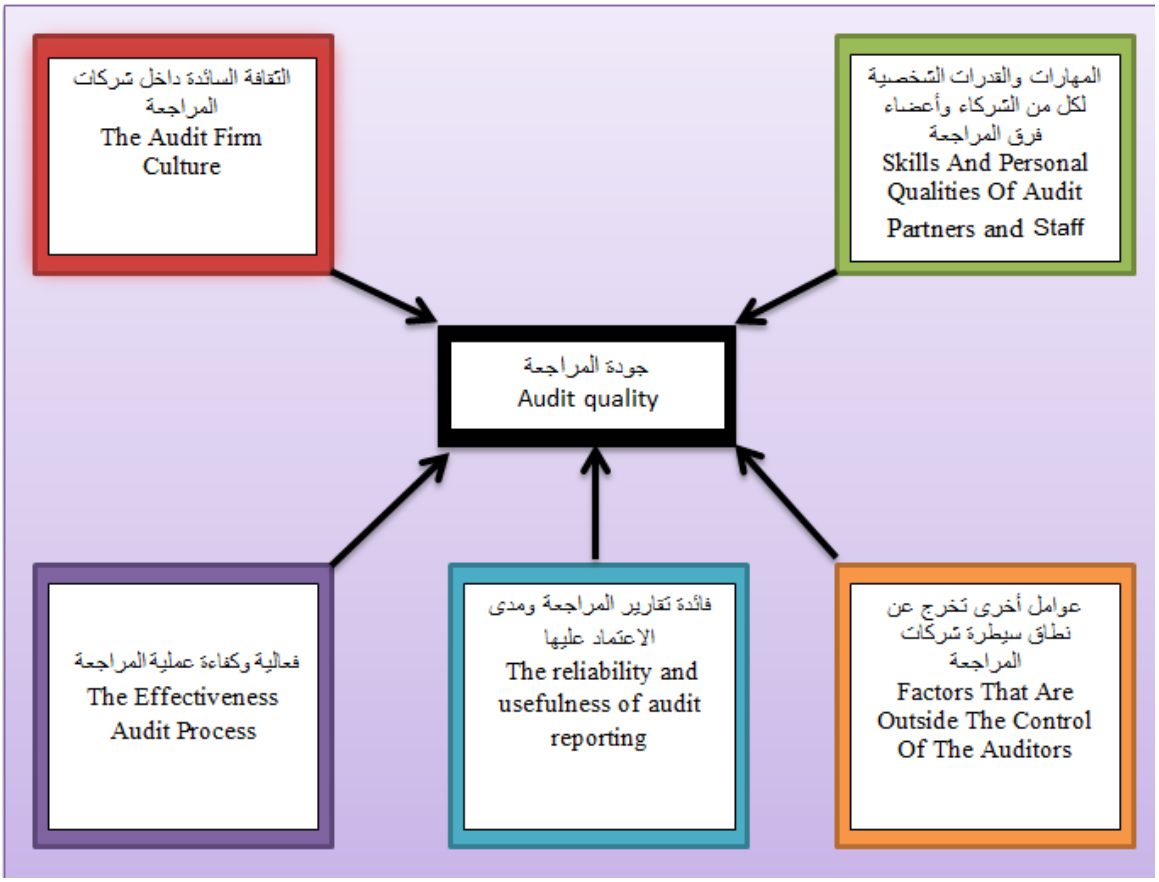
- كتابة تقارير المراجعة بطريقة تعبر بوضوح عن رأي المراجع في القوائم المالية.
- أن تكون طريقة كتابة وعرض التقرير ملائمة لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية ووفقا للوائح والنظم السارية.
- أن يعبر التقرير بوضوح عن مدى اقتناع المراجع بصدق وعدالة القوائم المالية محل المراجعة.

5- عوامل أخرى تخرج عن نطاق سيطرة شركات المراجعة Factors That Are Outside The Control Of The Auditors

- مدى تطبيق مدخل حوكمة الشركات في الشركات محل المراجعة وأثره الهام على القوائم المالية.
- مدى كفاءة وقوة لجان المراجعة بالشركات محل المراجعة.
- مدى دعم مساهمي الشركات للمراجعين والذي يؤثر على درجة التزام المديرين ومجلس الإدارة بدورهم في إعداد القوائم المالية بالشكل الصحيح.
- المواعيد المحددة لإصدار التقارير والتي تؤدي أحيانا إلى احتمال إصدار تقرير المراجعة بدون الحصول على أدلة الإثبات الكافية وذلك من أجل الالتزام بإصدار التقرير في موعده.
- مدى دعم البيئة التنظيمية السارية لمفهوم جودة المراجعة.

يرى الباحث أن العوامل الأخرى التي تخرج عن نطاق سيطرة شركات المراجعة (مدى تطبيق مدخل حوكمة الشركات في الشركات محل المراجعة، مدى دعم البيئة التنظيمية السارية لمفهوم جودة المراجعة) من أهم العوامل التي من الممكن أن تؤثر في جودة المراجعة فالقوانين والأنظمة التي تفرزها البيئة التنظيمية السائدة تؤثر بشكل كبير في جودة المراجعة، فعلى سبيل المثال: تحديد عدد

العملاء بالنسبة لكل مراجع خلال السنة الواحدة من الممكن أن يحسن من جودة المراجعة وذلك من خلال الحد من تركز مراجعة عدد كبير من الشركات بأيدي عدد قليل من الشركات، هذا من جهة أما من جهة أخرى فإنه يخفف من تأثير الانشغال Busyness الناتج عن تعدد العملاء.



الشكل رقم (3) **المكونات الرئيسية لإطار جودة المراجعة مجلس التقارير المالية البريطاني (frc).**
المصدر: مجلس التقارير البريطاني (FRC, 2008)

1-3-2-المكونات الرئيسية لإطار جودة المراجعة الصادر عن مجلس معايير التأكيد والمراجعة الدولية International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)

طور مجلس معايير التأكيد والمراجعة الدولية International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) إطار لجودة المراجعة Framework for Audit Quality، ويهدف هذا الإطار إلى رفع الوعي بالعناصر الرئيسية لجودة المراجعة، لدعم وتشجيع كل من

المراجعين وشركات المراجعة والمساهمين لرفع سوية جودة المراجعة، ويتألف الإطار من العناصر التالية[1]:

1. المدخلات Inputs
2. العمليات Process
3. المخرجات Outputs
4. التداخلات الرئيسية بمراحل إيصال التقارير المالية Key Interactions within the Financial Reporting Supply Chain
5. العوامل المحيطية Contextual Factors

1-المدخلات Inputs **وتشمل:**

أ- وتتضمن عوامل القيم والأخلاق وصفات المراجعين التي تتأثر بالثقافة المنتشرة داخل شركة المراجعة والمعرفة والمهارات وخبرات المراجعين والوقت المخصص لهم لأداء المراجعة.

ب- صفات الجودة quality attributes التي تطبق بشكل مباشر

- على مستوى كل عملية ارتباط engagement
- على مستوى كل شركة مراجعة audit firm وبشكل غير مباشر على كل المراجعين
- على المستوى الوطني وبالتالي بشكل غير مباشر على كل شركات المراجعة العاملة في البلد

2-العمليات Process

وتتضمن دقة عملية المراجعة audit process وإجراءات رقابة الجودة quality control procedures التي تؤثر على جودة المراجعة على مستوى كل عملية ارتباط وعلى مستوى كل شركة مراجعة وعلى المستوى الوطني.

3-المخرجات Outputs

وتتضمن التقارير والمعلومات التي تأخذ شكلا رسميا والتي ترفع من سير عملية المراجعة وتتضمن على سبيل المثال التحسينات بممارسات التقارير المالية للشركة المدققة والرقابة الداخلية على التقارير المالية financial reporting، وكذلك الأمر المخرجات من عملية المراجعة والتي غالباً تتأثر بالمحيط العام للمهنة متضمنة المتطلبات القانونية legislative requirements.

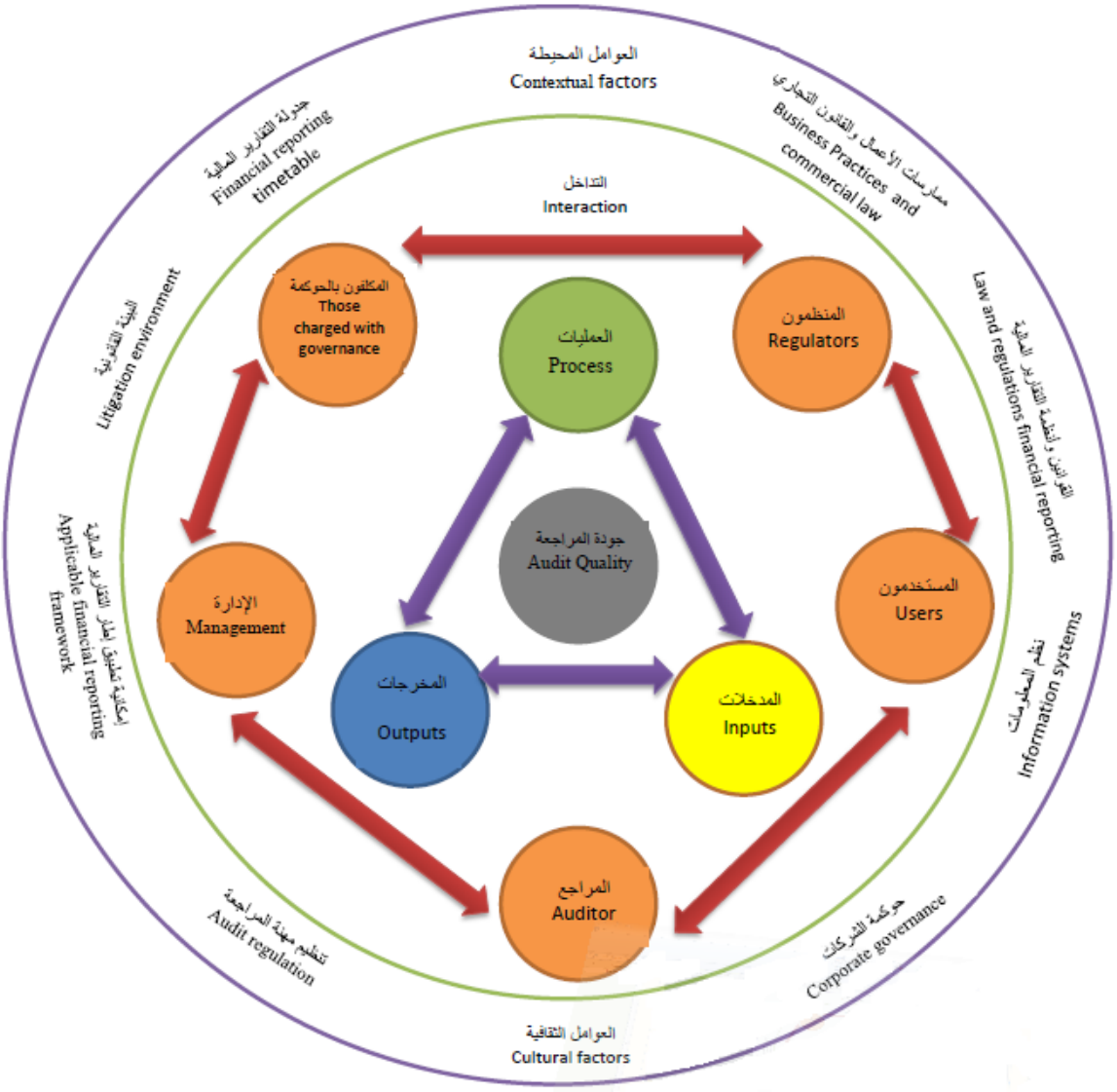
[1] IAASB, 2014, **Supplement to the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**, volume III.

4-التداخلات الرئيسية بمراحل ايصال التقارير المالية Key Interactions within the Financial Reporting Supply Chain

في ظل انفصال المساهمين عن مراحل ايصال التقارير المالية يلعب المساهمون دور هام في دعم جودة التقارير المالية، فطريقة تدخل المساهمين تؤثر في جودة المراجعة هذه التدخلات interactions تتضمن الاتصالات الرسمية وغير الرسمية، على سبيل المثال المناقشة بين المراجع ولجنة المراجعة في مرحلة التخطيط يمكن أن تؤثر على استخدام مهارات متخصصة (مدخلات) كما أن شكل ومحتوى تقرير المراجع يحدد وفقا لما تمليه قواعد الحوكمة (المخرجات).

5-العوامل المحيطية Contextual Factors

يوجد العديد من العوامل البيئية أو المحيطية مثل القوانين والأنظمة وحوكمة الشركات والتي من المحتمل أن تؤثر بطبيعة وجودة التقارير المالية بشكل مباشر أو غير مباشر وبالتالي تأثيرها على جودة المراجعة، حيث يستجيب المراجع لهذه العوامل عندما يحدد أفضل الطرق في كيفية الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة.



الشكل رقم (4) المكونات الرئيسية لإطار جودة المراجعة الصادر عن مجلس معايير التأكيد والتدقيق الدولية

المصدر: (IAASB, 2014, P7)

1-4-اقتراحات المنظمات المهنية للارتقاء بجودة المراجعة

الاقتراحات التي قدمتها الجهات المسؤولة عن اصدار معايير أو تشريعات تنظم مهنة المراجعة، وهي مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية IAASB والمفوضية الأوربية European Commission (EC) ومجلس الإشراف على محاسبة الشركات العامة في امريكا Public Company Accountant Oversight Board (PCAOB) وتتمثل الاقتراحات التي قدمتها تلك الجهات فيما يلي:

أولا– اصدارات مجلس الإشراف على محاسبة الشركات العامة PCAOB في عام 2011 حيث اصدر PCAOB عدة نشرات للمفاهيم Concept Releases وذلك لدراسة تعديلات محتملة على المعايير التي أصدرها المجلس بهدف تلبية احتياجات المستثمرين في الشركات العامة ومنها ما يلي[1]:

1– الإصدار المنشور في حزيران 2011 وذلك لاستكشاف التغيرات الممكنة في نموذج تقرير المراجعة المرتبطة بتلك الأمور، كما أكد هذا المنشور على عدة نقاط منها:

- تأكيد إضافي على بعض الأمور خارج القوائم المالية.
- إضافة ملحق للتقرير بعنوان مناقشة وتحليل مراقب الحسابات.
- توضيح اللغة المستخدمة في التقرير.

2– الإصدار المنشور في آب 2011 حول استقلال مراقب الحسابات، والتغيير الدوري لمنشأة المراجعة ويتناول الإصدار طرق التعامل مع تضارب المصالح الموجودة حاليا في نموذج المراجعة، والتأكد من أداء مراقب الحسابات لعملية المراجعة باستقلال وموضوعية والشك المهني المطلوب[2].

3– الإصدار المنشور في تشرين الأول 2011 لتحسين الشفافية في عملية المراجعة، وتشمل الإفصاح عن اسم الشريك المسؤول عن عملية التدقيق والمشاركين الآخرين الذين اشتركوا في أدائها، والإفصاح عن الأشخاص الأساسين في منشأة المراجعة[3].

ثانيا– مقترح تشريع من مفوضية الاتحاد الأوربي المنشور في تشرين الثاني 2011 لإعادة الثقة في نظام المراجعة في الاتحاد الأوربي، وتعتمد تلك الاقتراحات على جانبين أساسيين هما كيف يمكن تطوير سياسة المراجعة، وماهي أفضل استجابة للأزمة المالية فيما يخص مهنة المراجعة؟ وتشمل تلك الاقتراحات على ما يلي[4]:

1– إلزامية التغيير الدوري لمراجع الحسابات (إلزام التغيير بعد فترة 6 سنوات).

---

[1] PCAOB, 2011, Docket 034: **Concept Release on Possible Revisions to PCAOB Standards Related to Reports on Audited Financial Statements and Related Amendments to PCAOB Standards,** http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Pages/DocketO34.aspx.

[2] PCAOB, 2011, Docket 037: **Concept Release on Auditor Independence and Audit Firm Rotation**, http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Pages/DocketO37.aspx

[3] PCAOB, 2011, Docket 029: **Improving Transparency Through Disclosure of Engagement Partner and Certain Other Participants in Audits**, http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Pages/Docket029.aspx

[4] European Commission (EC), 2011, **Proposal for a Regulation of The European Parliament and of The Council on specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities**, Brussels, 30.11.2011,COM (2011) 779 final, http://eceuropa.eu/internal_market/auditing/docs/reform/regulation_en.pdf

2- أن تكون هناك مكاتب لمهنة المراجعة فقط، ولا تؤدي الخدمات الأخرى.
3- الإلزام بإجراء مناقصات دورية وشفافة لعمليات المراجعة.
4- تقرير مراجعة مفصل ومطول.
5- إشراف أكبر على مهنة المراجعة.

ثالثاً: مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية IAASB يواصل عمله لتطوير معيار المراجعة الدولي رقم 700 الخاص بتقرير مراجع الحسابات بهدف الوصول إلى تقرير مراجعة أكثر فائدة وتهتم تلك الاقتراحات بجوانب ثلاث وهي تطوير تقرير مراجع الحسابات، وتحسين استقلاله وتحسين الشفافية في عملية المراجعة[1].

بناء على الاقتراحات المقدمة من قبل المنظمات المهنية يلاحظ الباحث أن كل من مجلس الإشراف على محاسبة الشركات العامة PCAOB، ومفوضية الاتحاد الأوربي EC تناولت موضوع التغيير الإلزامي، واعتبرته أحد المقترحات للارتقاء بجودة المراجعة، ويلاحظ الباحث أن مفوضية الاتحاد الأوربي اقترحت بأن يكون مدة التغيير الإلزامي ست سنوات، وهذا يختلف مع ما هو مطبق في البيئة السورية حيث نصت الأنظمة والقوانين السورية على أن تكون مدة التغيير الإلزامي للمراجع ثلاث سنوات بالنسبة لشركات التأمين وأربع سنوات بالنسبة للقطاعات الأخرى، وقد اختبرت الدراسة أثر الاختلاف بجودة المراجعة في حال احتفظت الشركة محل التدقيق بمراجعها لمدة ثلاث سنوات فما دون ولمدة أربع سنوات فما فوق لكن تبين أن تأثير اختلاف مدة تغيير المراجع من ثلاث سنوات إلى أربع سنوات على جودة المراجعة ضعيف وغير جوهري لكن بالرغم من ضعفها تبين أن المستحقات الاختيارية تزداد مع طول مدة احتفاظ المراجع بعميله، وبالتالي تنخفض جودة المراجعة.

1-5-علاقة جودة المراجعة ببيئة الأسواق المالية

1-5-1-العوامل البيئية المرتبطة بالسوق المالي وتأثيرها في جودة المراجعة

1-5-1-1-البيئة الاجتماعية والثقافية

تعتبر مهنة المراجعة من المهن التي تتأثر بسلوك كل من مؤدي الخدمة، ومستهلكيها، وتختلف باختلاف سلوك ونظرة المجتمع، فمثلا في بعض الدول مثل الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة تعد المراجعة والتدقيق من أرقى المهن، وتعتبر هذه الدول أن المجتمع مؤلف من منظمات

[1] IAASB, 2011, **Audit Quality. An IAASB Perspective**, http://www.ifac.org/site/default/files/audit-quality-an-iaasb-per.pdf

فلو تم افتراض أن المراجع أهمل في بذله العناية المهنية لوجدنا فشل تلك المنظمات، وبالتالي فشل الاقتصاد بأكمله، وهناك من الدول من يعتبر المراجع ذلك الشخص البوليسي الذي يتلصص ليسرق معلومات تؤكد إدانة العاملين بالشركة، مما يؤثر بالسلب على تعاون العاملين مع المراجع في جمع المعلومات، وأدلة الإثبات أو حتى معلومات عن نظام الشركة.

كما يعتبر ارتباط مكتب المراجعة المحلي مع إحدى مكاتب المراجعة الأربعة الكبار أحد المتغيرات المستخدمة في أسواق المراجعة في دول العالم النامية بشكل خاص، وفي دول العالم بخلاف الولايات المتحدة بشكل عام، والسبب الرئيسي لاستخدام هذا المتغير كمؤشر يدل على جودة المراجعة، هو عامل السمعة، والعامل السلوكي والاجتماعي الذي قد يؤثر على سلوك حملة الأسهم والإدارة في اختيارهم لمكاتب مراجعة محلية ترتبط مع إحدى مكاتب المراجعة الأربعة الكبار.

كما أنه من الممكن أن يؤثر المناخ الثقافي على ثقافة المراجع، وبالتالي تنعكس على أسلوبه في التفكير، وكذلك ثقافة الأفراد ومعرفتها بأهمية المراجعة لها أثر كبير في الاعتماد على تقرير المراجع في كل قراراته سواء كان مستثمراً أو مقرضاً أو مورداً أو عميلاً، وتختلف نظرة المجتمعات تبعاً لثقافتها فمن غير المعقول أن تكون خبرات ومهارات المراجع والعناية المهنية المبذولة والأساليب المتبعة في المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية أو المملكة المتحدة كتلك المطبقة في دول العالم النامي. أي أن جودة المراجعة من الممكن أن تختلف من دولة لأخرى أو من بيئة لأخرى وذلك بسبب تأثر جودة المراجعة بالبيئة الخاصة لكل دولة.

1-5-1-2-البيئة الاقتصادية

يمكن أن تلعب البيئة الاقتصادية تأثير كبير على جودة المراجعة، ففي ظل التضخم يلقى على عاتق مراجع الحسابات مسؤولية كبيرة بخصوص تكوين رأي واصدار تقرير عن دقة البيانات المالية المنشورة والتأكد من كفاية إفصاحها أخذاً في الاعتبار أهمية وضرورة المعلومات الصحيحة والدقيقة لمستخدمي البيانات المالية، كما يؤثر الرواج الاقتصادي بشكل عام على جودة المراجعة ففي حالة الرواج يتم جذب شركات استثمارية أجنبية هذه الاستثمارات يمكن توظيفها في أسواق رأس المال، وبالتالي زيادة الطلب على خدمة المراجعة، ويلعب نظام الاستثمار الفعال دور كبير في زيادة الطلب على جودة المراجعة حيث أنه ينظم العلاقة بين المستثمر وحقوقه على المراجع في الحصول على تقرير يفيد باستمرار الشركة محل المراجعة، وكذلك الإفصاح عن رأيه الفني تجاه عدالة وصدق القوائم المالية.

الفصل الثانـي

جودة المراجعة في بيئة السوق المالي في سورية

2-1-بيئة السوق المالي في سورية وأهم القوانين الداعمة لها.

2-2-مؤسسات السوق المالي في سورية.

2-3-تطور مهنة المراجعة في سورية .

2-4-الشكل القانوني للمراجع وجودة المراجعة.

2-5-التغيير الإلزامي وجودة المراجعة.

2-6-تعدد العملاء وجودة المراجعة.

2-7-دور هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية في التأكد من جودة المراجعة.

2-1-بيئة السوق المالي في سورية وأهم القوانين الداعمة لها.

تنفيذا للتوجهات الاقتصادية التي تم إقرارها في سورية للانتقال إلى اقتصاد السوق الاجتماعي، فقد تم وضع الخطة الخمسية العاشرة للدولة التي تولت مهام توفير البيئة الملائمة لإقلاع اقتصاد السوق الاجتماعي، وقد ركزت الخطة على ضرورة تشجيع القطاع الخاص للقيام بدوره كاملا في المساهمة في عملية التنمية من خلال تعبئة المدخرات المحلية واستقطاب الاستثمارات الخارجية لتحقيق معدلات النمو المطلوبة خلال سنوات الخطة[1].

ولتحقيق الأهداف الواردة في الخطة الخمسية فقد تم وضع التشريعات اللازمة لتشجيع القطاع الخاص على الاستثمار وبخاصة عن طريق إحداث شركات مساهمة جديدة أو تطوير الشركات المساهمة القائمة بما في ذلك تحويل الشركات المساهمة المغفلة إلى شركات مساهمة عامة لتوسيع قاعدة الملكية وزيادة قدرة هذه الشركات على تنفيذ المشاريع الكبيرة وتعزيز قدرة هذه الشركات على تنفيذ المشاريع الكبيرة وتعزيز قدرتها التنافسية، فصدر خلال السنوات الأخيرة القانون رقم /28/ لعام 2001 القاضي بالسماح بتأسيس مصارف خاصة على شكل شركات مساهمة سورية، والمرسوم رقم /35/ لعام 2005 القاضي بإحداث المصارف الإسلامية، والمرسوم رقم /68/ لعام 2004 القاضي بإحداث هيئة الإشراف على التأمين، والمرسوم رقم /43/ لعام 2005 القاضي بإنشاء شركات تأمين وإعادة تأمين مساهمة سورية، ونظرا لأن تحقيق أهداف معظم القوانين السابقة يرتبط بإحداث سوق للأوراق المالية فقد صدر كل من القانون /22/ لعام 2005 المتضمن إحداث هيئة الأوراق والأسواق المالية، والمرسوم رقم /55/ لعام 2006 المتضمن قانون سوق الأوراق المالية السورية وقد تم إعداد هذه القوانين استنادا إلى المعايير الدولية الصادرة عن المنظمة الدولية لهيئات أسواق المال، كما تم إحداث هيئة الاستثمار السورية بالمرسوم التشريعي رقم /9/ لعام 2007 وتم اصدار المرسوم التشريعي رقم /8/ لعام 2007 لتشجيع الاستثمار[2].

لكن بعد استصدار القانون /22/ لعام 2005 والقانون /55/ لعام 2006 كان لابد من إصلاح وتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة لذلك تم اصدار القانون رقم /3/ لعام 2008 والمتضمن قانون الشركات، والقانون رقم /33/ لعام 2009 القاضي بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، والمرسوم رقم 29 لعام 2011 قانون الشركات الجديد.

