جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

أثر تغيير مدقق الحسابات وفترة ارتباطه في جودة التدقيق في سورية

(دراسة تطبيقية)

The Influence of Audit Rotation and Audit Tenure on Audit Quality

(An Applied Study)

رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير الأكاديمي في تدقيق الحسابات والمحاسبة

إعداد الطالب:

زكي حسن النشار صالحه

إشراف الدكتور:

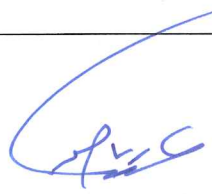
رياض عبد الرؤوف

2021

أثر تغيير مدقق الحسابات وفترة ارتباطه في جودة التدقيق في سورية

(دراسة تطبيقية)

تم مناقشة الرسالة بتاريخ 2021/3/31 من قبل لجنة الحكم المؤلفة من السادة:

الدكتور عصام قريط, الأستاذ في قسم المحاسبة, كلية الاقتصاد جامعة دمشق.	رئيساً	
الدكتور تيسير المصري, الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة, كلية الاقتصاد, جامعة دمشق.	عضواً	
الدكتور رياض عبد الرؤف, المدرس في قسم المحاسبة, كلية الاقتصاد, جامعة دمشق.	عضواً مشرفاً	

صدر قرار منح الدرجة الاكادمية " الماجستير في مراجعة الحسابات" بتاريخ .../.../ 2021

مستخلص الدراسة

هدفت الدراسة إلى اختبار مدى تأثير تغيير المدقق وطول فترة ارتباطه بالشركة الخاضعة للتدقيق في جودة التدقيق ضمن البيئة التنظيمية السورية التي تنص على التغيير الإلزامي للمدقق في سورية وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات الخاضعة لرقابة هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية ضمن ثلاثة قطاعات (الخدمي، التأميني، والمصرفي) خلال الفترة 2010-2017.

لتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية كمقياس وكيل (Proxy) عن جودة التدقيق واستخدام اختبارات مقارنة المتوسطات الحسابية لاختبار فرضيات الدراسة.

توصلت الدراسة إلى أنه على الرغم من الحصول على دليل بأن تغيير المدقق يحسن من جودة التدقيق وأن فترة الارتباط تؤثر بشكل سلبي على جودة التدقيق إلا أن هذا الدليل ضعيف غير جوهري، وبالتالي تم قبول الفرضيات الصفرية بأنه لا يوجد أثر معنوي لتغيير المدقق وفترة الارتباط في جودة التدقيق. إضافةً لذلك توصلت الدراسة إلى أن الشركات تميل للاحتفاظ بالمدقق حيث كانت نسبة حدوث التغيير في السنة الرابعة وما فوق 43% وفي حال عدم الاحتفاظ تميل الشركات أكثر قليلاً لتغيير المدقق بعد سنة واحدة من الارتباط، كما أن بعض الشركات لم تلتزم بقواعد التغيير الإلزامي للمدقق حيث تم تجاوزها أو القيام بالتغيير الظاهري ومعظم حالات عدم الالتزام كان المدقق احدى شركات التدقيق الأربعة الكبار (Big-4).

تصريح:

أصرح بأن هذه الدراسة "**أثر تغيير مدقق الحسابات وفترة ارتباطه في جودة التدقيق في سورية- دراسة تطبيقية**" غير مقتبسة أو منقولة أو محرفة من أي عمل علمي آخر ولم يسبق أن قبلت للحصول على أي شهادة أو درجة علمية أخرى.

الطالب: زكي النشار صالحة

التوقيع:

الإهداء :

إلى من علمني الحرف والقيم,
مصدر فخري الأزلي,
صاحب القلب والكف المعطاء:

أبي الحبيب ... رحم الله روحه الطاهرة

إلى شجرة السنديان الخضراء,
مصدر دعمي الأول وملجئي الدافئ,
نبع المحبة ورمز التضحية:

أمي الغالية ... أطال الله بعمرها

إلى من نشأت برفقتهم منذ الصغر,
تشاركت معهم الفرح والألم,
سندي بهذه الدنيا:

أخي وأخواتي ... حفظهم الله

إلى زهور الغد,
بسمات الأمل,
طلاب العلم في المستقبل:

أبناء وبنات أخوتي ... وفقهم الله

شكر وتقدير:

أتقدم بجزيل الشكر والعرفان **للدكتور رياض عبد الرؤوف** على كل الدعم العلمي والمعنوي الذي قدمه, ولولا توجيهاته تصويباته السديّدة لما تم إخراج هذا العمل بصورته النهائية.

كما أتقدم بوافر الشكر والامتنان لأعضاء لجنة التحكيم على تفضلهم بقبول تحكيم هذه الرسالة وتكبد عناء قراءتها بهدف إغنائها بملاحظاتهم القيّمة.

وفي الختام لا يسعني إلا أن أتقدم ببالغ الشكر إلى أعضاء الهيئة التدريسية والإدارية في كلية الاقتصاد جامعة دمشق عموماً وأعضاء الهيئة التدريسية في قسم المحاسبة خصوصاً. وإلى كل من مدّ يد العون والمساعدة في إتمام هذا العمل المتواضع.

فهرس المحتـــــــــويات

الموضوع		الصفحة
موافقة أعضاء لجنة الحكم		أ
مستخلص الدراسة		ب
التصريح		ت
الإهداء		ث
الشكر والتقدير		ج
فهرس المحتويات		ح
فهرس الجداول		د
فهرس الأشكال		ذ
قائمة المصطلحات		ذ
قائمة الاختصارات		ر
مخطط الدراسة		1
المقدمة	•	2
مشكلة الدراسة	•	3
نموذج الدراسة	•	5
الدراسات السابقة	•	6
أهمية الدراسة	•	21
أهداف الدراسة	•	22
فرضيات الدراسة	•	22
منهج الدراسة	•	22

•	مجتمع وعينة الدراسة	23
•	حدود ومحددات الدراسة	23
المبحث الأول: جودة التدقيق والعوامل المؤثرة بها وأساليب قياسها		25
.1.1	مفهوم جودة التدقيق	26
.2.1	أهمية جودة التدقيق	30
.3.1	معايير الرقابة على جودة التدقيق	33
.4.1	الإطار المفاهيمي لجودة التدقيق	38
.1.4.1	الإطار المفاهيمي لجودة التدقيق حسب مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي	38
.2.4.1	الإطار المفاهيمي لجودة التدقيق حسب مجلس التقارير المالية البريطاني	45
.5.1	قياس جودة التدقيق	49
.6.1	العوامل المؤثرة في جودة التدقيق	53
.7.1	جودة التدقيق في سورية	62
المبحث الثاني: تغيير المدقق وفترة الارتباط مع العميل		65
.1.2	مفهوم تغيير المدقق وفترة الارتباط مع العميل	66
.2.2	لمحة تاريخية عن تغيير المدقق وطول فترة الارتباط	67
.3.2	مبررات تغيير المدقق	74
.4.2	أشكال تغيير المدقق	76
.5.2	مزايا وعيوب تغيير المدقق	78
.6.2	العوامل المؤثرة في تغيير المدقق وطول فترة الارتباط	83
.7.2	بدائل تغيير شركة التدقيق للحفاظ على جودة التدقيق	90
.8.2	تغيير المدقق وفترة الارتباط في سورية	92

المبحث الثالث: الدراسة التطبيقية		95
.1.3	خصوصيات مجتمع وعينة الدراسة	96
.2.3	قياس المتغير التابع (جودة التدقيق) وتحديد حالات تغيير المدقق وطول فترة الارتباط	97
.3.3	اختبار الفرضيات	111
.4.3	النتائج وتفسيرها	119
.5.3	التوصيات	122
.6.3	مقترحات دراسات مستقبلية	123
قائمة المراجع		124
الملاحق		135

الرقم	فهرس الجـــــداول	الصفحة
(1)	جدول الدراسات السابقة	20
(2)	جدول عينة الدراسة	96
(3)	عرض المستحقات الاختيارية	100
(4)	حالات تغيير المدقق وفترة الارتباط	104
(5)	فرز حالات تغيير المدقق حسب سنوات الارتباط	109
(6)	فرز سنوات فترة الارتباط	109
(7)	المشاهدات التي تُظهر عدم التزام الشركات بقاعدة التغيير الإلزامي	110
(8)	الإحصاءات الوصفية للبيانات المستخدمة في اختبار (Paired Sample T-Test) للفرضية الأولى	112
(9)	الارتباط بين العينتين القبلية والبعدية لاختبار (Paired Sample T-Test) للفرضية الأولى	113

(10)	نتائج اختبار (Paired Sample T-Test) للفرضية الأولى	113
(11)	نتائج اختبار تجانس التباين (Levene) لاختبار صلاحية البيانات ضمن اختبار (One Way-ANOVA) في الفرضية الثانية	115
(12)	الإحصاءات الوصفية للبيانات المستخدمة في اختبار (One Way-ANOVA) للفرضية الثانية	116
(13)	نتائج اختبار (One Way-ANOVA)	118

الرقم	فهرس الأشكـــــــال	الصفحة
(1)	تمثيل العلاقة غير الخطية بين جودة التدقيق وفترة الارتباط	4
(2)	تمثيل لتعريف جودة التدقيق	30
(3)	المخطط البياني لمتوسط القيم المطلقة للمستحقات الاختيارية خلال فترة الارتباط	117
(4)	تمثيل بياني لتفسير نتائج الدراسة حسب الطريقة الأولى	120
(5)	تمثيل بياني لتفسير نتائج الدراسة حسب الطريقة الثانية	121

قائمة المصطلحات	
Audit Firm Tenure	فترة ارتباط شركة التدقيق مع العميل
Audit Partner Tenure	فترة ارتباط شريك التدقيق مع العميل
Audit Quality	جودة التدقيق
Audit Rotation, Auditor Switch, Auditor Change	تغيير المدقق
Audit Tenure	فترة الارتباط بين المدقق والعميل
Cooling off period	فترة التهدئة أو الفترة الفاصلة بين تغيير

المدقق والتعاقد معه مجدداً	
المستحقات الاختيارية	Discretionary Accruals
فرض استمرار الشركة	Going on Concern
التدقيق المشترك	Joint Audit
التغيير الالزامي لشركة التدقيق	Mandatory Audit Firm Rotation
التغيير الالزامي لشريك التدقيق	Mandatory Audit Partner Rotation
مقياس وكيل أو بديل	Proxy
تعديل القوائم المالية المنشورة	Restatement
التغيير الطوعي أو الاختياري لشركة التدقيق	Voluntary Audit Firm Rotation
التغيير الطوعي أو الاختياري لشريك التدقيق	Voluntary Audit Partner Rotation

قائمة باختصارات الدراسة	
مجمع المحاسبين القانونين الامريكي	AICPA
شركات التدقيق الأربعة الكبار	BIG 4
مجلس التقارير المالية البريطاني	FRC
معايير التدقيق المقبولة عموماً	GAAS
مكتب المحاسبة الحكومية الأمريكي	GAO
مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية	IAASB
مجلس معايير الاخلاق الدولية للمحاسبين	IESBA
الاتحاد الدولي للمحاسبين	IFAC
شركات التدقيق التي ليست من شركات التدقيق الأربعة الكبار	N-BIG 4
مجلس الاشراف على محاسبة الشركات العامة	PCAOB
اللجنة التنفيذية لأخلاقيات مهنة التدقيق	PEEC

SEC	هيئة سوق رأس المال الأمريكية
SOX	قانون سوربانز اوكسلي

مخطط للدراسة

- المقدمة
- مشكلة الدراسة
- نموذج الدراسة
- الدراسات السابقة
- أهمية الدراسة
- أهداف الدراسة
- فرضيات الدراسة
- منهج الدراسة
- مجتمع وعينة الدراسة
- حدود ومحددات الدراسة

المقدمة:

تعرضت عدة شركات إلى الإفلاس في السنوات الأخيرة الماضية، من أهمها شركة Enron، وعلى إثرها تم تصفية إحدى أكبر وأهم شركات التدقيق بالعالم، Arthur Andersen. وتعتبر هذه الأزمة التي هزت مهنة المحاسبة والتدقيق بمثابة فضيحة كبيرة في عالم المال والأعمال. وأظهر هذا الحدث قصوراً في خدمة التدقيق وانخفاض وتدهور في جودتها وجودة التقارير المالية الناتجة عن ضعف استقلالية المدقق. فظهرت ازمة ثقة بين مستخدمي القوائم المالية والمدقق الذي أدى بدوره إلى ظهور حاجة ملحة لإعادة النظر في قوانين وتنظيم المهنة والقيام بتعديلات بهدف تحسين استقلال المدقق وتخفيف الضغوط التي يمكن أن تُمارس عليه من قبل إدارة العميل بغية إعادة احياء ثقة الجمهور ورفع جودة التدقيق.

قامت الحكومة الفيدرالية الأمريكية بإصدار قانون Sarbanes Oxley الذي هدف إلى تعزيز استقلال المدقق من خلال تقيد عمله ومنعه من تقديم خدمات إدارية أو محاسبية أو أي خدمات أخرى تهدد استقلاليته لنفس العميل الذي يقدم له خدمة التدقيق. ونصت أحد بنوده على تغيير شريك التدقيق بشكل إلزامي وتحديد فترة ارتباط مع العميل أقصاها خمس سنوات بحيث لا يُسمح له بالاستمرار مع العميل بعد مضي خمس سنوات على الارتباط. وتلتها عدة دول لتقوم بتعديل القوانين والتشريعات الناظمة لمهنة التدقيق بحيث يتم تحديد فترة ارتباط معينة ويتم تغيير المدقق بانتهائها.

ويعتبر تغيير المدقق وفترة ارتباطه مع العميل وأثرهما في استقلال المدقق وجودة التدقيق من المواضيع التي تشغل بال منظمي مهنة المحاسبة والتدقيق والتي أثارت الكثير من الباحثين حول العالم بسبب اختلاف آراء المؤيدين والمعارضين حول نجاعتها في تحسين جودة التدقيق، إضافة إلى تضارب نتائج الأبحاث، على كثرتها, التي أُجّريت لفهم تأثر تغيير المدقق وفترة ارتباطه مع العميل في جودة التدقيق

- **مشكلة الدراسة:**

تختلف الآراء حول تغيير المدقق والنتائج التي قد يفرزها هذا التغيير في عملية التدقيق, فمنهم من أيد هذه العملية ومنهم من عارضها, حيث تنبثق ضرورة تغيير المدقق, حسب رأي مؤيدي هذه العملية, من كونها أداة تقوم بمعالجة الانخفاض المحتمل في جودة التدقيق الناتج عن انخفاض استقلالية المدقق المرافقة لفترة الارتباط الطويلة بين المدقق والعميل وبالتالي زيادة قدرة المدقق على الكشف عن الأخطاء الجوهرية ضمن القوائم المالية, ويرون أيضا أن عملية تغيير المدقق تحسن الشك المهني للمدقق، وتأتي بنظرة جديدة في تخطيط عملية التدقيق وضع الإجراءات اللازمة والبحث عن التحريفات والأخطاء الموجودة ضمن القوائم المالية للعميل. [1]

أما بالنسبة لمناهضي عملية التغيير الإلزامي للمدقق فيبررون موقفهم بأن عملية الارتباط الجديدة تستدعي تكبد تكاليف البحث عن مدقق جديد وتكاليف أخرى ذات علاقة بذلك[2], بالإضافة إلى خسارة المعلومات التفصيلية الخاصة بعمليات الشركة وطبيعة عملها[3] ومصادر الخطر الكامن في عملية توليد التقارير المالية داخل المنشأة مما يقود المدقق إلى الاعتماد على تقديرات الإدارة وبالتالي زيادة خطر فشل التدقيق.[4]

فضلاً عن ذلك, فهناك موقفان مختلفتان حول طول فترة ارتباط المدقق بالعميل. ويرى أصحاب الموقف الأول أن فترة الارتباط الطويلة قد تؤدي إلى إحداث علاقة ألفه بين المدقق والعميل والتي بدورها تهدد استقلال المدقق والشك المهني,[5] ولحل هذه المشكلة يقترحون تغيير المدقق بشكل دوري إلزامي. أما الموقف الأخر يرى أصحابه أنه في بداية فترة الارتباط تقل جودة التدقيق بسبب قلة معرفة المدقق بعمليات الشركة وأنظمتها ويعتبرون فترة الارتباط الطويلة تزيد من جودة التدقيق

[1] Postma, E., (2016). "**The effects of audit firm rotation on audit quality: does audit firm rotation improve audit quality"**. *Unpublished Master Thesis*, Universiteit Twente. P14.

[2] Augustsson, S., & Österlind, A. (2017). "**The Effects of Mandatory Audit Firm Rotation on Audit Quality"**. *Unpublished bachelor's thesis*, Uppsala university. P8.

[3] Lennox, C., Wu, X., & Zhang, T. (2014). "**Does Mandatory Rotation of Audit Partners Improve Audit Quality?".** *The Accounting Review*., Vol. 89., No. 5. PP 1775-1803

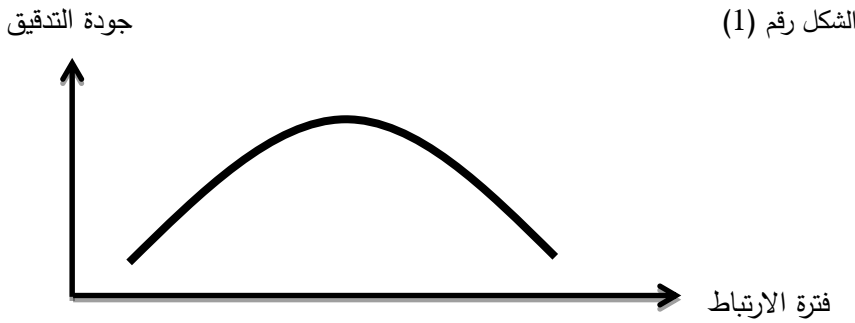
[4] Siregar, S., Amarullah, F., Wibowo, A., & Anggraita, V. (2012). "**Audit Tenure، Auditor Rotation، and Audit Quality: The Case of Indonesia"**. *Asian Journal of Business and Accounting*. Vol 5. No 1. PP 55-74

[5] Mautz, R.K., & Sharaf, H. (1961). "**The Philosophy of Auditing"**. *A book published by American Accounting Association*. P211.

لأنها تسمح للمدقق بالتعرف أكثر على طبيعة أعمال منشأة العميل وصناعتها ونظام الرقابة الداخلية لديها.[1]

وبالتالي فيعتقد أن جودة التدقيق في بداية فترة الارتباط تكون منخفضة بسبب قلة خبرة المدقق بأعمال شركة العميل ثم تتحسن مع الزمن بسبب زيادة خبرة المدقق بعمليات شركة العميل واكتسابه للمعارف التفصيلة الخاصة بها, لتنخفض مجدداً بسب انخفاض استقلال المدقق الناتج عن علاقة الألفة القائمة بين المدقق وإدارة شركة العميل. وبالتالي فيُعتقد أن العلاقة بين جودة التدقيق وفترة الارتباط علاقة غير خطية ويمكن عرضها بيانياً بالشكل رقم (1)[2]:

الشكل رقم (1)



في سورية فقد نص القانون 33 لعام 2009 (قانون تنظيم مهنة التدقيق) في المادة 51 منه على ما يلي:

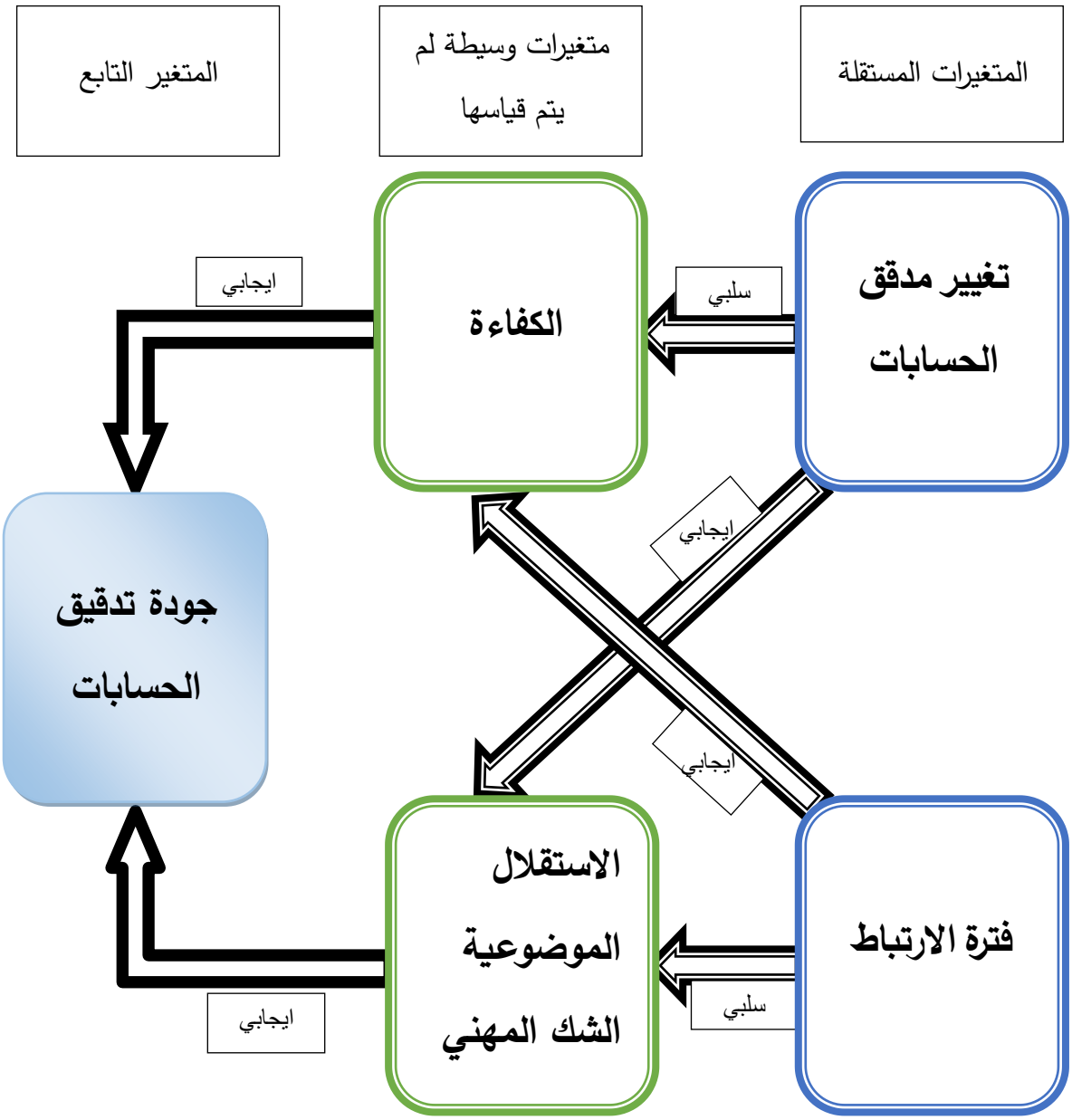
يعين مدقق الحسابات لمدة سنة قابلة للتجديد حتى أربع سنوات إذا كان التعيين لمكتب أما في حالة الشركة فيتعين تغيير الشركة المسؤولة عن التدقيق وفريق العمل كل أربع سنوات.