---

[1] **مهام مفتش الحسابات في ضوء قانون هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية وأنظمتها**، نسخة الكترونية، ص1.
http://www.dse.sy/includes-ppt/AccrediteAuditorsTasks.pdf

[2] **التقرير السنوي الثامن للاستثمار في سورية**، 2013، ص15.
http://www.sia.gov.sy/userfiles/reports/SIA2013.pdf

كما صدرت خلال عام 2006 معظم القرارات الناظمة لعمل سوق دمشق وهيئة الأوراق والأسواق المالية وأهمها[1]:

- نظام الترخيص لشركات الخدمات والوساطة المالية.
- نظام الإفصاح للجهات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق المالية.
- نظام اعتماد مفتشي الحسابات.
- نظام إصدار وطرح الأوراق المالية.
- نظام بدلات هيئة الأوراق والأسواق المالية.

كما صدر أيضا نظام الممارسات السليمة لإدارة الشركات (قواعد حوكمة الشركات المساهمة) الصادر عن هيئة الأوراق والأسواق المالية في عام 2008. الذي يعتبر التنظيم المتكامل لنهوض السوق المالية السورية ومواكبتها للأسواق المالية العربية، وفي سورية يتميز مفهوم الحوكمة بحداثته النسبية حيث اكتمل الإطار التشريعي الناظم لممارسات الحوكمة في كل من قانون الشركات رقم / 29/ لعام 2011 ونظام الحوكمة لشركات التأمين الصادر عن هيئة الإشراف على التأمين بالقرار رقم /127/ لعام 2007 ودليل الحوكمة في المصارف التقليدية والإسلامية الصادر عن مصرف سورية المركزي بالقرار رقم /489/ لعام 2009، ونظام الممارسات السليمة لإدارة الشركات الصادر عن هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية بالقرار رقم /31/ لعام 2008[2].

2-2-مؤسسات السوق المالي في سورية[3]

2-2-1-هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية (SCFMS)

تم إنشاء هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية وفقاً للقانون /22/ لعام 2005 وعرّفت الهيئة على أنها جهة ناظمة ذات شخصية اعتبارية، ترتبط برئيس مجلس الوزراء وتتمتع بالشخصية الاعتبارية

---

[1] **مهام مفتش الحسابات في ضوء قانون هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية وأنظمتها**، ص3، نسخة الكترونية متوفرة على الموقع التالي:
http://www.dse.sy/includes-ppt/AccrediteAuditorsTasks.pdf

[2] **تقرير حوكمة الشركات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية**، 2011، ص1، نسخة الكترونية متوفرة على الموقع التالي:
http://scfms.sy/files/docs/Corporate%20Governance%20Report%20Subject%20to%20SCFMS%20Supervision%202011ar.pdf

[3] عرض تقديمي حول العمل في سوق دمشق للأوراق المالية، ص3، نسخة الكترونية متوفرة على الموقع التالي:
http://www.dse.sy/includes-ppt/DSE_Presentation1.ppsx

وبالاستقلال المالي والإداري، ولها جميع الصلاحيات اللازمة للقيام بالمهام والوظائف المنوطة بها، وبما يحقق أهدافها، وتعمل الهيئة على تحقيق الأهداف الأساسية التالية:

1. تنظيم وتطوير الأسواق المالية والأنشطة والفعاليات الملحقة به، وذلك بما يضمن تحقيق العدالة والكفاءة والشفافية ويساهم في الحد من المخاطر المرتبطة بمعاملات الأوراق المالية.
2. حماية المواطنين والمستثمرين في الأوراق المالية عن الممارسات غير العادلة أو غير السليمة، أو التي تنطوي على احتيال أو غش أو تدليس أو تلاعب.
3. تشجيع النشاط الادخاري والاستثماري بما يخدم مصلحة الاقتصاد الوطني[1].

تكون الهيئة هي الجهة المسؤولة عن إصدار التعليمات والقيام بكافة الوظائف الكفيلة بتحقيق أهدافها، ولها في سبيل ذلك القيام بما يلي[2]:

1. تنظيم ومراقبة الإفصاح الكامل عن المعلومات المتعلقة بالأوراق المالية.
2. تنظيم ومراقبة إصدار الأوراق المالية.
3. تنظيم ومراقبة أعمال ونشاطات الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة وإشرافها.
4. مراقبة الأسواق المالية.

وتخضع لإشراف ورقابة الهيئة الجهات التالية[3]:

1. الشركات المعدة للأوراق المالية.
2. شركات الخدمات والاستشارات والوساطة المالية المرخص لها.
3. مصارف وشركات الاستثمار وصناديق الاستثمار المشترك المرخص لها.
4. الأسواق المالية.
5. شركات ومكاتب المحاسبة والتدقيق المعتمدة.

2-2-2-سوق دمشق للأوراق المالية Damascus Security Exchange (DSE)

تأسس سوق دمشق للأوراق المالية بموجب المرسوم /55/ لعام 2006، ويتمتع بالشخصية الاعتبارية والاستقلال المالي والإداري، وله بهذه الصفة تملك الأموال المنقولة وغير المنقولة والتصرف بها، والقيام بجميع التصرفات القانونية لتحقيق اهدافه، بما في ذلك إبرام العقود، وله حق

[1] **التعليمات التنفيذية لقانون هيئة الأوراق والأسواق المالية**، قرار رئاسة مجلس الوزراء رقم /3946/ لعام 2006، المادة 2، ص 2-3.

[2] المرجع السابق، المادة 3، ص3.

[3] المرجع السابق، المادة 4، ص3.

التقاضي، ولرئيس مجلس الإدارة أن يوكل محاميا ليمثله في الإجراءات القضائية، وهو يرتبط بالهيئة ويعمل تحت إشرافه[1].

وتقسم سوق دمشق للأوراق المالية إلى[2]:

أ- سوق نظامي: يتم فيه تداول سهم الشركات التي تحكمها شروط إدراج خاصة.

ب- سوق موازي: وهي التي يتم من خلالها تداول أسهم شركات تحكمها شروط تتماشى مع طبيعة عمل هذه السوق إلى حين توفر الشروط الخاصة بإدراجها في السوق النظامية.

ت- سوق السندات: يتم في هذه السوق تداول:

- السندات الحكومية.
- أسناد القرض للشركات المساهمة الخاصة.

2-2-3-مركز المقاصة والحفظ المركزي

مركز يتبع لسوق دمشق للأوراق المالية يهدف إلى إيداع وتسجيل ونقل ملكية وإجراء التقاص والتسوية للأوراق المالية من خلال التبادل الحاصل أثناء جلسات التداول في السوق. حيث يقصد بالمقاصة عملية احتساب صافي الحقوق والالتزامات عن أي عقد تداول، أما التسوية فهي عملية إتمام أي عقد تداول لنقل ملكية الأوراق المستلمة من البائع إلى المشتري وتسديد أثمانها بشكل نهائي، أما الايداع فهو أن تودع الشركة المساهمة نسخة من سجلات مساهميها لدى المركز لغاية تداول أسهمها في سوق دمشق للأوراق المالية[3].

2-2-4-شركات الخدمات والوساطة المالية

قدمت هيئة الأوراق والأسواق المالية عدة تراخيص لشركات الوساطة المالية وذلك منذ عام 2007، وكل شركة حاصلة على واحدة أو أكثر من التراخيص التالية[4]:

1. تقديم الاستشارات.
2. عمليات السمسرة في الأسواق.
3. إدارة عمليات الإصدار.
4. إدارة الاستثمارات الخاصة بحسابات العملاء لديها.

---

[1] المرسوم التشريعي رقم /55/ للعام 2006، المادة /5/.

[2] عرض تقديمي حول **مفهوم سوق الأوراق المالية**، ص16. نسخة الكترونية متوفرة على الموقع التالي:
http://www.dse.sy/includes-ppt/DSE_EconomicValue.ppsx

[3] نشرة توعية رقم /**1**/ صادرة عن هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، ص5، نسخة الكترونية متوفرة على الموقع التالي:
http://scfms.sy/files/docs/ar_awarenessletter17.pdf

[4] **مدخل إلى الأسواق المالية**، منشورات سوق دمشق للأوراق المالية، ص15، نسخة الكترونية متوفرة على الموقع التالي:
http://www.dse.sy/includes-ppt/Gen_Intro1.pps

2-2-5-الشركات المساهمة

وتقوم هذه الشركات بطرح أوراقها المالية من أسناد قروض أو أسهم على الاكتتاب العام للمواطنين بعد أخذ موافقة هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية من أجل الحصول على أموال مقابل تلك الأوراق، وتقع على عاتق هذه الشركات مسؤولية من حيث:

1.الإفصاح عن المعلومات للمساهمين والمستثمرين بصورة دقيقة وواضحة وغير مضللة وفي الأوقات المحددة وفقاً لمتطلبات الجهات الرقابية والتشريعات المعمول بها.

2.نشر جميع المعلومات الإيضاحية التي تتعلق بأوضاعها المالية والإدارية متى طلب منها ذلك.

3.ويحظر عليها تقديم معلومات غير صحيحة من شأنها التأثير على أسعار الأوراق المالية لأن ذلك يمثل تضليلاً للمستثمرين[1].

2-3-تطور مهنة المراجعة في سورية

تعد مهنة مراجعة الحسابات في سورية من المهن الفتية الناشئة، بالرغم من أن الشركات المساهمة في سورية والتي تحتاج إلى تعيين مراجع حسابات خارجي مستقل كانت قد نشأت قبل الحرب العالمية الثانية، ونمت عددا وحجما خلال الحرب وبعد الاستقلال مما انعكس بالإيجاب على نمو مهنة المراجعة، إلا أن الدولة عمدت إلى تأميم كافة الشركات المساهمة، فضلا عن شركات أخرى تضامنية أو محدودة المسؤولية مما أدى بالمهنة إلا التراجع[2].

كما أن مهنة المراجعة في سورية كانت تخضع لأحكام القانون التجاري السوري رقم /149/ لعام 1949 لكن بعد عشر سنوات تم صدور القرار الجمهوري رقم /1109/ لعام 1958 الذي عدل بالقرار رقم /144/ لعام 1961 الخاص بتنظيم مهنة المحاسبين القانونيين في سورية، وفي مطلع الألفية الثالثة وبعد صدور كل من القانون /22/ لعام 2005 المتضمن إحداث هيئة الأوراق والأسواق المالية، والمرسوم رقم /55/ لعام 2006 المتضمن قانون سوق الأوراق المالية السورية وما تبعه من قرارات رئاسة مجلس الوزراء مثل (نظام اعتماد مفتشي الحسابات لدى الجهات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية الصادر بقرار رئاسة مجلس الوزراء رقم

---

[1] **مدخل إلى الأسواق المالية**، منشورات سوق دمشق للأوراق المالية، ص 16، نسخة الكترونية متوفرة على الموقع التالي:
http://www.dse.sy/includes-ppt/Gen_Intro1.pps

[2] البهلول، محمد عبد الغني،1998، **موقف مهنة مراجعة الحسابات في سورية من معايير المراجعة الدولية**، *رسالة ماجستير غير منشورة*، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.

/3944/ لعام 2006) والذي ميز بين شخصية طبيعية وشخصية اعتبارية لمراجع الحسابات هذا التمييز لم يكن موجودا في ظل قانون التجارة السابق لذلك كان لابد من استصدار قانون ينظم مهنة المحاسبة والمراجعة بشكل يتواكب مع التطورات الاقتصادية السورية فجاء القانون رقم /33/ لعام 2009 المتضمن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في سورية والذي أعطى الغطاء القانوني للشخصية الاعتبارية لمراجع الحسابات، ونظم عمل شركات المحاسبة والمراجعة سواء الداخلية أم فروع لشركات مراجعة خارجية، كما تم بموجبه تشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق الذي أصدر عدة قرارات كان من أهمها القرار رقم /1891/ لعام 2010 الذي وضع قيودا على عدد العملاء والقرار رقم /1650/ لعام 2010 الذي أشارت المادة /1/ و/2/ منه إلى ضرورة إدراج اسم الشريك السوري المحلي مع الشريك الدولي في عنوان الشركة المؤسسة لمزاولة المهنة، ولا يجوز إدراج اسم الشريك الدولي فقط. كما تم التأكيد على مدة التغيير الإجباري للمراجع بأربع سنوات بالنسبة لمكتب المراجعة بالإضافة إلى تغيير شركة المراجعة وفريق العمل بالنسبة لشركة المراجعة وذلك وفقا للمادة /51/ من القانون 33 لعام 2009.

ونصت المادة /17/ في الفقرة /أ/ من نظام وتعليمات الإفصاح للشركات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية الصادر بقرار رئاسة مجلس الوزراء رقم /3943/ لعام 2006 والمادة /4/ من نظام اعتماد مفتشي الحسابات الصادر بقرار رئاسة مجلس الوزراء رقم /3944/ لعام 2006 والمادة /14/ الفقرة /ب/ من نظام الممارسات السليمة لإدارة الشركات الصادر بقرار رئيس مجلس مفوضي هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية رقم (/31/م) لعام 2008 على نفس مدة التغيير الإجباري (أربع سنوات).

وسيتناول الباحث في هذا الفصل الشكل القانوني والتغيير الإلزامي للمراجع وكذلك الأمر تعدد العملاء وكيفية تناول القوانين والأنظمة والقرارات السورية لها بشيء من التحليل وتأثيرها على جودة المراجعة ودور هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية في التأكد من جودة المراجعة.

2-4-الشكل القانوني للمراجع وجودة المراجعة.

لم تتناول أدبيات المحاسبة والمراجعة الشكل القانوني للمراجع (فيما إذا كان شركة مراجعة أو مكتب مراجعة) وتأثيره على جودة المراجعة بشكل مباشر وإنما تم تناول حجم منشأة المراجعة، وفيما إذا كان من شركات المراجعة الأربعة الكبار Big4 أم بخلاف شركات المراجعة الأربعة الكبار Non-Big4 أو مرتبط بمكتب مراجعة عالمي.

حيث أشارت دراسة (الجدعاني والعنقري[1]، 2009) إلى وجود علاقة طردية بين حجم وسمعة مكاتب المراجعة وجودة الأداء المهني.

كما توصلت دراسة (Lin et al[2], 2009) إلى أن التبديل من شركات المراجعة الأربعة الكبار Big4 إلى شركات مراجعة بخلاف شركات المراجعة الأربعة الكبار Non-Big4 ربما يعطي إشارة إلى المستثمرين بانخفاض جودة الأرباح والعكس صحيح.

بينما أشارت دراسة (Dehkordi and Makarem[3], 2011) التي هدفت إلى التحقق فيما إذا كانت جودة المراجعة تتأثر بنوع المراجع (حكومي أو خاص) وحجم شركة المراجعة Big auditors or non-Big auditors إلى أن القوائم المالية المدققة من قبل مراجعي حسابات حكوميين تحتوي على مستحقات اختيارية أقل من القوائم المالية المدققة من قبل شركات مراجعة خاصة، وأن تغيير شركة المراجعة من مراجع حكومي إلى شركة مراجعة خاصة يرتبط بمستحقات اختيارية أكبر، كما أن حجم المراجع لا يؤثر على جودة المراجعة، وسيتناول الباحث في الفقرات التالية حجم المراجع فيما إذا كان من مكاتب المراجعة الكبار Big N وعلاقته بجودة المراجعة وارتباط المكتب المحلي مع إحدى مكاتب المراجعة الكبار وعلاقته بجودة المراجعة كما سيستعرض الباحث الشكل القانوني للمراجع في البيئة السورية وعلاقته بجودة المراجعة.

2-4-1-حجم منشأة المراجعة فيما إذا كانت من مكاتب المراجعة الأربعة الكبار Big 4 وعلاقتها بجودة المراجعة

يعتبر استخدام حجم منشأة المراجعة، الأكثر شيوعاً واستخداماً كمؤشر عن جودة المراجعة، حيث تؤيد نتائج معظم الدراسات البحثية التي استخدمت التمييز بين مكاتب المراجعة الكبار وغيرها، الفرضية القائلة أن جودة المراجعة وحجم مكتب المراجعة مترابطان إيجابياً. بالرغم من ذلك، لم يتم تأكيد فرضية وجود علاقة سببية بين مكاتب المراجعة الأربعة الكبار وجودة القوائم المالية.

حيث أشار[4] (Francis, 2004) أن التفسير البديل قد يتمثل في استعانة الشركات الجيدة غالباً بإحدى مكاتب المراجعة الأربعة الكبار، حيث أنها نادراً ما تقوم بإدارة الأرباح، وأنها بوجه عام

---

[1] الجدعاني، نور ساعد، العنقري، عبد المحسن، 2009 "**تأثير حجم وسمعة مكاتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية**" مجلة جامعة الملك عبد العزيز، المجلد: 23، العدد 2، ص ص 143-192.

[2] Lin, .Z. Jun; Liu ,Ming and Wang, Zhemin, 2009, "**Market Implications of the Audit Quality and Auditor Switches: Evidence from China**". *Journal of International Financial Management and Accounting* Vol:20, No:1, PP: 36-78.

[3] Dehkordi Hassan. Makarem Naser, 2011, **"The Effect of Size and Type of Auditor on Audit Quality",** *International Research Journal of Finance and Economics*, Vol. 80, pp:122-137.

[4] Francis. J. R. 2004, "**What Do We Know About Audit Quality?**", *The British Accounting Review*, Vol. 36, No. 4, PP 345-368..

تتمتع بأرقام أرباح ذات جودة مرتفعة، وبالتالي لا تعتبر عمليات المراجعة ذات الجودة المرتفعة السبب وراء النتائج الملحوظة لعملية المراجعة، وقد يكون السبب هو استعانة الشركات الجيدة التي تتمتع بأرقام أرباح ذات جودة مرتفعة بمراجعين يقدموا خدمات بجودة مرتفعة (Francis 2004 P.354)

كما استعرض Lennox[1] 1999 نظريتين سائدتين للعلاقة بين حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة وهي نظرية السمعة الجيدة The Reputation Theory ونظرية الثراء (الجيوب العميقة) The Deep Pockets Theory. حيث تقوم نظرية السمعة الجيدة على دراسة De Angelo 1981 ويعتمد مضمونها على تأسيس شهرة المراجع بناء على السمعة الجيدة، وعلى قيام عملاء المراجعة بالاستعانة بمكاتب المراجعة الأربعة الكبار بناء على شهرتهم، وأن السبب في تقديم خدمات مراجعة ذات جودة مرتفعة هو خوف مكتب المراجعة من أن تفقد سمعتها الجيدة ومن ثم عملاؤها. في المقابل، تنص نظرية الثراء على عدم الحاجة لقيام المراجع بإبداء الرأي في القوائم المالية، وأن دوره يتمثل فقط في تأمين المساهمين ضد الخسائر الناتجة عن الإعداد غير السليم للقوائم المالية. حيث يتم الاستعانة بمكاتب المراجعة الأربعة الكبار بسبب إمكانية مقاضاتها والحصول منها على تعويضات كبيرة تمكن من تغطية بعض خسائر المستثمرين في حالة مواجهة كارثة مالية.

فنظرياً، إذا كانت مكاتب المراجعة الأربعة الكبار تقدم خدمات مراجعة بجودة مرتفعة، فإن احتمالات مقاضاتها تكون أقل منه في حالة مكاتب المراجعة صغيرة الحجم، وبالتالي تكون أقل عرضة للمقاضاة بالمقارنة بمكاتب المراجعة الصغيرة، حيث يترتب على تعرض مكتب المراجعة للتقاضي إلى تقلص الطلب علي خدماتها.

2-4-2-ارتباط مكتب المراجعة المحلي بإحدى شركات المراجعة الأربعة الكبار وعلاقته بجودة المراجعة

يعتبر ارتباط مكتب المراجعة المحلي مع إحدى شركات المراجعة الأربعة الكبار أحد المتغيرات المستخدمة في أسواق المراجعة في دول العالم النامية بشكل خاص، وفي دول العالم بخلاف الولايات المتحدة بشكل عام، والسبب الرئيسي لاستخدام هذا المتغير كبديل عن جودة المراجعة، هو الطبيعة التنظيمية والهيكلية، إضافة إلى عامل السمعة، والتي تفرض شروطا وقيودا على مكاتب المراجعة العالمية، سواء بالنسبة لممارسة المهنة في مكاتبها الرئيسية أو في فروعها أو عند

[1] Lennox, C. S. 1999, "**Audit Quality and Auditor Size: An Evaluation of Reputation and Deep Pockets Hypotheses**". *Journal of Business Finance &Accounting*, Vol.26, No.(7/8), pp:779-805.

ارتباطها مع مكاتب مراجعة محلية لدول أخرى. فهذه المكاتب تتصف بالتنظيم الداخلي العالي، وإتباع إجراءات رقابية على جودة الأداء المهني، وتعمل للحفاظ على سمعتها وعدم تهديد هذه السمعة، نظرا لما لذلك من آثار سلبية مباشرة على ما تحققه من إيرادات.

وقد استخدمت الدراسات الأكاديمية في العديد من الدول (بخلاف الولايات المتحدة) الفكرة السابقة لقياس جودة المراجع، فقد أظهرت دراسة (Simon et al[1], 1986) و (Simon et al[2], 1992) أن وجود مكاتب المراجعة الخمسة الكبار في هونج كونج وسنغافورة والهند يتسق مع النتائج التي أظهرتها الدراسات الأخرى بالتطبيق على بيئة الأعمال في الولايات المتحدة، من حيث أداء مكاتب المراجعة الأربعة الكبار. واستخدم Fan and Wong[3] 2001 عينة من شركات دول شرق آسيا، لاختبار فيما إذا كانت الشركات التي ترتبط مع مكاتب المراجعة ذات السمعة العالية (الخمسة الكبار آنذاك)، تخضع لتعارض مصالح أو مشاكل وكالة بشكل أكبر، مفترضا أن مكاتب المراجعة الكبيرة لديها سمعة عالمية، وأكثر استقلالية من المكاتب المحلية، فإذا كانت هذه المكاتب تقدم ضمان ذو جودة اكبر، فإن خدماتها ستزداد وفقا لمشاكل الوكالة لدى العميل. واستخدم Ashbaugh and Warfield[4] 2003 هذا المتغير لتقسيم سوق المراجعة في ألمانيا، وذلك في دراستهما لدور مراجع الحسابات في إطار حوكمة الشركات Corporate Governance.

2-4-3-الشكل القانوني للمراجع في البيئة السورية وعلاقته بجودة المراجعة

ميز قانون تنظيم المهنة رقم /33/ لعام 2009 بين الشركات المدنية والمهنية والشركات المهنية محدودة المسؤولية حيث أن الأخيرة يجب ألا يقل رأسمالها عن ثلاثة ملايين ليرة سورية وفقا للمادة /69/ من قانون تنظيم المهنة رقم 33 لعام 2009.

وأشارت المادة /27/ منه بأن مهنة المحاسب القانوني مهنة علمية فكرية مستقلة تمارس من قبل شخص طبيعي أو شركة مهنية مدنية أو شركة مهنية محدودة المسؤولية مرخصة أصولا ومسجلة لدى وزارة الاقتصاد والتجارة.

وقد أشارت المادة /58/ أيضا أن الشركات المدنية يجب أن تحمل اسما يتضمن "محاسبون قانونيون" بينما أشارت المادة /74/ من قانون تنظيم المهنة رقم /33/ لعام 2009 أن الشركات المهنية محدودة المسؤولية يجب أن تحمل اسما يتضمن "شركة مهنية محدودة المسؤولية"

---

[1] Simon, D., et al. 1986, "**The Market of Audit Services in India: An Empirical Examination**". International Journal of Accounting, PP 285-295.

[2] Simon, D., et al. 1992, "**A Comparative Study of the Market for Services in Hong Kong, Malaysia and Singapore**". *International Journal of Accounting*, Vol. 27, PP 234-240.

[3] Fan, P and Wong, T., 2001, "**Do External Auditors Perform a Corporate Governance Role in Emerging Markets? Evidence From East Asia**", *Working Paper*, The Hong Kong University of Science and Technology.

[4] Ashbaugh, H., and Warfield, T., 2003, "**Audit as a Corporate Governance Mechanism: Evidence from the German Market**". *Working Paper*, University of Wisconsin-Madison.

وأشارت المادة /64/ الفقرة /أ/ بأنه يجوز للمحاسبين القانونيين تأسيس شركات مهنية سورية يساهم فيها شركات محاسبة دولية بحيث يكون الحد الأدنى لمساهمة الشركة الدولية كشخص اعتباري 25% من رأس المال وبما لا يتجاوز 49%، كما لا يجوز للمحاسبين القانونيين السوريين تمثيل شركات المحاسبة الدولية أو الترويج لها أو العمل باسمها أو استخدام علامتها التجارية أو اسمها التجاري وفقا للمادة /64/ الفقرة /ب/ من قانون تنظيم المهنة رقم 33 لعام 2009.

كما صدر عن رئاسة مجلس الوزراء القرار رقم /885/ لعام 2010 المتضمن تشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق برئاسة وزير المالية، وذلك تنفيذا لأحكام قانون تنظيم المهنة رقم 33 لعام 2009، وقد صدر عن مجلس المحاسبة والتدقيق عدة قرارات أهمها القرار رقم 1650 الذي أشارت المادة /1/ و/2/ منه إلى ضرورة إدراج اسم الشريك السوري المحلي مع الشريك الدولي في عنوان الشركة المؤسسة لمزاولة المهنة، ولا يجوز إدراج اسم الشريك الدولي فقط .

كما ميز نظام اعتماد مفتشي الحسابات لدى الجهات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية الصادر بقرار رئاسة مجلس الوزراء رقم /3944/ لعام 2006 بين مفتش حسابات ذو شخصية طبيعية ومفتش حسابات ذو شخصية اعتبارية، حيث أشارت المادة رقم /2/ الفقرة /أ/ بأنه يشترط في مفتش الحسابات لإدراج اسمه في قائمة مفتشي الحسابات المعتمدين لدى الهيئة فيما إذا كان شخصا طبيعيا:

1. أن يكون حاصلا على إجازة محاسب قانوني سارية المفعول في سورية لمزاولة مهنة تفتيش الحسابات.
2. أن يكون عضو في جمعية المحاسبين القانونيين السورية.
3. أن يكون قد مارس المهنة لمدة خمس سنوات متتالية على الأقل بعد حصوله على إجازة مزاولة المهنة، وتخفض المدة الذكورة إلى سنتين إذا كان المفتش حاصلا على شهادة دولية من مستوى C.P.A الأميركية أو C.A الإنكليزية أو ما يعادلهما.
4. أن يعمل في مكتبه مفتش حسابات أو أكثر ممن تتوفر فيهم الشروط السابقة.
5. أن يسدد بدل الاعتماد المحدد في نظام بدلات هيئة الأوراق والأسواق المالية.

بينما في حال كان الشخص اعتباريا فأشارت الفقرة /ب/ من المادة /2/ من نظام اعتماد مفتشي الحسابات لدى الجهات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية.

1. أن يكون شركة سورية لتفتيش الحسابات مسجلة أصولا لدى الجهات المختصة.
2. أن يكون الشركاء فيها ممن تتوفر فيهم الشروط المبينة في البنود 1و2و3 من الفقرة /أ/ وأن يكون مدير الشركة من بين الشركاء فيها.
3. أن يسدد بدل الاعتماد المحدد في نظام بدلات هيئة الأوراق والأسواق المالية.

وقد أشارت تعليمات تنظيم عمل مدققي الحسابات المعتمدين لدى هيئة الإشراف على التأمين الصادرة بقرار وزير المالية رقم (/100/78/م.إ) لعام 2007 في المادة رقم /1/ لا يجوز لأية جهة خاضعة لإشراف هيئة الاشراف على التأمين تكليف مدقق حسابات لديها إلا من قائمة المحاسبين القانونيين المعتمدة بالقرارات الصادرة عن هيئة الإشراف على التأمين.

كما ميزت المادة رقم /2/ من تعليمات تنظيم عمل مدققي الحسابات المعتمدين لدى هيئة الإشراف على التأمين رقم (/100/78/م.إ) لعام 2007 بين مدقق حسابات ذي شخصية طبيعية ومدقق حسابات ذي شخصية اعتبارية، حيث يشترط في مدقق الحسابات لإدراج اسمه في قائمة المدققين المعتمدين لدى هيئة الإشراف على التأمين:

أ- اذا كان شخصا طبيعيا:

1. أن يكون حاصلا على اجازة ترخيص محاسب قانوني منذ سبع سنوات على الاقل.
2. ان يكون عضو في جمعية المحاسبين القانونيين السورية.
3. ان يكون قد مارس المهنة لمدة سبع سنوات متتالية بعد حصوله على ترخيص مزاولة المهنة.
4. ان يعمل في مكتبه مدقق حسابات واحد أو أكثر ممن تتوفر فيهم الشروط السابقة .
5. أن يسدد بدل الاعتماد المحدد من قبل الهيئة والبالغ /25000/ ل.س.
6. يمكن بموافقة رئيس مجلس الإدارة بناء على اقتراح المدير العام تخفيض المدة المذكورة في البند (1) و(3)، إذا كان المدقق حاصلا على شهادة من إحدى المعاهد أو الجامعات الدولية في مجال التدقيق المحاسبي.

ب- اذا كان شخصا اعتباريا:

1. أن تكون شركة سورية لمدققي الحسابات مسجلة ومرخصة أصولا لدى الجهات المختصة.
2. أن يكون الشركاء ممن تتوفر فيهم الشروط المبينة في البنود (1-2-3) من الفقرة /أ/ أعلاه وأن يكون مدير الشركة من بين الشركاء.
3. أن يسدد بدل الاعتماد المحدد من قبل الهيئة والبالغ /50000/ ل.س.

كذلك أشارت المادة /106/ في الفقرة /أ/ من نظام صناديق الاستثمار الصادر بقرار رئاسة مجلس الوزراء رقم (/11679/م.د) لعام 2011 إلى أنه يدقق حسابات صندوق الاستثمار[1] مكاتب

[1] صندوق الاستثمار: وعاء استثماري يتخذ شكل شركة مساهمة عامة يهدف إلى إتاحة الفرصة للمستثمرين فيه للمشاركة جماعيا بالاستثمار في الأوراق المالية، ويديره مدير استثمار، ويشرف على هذه الإدارة أمين استثمار هذا التعريف وفقا للمادة /1/ من نظام صناديق الاستثمار.

وشركات تدقيق حسابات معتمدة من الهيئة يتم تعيينها وتحديد بدل أتعابها وفقا للتعليمات الصادرة عن هيئة الأوراق والأسواق المالية بهذا الخصوص، ويجوز للهيئة تعيين مدقق حسابات آخر في الظروف التي ترى فيها ذلك ضروريا وتحدد أتعابه التي تدفع من الصندوق المعني.
أما فيما يتعلق في البيئة المصرفية فقد أضاف القرار رقم (352/م ن/ب4) لعام 2008 الصادر عن مجلس النقد والتسليف والمتضمن معايير اختيار مدققي المؤسسات المالية الخاضعة لإشراف مصرف سورية المركزي معيارا جديد وهو اعتماد الأشخاص الاعتباريين السوريين من قبل مصرف سورية المركزي لتدقيق ميزانيات القطاع المصرفي وشركات الصرافة والشركات المالية الخاضعة لإشراف مصرف سورية المركزي، وبذلك يكون مصرف سورية المركزي قد سمح بشكل قانوني للشخصية الاعتبارية بأن تكون من ضمن القائمة المعتمدة لمراجعة ميزانيات القطاع المصرفي وشركات الصرافة والشركات المالية الخاضعة لرقابته.

أما بالنسبة لقانون الشركات رقم 3 لعام 2008 والمعدل بالقانون رقم 29 لعام 2011 فقد أشارت المادة /185/ الفقرة /1/ في كلا القانونين أن مفتش الحسابات أو مدقق الحسابات المنتخب من قبل الهيئة العامة هو "**جهة محاسبية**" (شخص طبيعي أو اعتباري) كما يمكن أن تكون الجهة المحاسبية مراجع حسابات أو أكثر أي أن كلا القانونين أقرا بالشخصية الاعتبارية للمراجع لكن ليس بصورة واضحة كوضوح نظام اعتماد مفتشي الحسابات لدى الجهات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية رقم/3944/ لعام 2006 وتعليمات تنظيم عمل مدققي الحسابات المعتمدين لدى هيئة الإشراف على التأمين الصادرة بقرار وزير المالية رقم (/100/78/م.إ) لعام 2007 وإنما على وجه التأويل، ويمكن تلخيص أهم الفروقات بين القانونين فيما يخص مراجع الحسابات بالجدول رقم (2):

المادة	القانون رقم 3 لعام 2008	القانون رقم 29 لعام 2011
185	اعتمد على تسمية المراجع باسم مفتش الحسابات. يتم اختيار المراجع من قائمة معتمدة من وزارة الاقتصاد والتجارة.	اعتمد على تسمية المراجع باسم مدقق حسابات. يتم اختيار المراجع من قائمة مدققي الحسابات المعتمدين من هيئة الأوراق والأسواق المالية فيما إذا كانت الشركة مساهمة عامة.

المادة	القانون رقم 3 لعام 2008	القانون رقم 29 لعام 2011
186	لا يجوز أن يعين مفتشا للحسابات من يتقاضى أجرا أو تعويضا من الشركة أو كان موظفا أو شريكا لأحد أعضاء مجلس الإدارة أو قريبا له حتى الدرجة الرابعة. كذلك يجب تقديم تصريح يبين أي علاقة عمل يربط بين المراجع وأعضاء مجلس الإدارة بصورة مباشرة أو غير مباشرة وعدد الأسهم التي يمتلكها المراجع.	لا يجوز أن يعين مدققا للحسابات من هو مساهم في الشركة أو من يتقاضى أجرا أو تعويضا منها أو كان موظفا أو شريكا لأحد أعضاء مجلس الإدارة أو كان قريبا له حتى الدرجة الرابعة. كما يجب تقديم تصريح قبل انتخاب المراجع يفيد بعدم وجود أي علاقة عمل تربطها بأي من أعضاء مجلس الإدارة بصورة مباشرة أو غير مباشرة.
191-190	إذا اطلع مفتش الحسابات على أي مخالفة ارتكبتها الشركة لنظامها الأساسي أو على أي أمور مالية ذات اثر سلبي على أوضاع الشركة المالية أو الإدارية فعليه أن يبلغ ذلك خطيا إلى كل من رئيس مجلس الإدارة ووزارة الاقتصاد والتجارة.إذا لم يتم إزالة المخالفة.	إذا اطلع مدقق الحسابات على أي مخالفة ارتكبتها الشركة لنظامها الأساسي أو على أي أمور مالية ذات اثر سلبي على أوضاع الشركة المالية أو الإدارية فعليه أن يبلغ ذلك خطيا إلى كل من رئيس مجلس الإدارة ووزارة الاقتصاد والتجارة وهيئة الأوراق والأسواق المالية إذا لم يتم إزالة المخالفة.

الجدول رقم (2) الفروقات بين القانون رقم /3/ لعام 2008 والقانون رقم /29/ لعام 2011 فيما يخص مراجع الحسابات

المصدر: من إعداد الباحث

ويرى الباحث أنه وفقا لما جاء بالمواد (27-58-64-69) من قانون تنظيم المهنة رقم /33/ لعام 2009 فإن القانون /33/ وضع الخطوط العريضة لإحداث وتأسيس شركات محاسبة مهنية ومحدودة المسؤولية وتنظيم عمل شركات المحاسبة الدولية في سورية وهذا لم يكن موجودا في ظل نظام المحاسبين القانونيين الصادر بموجب القرار الجمهوري رقم /1109/ لعام 1958 والمعدل بالقرار رقم /144/ لعام 1961، حيث نصت المادة /2/ منه على أنه لا تعطى رخصة بممارسة

مهنة محاسب قانوني إلا لشخص طبيعي ممن يتمتعون بجنسية الجمهورية العربية المتحدة، أو من رعايا الدول العربية شرط المعاملة بالمثل.

أي أن الشخصية الاعتبارية كانت مغيبة بالنسبة لشركات المراجعة قبل صدور نظام اعتماد مفتشي الحسابات الصادر بقرار رئاسة مجلس وزراء رقم /3944/ لعام 2006 والذي فتح الباب أمام المنظمات والهيئات الناظمة لعمل الشركات على مختلف أنواعها بإصدار قرارات تسمح بموجبها باعتماد مراجعين ذوي شخصية اعتبارية لمراجعة حسابات تلك الشركات على مختلف أنواعها، حيث أصدرت هيئة الإشراف على التأمين تعليمات تنظيم عمل مدققي الحسابات المعتمدين لديها بقرار وزير المالية رقم (/100/78/م.إ) لعام 2007 الذي أجاز اعتماد مفتش الحسابات ذي شخصية اعتبارية، كذلك الأمر أصدر مجلس النقد والتسليف معيارا جديد وهو اعتماد الأشخاص الاعتباريين السوريين من أجل مراجعة حسابات الشركات المالية الخاضعة لإشراف مصرف سورية المركزي بالقرار رقم (352/م ن/ب4) لعام 2008 ليتناسب ذلك مع قرار رئاسة مجلس وزراء رقم /3944/ لعام 2006، لكن هذه القرارات لم تعطي الغطاء القانوني بالنسبة للشخصية الاعتبارية وهذا ما دعا إلى استصدار قانون تنظيم المهنة رقم 33 لعام 2009، الذي أعطى الغطاء القانوني للشخصية الاعتبارية التي كانت مغيبة في زمن القرار الجمهوري رقم /1109/ لعام 1958 الذي كان معتمد لتنظيم مهنة المراجعة آنذاك حيث نصت المادة /2/ منه "لا تعطى رخصة بممارسة مهنة محاسب قانوني إلا لشخص طبيعي ممن يتمتعون بجنسية الجمهورية العربية المتحدة، أو من رعايا الدول العربية شرط المعاملة بالمثل".

ويرى الباحث أن نظام اعتماد مفتشي الحسابات الصادر بالقرار رقم /3944/ لعام 2006 وتعليمات تنظيم عمل مدققي الحسابات المعتمدين لدى هيئة الإشراف على التأمين رقم (/100/78/م.إ) لعام 2007 وقانون تنظيم المهنة رقم 33 لعام 2009 جاء نتيجة ما تطلبته بيئة عمل السوق المالي حيث أن الشركات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية وبالأخص المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية وبالتحديد الشركات المالية معظمها فروع لشركات خارج سورية، وبالتالي تلك الشركات تحتاج إلى شركات مراجعة ذات سمعة جيدة تتناسب مع سمعة تلك الشركات لذلك يمكن ملاحظة أن شركات القطاع المالي وقطاع التأمين تهتم بالشكل القانوني للمراجع، وتحاول أن يراجع بياناتها شركات محاسبة دولية Big 4 أو شركات مرتبطة مع شركات المحاسبة الدولية Big 4.

ويرى الباحث أن تمييز القوانين والأنظمة السورية للشكل القانوني للمراجع (شخصية طبيعية أو شخصية اعتبارية) جاء نتيجة لما أظهرته الدراسات والأدبيات في مجال المراجعة من تأثير حجم

منشأة المراجعة (شركة أو مكتب، مكتب مراجعة Big 4 أو مكتب مراجعة بخلاف Non-Big 4)، كذلك الأمر يمكن أن يكون هذا التمييز نتيجة لتطور مهنة المراجعة في سورية نتيجة لتطور البيئة الاقتصادية السورية (السوق المالي).

2-5-التغيير الإلزامي وجودة المراجعة.

2-5-1-التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات وفقا للمنظمات المهنية والدراسات الأكاديمية

فكرة التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات تم تداولها في الكونجرس الأمريكي في عام 2002 أثناء مناقشة قانون Sarbanes-Oxley إلا أنه قرر أن الأمر يحتاج إلى مزيد من الدراسة، وتم تكليف مكتب المحاسبة العامة (GAO) بإعداد تقرير وقد صدر التقرير في العام التالي موضحا أن التغيير الإلزامي لمراقبي الحسابات لا يعتبر الطريقة الأفضل لتحسين استقلالية المراجع وجودة المراجعة PCAOB[1], 2011 وفي اكتوبر 2010 أصدرت مفوضية الاتحاد الأوربي Green Paper EC حول الإصلاح التشريعي للأسواق المالية في الاتحاد الأوربي كاستجابة للأزمة المالية العالمية 2008 وقد صدرت التشريعات المقترحة في نوفمبر 2011 تتضمن التغيير الإلزامي لمراقب الحسابات. كما أصدر PCAOB في اغسطس 2011 بعض الاقتراحات لتحسين استقلال مراجع الحسابات والموضوعية والشك المهني، وتضمنت التغيير الإلزامي للمراقب دون تحديد فترة دورية معينة، ويعتمد على فكرة أن اقتناع المراجع الذي يبدأ عمله مع عميل جديد بأن أتعاب المراجعة التي سيتلقاها من العميل تكون مستمرة وغير محدودة قد يحدث تشوه في نظام المراجعة، لذلك فالتغيير الإلزامي لمراجع الحسابات قد يخفف من ذلك التشوه، نظرا لأن المراجع الذي يعلم من البداية أن علاقته بالعميل ستنتهي حتما بعد فترة معينة سيكون أكثر حرصا على استقلاله وعدم تعرض سمعته للخطر حتى يحافظ على علاقته مع العميل. وقد قام Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) بتكوين مجموعة عمل لتقييم اقتراحات تحسين استقلال مراجع الحسابات من خلال التغيير الإجباري وقد أوردت النقاط التالية عند مناقشتها لذلك الاقتراح (CICA[2], 2012).

1- يحد من خطر تنامي علاقة الارتباط بين مراجع الحسابات والعميل.

2- يؤدي إلى خسارة المعرفة المتراكمة لدى مراجع الحسابات.

3- قد يؤثر سلبا على جودة المراجعة في المدة الأولى من التعاقد، حيث يكون المراجع في حالة تكون المعرفة عن الشركة.

---

[1] PCAOB, 2011, Docket 037: **Concept Release on Auditor Independence and Audit Firm Rotation**, http://pcaobusorg/Rules/Rulemaking/Pages/DoeketO37.aspx .

[2] The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA), 2012, **"Enhancing Audit Quality: Canadian Perspectives Auditor Independence"**, http://www.cica.ca/enhancing-audit-qualitycanadian-perspective/item68293.pdf

4- قد يؤدي إلى زيادة الوقت الذي تقضيه الإدارة في تعريف مراجع الحسابات الجديد حول الشركة.

5- قد يؤدي إلى تخفيض مسؤولية لجنة المراجعة عن التقييم الدوري لمراجع الحسابات.

6- فترة التغيير قد تتسبب في مشكلة للشركة إذا جاءت في وقت غير مناسب.

7- لجنة المراجعة خلال فترة نهاية عمل المراجع ستركز على تقييم المراجع الجديد بدلا من التركيز على تقييم عمل المراجع واستقلاله.

كما أن هناك بعض الدول تبنت قواعد التغيير الإجباري للمراجع Mandatory Audit Rotation (MAR) فعلى سبيل المثال أصدرت البرازيل في عام 1999 تشريعًا يلزم الشركات بتغيير المراجعين الخارجيين بحد أقصى كل (5) خمس سنوات، وحدد أقل فترة يعود بعدها المراجع بثلاث سنوات على الأقل. وقد كان السبب في ذلك إظهار التشريع الخدع المحاسبية التي مارسها بنكي[1] (Banco Economico and Banco Nacional)

وتبنت إيطاليا قواعد التغيير الإجباري للمراجع بتسع سنوات بالنسبة لشركات المراجعة بينما ثلاث سنوات لمكاتب المراجعة وذلك منذ عام 1974، بينما كوريا الجنوبية والنمسا فقد حددت مدة التغيير الإجباري للمراجع بـ ست سنوات منذ عام 2003 و2004 على الترتيب، أما الأسباب التي دعت تلك الدول بفرض قواعد التغيير الإجباري للمراجع هو لتقوية استقلالية المراجع، وتحسين جودة المراجعة، وزيادة المنافسة في سوق المراجعة، لكن على النقيض من ذلك هناك عدة دول تبنت سياسة التغيير الإجباري لكن انهت العمل به بعد فترة من الزمن مثال (كندا واسبانيا والنمسا) وتعود اسباب التخلي عن تلك السياسة هي الافتقار للفعالية وعدم زيادة المنافسة في سوق المراجعة (Harris[2],2012).

وقد اوضح (PCAOB) أن معرفة مراجع الحسابات بأن عمله سيتم تدقيقه من قبل منافسين له في وقت ما سيخفف من قابلية المراجع لقبول قوائم مالية غير متناسقة مع المبادئ المحاسبية (PCAOB[3], 2011). بالإضافة إلى ذلك ترى (SEC) أن ذلك الاقتراح يعالج مشكلة تركز السوق حيث يشجع على تعيين مكاتب مراجعة متوسطة وصغيرة الحجم، إلا أن اتحاد المحاسبين الأوربي (FEE) أوضح أن الأثر الفعلي للتغيير الدوري الإلزامي للمراجع على هيكل السوق مازال غير معروف بناء على الخبرة المحدودة المتوفرة، وبالتالي قد يرى البعض أنه قد يؤدي إلى زيادة وليس

[1] GAO, 2003, Op. Cit, P. 84.

[2] Harris, K., 2012, "**Mandatory Audit Rotation: An International Investigation**", *Unpublished Dissertation*, The Academic Faculty Of The C.T. Bauer College Of Business, University Of Houston, US.

[3] PCAOB, 2011, Docket 037: **Concept Release on Auditor Independence and Audit Firm Rotation**, http://pcaobusorg/Rules/Rulemaking/Pages/DoeketO37.aspx

إلى خفض تركز السوق وفي كل الأحوال فإن ذلك الاقتراح سيؤدي إلى أثار عكسية (FEE[1], 2012).

وقد أشار مكتب المحاسبة العامة في امريكا (GAO) إلى أن 79% من الشركات العامة (Fortune 1000) لديهم قلق من أن التغيير الإلزامي يزيد من خطر فشل المراجعة في السنوات الأولى، حيث يحتاج المراجع للتعرف على عمليات ونظم الشركة، ويمكن تفسير تلك الظاهرة ببطء منحني التعلم للمراجع، كما أوضح مكتب المحاسبة العامة (GAO) أن الشركات تقدر الزيادة في تكاليف المراجعة بنسبة 20% مع التغيير الدوري الإلزامي، بالإضافة إلى الحد من دور لجان المراجعة[2].

وفي هذا الإطار أوضحت لجنة COSO في تقاريرها عن التقارير المالية الاحتيالية (COSO, 1987, 1999, 2010) أن معظم الشركات تقوم غالبا باستبدال المراجع وذلك للخلاف حول السياسات المحاسبية، مما يثير التساؤل حول ما إذا كان الغش (التحايل) يبدأ خلال فترة المراجع الذي تم استبداله أم الأخر؟ وقد أشارت اللجنة في تقريرها الأخير إلى أن هناك حاجة لمزيد من البحث حول العلاقة بين تغيير المراجع والتحايل في التقارير المالية[3].

كما أكد مركز جودة المراجعة CAQ على أن التغيير الإلزامي لن ينتج عنه أي تحسن ملموس في جودة المراجعة وفي المقابل سوف ينتج عنه تكاليف وآثار ضارة غير مقصودة ليس على مراجع الحسابات فقط ولكن على الشركات العامة ولجان المراجعة والمستثمرين. ويتفق ذلك مع شركة Deloitte إحدى الشركات الأربعة الكبار Big4 حيث أشارت إلى أن بعض مقترحات مفوضية الاتحاد الأوربي EC سينتج عنها آثار ضارة غير مقصودة، وليس لها أي منافع ملموسة، فالتغيير الدوري الإلزامي للمراجع والإلزام بإجراء مناقصة سيحد من قدرة مجلس الإدارة ولجنة المراجعة على اختيار المراجع الأكثر قدرة ويضع عبئ مالي وإداري على الشركة، كما أكد أيضا على أن الآثار الضارة لتلك الاقتراحات ستكون أكثر حدة في المنشآت المالية حيث تكون أكثر تعقيدا، وتتطلب مهارات خاصة، بالإضافة إلى ذلك فسوف تواجه الشركات متعددة الجنسيات صعوبة كبيرة في تطبيق اقتراح التغيير الدوري الإلزامي للمراجع حيث تحتاج لمراجعي حسابات لديهم القدرة الملائمة لأداء مراجعة عالية الجودة بالنسبة للبيئات المختلفة التي تعمل فيها الشركات متعددة الجنسيات.

---

[1] Federation of European accountants (FEE), 2012, **"re: consultation by the Irish department of jobs, enterprise and innovation on EU audit proposals proposal for a regulation of the European parliament and of the council on specific requirements regarding statutory audit of public .interest entities**", http://www.fee.be/

[2] U.S. General Accounting Office (GAO).2003, **"Public accounting firm: Required study on the potential effects of mandatory audit firm rotation"**. Washington, D.C: GAO.

[3] Beasley, M., Carcello, J., Hermanson, D., and Neal, T., 2010, **"Fraudulent Financial Reporting 1998-2007: An Analysis of U.S. Public Companies"**, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

وفي نفس السياق يرى اتحاد البنوك الأوربي EBF أن التغيير الدوري الإلزامي للمراجع بعد 6 سنوات يحمل خطر تخفيض جودة المراجعة بما يتعارض مع الهدف الرئيسي للاقتراح، حيث أن المراجع الجديد عليه أن يتعرف بصورة سريعة في بداية فترة التغيير على بيئة عمل الشركة وعملياتها، ويعتبر ذلك شيء معقد وخاصة في المنشآت المالية، حيث تعتبر تلك المنشآت ذات بيئة عمليات معقدة وأي تغيير لمكتب المراجعة سيخفض من فهم هذه العمليات، ويتسبب في زيادة جوهرية في التكاليف إذا كانت هناك رغبة في عدم المساس بمستوى الجودة، بالإضافة إلى ذلك فإن التغيير الدوري الإلزامي قد يدفع الشركة إلى تغيير مقدم الخدمات الأخرى، حيث تواجه الشركة مشكلة نقص الاختيارات في الحالتين. وفي ضوء ذلك يرى اتحاد البنوك الأوربي EBF أن ذلك الاقتراح يجب التخلي عنه لأنه لن يؤدي إلى تحسين الجودة أو تحسين الاستقلال، كما يرى اتحاد البنوك الأوربي EBF أن التغيير الدوري لمراقب الحسابات داخل مكتب المراجعة (التغيير الدوري الداخلي) يمكن أن يكون حل لمشكلة وجود علاقة ارتباط بين مراجع الحسابات والعميل نتيجة طول مدة التعامل مما يؤثر على استقلال المراجع وبالتالي على جودة المراجعة[1].

وأشار (Wuchun et al[2],2009) إلى أن متطلب التغيير الإجباري لشريك المراجعة موجود في الولايات المتحدة الأميركية منذ 1970 وهو أن يتم تغيير شريك المراجعة كل سبع سنوات، لكن بعد صدور قانون Sarbanes–Oxley Act of 2002 (SOX) خفضت الفترة إلى خمس سنوات، وأشار (Wuchun et al,2009) أيضا إلى أن الافتراض الضمني لسياسة تغيير شريك المراجعة هي لتعزيز جودة المراجعة، لكن هذا الافتراض لم يختبر بانتظام في الأدبيات وذلك للافتقار للمعلومات عن شريك المراجعة في تقارير المراجعة بالنسبة للولايات المتحدة الاميركية.

كما توصلت إحدى الدراسات أن فكرة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي تحدث دائما عندما تواجه الشركات المساهمة مشاكل نتيجة لانخفاض قيمة أسهمها في السوق المالي[3].

---

[1] CAQ, "Re: **Request for Public Comment: Concept Release on Auditor Independence and Audit Firm Rotation**", PCAOB Rulemaking Docket Matter No. 037, http://www.thecaqorg/newsroom/pdfs/CAQCommentLetter_Auditor_Independence_and Audit_Firm_Rotation.pdf

[2] Wuchun Chi, W., Huang, H., Liao, Y., Xie, H., 2009**, "Mandatory Audit Partner Rotation, Audit Quality and Market Perception: Evidence from Taiwan",** *Contemporary Accounting Research*, Vol. 26, No. 2, pp. 359–391.