ومع اختلاف الآراء المتعلقة بتغيير المدقق وفترة ارتباطه مع العميل إضافة لاختلاف بيئة التدقيق والظروف المؤثرة بها في سورية عما هو سائد في الدول الأخرى يمكن وضع التساؤلات التالية:

1. هل يوجد أثر جوهري لتغيير مدقق الحسابات في جودة التدقيق في سورية؟
2. هل يوجد أثر جوهري لفترة ارتباط مدقق الحسابات في جودة التدقيق في سورية؟

[1] Siregar, S., Amarullah, F., Wibowo, A., & Anggraita, V. (2012). Op. Cit. P 56.
[2] Ibid. P 64.

- **نموذج الدراسة:**



● الدراسات السابقة:

1) الدراسات باللغة العربية:

❖ دراسة (النوايسة, محمد إبراهيم. 2006)[1] بعنوان:

العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات: دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن.

هدفت الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن.

توصلت الدراسة إلى أن المدققين يدركون أهمية جودة التدقيق, وأن أكثر ما يؤثر على جودة التدقيق هي العوامل المرتبطة بفريق عمل التدقيق, ثم العوامل المتعلقة بإجراءات العمل الميداني, ثم العوامل المرتبطة بأتعاب التدقيق في حين أن أقل ما يؤثر على جودة التدقيق هي العوامل المرتبطة بعملية تنظيم المكتب, كما لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية على جودة التدقيق فيما يتعلق بحجم المكتب والتنوع في الخدمات التي يؤديها للعميل.

❖ دراسة (أبو رياش, أحلام. 2013)[2] بعنوان:

أثر معدل دوران المراجع الخارجي على جودة التدقيق (دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين)

هدفت الدراسة إلى استقصاء أثر معدل دوران المدقق الخارجي على جودة التدقيق. ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام إدارة الأرباح كمؤشر لقياس جودة التدقيق من خلال المستحقات الاختيارية بالإضافة إلى مؤشر استقلال المدقق المقاس بعدم ميول المدقق لإصدار تقرير نظيف عن استخدام الإدارة لأساليب إدارة الأرباح.

وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات الفلسطينية تمارس إدارة الأرباح بنسب متفاوتة خلال فترة الدراسة (2005–2011), كما أنه يوجد تأثير إيجابي لتغيير مدقق الحسابات على جودة التدقيق وأن فترة الارتباط الطويلة تقود إلى انخفاض جودة التدقيق.

---

[1] النوايسة، محمد إبراهيم. (2006). **"العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات: دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن"**. *المجلة الأردنية في إدارة الأعمال*، المجلد 2. العدد 3. ص ص 390-415.

[2] ابو رياش، احلام. (2013). **أثر معدل دوران المراجع الخارجي على جودة التدقيق (دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين)**، *رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الاسلامية بغزة.*

❖ دراسة (مشتهي, صبري. 2014)[1] بعنوان:

تحليل العلاقة بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي وانعكاس ذلك على رأي مدقق الحسابات الخارجي.

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر معدل دوران المدقق على جودة التدقيق بالتطبيق على الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين وتحليل أثر هذه العلاقة على رأي المدقق. ولتحقيق أهداف الدراسة تم اختبار تحليل الانحدار اللوجستي واستخدام إدارة الأرباح كمؤشر لقياس جودة التدقيق. وتوصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة طردية بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق أي عند تغيير مدقق الحسابات تتحسين جودة التدقيق المقاسة بإدارة الأرباح وبالتالي فإن فترة الارتباط تُخفض جودة التدقيق.

❖ دراسة (محمود, عبد الله. 2015)[2] بعنوان:

العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي (دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة والشركات المساهمة العامة في فلسطين)

هدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على تغيير مدقق الحسابات وقياس وتحليل الوزن النسبي لتلك العوامل من وجهة نظر إدارات الشركات والمدققين وتحليل الفروقات والاختلافات بآرائهم. لتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام الاستبيان كأداة لجمع البيانات.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن العوامل المرتبطة بمكتب التدقيق هي أكثر العوامل تأثيراً على تغيير المدقق. والعوامل الأقل تأثيراً هي العوامل المرتبطة بمعايير التدقيق الدولية.

كما توصلت الدراسة إلى أن هناك اختلافات جوهرية بين آراء إدارات الشركات المساهمة والمدققين حول الأهمية النسبية للعوامل المؤثرة على تغيير المدقق باستثناء العوامل المرتبطة بمكتب التدقيق حيث كان هناك اتفاق بين إدارات الشركات والمدققين على أهميتها.

---

[1] مشتهي، صبري. (2014). **"تحليل العلاقة بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي وانعكاس ذلك على رأي مدقق الحسابات الخارجي"**، *مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الإقتصادية والإدارية*، المجلد 22. العدد 2. ص ص 231-261.

[2] محمود، عبد الله، (2015). **"العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي (دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة والشركات المساهمة العامة في فلسطين)"**. *رسالة ماجستير غير منشورة. جامعة الإسلامية. غزة.*

2) الدراسات باللغة الأجنبية:

❖ دراسة (Chi, W., et al, 2004)[1] بعنوان:

The Effect of Auditor Tenure and Client Importance on Discretionary Accruals – Evidence from Audit-Partner Based Data in Taiwan

تأثير فترة ارتباط المدقق وأهمية العميل على المستحقات الاختيارية – دليل من البيانات المتعلقة بشريك التدقيق في تايوان

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد:

- تأثير طول فترة ارتباط المدقق مع العميل على جودة التدقيق
- وتأثير درجة أهمية العميل على جودة التدقيق

لتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم نموذج انحدار لدراسة العلاقة بين المتغيرات وتم استخدام المستحقات غير الطبيعية كمقياس وكيل لجودة التدقيق. أما بالنسبة لقياس أهمية العميل فتم استخدام نسبة إيرادات العميل إلى إيرادات كافة العملاء المتعاقدين مع المدقق

وتوصلت الدراسة إلى أنه:

- لا يوجد أثر سلبي لطول فترة الارتباط على جودة التدقيق سواء على مستوى شركة التدقيق (audit-firm) أو شريك التدقيق (audit-partner) بل على العكس فإن فترة الارتباط تؤثر بشكل إيجابي على جودة التدقيق.
- لا يوجد دليل يثبت أن درجة أهمية العميل تؤدي إلى تخفيض جودة التدقيق وذلك على مستوى شركة التدقيق
- كما توصلت الدراسة إلى أنه إذا كان هناك أهمية عالية للعميل مع فترة ارتباط قصيرة يؤدي ذلك إلى تدهور جودة التدقيق, أما عندما تصبح فترة الارتباط طويلة تصبح جودة التدقيق أفضل وذلك على مستوى شريك التدقيق (audit-partner) كما توصلت أيضا إلى أن سياسة تغيير المدقق المتضمن في قانون سيربانز أوكسلي Sarbanes-Oxley 2002 غير فعال وغير كفء لتحسين استقلال المدقق وزيادة جودة التدقيق

[1] Chi, W., Huang, H., & Liao, Y. (2004). **"The Effect of Auditor Tenure and Client Importance on Discretionary Accruals – Evidence from Audit-Partner Based Data in Taiwan".** Available at https://www.academia.edu/25767739/Client_Importance_Auditor-Client_Relationship_and_Abnormal_Accruals_An_Audit-Partner_Based_Investigation?auto=download 27th August 2019

❖ دراسة (Knechel, R., Vanstraelen, A., 2007)[1] بعنوان:

The Relationship between Auditor Tenure and Audit Quality Implied by Going Concern Opinions

العلاقة بين فترة ارتباط المدقق وجودة التدقيق باستخدام رأي المدقق حول استمرار المنشأة.

هدفت الدراسة إلى تحديد أثر فترة الارتباط على جودة التدقيق بالتطبيق على الشركات الخاصة في بلجيكا.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم نموذج انحدار خطي لقياس العلاقة بين فترة الارتباط وجودة التدقيق, وتم استخدام احتمالية إصدار المدقق رأي حول استمرارية المنشأة الخاضعة للتدقيق كمقياس وكيل (Proxy) لقياس جودة التدقيق.

وتوصلت الدراسة إلى أن طول فترة الارتباط لا تؤثر بشكل جوهري في جودة التدقيق.

❖ دراسة (Offermanns, M., 2007)[2] بعنوان

Audit Partner Tenure and Rotation in Germany - Dose Rotation Improve Audit Quality?

فترة ارتباط شريك التدقيق وتغيير الشريك في ألمانيا – هل تغيير المدقق يحسن جودة التدقيق؟

هدف هذا البحث إلى معرفة مدى تأثير تغيير مدقق الحسابات وقترة الارتباط في جودة التدقيق.

ولتحقيق هدف الدراسة تم تصميم نموذج انحدار متعدد لتحليل أثر تلك العلاقة ولقياس جودة التدقيق تم استخدام المستحقات الاختيارية كبديل لقياس جودة التدقيق.

وتوصلت الدراسة إلى[3]:

- أن المستحقات الاختيارية تنخفض (أي أن جودة التدقيق تزداد) بعد تغيير شريك التدقيق. وبالتالي فإن تغيير شريك التدقيق يحسن جودة التدقيق.

[1] Knechel, R., & Vanstraelen, A., (2007). "**The Relationship between Auditor Tenure and Audit Quality Implied by Going Concern Opinions".** *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. Vol 26، No. 1. PP 113-131

[2] Offermanns, M., (2007). "**Audit Partner Tenure and Rotation in Germany - Dose Rotation Improve Audit Quality?"** *Unpublished thesis, university of Maastricht*.

[3] نتائج هذه الدراسة مبنية على أساس التغيير الطوعي وليس الإلزامي للمدقق.

- مع زيادة فترة الارتباط لشركة التدقيق تنخفض المستحقات الاختيارية أي تزداد جودة التدقيق, وعند تغيير شركة التدقيق تزداد المستحقات الاختيارية أي تنخفض جودة التدقيق. وبالتالي فإنه كلما زادت فترة ارتباط شركة التدقيق مع العميل أدى إلى زيادة في جودة التدقيق وعند تغيير شركة التدقيق تنخفض الجودة

❖ دراسة (Cameran, M., et al, 2008)[1] بعنوان:

Earnings management, audit tenure and auditor changes: does mandatory auditor rotation improve audit quality?

إدارة الأرباح, تغيير المدقق وفترة ارتباطه: هل التغيير الالزامي للمدقق يحسن جودة التدقيق؟

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة:

- تأثير طول فترة ارتباط المدقق مع العميل في جودة التدقيق
- تأثير التغيير الإلزامي والتغيير الاختياري للمدقق في جودة التدقيق

ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم نموذج انحدار متعدد لدراسة العلاقة بين متغيرات الدراسة, ولقياس جودة التدقيق تم استخدام إدارة الأرباح التي يتم قياسها بجودة المستحقات كمقياس وكيل عن جودة التدقيق.

وقد توصلت الدراسة إلى:

- أن جودة التدقيق تتحسن مع امتداد فترة الارتباط مع العميل
- في بيئة للتغيير الإلزامي, تتحسن جودة التدقيق إذا كان تغيير المدقق اختياري بينما تتدهور إذا كان التغيير الإلزامي.

وبشكل عام, أشار الباحثون إلى عدم توصلهم إلى دليل قطعي يدعم ضرورة تغيير المدقق بشكل إلزامي بهدف تحسين جودة التدقيق.

[1]Cameran, M., Prencipe, A., & Trombetta, M. (2008). "**Earnings management، audit tenure and auditor changes: does mandatory auditor rotation improve audit quality?"** Available at https://issuu.com/chadanatpiyawiboon/docs/audit_change_2 27th August 2019.

❖ دراسة (Lim, C. Y., et al, 2010)[1] بعنوان:

Does auditor tenure improve audit quality? Moderating Effects of Industry Specialization and Fee Dependence

هل فترة ارتباط المدقق تحسن جودة التدقيق؟ في سياق تأثير التخصص بصناعة العميل والتبعية الاقتصادية.

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار إذا كانت العلاقة بين فترة الارتباط وجودة التدقيق مشروطة بكل من:

- تخصص المدقق في صناعية العميل (Industry Specialization)
- تبعية مالية للعميل (Fee Dependence)

لتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم نموذج انحدار متعدد لدراسة العلاقة بين المتغيرات, وتم استخدام جودة المستحقات كمقياس وكيل لقياس جودة التدقيق.

وتوصلت هذه الدراسة إلى ما يلي:

- عندما يكون المدقق متخصص بصناعة العميل فإن ازدياد فترة الارتباط مع العميل تؤدي إلى زيادة جودة التدقيق.
- عندما يكون هناك تبعية مالية للعميل فإن ازدياد فترة الارتباط مع العميل تؤدي إلى انخفاض جودة التدقيق وأشاروا إلى ضرورة تغيير المدقق بشكل إلزامي في هذه الحالة.

❖ دراسة (Siregar, S., et al. 2012)[2] بعنوان:

Audit Tenure, Auditor Rotation, and Audit Quality: The Case of Indonesia

فترة ارتباط المدقق, تغيير المدقق, وجودة التدقيق: دراسة حالة اندونيسيا.

هدفت الدراسة إلى تحديد أثر تغيير المدقق وفترة ارتباطه مع العميل في جودة التدقيق على مستوى شريك التدقيق وشركة التدقيق وذلك قبل وبعد تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمدقق.

ولتحقيق أهداف الدارسة تم تصميم نموذج انحدار متعدد لقياس طبيعة العلاقة بين متغيرات الدراسة, وتم استخدام المستحقات الاختيارية كمقياس لجودة التدقيق.

[1] Lim, C. Y., Tan, H. T., & Cheng, Q. (2010). "**Does auditor tenure improve audit quality? Moderating Effects of Industry Specialization and Fee Dependence**". *Contemporary Accounting Research* Vol. 27, No.3. PP: 923-957

[2] Siregar, S., Amarullah, F., Wibowo, A., & Anggraita, V. (2012). Op. Cit.

وتوصلت الدراسة إلى أن:

- قبل تطبيق سياسة التغيير الإلزامي, كانت فترة الارتباط الطويلة تؤدي إلى زيادة جودة التدقيق على مستوى الشريك ولا يوجد تأثير هام على مستوى الشركة, أما بعد تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمدقق أصبحت فترة الارتباط الطويلة تؤدي إلى انخفاض في جودة التدقيق على مستوى شريك وشركة التدقيق.
- قبل تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمدقق, كانت عملية تغيير المدقق الاختيارية أو الطوعية تؤدي إلى تحسن جودة التدقيق على مستوى الشريك ولا يوجد تأثير هام على مستوى الشركة, أما بعد تطبيق سياسة التغيير الإلزامي أصبحت عملية التغيير الإلزامي تؤثر بشكل إيجابي على جودة التدقيق على كلا المستويين.

وبالتالي فأشار الباحثون إلى أن نتائج الدراسة لا تقدم دليل حاسم بأن التغيير الإلزامي يزيد من جودة التدقيق.

❖ دراسة (Omoye, A., et al. 2013)[1] بعنوان

Audit Firm Rotation and Audit Quality in the Nigerian-Banking Sector

تغيير شركة التدقيق وجودة التدقيق في نيجيريا ضمن قطاع البنوك.

هدفت الدراسة إلى اختبار تأثر تغيير شركة التدقيق على جودة التدقيق بالتطبيق على خمسة عشر مصرفاً في نيجيريا بين فترة 2005-2011.

لتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم نموذج انحدار ثنائي واستخدم حجم شركة التدقيق كمقياس وكيل عن جودة التدقيق.

توصلت الدراسة إلى أن تغيير شركة التدقيق يؤثر بشكل سلبي في جودة التدقيق.

[1]Omoye, A. S., & Aronmwan, E. J. (2013). "**Audit Firm Rotation and Audit Quality in the Nigerian-Banking Sector"**. *Benin Journal of Social Sciences*، Vol 21. No 2. PP 34-43.

❖ دراسة (Kwon. S. Y., et al. 2014)[1] بعنوان:

The effect of Mandatory Audit Firm Rotation on Audit Quality and Audit Fees: Empirical Evidence from the Korean Audit Market

تأثير التغيير الالزامي لشركة التدقيق في جودة التدقيق وأتعاب التدقيق: دليل تجريبي من سوق التدقيق في كوريا.

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى تأثير التغيير الإلزامي لشركة التدقيق في جودة التدقيق وأتعاب التدقيق في كوريا الجنوبية خلال فترة 2000–2009 بالتطبيق على الشركات العامة المدرجة.

لتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم نموذج انحدار متعدد لدراسة العلاقة بين المتغيرات. وتم استخدام المستحقات الاختيارية كمقياس وكيل عن جودة التدقيق.

توصلت الدراسة إلى أن:

- جودة التدقيق لم تتغير بعد تطبيق التغيير الإلزامي لشركة التدقيق
- أتعاب التدقيق قد ازدادت بعد تطبيق التغيير الإلزامي لشركة التدقيق
- التغيير الإلزامي لشركة التدقيق يزيد التكاليف على شركة التدقيق والعميل.

❖ دراسة (Anis. A., 2014)[2] بعنوان:

Auditors' Perceptions of Audit Firm Rotation Impact on Audit Quality in Egypt

رأي المدققين حول مدى تأثير تغيير شركة التدقيق في جودة التدقيق في مصر.

هدفت الدراسة إلى استطلاع رأي مدققين الحسابات في مصر حول تأثير تغيير شركة التدقيق في جودة التدقيق والتحري عن إيجابيات والعوامل المحددة للتغيير الإلزامي لشركة التدقيق.

---

[1] Kwon, S. Y., Lim, Y., & Simnett, R. (2014). "**The effect of Mandatory Audit Firm Rotation on Audit Quality and Audit Fees: Empirical Evidence from the Korean Audit Market**." *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. Electronic copy available at: http://ssrn.com/abstract=1764343

[2] Anis، A.، (2014**). "Auditors' Perceptions of Audit Firm Rotation Impact on Audit Quality in Egypt."** *Accounting & Taxation*، Vol. 6. No (1) pp. 105-120

لتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبيان وزع على (83) مدقق يعملون في شركات تدقيق بأحجام مختلفة.

توصلت الدراسة إلى أن المدققين يعتقدون أن:

- فترة الارتباط الطويلة تؤثر بشكل سلبي على جودة التدقيق.
- التغيير الإلزامي للمدقق يؤثر بشكل سلبي على المعارف التفصيلية الخاصة بالعميل.
- التغيير الإلزامي للمدقق يؤثر بشكل إيجابي على استقلال المدقق.
- التخصص بصناعة العميل والتبعية الاقتصادية تؤثر على العلاقة القائمة بين التغيير الإلزامي لمدقق الحسابات وجودة التدقيق.

وبشكل عام يعتقد المدققون أن تغيير شركة التدقيق تؤثر بشكل إيجابي على جودة التدقيق.

❖ دراسة (Corbella, S., et al. 2015)[1] بعنوان:

Audit Firm Rotation, Audit Fees and Audit Quality: The experience of Italian public companies

تغيير شركة التدقيق, أتعاب التدقيق وجودة التدقيق بالتطبيق على الشركات الإيطالية العامة.

هدفت الدراسة إلى اختبار منافع وتكاليف تغيير شركة التدقيق بالتطبيق على الشركات التي تنشر قوائمها المالية للعموم والتي تم تدقيقها من قبل شركات التدقيق الأربعة الكبار (Big 4) ومن قبل شركات التدقيق غير الأربعة الكبار (Non-Big 4) من عام 1998 حتى 2011. ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام إدارة الأرباح كمؤشر بديل عن جودة التدقيق.

وتوصلت الدراسة إلى أن:

[1] Corbella, S., Florio, C., Gotti, G., & Mastrolia, S. (2015). **"Audit Firm Rotation، Audit Fees and Audit Quality: The experience of Italian public companies"**، *Journal of International Accounting، Auditing and Taxation*، Vol 25، PP 46-66

- جودة التدقيق تتحسن بعد القيام بتغيير شركة التدقيق (الطوعي والإلزامي) للشركات المدققة من قبل شركات التدقيق غير الأربعة الكبار (Non-Big4)
- أتعاب التدقيق تنخفض بعد القيام بتغيير شركة التدقيق المصنفة ضمن الأربعة الكبار (Big 4) وأن الأتعاب لا تتغير إذا كانت شركة التدقيق غير مصنفة ضمن شركات التدقيق الأربعة الكبار (Big4)

❖ دراسة (Francis. J. R., 2015)[1] بعنوان:

Are There Adverse Consequences of Mandatory Auditor Rotation? Evidence from the Italian Experience

هل هناك نتائج سلبية للتغيير الالزامي للمدقق؟ دليل من البيئة الإيطاليا.

هدفت الدراسة إلى تحليل منافع وتكاليف التغيير الإلزامي لشركة التدقيق على:

- سلوك المدقق الذي سيتم تغييره
- أتعاب التدقيق
- جودة الأرباح

لتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم عدة نماذج انحدار متعدد. ولقياس جودة الأرباح تم استخدام جودة المستحقات من خلال نموذج مستحقات رأس المال العامل غير الطبيعية كمقياس وكيل.

وتوصلت الدراسة إلى:

- أن المدقق الذي سيتم تغييره استجابةً لمتطلبات التغيير الإلزامي لا يتهرب من بذل المجهود الكافي لتحقيق جودة تدقيق عالية.

[1]Francis, J. R., Cameran, M., Marra, A., & Pettinicchio, A. K. (2015). " **Are There Adverse Consequences of Mandatory Auditor Rotation? Evidence from the Italian Experience"**. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. Vol. 34, No. 1, pp. 1-24.

- أتعاب التدقيق التي يتقاضاها المدقق الذي سيتم تغييره ترتفع بحد أعلى من المعتاد في السنة الأخيرة من فترة الارتباط. بينما أتعاب التدقيق التي يتقاضاها المدقق القادم في السنة الأولى تنخفض على الرغم من ازدياد ساعات العمل الفعلية عن حدها الطبيعي. أما في السنوات التالية فإن أتعاب التدقيق ترتفع عن الحد الطبيعي بحيث تغطي الحسم الممنوح في السنة الأولى. وبالتالي فإن التكاليف المرتبطة بالتغيير الإلزامي المتمثلة بأتعاب التدقيق تزداد.
- جودة الأرباح تنخفض في السنوات الثلاث الأولى التالية للتغيير الإلزامي مقارنة بالسنوات اللاحقة ضمن فترة الارتباط.