[3] جربوع، محمد يوسف، 2008، "مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة– فلسطين"، **مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد السادس عشر، العدد الأول، ص – 757 ص 794.**

وقد تناولت العديد من الدراسات العلاقة بين التغيير الإجباري لمراجع الحسابات ومختلف مقاييس جودة المراجعة، حيث أوضح (Palmrose, 1987[1], 1991[2]) و(Stice[3], 1991) أن المراجع قد يواجه مخاطر قانونية عالية خلال عملية المراجعة الأولى والثانية أكثر من باقي العمليات.

كما أوضحت دراسة (Johnson et al[4], 2002) (Chung and Kallapur[5], 2003), and (Gul et al[6], 2009) أن فترة الارتباط القصيرة (ثلاث سنوات وما دون) ترتبط مع وجود مستحقات أكبر وأكثر تشتتا. في حين توصل (Chen et al[7], 2008) أن قيمة المستحقات الاختيارية تنخفض مع طول فترة الارتباط. كما وجد (Stanley and DeZoort[8], 2007) أن إعادة إعداد التقرير القوائم المالية Restatement أكثر احتمالا مع قصر مدة الارتباط. بالإضافة إلى أنه لا يوجد دليل على تزايد التحايل في القوائم المالية مع زيادة فترة الارتباط مع مراجع الحسابات (Carcello and Nagy[9], 2004). كما قامت بعض الدراسات بتقييم تجربة تطبيق الاقتراح في بعض الدول مثل دراسة (Kwon et al[10], 2010) التي قامت باختبار أثر التغيير الإلزامي في كوريا الجنوبية ووجدت أنه منذ تطبيق ذلك النظام في عام 2006 فإن جودة المراجعة لم تتغير أو انخفضت بشكل طفيف في حين أشارت دراستي (Chi et al[11], 2009) و(Hamilton et al[12], 2005) إلى نجاح أسلوب التغيير الدوري في كل من التايوان واستراليا، بينما توصلت دراسة (Velte and Stiglbauer[13],

---

[1] Palmrose, Z. 1987, "**Litigation and independent auditors: The role of business failures and management fraud"**. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* Vol.6 No.2, pp: 90-103.

[2] Palrnrose, Z. 1991, "**Trials of legal disputes involving independent auditors: Some empirical evidence"**. *Journal of Accounting Research*, Vol.29, pp: 149-185.

[3] Stice, J. D. 1991, **"Using financial and market information to identify pre engagement factors associated with lawsuits against auditors**". *The Accounting Review* Vol.66, No.3, pp: 516-533.

[4] Johnson, V. E., J. K. Khurana, and J. K. Reynolds. 2002. **Audit firm tenure and the quality of financial reports**. *Contemporary Accounting Research*, Vol.19, No.4, pp: 637-660.

[5] Chung, H1, and S. Kallapur. 2003. **Client importance, non audit services, and abnormal accruals**. *The Accounting Review*, Vol.78, No.4, pp: 931 -955.

[6] Gu1, F. A., S. Y. K. Fung, and B. Jaggi. 2009. **Earnings quality: Some evidence on the role of auditor tenure and auditors' industry expertise**, working paper.

[7] Chen, C., C. Lin, and Y. Lin. 2008. **Audit partner tenure, audit firm tenure, and discretionary accruals: Does long auditor tenure impair earnings quality?** *Contemporary Accounting Research* Vol.25, No.2, pp: 415-445.

[8] Stanley, J. D., and F. T. DeZoort. 2007. **Audit firm tenure and financial restatements: An analysis analysis of industry specialization and fee effects**. *Journal of Accounting and Public Policy* Vol.26, pp: 131-159.

[9] Carcello, J. V. and A. L. Nagy. 2004. **Audit firm tenure and fraudulent financial reporting**. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* Vol.23, No.2, pp: 55-69.

[10] Kwon, S. Y., Y. D. Lim, and R. Simnett. 2010. **Mandatory audit firm rotation and audit quality: Evidence from the Korean audit market**. *Working paper*, Korea University.

[11] Chi, W., Huang, H., Liao, Y. and Xie, H. (2009), "**Mandatory audit-partner rotation, audit quality, and market perception**", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 26, pp. 359-391.

[12] Hamilton, J., Ruddock, C.MS., Stokes, D.J. and Taylor, S.L. (2005), "**Audit partner rotation, earnings quality and earning conservatism**", *Working Paper*, Sydney.

[13] Velte, P., and Stiglbauer, M., 2012. **Audit Market Concentration And Its Influence On Audit Quality**, *International Business Research*, Vol.5, No, 11.

2012) إلى أن التغيير الدوري الإلزامي يتم تطبيقه في إيطاليا منذ عام 1974 ولم يمنع حدوث تحايل مالي في إحدى الشركات الكبرى (Parmalat).

مما سبق يتضح للباحث أنه في حالة تطبيق التغيير الدوري الإلزامي فإن جودة المراجعة قد تتأثر في بداية التعاقد ونهايته. ففي بداية التعاقد تنشأ المشكلة لأن مراجع الحسابات الجديد ليس لديه الفهم الكامل لأعمال الشركة أما في نهاية التعاقد فإن المراجع قد يكون لديه دوافع سلبية لإدراكه بعدم الاستمرار مع العميل وأنه سينتقل إلى مكان أخر، بينما يرى المؤيدون لذلك الاقتراح أن جودة المراجعة تزداد مع بداية التعاقد وذلك لوجود (أعين جديدة) New Eyes بينما في نهاية التعاقد يكون لدى المراجع حوافز ايجابية لإدراكه بأن عمله سوف يقيم من مراجع آخر، وبالتالي فاكتشاف أي أخطاء يمكن أن يؤثر على سمعته.

2-5-2-التغيير الإلزامي للمراجع في البيئة السورية وعلاقته بجودة المراجعة

نصت المادة /17/ في الفقرة /أ/ من نظام وتعليمات الإفصاح للشركات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية الصادر بقرار رئاسة مجلس الوزراء رقم /3943/ لعام 2006 والمادة /4/ من نظام اعتماد مفتشي الحسابات الصادر بقرار رئاسة مجلس الوزراء رقم /3944/ لعام 2006 والمادة /14/ الفقرة /ب/ من نظام الممارسات السليمة لإدارة الشركات الصادر بقرار رئيس مجلس مفوضي هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية رقم (/31/م) لعام 2008.

"يعين مفتش الحسابات لسنة مالية واحدة ولا يتم تعيين ذات المفتش لأكثر من أربع سنوات مالية متتالية، ولا يجوز إعادة تعيينه إلا بعد مضي سنتين ماليتين".

بينما أشارت المادة /5/ من تعليمات تنظيم عمل مدققي الحسابات المعتمدين لدى هيئة الإشراف على التأمين الصادر بقرار وزير المالية رقم (/100/78/م إ) لعام 2007.

"يتم اختيار مدقق الحسابات لسنة مالية واحدة ولا يكلف المدقق لأكثر من ثلاث سنوات متتالية في شركة واحدة، ولا يجوز إعادة تكليفهم بعد ذلك إلا بعد مضي سنتين ماليتين. كما لا يجوز الجمع بين تدقيق أكثر من شركتين في نفس السنة المالية".

كما أشارت المادة /51/ من القانون 33 لعام 2009 تدرج أسماء المحاسبين القانونيين الحاصلين على الرخصة في جدول شركات الأموال وفق الأسس التالية:

1 -يعين مدقق الحسابات لمدة سنة قابلة للتجديد حتى أربع سنوات إذا كان التعيين لمكتب أما في حالة الشركة فيتعين تغيير الشركة المسؤولة عن التدقيق وفريق العمل كل أربع سنوات.

2 –يتم اعتماد الأشخاص الطبيعيين من العاملين لدى الشركات ومكاتب التدقيق من التنظيم المهني للوظائف الخاضعة للاعتماد على الشكل التالي.

أ–مدقق حاصل على إجازة جامعية اختصاص محاسبة.

ب –مدقق رئيسي حاصل على إجازة محاسب قانوني إضافة إلى سنتين خبرة بعد الشهادة.

ج –مدير تدقيق حاصل على إجازة محاسب قانوني إضافة الى خمس سنوات خبرة بعد الشهادة.

3 –يحظر على الشخص الطبيعي المعتمد في سجل شركات الأموال مزاولة خدمات التدقيق إلا من خلال شركة او مكتب تدقيق واحد.

كما يشترط في الشخص.

أ –أن يكون قد مارس المهنة لمدة خمس سنوات متتالية في تدقيق شركات الأشخاص وتخفض المدة إلى أربع سنوات بعد الحصول على شهادة دولية.

ب –أن يقدم قائمة بالدورات المهنية التي اتبعها داخليا او خارجيا مع الوثائق المثبتة لذلك.

بينما أشارت المادة /52/ من القانون 33 لعام 2009:

يشترط في شركات ومكاتب التدقيق ما يلي:

1– شركة التدقيق.

أ– أن تكون شركة سورية مدنية أو مهنية محدودة المسؤولية غايتها تدقيق الحسابات ومسجلة أصولا.

ب– أن يعمل لدى الشركة ستة اشخاص على الأقل عدا الشركاء منهم مدير تدقيق ومدقق رئيسي معتمدين من قبل التنظيم المهني.

ج– على الشركاء في شركة التدقيق الذين يدققون شركات الأموال أن تتوافر في كل شريك منهم الشروط السابقة.

2– مكتب التدقيق.

أ– أن يكون مسجلا اصولا لدى التنظيم المهني.

ب– أن يعمل لدى المكتب ثلاثة اشخاص على الأقل عدا مدير المكتب منهم مدير تدقيق ومدقق رئيسي معتمدين من قبل التنظيم المهني.

كذلك أشارت المادة /107/ من نظام صناديق الاستثمار الصادر بقرار رئاسة مجلس الوزراء رقم (/11679/م.د) لعام 2011 إلى مدة التغيير الإجباري لمراجع الحسابات حيث نصت تلك المادة "تكون مدة عمل مدقق حسابات الصندوق سنة واحدة قابلة للتجديد ولا يتم تعيين ذات المدقق لأكثر من أربع سنوات متتالية ولا يجوز إعادة تعيينه بعد ذلك إلا بعد مضي سنتين ماليتين".

ويرى الباحث أن الأنظمة والقوانين السورية ذات العلاقة بمهنة المراجعة قد اتخذت موقف المؤيد لقضية التغيير الإجباري للمراجع، ويعتقد الباحث أن واضعي الأنظمة السورية بشكل عام ركزوا على قضية التغيير الالزامي وذلك لدعم استقلالية المراجع من جهة وتحسين المنافسة بين شركات ومكاتب المراجعة السورية من جهة أخرى، كما شددت القوانين والأنظمة السورية على قضية التغيير الاجباري وذلك منعا لحدوث اخفاقات وانهيارات من الممكن أن يتعرض لها السوق المالي السوري نتيجة لعدم التغيير الالزامي للمراجع، حيث أنه بعد كل قضية إخفاق لعدد من الشركات العالمية (على سبيل المثال Enron والأزمة المالية في عام 2008) تتعالى الأصوات مطالبة بتغيير المراجع وبتبني سياسة التغيير الالزامي للمراجع، كما يعتقد الباحث أن التغيير الاجباري للمراجع من الممكن أن يساهم في حماية المستثمرين وبالتالي تعزيز وتحسين جودة المراجعة وذلك من خلال منع الشركات المساهمة المدرجة من إدارة أرباحها لعلم المراجع أنه في نهاية فترة التغيير الإجباري سيتخلى عن الشركة محل المراجعة بشكل إجباري وهذا ما يجبره على منع إدارة الشركة من إدارة ارباحها، والخوف من العقوبات التي قد تفرضها هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية والأنظمة السورية ذات العلاقة على المراجع في حال قبوله بالمصادقة على قوائم مالية مضللة للمستثمرين وبالتالي الخوف على سمعته.

بناء على القوانين والأنظمة السابقة يرى الباحث أن واضعي الأنظمة السورية قد تبنوا قضية التغيير الإلزامي لكن تختلف المدة بين قرار هيئة الإشراف على التأمين رقم (/100/78م إ) لعام 2007 وقرارات الجهات الأخرى فعلى سبيل المثال: أشارت المادة /17/ من نظام وتعليمات الإفصاح للشركات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية الصادر بقرار رئاسة مجلس الوزراء رقم /3943/ لعام 2006، والمادة /4/ من نظام اعتماد مفتشي الحسابات الصادر بقرار رئاسة مجلس الوزراء رقم /3944/ لعام 2006، والمادة /14/ الفقرة /ب/ من نظام الممارسات السليمة لإدارة الشركات الصادر بقرار رئيس مجلس مفوضي هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية رقم (/31/م) لعام 2008. والمادة /51 و52/ من القانون 33 لعام 2009، والمادة /107/ من نظام صناديق الاستثمار الصادر بقرار رئاسة مجلس الوزراء رقم (/11679/م.د) لعام 2011 إلى مدة التغيير الإجباري لمراجع الحسابات بأربع سنوات، بينما أشارت المادة /5/ من تعليمات تنظيم عمل مدققي الحسابات المعتمدين لدى هيئة الإشراف على التأمين الصادر بقرار وزير المالية رقم (/100/78/م إ) لعام 2007 إلى مدة التغيير الإجباري لمراجع الحسابات بثلاث سنوات.

أمام هذا الاختلاف سيحلل الباحث مدى تأثر جودة المراجعة بالتغيير الالزامي للمراجع فيما إذا اختلفت مدة التغيير الإجباري للمراجع من ثلاث وأربع سنوات احصائياً في الفصل الثالث.

2-6-تعدد العملاء وجودة المراجعة.

2-6-1-تعدد العملاء لمراجع الحسابات في للدراسات الأكاديمية

أشارت العديد من الدراسات إلى وجود تأثير مختلط لتأثير الانشغال الناتج عن تعدد العملاء وتأثيره على فعالية المديرين وجودة المراجعة، حيث أن انشغال الشركاء partners busyness يمكن أن يحدث لأن وقت time وجهد effort المراجع تكون محدودة finite وبالتالي فإن الشركاء الذين يراجعون عدد شركات أكبر يكونوا أكثر انشغالاً لأن شركاء المراجعة Audit partners ينفقون وقت وجهد في تقويم خطر العملاء assessing client risk والاتصالات مع العملاء communicating with clients حيث أشارت بعض الدراسات مثل (O'Keefe et al[1]. 1994; Hackenbrack and Knechel[2], 1997) إن مسؤولية فريق المراجعة Staff والمراجع Seniors هي جمع أدلة جوهرية Substantive Evidence بينما الشركاء Partners يلعبون دور هام في تقويم خطر الإفلاس Risk Of Bankruptcy وخطر الغش Risk Of Fraud والرقابة على عمليات المراجعة Monitoring The Audit Process.

وهناك فرضيتان متنافستان تفسر فعالية المديرين نتيجة سيطرتهم على عدة مقاعد في مجالس إدارة في عدة شركات والتي يمكن استخدامها في تفسير انشغال شركاء المراجعة audit partner الناتج عن تعدد العملاء.

الفرضية الأولى: فرضية السمعة The Reputation Hypothesis، وفرضية الانشغال The Busyness Hypothesis حيث أشار (Fich and Shivdasani[3], 2007)، إلى أن DeAngelo, (1981; Fama, 1980; Fama and Jensen, 1983) طوروا فرضية السمعة Reputation Hypothesis للمديرين وأشاروا إلى أن المديرين الحذرين Vigilant يثبتون سمعتهم كمراقبين جيدين Good Monitors، وبالتالي يكافؤوا بمقاعد إضافية في عدة مجالس، وبالتالي اقتراحهم يشير إلى أن المديرين المنشغلين يكونوا أكثر فعالية في مراقبة العملاء. بينما دعمت دراسة (Ferris et al[4], 2003) فرضية الانشغال The Busyness Hypothesis والتي تشير إلى أن المديرين الذين يملكون عدة مقاعد في مجالس إدارة مختلفة يكونوا أكثر انشغالا في مراقبة الأعمال، وبمعنى أخر المديرين المنشغلين يكونوا أقل فعالية في مراقبة العملاء.

---

[1] O'Keefe, T. D. Simunic, and M. Stein. 1994, "**The production of audit services: Evidence from a major public accounting firm**". *Journal of Accounting Research*, Vol.32, No.2, pp: 241-61.

[2] Hackenbrack, K., and W. R. Knechel. 1997, "**Resource Allocation Decisions in Audit Engagements**". *Contemporary Accounting Research*, Vol.14, pp: 481–500.

[3] Fich, E., and A. Shivdasani. 2007, "**Financial fraud, director reputation, and shareholder wealth**". *Journal of Financial Economics*, Vol.86, p 309.

[4] Ferris, S.P., M. Jagannathan, and A. C. Pritchard. 2003, "**Too busy to mind the business? Monitoring by directors with multiple board appointments**". *Journal of Finance*, Vol.58, pp: 1087-1111 .

كما توصل (Dye[1], 1993; Schwartz[2], 1997) إلى وجود علاقة طردية بين تعدد العملاء وجودة المراجعة حيث أن جودة المراجعة تتحسن مع ازدياد عدد العملاء وقد نوقشت هذه العلاقة في إطار نظرية حجم منشأة المراجعة The auditor size theory.

كذلك الأمر أشار (Choi et al[3], 2010) في إطار تفسيره لنظرية منشأة المراجعة أيضاً إلى أن الشريك المنشغل Busy Partner ينبغي أن يكون أكثر استقلالية وبالتالي ينبغي أن تكون جودة المراجعة مرتفعة.

بينما أشار Chen et al[4], 2008; Gul et al[5], 2009 إلى إن المراجع الذي لديه عدد كبير من العملاء والتي تكون فترة الاحتفاظ طويلة يكون مشغولاً في جمع وإنتاج رأي ذو جودة مرتفعة هذه الفترة الطويلة تساعد المراجع على جمع معلومات خاصة بالعميل كما أن المعلومات المجمعة عن العميل خلال السنوات السابقة تخفف من تأثير الانشغال الناتج عن تعدد العملاء.

وتوصل (Knechel et al[6]. 2013) باستخدام عينة من الشركات السويدية إلى أن أتعاب شركاء المراجعة في مكاتب المراجعة الدولية Big4 ترتبط بشكل طردي مع عدد العملاء.

كما توصلت العديد من الدراسات مثل (Beasley[7], 1996; Core et al[8], 1999; Ferris et al[9], 2003; Fich and Shivdasani[10], 2007) إلى علاقة سلبية بين عدد العملاء clients التي يراجعها الشركاء partners وجودة المراجعة audit quality بسبب تأثير الانشغال busyness. فتأثير الانشغال busyness في الإدارة يشير إلى أن المديرين الذين لديهم عدة مقاعد في مجالس

---

[1] Dye, R. 1993, "**Auditing standards, legal liability, and auditor wealth**". *Journal of Political Economics*,(October), pp: 887-914 .

[2] Schwartz, R. 1997, "**Legal regimes, audit quality and investment".** *The Accounting Review*, Vol.72, pp: 385-406 .

[3] Choi, J., C. Kim, J. Kim, and Y. Zang. 2010, **"Audit office size, audit quality and audit pricing".** *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol.29, No.1, pp: 73–97.

[4] Chen, C., C. Lin, and Y. Lin. 2008, **"Audit partner tenure, audit firm tenure, and discretionary accruals: Does long auditor tenure impair earnings quality?".** *Contemporary Accounting Research*, Vol.25, pp: 415-445 .

[5] Oul, F. A, S. Y. K. Fung, and B. Jaggi. 2009, "**Earnings quality: Some evidence on the role of auditor tenure and auditors' industry expertise".** *Journal of Accounting and Economics,* Vol.47, pp: 265-287.

[6] Knechel, W., L. Niemi, and M. Zerni. 2013, "**Empirical Evidence on the Implicit Determinants of Compensation in Big Four Audit Partnerships**". *Journal of Accounting Research,* Vol.51, Issue.2, pp 349-387.

[7] Beasley, M.S. 1996, **"An empirical analysis of the relation between the board of director composition and financial statement fraud"**. *The Accounting Review*, Vol.71, pp: 443-465.

[8] Core, J., R., Holthausen, and D. Larcker. 1999, **"Corporate governance, Chief Executive Officer compensation and firm performance"**. *Journal of Financial Economics*, Vol.51, No.3, pp: 371-406 .

[9] Ferris, S.P., M. Jagannathan, and A. C. Pritchard. 2003, **"Too busy to mind the business? Monitoring by directors with multiple board appointments***". Journal of Finance*, Vol.58, pp: 1087-1111.

[10] Fich, E., and A. Shivdasani. 2007, **"Financial fraud, director reputation and shareholder wealth**". *Journal of Financial Economics*, Vol.86, pp: 306-336.

إدارة في عدة شركات يكونوا أقل فعالية effective في الوظيفة الرقابية monitoring functions، وتوصلت دراسة (Beasley[1], 1996) إلى وجود علاقة عكسية بين متوسط عدد المقاعد التي يسيطر عليها المدراء وجودة المحاسبة accounting quality مقاسة باحتمال وقوع تلاعبات محاسبية.

كما أشار (Core et al[2], 1999) و (Fich and Shivdasani[3], 2007) إلى أن الأداء المالي للشركة performance يرتبط بعلاقة عكسية مع متوسط عدد المقاعد التي يسيطر عليها المدراء في الشركة.

بينما قامت عدة دراسات حديثا بفحص العلاقة بين انشغال شريك المراجعة Audit Partner Busyness الناتج عن تعدد العملاء وجودة المراجعة حيث أشارت عدة دراسات مثل: (Karjalainen,2011; Gul et al. 2014; Sundgren and Svanstr€om, 2014) إلى أن جودة المراجعة ربما تضعف عندما يكون لدى شريك المراجعة عدد كبير من العملاء هذا العدد الكبير من العملاء يحتاج إلى وقت كافي وبالتالي كلما زاد عدد العملاء كلما نقص الوقت المخصص لكل عميل وبالتالي انخفاض العناية المهنية اللازمة لكل عميل وبالنتيجة انخفاض جودة المراجعة، وأشارت دراسة (Sundgren and Svanstr€om[4], 2014) التي أجريت على الشركات السويدية المفلسة الصغيرة والمتوسطة الحجم إلى وجود علاقة عكسية بين انشغال شريك المراجعة APB واصدار المراجع لرأي الاستمرارية issue going concern opinion قبل الافلاس كمقياس بديل لجودة المراجعة.

وعلى النقيض أشارت دراسة (Karjalainen[5], 2011) التي أجريت على الشركات الفنلندية (وخصوصا الشركات الكبيرة وشركات المراجعة Big 4) إلى وجود علاقة ايجابية بين القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية absolute value of discretionary accruals و انشغال شريك المراجعة APB الناتج عن تعدد العملاء.

---

[1] Beasley, M.S. 1996, **"An empirical analysis of the relation between the board of director composition and financial statement fraud"**. *The Accounting Review*, Vol.71, pp: 443-465 .

[2] Core, J., R., Holthausen, and D. Larcker. 1999, **"Corporate governance, Chief Executive Officer compensation and firm performance"**. *Journal of Financial Economics*, Vol,51, No.3, pp: 371-406 .

[3] Fich, E., and A. Shivdasani. 2007, "**Financial fraud, director reputation and shareholder wealth**". **wealth**". *Journal of Financial Economics*, Vol.86, pp: 306-336.

[4] Sundgren, S., and T. Svanstr€om. 2014, "**Auditor-in-charge characteristics and going concern reporting"**. *Contemporary Accounting Research*, Vol.31, No.2, pp: 531–50.

[5] Karjalainen, J. 2011, "**Audit partner specialization and earnings quality of privately-held companies"**. *Working paper*, available at http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1766437 , retrieved March 15, 2014.

بينما أشارت دراسة (Gul, Ma, and Lai[1], 2014) التي أجريت على الشركات الصينية المدرجة في السوق المالي الصيني إلى وجود علاقة عكسية بين اصدار المراجع لرأي الاستمرارية issue going concern opinion كمقياس بديل لجودة المراجعة وانشغال شريك المراجعة Audit Partner Busyness (APB) الناتج عن تعدد العملاء وهذه العلاقة تكون معنوية فقط خلال احتفاظ العميل بالمراجع لفترات قصيرة وإلى وجود علاقة طردية بين التحريفات المالية المكتشفة من قبل المنظمين وانشغال شريك المراجعة APB.

ولم تشير دراسة (Goodwin and Wu[2], 2015) التي أجريت حديثا في استراليا خلال الفترة (1999-2010) إلى وجود علاقة واضحة بين انشغال شريك المراجعة Audit Partner Busyness (APB) وجودة المراجعة، وذلك باستخدام مقاييس مختلفة لجودة المراجعة مثل المستحقات الاختيارية، والميل لإصدار رأي الاستمرارية قبل الإفلاس واقترحت بأنه لا حاجة لتحديد عدد العملاء التي يتوجب على المراجعين تجاوزهم خلال السنة لأنه لم تشير الأسواق المالية إلى حالات فشل ناتجة عن تعدد العملاء بالنسبة للمراجع.

2-6-2-تعدد العملاء بالنسبة للمراجع في البيئة السورية وعلاقته بجودة المراجعة

تعتبر سورية من الدول التي تفرض قيودا على عدد العملاء حيث أشار قرار مجلس المحاسبة والتدقيق الصادر بقرار وزير المالية رقم /1891/ لعام 2010 بأنه لا يحق لمفتش الحسابات تدقيق أكثر من أربع شركات مساهمة بما فيها المصارف وشركات الوساطة.

بينما أشارت المادة /5/ من تعليمات تنظيم عمل مدققي الحسابات المعتمدين لدى هيئة الإشراف على التأمين الصادرة بقرار وزير المالية رقم (/100/78/م إ) لعام 2007 بأنه لا يجوز الجمع بين تدقيق أكثر من شركتين في نفس السنة المالية.

وأشارت المادة /106/ في الفقرة /ب/ من نظام صناديق الاستثمار الصادر بقرار رئاسة مجلس الوزراء رقم (/11679/م.د) لعام 2011 إلى أنه لا يجوز لمكتب أو شركة مراجعة أن تدقق حسابات أكثر من صندوقين في وقت واحد.