وبالتالي فإن الدراسة لم تدعم التغيير الإلزامي لمدقق الحسابات في إيطاليا.

❖ دراسة (Maria, R.L.A,. 2016)[1] بعنوان:

Audit Firm Rotation and Audit Quality.

تغيير شركة التدقيق وجودة التدقيق.

هدفت الدراسة إلى دراسة مدى تأثير تغيير شركة التدقيق في جودة التدقيق في الولايات المتحدة[2]. لتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم نموذج انحدار متعدد واستخدام المستحقات الاختيارية كمقياس وكيل لجودة التدقيق.

توصلت الدراسة إلى أنه يوجد تأثير إيجابي لتغيير شركة التدقيق على جودة التدقيق ولكنه غير معنوي وغير دال إحصائياً.

[1] Maria, R.L.A‹. (2016). **"Audit Firm Rotation and Audit Quality‹"** *unpublished thesis.* Erasums University Rotterdam. Available at https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwiqx_W12KPkAhVbRBUIHWhLBRAQFjAAegQIAhAC&url=https%3A%2F%2Fthesis.eur.nl%2Fpub%2F34219%2FMA666-Maria_332727-2-.pdf&usg=AOvVaw3Oe2b1j-u1pieCNBSmdx5p 27th August 2019

[2] كان مجتمع الدراسة الشركات المدرجة في هولندا وبسبب نقص البيانات الضرورية تم تغيير المجتمع ليصبح الشركات المدرجة في سوق New York للأوراق المالية ص50

❖ دراسة (Mohrmann, Ulf. 2017)[1] بعنوان:

What are the Drivers of Audit Quality after an Auditor Change? Evidence from Voluntary and Mandatory Auditor Switches.

ما هي محركات جودة التدقيق بعد تغيير المدقق؟ دليل من التغيير الاختياري والالزامي للمدقق

هدفت الدراسة إلى تحليل المؤثرات على جودة التدقيق بعد تغيير المدقق من خلال استخدام التغيير الطوعي والإلزامي لمدقق الحسابات للتميز بين المؤثرات. والمؤثرات التي تم التركيز عليها هي خسارة المعلومات والمعارف التفصيلية الخاصة بالعميل, والقرارات الانتهازية التي تقوم بها الإدارة لتغيير المدقق والتعاقد مع مدقق جديد يلبي مطالبها. حيث أن المؤثر الأول يؤثر على كلا التغييرين الطوعي والإلزامي بينما المؤثر الأخر يؤثر فقط على التغيير الطوعي.

لتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم نماذج انحدار متعدد لقياس العلاقة بين المتغيرات واستخدام المستحقات الاختيارية كمقياس وكيل عن جودة التدقيق.

توصلت الدراسة إلى أن التغيير الطوعي يؤثر بشكل سلبي على جودة التدقيق بينما التغيير الإلزامي لا يؤثر بشكل كبير على جودة التدقيق وبالتالي فإن انخفاض الجودة الناتج عن تغيير المدقق يسببهُ قرار الإدارة الانتهازي وليس خسارة المعارف والمعلومات التفصيلية للعميل.

❖ دراسة (Turel, A., et al. 2017)[2] بعنوان:

Audit Firm Tenure and Audit Quality Implied by Discretionary Accruals and Modified Opinions: Evidence from Turkey

فترة ارتباط شركة التدقيق وجودة التدقيق باستخدام المستحقات الاختيارية والرأي المعدل للمدقق: دليل من تركيا.

[1] Mohrmann، Ulf. (2017). **"What are the Drivers of Audit Quality after an Auditor Change? Evidence from Voluntary and Mandatory Auditor Switches"**. Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=2589486 or http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2589486

[2] Turel, A., Genç, M., Özden, B., Taş, N. (2017). **"Audit Firm Tenure and Audit Quality Implied by Discretionary Accruals and Modified Opinions: Evidence from Turkey".** *Acta Universitatis Danubius. Œconomica*, Vol 13, No1. PP: 187-196.

هدفت الدراسة إلى التحقق من العلاقة بين فترة ارتباط شركة التدقيق وجودة التدقيق بالتطبيق على الشركات غير المالية.

لتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المستحقات الاختيارية وميول المدقق لإصدار تقرير معدل لقياس جودة التدقيق.

توصلت الدراسة إلى أن هناك تحسن في جودة التدقيق مع امتداد فترة الارتباط أي أن الاحتفاظ بشركة التدقيق يؤدي إلى تحسين جودة التدقيق في تركيا.

- دراسة (Bleibtreu, C., & Stefani, U., 2018)[1] بعنوان:

The Effects of Mandatory Rotation on the Market Shares of Big 4 and Non-Big 4 Audit Firms and the Consequences for Client Importance.

تأثير التغيير الالزامي للمدقق في الحصص السوقي لشركات التدقيق الأربعة الكبار (Big-4) ولشركات التدقيق التي ليست من شركات التدقيق الأربعة الكبار (Non-Big 4) ونتائج ذلك على أهمية العميل.

هدفت الدراسة إلى تحديد مدى مساهمة التغيير الإلزامي لشركة التدقيق في تخفيض حدة الاحتكار في سوق التدقيق وزيادة استقلال المدقق من خلال تخفيف حدة تأثير أهمية العميل. لتحقيق أهداف الدراسة تم تحليل تأثير التغيير الإلزامي لشركة التدقيق على الحصة السوقية لشركات التدقيق الأربعة الكبار (Big-4) وشركات التدقيق غير المصنفة ضمن الأربعة الكبار (non-Big-4).

توصلت الدراسة إلى أن حدة الاحتكار وتأثير أهمية العميل ينخفضان كنتيجة للتغيير الإلزامي لشركة التدقيق فقط إذا كانت حصة شركات التدقيق غير المصنفة ضمن الأربعة الكبار (non-Big-4) بسوق التدقيق كبيرة بشكل كافٍ قبل تطبيق التغيير الإلزامي لشركة التدقيق, أما إذا كانت حصة شركات التدقيق الأربعة الكبار (Big-4) في سوق التدقيق كبيرة نسبياً قبل تطبيق التغيير الإلزامي

[1] Bleibtreu، C., & Stefani, U., (2018). **"The Effects of Mandatory Rotation on the Market Shares of Big 4 and Non-Big 4 Audit Firms and the Consequences for Client Importance"**. *Electronic copy available* at: https://ssrn.com/abstract=2981659

لشركة التدقيق فإن الاحتكار وتأثير أهمية العميل سيزدادان. وبالتالي فإن تأثير التغيير الإلزامي لشركة التدقيق يعتمد على هيكلية سوق التدقيق قبل تطبيق سياسة تغيير المدقق.

❖ دراسة (Bratten, B., Causholli, M., & Omer, T. C. 2019)[1] بعنوان:

Audit Firm Tenure, Bank Complexity, and Financial Reporting Quality

فترة ارتباط شركة التدقيق, بيئة البنوك المعقدة, وجودة التقارير المالية.

هدفت الدراسة إلى دراسة مدى تأثّر فاعلية التدقيق اعتماداً على تراكم الخبرات الخاصة بالعميل التي يحصل عليها المدقق عبر فترة الارتباط بين العميل والمدقق في البيئة المصرفية التي تمتاز بالتعقيد. لتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام الجزء الاختياري من مخصص خسائر القروض (loan loss provision) كمقياس وكيل عن جودة التقارير المالية.

توصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين فترة الارتباط وجودة التقارير المالية في المنظمات ذات البيئة المعقدة (المصارف). أي أن فترة الارتباط الطويلة تُكسب المدقق الخبرات الضرورية الخاصة بالعميل لتحسين جودة التقارير المالية.

❖ دراسة (Kim, S. M., et al. 2019)[2] بعنوان:

How investors perceive mandatory audit firm rotation in Korea

كيف يرى المستثمرون التغيير الالزامي لشركة التدقيق في كوريا.

هدفت الدراسة إلى معرفة كيف ينظر المستثمرين لتطبيق سياسة تغيير شركت التدقيق الإلزامي في كوريا. لتحقيق أهداف الدراسة تم تحليل العلاقة بين الشركات التي قامت بتغيير مدققيها بشكل إلزامي وبين تكلفة رأس المال الممول بالملكية (cost of equity capital) ضمن المجال الزمني 2006-2008.

[1] Bratten, B., Causholli, M., & Omer, T. C. (2019). **Audit Firm Tenure, Bank Complexity, and Financial Reporting Quality**. *Contemporary Accounting Research*, 36(1), 295–325. https://doi.org/10.1111/1911-3846.12427 and https://booksc.org/book/70866236/da1f51 16th/10/2020

[2] Kim, S. M., Kim, S. M., Lee, D., H., Yoo, S., W., (2019). **How investors perceive mandatory audit firm rotation in Korea**. *Sustainability* 11(4), PP: 1–17. https://booksc.org/book/74796525/6bc3bd 15th/9/2020

توصلت الدراسة إلى وجود علاقة عكسية بين التغيير الإلزامي وتكلفة رأس مال التمويل بالملكية (cost of equity capital)، أي أن المستثمرين ينظرون إلى التغيير الإلزامي كأنه أداة تعزز استقلال المدقق وتحسن جودة التقارير المالي.

يمكن تلخيص نتائج الدراسات السابقة التي قامت بدراسة العلاقة بين تغيير المدقق, فترة الارتباط, وجودة التدقيق ضمن الجدول رقم (1).

الجدول (1)[1]: نتائج الدراسات السابقة حول العلاقة بين تغيير المدقق, فترة الارتباط, وجودة التدقيق

الدراسة	تغيير المدقق إلزامي		تغيير المدقق طوعي		فترة الارتباط	
	شركة	شريك	شركة	شريك	شركة	شريك
(chi, W., et al, 2004)					إيجابي	إيجابي
(Knechel, R. & Vanstraelen, A., 2007)						لا تأثير
(Offermanns, M., 2007)			سلبي	إيجابي	إيجابي	
(Cameran, M., et al, 2008)	سلبي		إيجابي		إيجابي	
(Lim, C. Y., et al, 2010)					متباين مشروطة[2]	
(Siregar, S., et al. 2012)[3]	لا تأثير	لا تأثير	سلبي	إيجابي	سلبي بعد التطبيق[4]	متباين[5]
(Omoye, A., et al. 2013)	سلبي					
(Francis. J. R. 2015)	سلبي					
(Kwon, S. Y., et al. 2014)	لا تأثير					
(Anis. A. 2014)					سلبي	
(Corbella, S., et al. 2015)	إيجابي مشروط[6]		إيجابي مشروط[7]			
(Maria, R.L.A. 2016)			إيجابي بسيط			

[1] المصدر: من اعداد الباحث.

[2] إيجابي إذا ترافق مع تخصص بصناعة العميل. وسلبي إذا ترافق مع تبيعة مالية

[3] تمت دراسة الظاهرة قبل وبعد تطبيق التغيير الإلزامي للمدقق

[4] فترة ارتباط مع شركة التدقيق لا تأثر على جودة التدقيق قبل تطبيق التغيير الإلزامي. أما بعد تطبيقه فأصبحت تأثر بشكل سلبي على جودة التدقيق

[5] فترة ارتباط الشريك تأثر بشكل إيجابي قبل التطبيق التغيير الإلزامي للمدقق وسلبي بعد التطبيق

[6] تأثر إيجابي إذا كان اتجاه التغيير من non-big 4 إلى big 4

[7] تأثر إيجابي إذا كان اتجاه التغيير من non-big 4 إلى big 4

(Turel, A., et al. 2017)					إيجابي	
(Mohrmann, Ulf. 2017)	لا تأثير		سلبي			
(صبري, مشتهي, 2014)	إيجابي				سلبي	
(أبو رياش, أحلام, 2013)	ايجابي				سلبي	

تعددت الدراسات السابقة التي تطرقت لدراسة العلاقة بين تغيير المدقق وفترة الارتباط وتأثيرهما في جودة التدقيق وهذا دليل على أهمية هذه العلاقة. كما أن الدراسات السابقة قد أظهرت نتائج متباينة وذلك قد يكون بسبب اختلاف البيئات الاقتصادية والمهنية التي أُجريت ضمنها.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

تختلف هذه الدراسة عن سابقاتها أنها طُبقت ضمن البيئة السورية التي تختلف عن بيئات الدول الأُخرى وتقديمها أساس علمي في تحليل تأثير تغيير المدقق وفترة الارتباط في جودة التدقيق في سورية.

- **أهمية الدراسة:**

تكمن أهمية الدراسة فيما يلي:

1. على اعتبار أن محصلة التأثير الكلي لفترة الارتباط وتغيير المدقق على جودة التدقيق غير واضح, فإنه من الأهمية دراسة هذه العلاقة لمعرفة كيف تتغير جودة التدقيق خلال سنوات فترة ارتباط المدقق مع العميل, كما أنه من المهم تحديد أثر التغيير في جودة التدقيق للاستفادة منها في صياغة التعليمات والقواعد الناظمة لموضوع فترة ارتباط المدقق بالعميل وتعديل ما هو قائم منها فيما لو تبين أن القواعد المعمول بها حاليا لا تتماشى مع النتائج العلمية للدراسة.
2. تعتبر هذه الدراسة من الدراسات القليلة التي تسعى إلى فحص العلاقة القائمة بين تغيير المدقق وفترة ارتباطه وبين جودة التدقيق في بيئة تدقيق عربية مختلفة عن البيئات الغربية التي تمت فيها معظم الدراسات السابقة.

- **أهداف الدراسة:**

تكمن أهداف الدراسة بما يلي:

1. معرفة تأثير تغيير مدقق الحسابات في جودة التدقيق في سورية.
2. معرفة تأثير فترة ارتباط مدقق الحسابات في جودة التدقيق في سورية.

- **فرضيات الدراسة:**

بالاعتماد على تساؤلات الدراسة يمكن صياغة الفرضيات التالية:

1. الفرضية الأولى:

الفرض الصفري $H1_0$: لا يوجد أثر معنوي لتغيير مدقق الحسابات في جودة التدقيق في سورية.

الفرض البديل $H1_1$: يوجد أثر معنوي لتغيير مدقق الحسابات في جودة التدقيق في سورية.

2. الفرضية الثانية:

الفرض الصفري$H2_0$:لا يوجد أثر معنوي لفترة ارتباط مدقق الحسابات في جودة التدقيق في سورية.

الفرض البديل $H2_1$: يوجد أثر معنوي لفترة ارتباط مدقق الحسابات في جودة التدقيق في سورية.

- **منهج الدراسة.**

لتحقيق أهداف الدراسة اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي من خلال مراجعة الأدبيات السابقة والقوانين والتشريعات المتعلقة بمشكلة الدراسة ثم استخدام الأساليب الإحصائية الكمية المناسبة لتحليل البيانات لاختبار فرضيات الدراسة. ويمكن تلخيص الخطوات التي تمت بها الدراسة كما يلي:

- مراجعة الأبحاث والدراسات العربية والأجنبية السابقة والمقالات التي تطرقت لمشكلة الدراسة من أجل الحصول على فهم أعمق للمشكلة وصياغة فرضياتها وبناء الإطار النظري.

- تحديد عينة الدراسة, وتحديد حالات تغيير المدقق وفترة ارتباطه بالعميل, وتحديد الآلية المناسبة لقياس المتغير التابع (جودة التدقيق) التي تم اقتباسها من عدة دراسات سابقة وهي المستحقات الاختيارية التي تم اعتبارها مقياس وكيل عن جودة التدقيق,
- القيام بجمع البيانات التي تتكون من القوائم المالية المدققة وتقارير التدقيق من موقع هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية بهدف قياس المستحقات الاختيارية.
- قياس المستحقات الاختيارية التي تمثل المقياس الوكيل عن المتغير التابع (جودة التدقيق) من خلال تحليل البيانات التي تم جمعها في الخطوة السابقة باستخدام الأساليب الإحصائية.
- تطبيق أساليب الإحصاء الوصفي والاستدلالي المناسبة من أجل اختبار الفرضيات والتوصل إلى نتائج الدراسة ثم عرض التوصيات

● مجتمع وعينة ومجال الدراسة

يتألف مجتمع الدراسة من الشركات الخاضعة لرقابة هيئة الأوراق والأسواق المالية. ويبلغ عدد تلك الشركات 53 شركة

مجال الدراسة من سنة 2010 حتى 2017.

أما عينة الدراسة شملت 21 شركة. وبلغ عدد المشاهدات (شركة, سنة) لفترة الارتباط (168), بينما عدد حالات تغيير المدقق (56).

● حدود ومحددات الدراسة

1. تم إجراء الدراسة على عينة من ثلاثة قطاعات فقط من الشركات الخاضعة لرقابة هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية (الحدود المكانية)، هم القطاع المصرفي, التأميني, والخدمي وذلك بسبب عدم ملاءمة بيانات باقي القطاعات, وذلك خلال الفترة الزمنية الممتدة من 2010 حتى 2017 (الحدود الزمنية).
2. لم يكن هناك إمكانية لزيادة مفردات العينة بسبب حداثة هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية وقلة عدد المنشآت الخاضعة لرقابتها.

3. لم يتمكن الباحث من دراسة تأثير تغيير المدقق وفترة الارتباط في جودة التدقيق لكل قطاع على حدة لأن عدد حالات تغيير المدقق كانت 9, 11, 22 ضمن القطاع الخدمي, التأميني, والمصرفي على التوالي, ويعتبر عدد المفردات قليل لإجراء الاختبارات الإحصائية عليهم خصوصاً مفردات القطاع الخدمي والتأميني. أما بالنسبة للمشاهدات الخاصة بفترة الارتباط كان عددها 11, 7, 5, 9 في السنة الأولى, والثانية, والثالثة, والرابعة وما فوق على التوالي من فترة الارتباط ضمن القطاع الخدمي. 18, 11, 8, 7 في السنة الأولى, والثانية, والثالثة, والرابعة وما فوق على التوالي من فترة الارتباط ضمن القطاع التأميني. 29, 21, 18, 20 في السنة الأولى, والثانية, والثالثة, والرابعة وما فوق على التوالي من فترة الارتباط ضمن القطاع المصرفي ويُعتبر عدد المشاهدات ضمن المجموعات الفرعية قليل خصوصاً القطاع الخدمي والتأميني.
4. شكّل قياس جودة التدقيق صعوبة في إتمام الدراسة. وبسبب صعوبة الحصول على أوراق عمل التدقيق لتقيم الجودة وعناصرها, واحتمالية عدم الحصول على إجابات موضوعية من قبل المدققين في حال استخدام قائمة استقصائية, تم اللجوء لاستخدام أحد المقاييس الوكيلة (المستحقات الاختيارية) المستخدمة بكثرة ضمن الدراسات السابقة التي تطرقت لجودة التدقيق والتي تعتبر ملاءمة لإتمام الدراسة.

المبحث الأول:

جودة التدقيق والعوامل المؤثرة بها وأساليب قياسها

1-1- مفهوم جودة التدقيق.

2-1- أهمية جودة التدقيق.

3-1- معايير الرقابة على جودة التدقيق.

4-1- الإطار المفاهيمي لجودة التدقيق.

1-4-1. الإطار المفاهيمي لجودة التدقيق حسب مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) والمصادق عليه من قبل مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA).

2-4-1. الإطار المفاهيمي لجودة التدقيق حسب مجلس التقارير المالية البريطاني (FRC).

5-1- قياس جودة التدقيق.

6-1- العوامل المؤثرة في جودة التدقيق.

7-1- جودة التدقيق في سورية.

المبحث الأول:

جودة تدقيق الحسابات والعوامل المؤثرة بها وأساليب قياسها

1-1- مفهوم جودة التدقيق:

تعتبر مهنة تدقيق الحسابات من المهن الحديثة نسبيا والتي راجت بعد الثورة الصناعية الكبرى وانفصال الملكية عن الإدارة, وتم تعريف التدقيق من قبل مجمع المحاسبين الأمريكيين كالتالي:

عملية منظمة وممنهجة تهدف للحصول على أدلة إثبات كافية وتقيمها بغية إبداء رأي وتقديم تأكيد معقول حول عدالة عرض القوائم المالية وانسجامها مع المعايير المعمول بها ثم توصيل النتائج إلى مستخدمي المعلومات المالية.[1]

ويعود مفهوم الجودة إلى الكلمة اللاتينية (Qualities) والتي تعني طبيعة الشخص, وطبيعة الشيء, ودرجة الصلابة, وقديما كانت تعني الدقة والإتقان. وقد عرفتها الجمعية الأمريكية لضبط الجودة بأنها مجموعة من مزايا وخصائص المنتج أو الخدمة القادرة على تلبية حاجات المستهلك.[2]

أما جودة تدقيق الحسابات فتوصف على أنها هدف مهنة التدقيق والتي تعطي القيمة لمهنة التدقيق. وعلى الرغم من أهمية جودة التدقيق وسنوات البحث المستمر في مجالها إلا أنه لا يوجد لها تعريف متفق عليه[3] وذلك بسبب تعدد الأطراف المهتمة بها واختلاف منظور كل طرف وتفسيره لمفهوم جودة التدقيق4.

---

[1] Louwers, T., Blay, A., Sinason, D., Strawser, J., & Thibodeau, J. (2011) ."**Auditing and Assurance Services".** *A book Published by McGraw-Hill/Irwin*. 4th edition، P4

[2] أبو هين، أياد،2005. **العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين**، *رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الاسلامية في غزة*. ص43

[3] Dickins, D., Fay, R. G., Reisch, J. (2014.) **"measuring and communicating audit quality: the new AQIs"**، *the CPA journal*، P16. Available at: https://www.questia.com/magazine/1P3-3475772821/measuring-and-communicating-audit-quality-the-new 27th August 2019.

[4] بربر، أحمد، 2014. **جودة المراجعة مدخلاً لتضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات "حالة الجزائر"**، *رسالة ماجستير غير منشورة جامعة قصادي مرباح*، ص 3.

فمن وجهة نظر مدقق الحسابات فإن جودة التدقيق هي قدرة المدقق على مقابلة المتطلبات المهنية والقانونية لمهنة تدقيق الحسابات (مثل الالتزام بـ GAAS)[1], فالمدقق يحاول بذلك تحقيق أعلى درجة جودة من خلال الالتزامات بالمعايير المهنية والأخلاقية والمسؤوليات القانونية[2].

أما من وجهة نظر أصحاب المصلحة (الطرف الثالث) فتعرف على أنها قدرة المدقق على مقابلة احتياجاتهم[3] وإضفاء تأكيد على صدق القوائم المالية التي يعتمدون عليها في اتخاذ قراراتهم[4].

وعرفتها (De Angelo), الذي يعتبر تعريفها الاكثر شيوعاً, على أنها احتمال قيام المدقق باكتشاف الأخطاء الجوهرية في نظام العميل والتصريح عن هذه الأخطاء في تقريره[5]. ويعتبر هذا المفهوم من المفاهيم التي لاقت قبولاً عاماً حيث جزأت جودة التدقيق إلى جزأين:

- ✓ الأول هو الكفاءة (قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء الجوهرية)
- ✓ والثاني هو استقلال المدقق (قدرة المدقق على الإفصاح عن الأخطاء المكتشفة في تقريره).