ويرى الباحث أن قرار مجلس المحاسبة والتدقيق الصادر بقرار وزير المالية رقم /1891/ لعام 2010 سيف ذو حدين فمن جهة أولى يحد من تركز مراجعة حسابات شركات الأموال كافة بعدد محدود من شركات المراجعة في القطر، إلا أنه قد ينطوي على بعض النتائج غير المرغوبة ومن الممكن أن يشكل تحديا أمام المصارف وشركات التأمين الخاصة وشركائها الاستراتيجيين وذلك لعدة أسباب

---

[1] Gul, F., M. Ma, and K. Lai. 2014, "**Auditing multiple public clients, partner-client tenure and audit quality**". *Working paper*, available at http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2156399 , retrieved March 15.

[2] Goodwin, J., Wu, D., 2015, " **What is the Relationship Between Audit Partner Busyness and Audit Quality***?", Contemporary Accounting Research*, **Vol. 33, No. 1, pp. 1–37**.

منها: تعتبر مهنة المراجعة في سورية من المهن الفتية نسبياً كما أنه لا يتوفر في السوق السورية عدد كاف من المراجعين الذين يمتلكون الحد الأدنى من المؤهلات والخبرات اللازمة لمراجعة حسابات الشركات المالية الضخمة كالمصارف وشركات التأمين، وإن عملية تنظيم المهنة والارتقاء بها وضمان جودة الخدمات التي تؤديها – على الرغم من الجهود كافة التي يبذلها مجلس المحاسبة والتدقيق والمعايير والشروط التي يفرضها القانون رقم /33/ لعام 2009 لتحقيق ذلك – سيحتاج إلى وقت كبير نسبيا نظرا للحاجة إلى تراكم الخبرات العملية في مجال مراجعة حسابات الشركات المالية.

كما أن معظم المصارف وشركات التأمين الخاصة تعتبر وفق معايير المحاسبة الدولية شركات تابعة لمؤسسات أجنبية، وتمثل هذه المؤسسات الأجنبية الشركاء الاستراتيجيون ومؤسسي هذه الشركات في سورية، وتتطلب هذه المعايير الدولية أن يقوم الشركاء الاستراتيجيين للمصارف الخاصة السورية بدمج قوائمهم المالية مع القوائم المالية لشركاتهم التابعة في سورية، الأمر الذي يفرض على مراجع الحسابات الخارجي في البلد الأم أن يصادق على الحسابات الموحدة للمجموعة المصرفية أو المالية ككل ففي حالة اعتماد المصرف الخاص في سورية لأحد شركات المراجعة غير المعروفة دوليا سيضع مراجع الحسابات المجموعة المصرفية أمام حل من اثنين أما فرض إجراءات مراجعة إضافية من جانب مراجع حسابات المجموعة المصرفية او المالية، أو إصدار تقريره بخصوص المجموعة المصرفية مع تضمينه تحفظا على البيانات الخاصة كافة بالمصرف الخاص في سورية، وفي كلا الحالتين فإن النتيجة ستكون تكبيد المصارف ومساهميهم تكاليف باهظة.

ويرى الباحث أن المتطلبات التنظيمية السورية جاءت غير منسجمة من حيث عدد العملاء فقرار مجلس المحاسبة والتدقيق رقم /1891/ لعام 2010 حدد عدد شركات الأموال التي يحق لكل شركة أو مكتب تدقيق بأربع شركات فقط بما فيها المصارف وشركات الوساطة بينما تعليمات تنظيم عمل مدققي الحسابات المعتمدين لدى هيئة الإشراف على التأمين الصادرة بالقرار رقم (/100/78/م.إ) لعام 2007، وكذلك الأمر بالنسبة لقرار رئاسة مجلس الوزراء رقم (/11679/م.د) لعام 2011 الخاص بصناديق الاستثمار فقد تم تحديده بشركتين أو صندوقين فقط، وبناء عليه سيختبر الباحث تأثير تعدد العملاء على جودة المراجعة وذلك بتقسيم مكاتب وشركات المراجعة إلى مجموعتين هما المجموعة التي لديها عميلين فقط والمجموعة التي لديها أربعة عملاء فقط وسيتم قياس جودة المراجعة لكلا المجموعتين عن طريق المستحقات الاختيارية لعملاء المراجعة في المجموعتين ومقارنة المستحقات الاختيارية لكلا المجموعتين.

2-7-دور هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية في التأكد من جودة المراجعة.

ركزت هيئة الأوراق والأسواق المالية على موضوع جودة المراجعة وذلك بالتشديد على تطبيق معايير المراجعة الدولية، وإلزام الشركات التي تخضع لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية باختيار مفتشي الحسابات من قائمة مفتشي الحسابات المعتمدين لدى الهيئة وفقا لنظام اعتماد مفتشي الحسابات، كما تتأكد هيئة الأوراق والأسواق المالية من جودة أعمال المراجعة من خلال دراسة القوائم المالية وتقارير المراجعة مكتبياً وميدانياً من خلال زيارة الدوائر المالية في الشركات المساهمة الخاضعة لإشراف الهيئة، وكذلك من خلال الاطلاع ودراسة ملفات المراجعة التي يعدها مفتشو الحسابات عن كل شركة للتأكد من تقيد الشركة بمعايير المحاسبة الدولية وتقيد مفتش الحسابات من تدقيق ذلك وتطبيقه لمعايير المراجعة الدولية حين قيامه بعملية المراجعة، وقد تم لهذه الغاية إعداد قائمة فحص تقرير مراجع الحسابات على القوائم المالية[1].

[1] مهام مفتش الحسابات في ضوء قانون هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية وأنظمتها، ص44 نسخة الكترونية متوفرة على الموقع التالي:

http://www.dse.sy/includes-ppt/AccrediteAuditorsTasks.pdf

الفصل الثالث

قياس متغيرات الدراسة والتحقق من الفروض ونتائج وتوصيات الدراسة

3-1- مجتمع وعينة الدراسة.

3-2- أسلوب قياس المتغيرات.

3-3-التحقق من الفروض.

3-4-النتائج.

3-5-التوصيات.

مقدمة

يتناول هذا الفصل تحليلاً للقوانين والأنظمة والقرارات التي تم عرضها في الفصل الثاني، وذلك عن طريق استخدام عينة من الشركات المساهمة الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، لقياس المستحقات الاختيارية كمقياس ومؤشر لجودة المراجعة عن طريق استخدام نموذج Jones (1991)المعدل من قبل Dechow et al. (1995) للتحقق من فروض الدراسة الثلاث (الشكل القانوني للمراجع، التغيير الإلزامي للمراجع، تعدد العملاء للمراجع)

كما يستعرض الباحث في هذا الفصل مجتمع الدراسة وعينتها، بالإضافة إلى قياس المتغيرات والتحقق من الفروض واخيراً النتائج التي تم التوصل إليها من اختبار الفروض والتوصيات التي يقدمها الباحث في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها.

3-1-مجتمع وعينة الدراسة

كما تم ذكره في مخطط الدراسة فإن مجتمع الدراسة تشمل جميع الشركات المساهمة الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية والتي يبلغ عددها /53/ شركة. أما عينة الدراسة فتشمل الشركات المساهمة الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية والتي تتوافر بياناتها اللازمة لتطبيق نموذج Jones (1991) المعدل من قبل Dechow et al. (1995) حيث تشمل عينة الدراسة ثلاثة قطاعات رئيسية هي قطاع المصارف، وقطاع التأمين، وقطاع الخدمات، وبالتالي فقد شملت عينة الدراسة (9 مصارف، و7 شركات تأمين، و5 شركات خدمية) أي أن عينة الدراسة تشكل ما نسبته 40% تقريباً من حجم مجتمع الدراسة البالغ /53/ شركة، ويمكن بيان أسماء الشركات وقطاعاتها في عينة الدراسة وفقا للجدول رقم (3):

الجدول رقم (3) عينة الدراسة

المصارف	شركات التأمين	شركات الخدمات
البنك العربي	شركة الاتحاد التعاوني للتأمين	الأهلية للنقل
المصرف الدولي للتجارة والتمويل	السورية الدولية للتأمين – أروب	المجموعة المتحدة
بنك بيمو السعودي الفرنسي	الشركة السورية الوطنية للتأمين	قرية دمشق
بنك بيبلوس سورية	شركة العقيلة للتأمين التكافلي	الشركة السورية للمنشآت السياحية
بنك سورية والخليج	الشركة المتحدة للتأمين	ماس للتوزيع
بنك سورية والمهجر	شركة المشرق العربي للتامين	
بنك سورية الدولي الإسلامي	الشركة السورية الكويتية للتأمين	
بنك الشام		
بنك عودة		

3-2-أسلوب قياس المتغيرات

3-2-1-متغير جودة المراجعة: ويقاس من خلال احتساب حجم المستحقات الاختيارية كمؤشر عن جودة المراجعة وذلك عن طريق استخدام نموذج Jones (1991) المعدل من قبل Dechow et al. (1995)، حيث أنه كلما انخفضت المستحقات الاختيارية كلما ارتفعت جودة التقارير المالية نتيجة انخفاض ممارسات إدارة الأرباح وبالتالي ازدادت جودة المراجعة.

ولقياس المستحقات الاختيارية باستخدام هذا النموذج يجب:

أولا: قياس المستحقات الكلية والتي تحتسب بالفرق بين صافي الدخل والتدفق النقدي من العمليات التشغيلية، وفقا للمعادلة التالية[1]:

$$TAC_t = NI_t - CF_t$$

حيث: NI_t = صافي الدخل من العمليات التشغيلية و CF_t = صافي التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية.

ثانياً: يتم تقدير معالم النموذج الذي سيتم من خلاله احتساب المستحقات غير الاختيارية $(NDA_{,t})$ من خلال معادلة الانحدار التالية والتي تتم لمجموعة شركات العينة في كل سنة على حدا:

$$TAC_t/TA_{t-1} = \alpha_0 + \beta_1 [1/ TA_{t-1}] + \beta_2 [(\Delta REV_t - \Delta REC_t) /TA_{t-1}] + \beta_3 [(PPE_t/ TA_{t-1})] + \epsilon_t$$

حيث (TAC_t) Total Accruals إجمالي المستحقات.

ΔREV_t = الفرق في الإيرادات بين السنة الحالية والسنة السابقة.

ΔREC_t = الفرق في الذمم المدينة بين السنة الحالية والسنة السابقة.

PPE_t = إجمالي الأصول الثابتة (Gross Property Plant and Equipment) في السنة t.

TA_{t-1} = إجمالي الأصول في السنة السابقة.

ϵ_t = المتبقيات Residual وتمثل ذلك الجزء من إجمالي المستحقات الذي لم يتم تفسيره من خلال معادلة الانحدار.

[1] Swart, A., 2012, **"How does mandatory audit partner rotation affect audit quality? Evidence from Australia***", Unpublished Master thesis,* Department Accountancy, Faculty of Economics and Business Studies, Tilburg University, Netherlands.

ثالثاً: تحديد المستحقات غير الاختيارية العادية ($NDA_{,t}$) Non-Discretionary Accruals لكل شركة من شركات العينة على حدا، ولكل قطاع من قطاعات الدراسة (البنوك والتأمين والخدمات) وخلال كل سنة من سنوات الدراسة من خلال معالم النموذج السنوية المقدرة (α_0, β_1, β_2, β_3) من خلال المعادلة التالية:

$$NDA_t/TA_{t-1} = \alpha_0 + \beta_1 [1/ TA_{t-1}] + \beta_2 [(\Delta REV_t - \Delta REC_t) / TA_{t-1}] + \beta_3 [(PPE_t/ TA_{t-1})]$$

حيث أن:

NDA_{it} = المستحقات غير الاختيارية للشركة في السنة t.

و يتم تقدير معاملات النموذج، α_0 ،β_1, β_2, β_3 عن طريق استخدام برنامج SPSS، لكل سنة على حدا ولكل قطاع على حدا.

رابعاً: يتم احتساب المستحقات الاختيارية ($DA_{,t}$) لكل شركة بالفرق بين المستحقات الكلية والمستحقات غير الاختيارية وفقا للمعادلة التالية.

$$DA_t=[TAC_t/TA_{t-1} - NDA_t/TA_{t-1}]$$

3-2-2-متغيرات بيئة الأسواق المالية

وتشمل البيئة التنظيمية والقانونية التي تؤثر في جودة المراجعة وهي القوانين والأنظمة التي تحكم الشركات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية ومن خلال تحليل القوانين والأنظمة وتقارير الحوكمة والقرارات الصادرة عن الجهات الإشرافية في السوق المالي تم التوصل إلى المتغيرات التالية:

(الشكل القانوني للمراجع، التغيير الإلزامي للمراجع، تعدد العملاء بالنسبة للمراجع)

3-2-2-1-الشكل القانوني للمراجع

ميز نظام اعتماد مفتشي الحسابات لدى الجهات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية الصادر بقرار رئاسة مجلس الوزراء رقم /3944/ لعام 2006 بين مفتش حسابات ذات شخصية طبيعية ومفتش حسابات ذات شخصية اعتبارية، من حيث شروط الإدراج في قائمة مفتشي الحسابات المعتمدين لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، وبناء عليه تم تقسيم الشكل القانوني للمراجع في البيئة السورية إلى مجموعتين:

المجموعة الأولى: الشركات المدققة من قبل شركة مراجعة (شخصية اعتبارية)، المجموعة الثانية: الشركات المدققة من قبل مكاتب مراجعة (شخصية طبيعية).

وبالرجوع إلى المادة /69/ و/58/ و/74/ و/64/ من القانون /33/ لعام 2009، يلاحظ أن القانون /33/ ميز بين الشركات المدنية والشركات المهنية محدودة المسؤولية حيث أن الأخيرة يجب أن تحمل اسماً يتضمن "شركة مهنية محدودة المسؤولية"، بينما الشركات المدنية يجب أن تحمل اسماً يتضمن "محاسبون قانونيون" والشركات المهنية السورية التي يساهم فيها شركات محاسبة دولية بحيث يكون الحد الأدنى لمساهمة الشركة الدولية كشخص اعتباري 25% من رأس المال وبما لا يتجاوز 49%.

ولمعرفة تأثير تطبيق القانون /33/ لعام 2009 على جودة المراجعة تم مقارنة جودة المراجعة قبل تطبيق القانون /33/ لعام 2009 وبعده.

3-2-2-2-التغيير الإلزامي للمراجع

بالرجوع إلى ما نصت عليه القوانين والأنظمة المذكورة في الفصل الثالث يلاحظ أن واضعي الأنظمة السورية قد تبنوا قضية التغيير الإلزامي لكن تختلف مدة التغيير الإجباري بين قرار هيئة الإشراف على التأمين رقم (/100/78م إ) لعام 2007 وقرارات الجهات الأخرى فعلى سبيل المثال: أشارت المادة /17/ من نظام وتعليمات الإفصاح للشركات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية الصادر بقرار رئاسة مجلس الوزراء رقم /3943/ لعام 2006، والمادة /4/ من نظام اعتماد مفتشي الحسابات الصادر بقرار رئاسة مجلس الوزراء رقم /3944/ لعام 2006، والمادة /14/ الفقرة /ب/ من نظام الممارسات السليمة لإدارة الشركات الصادر بقرار رئيس مجلس مفوضي هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية رقم (/31/م) لعام 2008. والمادة /51 و52/ من القانون 33 لعام 2009، والمادة /107/ من نظام صناديق الاستثمار الصادر بقرار رئاسة مجلس الوزراء رقم (/11679/م.د) لعام 2011 إلى مدة التغيير الإجباري لمراجع الحسابات بأربع سنوات، بينما أشارت المادة /5/ من تعليمات تنظيم عمل مدققي الحسابات المعتمدين لدى هيئة الإشراف على التأمين الصادر بقرار وزير المالية رقم (/100/78م إ) لعام 2007 إلى أن مدة التغيير الإجباري لمراجع الحسابات ثلاث سنوات.

أمام هذا الاختلاف سيحلل الباحث مدى تأثر جودة المراجعة بالتغيير الالزامي للمراجع فيما إذا اختلفت مدة التغيير الإجباري للمراجع من ثلاث وأربع سنوات، حيث تم تقسيم الشركات محل المراجعة إلى مجموعتين المجموعة الأولى الشركات التي احتفظت بمراجعها لمدة ثلاث سنوات وما

دون أما المجموعة الثانية فتضم الشركات التي احتفظت بمراجعها لمدة أربع سنوات فما فوق بعد ذلك يتم مقارنة جودة المراجعة عن طريق استخدام المستحقات الاختيارية لكلا المجموعتين.

3-2-2-3-تعدد العملاء بالنسبة للمراجع

بالعودة إلى المتطلبات التنظيمية السورية بخصوص عدد العملاء بالنسبة للمراجع يلاحظ وجود تعارض بالقوانين، فقرار مجلس المحاسبة والتدقيق رقم /1891/ لعام 2010 حدد عدد شركات الأموال التي يحق لكل شركة أو مكتب تدقيق بـ أربع شركات فقط بما فيها المصارف وشركات الوساطة بينما أشارت تعليمات تنظيم عمل مدققي الحسابات المعتمدين لدى هيئة الإشراف على التأمين الصادرة بالقرار رقم (/100/78/م إ) لعام 2007، وكذلك الأمر بالنسبة لقرار رئاسة مجلس الوزراء رقم (/11679/م د) لعام 2011 الخاص بصناديق الاستثمار فقد تم تحديده بشركتين أو صندوقين فقط، وبناء على هذا التضارب سيختبر الباحث تأثير تعدد العملاء على جودة المراجعة وذلك بتقسيم مكاتب وشركات المراجعة إلى مجموعتين مجموعة المراجعين التي لديها عميلين فقط ومجموعة المراجعين التي لديها أربعة عملاء فقط وتم قياس جودة المراجعة لكلا المجموعتين عن طريق المستحقات الاختيارية لعملاء المجموعتين ومقارنة المستحقات الاختيارية لكلا المجموعتين.

3-3-التحقق من الفرضيات

3-3-1-الفرضية الأولى: تتأثر جودة المراجعة باختلاف الشكل القانوني للمراجع، ولاختبار الفرضية الأولى تم اختبار الفرضية على مرحلتين، المرحلة الأولى مقارنة المستحقات الاختيارية للشركات المدققة من قبل شركة مراجعة (شخصية اعتبارية)، ومع مثيلاتها للشركات المدققة من قبل مكتب مراجعة (شخصية طبيعية)، المرحلة الثانية وهي مقارنة متوسط المستحقات الاختيارية ما قبل تطبيق القانون /33/ لعام 2009، وما بعد تطبيق القانون /33/ لعام 2009.

المرحلة الأولى

يقوم الاختبار على فكرة أن جودة المراجعة للشركات المدققة من قبل شركة مراجعة (شخصية اعتبارية) تختلف عن جودة المراجعة للشركات المدققة من قبل مكتب مراجعة (شخصية طبيعية)، ولاختبار هذا الفرض سيتم استخدام اختبار Independent Samples Test.

نتائج الاختبار

يبين الجدول رقم (4) الإحصاءات حيث بلغ عدد المشاهدات (الشركات) التي تم مراجعتها من قبل شركة مراجعة (شخصية اعتبارية) /44/ مشاهدة بينما بلغت عدد المشاهدات (الشركات) التي تم مراجعتها من قبل مكتب مراجعة (شخصية طبيعية) /82/ مشاهدة، كما بلغ الوسط الحسابي

للشركات التي تم مراجعتها من قبل شركة مراجعة (شخصية اعتبارية) 0.0475 وبانحراف معياري قدره 0.04121 وبخطأ معياري قدره 0.00621 بينما بلغ الوسط الحسابي للشركات التي تم مراجعتها من قبل مكتب مراجعة (شخصية طبيعية) 0.0801 وبانحراف معياري قدره 0.11439 وبخطأ معياري قدره 0.01263.

الجدول رقم (4) جدول الاحصاءات للشركات المدققة قبل شخصية اعتبارية (شركة) وشخصية طبيعية(مكتب)

Group Statistics

	legal form	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
DA	Office	82	.0801	.11439	.01263
	Company	44	.0475	.04121	.00621

كما يبين الجدول رقم (5) قيمة اختبار ليفيني Levene هي 5.428 وبمستوى دلالة 0.051 وهذه القيمة أكبر من مستوى الدلالة 0.05= α وفي هذه الحالة يتم افتراض تساوي بين المجموعتين (شركة المراجعة (شخصية اعتبارية) ومكتب المراجعة (شخصية طبيعية)) وبالتالي سنعتمد النتائج الموجودة في السطر الأول. يبين الجزء الثاني من الجدول ناتج تطبيق اختبار T-Test for Equality of T Mean.، وبالتحديد النتائج الموجودة في السطر الأول من الجدول حيث أن قيمة اختبار Tهي 1.829 وبدرجة حرية d.f مقدارها 124 وأن الفرق بين متوسطي العينتين الشركات المدققة من قبل شركة مراجعة والشركات المدققة من قبل مكتب المراجعة Mean Difference هو 0.0327 وأن الخطأ المعياري في هذا الفرق هو 0.01786 كما نلاحظ أن قيمة Sig (2- tailed)=0.070 هي أصغر من قيمة مستوى الدلالة 0.1 =α، وبالتالي نرفض فرضية العدم الخاصة بهذا الاختبار القائلة بعدم وجود تأثير للشكل القانوني لمكتب أو شركة المراجعة وجودة المراجعة، أي أن هناك اختلاف بين المستحقات الاختيارية للشركات المدققة من قبل شركة مراجعة والمستحقات الاختيارية للشركات المدققة من قبل مكتب مراجعة، ويلاحظ الباحث أن متوسط المستحقات الاختيارية للشركات المدققة من قبل شركة مراجعة 0.0475 ومتوسط المستحقات الاختيارية للشركات المدققة من قبل مكتب مراجعة 0.0801، أي أن جودة المراجعة للشركات المدققة من قبل شركة مراجعة أفضل من جودة المراجعة للشركات المدققة من قبل مكتب مراجعة.

وكما ذكر الباحث سابقا أن الدراسات السابقة بشكل عام لم تتناول الشكل القانوني للمراجع بشكل مباشر، وإنما تم تناول حجم منشأة المراجعة فيما إذا كان من شركات المراجعة الأربعة أو الخمسة الكبار Big 4 or 5 أو من شركات المراجعة الأخرى من غير الأربعة أو الخمسة الكبار Non-Big4 or 5.

كما أن نتائج هذه الدراسات جاءت متضاربة حيث أشارت دراسة (Tendeloo[1], 2005) التي أجريت على عينة مؤلفة من (120) شركة في ست دول أوربية (بلغاريا، فنلندا، فرنسا، هولندا، اسبانيا، المملكة المتحدة) وهدفت إلى فحص العلاقة بين جودة المراجعة وإدارة الأرباح في الشركات الخاصة، وأثبتت أن جودة المراجعة تعمل على الحد من إدارة الأرباح داخل الشركات العامة. بالإضافة إلى افتراض أن هناك تباين بين جودة المراجعة المؤداة من قبل شركات المراجعة الأربعة الكبار Big4 ، وشركات المراجعة الأخرى بخلاف الأربعة الكبار Non-Big4 إلى أن الاختلاف بين جودة المراجعة للشركات المدققة من قبل شركات المراجعة الأربعة الكبار Big4 وشركات المراجعة الأخرى بخلاف الأربعة الكبار Non-Big4 يضعف أو يتضاءل في البلدان التي تطبق بها قوانين حماية قوية للمستثمر.

في حين أن دراسة (Caneghem[2], 2004) التي طبقت في البيئة البريطانية والتي هدفت إلى فحص العلاقة بين جودة المراجعة وإدارة الأرباح في الشركات المسجلة بالسوق المالي البريطاني استنادا إلى تقسيم المراجعين إلى قسمين (شركات المراجعة الخمسة الكبار Big5 والشركات الأخرى من غير الخمسة الكبار Non–Big4)، والتي توصلت إلى أنه لا يوجد فرق جوهري بين جودة المراجعة المؤداة من قبل شركات المراجعة الخمسة الكبار Big5، والشركات الأخرى من غير الخمسة الكبار Non-Big4.

الجدول رقم (5) نتائج اختبار t للشركات المدققة من قبل شخصية اعتبارية (شركة) وشخصية طبيعية(مكتب)

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
									90% Confidence Interval of the Difference	
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	Lower	Upper
DA	Equal variances assumed	5.428	.051	1.829	124	.070	.0327	.01786	.00307	.06227
	Equal variances not assumed			2.321	112.516	.022	.0327	.01408	.00932	.05602

[1] Tendeloo Brenda Van. and Vanstraeien Ann 2008, **"Earnings Management and Audit Quality in Europe: Evidence from the Private Client Segment Market**" *European Accounting Review*, Vol. 17, No. 3, pp 447-469.

[2] Caneghem, T. 2004, **"The Impact of Audit Quality on Earnings Rounding-up Behavior: Some UK Evidence"**. *European Accounting Review*, Vol. 13, No.4, p771-786.

المرحلة الثانية

اختبار تأثير تطبيق القانون /33/ لعام 2009، وذلك بمقارنة متوسط المستحقات الاختيارية ما قبل تطبيق القانون /33/ لعام 2009، وما بعد تطبيق القانون /33/ لعام 2009، وذلك عن طريق اختبار Independent Samples Test.

نتائج الاختبار

يبين الجدول رقم (6) الإحصاءات حيث بلغ عدد المشاهدات (الشركات) قبل تطبيق القانون /33/ لعام 2009 (42) مشاهدة بينما بلغت عدد المشاهدات (الشركات) بعد تطبيق القانون /33/ لعام 2009 (84) مشاهدة، كما بلغ الوسط الحسابي للمستحقات الاختيارية قبل تطبيق القانون /33/ لعام 2009 (0.1007) وبانحراف معياري قدره 0.14655 وبخطأ معياري قدره 0.2261 بينما بلغ الوسط الحسابي للمستحقات الاختيارية بعد تطبيق القانون /33/ لعام 2009 (0.527) وبانحراف معياري قدره 0.05132 وبخطأ معياري قدره 0.00560.