وعرفها (O'Keefe et al) من خلال التخصص في تدقيق صناعة العميل فكلما زاد تخصص المدقق في صناعة العميل أدى ذلك إلى تحسين جودة التدقيق, ويمكن تفسير ذلك بتوافر تقنيات وأساليب تدقيق مناسبة وبأقل التكاليف والمعرفة الإضافية لدى المدقق بصناعة العميل بسبب تخصصه بها.[6]

وتُعرف بأنها قلة احتمالية وجود أخطاء ذات أهمية نسبية في القوائم المالية.[7]

وتعرف أيضاً على أنها العملية التي تجلب المزيد من المصداقية لتقارير الأرباح.[8]

---

[1] Dickins, D., Fay, R. G., Reisch, J. (2014**).** Op. Cit. P16

[2] بربر، أحمد. 2014. مرجع سابق. ص3

[3] Dickins, D., Fay, R. G., Reisch, J. (2014**).** Op. Cit. P16

[4] بربر، أحمد. 2014. مرجع سابق. ص3

[5] DeAngelo, L. 1981. "**Auditor size and audit quality"**. *Journal of Accounting and Economics*, 113-127.

نقلاً من:

Siregar, S., Amarullah, F., Wibowo, A., & Anggraita, V. (2012). Op. Cit. P60

[6] O'Keefe, T. B., King, R. D., & Gaver, K. M. (1994). **"Audit fees, industry specialization, and compliance with GAAS reporting standards".** *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 13(2), 41–55

نقلاً من:

حميدات، محمد محمود. 2002. **تقييم جودة تدقيق الحسابات في الاردن والعوامل المحددة لها (دراسة ميدانية)**، *رسالة ماجستير غير منشورة*، جامعة اليرموك. ص29

[7] المرجع السابق ص29

[8] الساعدي، حكيم، و. التميمي، عباس 2015, **ادارة الارباح عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها**، جامعة بغداد كلية الادارة والإقتصاد. ص91.

وعُرّفت جودة التدقيق حسب الارشادات الصادرة عن الاتحاد الأوروبي على أنها الدرجة التي تحدد الخصائص الكامنة لتحقيق متطلبات التدقيق, وتتضمن هذه الخصائص ما يلي[1]:

1. الأهمية: أي مدى أهمية القضية التي تخضع للاختبار في التدقيق. وبالتالي يمكن أن تقيم أبعاد متعددة مثل الحجم المالي للعميل, تأثير أداء العميل على المجتمع أو على القضايا المتعلقة بالسياسات الرئيسية.
2. الموثوقية أو امكانية الاعتماد: أي هل تعكس نتائج عملية التدقيق والاستنتاجات التي توصل اليها المدقق بشكل دقيق الظروف الفعلية فيما يتعلق بالقضية الرئيسية التي يتم اختبارها. وهل جميع التأكيدات في تقرير التدقيق أو ما تقدمه عملية التدقيق من آراء وتقارير أخرى مؤيَّدة وبشكل كامل من خلال البيانات التي تم تجميعها في عملية التدقيق.
3. الموضوعية: أي هل تم إجراء عملية التدقيق بطريقة عادلة ونزيهة.
4. المجال: أي هل تُحدد خطة التدقيق جميع العناصر المطلوبة بشكل ملائم. وهل يتم تنفيذ عملية التدقيق بشكل كامل بطريقة مرضية.
5. التوقيت الملائم: هل يتم اخراج نتائج التدقيق في الوقت المناسب.
6. الوضوح: هل كان تقرير التدقيق واضحاً في تقديم نتائج عملية التدقيق ومفهوماً من قبل المستخدم.
7. الكفاءة: هل خصصت موارد عملية التدقيق بشكل كفوء في ضوء مدى أهمية ودرجة تعقيد عملية التدقيق.
8. الفعالية: هل لقيت نتائج واستنتاجات وتوصيات عملية التدقيق الرد أو الاستجابة الملاءمة من قبل الشركة التي تم تدقيقها وأصحاب المصلحة الآخرين.

تبعاً لذلك فإن جودة التدقيق بنية متعددة المفاهيم والأبعاد لمقابلة توقعات أصحاب المصالح, وتتم مقابلة توقعات أصحاب المصالح عند[2]:

1. إصدار المدقق تقريره بموثوقية ودقة.
2. تقديم المدقق رؤى ونصائح مفيدة للعميل, وبالتالي إضفاء قيمة مضافة على الخدمة المقدمة.

[1] أحطاطش، نشيدة. 2017. **أثر جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات -دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر**. *رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة سطيف*. ص ص 69-70.

2 Vaicekauskas، D.، & Mackevičius، J.، (2014). "**Developing a framework for audit quality management in audit firms**"، *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowosci*. Vol. 75 Issue 131, PP 171-193. P177

3. تقليل المدقق لاحتمالية وجود أخطاء ذات أهمية نسبية سواء كانت بسبب أعمال الغش أو الأخطاء غير المقصودة.

4. التزام المدقق بالأخلاق والمعاير المهنية بكافة مراحل التدقيق.

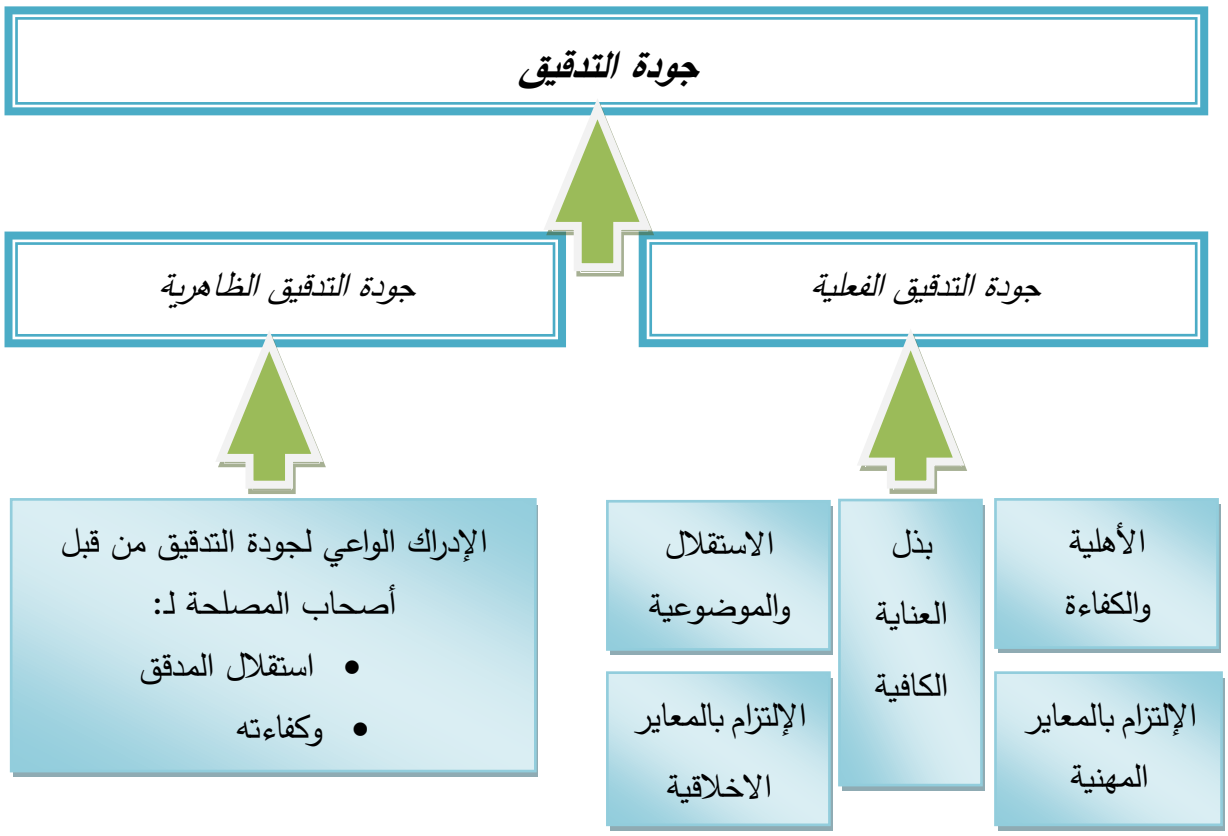
5. تأدية عملية التدقيق من خلال مدقق مستقل ذو خبرة ومهارة كافية لاكتشاف الأخطاء ذات الأهمية النسبية.

6. إدراك إدارة منشاة العميل لمسؤولياتها والتأكيد على جودة نظام الرقابة الداخلية ضمن المنشأة.

ويرى الباحث أنه يمكن تقسيم جودة التدقيق إلى جزأين[1], الأول هو جودة التدقيق الفعلية (Audit Quality in Fact) التي تتمثل بأهلية المدقق وكفاءته, واستقلاله وموضوعيته, والتزامه بالمعاير المهنية والأخلاقية, وبذله العناية الكافية عند إجراء عملية التدقيق. أما الجزء الثاني وهو جودة التدقيق الظاهرية (Audit Quality in Appearance) وهي مدى إدراك مستخدمي نتائج التدقيق (تقرير التدقيق) للجودة الفعلية لخدمة التدقيق المقدمة لهم, فمن دون إدراكهم لجودة التدقيق الفعلية ستكون ردود فعلهم كما لو كانت جودة التدقيق الفعلية منخفضة. ويمكن تمثيل ذلك بالشكل رقم (2):

[1] تم اشتقاق هذه التقسيم بالاعتماد على تقسيم استقلال المدقق حسب مجلس معايير الاخلاق الدولية (IESBA) (الاستقلال الفعلي، والاستقلال الظاهري).

الشكل رقم (2)[1]:



2-1- أهمية جودة التدقيق:

تعتبر جودة التدقيق مطلب هام وحيوي عند القيام بعميلة التدقيق ومن دونها يتداعى الامر لحدوث فشل في عملية التدقيق وإلحاق الضرر بالمجتمع المالي والشركة الخاضعة للتدقيق وتعرض المدقق للمقاضاة لتعويض المتضررين وتنبع أهميتها من عدة نقاط أهمها[2]:

1. تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية:

تعتبر المعايير المهنية كدليل إرشادي لمدقق الحسابات تساعد على رفع مستوى الأداء المهني له وبالتالي المساهمة بإنجاز عملية التدقيق بأفضل صورة ممكنة, وعند سعي المدقق وراء جودة التدقيق تعني التزامه وتمسكه بالمعايير المهنية والأخلاقية.

[1] المصدر: من اعداد الباحث

[2] مرجانة، عماد. (2017). **"دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق في الجزائر دراسة استبيانيه-محافظي الحسابات وخبراء محاسبين- ولاية أم البواقي."** *رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة العربي بن مهيدي*. ص 13-14

2. تضيق فجوة التوقعات:

تنتج فجوة التوقعات بتدقيق الحسابات، حسب (Liggio, 1974)، بسبب التباين بين ما هو متوقع أن يحققه مدقق الحسابات وبين الأداء الفعلي الذي يقدمه[1]. وتسهم جودة التدقيق في حث المدقق لرفع مستوى أدائه المهني الذي يساهم في ردم فجوة التدقيق واقتراب الأداء الفعلي من الأداء المتوقع من قبل أصحاب المصلحة.

3. تخفيض صراع الوكالة:

بعد فصل الملكية عن الإدارة ظهرت مشكلة الوكالة التي تنتج عن التعارض بين الوكيل (الإدارة) والموكل (المساهمين) حيث يسعى كل طرف إلى تعظيم العوائد والمنافع الخاصة به، وتسعى الإدارة إلى اتباع سياسات معينة بهدف تحقيق أهدافها الخاصة التي تصب في مصلحتها بغض النظر عن توافقها مع أهداف ومصلحة باقي الأطراف وتجاهل مدى صحة تلك السياسات في القياس والإفصاح عن العمليات والأحداث الاقتصادية[2]. وتلعب جودة التدقيق دوراً هاماً في رفع أداء المدقق للحد من تضارب المصالح بين الإدارة والمساهمين وأصحاب المصلحة وتخفيض مشكلة عدم تماثل المعلومات.[3]

4. الحد من ممارسات إدارة الأرباح وتحسين مستوى التحفظ المحاسبي:

تحاول الإدارة, في بعض الاحيان, التلاعب بالأرباح من خلال استغلال المرونة في المعايير المحاسبية وتعدد بدائل المعالجات المحاسبية مثل طرق احتساب مصروف الإهتلاك أو طرق تسعير المخزون[4] واتباع سياسات محاسبية هجومية (aggressive accounting) بهدف تضخيم

---

[1]Aljaaidi, K. S. (2009) "**Reviewing the audit expectation gap literature from 1974 to 2007**". *International Postgraduate Business Journal (IPBJ)*, Vol. 1., PP:41-75,

نقلاً من

مزياني، نور الدين. (2015) "**أبعاد مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق**." *مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية*. العدد 14. ص ص: 98-114, ص100. متاحة على الموقع التالي:

http://www.webreview.dz/IMG/pdf/6pdf.pdf تاريخ 27/اب/2019

[2] شبير، ماهر. (2017) "**أثر استخدام آليات الحوكمه في تخفيض تكاليف الوكالة (دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في بورصة فلسطين)**". *رسالة ماجستير غير منشورة. الجامعة الاسلامية فلسطين*. ص34.

[3]أحطاطش, نشيدة. 2017. مرجع سبق ذكره. ص67

[4] المومني، محمد عبد الله. (2006). **تحليل وتقييم ممارسات الادارة في استغلال المرونة المتاحة بالمعايير المحاسبية لإدارة الأرباح ومدى وعي المستثمرين لها: دراسة تحليلية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان**. *رسالة دكتوراه غير منشورة*، جامعة عمان العربية للدراسات العليا. ص19

الأرباح واظهار الأداء المالي للمنشأة بشكل أفضل مما هو عليه في الواقع بغية تحقيق مكافآت وامتيازات خاصة بها. وعند تقديم المدقق خدماته التدقيقية بجودة عالية يحث الإدارة على اتباع سياسات محاسبية أكثر تحفظاً بالاعتراف بالإيرادات مع الاعتراف بالخسائر المحتملة تماشياً مع مبدأ الحيطة والحذر.

وتكمن أهمية جودة التدقيق أيضاً من خلال زيادة رضا الجهات المستفيدة منها. ومن هذه الجهات:[1]

- مدقق الحسابات: من المهم بالنسبة لمدقق الحسابات أن يقدم خدماته التدقيقية بجودة معقولة لأنها تنعكس بشكل إيجابي عليه من خلال تخفيض خطر المقاضاة وإخلاء مسؤوليته لمنع المسائلة القانونية وبالتالي تحسين سمعته وموقعه التنافسي وزيادة حصته السوقية التي تؤدي بدورها إلى تعظيم إيراداته.

- إدارة العميل: تستفيد الإدارة من جودة التدقيق من خلال تحديد مواطن القوة والضعف من ثم معالجتها, ومن جهة أخرى فإن تقرير المدقق له دور فاعل في السوق مما قد يساهم في تحسين سعر السهم والذي بدوره يعود بالنفع على الإدارة.

- المستثمرين الحاليين والمحتملين: تعتبر نتائج عملية التدقيق (تقرير التدقيق) وسيلة ذات أهمية كبيرة في مساعدة المستثمرين الحاليين لمعرفة الوضع المالي للمنشأة التي يستثمرون فيها والتأكد من استمرار أعمال المنشأة وضمان حصولهم على الأرباح الموزعة من قبل المنشأة. ليس فقط المستثمرين الحاليين مهتمون بجودة التدقيق بل أيضاً المستثمرين المحتملون حيث يعتمدون على نتائج عملية التدقيق التي تعتبر من الركائز الأساسية في اتخاذ قرارات الاستثمار.

- البنوك والدائنون: يعتمد الدائنون والبنوك على نتائج عملية التدقيق في اتخاذ قرارات منح الائتمان للعملاء وبالتالي يهتمون بإتمام عملية التدقيق بأعلى جودة بغية ترشيد قرارات منح الائتمان.

- الجهات والأجهزة الحكومية: تعتمد الأجهزة الحكومية على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة, منها التخطيط والرقابة, وفرض الضرائب. وتسعى الأجهزة الحكومية إلى أن تتم أعمال المراجعة

[1] جبران، محمد علي. (2010). **العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونين في اليمن**، *الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة السعودية*. ص14

والتدقيق وفقًا لمستوى عالٍ من الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي وحماية جميع الأطراف ذات العلاقة بعملية التدقيق.

- الجمعيات والهيئات المنظمة للمهنة: تسعى الجمعيات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق إلى إلزام مكاتب المراجعة والتدقيق بتحقيق مستوى عالي من الجودة من أجل تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها, ووضعها في مكانها اللائق بين المهن الأخرى، وتحسين نظرة المجتمع لهذه المهنة وللخدمات التي تقدمها.

3-1-معايير الرقابة على جودة التدقيق.

اهتمت المنظمات الدولية بجودة التدقيق من خلال إصدار معايير خاصة للرقابة عليها بحيث تقدم هذه المعايير دليلاً يُعتد به لإرشاد شركات التدقيق والمدققين لضمان سير عملية التدقيق كما خُطّط لها لتحسين مستوى جودة خدمة التدقيق والحفاظ عليها وعلى سمعة المهنة ضمن المجتمع المالي. وفيما يلي سيتم عرض ملخص لمعايير رقابة الجودة حسب الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)

معايير رقابة الجودة حسب الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)

قام الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) من خلال مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) بإصدار معيارين بخصوص رقابة الجودة, الأول معيار رقابة الجودة رقم (1), والثاني معيار التدقيق الدولي لرقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية رقم (220).

الفرق بينهما أن معيار رقابة الجودة رقم (1) يقدم دليل لشركة التدقيق لإيجاد نظام لرقابة الجودة والالتزام به من أجل تزويدها بتأكيد معقول بأن الشركة وموظفيها ممتثلون للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها, وأن تكون التقارير الصادرة عن الشركة أو شركاء العملية ملاءمة حسب الظروف. أما معيار التدقيق الدولي رقم (220) يهدف لتطبيق إجراءات رقابة الجودة في مرحلة عملية التدقيق والتي تقدم للمدقق ضماناً معقولاً بأن عملية التدقيق تمتثل للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة, وإن تقرير المدقق الصادر ملائم حسب الظروف.[1] يتضمن كلا المعياريين عناصر لرقابة الجودة وتتشابه إلى حد ما, وهي[2]:

[1] طقطق، كنان. (2013). **مدى الإلتزام بالمعايير المهنية لرقابة الجودة لدى مهنة تدقيق الحسابات في سورية (دراسة ميدانية)**، *رسالة ماجستير جامعة دمشق*، ص52.

[2] International Auditing and Assurance Standards Board. **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**. *Edition 2017-2016 Arabic version, translated by* SOCPA. ISQC (1) + IAS (220).

- *مسؤوليات القيادة:*

حسب معيار رقابة الجودة رقم (1), يجب على شركة التدقيق أن تضع إجراءات وسياسات للتأكيد على نشر ثقافة أن الجودة عنصر مهم في أداء العمليات وتحميل المسؤولة المطلقة بما يخص نظام رقابة الجودة للمدير التنفيذي داخل شركة التدقيق أو من يكافئهُ. كما يجب على الأشخاص اللذين توكل لهم مهمة تشغيل نظام رقابة الجودة من قبل المدير التنفيذي أن يمتلكوا الخبرة والمقدرة الكافية والمناسبة لتحمل تلك المسؤولية.

حسب معيار التدقيق الدولي رقم (220), يتحمل شريك التدقيق المسؤول عن الارتباط مسؤولية الجودة الشاملة لكل عملية ارتباط كُلف بها من خلال التأكد من أن عملية التدقيق تسير بما يتوافق مع المعايير والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها, والامتثال لإجراءات الرقابة الخاصة بشركة التدقيق, وإصدار تقارير المدقق التي تعد مناسبة حسب الظروف.

ويرى الباحث أن الإدارة العليا المسؤولة عن القيادة ضمن شركة التدقيق يجب أن تلعب دوراً هاماً في التأكّد من أن فرق التدقيق لن تتأثر بالآثار السلبية لفترة الارتباط التي تتمثل بانخفاض الاسقتلال والموضوعية والشك المهني الناتج عن علاقة الألفة والروتين في إجراءات التدقيق. بل ويجب أن تساهم بشكل فعّال في تحقيق الاثار الإيجابية لفترة الارتباط من خلال تحسين الكفاءة الناتج عن اكتساء فرق التدقيق للمعارف التفصيلية الخاصة بالعميل. وفي حال انخفاض قدرة القيادة على تحقيق ذلك كلما كان تغيير شركة التدقيق أو شريك التدقيق عامل مهم لتحقيق جودة التدقيق. كما أن حجم شركة أو مكتب التدقيق يشكل تحدٍ بالنسبة للقيادة في نشر ثقافة الجودة ضمن الشركة أو المكتب. فكلما كان حجم شركة أو مكتب التدقيق كبيراً, كلما تطلب الأمر جهداً أكبر من القيادة للتأكد من أن العناصر ملتزمون بمتطلبات جودة التدقيق.

- *المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة:*

حسب معيار رقابة الجودة رقم (1), ينبغي على شركة التدقيق تصميم إجراءات وسياسات لتزويدها بتأكيد معقول أن الشركة وموظفيها يمتثلون لمتطلبات السلوك الأخلاقي (النزاهة, الموضوعية, الكفاءة والعناية الكافية, الحفاظ على سرية معلومات العميل, والسلوك المهني) وتعزيز هذه المتطلبات من خلال قيادة الشركة, والتعليم والتدريب, والمراقبة, وسياسات وإجراءات عدم الامتثال;

بالإضافة لمتطلبات الاستقلال بحيث تساعد تلك الإجراءات والسياسات على ايصال متطلبات الاستقلال إلى موظفي الشركة, وتحديد وتقييم الظروف والعلاقات التي تهدد الاستقلال واتخاذ الإجراء المناسب, وتعزيز التغذية العكسية من الموظفين إلى الشركة للإبلاغ عن المخالفات.

حسب معيار التدقيق الدولي رقم (220), يجب على شريك التدقيق أن يبقى بحالة تأهب ونشاط للبحث على الأدلة التي تشير إلى خروقات عدم امتثال فريق التدقيق لمتطلبات السلوك الأخلاقي ومتطلبات الاستقلال واتخاذ الإجراءات المناسبة في حال ثبت ذلك.