الجدول رقم (6) جدول الإحصاءات ما قبل وما بعد تطبيق القانون (33) لعام 2009

Group Statistics

	before and after	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
DA	1.00	84	.0527	.05132	.00560
	.00	42	.1007	.14655	.02261

كما يبين الجدول رقم (7) قيمة اختبار Levene هي 4.427 وبمستوى دلالة 0.055 وهذه القيمة أكبر من مستوى الدلالة 0.05= α وفي هذه الحالة يتم افتراض تساوي التباين بين المجموعتين (المستحقات الاختيارية قبل وبعد تطبيق القانون /33/ لعام 2009) وبالتالي سنعتمد النتائج الموجودة في السطر الأول. يبين الجزء الثاني من الجدول رقم (7) ناتج تطبيق اختبار T-Test for Equality of T Mean.وبالتحديد النتائج الموجودة في السطر الأول من الجدول الثاني، وأن قيمة اختبار T هي –2.696 وبدرجة حرية d.f مقدارها 126 وأن الفرق بين متوسطي العينتين (المستحقات الاختيارية قبل وبعد تطبيق القانون /33/ لعام 2009) Mean Difference هو 0.0480 وأن الخطأ المعياري في هذا الفرق هو 0.01779 كما يلاحظ أن قيمة Sig (2- tailed)=0.008 هي أصغر من قيمة مستوى الدلالة 0.05 =α، وبالتالي يتم رفض فرضية العدم الخاصة بهذا الاختبار القائلة بعدم وجود اختلاف بين المستحقات الاختيارية قبل وبعد تطبيق القانون /33/ لعام 2009، أي أن هناك اختلاف بين المستحقات الاختيارية قبل وبعد تطبيق القانون /33/ لعام 2009،

ويلاحظ الباحث أن متوسط المستحقات الاختيارية بعد تطبيق القانون /33/ لعام 2009 (0.0527) بينما متوسط المستحقات الاختيارية قبل تطبيق القانون /33/ لعام 2009 (0.1007)، أي أن جودة المراجعة بعد تطبيق القانون /33/ لعام 2009 أفضل من جودة المراجعة قبل تطبيق القانون /33/ لعام 2009.

وهذه النتائج تتوافق مع دراسة (Chambers and Payne[1],2011) ودراسة (Hossain[2],2013) والتي توصلت إلى أن جودة الأرباح تحسنت بشكل جوهري بعد تطبيق قانون Sarbanes-Oxley وكذلك الأمر جودة المراجعة تحسنت بشكل جوهري بعد تطبيق برنامج الإصلاح الاقتصادي لقانون الشركات الأسترالي (CLERP 9) Corporate Law Economic Reform Program، أي أن للتشريعات والقوانين ذات العلاقة تأثير واضح على جودة المراجعة.

الجدول رقم (7) نتائج اختبار t ما قبل وما بعد تطبيق القانون (33) لعام 2009

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
									95% Confidence Interval of the Difference	
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	Lower	Upper
DA	Equal variances assumed	5.427	.550	2.696	124	.008	.0480	.01779	.01275	.08318
	Equal variances not assumed			2.059	46.097	.045	.0480	.02330	.00108	.09485

3-3-2-الفرضية الثانية تتأثر جودة المراجعة باختلاف المدة التي تحتفظ الشركة بمراجعها

تناول الباحث في الفصل السابق القوانين والأنظمة ذات العلاقة بالتغيير الإلزامي للمراجع في البيئة السورية وتم التوصل إلى إن واضعي الأنظمة في سورية قد تبنوا قضية التغيير الإلزامي لكن تختلف المدة بين قرار هيئة الإشراف على التأمين رقم (/100/78/م إ) لعام 2007 وقرارات الجهات الأخرى فعلى سبيل المثال: أشارت المادة /17/ من نظام وتعليمات الإفصاح للشركات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية، والمادة /4/ من نظام اعتماد مفتشي الحسابات، والمادة /14/ الفقرة /ب/ من نظام الممارسات السليمة لإدارة الشركات، والمادة /51 و52/ من القانون 33 لعام 2009،

[1] Chambers, D., Payne, J., 2011, "**Audit quality and accrual persistence: evidence from the pre- and post-Sarbanes-Oxley**", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 26, No. 5, pp. 437-456 .

[2] Hossain, H., 2013, **"Effect of Regulatory Changes on Auditor Independence and Audit Quality"**, *International Journal of Auditing*,Vol.17, No.3, PP 246-264.

والمادة /107/ من نظام صناديق الاستثمار إلى مدة التغيير الإجباري لمراجع الحسابات بأربع سنوات، بينما أشارت المادة /5/ من تعليمات تنظيم عمل مدققي الحسابات المعتمدين لدى هيئة الإشراف على التأمين إلى مدة التغيير الإجباري لمراجع الحسابات بثلاث سنوات.

أمام هذا الاختلاف تم تقسيم عينة البحث إلى مجموعتين المجموعة الأولى الشركات التي احتفظت بمراجعها لمدة ثلاث سنوات وما دون، أما المجموعة الثانية فتضم الشركات التي احتفظت بمراجعها لمدة أربع سنوات فما فوق، بعد ذلك يتم مقارنة جودة المراجعة عن طريق استخدام المستحقات الاختيارية لكلا المجموعتين.

وتم مقارنة متوسط المستحقات الاختيارية لكلا المجموعتين، وذلك عن طريق اختبار Independent Samples Test.

نتائج الاختبار

يبين الجدول رقم (8) الإحصاءات حيث بلغ متوسط المستحقات الاختيارية للعملاء الذين احتفظوا بمراجعهم ثلاث سنوات وما دون 0.0676 وبانحراف معياري قدره 0.10877 وبخطأ معياري قدره 0.01173 كما بلغ متوسط المستحقات الاختيارية للعملاء الذين احتفظوا بمراجعهم اربع سنوات فأكثر 0.0712 وبانحراف معياري قدره 0.06358 وبخطأ معياري قدره 0.01005.

الجدول رقم (8) جدول الإحصاءات للعملاء الذين احتفظوا بمراجعهم ثلاث سنوات وما دون وللعملاء الذين احتفظوا بمراجعهم أربع سنوات فأكثر

Group Statistics

	3 Years VS 4	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
DA	1.00	86	.0676	.10877	.01173
	.00	40	.0712	.06358	.01005

يبين الجدول رقم (9) قيمة اختبار ليفيني Levene هي 0.865 وبمستوى دلالة 0.354 وهذه القيمة أكبر من مستوى الدلالة 0.05= α وهذا بدوره يبين أننا نستطيع افتراض تساوي التباين بين المجموعتين (المراجعون الذين احتفظوا بمراجعهم ثلاث سنوات فما دون والمراجعون الذين احتفظوا بمراجعهم أربع سنوات فأكثر) وبالتالي سنعتمد النتائج الموجودة في السطر الأول. يبين الجزء الثاني من الجدول رقم (9) ناتج تطبيق اختبار .T-Test for Equality of T Mean ، وبالتحديد النتائج الموجودة في السطر الأول من الجدول رقم (15) وأن قيمة اختبار T هي 0.199−، وبدرجة حرية d.f مقدارها 124 وأن الفرق بين متوسطي العينتين (المراجعون الذين احتفظوا بمراجعهم ثلاث سنوات فما دون والمراجعون الذين احتفظوا بمراجعهم أربع سنوات فأكثر Mean Difference هو 0.0037 وأن الخطأ المعياري لهذا الفرق هو 0.01854 كما يلاحظ أن قيمة Sig (2- tailed)=0.843

هي أكبر من مستوى الدلالة 0.05 =α، وبالتالي تقبل فرضية العدم الخاصة بهذا الاختبار القائلة بعدم وجود تأثير لاختلاف المدة التي تحتفظ الشركة بمراجعها على جودة المراجعة أي أنه لا يوجد اختلاف بين جودة المراجعة للشركات التي احتفظت بمراجعها ثلاث سنوات فما دون، وجودة المراجعة للشركات التي احتفظت بمراجعها أربع سنوات فأكثر. ويلاحظ الباحث أن متوسط المستحقات الاختيارية للشركات التي احتفظت بمراجعها ثلاث سنوات فما دون 0.0676 و متوسط المستحقات الاختيارية للشركات التي احتفظت بمراجعها أربع سنوات فأكثر 0.0712، أي أنه لا يوجد فرق جوهري ذات دلالة إحصائية بين جودة المراجعة للشركات التي احتفظت بمراجعها ثلاث سنوات فما دون وجودة المراجعة للشركات التي احتفظت بمراجعها أربع سنوات فأكثر.

وهذه النتائج تتوافق مع دراسة (Johnson et al[1],2002) والتي توصلت إلى أنه لا يوجد دليل على انخفاض جودة التقارير المالية مقاسة بحجم المستحقات مع الفترات الطويلة لاحتفاظ المراجع بعميله.

وبالرغم من أن الفروقات بين متوسط المستحقات الاختيارية للشركات التي احتفظت بمراجعها ثلاث سنوات فما دون وبين متوسط المستحقات الاختيارية للشركات التي احتفظت بمراجعها أربع سنوات فأكثر غير جوهرية أو ضعيفة إلا أنه يلاحظ الباحث أن المستحقات الاختيارية تزداد مع ازدياد فترة احتفاظ المراجع بعميله حيث أن متوسط المستحقات الاختيارية للشركات التي احتفظت بمراجعها ثلاث سنوات فما دون 0.0676 ومتوسط المستحقات الاختيارية للشركات التي احتفظت بمراجعها أربع سنوات فأكثر 0.0712، أي أن جودة المراجعة انخفضت لكن بشكل طفيف مع زيادة طول فترة احتفاظ المراجع بعميله (العلاقة ضعيفة وغير جوهرية).

الجدول رقم (9) نتائج اختبار t للشركات التي احتفظت بمراجعها لمدة ثلاث سنوات وما دون والتي احتفظت بمراجعها لمدة أربع سنوات فما فوق

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
									95% Confidence Interval of the Difference	
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	Lower	Upper
DA	Equal variances assumed	.865	.354	-.199	124	.843	-.0037	.01854	-.04037	.03301
	Equal variances not assumed			-.238	117.527	.812	-.0037	.01545	-.03427	.02691

[1] Johnson, V. E., J. K. Khurana, and J. K. Reynolds. 2002, **"Audit firm tenure and the quality of financial reports"**. *Contemporary Accounting Research*, Vol.19, No.4, pp: 637-660.

3-3-3-الفرضية الثالثة تتأثر جودة المراجعة بتعدد العملاء

بالرجوع إلى المتطلبات التنظيمية السورية لتعدد العملاء بالنسبة لمراجع الحسابات، فإن تلك المتطلبات جاءت متضاربة من حيث عدد العملاء، فقرار مجلس المحاسبة والتدقيق رقم /1891/ لعام 2010 حدد عدد شركات الأموال التي لا يسمح بتجاوز عددهم بالنسبة للمراجع الواحد بأربع شركات فقط بما فيها المصارف وشركات الوساطة في حين أن تعليمات تنظيم عمل مدققي الحسابات المعتمدين لدى هيئة الإشراف على التأمين الصادرة بالقرار رقم (/100/78م إ) لعام 2007، وكذلك قرار رئاسة مجلس الوزراء رقم (/11679م د) لعام 2011 الخاص بصناديق الاستثمار، فقد حدت عدد العملاء الذي لا يسمح بتجاوزه بالنسبة للمراجع الواحد بشركتين اثنتين فقط أو صندوقي استثمار، وبناء على هذا الاختلاف قام الباحث بتقسيم مكاتب وشركات المراجعة إلى مجموعتين تضم المجموعة الأولى مكاتب وشركات التدقيق التي لديها عميلين وما دون، في حين تضم المجموعة الثانية مكاتب وشركات التدقيق التي لديها أربعة عملاء وما فوق، وتمت مقارنة متوسط المستحقات الاختيارية لكلا المجموعتين، وذلك عن طريق اختبار Independent Samples Test.

نتائج الاختبار

يبين الجدول رقم (10) الإحصاءات حيث بلغ متوسط المستحقات الاختيارية لعملاء المراجعين الذين دققوا أربع عملاء فما فوق 0.0956 وبانحراف معياري قدره 0.13613 وبخطأ معياري قدره 0.02007 كما بلغ متوسط المستحقات الاختيارية لعملاء المراجعين الذين دققوا عميلين وما دون 0.0501 وبانحراف معياري قدره 0.05503 وبخطأ معياري قدره 0.00735.

الجدول رقم (10) جدول الإحصاءات للمراجعين الذين دققوا عميلان فما دون وللمراجعين الذين دققوا أربع عملاء فأكثر

Group Statistics

	Number of client	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
DA	.00	46	.0956	.13613	.02007
	1.00	56	.0501	.05503	.00735

يبين الجدول رقم (11) قيمة اختبار ليفيني Levene وهي 3.931 وبمستوى دلالة 0.050 وهذه القيمة تساوي مستوى الدلالة 0.05= α وهذا بدوره يبين أننا نستطيع افتراض تساوي التباين بين المجموعتين (المراجعون الذين دققوا أربع عملاء فأكثر، والمراجعون الذين دققوا عميلين فما دون)،

وبالتالي سنعتمد النتائج الموجودة في السطر الأول. يبين الجزء الثاني من الجدول رقم (11) ناتج تطبيق اختبار T-Test for Equality of T Mean.

وبالتحديد النتائج الموجودة في السطر الأول من الجدول وأن قيمة اختبار T هي 2.287 وبدرجة حرية d.f مقدارها 100 وأن الفرق بين متوسطي العينتين (المراجعون الذين دققوا أربع عملاء فأكثر والمراجعون الذين دققوا عميلين فما دون Mean Difference هو 0.0455 وأن الخطأ المعياري لهذا الفرق هو 0.01990 كما نلاحظ أن قيمة Sig (2- tailed)=0.024 هي أصغر من مستوى الدلالة α= 0.05، وبالتالي نرفض فرضية العدم الخاصة بهذا الاختبار القائلة بعدم وجود تأثير لتعدد العملاء على جودة المراجعة أي أن جودة المراجعة للمراجعين الذين دققوا أربع عملاء فأكثر تختلف عن جودة المراجعة للمراجعين الذين دققوا عميلين فما دون، ويلاحظ الباحث أن متوسط المستحقات الاختيارية للمراجعين الذين دققوا أربع عملاء فأكثر 0.0956 ومتوسط المستحقات الاختيارية للمراجعين الذين دققوا عميلين فما دون 0.0501.
أي أن جودة المراجعة للمراجعين الذين دققوا عميلين فما دون أفضل من جودة المراجعة للمراجعين الذين دققوا أربع عملاء فأكثر.

كما أنه كلما زاد عدد العملاء كلما زادت المستحقات الاختيارية وبالتالي تنخفض جودة المراجعة، وهذه النتائج تتوافق مع فرضية الانشغال The Busyness Hypothesis في الإدارة، والتي تشير إلى أن المديرين الذين يملكون عدة مقاعد في مجالس إدارة مختلفة يكونوا أكثر انشغالا في مراقبة الأعمال، وبالتالي يكونوا أقل فعالية في مراقبة العملاء.

كما أن هذه النتائج تتوافق مع نتائج عدة دراسات سابقة بالرغم من اختلاف بيئة الدراسة (البيئة السورية) مع بيئة الدراسات الأخرى مثل (Beasley[1], 1996; Core et al[2], 1999; Ferris et al[3], 2003; Fich and Shivdasani[4], 2007) والتي توصلت إلى علاقة سلبية بين عدد العملاء clients الذين يراجعهم الشركاء partners وجودة المراجعة audit quality بسبب تأثير الانشغال busyness.

وأشارت دراسات أخرى في سياق هذه النتائج مثل: (Karjalainen,2011; Gul et al. 2014; Sundgren and Svanstr€om, 2014) إلى أن جودة المراجعة ربما تضعف عندما يكون لدى شريك

[1] Beasley, M.S. 1996. **An empirical analysis of the relation between the board of director composition and financial statement fraud**. *The Accounting Review*, Vol.71, pp: 443-465.
[2] Core, J., R., Holthausen, and D. Larcker. 1999. **Corporate governance, Chief Executive Officer compensation and firm performance**. *Journal of Financial Economics*, Vol.51, No.3, pp: 371-406 .
[3] Ferris, S.P., M. Jagannathan, and A. C. Pritchard. 2003. **Too busy to mind the business? Monitoring by directors with multiple board appointments**. *Journal of Finance*, Vol.58, pp: 1087-1111.
[4] Fich, E., and A. Shivdasani. 2007. **Financial fraud, director reputation and shareholder wealth**. *Journal of Financial Economics*, Vol.86, pp: 306-336.

المراجعة عدد كبير من العملاء، هذا العدد الكبير من العملاء يحتاج إلى وقت كافٍ، وبالتالي كلما زاد عدد العملاء كلما نقص الوقت المخصص لكل عميل، وبالتالي انخفضت العناية المهنية المخصصة لكل عميل، مما يؤدي إلى انخفاض جودة المراجعة.

الجدول رقم (11) نتائج اختبار t للمراجعين الذين دققوا عميلان فما دون وللمراجعين الذين دققوا أربع عملاء فأكثر

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
									95% Confidence Interval of the Difference	
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	Lower	Upper
DA	Equal variances assumed	3.931	.050	2.287	100	.024	.0455	.01990	.00603	.08500
	Equal variances not assumed			2.129	57.051	.038	.0455	.02138	.00271	.08832

3-4-نتائج الدراسة

بناء على عينة مؤلفة من 126 مشاهدة للشركات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، وبناء على التحليل الاحصائي لفرضيات الدراسة الثلاث تم التوصل إلى النتائج التالية:

1- هناك اختلاف بين المستحقات الاختيارية للشركات المدققة من قبل شركة مراجعة والمستحقات الاختيارية للشركات المدققة من قبل مكتب مراجعة، كما تبين أن جودة المراجعة للشركات المدققة من قبل شركة مراجعة أفضل من جودة المراجعة للشركات المدققة من قبل مكتب مراجعة.

2- هناك اختلاف بين المستحقات الاختيارية قبل وبعد تطبيق القانون /33/ لعام 2009، ويلاحظ الباحث أن متوسط المستحقات الاختيارية بعد تطبيق القانون /33/ لعام 2009 أقل من متوسط المستحقات الاختيارية قبل تطبيق القانون /33/ لعام 2009، أي أن جودة المراجعة بعد تطبيق القانون /33/ لعام 2009 أفضل من جودة المراجعة قبل تطبيق القانون /33/ لعام 2009.

3- لا يوجد اختلاف بين جودة المراجعة للشركات التي احتفظت بمراجعها ثلاث سنوات فما دون وجودة المراجعة للشركات التي احتفظت بمراجعها أربع سنوات فأكثر، أي أنه لا يوجد فرق جوهري ذو دلالة إحصائية بين جودة المراجعة للشركات التي احتفظت بمراجعها ثلاث سنوات فما دون وجودة المراجعة للشركات التي احتفظت بمراجعها أربع سنوات فأكثر، وبالرغم من أن الفروقات بين متوسط المستحقات الاختيارية للشركات التي احتفظت بمراجعها ثلاث سنوات فما دون وبين متوسط المستحقات الاختيارية للشركات التي احتفظت بمراجعها أربع سنوات فأكثر غير جوهرية أو ضعيفة إلا أنه يلاحظ أن المستحقات الاختيارية تزداد مع ازدياد فترة احتفاظ المراجع بعميله، أي أن جودة

المراجعة تنخفض مع زيادة طول فترة احتفاظ المراجع بعميله (العلاقة ضعيفة وغير جوهرية). ويؤيد الباحث قرار مجلس إدارة هيئة الإشراف على التأمين (وزير المالية) رقم 100/13/39 لعام 2013، والذي يعتبر نافذا ابتداء من 2014/1/1، والمتضمن إلغاء المادة (5) من القرار رقم 100/78 لعام 2007 بخصوص التغيير الإلزامي للمراجع كل ثلاث سنوات، حيث أنه في هذه الخطوة توحيد للجهود الرامية إلى تحقيق الانسجام بين القوانين والأنظمة السورية.

4- كما توصل الباحث أن جودة المراجعة للمراجعين الذين دققوا أربع عملاء فأكثر تختلف عن جودة المراجعة للمراجعين الذين دققوا عميلين فما دون، حيث أن جودة المراجعة للمراجعين الذين دققوا عميلين فما دون أفضل من جودة المراجعة للمراجعين الذين دققوا أربع عملاء فأكثر.

وعلى هذا الاساس يتحفظ الباحث على قرار مجلس إدارة هيئة الإشراف على التأمين (وزير المالية) رقم 100/13/39 لعام 2013 المتضمن إلغاء المادة (5) من القرار رقم 100/78 لعام 2007 بخصوص عدد العملاء.

3-5-التوصيات

1- بموجب النتائج التي تم التوصل إليها يوصي الباحث بإعادة النظر في القواعد الناظمة لعدد عملاء مدققي شركات التأمين (إلغاء المادة /5/ من قرار مجلس إدارة هيئة الإشراف على التأمين رقم 100/13/39 لعام 2013 بخصوص عدد العملاء) حيث تبين أن جودة المراجعة للمراجعين الذين دققوا عميلين فما دون أفضل من جودة المراجعة للمراجعين الذين دققوا أربع عملاء فأكثر.

2- كما يوصي الباحث بأن يتم تخفيض عدد العملاء الذين يسمح لشركة أو مكتب المراجعة بتدقيق حساباتهم إلى شركتين اثنتين وذلك للحد من تركز سوق المراجعة من جهة وتشجيع المنافسة من جهة أخرى، كما أنه من النتائج التي يمكن الحصول عليها من تخفيض عدد العملاء هو تخفيض مخاطر التقاضي التي من الممكن أن تتعرض لها شركة او مكتب المراجعة عند أي ظرف يعرضها لهذه المخاطر.

3- كما يوصي الباحث بتعديل القوانين والأنظمة السورية فيما يتعلق بعدد العملاء المسموح للمراجعين الارتباط معهم ويوصي، وفقا لما توصل إليه الباحث، ألا يتجاوز ذلك العدد العميلين فقط.

4-كما يوصي الباحث متخذي القرار والمنظمين في هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية بأن يتم تقييم جودة المراجعة على أساس المستحقات الاختيارية لما لها من دور كبير في الكشف عن عمليات إدارة الأرباح من جهة، وبيان كفاءة جودة عمل المراجع من جهة أخرى.

المراجع العربية

أمين السيد، احمد لطفي، 2007، "**التطورات الحديثة في بيئة المراجعة**"، الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية.

بلال، محمد سمير، 2005، "**دور الرقابة على جودة المراجعة في تحقيق أهداف حوكمة الشركات**"، *المؤتمر العلمي الخامس، حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية*، الإسكندرية.

البهلول، محمد عبد الغني،1998، "**موقف مهنة مراجعة الحسابات في سورية من معايير المراجعة الدولية**"، *رسالة ماجستير غير منشورة*، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.

الجدعاني، نور ساعد، العنقري، عبد المحسن، 2009، "**تأثير حجم وسمعة مكاتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني :دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية**"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، المجلد: 23، العدد 2، ص ص 143-192.

جربوع، يوسف محمود، 2008، "**مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة -فلسطين** "، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد :16، العدد: 1، ص ص 757- 794 .

حسنين، طارق محمد وأحمد سباعي قطب، 2003، "**دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات**"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد:60، ص ص355-405.

الحميد، عبد الرحمن بن إبراهيم، " **خصائص جودة المراجعة المالية– دراسة ميدانية للمحيط المهني في المملكة العربية السعودية** " *مجلة الإدارة العامة*، العدد :الثالث، 1995، ص ص405-453.

رحماني، موسى، وسردوك ،فاتح، 2014، **مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكاديمية**، *مجلة العلوم الإنسانية-جامعة* محمد خيضر *بسكرة*، العدد 35/34، ص ص181-198.

شتيوي، أيمن أحمد، 2008، "**تقييم فعالية القواعد التنفيذية لهيئة سوق المال بشأن حوكمة الشركات في تحسين جودة أعمال مراجعي الحسابات في مصر**"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية – جامعة الإسكندرية، المجلد: 45، العدد:2، ص ص1-65.

الصباغ، أحمد عبد المولى، 1993" **استخدام أسلوب الفحص بواسطة النظراء لرقابة جودة عمليات المراجعة وإمكانية تطبيقه في البيئة المصرية**"، *مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف*، العدد الأول، ص ص61-96.

عبد الهادي، إبراهيم عبد الحفيظ، 2000، "**نموذج مقترح لتحديد علاقة حجم مكتب المراجع بجودة أداء مكتب المراجع في ظل التقييم الذاتي وتقييم القرناء -دراسة نظرية ميدانية تطبيقية**" ، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ص ص1-90.

العساف، صالح حمد، 2006، "**المدخل إلى البحث في العلوم السلوكية**"، الطبعة الرابعة، الرياض، دار العبيكان.

عيسى، سمير كامل محمد ،2008، "**أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح مع دراسة تطبيقية**"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية – جامعة الاسكندرية، العدد 2، المجلد 45، ص1-47.

محمد نور، أحمد، وعبيد، حسين أحمد، وشحاته، السيد شحاته،2007، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية.

المشوخي، حمد سليمان، 2002، "**تقنيات ومناهج البحث العلمي**"، الطبعة الأولى، القاهرة، دار الفكر العربي.

التقارير والمواقع الكترونية العربية

مهام مفتش الحسابات في ضوء قانون هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية وأنظمتها، نسخة الكترونية متوفرة على الموقع التالي:
http://www.dse.sy/includes-ppt/AccrediteAuditorsTasks.pdf

التقرير السنوي الثامن في سورية، 2013.
http://www.sia.gov.sy/userfiles/reports/SIA2013.pdf

تقرير حوكمة الشركات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، 2011، متوفرة على الموقع التالي:
http://scfms.sy/files/docs/Corporate%20Governance%20Report%20Subject%20to%20SCFMS%20Supervision%202011ar.pdf

عرض تقديمي حول العمل في سوق دمشق للأوراق المالية، نسخة الكترونية متوفرة على الموقع التالي:
http://www.dse.sy/includes-ppt/DSE_Presentation1.ppsx

التعليمات التنفيذية لقانون هيئة الأوراق والأسواق المالية، قرار رئاسة مجلس الوزراء رقم /3946/ لعام 2006.

المرسوم التشريعي رقم /55/ للعام 2006.

عرض تقديمي حول **مفهوم سوق الأوراق المالية**، نسخة الكترونية متوفرة على الموقع التالي:
http://www.dse.sy/includes-ppt/DSE_EconomicValue.ppsx

مدخل إلى الأسواق المالية، منشورات سوق دمشق للأوراق المالية، نسخة الكترونية متوفرة على الموقع التالي:
http://www.dse.sy/includes-ppt/Gen_Intro1.pps

نشرة توعية رقم /**1**/ صادرة عن هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، نسخة الكترونية متوفرة على الموقع التالي:
http://scfms.sy/files/docs/ar_awarenessletter17.pdf

مدخل إلى الأسواق المالية، منشورات سوق دمشق للأوراق المالية، نسخة الكترونية متوفرة على الموقع التالي:
http://www.dse.sy/includes-ppt/Gen_Intro1.pps

المراجع الأجنبية

Abbott, Lawrence J, Susan Parker, Peters.G, 2001, "**Auditor Industry Specialization And Auditor Reporting"**, paper presented at Auditing Section Midyear Conference, *American Accounting Association meeting.*

Adeyemi, Semiu and Fagbemi, Temitope, 2010, "**Audit Quality, Corporate Governance and Firm Characteristics in Nigeria**", *International Journal of Business and Management*, Vol. 5, No. 5; pp.169-179.

Anderson, T., and D. Zeghai. ،1994, "**The Pricing of Audit Services: Further Evidence From Canadian Market"**. *Accounting and Business Research*, Vol.24, pp.195-207.

Ashbaugh, H., LaFond, R. and Mayhew, B. 2003, "**Do Non-Audit Services Compromise Auditor Independence? Further Evidence"**, *The Accounting Review*, Vol. 78 No. 3, pp. 611-39.

Ashbaugh, H., and Warfield, T., 2003, "**Audit as a Corporate Governance Mechanism: Evidence from the German Market**", ***Working Paper***, University of Wisconsin-Madison.

Balsam,. Steven, Jagan Krishnan, And Joon S. Yang, 2003, "**Auditor Industry Specialization and Earning Quality**" , *Auditing : A Journal Of Practice & Theory*; Vol. 22, No. 2, pp.71-97.

Bartov, E. Cohen. D.A., 2006, "**Mechanisms To Meet ⁄ Beat Analysis Earnings Expectations In The Pre-And Post –Sarbanes-Oxley**", electronic copy available at: http://ssrn.com/abstract=1280712

Beasley, M.S. 1996, "**An Empirical Analysis Of The Relation Between The Board Of Director Composition and Financial Statement Fraud**. *The Accounting Review*, Vol.71, pp.443-465 .

Beasley, M., Carcello, J., Hermanson, D., and Neal, T., 2010, "**Fraudulent Financial Reporting 1998-2007: An Analysis of U.S. Public Companies"**, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

Becker, C., M. DeFond, J. Jiambalvo, and K.R. Subramanyam. 1998, **"The Effect of Audit Quality on Earnings Management**". *Contemporary Accounting Research*. Vol. 15, No. 1, pp.1:21.

Behn, B., J. Choi and T. Kang. 2008, **"Audit Quality and Properties Of Analyst Earnings Forecasts**. *The Accounting Review*, Vol.83, No. 3, pp.327-349.

Beshkooh. M., Soumehsaraei. B.G., Mahmoudi. V., Kazemtabrizi. F., 2013, **"The Relationship Between Audit Quality and Agency Cost,** *Journal of Basic and Applied Scientific Research*, Vol. 3, No.2, pp.516-525.

Caneghem, T. 2004, **"The Impact of Audit Quality on Earnings Rounding-up Behavior: Some UK Evidence"**. *European Accounting Review*, Vol. 13, No.4, pp771-786.

Carcello, J. V. and A. L. Nagy. 2004, "**Audit Firm Tenure and Fraudulent Financial Reporting**. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol.23, No.2, pp. 55-69.

Carey, P., and R. Simnett. 2006, "**Audit partner tenure and audit quality**". *The Accounting Review*, Vol.81, No.3, pp. 653–676.

Chambers, D., Payne, J., 2011, "**Audit Quality and Accrual Persistence: Evidence From The Pre- and Post-Sarbanes-Oxley"**, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 26, No. 5, pp. 437-456 .

Chang, X., S. Dasgupta, and G. Hilary. 2009, **"The Effect Of Auditor Quality On Financing Decisions"**. *The Accounting Review*, Vol. 84, No. 4, pp. 1085-1117.

Chen, Charles J.p., Shome, Anamitra and Su, Xijia, 2001, "**How is Audit Quality Perceived by Big 5 and Local Auditors in China? A Preliminary Investigation",** *International Journal of Auditing***,** Vol.5, No. 2, pp.157-175.

Chen, S., Zhou, J. 2006, **"Auditor Brand Name, Industry Specialization and Earning Management: Evidence from Taiwanese Companies**". *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, Vol.3, No.2, pp.194-219.

Chen, C., C. Lin, and Y. Lin. 2008, "**Audit Partner Tenure, Audit Firm Tenure, And Discretionary Accruals: Does Long Auditor Tenure Impair Earnings Quality?**" *Contemporary Accounting Research*, Vol.25, pp. 415-445 .

Chi, W., Huang, H., Liao, Y. and Xie, H. 2009, "**Mandatory Audit-Partner Rotation, Audit Quality, and Market Perception**", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 26, pp. 359-391.

Chi, W., and H. Huang. 2005,**"Discretionary Accruals, Audit-Firm Tenure and Audit-Partner Tenure: Empirical Evidence From Taiwan**". *Journal of Contemporary Accounting and Economics*, Vol.1, No.1, pp. 65–92.

Chin, C., and H. Chi. 2009, **"Reducing Restatements With Increased Industry Expertise**. *Contemporary Accounting Research* Vol.26, No, 3, pp. 729-765.

Choi, Jong, Kim, Jeong and Zang, Yoonseok, 2010, "**Do Abnormally High audit Fees Impair Audit Quality?***",* *Auditing: A Journal of Practice &Theory* Vol. 29, No. 2 pp. 115–140

Choi, J., C. Kim, J. Kim, and Y. Zang. 2010. **"Audit Office Size, Audit Quality and Audit Pricing".** *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol.29, No.1, pp. 73–97.

Chung, H, and S. Kallapur. 2003. **"Client Importance, Non-Audit Services, and Abnormal Accruals**". *The Accounting Review*, Vol.78, No.4, pp. 931 -955.

Chung, H. 2004, **"Selective Mandatory Auditor Rotation and Audit Quality: An Empirical Investigation Of Auditor Designation Policy In Korea**". *Unpublished Dissertation*, Purdue University, Korea.

Copley, Paul A. and Doucet, mary S.,1993, "**The Impact Of Competition On The Quality Of Governmental Audits**", *Auditing: A journal of Practice and Theory*, Vol.12, No.1, spring, pp.88-98.

Core, J., R., Holthausen, and D. Larcker. 1999, **"Corporate Governance, Chief Executive Officer Compensation And Firm Performance"**. *Journal of Financial Economics*, Vol.51, No.3, pp. 371-406 .

Dang, L., 2004, "**Assessing Actual Audit Quality**" *Unpublished Ph.D Dissertation*, Faculty Of Drexel University, USA.

Davidson, R.A. and D. Neu. 1993, "**A Note on Association Between Audit Firm Size and Audit Quality"**. *Contemporary Accounting Research*. Vol. 9, No. 2, pp.479-488.

Dechow, P.M., Saloan, R. G., & Sweeny, A. P., 1995, "**Detecting Earnings Management**", The Accounting Review, Vol. 70, pp.193-225.

De Angelo, Linda Elizabeth, 1981, "**Auditor Size and Audit Quality",** *Journal of Accounting and Economics*, Vol.3, No. 3, pp.183-199.

Dehkordi, Hassan and Makarem, Naser**,** 2011, "**The Effect of Size and Type of Auditor on Audit Quality**", *International Research Journal of Finance and Economics*, Vol. 80, pp. 121-136.

DeFound, Mark L., Raghunandan, K., and Subramanyam, K. R., 2002, "**Do Non- Audit Service Fees Impair Auditor Independence? Evidence from Going Concern Audit Opinions",** *Journal of Accounting Research*, Vol.40, No.4, pp.1247-1274.

Denise Dickins, Rebecca G. Fay, and John Reisch, 2014, "**Measuring and Communicating Audit Quality: The New AQIs**", *The Cpa Journal*, pp.16-21.

Dennis M Oreilly ,John T Resisch 2002,"**Industry Specialization By Audit Firms: What Does Academic Research Tell Us** ?", *Ohio CPA Journal* , Vol.61 , pp.3 – 429.

Dye, R. 1993, **"Auditing Standards, Legal Liability, And Auditor Wealth"**. *Journal of Political Economics*, pp: 887-914 .

Effiezal Aswadi Abdul Wahab, Mazlina Mat Zain, Kieran James, 2011, **"Political Connections, Corporate Governance And Audit Fees In Malaysia",** *Managerial Auditing Journal*, Vol. 26, No: 5, pp. 393 – 418.

Fan, P and Wong, T., 2001, "**Do External Auditors Perform a Corporate Governance Role in Emerging Markets? Evidence From East Asia**", *Working Paper*, The Hong Kong University of Science and Technology.

Ferris, S.P., M. Jagannathan, and A. C. Pritchard. 2003, **"Too Busy To Mind The Business? Monitoring By Directors With Multiple Board Appointments"**. *Journal of Finance*, Vol.58, pp. 1087-1111.

Fich, E., and A. Shivdasani. 2007, "**Financial Fraud, Director Reputation And Shareholder Wealth**". *Journal of Financial Economics*, Vol.86, pp. 306-336.

Firth, M., Rui, O., & Wu, X. 2012. **"How do Various Forms of Auditor Rotation Affect Audit Quality? Evidence from China**". The International Journal Of Accounting, Vol.47, No.1, pp. 109-138.

Francis. J. R. 2004, "**What Do We Know About Audit Quality?**", *The British Accounting Review*, Vol. 36, No. 4, PP 345-368..

Francis, J. R. 2011, **"A Framework for Understanding and Researching Audit Quality"**. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol.30, No.2, pp.125-152.

Frankel, R., Johnson, M. and Nelson, K. 2002, "**The Relation Between Auditors' Fees For Non-Audit Services And Earnings Management**", *The Accounting Review*, Vol. 77, Supplement, pp. 71-105.

Freidank, C., Velte, P.,2015, **"The Link Between In- And External Rotation Of The Auditor And The Quality Of Financial Accounting And External Audit"**, *European journal of law and economics*,Vol.40, Issue.2, pp225-246.

Fuerman, R. 2006, **"Comparing The Auditor Quality Of Arthur Andersen To That Of The Big4**". *Accounting and the Public Interest*, Vol.6, pp:135–161.

Fuerman, R. 2012. "**Auditors and the Post-2002 Litigation Environment"**, *Research in Accounting Regulation*, Vol.24, No.1, pp.40-44.

Goodwin, J., Wu, D., 2015, "**What is the Relationship Between Audit Partner Busyness and Audit Quality***?",* *Contemporary Accounting Research***,** Vol. 33, No. 1, pp. 1–37.
Grant, Julia, Bricker, Robert and shiptsova, Rimma, 1996, **"Audit Quality and Professional Self-Regulation: A social Dilemma Perspective and Laboratory Investigation**", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol.15, No.1, pp.142-156.
Gu1, F. A., S. Y. K. Fung, and B. Jaggi. 2009, **"Earnings Quality: Some Evidence On The Role Of Auditor Tenure And Auditors' Industry Expertise"**, working paper.
Gul, F., M. Ma, and K. Lai. 2014. **Auditing Multiple Public Clients, Partner-Client Tenure And Audit Quality**. *Working paper*, available at http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2156399 , retrieved March 15, 2014.
Hackenbrack, K., and W. R. Knechel. 1997, "**Resource Allocation Decisions in Audit Engagements"**. *Contemporary Accounting Research*, Vol.14, pp. 481–500.
Hamilton, J., Ruddock, C.MS., Stokes, D.J. and Taylor, S.L. 2005, "**Audit Partner Rotation, Earnings Quality And Earning Conservatism**", *Working Paper*, Sydney.
Harris, K., 2012, **"Mandatory Audit Rotation: An International Investigation"**, Unpublished Dissertation, The Academic Faculty Of The C.T. Bauer College Of Business, University Of Houston, US.
Hennes, K, A. Leone, and B. Miller 2011, "**Auditor Dismissals Around Accounting Restatements"**. Working paper, *Electronic copy available at*: http://ssrn.com/abstract=1735675
Herrbach, O., 2001, "**Audit Quality, Auditor Behavior and Psychological Contract**", *The European Accounting Review*, Vol. 10, No. 4, pp. 787-802.
Herusetya, A., Rossieta, H., Veronica, S., **2013, "Multi-Dimensional Audit Quality, Regulation, and Earnings Management To Meet Earnings Benchmarks: Evidence From Indonesia",** *International Conference on Business, Economics, and Accounting***,** 20 – 23 March 2013, Bangkok – Thailand**.**
Hogan, Chris E. and Jeter, Debra C., 1999," **Industry Specialization by Auditors**", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol.18, No.1, pp.1-17.
Hossain, H., 2013, "**Effect of Regulatory Changes on Auditor Independence and Audit Quality**", *International Journal of Auditing*,Vol.17, No.3, pp. 246-264.
Huss, H. Fenwick and Jacobs, Fred A., 1991, "**Risk Containment: Exploring Auditor Decisions in the Engagement Process**", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol.10, No.2.
Jackson, A., Moldrich, M., Roebuck, P., 2008, "**Mandatory Audit Firm Rotation And Audit Quality"**, Managerial Auditing Journal, Vol. 23, No. 5, pp. 420-437.
Krishnan, Jagan and Schauer, paul C., 2000, **"The Differentiation Of Quality Among Auditors: Evidence From The Not-For-Profit Sector**", Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol.19, No.2, pp.9-25.
Karjalainen, J. 2011, "**Audit Partner Specialization And Earnings Quality Of Privately-Held Companies"**. *Working paper*, available at http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1766437 , retrieved March 15, 2014.
Knapp, C. Michael, 1991, "**Factors That Audit Committee Members Use as Surrogates for Audit Quality**" *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol.10, No.1.
Knechel W. Robert, Krishnan Gopal V., Pevzner Mikhail, Shefchik Lori and Velury Uma, 2013 " **Audit Quality Indicators: Insights from the Academic Literature**", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 32, Supplement 1, pp. 385–421.
Knechel, W., L. Niemi, and M. Zerni. 2013. **Empirical Evidence on the Implicit Determinants of Compensation in Big Four Audit Partnerships**. *Journal of Accounting Research*, Vol.51, Issue.2 pp 349-387.
Krishnan, G. V. 2003, "**Audit Quality And The Pricing Of Discretionary Accruals"**. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. Vol.22, pp.109-126.
Krinsky, I., and W. Rotenberg. 1989, **"The Valuation Of Initial Public Offerings"**. *Contemporary Accounting Research.* Vol. 5, pp.501-515.
Kwon, S. Y., Y. D. Lim, and R. Simnett. 2010, "**Mandatory Audit Firm Rotation And Audit Quality: Evidence From The Korean Audit Market**". *Working paper*, Korea University.
Lee, C. J., C. Liu, and T. Wang. 1999, **"The 150-hour rule**". *Journal of Accounting & Economics*, Vol.27, No. 2, pp. 203-228.
Lennox, C. S. 1999, "**Audit Quality and Auditor Size: An Evaluation of Reputation and Deep Pockets Hypotheses**", *Journal of Business Finance &Accounting*, Vol.26, No.7/8, pp.779-805**.**
Li, K., and Y. Chen. 2011, "**The Effects Of Pre-Client Industry Experience On Restatement At The Audit Partner Level And Audit Team Level"**. Working Paper, available at: http://aaa-auditing-

sprs.peerx-press.org/ms_files/aaa-auditing-sprs /2011/08/22/00003869/00 /3869_0_companion_ms_17505_lqs7st.pdf

Lin, .Z. Jun; Liu ,Ming and Wang, Zhemin, 2009, "**Market Implications of the Audit Quality and Auditor Switches: Evidence from China**" *Journal of International Financial Management and Accounting* Vol:20, No:1, pp. 36-78.

Lim, Chee- Yeow, and Hun-Tong Tan 2008, "**Non-Audit Service Fees And. Audit Quality: The Impact Of Auditor Specialization***". Journal Of Accounting Research* Vol.46 No.1, pp:199-246.

Lin Jun Z., Ming Liu and Zhemin Wang, 2009, "**Market Implications of the Audit Quality and Auditor Switches: Evidence from China**" .Journal of International Financial Management and Accounting Vol:20, No:1, pp. 36-78.

Maijoor and A. Vanstraelen, 2012, "**Research Opportunities in Auditing in the EU, Revisited**", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 31, No. 1, pp. 115–126.

Meier-Heidi, Hylton and Fuglister-jayne, 1992, "**How to improve Audit Quality Perceptions of Auditors and Clients**", *The CPA- Journal*. Vol.51, No.3, pp. 21-24.

Menon, K. D. Williams. 2004, "**Former Audit Partners and Abnormal Accruals**". *The Accounting Review*, Vol.79, No. 4, pp.1095-1118.

Meyer, Kyle 2009, **"Industry Specialization And Discretionary Accruals For Big 4 And Non-Big 4 Auditors"**, *Unpublished Ph.D Dissertation*, Florida State University, USA.

Michas Paul N., 2010, "**The Importance of Audit Profession Development in Emerging Market Countries",** Electronic copy available at: http://ssrn.com/abstract=1728149

Neal, Terry L, Richard R Riley Jr 2004, **"Auditor Industry Specialist Research Design**", *Auditing*: *A Journal Of Practice And Theory* , Vol. 23, No. 2, pp.169-177.

Niemi, 2005, **"Audit Effort and Fees Under Concentrated Client Ownership: Evidence from Four International Audit Firms"**. *International Journal of Accounting* Vol.40, No.4, pp. 303—330.

O'Keefe, T. D. Simunic, and M. Stein. 1994, **"The Production Of Audit Services: Evidence From A Major Public Accounting Firm"**. *Journal of Accounting Research*, Vol.32, No.2, pp: 241-61.

Oul, F. A, S. Y. K. Fung, and B. Jaggi. 2009, "**Earnings Quality: Some Evidence On The Role Of Auditor Tenure And Auditors' Industry Expertise".** *Journal of Accounting and Economics,* Vol.47, pp. 265-287.

Palmrose, Z. 1987, "**Litigation And Independent Auditors: The Role Of Business Failures And Management Fraud***". Auditing: A Journal of Practice and Theory* Vol.6 No.2, pp. 90-103.

Palmrose, Z. 1988, "**An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality"**. *The Accounting Review*. Vol. 64, No. 1, pp.55-73.

Palmrose, Z. 1991, **"Trials Of Legal Disputes Involving Independent Auditors: Some Empirical Evidence"**. *Journal of Accounting Research* Vol.29(Supplement), pp. 149-185.

Reynolds, J.K., Deis, D. and Francis, J. 2004, "**Professional Service Fees And Auditor Objectivity"** *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 21 No. 1, pp. 29-52.

Rohaida, Basiruddin, 2011, "**The Relationship Between Governance Practices, Audit Quality and Earnings Management: Evidence UK**", *Unpublished Ph.D Dissertation*, Durham University Business School, UK.

Romanus, R., J. J. Maher, and D. M. Fleming. 2008, "**Auditor Industry Specialization, Auditor Changes, And Accounting Restatements"**. *Accounting Horizons*, Vol.22, No. 4, pp. 389-413.

Schwartz, R. 1997, "**Legal Regimes, Audit Quality And Investment".** *The Accounting Review*, Vol.72, pp. 385-406 .

Simon, D., et al. 1986, "**The Market of Audit Services in India: An Empirical Examination**", International Journal of Accounting, pp.285-295.

Simon, D., et al. 1992, "**A Comparative Study of the Market for Services in Hong Kong, Malaysia and Singapore**", *International Journal of Accounting*, Vol. 27, pp. 234-240.

Sirnunic, D. & Stein, M., 1998, "**Product Differentiation in Auditing: Auditor Choice in Market for Unseasoned New Issues**", *Canadian Certified General Accountants' Research Foundation Monograph.*

Sirois, L.,2009, **"Auditor Size And Audit Quality Revisited: The Role Of Market Size And Legal Environment",** *Unpublished Doctoral Thiess***,** The Faculty Of Graduate Studies(Business Administration)**,** The University Of British Columbia, **Canada.**

Soliman,M., Abd Elsalam,M., 2012, **"Corporate Governance Practices and Audit Quality: An Empirical Study of the Listed Companies in Egypt",** *World Academy of Science, Engineering and Technology*, Vol. 71, pp1292-1297.

Stanley, J. D., and F. T. DeZoort. 2007, "**Audit Firm Tenure And Financial Restatements: An Analysis Of Industry Specialization And Fee Effects**". *Journal of Accounting and Public Policy* Vol.26, pp.131-159.

Stice, J. D. 1991, "**Using Financial And Market Information To Identify Pre Engagement Factors Associated With Lawsuits Against Auditors"**. *The Accounting Review* Vol.66, No.3, pp.516-533.

Subramanyam, K. R. 1996. "**The Pricing of Discretionary Accruals***". Journal of Accounting and Economics*, Vol.22, pp.249-284.

Sundgren, S., and T. Svanstr€om. 2014, **"Auditor-in-charge characteristics and going concern reporting"**. *Contemporary Accounting Research*, Vol.31, No.2, pp. 531–50.

Swart, A., 2012, **"How Does Mandatory Audit Partner Rotation Affect Audit Quality? Evidence From Australia***", Unpublished Master thesis*, Department Accountancy, Faculty of Economics and Business Studies, Tilburg University, Netherlands.

Tendeloo Brenda Van. and Vanstraeien Ann 2008, **"Earnings Management and Audit Quality in Europe: Evidence from the Private Client Segment Market**" *European Accounting Review*, Vol. 17, No. 3, pp. 447-469.

Titman, S., and B. Trueman. 1986, "**Information Quality and the Valuation of New issues"**. *Journal of Accounting and Economics*. Vol. 8, No. 2: pp.159- 172.

Velte, P., and Stiglbauer, M., 2012, "**Audit Market Concentration And Its Influence On Audit Quality"**, *International Business Research*, Vol.5, No, 11, pp.146-161.

Wallace, W. A. 1980, "**The Economic Role of the Audit in Free and Regulated Markets***"*. Touche Ross & Co. Aid to Education Program.

Warrming-Rasmussen, B & Jensen, L., 1998, "**Quality Dimensions in External Audit Services**", *The European Accounting Review*, Vol. 7, No. 1, pp. 65-82.

Watkins, A. L. ; W. Hullison and S. E. Morecroft. 2004, "**Audit Quality: A Synthesis of Theory and Empirical Evidence**", *Journal of Accounting Literature*. Vol. 23: 153-194.

Willekens, M., Bruynseels, L. 2009, "**Unexpected audit fees and financial reporting quality in private companies"**. *European Audit Research Network (EARNet) Conference. Valencia (Spain)*, 30 - 31 October 2009.

Wuchun Chi, W., Huang, H., Liao, Y., Xie, H.,2009, **"Mandatory Audit Partner Rotation, Audit Quality and Market Perception: Evidence from Taiwan",** *Contemporary Accounting Research*, Vol. 26, No. 2 pp. 359–391.

Xin-jun, NIE, 2007, "**Client importance and audit quality: Evidence from a-shares capital market data of 2002-2005"**, *Journal of Modern Accounting and Auditing*, Vol.3, No.11, pp 50-59.

Yang, X.; E. Carson; N. Faighe'. and A. Jiang. 2010, **"Auditor Responses to Changes n Business Risk: The Impact of the Global Financial Crisis on Auditor' Behavior in Australia**" *Working Paper Australian School of Business.*

Zhou, J. and R. Elder. 2001, "**Audit Firm Size, Industry Specialization and Earnings Management by Initial Public Offering Firms**". *Working Paper*. Electronic paper available at http://ssrn.com/abstract=321041

التقارير والمواقع الإلكترونية الأجنبية

CAQ, Re: **Request for Public Comment: Concept Release on Auditor Independence and Audit Firm Rotation**, PCAOB Rulemaking Docket Matter No. 037, http://www.thecaqorg/newsroom/pdfs/CAQCommentLetter_Auditor_Independence_and Audit_Firm_Rotation.pdf

European Commission (EC), 2011, Proposal for a Regulation of The European Parliament and of The Council on specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities, Brussels, 30.11.2011,COM (2011) 779 final, http://eceuropa.eu/internal_market/auditing/docs/reform/regulation_en.pdf

Federation of European accountants (FEE), 2012**, re: consultation by the Irish department of jobs, enterprise and innovation on EU audit proposals proposal for a regulation of the European parliament and of the council on specific requirements regarding statutory audit of public .interest entities**, http://www.fee.be/

International Federation of Accountants (IFAC): **Handbook of International Quality Control, Auditing Review ,other assurance and related services pronouncements** , 2013 Edition, part I, p 41.

International Federation of Accountants (IFAC): **Handbook of International Quality Control, Auditing Review ,other assurance and related services pronouncements** , 2013 Edition, part I, p127-128.

INTOSAI: Financial Audit Guideline Quality Control for an Audit of Financial Statements, Stockholm, 2009, pp 3-4.

IAASB, 2011, Audit Quality. An IAASB Perspective, http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/auditqua1iy-an-iaasb-per.pdf

IAASB, 2011, Audit Quality. An IAASB Perspective, http://www.ifac.org/site/default/files/audit-quality-an-iaasb-per.pdf

IAASB, 2014, **Supplement to the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**, volume III.