ويرى الباحث أن متطلبات السلوك الأخلاقي تعتبر النقطة التي تبدأ عندها جودة التدقيق وقبلها لايوجد جودة والحفاظ عليها خلال فترة الارتباط شيء حيوي للحفاظ على جودة التدقيق. وفي حال غيابها يصبح تغيير المدقق حل لتحسين جودة التدقيق, وذلك بشرط التعاقد مع مدقق أخر ملتزم بمتطلبات السلوك الأخلاقي.

- *قبول واستمرار علاقات العميل والارتباطات المحددة:*

حسب معيار رقابة الجودة رقم (1), ينبغي على شركة التدقيق أن تصمم إجراءات وسياسات تقدم لها تأكيداً معقولاً بأنها قادرة على تقديم خدمة التدقيق لعميل جديد أو الاستمرار مع عميل حالي بحيث أنها تملك عدد كافٍ من الموظفين ذوي خبرة ومعرفة بقطاع عمل العميل وقادرة على توفير الخبراء إذا اقتضى الأمر, وأن الأفراد الذين يحققون متطلبات رقابة الجودة متاحين, وأنها قادرة على الالتزام بمتطلبات السلوك الأخلاقي, وأخذت بعين الاعتبار نزاهة العميل.

حسب معيار التدقيق الدولي رقم (220), من المفترض أن يشعر شريك التدقيق بالرضا إزاء إتباع الإجراءات المناسبة فيما يتعلق بالموافقة على قبول العميل أو الاستمرار معه, وعليه أن يقرر ملاءمة الاستنتاجات التي تم التوصل لها بهذا الخصوص وإذا حصل الشريك على معلومات قد تتسبب بإلغاء عملية التدقيق من قبل المؤسسة في وقت مبكر عليه ايصال تلك المعلومات للشركة على الفور ليتمكنا من اتخاذ الإجراء المناسب.

ويرى الباحث أن عملية قبول العميل أو الاستمرار مع عميل حالي تعتبر عنصر هام جداً من عناصر الجودة وذلك لتحدد وجود كفاءة ابتدائية (أي امتلاك فريق العمل خبرة معقولة ومناسبة

لطبيعة العميل) وامكانية مقابلة متطلبات السلوك الأخلاقي. وفي حال كان قرار الاستمرار أو قبول العميل صحيح سيؤدي ذلك لجعل فترة الارتباط تؤثر بشكل إيجابي على الجودة من خلال السماح للمدقق باكتساب المعارف التفصيلية للعميل التي تقود إلى تنامي الكفاءة. ويصبح تغيير المدقق ذو تأثير سلبي بتلك الحالة.

- *الموارد البشرية / تعين فرق الارتباط*:

حسب معيار رقابة الجودة رقم (1), ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول على أنها تمتلك عدداً كافياً من الموظفين الذين يتمتعون بالكفاءة والقدرات والالتزام بالمبادئ الأخلاقية من أجل أداء العمليات وفقاً للمعاير المهنية ومساعدة الشركة على إصدار التقارير المناسبة حسب الظروف.

حسب معيار التدقيق الدولي رقم (220), يجب أن يكون شريك التدقيق راضٍ ومقتنع بأن فريق التدقيق وأي خبراء ضمن فريق الارتباط يمتلكون مجتمعين القدرات والكفاءات المناسبة لتنفيذ عملية التدقيق بما يتوافق مع المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية والسماح بإصدار تقرير تدقيق مناسب حسب الظروف.

- *أداء الارتباط*:

حسب معيار رقابة الجودة رقم (1), ينبغي على شركة التدقيق أن تضع إجراءات وسياسات تقدم لها تأكيد معقول أن العمليات يتم تأديتها وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها ويجب أن تتضمن هذه الإجراءات المسائل المتعلقة بتعزيز الاتساق في جودة أداء العملية, مسؤوليات الإشراف, مسؤوليات المراجعة. كما يجب أن تقدم تأكيداً معقولاً حول إجراء مشاورة مناسبة حول المسائل الصعبة أو المثيرة للجدل, وتوفر موارد كافية تمكن الشركة من إجراء مشاورة مناسبة, وتوثيق طبيعة ونطاق هذه المشاورات والاتفاق على النتائج, وتطبيق الاستنتاجات التي يتم التوصل إليها خلال المشاورات.

حسب معيار التدقيق الدولي رقم (220), يجب على الشريك المسؤول عن عملية التدقيق تحمل مسؤولية التوجيه والإشراف وأداء عملية التدقيق في إطار الالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات

القانونية وأن يكون تقرير المدقق مناسب حسب الظروف, وأن يتحمل مسؤولية تنفيذ الفحص طبقاً لسياسات الشركة ويجب أن يكون راضٍ على كفاية أدلة الإثبات لتدعيم النتائج, بالإضافة إلى ذلك فيجب عليه التأكد من فاعلية التشاور والاتفاق على نتائج المشاورة بين الأطراف المتشاورة وأنه تم تنفيذ تلك النتائج.

ويرى الباحث أنه في مرحلة أداء الارتباط وعند قيام شركة التدقيق وشريك التدقيق بالتأكد من مقابلة المعايير المهنية والمتطلبات القانونية واجراء تقييم للاداء وتحديد الانحرافات مع إجراء تحسينات في كل سنة وتبادل الخبرات بين أفراد فريق التدقيق وبين فرق التدقيق ككل يجعل جودة التدقيق في تحسن مستمر عبر فترة الارتباط وتغيير المدقق ضمن تلك البيئة سيجعل جودة التدقيق تنخفض.

- *المراقبة والمتابعة:*

حسب معيار رقابة الجودة رقم (1), ينبغي على شركة التدقيق تصميم إجراءات مراقبة لتقدم لها تأكيد معقول على أن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة مناسبة وتعمل بفاعلية بحيث تشمل القيام بتقييم مستمر لنظام رقابة الجودة من قبل أشخاص ذو خبرة وكفاءة عالية من غير الذين يؤدون عملية التدقيق ثم تقييم حالات القصور والإبلاغ عنها لمعالجتها.

حسب معيار التدقيق الدولي رقم (220), يجب على شريك التدقيق المسؤول عن عملية التدقيق أن يأخذ في الحسبان نتائج عملية المراقبة التي تتبناها شركة التدقيق والتي وردت في آخر معلومات توافرت من شركة التدقيق وإذا كانت حالات القصور التي تمت الإشارة إليها قد أثرت على عملية التدقيق.

ويرى الباحث أن المتابعة والمراقبة أمر هام جداً لتحقيق جودة التدقيق من خلال حث عناصر فريق التدقيق لتقديم مستوى عالي من الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية وتضمن التحسن المستمر للكفاءة وبالتالي عند تطبيق ذلك خلال سنوات الارتباط بين المدقق والعميل ستتأثر جودة التدقيق بشكل إيجابي بفترة الارتباط. وكلما زادت فترة الارتباط كلما زادت أهمية القيام بالمراقبة والمتابعة.

بناءً على ما سبق يرى الباحث أن امتلاك المدقق لعناصر رقابة جودة قوية سيقود إلى احداث تحسين مستمر في جودة التدقيق خلال فترة الارتباط حيث أن تلك العناصر تولد مناخ مناسب لتطور جودة التدقيق. كما أن الحفاظ على مستوى قوي من عناصر رقابة الجودة يعتبر تحدٍ يواجه

المدقق. وعدم التأثّر بالعوامل الضاغطة التي تقود إلى انخفاض الجودة وانعدامها أحياناً يعتبر أمر حيوي لاستمرار الجودة, مثل التبعية الاقتصادية التي تقود إلى تقديم المدقق لتنازلات بهدف الحفاظ على عميله, وعلاقة الألفة التي تقود إلى جعل المدقق متحيزاً تجاه العميل. ومن هنا تأتي أهمية تغيير المدقق التي تعالج تلك المشاكل ولكن يشترط أن يكون التغيير نحو مدقق ذو عناصر رقابة جودة أقوى من سابقة وبالتالي تحقيق جودة تدقيق أفضل عند التغيير.

1-4- الاطار المفاهيمي لجودة التدقيق (Audit Quality Framework):

1-4-1 الإطار المفاهيمي لجودة التدقيق حسب مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) والمصادق عليه من قبل مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA)[1]:

هو عبارة عن مجموعة من العناصر التي تولد البيئة المناسبة لجودة تدقيق الحسابات على مستوى عملية الارتباط (Engagement), شركة التدقيق (firm), وعلى المستوى الوطني والمنظمات المهنية (national) بالإضافة إلى الأطراف ذات العلاقة بعملية تدقيق الحسابات والمتضمنين في سلسلة توريد التقارير المالية (interactions) وعوامل السياق أو البيئة المحيطة بمهنة التدقيق (contextual factors).

يكمن الهدف من إطار جودة التدقيق في:

1. تسليط الضوء على العناصر الرئيسية لجودة التدقيق.
2. حث المهتمين والأطراف ذات العلاقة بعملية التدقيق للبحث عن طرق لتحسين وتطوير جودة التدقيق.
3. تسهيل بناء حوار لنقاش المواضيع المتعلقة بجودة التدقيق.

أما مكونات إطار جودة التدقيق:

كما ورد ضمن مفهوم إطار جودة التدقيق فإنه يتكون من مجموعة من العوامل التي يعتقد أنها تؤدي إلى تحقيق جودة التدقيق وذلك إذا تم أخذها بعين الاعتبار, وهي:

- عوامل متعلقة بالمدخلات(inputs)
- العوامل المتعلقة بإجراء عملية التدقيق ورقابة الجودة (process)

1 **A framework for audit quality. Key elements that create an environment for audit quality** IAASB، 2014. available at: https://www.ifac.org/publications-resources/framework-audit-quality-key-elements-create-environment-audit-quality. : 27th August 2019.

- عوامل متعلقة بالمخرجات (outputs)
- الأطراف ذات العلاقة بعملية تدقيق الحسابات والمتضمنين في سلسلة توريد التقارير المالية (interactions)
- عوامل السياق أو البيئة المحيطة بمهنة تدقيق الحسابات (contextual factors)

أ- عوامل متعلقة بالمدخلات:

وتتعلق بالصفات الخاصة والشخصية للمدقق وتقسم إلى قسمين:

- الأخلاق والقيم
- المعرفة, الخبرة, المهارة والتوقيت

الأخلاق والقيم:

وقسمت الأخلاق والقيم على ثلاثة مستويات كالتالي:

❖ الأخلاق والقيم على مستوى عملية الارتباط:

الاعتبارات الواجب أخذها بالحسبان:

- إدراك فريق التدقيق أن عملية التدقيق يجب أن تنفذ في سياق تحقيق المصلحة العامة والالتزام بالمتطلبات الأخلاقية.
- أن يتميز فريق التدقيق بالموضوعية والنزاهة والمصداقية.
- أن يتميز فريق التدقيق بالاستقلال.
- أن يتميز فريق التدقيق بالكفاءة المهنية وبذل العناية الكافية.
- أن يتميز فريق التدقيق بالشك المهني.

❖ الأخلاق والقيم على مستوى شركة التدقيق:

هناك عدة نقاط رئيسية يجب أخذها بعين الاعتبار لبناء ثقافة أخلاقية ضمن شركة التدقيق وهي:

- تطبيق الحوكمة يؤدي إلى تعزيز الأخلاق ضمن إدارة الشركة وبالتالي صون استقلال شركة التدقيق.
- احتواء شركة التدقيق على أنظمة التقييم والمكافأة وذلك لتعزيز السمات الشخصية لشركاء التدقيق وفرق التدقيق الضرورية لتحقيق جودة التدقيق.
- الاعتبارات المالية لا تؤثر على سياق عملية التدقيق وإلا أضعفت جودة التدقيق.

- يجب على شركة التدقيق التأكيد على أهمية التطوير المهني المستمر لكوادرها البشرية.
- تعزيز ثقافة المشاورة والتواصل ضمن شركة التدقيق.
- وجود نظام متكامل ضمن شركة التدقيق لقبول العملاء.

❖ الأخلاق والقيم على المستوى الوطني والمنظمات المهنية:

وهناك مجموعة من الاعتبارات التي يجب على المنظمات المهنية أخذها بالحسبان بما يخص معايير القيم والأخلاق وهي:

- يجب على المؤسسات والمنظمات المهنية وواضعي المعايير التأكد من أن المعاير الأخلاقية مفهومة ومطبقة بشكل مستمر.
- يجب مشاركة المعلومات المتولدة في مرحلة قبول العميل مع شركات التدقيق الأخرى.

أما الشق الآخر من العوامل المتعلقة بالمدخلات وهي:

المعرفة, الخبرة, المهارة والتوقيت:

ترتبط كفاءة المدقق, التي تحمل أثر إيجابي ومباشر لرفع جودة التدقيق, بمعارف المدقق ذات العلاقة بالمحاسبة والتدقيق وبخبرته ومهارته التي تتراكم وتُصقل عبر الزمن, أي كلما زادت معارف وخبرة ومهارات المدقق كلما ازدادت كفاءته والتي بدورها تقود إلى تحسن وزيادة بجودة التدقيق. وهناك مجموعة من الاعتبارات لكل مستوى من المستويات سابقة الذكر بما يخص المعرفة والخبرة والمهارة ذات العلاقة بالتدقيق والتي يجب مراعاتها لتحقيق جودة التدقيق:

❖ المعرفة, الخبرة, المهارة والتوقيت على مستوى عملية الارتباط:

الاعتبارات الخاصة عند هذا المستوى:

- شريك التدقيق وفرق التدقيق يمتلكون الكفاءة.
- فهم بيئة عمل الشركة الخاضعة للتدقيق من قبل شريك التدقيق وفريق العمل.
- قدرة شريك التدقيق وفريق العمل على إصدار أحكام معقولة.
- أن يؤدي شريك التدقيق دور فاعل في تقيّم المخاطر, التخطيط, الإشراف والاطلاع على العمل الذي تم تأديته.
- ضمان معقول على استمرار فريق التدقيق لفترة طويلة نسبياً.
- أن يكون هناك وقت كافٍ لإجراء عملية التدقيق بفاعلية.

- توفر اتصال بين شريك التدقيق وإدارة منشاة العميل والقائمين على الحوكمة.

❖ المعرفة, الخبرة, المهارة والتوقيت على مستوى شركة التدقيق:

الاعتبارات التي يجب أخذها بعين الاعتبار في هذا المستوى وهي:

- أن تقوم شركة التدقيق بتنظيم عمل شركاء التدقيق وفرق التدقيق ومنحهم وقت كافي لحل القضايا المعقدة.
- تنظيم وهيكلة فرق التدقيق بشكل سليم من قبل شركة التدقيق.
- التدريب والتأهيل الكافي لشركاء التدقيق وأعضاء فرق التدقيق بالمواضيع المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق وصناعة العملاء.

❖ المعرفة, الخبرة, المهارة والتوقيت على المستوى الوطني والمنظمات المهنية:

الاعتبارات التي يجب أخذها بعين الاعتبار على مستوى المنظمات هي:

- وجود قوانين مناسبة لترخيص شركات التدقيق ومنح شهادات المحاسب القانوني وتحديد المعايير التعليمية المطلوبة.
- وجود برامج وترتيبات على المستوى الوطني لتفسير أخر التطورات المتعلقة بمجال المحاسبة والتدقيق والقوانين التنظيمية تهدف إلى إبقاء المدققين بتطور مهني مستمر.
- جذب مهنة تدقيق الحسابات للكوادر البشرية ذات الكفاءة.

ب- *العوامل المتعلقة بإجراء عملية التدقيق ورقابة الجودة* (Process):

تتضمن جودة التدقيق التزام المدقق بإجراءات عملية التدقيق بشكل دقيق والالتزام بإجراءات رقابة الجودة التي تتوافق مع القوانين والتنظيمات والمعايير المعمول بها.

وتقسم إلى ثلاثة مستويات:

❖ العوامل المتعلقة بإجراء عملية التدقيق ورقابة الجودة على مستوى عملية الارتباط:

هناك مجموعة من الاعتبارات التي يجب أخذها بعين الاعتبار وهي:

- أن يلتزم فريق التدقيق بالمعايير والقوانين النافذة وإجراءات رقابة الجودة المطبقة من قبل شركة التدقيق.
- الاستخدام المناسب لتكنولوجيا المعلومات من قبل فريق التدقيق.
- وجود تواصل ذات فاعلية بين أعضاء فريق عمل التدقيق وبين الأطراف الأخرى.

- وجود اتصال بين فريق التدقيق وإدارة شركة العميل لإتمام عملية التدقيق بفاعلية.

❖ العوامل المتعلقة بإجراء عملية التدقيق ورقابة الجودة على مستوى شركة التدقيق

تؤثر سياسات شركة التدقيق على عملية التدقيق وعلى إجراءات رقابة الجودة وهناك مجموعة من الاعتبارات التي يجب أخذها بعين الاعتبار وهي:

- منهجية التدقيق منسجمة مع تطورات المعايير المهنية وإجراءات رقابة الجودة مُحسّنة وفق نتائج عمليات التفتيش الخارجية على رقابة الجودة.
- منهجية التدقيق تحث أعضاء فريق التدقيق على تطبيق الشك المهني وممارسة الأحكام المهنية المناسبة.
- تطبيق عملية إشراف فعالة على عملية التدقيق.
- منهجية التدقيق تحتاج إلى توثيق مناسب.
- وضع إجراءات رقابة الجودة ومراقبة جودة التدقيق واتخاذ الإجراءات المناسبة حسب النتائج.
- القيام بمراجعة رقابة جودة عملية التدقيق من طرف خارجي عند الحاجة.

❖ العوامل المتعلقة بإجراءات عملية التدقيق ورقابة الجودة على المستوى الوطني والمنظمات المهنية:

تأثر المنظمات المهنية على أداء عملية التدقيق من خلال المعايير التي تصدرها سواء كانت معايير المحاسبة, معايير التدقيق أو معايير الأخلاق وبالتالي فهناك مجموعة من الاعتبارات التي يجب أخذها بالحسبان وهي:

- إصدار معايير التدقيق التي توضح المتطلبات والأهداف.
- تشكيل جهات معينة تتخصص بالاطلاع والتفتيش على عملية التدقيق الخارجي وأن تأخذ بعين الاعتبار السمات الخاصة بجودة التدقيق سواء على صعيد شركة التدقيق أو عمليات الارتباط.
- وجود نظام فعال للتحقيق بحالة فشل التدقيق واتخاذ الإجراءات التأديبية المناسبة.

ت- *العوامل المتعلقة بالمخرجات (outputs):*

تختلف مخرجات التدقيق باختلاف مستخدميها وتعتبر بمثابة ثمار ونتاج التدقيق التي تقدم للمستهلك النهائي ومن خلالها يتم عرض المعلومات التي توصل لها المدقق وبالتالي فإنها تأثر على إدراك مستخدميها لوضع المنشأة الخاضعة للتدقيق لذلك يجب أن يتم إعداد مخرجات التدقيق

بشكل واضح وشامل وبالتوقيت المناسب بحيث تعكس أداء مدقق الحسابات وذلك لما لها أثر مباشر على جودة التدقيق الظاهرية.

وتتفرع مخرجات التدقيق إلى ثلاث مستويات:

- ✓ مخرجات على مستوى عملية الارتباط (Engagement).
- ✓ مخرجات على مستوى شركة التدقيق (Audit Firm).
- ✓ مخرجات على المستوى الوطني والمنظمات المهنية (National).

❖ مخرجات على مستوى عملية الارتباط (Engagement):

هناك مجموعة من مخرجات التدقيق التي تُنتج على مستوى عملية ارتباط التدقيق وهي:

- تقرير مدقق الحسابات لمستخدمي القوائم المالية.
- تقارير المدقق للمكلفين بالحوكمه.
- تقارير المدقق للإدارة.

❖ مخرجات على مستوى شركة التدقيق (audit firm) والمستوى الوطني والمنظمات المهنية (national):

- تقارير الشفافية.
- تقارير ذات علاقة بنتائج التفتيش على عمليات التدقيق المنجزة من قبل شركات التدقيق ككل.

ث- *الأطراف ذات العلاقة بعملية تدقيق الحسابات والمتضمنين في سلسلة توريد إعداد التقارير المالية (interactions):*

تُعرف سلسلة توريد إعداد التقارير المالية على أنها الأشخاص والعمليات المتعلقة بإعداد وتأكيد وتدقيق وتحليل واستخدام التقارير المالية.

يجب أن تكون العلاقات بين أطراف سلسلة التوريد ذات جودة عالية وتتم بالفاعلية والكفاءة والتي تؤدي إلى دعم جودة إعداد التقارير المالية. وتلك العلاقات هي كالآتي:

- ➢ العلاقة بين المدقق والإدارة.
- ➢ العلاقة بين المدقق والمكلفون بالحوكمه.
- ➢ العلاقة بين المدقق ومستخدمي القوائم المالية.
- ➢ العلاقة بين المدقق والمنظمين:

- المنظمون الماليون (منظمي عملية إعداد التقارير المالية).
- منظمو عملية التدقيق.

- العلاقة بين الإدارة والمكلفين بالحوكمه.
- العلاقة بين الإدارة والمنظمين.
- العلاقة بين الإدارة ومستخدمي القوائم المالية.
- العلاقة بين المكلفين بالحوكمه والمنظمين.
- العلاقة بين المكلفين بالحوكمه ومستخدمي القوائم المالية.
- العلاقة بين المنظمين ومستخدمي القوائم المالية.

ج- *عوامل السياق أو البيئة المحيطة بمهنة تدقيق الحسابات*:

هناك مجموعة من العوامل البيئية التي تؤثر على جودة إعداد التقارير المالية والتي قد تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على جودة التدقيق ومن هذه العوامل:

- ✓ قانون الأعمال.
- ✓ القوانين والتنظيمات المحيطة بعملية إعداد القوائم المالية.
- ✓ إطار إعداد التقارير المالية المُطبق.
- ✓ نظم المعلومات.
- ✓ الحوكمة.
- ✓ القوانين والتشريعات والمعاير الناظمة لمهنة التدقيق.
- ✓ بيئة الدعاوى القضائية.

2-4-1 الإطار المفاهيمي لجودة التدقيق حسب مجلس التقارير المالية البريطاني (FRC)[1]:

صمم مجلس التقارير المالية البريطاني إطار جودة التدقيق لبناء اتصال فعال بين المدققين, ولجان التدقيق, ومعدي القوائم المالية, والمستثمرين, والجهات الأخرى المهتمة بجودة التدقيق.

والهدف من هذا الإطار مساعدة:

1. الشركات في تقييم عروض التدقيق.
2. لجنة الدقيق في تقييم فاعلية عملية التدقيق الخارجي.
3. الأطراف المهتمة في جودة التدقيق في تقييم السياسات والعمليات المتبعة من قبل شركة التدقيق للتأكد من تأدية عملية التدقيق بجودة عالية.
4. المنظمين عند قيامهم بالمراقبة والإشراف على مهنة التدقيق والتقرير عن ذلك.