PCAOB, 2011, Docket 037 : **Concept Release on Auditor Independence and Audit Firm Rotation**, http://pcaobusorg/Rules/Rulemaking/Pages/DoeketO37.aspx

PCAOB, 2011, Docket 037 : Concept Release on Auditor Independence and Audit Firm Rotation, http://pcaobusorg/Rules/Rulemaking/Pages/DoeketO37.aspx .

PCAOB, 2011, Docket 029: Improving Transparency Through Disclosure of Engagement Partner and Certain Other Participants in Audits ,http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Pages/Docket 029.aspx

PCAOB, 2011, Docket 034 : Concept Release on Possible Revisions to PCAOB Standards Related to Reports on Audited Financial Statements and Related Amendments to PCAOB Standards, http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Pages/DocketO34.aspx

PCAOB, 2011, Docket 037 : Concept Release on Auditor Independence and Audit Firm Rotation, http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Pages/DocketO37.aspx

The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA), 2012, **Enhancing Audit Quality: Canadian Perspectives Auditor Independence**, http://www.cica.ca/enhancing-audit-qualitycanadian-perspective/item68293.pdf

The Audit Quality Framework, Financial Reporting Council (FRC), Feb.2008, available at : www.frc.org.uk.

U.S. General Accounting Office (GAO).2003. **Public accounting firm: Required study on the potential effects of mandatory audit firm rotation**. Washington, D.C: GAO.

ملاحق الدراسة

الملحق رقم /1/ المستحقات الاختيارية للشركات المدققة من قبل مكاتب المراجعة (شخصية طبيعية) وشركات مراجعة (شخصية اعتبارية).

الشركة	المستحقات الاختيارية للشركات المدققة من قبل مكتب مراجعة (شخصية طبيعية)	الشركة	المستحقات الاختيارية للشركات المدققة من قبل شركة مراجعة (شخصية اعتبارية)
البنك العربي 2013	0.021	المصرف الدولي للتجارة والتمويل 2012	0.052
البنك العربي 2012	0.024	المصرف الدولي للتجارة والتمويل 2011	0.036
البنك العربي 2011	0.017	المصرف الدولي للتجارة والتمويل 2010	0.116
البنك العربي 2010	0.123	بنك بيمو السعودي الفرنسي 2013	0.143
البنك العربي 2009	0.116	بنك بيمو السعودي الفرنسي 2012	0.138
البنك العربي 2008	0.084	بنك بيبلوس سورية 2010	0.024
المصرف الدولي للتجارة والتمويل 2013	0.028	بنك سورية والخليج 2012	0.055
المصرف الدولي للتجارة والتمويل 2009	0.102	بنك سورية والخليج 2011	0.033
المصرف الدولي للتجارة والتمويل 2008	0.026	بنك سورية والخليج 2010	0.024
بنك بيمو السعودي الفرنسي 2011	0.061	بنك سورية والمهجر 2012	0.083
بنك بيمو السعودي الفرنسي 2010	0.049	بنك سورية والمهجر 2011	0.012
بنك بيمو السعودي الفرنسي 2009	0.154	بنك سورية والمهجر 2010	0.015
بنك بيمو السعودي الفرنسي 2008	0.019	بنك سورية الدولي الاسلامي 2012	0.029
بنك بيبلوس سورية 2013	0.014	بنك الشام 2013	0.039
بنك بيبلوس سورية 2012	0.007	بنك الشام 2012	0.033
بنك بيبلوس سورية 2011	0.116	بنك الشام 2011	0.003
بنك بيبلوس سورية 2009	0.087	بنك الشام 2010	0.004
بنك بيبلوس سورية 2008	0.305	بنك عودة 2013	0.076
بنك سورية والخليج 2013	0.032	بنك عودة 2012	0.097
بنك سورية والخليج 2009	0.059	بنك عودة 2011	0.138
بنك سورية والخليج 2008	0.133	بنك عودة 2010	0.106
بنك سورية والمهجر 2013	0.041	شركة الاتحاد التعاوني للتأمين 2011	0.000
بنك سورية والمهجر 2009	0.104	شركة الاتحاد التعاوني للتأمين 2010	0.022
بنك سورية والمهجر 2008	0.060	السورية الدولية للتأمين – أروب 2009	0.028
بنك سورية الدولي الاسلامي 2013	0.097	السورية الدولية للتأمين – أروب 2008	0.047
بنك سورية الدولي الاسلامي 2011	0.178	الشركة السورية الوطنية للتأمين 2009	0.021
بنك سورية الدولي الاسلامي 2010	0.056	الشركة السورية الوطنية للتأمين 2008	0.026
بنك سورية الدولي الاسلامي 2009	0.130	شركة العقيلة للتأمين التكافلي 2011	0.034
بنك سورية الدولي الاسلامي 2008	0.854	شركة العقيلة للتأمين التكافلي 2010	0.031
بنك الشام 2009	0.008	شركة العقيلة للتأمين التكافلي 2009	0.012
بنك الشام 2008	0.109	شركة العقيلة للتأمين التكافلي 2008	0.062
بنك عودة 2009	0.121	الشركة المتحدة للتأمين 2013	0.079
بنك عودة 2008	0.331	الشركة المتحدة للتأمين 2012	0.012

الشركة	المستحقات الاختيارية للشركات المدققة من قبل مكتب مراجعة (شخصية طبيعية)	الشركة	المستحقات الاختيارية للشركات المدققة من قبل شركة مراجعة (شخصية اعتبارية)
شركة الاتحاد التعاوني للتأمين 2013	0.071	الشركة المتحدة للتأمين 2008	0.098
شركة الاتحاد التعاوني للتأمين 2012	0.007	شركة المشرق العربي للتامين 2012	0.072
شركة الاتحاد التعاوني للتأمين 2009	0.016	شركة المشرق العربي للتامين 2010	0.112
شركة الاتحاد التعاوني للتأمين 2008	0.028	المجموعة المتحدة 2013	0.034
السورية الدولية للتأمين – أروب 2013	0.088	المجموعة المتحدة 2012	0.077
السورية الدولية للتأمين – أروب 2012	0.056	المجموعة المتحدة 2011	0.000
السورية الدولية للتأمين – أروب 2011	0.019	المجموعة المتحدة 2010	0.000
السورية الدولية للتأمين – أروب 2010	0.061	المجموعة المتحدة 2009	0.000
الشركة السورية الوطنية للتأمين 2013	0.175	ماس للتوزيع 2010	0.026
الشركة السورية الوطنية للتأمين 2012	0.050	ماس للتوزيع 2009	0.000
الشركة السورية الوطنية للتأمين 2011	0.026	ماس للتوزيع 2008	0.040
الشركة السورية الوطنية للتأمين 2010	0.085		
شركة العقيلة للتأمين التكافلي 2013	0.060		
شركة العقيلة للتأمين التكافلي 2012	0.074		
الشركة المتحدة للتأمين 2011	0.022		
الشركة المتحدة للتأمين 2010	0.023		
الشركة المتحدة للتأمين 2009	0.044		
شركة المشرق العربي للتامين 2013	0.298		
شركة المشرق العربي للتامين 2011	0.065		
شركة المشرق العربي للتامين 2009	0.003		
شركة المشرق العربي للتامين 2008	0.068		
الشركة السورية الكويتية للتأمين 2013	0.074		
الشركة السورية الكويتية للتأمين 2012	0.007		
الشركة السورية الكويتية للتأمين 2011	0.072		
الشركة السورية الكويتية للتأمين 2010	0.056		
الشركة السورية الكويتية للتأمين 2009	0.008		
الشركة السورية الكويتية للتأمين 2008	0.277		
الأهلية للنقل 2013	0.004		
الأهلية للنقل 2012	0.065		
الأهلية للنقل 2011	0.000		
الأهلية للنقل 2010	0.000		
الأهلية للنقل 2009	0.001		
الأهلية للنقل 2008	0.211		
المجموعة المتحدة 2008	0.256		
قرية دمشق 2013	0.019		
قرية دمشق 2012	0.017		
قرية دمشق 2011	0.000		

الشركة	المستحقات الاختيارية للشركات المدققة من قبل مكتب مراجعة (شخصية طبيعية)	الشركة	المستحقات الاختيارية للشركات المدققة من قبل شركة مراجعة (شخصية اعتبارية)
قرية دمشق 2010	0.000		
قرية دمشق 2009	0.001		
قرية دمشق 2008	0.125		
الشركة السورية للمنشآت السياحية 2013	0.042		
الشركة السورية للمنشآت السياحية 2012	0.017		
الشركة السورية للمنشآت السياحية 2011	0.020		
الشركة السورية للمنشآت السياحية 2010	0.168		
الشركة السورية للمنشآت السياحية 2009	0.002		
الشركة السورية للمنشآت السياحية 2008	0.054		
ماس للتوزيع 2013	0.031		
ماس للتوزيع 2012	0.012		
ماس للتوزيع 2011	0.028		
عدد الشركات	**82**		**44**
الوسط الحسابي	**0.080**		**0.0475**
الانحراف المعياري	**0.114**		**0.04121**
الخطأ المعياري	**0.013**		**0.00621**

الملحق رقم /2/ المستحقات الاختيارية للشركات المدققة التي احتفظت بمراجعها لمدة ثلاث سنوات وما دون وأربع سنوات فما فوق.

الشركة	المستحقات الاختيارية للشركات التي احتفظت بمراجعها لمدة ثلاث سنوات وما دون	الشركة	المستحقات الاختيارية للشركات التي احتفظت بمراجعها لمدة أربع سنوات فما فوق
البنك العربي 2013	0.021	بنك بيمو السعودي الفرنسي 2013	0.143
البنك العربي 2012	0.024	بنك بيمو السعودي الفرنسي 2012	0.138
البنك العربي 2011	0.017	بنك بيمو السعودي الفرنسي 2011	0.061
البنك العربي 2010	0.123	بنك بيمو السعودي الفرنسي 2010	0.049
البنك العربي 2009	0.116	بنك سورية والخليج 2012	0.055
البنك العربي 2008	0.084	بنك سورية والخليج 2011	0.033
المصرف الدولي للتجارة والتمويل 2013	0.028	بنك سورية والخليج 2010	0.024
المصرف الدولي للتجارة والتمويل 2012	0.052	بنك سورية والخليج 2009	0.059
المصرف الدولي للتجارة والتمويل 2011	0.036	بنك سورية والخليج 2008	0.133
المصرف الدولي للتجارة والتمويل 2010	0.116	بنك سورية والمهجر 2012	0.083
المصرف الدولي للتجارة والتمويل 2009	0.102	بنك سورية والمهجر 2011	0.012

الشركة	المستحقات الاختيارية للشركات التي احتفظت بمراجعها لمدة ثلاث سنوات وما دون	الشركة	المستحقات الاختيارية للشركات التي احتفظت بمراجعها لمدة أربع سنوات فما فوق
المصرف الدولي للتجارة والتمويل 2008	0.026	بنك سورية والمهجر 2010	0.015
بنك بيمو السعودي الفرنسي 2009	0.154	بنك سورية والمهجر 2009	0.104
بنك بيمو السعودي الفرنسي 2008	0.019	بنك سورية والمهجر 2008	0.060
بنك بيبلوس سورية 2013	0.014	بنك عودة 2013	0.076
بنك بيبلوس سورية 2012	0.007	بنك عودة 2012	0.097
بنك بيبلوس سورية 2011	0.116	بنك عودة 2011	0.138
بنك بيبلوس سورية 2010	0.024	بنك عودة 2010	0.106
بنك بيبلوس سورية 2009	0.087	بنك عودة 2009	0.121
بنك بيبلوس سورية 2008	0.305	بنك عودة 2008	0.331
بنك سورية والخليج 2013	0.032	السورية الدولية للتأمين - أروب2013	0.088
بنك سورية والمهجر 2013	0.041	السورية الدولية للتأمين - أروب2012	0.056
بنك سورية الدولي الاسلامي 2013	0.097	السورية الدولية للتأمين - أروب2011	0.019
بنك سورية الدولي الاسلامي 2012	0.029	السورية الدولية للتأمين - أروب2010	0.061
بنك سورية الدولي الاسلامي 2011	0.178	الشركة السورية الوطنية للتأمين 2013	0.175
بنك سورية الدولي الاسلامي 2010	0.056	الشركة السورية الوطنية للتأمين 2012	0.050
بنك سورية الدولي الاسلامي 2009	0.130	الشركة السورية الوطنية للتأمين 2011	0.026
بنك سورية الدولي الاسلامي 2008	0.854	الشركة السورية الوطنية للتأمين 2010	0.085
بنك الشام 2013	0.039	شركة العقيلة للتأمين التكافلي2011	0.034
بنك الشام 2012	0.033	شركة العقيلة للتأمين التكافلي2010	0.031
بنك الشام 2011	0.003	شركة العقيلة للتأمين التكافلي2009	0.012
بنك الشام 2010	0.004	شركة العقيلة للتأمين التكافلي2008	0.062
بنك الشام 2009	0.008	الأهلية للنقل 2013	0.004
بنك الشام 2008	0.109	الأهلية للنقل 2012	0.065
شركة الاتحاد التعاوني للتأمين2013	0.071	الأهلية للنقل 2011	0.000
شركة الاتحاد التعاوني للتأمين2012	0.007	الأهلية للنقل 2010	0.000
شركة الاتحاد التعاوني للتأمين2011	0.000	الشركة السورية للمنشآت السياحية2011	0.020
شركة الاتحاد التعاوني للتأمين2010	0.022	الشركة السورية للمنشآت السياحية2010	0.168
شركة الاتحاد التعاوني للتأمين2009	0.016	الشركة السورية للمنشآت السياحية2009	0.002
شركة الاتحاد التعاوني للتأمين2008	0.028	الشركة السورية للمنشآت السياحية2008	0.054
السورية الدولية للتأمين - أروب2009	0.028		
السورية الدولية للتأمين - أروب2008	0.047		

الشركة	المستحقات الاختيارية للشركات التي احتفظت بمراجعها لمدة ثلاث سنوات وما دون	الشركة	المستحقات الاختيارية للشركات التي احتفظت بمراجعها لمدة أربع سنوات فما فوق
الشركة السورية الوطنية للتأمين 2009	0.021		
الشركة السورية الوطنية للتأمين 2008	0.026		
شركة العقيلة للتأمين التكافلي2013	0.060		
شركة العقيلة للتأمين التكافلي2012	0.074		
الشركة المتحدة للتأمين 2013	0.079		
الشركة المتحدة للتأمين 2012	0.012		
الشركة المتحدة للتأمين 2011	0.022		
الشركة المتحدة للتأمين 2010	0.023		
الشركة المتحدة للتأمين 2009	0.044		
الشركة المتحدة للتأمين 2008	0.098		
شركة المشرق العربي للتامين2013	0.298		
شركة المشرق العربي للتامين2012	0.072		
شركة المشرق العربي للتامين2011	0.065		
شركة المشرق العربي للتامين2010	0.112		
شركة المشرق العربي للتامين2009	0.003		
شركة المشرق العربي للتامين2008	0.068		
الشركة السورية الكويتية للتأمين2013	0.074		
الشركة السورية الكويتية للتأمين2012	0.007		
الشركة السورية الكويتية للتأمين2011	0.072		
الشركة السورية الكويتية للتأمين2010	0.056		
الشركة السورية الكويتية للتأمين2009	0.008		
الشركة السورية الكويتية للتأمين2008	0.277		
الأهلية للنقل 2009	0.001		
الأهلية للنقل 2008	0.211		
المجموعة المتحدة 2013	0.034		
المجموعة المتحدة 2012	0.077		
المجموعة المتحدة 2011	0.000		
المجموعة المتحدة 2010	0.000		
المجموعة المتحدة 2009	0.000		
المجموعة المتحدة 2008	0.256		
قرية دمشق 2013	0.019		
قرية دمشق 2012	0.017		
قرية دمشق2011	0.000		

الشركة	المستحقات الاختيارية للشركات التي احتفظت بمراجعها لمدة ثلاث سنوات وما دون	الشركة	المستحقات الاختيارية للشركات التي احتفظت بمراجعها لمدة أربع سنوات فما فوق
قرية دمشق 2010	0.000		
قرية دمشق 2009	0.001		
قرية دمشق 2008	0.125		
الشركة السورية للمنشآت السياحية 2013	0.042		
الشركة السورية للمنشآت السياحية 2012	0.017		
ماس للتوزيع 2013	0.031		
ماس للتوزيع 2012	0.012		
ماس للتوزيع 2011	0.028		
ماس للتوزيع 2010	0.026		
ماس للتوزيع 2009	0.000		
ماس للتوزيع 2008	0.040		
عدد الشركات	**86**		**40**
الوسط الحسابي	**0.0676**		**0.0712**
الانحراف المعياري	**0.10877**		**0.06358**
الخطأ المعياري	**0.01173**		**0.01005**

الملحق رقم /3/ المستحقات الاختيارية للشركات المدققة من قبل مكاتب وشركات مراجعة التي لديها عميلين وما دون وأربع عملاء فما فوق.

الشركة	المستحقات الاختيارية للشركات المدققة من قبل مكاتب وشركات مراجعة التي لديها عميلين وما دون	الشركة	المستحقات الاختيارية للشركات المدققة من قبل مكاتب وشركات مراجعة التي لديها أربعة عملاء فما فوق
البنك العربي 2008	0.084	البنك العربي 2010	0.123
المصرف الدولي للتجارة والتمويل 2013	0.028	البنك العربي 2009	0.116
بنك بيمو السعودي الفرنسي 2013	0.143	المصرف الدولي للتجارة والتمويل 2012	0.052
بنك بيمو السعودي الفرنسي 2012	0.138	المصرف الدولي للتجارة والتمويل 2011	0.036
بنك بيبلوس سورية 2013	0.014	المصرف الدولي للتجارة والتمويل 2010	0.116
بنك بيبلوس سورية 2012	0.007	المصرف الدولي للتجارة والتمويل 2009	0.102
بنك بيبلوس سورية 2011	0.116	المصرف الدولي للتجارة والتمويل 2008	0.026
بنك سورية والمهجر 2013	0.041	بنك بيمو السعودي الفرنسي 2010	0.049

الشركة	المستحقات الاختيارية للشركات المدققة من قبل مكاتب وشركات مراجعة التي لديها عميلين وما دون	الشركة	المستحقات الاختيارية للشركات المدققة من قبل مكاتب وشركات مراجعة التي لديها أربعة عملاء فما فوق
بنك سورية الدولي الاسلامي 2012	0.029	بنك بيمو السعودي الفرنسي 2009	0.154
بنك الشام 2013	0.039	بنك بيمو السعودي الفرنسي 2008	0.019
بنك الشام 2009	0.008	بنك بيبلوس سورية 2010	0.024
بنك الشام 2008	0.109	بنك بيبلوس سورية 2009	0.087
بنك عودة 2013	0.076	بنك بيبلوس سورية 2008	0.305
شركة الاتحاد التعاوني للتأمين 2013	0.071	بنك سورية والخليج 2012	0.055
شركة الاتحاد التعاوني للتأمين 2010	0.022	بنك سورية والخليج 2011	0.033
شركة الاتحاد التعاوني للتأمين 2009	0.016	بنك سورية والخليج 2010	0.024
شركة الاتحاد التعاوني للتأمين 2008	0.028	بنك سورية والخليج 2009	0.059
السورية الدولية للتأمين – أروب 2011	0.019	بنك سورية والخليج 2008	0.133
السورية الدولية للتأمين – أروب 2010	0.061	بنك سورية والمهجر 2012	0.083
الشركة السورية الوطنية للتأمين 2011	0.026	بنك سورية والمهجر 2011	0.012
الشركة السورية الوطنية للتأمين 2010	0.085	بنك سورية والمهجر 2010	0.015
شركة العقيلة للتأمين التكافلي 2011	0.034	بنك سورية والمهجر 2009	0.104
شركة العقيلة للتأمين التكافلي 2010	0.031	بنك سورية والمهجر 2008	0.060
شركة العقيلة للتأمين التكافلي 2009	0.012	بنك سورية الدولي الاسلامي 2010	0.056
شركة العقيلة للتأمين التكافلي 2008	0.062	بنك سورية الدولي الاسلامي 2009	0.130
الشركة المتحدة للتأمين 2013	0.079	بنك سورية الدولي الاسلامي 2008	0.854
الشركة المتحدة للتأمين 2012	0.012	بنك الشام 2012	0.033
الشركة المتحدة للتأمين 2008	0.098	بنك الشام 2011	0.003
شركة المشرق العربي للتامين2011	0.065	بنك الشام 2010	0.004
الشركة السورية الكويتية للتأمين2011	0.072	بنك عودة 2012	0.097
الشركة السورية الكويتية للتأمين2010	0.056	بنك عودة 2011	0.138
الأهلية للنقل 2013	**0.004**	بنك عودة 2010	0.106
الأهلية للنقل 2012	0.065	بنك عودة 2009	0.121
الأهلية للنقل 2011	0.000	بنك عودة 2008	0.331
الأهلية للنقل 2010	0.000	السورية الدولية للتأمين – أروب 2012	0.056
الأهلية للنقل 2009	0.001	الشركة السورية الوطنية للتأمين 2012	0.050
الأهلية للنقل 2008	0.211	الشركة المتحدة للتأمين 2010	0.023
المجموعة المتحدة 2013	0.034	الشركة المتحدة للتأمين 2009	0.044
المجموعة المتحدة 2012	0.077	شركة المشرق العربي للتامين 2012	0.072

الشركة	المستحقات الاختيارية للشركات المدققة من قبل مكاتب وشركات مراجعة التي لديها عميلين وما دون	الشركة	المستحقات الاختيارية للشركات المدققة من قبل مكاتب وشركات مراجعة التي لديها أربعة عملاء فما فوق
المجموعة المتحدة 2011	0.000	شركة المشرق العربي للتامين 2010	0.112
المجموعة المتحدة 2010	0.000	شركة المشرق العربي للتامين 2009	0.003
المجموعة المتحدة 2009	0.000	شركة المشرق العربي للتامين 2008	0.068
المجموعة المتحدة 2008	0.256	الشركة السورية الكويتية للتأمين 2012	0.007
قرية دمشق 2013	0.019	الشركة السورية الكويتية للتأمين 2009	0.008
قرية دمشق 2012	0.017	الشركة السورية الكويتية للتأمين 2008	0.277
قرية دمشق 2011	0.000	الشركة السورية للمنشآت السياحية 2012	0.017
قرية دمشق 2010	0.000		
قرية دمشق 2009	0.001		
قرية دمشق 2008	0.125		
الشركة السورية للمنشآت السياحية 2011	0.020		
الشركة السورية للمنشآت السياحية 2010	0.168		
الشركة السورية للمنشآت السياحية 2009	0.002		
الشركة السورية للمنشآت السياحية 2008	0.054		
ماس للتوزيع 2013	0.031		
ماس للتوزيع 2012	0.012		
ماس للتوزيع 2010	0.026		
عدد الشركات	**56**		**46**
الوسط الحسابي	**0.0501**		**0.0956**
الانحراف المعياري	**0.0550**		**0.1361**
الخطأ المعياري	**0.0074**		**0.0074**

الملحق رقم /4/ طريقة حساب المستحقات الاختيارية

على سبيل المثال لنأخذ طريقة حساب المستحقات الاختيارية لشركة الأهلية للنقل في عام 2013 **/DA=0.004/**

بالرجوع إلى المعادلة /1/.

$$TAC_t = NI_t - CF_t$$

وبقسمة الناتج على إجمالي الأصول في السنة السابقة نحصل على التالي:

(67389694-16628599) / 346592583=0.1464575340

الرقم الناتج هو إجمالي المستحقات الكلية مقسوما على إجمالي الاصول في السنة السابقة.

بعد ذلك نقوم بحساب الحدود التالية:

$1/ TA_{t-1}$ $(\Delta REV_t - \Delta REC_t) /TA_{t-1}$ (PPE_t/ TA_{t-1})

من المعادلة رقم /2/

$$TAC_t/TA_{t-1}= \alpha_0 + \beta_1 [1/ TA_{t-1}]+ \beta_2 [(\Delta REV_t - \Delta REC_t) /TA_{t-1}] +\beta_3 [(PPE_t/ TA_{t-1})]+ \epsilon_t$$

$1/ TA_{t-1} = 2.88523 * e^{-9}$

$(\Delta REV_t - \Delta REC_t) /TA_{t-1} = 0.2416507049$

$(PPE_t/ TA_{t-1}) = 0.776216308$

بعد ذلك نقوم بحساب ($\alpha_0, \beta_1, \beta_2, \beta_3$) وذلك باستخدام نموذج الانحدار (المعادلة الثانية) عن طريق استخدام برنامج SPSS، لكل سنة على حدا ولكل قطاع على حدا، بعد تقدير معالم النموذج نحصل على القيم التالية:

$\alpha 0 = -0.51164744$ $B1 = -12111907.639$ $\beta 2 = 0.344847164$ $\beta 3 = 0.186844952$

بعد ذلك نقوم بحساب المستحقات غير الاختيارية من المعادلة رقم /3/.

$$NDA_t/TA_{t-1} = \alpha_0 + \beta_1 [1/ TA_{t-1}] +\beta_2 [(\Delta REV_t - \Delta REC_t) / TA_{t-1}] +\beta_3 [(PPE_t/ TA_{t-1})]$$

$$NDA_t/TA_{t-1} = -0.51164744 - 12111907.639 *(2.88523 * e^{-9}) +0.344847164 * 0.2416507049) +0.186844952 *(0.776216308) = 0.142$$

بعد ذلك نقوم بحساب المستحقات الاختيارية من المعادلة رقم /4/ وذلك عن طريق طرح أجمالي المستحقات من المستحقات غير الاختيارية

$$DA_t=[TAC_t/TA_{t-1} - NDA_t/TA_{t-1}]$$

$$DA_t= 0.146 - 0.142 = 0.004$$

Damascus University
Faculty Of Economic
Accounting Department
Master of Auditing

The Extent Of Influenced Audit Quality By Environment Of Financial Markets

-Analytical Study-

Research Submitted In Partial Fulfillment Of The Requirements For The Degree Of Master Of Auditing

Prepared by

Saleh Omar Ashrm

Supervised by

Riad Abdul Raouf

2016