وقد وضع المجلس خمسة مستويات لإطار جودة التدقيق ولكل مستوى مجموعة من المؤشرات. وهم كالآتي:

1) ثقافة شركة التدقيق: حيث أنه من المحتمل أن تقدم ثقافة شركة التدقيق مساهمة إيجابية في رفع جودة التدقيق. والمؤشرات الخاصة بهذا المستوى والتي على إدارة شركة التدقيق القيام بها:

- خلق بيئة عمل مبنية على أساس أن الجودة ذات قيمة عالية.
- التأكيد على القيام بالأمور بالطريقة الصحيحة التي تصب بالمصلحة العامة وأثر القيام بذلك على سمعة الشركة والمدققين.
- ضمان أن شركاء التدقيق وفريق العمل لديهم موارد ووقت كافٍ للتعامل بشكل صحيح مع القضايا الصعبة التي تواجههم.

[1] The Audit Quality Framework، Financial Reporting Council، 2008. available at: https://www.frc.org.uk/getattachment/46582304-32b1-43bb-b614-90318b295f28/The-Audit-Quality-Framework-Feb-2008.pdf> : 27th August 2019.

- التأكيد على أن الاعتبارات المالية لا تؤثر على إجراءات وقرارات شركة التدقيق التي تؤثر على جودة التدقيق.
- تعزيز التشاور في القضايا الصعبة ودعم شركاء التدقيق عند ممارستهم لأحكامهم الشخصية.
- التأكيد على وجود أنظمة قوية لقبول العملاء والاستمرار معهم.
- تعزيز أنظمة التقييم والمكافآت للشركاء والموظفين لتعزيز الخصائص الشخصية الضرورية لجودة التدقيق.
- التأكد من مراقبة جودة التدقيق ضمن الشركة من قبل الشبكات الدولية التي تنتمي لهم.

2) المهارات والصفات الشخصية الخاصة بالشركاء والموظفين: تؤثر الصفات الشخصية ومهارات شريك وفريق التدقيق على جودة التدقيق من خلال ما يلي:

- فهم الشركاء وفرق التدقيق طبيعة وبيئة عمل العميل والالتزام بمعايير التدقيق والأخلاق.
- ممارسة الشك المهني من قبل الشركاء وفريق التدقيق وقدرتهم على التعامل مع المشاكل التي تظهر أثناء القيام بعملية التدقيق.
- فريق العمل الذي يقوم بالعمل الميداني يجب أن يكون ذو خبرة كافية ويتم الإشراف عليه من قبل شركاء التدقيق.
- تلقّي المدققين المبتدئين المتابعة والتدريب المناسب من قبل مدراء وشركاء التدقيق.
- تقديم تدريب كافٍ للمدققين حول الممارسات الحديثة الخاصة بالتدقيق, والمحاسبة, والمسائل الخاصة بصناعة العملاء.

3) فعالية إجراءات التدقيق: تؤثر إجراءات التدقيق بشكل إيجابي على جودة التدقيق حيث يجب:

- أن تكون منهجية التدقيق المطبقة بعملية التدقيق مبنية بشكل جيد بحيث:
  - تشجع إشراك شركاء ومدراء التدقيق بشكل فعال في رسم خط التدقيق.

- تقدّم إجراءات للحصول على أدلة إثبات ملاءمة وكافية بشكل فعال وكفء.
- توفير توثيق ملائم لعملية التدقيق.
- الالتزام بمعايير التدقيق من دون تثبيط ممارسة الأحكام.
- التأكد من المراجعة الفعالة لعملية التدقيق.
- إجراءات رقابة الجودة فعالة ومفهومة ومطبقة بشكل صحيح.

- أن يكون الدعم التقني (مثل الاستعانة بخبير) متاح عند طلب فريق العمل له عند مواجهة حاله غير مألوفة.
- التأكد من تحقق أهداف معايير الأخلاق والسلوك المهني لزيادة الثقة في مصداقية وموضوعية واستقلال المدقق.

4) موثوقية وفائدة تقرير التدقيق: يساهم تقرير التدقيق بشكل إيجابي في جودة التدقيق حيث:

- يجب أن يُكتب تقرير التدقيق بطريقة تسمح نقل رأي المدقق حول القوائم المالية بشكل واضح خالي من الغموض تلبي حاجة مستخدمي القوائم المالية وفقاً للقوانين والتنظيمات المعمول بها.
- يجب أن يلخص مدقق الحسابات ما توصل له حول حقيقة وعدالة القوائم المالية بشكل صحيح.

5) عوامل غير متعلقة بالمدقق والتي تساهم في تحسين جودة التدقيق:

- مدخل حوكمة الشركة الخاضعة للتدقيق.
- لجان التدقيق ذات الدور الفاعل في التعامل مع المشاكل التي تظهر أثناء عملية التدقيق.
- دعم المساهمين للمدقق الذي يساهم في زيادة التزام الإدارة بواجباتها ذات العلاقة بإعداد القوائم المالية بموثوقية.
- البيئة التنظيمية التي تركز على ثقافة جودة التدقيق.

يتضح من الاطار المفاهيمي لمجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي ومجلس التقارير المالية البريطاني أن تحقّق جودة التدقيق يتم من خلال مزج مجموعة من العناصر ضمن مستويات مختلفة. تلك العناصر لم تقتصر فقط على المدقق (سواء كان شركة تدقيق, أو شريك تدقيق, أو أحد عناصر فريق التدقيق) بل شملت المنظمات المهنية من خلال قيامها بتفسير المعايير المهنية, واجراء برامج تدريب للمدققين, ووضع معايير عالية لترخيص شركات التدقيق ومنح شهادات المحاسب القانوني والأهم من ذلك هو مطالبة المنظمات المهنية بإجراء تفتيش على عمليات التدقيق على صعيد الارتباط وشركات التدقيق. وشمل الاطار المفاهيمي لجودة التدقيق أيضاً عناصر مرتبطة بالشركات الخاضعة للتدقيق أهمها الحوكمة التي تؤثر بشكل مباشر على تحقيق جودة التدقيق من خلال ضبط المنشأة الخاضعة للتدقيق وتحسين جودة المعلومات المالية وجودة التقارير المالية إضافةً لمساهمة الحوكمة في تعزيز استقلال المدقق.

ويرى الباحث أن في سورية هناك افتقار للعديد من تلك العناصر وخصوصاً ما يتعلق بدور المنظمات المهنية وحوكمة الشركات. حيث أن المنظمات المهنية في سورية مثل هيئة الأوراق والأسواق المالية, هيئة الاشراف على التأمين, مجلس المحاسبة والتدقيق, جمعية المحاسبين القانونيين لا يقوموا بأداء دورهم على أكمل وجه, فلا يوجد هناك إجراء تقييم وتدريب مستمر للمدققين, ولا يتم إجراء عمليات تفتيش على شركات التدقيق والتأكد من التزام تلك الشركات بعناصر رقابة الجودة على مستوى الشركة ومستوى الارتباط. كما أن هناك غياب لحوكة الشركات المتمثل بضعف دور مجالس الإدارة ضمن الشركات السورية وغياب دور لجان التدقيق وذلك يشكل فرصة للإدارة الاحتيالة. كل ذلك يسبب انخفاض جودة التدقيق وخضوع المدقق للضغوطات التي تهدد استقلاله وموضوعيته وشكه المهني وتدفعه لتلبية رغبات الإدارة. بناءً على ذلك يجب على المنظمات المهنية أن تأخذ دورها بشكل فعّال خصوصاً في ظل الازمة التي تعاني منها البلاد والتضخم الفاحش الذي أصاب الاقتصاد والذي يجعل تحقيق جودة التدقيق وجودة التقارير المالية حاجة ملحة للنهوض.

5-1- قياس جودة التدقيق:

من الصعب قياس جودة التدقيق بشكل مباشر بسبب تعدد مفاهيمها وتعدد المستخدمين وعدم وجود تعريف موحد متفق عليه, وبالتالي يعتمد المهتمين بجودة التدقيق على مؤشرات ومقاييس بديلة لتقييم جودة التدقيق, بعض تلك المقاييس تم ذكرها سابقاً مثل حجم شركة التدقيق, سمعة شركة التدقيق, عدد الدعاوى القضائية المرفوعة على شركة التدقيق, أتعاب خدمات التدقيق وغير التدقيق ونسبها, تخصص المدقق بصناعة العميل.

إلا أن هناك مقايس أخرى يتم استخدامها من قبل الباحثين والأكاديميين ونورد فيما يلي شرحاً لأهمها:

1. نتائج تفتيش مجلس الإشراف على محاسبة الشركات العامة (PCAOB):

على إثر قانون سيربانز أوكسلي Sarbanes Oxley act (SOX) تم إنشاء مجلس الإشراف على محاسبة الشركات العامة وذلك للإشراف على شركات التدقيق والتأكد من التزامها بالقوانين والتنظيمات والمعايير الناظمة. يقوم هذا المجلس بالفحص السنوي لشركات التدقيق التي تصدر أكثر من 100 تقرير تدقيق وكل ثلاث سنوات على الأقل للشركات التي تصدر 100 تقرير تدقيق أو أقل, ثم يقوم المجلس بإعداد تقرير لكل عملية تفتيش ويقدمه لمجلس سوق الأوراق المالية وبعض الجهات التنظيمية وتقديم بعض التفاصيل للعموم.[1]

ويُعتقد أن شركات التدقيق التي تخضع للفحص كل سنة تقدم جودة تدقيق أفضل من الشركات التي تخضع للفحص كل ثلاث سنوات.[2]

ويمكن الاعتماد على نتائج فحص (PCAOB) كمقياس لجودة التدقيق حيث تكون جودة التدقيق مرتفعة عندما يكون تقرير فحص (PCAOB) إيجابي.

ومن الأبحاث التي اعتمدت على نتائج تفتيش مجلس الإشراف على محاسبة الشركات العامة (PCAOB): (Aobdia, D., 2019)[1]

[1] http://pcaobus.org/Inspections/Pages/default.aspx : 13th August 2019

[2] DeJoy، J., (2010). "**Do More Frequent PCAOB Inspections Lead to Higher Audit Quality? Evidence from the Annual and Triennial PCAOB Inspection Reports**." *Post-Doctoral Bridge Program*, University *of Florida*. P3. https://pdfs.semanticscholar.org/c8d7/ceaace27b721e15bfa34ab978f77e26910a5.pdf 27th August 2019

في سورية لا يوجد مجلس أو هيئة تقوم بتطبيق عمليات تفتيش لشركات ومكاتب التدقيق في سورية وبالتالي لا يمكن استخدام هذه المقياس ضمن البيئة السورية.

2. إصدار المدقق رأي حول استمرارية المنشأة (going on concern):

يعد فرض استمرارية المنشأة من فروض المحاسبة الهامة الذي يعني أن المنشأة مستمرة بالقيام بأنشطتها التشغيلية إلى فترة كافية لتحقيق أهدافها. وقد ورد في معيار التدقيق الدولي رقم (570) أن على المدقق الحصول على أدلة كافية وملاءمة عن استمرارية الشركة الخاضعة للتدقيق واستنتاج مدى ملاءمة تطبيق الإدارة للاستمرارية كأساس محاسبي ثم الإفصاح عن ذلك.[2] في حال قام المدقق بإبداء رأي إيجابي حول استمرارية المنشأة الخاضعة للتدقيق وتعرضت المنشأة للإفلاس دل ذلك على جودة تدقيق منخفضة والعكس صحيح. وبالتالي يمكن استخدام مقياس صحة تقرير المدقق حول استمرارية العميل كمقياس وكيل لقياس جودة التدقيق. ويعتبر هذا المقياس من المقاييس المهمة والمستخدمة بشكل واسع في الأبحاث التي درست جودة التدقيق. من الأبحاث التي استُخدم فيها هذا المؤشر (Knechel, R., Vanstraelen, A., 2007)[3]. ولكن ما يُعيب هذه المقياس أن جودة التدقيق المقاسة من خلاله تأخذ قيمة اسمية ثنائية فقط (جودة عالية أو منخفضة).[4]

من الصعب تطبيق هذا المقياس في سورية إذ أنه بشكل عام لا توجد حالات عديدة لعدم استمرار الشركات المساهمة تُظهر أن مدققيها قاموا بإصدار تقرير نظيف يدل على عدم صحة تقييمهم لقدرة المنشأة على الاستمرار.

3. تعديل القوائم المالية المنشورة (restatement):

وتعرف بأنها عملية تنقيح وتعديل ثم نشر واحدة أو أكثر من القوائم المالية السابقة التي تم نشرها لشركة ما, وتعتبر عملية تعديل القوائم المالية المنشورة عن دورات محاسبية سابقة ضرورية عندما

---

[1] Aobdia, D., (2019)**." Do practitioner assessments agree with academic proxies for audit quality? Evidence from PCAOB and internal inspections**". *Journal of Accounting and Economics*. Vol 67. PP:144-174

[2] يوسف، حنان. (2016). **"أثر المحتوى الإعلامي لرأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570) المعدل لسنة 2015 على قرار منح الائتمان -دراسة تجريبية"-**، *مجلة المحاسبة والمراجعة* -.*AUJAA* ص152.

[3] Knechel, R., & Vanstraelen, A., (2007). Op. Cit.

[4] Veerman, T. B., (2018). **"Validity of audit quality proxies: The impact of audit firm tenure on audit quality in the US**". *Unpublished Thesis. University of Amsterdam*. P13. Availably at: http://scriptiesonline.uba.uva.nl/document/658918. : 16th August 2019

يتم العثور على أخطاء ذات أهمية نسبية ضمن القوائم المالية السابقة مثل الأخطاء المحاسبية, أو عدم الالتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً, أو الاحتيال, أو التحريف. وغالباً ما يؤدي تعديل القوائم المالية إلى هز ثقة المستثمرين وانخفاض في سعر سهم الشركة.[1]

وبالتالي فان تعديل القوائم المالية يدل على انخفاض في جودة التدقيق. ولكن أحياناً يتم القيام بتعديل القوائم المالية المنشورة عن فترات محاسبية سابقة بسبب تغيير السياسات المحاسبة التي تتطلب التطبيق بأثر رجعي, وفي هذه الحالة لا يمكن اعتبار تعديل القوائم المالية المنشورة مدلول على انخفاض جودة التدقيق, وبالتالي يجب الانتباه إلى هذا الأمر عند استخدام هذا المقياس كمقياس بديل عن جودة التدقيق.

واستخدمت بعض الأبحاث تعديل القوائم المالية المنشورة كمقياس عن جودة التدقيق, ومن هذه الأبحاث (Stanley, J, & DeZoort, F. T., 2007.)[2]

يؤخذ على هذا المقياس أنه قليل الحدوث وغيابه لا يدل على جودة تدقيق عالية حيث أنه يعتبر فقط دليل على جودة التدقيق المنخفضة[3].

يصعب تطبيق هذا المقياس في سورية بسبب عدم وجود حالات عديدة لتعديل القوائم المالية المنشورة.

4. جودة التقارير المالية عبر المستحقات الاختيارية:

تعتبر جودة التدقيق مكوّن من مكونات جودة التقارير المالية ويدل تعاظم جودة التدقيق على تأكيد أكبر بأن التقارير المالية ذات جودة عالية وتعكس الوضع الاقتصادي الحقيقي للمنشأة وذلك من خلال الحد بشكل أكبر من إدارة الأرباح الانتهازية التي تقوم بها الإدارة.[4] تُعرّف إدارة الأرباح من قبل (Healy & Wahlen 1999) على أنها استعمال المدراء أحكاماً شخصية في إعداد التقارير المالية والإبلاغ المالي لتظليل المساهمين وإخفاء الوضع المالي الحقيقي للشركة أو للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على المعلومات المالية المنشورة. وعرفها (Belkaoui 2004) على أنها

[1] http://www.investopedia.com/terms/r/restatement.asp : 13th August 2019

[2] Stanley, J., & DeZoort, F. T., (2007). "**Audit Firm Tenure and Financial Restatements: An Analysis of Industry Specialization and Fee Effect**". *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol 26. No 2. PP 131-159.

[3] Veerman, T. B., (2018). Op. Cit. P 13.

[4] DeFond, M., & Zhang, J. (2014). " **A review of archival auditing research".** *Journal of Accounting and Economics*. Vol 58. PP 275–326. P287.

إمكانية استخدام الإدارة للمستحقات بهدف الحصول على بعض المكاسب الخاصة.[1] ومن الدراسات التي أثبتت العلاقة العكسية بين جودة التدقيق وإدارة الأرباح (Bambang, P., & Sukrisno, A., 2017)[2].

وأحد المقاييس المستخدمة لقياس جودة التقارير المالية هي المستحقات الاختيارية وتعرف على أنها التقديرات التي تقوم بها الإدارة بهدف التلاعب بالأرباح لتحقيق أهداف خاصة, وكلما زادت المستحقات الاختيارية دل ذلك على تلاعب أكبر بالأرباح وانخفاض في جودة التقارير المالية.

وفرضت معايير التدقيق الدولية, وتحديداً المعيار رقم (540), على المدقق مراجعة التقديرات المحاسبية التي قامت بها الإدارة, والتأكد من عدم وجود مؤشرات على تحيز الإدارة بأحكامها المتعلقة بالتقديرات المحاسبية[3]

وبناءً على ذلك, يمكن استخدام المستحقات الاختيارية كمقياس لجودة التدقيق حيث أن مصادقة المدقق على تقارير مالية تتضمن قيم عالية من المستحقات الاختيارية تدل على اتباع الإدارة سياسات إدارة الأرباح وأن المدقق عجز عن اكتشاف ذلك (انخفاض الكفاءة) أو أنه لم يستطع الإفصاح عن ذلك بتقريره (انخفاض الاستقلال) وفي كلا الحالتين تعتبر جودة التدقيق منخفضة والعكس صحيح وهذا يشير إلى علاقة عكسية بين جودة التدقيق ومستوى المستحقات الاختيارية.

ومن ميزات استخدام المستحقات الاختيارية أنها تلتقط أثر سلوكيات إدارة الأرباح المسموحة ضمن المعايير المحاسبية المقبولة عموماً, وتعبر عن مستويات مختلفة من جودة التدقيق ويمكن تطبيقها على العينات الصغيرة نسبياً.[4] لكن يؤخذ عليها أنها تحسب باستخدام نماذج معقدة مما يزيد من إمكانية حدوث أخطاء, وتعتبر أقل مباشرة في قياس جودة التدقيق مقارنة بالمقاييس الأخرى التي تم ذكرها آنفاً.[5] ومن الأبحاث التي تم بها استخدام المستحقات الاختيارية كمؤسر (Proxy) لقياس

[1] الساعدي، حكيم، و. التميمي، عباس 2015. مرجع سبق ذكره ص20-21.

[2] Bambang, P., & Sukrisno, A., (2017), **"Role of Audit Regulation on The Effect of Corporate Governance and Audit Quality on Earnings Management"**, *OIDA International Journal of Sustainable Development*, Vol. 10, No. 10, pp. 53-66.

[3] DeFond, M., & Zhang, J. (2014). Op. Cit. P288.

[4] Ibid. P288

[5] Veerman, T. B., (2018). Op. Cit. P 14

جودة التدقيق (Siregar, S., et al, 2012)[1], يعتبر هذا المقياس قابلاً للتطبيق ضمن البيئة السورية وملائماً لهذه الدراسة.

1-6- العوامل المؤثرة في جودة التدقيق:

هناك مجموعة من العوامل والاعتبارات التي تؤثر على جودة التدقيق ومنها:

- حجم شركة التدقيق.
- أتعاب التدقيق وأتعاب الخدمات غير التدقيقية.
- تخصص المدقق في صناعة العميل.
- سمعة المدقق وخطر المقاضاة.
- البيئة التنافسية في سوق التدقيق.
- الالتزام بالمعايير الأخلاقية ومعايير الاستقلال.
- ساعات عمل التدقيق الفعلية.
- خصائص الشركة الخاضعة للتدقيق.

سيتم التطرق إلى كل عامل على حده:

1. حجم شركة التدقيق:

يعتبر حجم شركة التدقيق من العوامل التي يُعتقد بأنها تؤثر في جودة التدقيق وذلك بسبب امتلاك شركات التدقيق كبيرة الحجم لموارد وافرة تساعدها على القيام بعملية التدقيق بكفاءة وفعالية عالية كما أن امتلاكها لعدد كبير من العملاء يساعدها على الحفاظ على الاستقلالية كون إيراداتها لا تعتمد على عميل واحد بعكس شركات ومكاتب التدقيق صغيرة الحجم والتي قد تتعرض لتبعية اقتصادية لعملائها.[2]

وأشارت بعض من الدراسات إلى وجود علاقة طردية بين حجم شركة التدقيق وجودة التدقيق مثل (DeAnglo 1981) وذلك لأن منشآت التدقيق الكبيرة التي تتعامل مع الشركات الكبرى يمكن أن

[1] Siregar, S., Amarullah, F., Wibowo, A., & Anggraita, V. (2012). Op. Cit.

[2] الشاهين، عصام (2015). "**أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق (دراسة تطبيقية)**،" *رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق كلية الإقتصاد*.. ص64

تخسر كثيراً من سمعتها في حال أصدرت تقارير ذات جودة رديئة, وذلك بالمقارنة مع منشآت التدقيق الصغيرة. فالمنشآت الكبيرة لديها حافز أكبر لإصدار تقارير موثوقة من أجل الحفاظ على سمعتها وشهرتها في السوق.[1]

على الرغم من ذلك فقد أظهرت دراسات آخرى أنه ليس فقط شركات التدقيق كبيرة الحجم تقدم خدمات تدقيق ذات جودة عالية وإنما أيضاً مكاتب التدقيق الصغيرة تقوم بذلك على افتراض أنه من غير المنطقي أن تكون مكاتب المراجعة الصغيرة عديمة الجودة ولكن قلة عدد عملاء المكاتب الصغيرة قد يرجع إلى تمسك تلك المكاتب بمعيار الاستقلال, وحرصها وعنايتها عند قبول عملاء جدد[2].

وقد تم استخدام حجم شركة التدقيق كمؤشر وكيل عن جودة التدقيق في عدد من الدراسات منها (Adeyemi, S. B., et al. 2010)[3], ويشير (Dang, L., 2004)[4] إلى مجموعة من الدراسات التي استخدمت حجم المدقق كمقياس وكيل عن جودة التدقيق أيضاً وهي:

(Nichols & Smith, 1983) , (Firth & Smith 1992), (Clarkson & Simunic 1994), (Hogan, 1997), (Becker et al 1998), (Bauwhede et al 2000), (Zhou & Elder 2001) ,(Krishnan, 2003),

ولكن هناك افتراضان يجب أخذهم بعين الاعتبار عند استخدام حجم شركة التدقيق كمؤشر عن جودة التدقيق, الأول: أن شركة التدقيق تقدم مستوى ثابت من جودة التدقيق لجميع عملائها, والثاني: أن شركات التدقيق من نفس الحجم (مثل Big 4) تقدم نفس المستوى من جودة التدقيق, ويبدو أن هذين الافتراضين غير واقعيين دائماً حيث أنه من الصعب على شركة التدقيق الحفاظ على مستوى ثابت لجودة خدمة التدقيق التي تقدمها لجميع عملائها وفي فترات مختلفة [5].

ويرى الباحث أن حجم شركة التدقيق يؤثر بشكل إيجابي على جودة التدقيق الظاهرية ومن الممكن أن يؤثر بشكل إيجابي بنسبة كبيرة على جودة التدقيق الفعلية ولكن ليس بشكل قطعي والدليل على

---

[1] نمور، محمد سمير. (2017). **"أثر أتعاب المدققين في جودة عملية التدقيق في سورية (دراسة ميدانية)"**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الإقتصاد، ص35.

[2] طقطق، كنان. 2013. مرجع سبق ذكره. ص29.

[3] Adeyemi, S. B., & Fagbemi, T. O., (2010). "**Audit Quality, Corporate Governance and Firm Characteristics in Nigeria"**. *International Journal of Business and Management*. Vol.5. No.5. PP: 169-179

[4] Dang, L., (2004). **Assessing Actual Audit Qualiy**. *unpublished Ph. D thesis. Drexel University*، P2

[5] chadegani، A., (2011). **Review of studies on audit quality**، *International Conference on Humanities, Society and Culture* IPEDR Vol.20 IACSIT Press. P2. available at :http://www.ipedr.com/vol20/61-ICHSC2011-M20019.pdf 27th August 2019

ذلك تدني جودة التدقيق التي قُدّمت من قبل شركة آرثر أندرسن لشركة إينرون, أما مكاتب التدقيق الصغيرة فقد تقدم جودة تدقيق فعلية جيدة ولكن جودتها الظاهرية أقل من الشركات الكبرى لأن المستثمرين يظنون أن شركات التدقيق الكبرى فقط هي التي تقدم جودة تدقيق عالية وهذا ما يدفع الكثير من العملاء, في بعض الاحيان, إلى التعاقد مع شركات تدقيق كبرى ليس فقط بغرض تحسين جودة تدقيق الفعلية بل أيضاً من أجل تحسين جودة التدقيق الظاهرية لزيادة مصداقية بياناتها المالية.

2. أتعاب التدقيق وأتعاب الخدمات غير التدقيقية:

أتعاب التدقيق هي الإيراد الناتج عن تقديم خدمات التدقيق للعملاء ومن المفترض أن تتم مقارنها بالتكاليف التي تتكبدها شركة التدقيق أثناء عملية التدقيق وبالتالي فيجب أن تكون الأتعاب عادلة بحيث تغطي كافة التكاليف المرتبطة بعملية التدقيق بالإضافة إلى هامش ربح مرضٍ.
ويعتبرها البعض انعكاس لما يتحمله المدقق من جهد ومخاطر ومسؤوليات, وما يتكبد من تكلفة, وما يتمتع به من سمعة وخبرة وغيرها مما قد يجعل من أتعاب التدقيق المؤشر الذي يعبر عنها.[1]
إلا أن أتعاب التدقيق تستخدم في قرار إدارة العميل للمفاضلة بين شركات التدقيق حيث أثبتت إحدى الدراسات أن أتعاب التدقيق تؤثر بقوة على قرار المفاضلة بين شركات التدقيق ونالت المرتبة الثانية بعد التعامل السابق بين شركة التدقيق والشركة الخاضعة للتدقيق.[2] أي أن الإدارة تستخدم أتعاب التدقيق للمفاوضة مع شركات التدقيق واختيار شركة التدقيق ذات الأتعاب الأقل. وقد رأت لجنة Treadway and Cohen أن أتعاب التدقيق المنخفضة تعد أحد أسباب انخفاض جودة التدقيق[3] وذلك لأن الأتعاب الأقل تقود إلى ضخ موارد أقل في عملية التدقيق سواء بالوقت والجهد المخصص لعملية التدقيق التي قد تكون غير كافية لاكتشاف التحريفات الجوهرية ضمن القوائم المالية.

بينما تقود الأتعاب العالية إلى حث المدقق لضخ موارد أكثر بعملية التدقيق وبذل العناية الكافية لاستخلاص نتائج ذات جودة عالية, ولكن من جانب أخر قد تساهم الأتعاب العالية بتخفيض جودة

[1] أشرم، صالح (2016). **"مدى تأثر جودة المراجعة ببيئة الأسواق المالية (دراسة تحليلية)"**، *رسالة ماجستير غير منشورة*، جامعة دمشق، كلية الإقتصاد، ص36.

[2] دوارة، سامر (2014). **"أثر جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في ظل تطبيق اساليب المحاسبة الابداعية دراسة ميدانية"**. *رسالة ماجستير غير منشورة*. جامعة حلب. ص33

[3] المرجع السابق ص33.

التدقيق في حال مساهمتها بنسبة كبيرة من الإيراد الكلي لشركة التدقيق لأنها قد تقود إلى التبعية الاقتصادية لصالح العميل وتُعرّض شركة التدقيق لضغوط قوية ناتجة عن خشيتها من فقدان العميل مما يؤدي إلى ميولها لإرضاء الإدارة والذي بدوره يقود إلى ضعف الاستقلالية الذي ينعكس بشكل سلبي على جودة التدقيق.[1] وفي حال كانت شركة التدقيق تقدم خدمات غير تدقيقية لعملاء التدقيق فإن زيادة نسبة إجمالي أتعاب الخدمات غير التدقيقية إلى إجمالي الأتعاب الكلية (التدقيقية وغير التدقيقية) يعتبر مؤشر على ضعف استقلالية وحيادية شركة التدقيق الذي يؤثر بشكل سلبي ومباشر على جودة التدقيق. وقد تم استخدام تلك النسبة كمقياس لدرجة الاستقلال في بعض الدراسات مثل (Frankel et al. 2002)[2]

قامت بعض الدراسات باستخدام أتعاب التدقيق كمؤشر (proxy) لجودة التدقيق مثل دراسة (Basirudd, R., 2011)[3] ولكن من الصعب استخدام هذا المؤشر كمقياس للجودة بسبب صعوبة توفر البيانات الكافية مثل أتعاب التدقيق منسوبة إلى جمالي ايرادات شركة التدقيق أو نسبة أتعاب الخدمات غير التدقيقية إلى اجمالي الأتعاب الكلية.

3. تخصص المدقق في صناعة العميل:

تُقسّم الأعمال إلى عدة قطاعات مثل القطاع الصناعي, والخدمي, ومالي وغيرها. ويعتبر المدقق ذو خبرة بصناعة العميل إذا كان لديه خبرة طويلة وإلمام كافي ببيئة عمل القطاع الذي ينتمي له العميل وذلك من خلال الخبرة التي تراكمت عبر تقديم خدمات التدقيق لعدد كبير من العملاء الذين ينتمون إلى نفس القطاع وبالتالي فإن المدقق يكون على اطلاع كامل على القوانين والأنظمة المحيطة بقطاع صناعة العميل وعلى دراية بمكامن الخطر والعمليات الرئيسية المتعلقة بذلك القطاع وبالتالي فأن درجة كفاءة المدقق تكون أعلى مقارنة مع كفاءة مدقق غير متخصص

---

[1] القاضي، حسين.، دحدوح, حسين., وقريط, عصام. 2014. **اصول المراجعة (1)**، *منشورات جامعة دمشق، كلية الإقتصاد*، ص470

[2] Frankel, R. M., Johnson, M. F., & Nelson, K. K. (2002). **The relation between auditors' fees for nonaudit services and earnings management**. *The Accounting Review* Vol.77 (s-1), pp 71-105

نقلا من

Rajgopal, S., Srinivasan, S., & Zheng, X. (2018). **Measuring audit quality. P7.** Available at: https://scholarspace.manoa.hawaii.edu/bitstream/10125/59284/HARC_2019_paper_82.pdf 27th August 2019

[3] Basirudd, R. (2011). "**The Relationship Between Governance Practices، Audit Quality and Earnings Management: UK Evidence.**" unpublished Thesis، Durham University Business School. Available at Durham E-Theses Online: http://etheses.dur.ac.uk/1382 27th August 2019

بصناعة العميل, بالإضافة إلى تخفيض تكاليف التدقيق وتخفيض درجة اعتماد المدقق على إدارة العميل وبالتالي فإن التخصص بصناعة العميل يؤدي إلى تحسين جودة التدقيق الفعلية. كما أن المهتمين بنتائج التدقيق من مستثمرين ودائنين وغيرهم يكونوا أكثر اطمئناناً على جودة التدقيق وبالتالي فإن التخصص بصناعة العميل يحسن جودة التدقيق الظاهرية أيضاً.

وقد أشار (أشرم، صالح. 2016)[1] إلى مجموعة من الدراسات التي استخدمت تخصص المدقق بصناعة العميل كمؤشر لقياس جودة التدقيق منها:

(Hogan & Jeter, 1999); (Abbott & Parker, 2001); (Balsam et al, 2003); (Neal & Riely, 2004);(Lim et al, 2008); (Meyer, 2009).

4. سمعة المدقق وخطر المقاضاة:

سمعة مكتب التدقيق أو شركة التدقيق عبارة عن إدراك المهتمين بنتائج أعماله لمكانته وجودة خدماته بين باقي شركات ومكاتب التدقيق. كما يعتبر مؤشر أولي لجودة التدقيق ذو تأثير سريع أي إذا كانت شركة التدقيق ذات سمعة جيدة فمن المتوقع أن تكون جودة التدقيق أعلى مقارنةً بنتائج عملية تدقيق قامت بها شركة تدقيق ذات سمعة أقل.

وأظهرت إحدى الدراسات أن حجم التعاملات في سوق الأسهم يكون كبيراً للشركات التي تم تدقيقها من قبل شركات ومكاتب تدقيق ذات سمعة جيدة مثل شركات التدقيق الكبار (Big/n) مقارنةً بغيرها, فسمعة شركة التدقيق تؤثر سالباً وإيجاباً فهي تساعد شركة التدقيق على اكتساب ثقة المجتمع المالي أو خسرتها.[2]

كما تعتبر الدعاوى القضائية المرفوعة على شركة التدقيق بمثابة العدو الأول الذي يلطخ سمعتها والتي تنشأ نتيجة تضرر الأطراف التي اعتمدت على نتائج خدماتها التدقيقية المضلّلة بسبب عدم قدرتها على اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية لشركة العميل أو عدم الإفصاح عنها.

وبالتالي فمع زيادة خطر المقاضاة, يسعى المدقق لبذل العناية الكافية لتقديم نتائج ذات جودة عالية ليتفادى تعرضه للمساءلة القانونية.

[1] اشرم، صالح. 2016. مرجع سبق ذكره. ص 36.
[2] دوارة، سامر. 2014. مرجع سبق ذكره. ص30.

ويُستخدم عدد الدعاوى القضائية المرفوعة على المدقق كمؤشر لجودة التدقيق من قبل مستخدمي القوائم المالية بسبب عدم قدرتهم على ملاحظة وقياس جودة التدقيق, كما أظهرت احدى الدراسات أن الدعاوى القضائية تمثل مقياساً عكسيةً لجودة التدقيق, كلما زادت تدل على انخفاض في جودة خدمات المدقق والعكس صحيح[1] وإن خطر المقاضاة يعتبر حافزاً للمدققين لبذل العناية الكافية والالتزام بالمعايير المهنية والأخلاقية لتكوين سمعة جيدة والحفاظ عليها.

بالنتيجة يرى الباحث أن سمعة المدقق وعدم وجود قضايا قانونية مرفوعة ضده يعتبر انعكاس لجودة تدقيق فعلية لخدمات تدقيقية تم تقديمها بالماضي أما في الحاضر والمستقبل فتعتبر مؤشر لجودة تدقيق ظاهرية وليس بالضرورة أن تكون فعلية.

5. البيئة التنافسية في سوق التدقيق:

إن مهنة التدقيق مثلها مثل أي مهنة أُخرى تعمل في سوق مفتوحة تقوم على المنافسة بين الزملاء لجذب العملاء وخصوصاً مع زيادة عدد شركات ومكاتب التدقيق فقد أصبح الحصول على عملاء جدد أمراً ليس سهلاً.[2] ومن غير الواضح تماماً كيف تؤثر المنافسة في سوق التدقيق, فهل هي تؤثر إيجابياً أم سلبياً؟ فهناك موقفان الأول أن البيئة التنافسية تؤدي إلى أثر سلبي على جودة التدقيق بسبب ميول شركات التدقيق إلى الحصول على عملاء جدد بأي طريقة كانت حتى ولو بتخفيض الأتعاب وبالتالي انخفاض في تكاليف التدقيق وساعات العمل الفعلية وبالتالي انخفاض جودة التدقيق. ومن الدراسات التي أيدت هذا الموقف (Kallapur, 2010).[3] أما الموقف الآخر الذي يؤيد وجود علاقة إيجابية بين حدة المنافسة وجودة التدقيق يرتكز على أن المنافسة تخلق ظروف قلق لشركة التدقيق بخصوص قدرتها على الحصول على عملاء جدد والحفاظ على العملاء الحاليين وبالتالي سعيها لتقديم خدمات ذات جودة عالية للحفاظ على سمعتها في المجتمع المالي

[1] طقطق، كنان. 2013. مرجع سبق ذكره. ص27.
[2] المرجع السابق. ص29.
[3] Kallapur, S., Sankaraguruswamy, S., & Zang, Y. (2010). **"Audit Market Concentration and Audit Quality"**. Available at SSRN: http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1546356

لأن العملاء يميلون للحصول على خدمات تدقيقية من شركات تدقيق ذات سمعة جيدة. ومن الدراسات التي تؤيد موقف أن زيادة حدة المنافسة تزيد من جودة التدقيق (Xie, F., 2016).[1]

ويرى الباحث أن الإدارة تلعب دوراً في تحدد إيجابية أو سلبية تأثير المنافسة في سوق التدقيق على جودة التدقيق, حيث تستطيع الإدارة أن تستخدم ميزة التنافسية في سوق التدقيق للتعاقد مع مدقق تستخدمه لتحقيق أهداف خاصة تصب في مصلحتها.

6. الالتزام بالمعايير الأخلاقية ومعايير الاستقلال.

تعتبر الأخلاق والقيم حاجة ملحة للارتقاء والنهوض بالمجتمع, وبما أن مهنة تدقيق الحسابات تقدم خدمات للمجتمع فعلى المدقق أن يتحلى بالأخلاق لتقديم خدمات ذات جودة عالية تليق بمكانته الاجتماعية ضمن المجتمع المالي والارتقاء بالمهنة لمكانتها المرموقة.

وتعرف الأخلاق والقيم في تدقيق الحسابات على أنها مجموعة من المعاير والقواعد والمبادئ التي تهيمن على السلوك المحاسبي والمتعلقة بما هو صحيح أو خطأ وتمثل خطوطاً توجيهية للمحاسبيين والمدققين في أداء عملهم المهني.[2]

وقد اهتمت المنظمات المهنية, على رأسها مجمع المحاسبين القانونين الأمريكي (AICPA) والاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC), بوضع معايير للأخلاق والاستقلال وقواعد لضبط السلوك المهني بهدف خلق بيئة وثقافة مهنية مبنية على أساس القيم والأخلاق تحيط بعمل المدققين, وحوكمة أدائهم عند قيامهم بعملهم المهني.

وقام مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بتشكيل اللجنة التنفيذية لأخلاقيات المهنة (PEEC) عام 1971 التي يقع على كاهلها مسؤولية تفسير وفرض قواعد السلوك المهني والتأكد من تطبيقها من قبل الأعضاء.[3]

---

[1] Xie, F., (2016). **"Competition، Auditor Independence and Audit Quality"**. *unpublished Ph. D thesis. university of Hawa*ii. Available at https://scholarspace.manoa.hawaii.edu/bitstream/10125/51624/2016-12-phd-xie.pdf 27th August 2019

[2] المطيري، عبد الرحمن. (2012) قواعد **السلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية**، *رسالة ماجستير غير منشورة. جامعة الشرق الاوسط*. ص14 + 15.

[3] https://www.aicpa.org/interestareas/professionalethics/community.html : 13th August 2019

وأيضاً قام الاتحاد العام للمحاسبين بدعم مجلس معاير الأخلاق الدولية للمحاسبين (IESBA) الذي يقوم بإصدار المعايير الأخلاقية وقواعد السلوك المهني بهدف خدمة المصلحة العامة.[1]

وتتضمن المعايير الأخلاقية وقواعد السلوك المهني التي تم إصدارها من قبل مجمع المحاسبين القانونين الأمريكي: تحمل المسؤوليات الناتجة عن أولئك الذين يستخدمون نتائج خدمات المدقق المهنية, العمل بهدف خدمة المصلحة العامة, النزاهة, الموضوعية والاستقلال, وبذل العناية الكافية.[2]

وبالمثل قام مجلس معاير الأخلاق الدولية للمحاسبين (IESBA) بإصدار المعايير الأخلاقية وقواعد السلوك المهني والتي تتشابه إلى حدٍ كبير مع معاير مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي وتتضمن النزاهة, الموضوعية, الكفاءة والعناية الكافية, الحفاظ على سرية معلومات العميل, والسلوك المهني من خلال الامتثال للقوانين والتشريعات.[3] بالإضافة إلى معايير الاستقلال الخاصة بخدمات التدقيق والتأكيد والاطلاع حيث قسم مجلس معاير الأخلاق الدولية للمحاسبين (IESBA) الاستقلال إلى جزئيين[4]:

- الاستقلالية الذهنية: الحالة الذهنية التي تسمح بالتعبير عن نتيجة دون أن تتأثر بمؤثرات تهدد الحكم المهني, مما يسمح للفرد بالتصرف بنزاهة وممارسة الموضوعية والشك المهني.
- الاستقلالية في المظهر: تجنب الوقائع والظروف ذات الأهمية التي تقود إلى احتمالية استنتاج أن نزاهة أو موضوعية أو الشك المهني لشركة التدقيق أو أحد أعضاء فريق التدقيق قد تم اختراقه.

---

[1] International Ethics Standards Board for Accountants. IESBA. **Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants including International Independence Standards.** *published by IFAC* 2018 Edition. http://www.ifac.org/publications-resources/2018-handbook-international-code-ethics-professional-accountants : 13th August 2019

[2] AICPA Code of Professional Conduct, 2014 ، p5-6
https://pub.aicpa.org/codeofconduct/ethicsresources/et-cod.pdf 29th August 2019

International Ethics Standards Board for Accountants. IESBA. **Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants including International Independence Standards.** 2018 *edition*، Op. Cit. p18.

[4] Ibid P118 -119

أما جمعية المحاسبيين القانونيين في سورية, في المادة رقم 90 من قانون تنظيم المهنة رقم 33 عام 2009 طالبت مدققي الحسابات الأعضاء بالالتزام بقواعد السلوك المهني المعتمدة من التنظيم المهني وقواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.[1]

ستزداد جودة التدقيق بالضرورة عند الامتثال إلى تلك المعايير والمبادئ من خلال مساهمتها ذات الأهمية الكبيرة في قيادة المدقق لإصدار رأى عادل حول البيانات المالية لشركة العميل وبالتالي فإن الالتزام بالمعايير الأخلاقية والاستقلال يعتبر من أهم العوامل التي تؤثر بشكل إيجابي على جودة التدقيق.

7. ساعات عمل التدقيق الفعلية:

لإتمام عملية التدقيق بجودة عالية يجب تخصيص عدد ساعات كافية لكل مرحلة من مراحل عملية التدقيق والتي تسمح للمدقق بتكوين صورة أفضل عن طبيعة وأنظمة وعمليات العميل وتساعده على الحصول على أدلة إثبات كافية لتكوين رأي معقول حول عدالة البيانات المالية وبالتالي فإن كفاية عدد الساعات المخصصة لعملية التدقيق يعتبر من العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق. ويستخدم أيضاً كمؤشر لقياس جودة التدقيق وخصوصاً من قبل لجنة التدقيق عند الإشراف على عملية التدقيق. وتقاس كفاية عدد ساعات التدقيق مقارنة مع عدد ساعات التدقيق في السنة السابقة مثلاً, أو عدد ساعات التدقيق المخصصة في شركة مشابهة لصناعة الشركة موضوع التدقيق أو من خلال الوزن النسبي لكل مرحلة من مراحل التدقيق[2].

8. خصائص الشركة الخاضعة للتدقيق:

تؤثر منظومة عمل الشركة الخاضعة للتدقيق وتعقيد عملياتها على جودة التدقيق بحيث كلما كانت عملياتها تتصف بالتعقيد كلما أضاف ذلك تحدٍ أكبر للمدقق ليستطيع فهم نموذج عملها. كما أن العمليات الضخمة والمعقدة تسمح بارتكاب عمليات غش واحتيال أكثر تعقيداً مؤثرةً بشكل جوهري على عرض وعدالة القوائم المالية والتي يصعب العثور عليها بسبب تعقيد وكثافة العمليات. وعلى

[1] قانون 33 عام 2009، المادة رقم 90.

[2] Approach to Audit Quality Indicators، Centre for audit quality، P9.
available at: https://www.thecaq.org/caq-approach-audit-quality-indicators/ or https://www.thecaq.org/wp-content/uploads/2019/03/caq-approach-to-audit-quality-indicators-april-2014.pdf : 13th August 2019

العكس عندما تكون الشركة الخاضعة للتدقيق صغيرة الحجم تتصف بعمليات غير معقدة فالمدقق قادر على فهمها بصورة أوضح وقادر على اكتشاف الأخطاء الجوهرية واتخاذ الإجراءات المناسبة وبالتالي فقد يكون هناك علاقة عكسية بين تعقيد عمليات المنشأة الخاضعة للتدقيق مع جودة التدقيق.

كما أن نظام الرقابة الداخلية يلعب دوراً مهما في التأثير على جودة التدقيق من خلال دورها في منع حدوث تلاعب واحتيال ودعم النظام الحاسبي لتوليد بيانات مالية ذات جودة عالية, ويعتمد مدقق الحسابات على نظام الرقابة الداخلية في تخفيض خطر التدقيق وبالتالي فإن هناك علاقة طردية بين قوة الرقابة الداخلية للمنشأة الخاضعة للتدقيق وجودة التدقيق.

1-7- جودة التدقيق في سورية:

تعتبر مهنة تدقيق الحسابات من المهن الحديثة نسبياً في سورية ولم يكن لها بالماضي مكان ذات قيمة عالية تليق بمكانتها العالمية مقارنةً بغيرها من المهن ضمن المجتمع السوري. وعلى الرغم من ذلك, في عام 1958 تم إصدار القرار الرئاسي رقم (1109) في سورية أيام الوحدة بين الجمهوريتين العربيتين السورية والمصرية القاضي بتأسيس جمعية المحاسبين القانونيين بهدف تنظيم مهنة تدقيق الحسابات وتم إصدار النظام الداخلي الخاص بها في نفس العام عملاً بأحكام المادة رقم (9) من القرار الرئاسي رقم (1330) المتضمن اللائحة التنفيذية لقانون الجمعيات والمؤسسات الخاصة[1].

وعلى الرغم من محاولة تطوير مهنة تدقيق الحسابات ونمو الشركات المساهمة وازدياد عددها في سورية قبل الحرب العالمية الثانية وبعد الاستقلال والتي تتطلب تعيين مدقق حسابات خارجي إلا أن المهنة لم تتطور بل على العكس فقد تراجعت وبدأ دورها بالاضمحلال نتيجة لسياسة التأميم التي طالت كافة الشركات المساهمة فضلاً عن شركات أخرى تضامنية أو محدودة المسؤولية بالإضافة إلى إحداث الجهاز المركزي للرقابة والمالية وتكليفه بمهمة تدقيق حسابات الشركات الحكومية.[2]

وفي عام 2005 تم إصدار القانون رقم (22) القاضي بإحداث هيئة الأوراق والأسواق المالية والذي يعتبر حجر الأساس في إعادة إحياء مهنة تدقيق الحسابات وإعادة تنظيمها بما يتواكب مع تطورات

---

[1] الموقع الرسمي لجمعية المحاسبيين القانونين في سورية حسب الموقع الإلكتروني التالي:
http://www.asca.sy/about-asca/about

[2] سعيد، عهد. (2009). **"الأثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سوريا (دراسة ميدانية)"**. *رسالة ماجستير غير منشورة*، *جامعة تشرين*. ص 92-93.

سوق الأعمال ويوازي مثيلاتها من الدول العربية المجاورة. وتم اعتبارها هيئة ذات شخصية اعتبارية مستقلة مالياً وإدارياً ومنحها كافة الصلاحيات اللازمة للقيام بمهامها لتحقيق أهدافها مع حظر كافة النشاطات الربحية وإقراض الأموال وإصدار الأوراق المالية[1].

وفي عام 2009 صدر القانون رقم (33) الناظم لمهنة المحاسبة والتدقيق والذي قضى بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق. يهدف هذا المجلس إلى[2]:

- الإشراف على مهنة المحاسبة والتدقيق للارتقاء بمستوى أدائها.
- التأكيد على مستوى جودة ودقة عمل شركات المهنة ومدققي الحسابات في سورية.
- الرقابة على الأعمال المحاسبية والمالية تدعيماً للثقة في أنشطة المحاسبة والتدقيق.

ويختص المجلس بوضع السياسات والنظم اللازمة لتحقيق أهدافه وله على الأخص[3]:

- اعتماد السياسات التدريبية اللازمة للارتقاء بمستوى المهنة.
- متابعة التطور في مجال النظم والمعايير المحاسبية وقواعد المراجعة على المستوى الدولي ومتابعة حسن تطبيقها في سورية.
- إلزام الجهات ذات العلاقة بتطبيق معايير المحاسبة ومعايير التقارير المالية الدولية ومعايير التدقيق الدولية ومعايير التقييم الدولية في ضوء المستجدات والمتغيرات المحلية والدولية في إطار خطة محددة زمنياً يضعها مجلس المحاسبة والتدقيق.

كما نص القانون على وضع شروط للحصول على رخصة مزاولة المهنة مثل المؤهلات العلمية واجتياز الامتحان الخاص الذي تقيمه جمعية المحاسبين القانونيين, وتحقق شروط التدريب.

وتلا ذلك قيام جمعية المحاسبين القانونيين بإعداد مشروع لتعديل النظام الداخلي الخاص بها، والتي من أهم أهدافها ما يلي[4]:

- تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق في سورية ورفع سوية المحاسبين القانونيين والنهوض بمستواها العملي والمهني.

---

[1] القانون 22 عام 2005 القاضي باحداث هيئة الأوراق والأسواق المالية في سورية. متاح على الموقع التالي:
https://www.parliament.gov.sy/arabic/index.php?node=201&nid=16679&ref=tree& .

[2] المادة رقم (3) القانون رقم (33) لعام 2009.

[3] المادة رقم (5) القانون رقم (33) لعام 2009.

[4] المادة رقم (3)، مشروع النظام الداخلي لجمعية المحاسبين القانونيين في الجمهورية العربية السورية. متاح على الموقع التالي:
http://www.asca.sy/about-asca/rules-of-procedure 13th August 2019 :

- اقتراح اعتماد معايير المحاسبة والتدقيق والسلوك المهني في سورية بما ينسجم مع المعايير الدولية.
- تنشيط البحث العلمي, وترجمة الكتب وإعداد الدراسات المالية والاقتصادية والمحاسبية ونشرها, وإصدار المجلات وإحداث المواقع الإلكترونية والنشرات التي تساعد على رفع المستوى العلمي والمهني للأعضاء.
- اعتماد قواعد السلوك المهني ومتابعة تطويرها وإصدار التفسيرات والتعليمات المتعلقة بكيفية تطبيقها واتخاذ جميع الإجراءات اللازمة لتطوير وتطبيق معايير المحاسبة والتدقيق المعتمدة.
- إحداث مراكز تدريب مهنية.

من الجلي وجود اهتمام متنامي بمهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات في سورية من الناحية النظرية متمثلاً بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق وتكليفه بدور فاعل وحيوي لرفع جودة خدمات التدقيق المقدمة في سورية من خلال الإشراف على المهنة, والرقابة عليها, ومتابعة التطورات الخاصة بمعايير المحاسبة والتدقيق, ومنح رخص مزاولة المهنة لذوي الكفاءات لضمان تقديم خدمات تدقيق ذات جودة عالية بهدف خدمة المجتمع. وما ينقص ذلك هو التطبيق الفعلي على أرض الواقع لكل ماسبق. كما أن هناك ما يعوّق عمل مجلس المحاسبة والتدقيق بشكل فعال هو ضعف استقلالية اعضاءه وإمكانية سحب عضوية أي عضو قبل انتهاء مدة عضويته[1].

[1]حسن, يوسف. (2017). **مدى فاعلية تنظيم مهنة المراجعة في سورية طبقاً لقانون تنظيم المهنة رقم 33 عام 2009 – دراسة تحليلة**. *رسالة ماجستير*, كلية الاقتصاد, جامعة دمشق.

المبحث الثاني:

تغيير المدقق وفترة الارتباط مع العميل

2-1- مفهوم تغيير المدقق وفترة الارتباط مع العميل.

2-2- لمحة تاريخية عن تغيير المدقق وطول فترة الارتباط.

2-3- مبررات تغيير المدقق.

2-4- أشكال تغيير المدقق.

2-5- مزايا وعيوب تغيير المدقق.

2-6- العوامل المؤثرة في تغيير المدقق وطول فترة الارتباط.

2-7- بدائل تغيير شركة التدقيق للحفاظ على جودة التدقيق.

2-8- تغيير المدقق وفترة الارتباط في سورية.

المبحث الثاني:

تغيير المدقق وفترة الارتباط مع العميل

2-1- مفهوم تغيير المدقق وفترة الارتباط مع العميل:

حظي مفهوم تغيير مدقق الحسابات باهتمام مشرّعي ومصدري القواعد الناظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق منذ فترة غير قصيرة. وقد كان وما يزال من المواضيع المثيرة للجدل التي تتصدر المنابر عند حدوث حالات إفلاس لشركات كبرى كمقترح لتحصين استقلال المدقق وتحسين جودة التدقيق بهدف حماية المجتمع المالي.

ويعرّف تغيير مدقق الحسابات كما يلي:

عرف (سلامة 1995) تغيير مدقق الحسابات بأنه اتخاذ الجمعية العمومية للشركة الخاضعة للتدقيق قراراً بإنهاء العلاقة مع المدقق الحالي واختيار مدقق آخر للتعاقد معه وذلك على الرغم من قيامه بواجباته المهنية على الوجه السليم وتوافر جميع الشروط التي تؤهله لمزاولة المهنة والتزامه بشروط التعاقد.[1]

وعرف (Joher et al, 2000) مفهوم تغيير المدقق بأنه تغيير مدقق الحسابات الحالي بمدقق آخر والذي يؤدي إلى اختلاف جودة التدقيق وذلك كمحاولة لإعادة تنظيم وتكييف المتطلبات المتزايدة للعميل في ظل الظروف المتغيرة مع صفات وخصائص شركات التدقيق.[2]

---

[1] سلامة, محمد الصادق. (1995). **"دراسة مقارنة للمقومات الموضوعية لاستقلال مراقب الحسابات في جمهورية مصر العربية ودول مجلس التعاون الخليجي"**, *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*. كلية التجارة جامعة عين شمس, العدد (1).

نقلاً من:

محمود، عبد الله. (2015). مرجع سبق ذكره. ص24

[2] Joher, H., Ali, M., Mohd Ramidili, S., & Md Nassir, A., (2000**). Auditor Switching Decision of Malatsian Listed Finns: Test of Determinants and Wealth Effect**. *Universiti Putra Malaysia Press.*

نقلاً من

محمود، عبد الله. (2015). مرجع سبق ذكره. ص24

أما هيئة سوق رأس المال الأمريكية (SEC, section C, 2003) فقد عرفته على أنه عبارة عن تحقيق التوازن بين الحاجة لوجود نظرة فاحصة للمكلف بالتدقيق والحفاظ على الاستقلالية وجودة التدقيق.[1]

عرفت شركة ايرنست ويونغ (Ernest & Young) تغيير مدقق الحسابات بأنه وضع حد على عدد سنوات التدقيق المقدمة من قبل شركة التدقيق أو شريك التدقيق لمنشأة ما, وبعد مضي عدد السنوات المحددة يصبح عمل شركة التدقيق كمدقق في نفس المنشأة غير قانوني[2].

ويرى الباحث أن تغيير مدقق الحسابات يُعرف على أنهُ انهاء ارتباط المدقق (شريك التدقيق أو شركة التدقيق) مع الشركة الخاضعة للتدقيق لأسباب قد تكون تنظيمية خاصة بالتشريعات ذات العلاقة بمهنة التدقيق, أو لأسباب خاصة بالمدقق, أو خاصة بالشركة الخاضعة للتدقيق.

أما فترة الارتباط مع العميل فيمكن تعريفها على أنها عدد السنوات المتتالية التي يبقى يقدم بها المدقق خدمة التدقيق للعميل. وهي تمثل أيضاً الفترة الزمنية التي تفصل عمليتين متتاليتين لتغيير المدقق.

2-2- لمحة تاريخية عن تغيير المدقق وطول فترة الارتباط:

قامت بعض الشركات بالماضي بتغيير مدققي حساباتها دون أن يكون هناك قواعد أو توصية بذلك بل بسبب رؤية وتصور تلك الشركات لمنافع تغيير المدقق التي تفوق سلبياتها. وكانت شركة (Du Pont) من أوائل تلك الشركات حيث أنها قامت بتغيير مدقق حساباتها كل سنة من تاريخ قيامها بالإفصاح عن تقاريرها المالية للعموم وذلك من تاريخ 1911 لغاية 1927 باستثناء سنة 1919, وفي عام 1928 قامت بتغيير سياساتها المتعلقة بمدة فترة الارتباط حيث أصبحت تحتفظ بالمدقق لأكثر من سنة ثم تقوم بتغييره حتى عام 1954 حيث قامت بإلغاء سياسة تغيير مدقق الحسابات واحتفظت بالمدقق منذ ذلك التاريخ, وعلى الرغم من حدوث هذه الظاهرة إلا أنه لم تقم أي جهات

[1]Daugherty, B., Dickins, D., & Higgs, J., (2010). **"Audit Partner Rotation: An Analysis of Benefits and Costs"**, *East California University, Departement of Accounting, and University of Wisconsin-Milwaukee, integrated research*.

نقلاً من:

منصور، نسرين. (2013). **مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية (دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات العاملة بقطاع غزة**، *رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة*، ص39

[2] Ernest & Young، (2013). "**Point of view: our perspective on issues of concern**. **Q&A on mandatory firm rotation،" P1**

رسمية بالحديث عن سياسة تغيير المدقق بهدف تعزيز استقلاله, أو التطرق إلى الأثر السلبي لفترة الارتباط الطويلة على استقلال المدقق وشكه المهني وموضوعيته حتى عام 1939 على إثر الفضيحة المالية التي حصلت بشركة McKesson & Robbins في الولايات المتحدة, وبسببها تلقت مهنة تدقيق الحسابات ضربة موجعة ونقداً حاداً, حيث أن شركة التدقيق المُكلّفة بتدقيق بيانات تلك الشركة, PwC آنذاك, عجزت عن اكتشاف الاحتيال الذي قامت به إدارة شركة McKesson & Robbins بالإضافة إلى الأرباح الوهمية المفصح عنها. وبعد التحقيق بتلك الجريمة تبين أن شركة تدقيق الحسابات كانت على ارتباط مباشر مع إدارة شركة McKesson & Robbins بدلاً من مجلس الإدارة, وكانت فترة الارتباط طويلة حيث امتدت من سنة 1923, أي 16 سنة. بعد تلك الفضيحة المالية تم اقتراح تغيير مدقق الحسابات لتحسين استقلال المدقق ولكن دون أن يأخذ تغيير المدقق الشكل القانوني الإلزامي[1].

في عام 1961, في كتاب فلسفة تدقيق الحسابات (The Philosophy Of Auditing) تم التطرق إلى الأثر السلبي لفترة الارتباط الطويلة على استقلال المدقق التي قد تطور علاقة شخصية بين المدقق وإدارة العميل والتي بدورها تؤدي إلى تحيزات غير مدركة وقد تزيد رغبة المدقق بالحفاظ على العميل وهذا بدوره قد يؤثر على رأي المدقق وموضوعيته.[2]

وسيتم التطرق إلى سياسات تغيير مدقق الحسابات وفترة الارتباط في بعض الدول:

إيطاليا

تعد ايطاليا من أوائل الدول التي طبقت سياسة تغيير شركة التدقيق على الشركات المدرجة كبيرة الحجم وذلك في عام 1975, حيث نصت القواعد على الاحتفاظ الإلزامي بشركة التدقيق لمدة (3) سنوات ثم تغيير شركة التدقيق بعدها, ولكن مع السماح بإمكانية التجديد لفترتين إضافيتين وبالتالي السماح بفترة ارتباط مقدرة بـ (9) سنوات كحد أقصى وبالتالي فإن ايطاليا اتبعت سياسة الاحتفاظ

[1]Ng, C., (2003). "**Rotation of auditors: History and recent developments".** working paper presented at the 3rd Accounting History International Conference Siena Italy. P 1-9.
[2] Mautz, R.K., & Sharaf, H. (1961). Op. Cit. P208

والتغيير الإلزامي[1] وحُدّدت الفترة الزمنية الفاصلة بين تغيير المدقق والارتباط معه مجدداً (Cooling off period أو فترة التهدئة) بـ (5) سنوات. وفي عام 1998 أصبحت فترة التهدئة غير محددة بشكل صريح حيث أصبحت تُفسّر على أنها (3) سنوات. وفي عام 2005 تغيرت فترة الارتباط مع شركة التدقيق لتصبح (6) سنوات مع إمكانية التجديد لـ (6) سنوات أخرى أي يجب تغيير شركة التدقيق بعد (12) سنة كحد أقصى, أما بالنسبة لشريك التدقيق فتم تحديد فترة الارتباط معه بـ (6) سنوات وفترة التهدئة لكلاهما (للشركة والشريك) (3) سنوات. وفي عام 2006 حدث تحديث جديد لفترة الارتباط مع شركة التدقيق وأصبحت (9) سنوات من دون السماح بفترة تجديد إضافية مع ثبات فترة التهدئة وفترة الارتباط مع شريك التدقيق. وبعد أربع سنوات, أي بعام (2010) تم فقط تغيير القواعد الناظمة لتغيير شريك التدقيق وفترة الارتباط الخاصة به ليصبح (7) سنوات بدلاً من (6) سنوات.[2]

وبالتالي فإن الهيئات الإيطالية الناظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق أبدت اهتماماً واسعاً بسياسة تغيير مدقق الحسابات وتحديد فترة ارتباط قصوى, وتم تأطيرها على شكل قواعد إلزامية منذ فترة طويلة تقارب الأربعة عقود, وطُبقت على شركة وشريك التدقيق سويةً مع إجراء تحديثات طالت فترة الارتباط فحسب.

الولايات المتحدة الأمريكية

تم تطبيق التغيير الإلزامي لشريك التدقيق في الولايات المتحدة في سبعينات القرن الماضي بطلب من مجمع المحاسبين القانونين الأمريكي (AICPA) وحُدّدت فترة الارتباط مع شريك التدقيق بـ (7) سنوات كحد أقصى.[3] وعلى الرغم من تشريع تغيير شريك التدقيق بشكل إلزامي إلا أنه قد ظهرت العديد من المطالبات بتغيير شركة التدقيق وعدم الاكتفاء بتغيير الشريك فحسب.

---

[1] Cameran, M., Prencipe, A., & Trombetta, M. (2011). **"Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality: Evidence from the Italian Setting"**. p6. https://pdfslide.net/documents/mandatory-audit-firm-rotation-and-audit-quality-evidence-audit-firm-rotation.html 27th August 2019

[2] Corbella, S., Florio, C., Gotti, G., & Mastrolia, S. (2015). Op. Cit p48

[3] Chi, W., Huang, H., Liao, Y., & Xie, H., (2010). **"Mandatory Audit Partner Rotation، Audit Quality، and Market Perception: Evidence from Taiwan"**. *Contemporary Accounting Research* Vol.26 No.2. PP 359-391. P1

ففي عام 1976 بدأت في الولايات المتحدة الأمريكية المطالبة بإلزام الشركات بتغيير شركات التدقيق التي تقوم بتقديم خدمات التدقيق لهم, فقد اقترح (Ralph Nader) وأعضاء (Corporate Accountability Research Group) في اجتماعهم السنوي ضرورة إصدار تشريعات لإلزام الشركات المساهمة بتغيير مدققيها (شركات التدقيق) كل خمس سنوات. وفي نفس العام احتوت دراسة قام بها عضو الكونغرس (Lee Metcalf) والمتعلقة بضبط المنافسة بين شركات التدقيق في الولايات المتحدة على التوصية بإلزام الشركات بتغيير شركات تدقيقها بعد فترة تحدد من قبل هيئة بورصة الأوراق المالية (SEC)[1].

وكان رد مهنة المحاسبة على تقرير Metcalf من خلال نشر تقرير مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي عام 1978 بعنوان[2] لجنة مسؤوليات المدقق: التقرير, والنتائج والمقترحات أو بما يدعى بلجنة كوهيين (The Cohen Commission) وقد عارض هذا التقرير عملية التغيير الإلزامي لشركة التدقيق على أرض الواقع للاعتقاد أن تكاليف التغيير الإلزامي لشركة التدقيق تطغى على منافعه.[3]

وفي عام 1992 أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بياناً بموقفه بخصوص التغيير الإلزامي لشركة التدقيق, وأوضح فيه أن تغيير شركة التدقيق لا يحسن من جودة التدقيق ولا يزيد من ثقة المستثمرين باستقلال المدقق وموضوعيته.[4]

في عام 2001 حدثت فضيحة أُخرى وهي إفلاس شركة Enron التي تعتبر أكبر شركة تتعرض للإفلاس في تاريخ الولايات المتحدة والتي تدل بدون شك على فشل كبير في مهنة تدقيق الحسابات وتدهور حاد في جودة التدقيق. على أثر هذه الحادثة اهتزت ثقة المجتمع المالي بخدمات التدقيق التي من المفترض أن تضفي ثقة على المعلومات المالية المدرجة ضمن القوائم المالية خصيصاً بعد أن صرحت شركة التدقيق (Arthur Andersen) المسؤولة عن تدقيق حسابات شركة Enron بأن بعض الموظفين قاموا بإتلاف وثائق ذات علاقة بارتباط التدقيق بينها وبين

---

[1] جربوع، يوسف محمد. (2008) **"مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله"**، *مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)* المجلد السادس عشر، العدد الأول، ص766.

[2] عنوان التقرير باللغة الإنكليزية كالتالي:
The Commission on Auditor's Responsibilities: Report, Conclusions and Recommendations

[3] [3]Ng, C., (2003). Op. Cit. P14.

[4] جربوع، يوسف محمد. (2008). مرجع سبق ذكره. ص766.

Enron مما ألحق الأذى بسمعتها وبعملائها الأخرين بسبب ضياع ثقة المستثمرين بالبيانات المالية المدققة من قبل Arthur Andersen ليتم بعد ذلك تصفية شركة Arthur Andersen.[1]

بعد حادثة إفلاس Enron قام الكونغرس الامريكي بتشكل لجنة مكونة من عضوين من مجلس الشيوخ هما Sarbanes and Oxley بهدف إعادة صياغة القواعد الناظمة لمهنة تدقيق الحسابات بمحاولة لاستعادة ثقة المجتمع.

في عام 2002 تم إصدار قانون Oxley,_Sarbanes وكنتيجة له تم تشكيل مجلس الإشراف على محاسبة الشركات العامة (PCAOB) وهي منظمة غير ربحية تهدف إلى الإشراف على تدقيق حسابات الشركات العامة بهدف حماية المستثمرين والمصلحة العامة من خلال تعزيز دقة, واعلامية واستقلالية تقارير التدقيق بهدف رفع جودة التدقيق.[2] كما تطرق القانون لعدة قضايا أهمها الحوكمة, والشفافية, وتحسين الإفصاح المالي واستقلال مدقق الحسابات. وفي الفصل الثاني من قانون Sarbanes Oxley, ألا وهو استقلال المدقق, في الفقرة الثالثة بعنوان تغيير شريك التدقيق (Audit Partner Rotation) ورد التالي:

"يعتبر عمل شركات المحاسبة غير قانوني في حال قدمت خدمات التدقيق الخارجي للشركات التي يتم تداول اسهمها إذا كان شريك التدقيق المسؤول عن عملية التدقيق الخارجي أو عن الاطلاع على عملية التدقيق الخارجي قام بتأدية خدمة التدقيق الخارجي لأكثر من خمس سنوات مالية سابقة لنفس الشركة الخاضعة للتدقيق".[3]

بناءً على ذلك فقد تم تعديل فترة الارتباط بين العميل وشريك التدقيق من (7) سنوات إلى (5) سنوات مالية.

وقد تم طرح توصية بدراسة الأثر المحتمل لتغيير شركة التدقيق في الفصل الثاني, الفقرة السابعة من قانون Sarbanes Oxley.[4]

---

[1] Yuhao، L., (2010). **"The case analysis of the scandal of Enron"**. international journal of business and management، Vol. 5، No 10. 2010، PP 37-41. P37+38.

[2] https://pcaobus.org/About 27th August 2019

[3] One Hundred Seventh Congress Of The United States Of America، At The Second Session، **Sarbanes Oxley Act**، P29 https://www.govinfo.gov/content/pkg/BILLS-107hr3763enr/pdf/BILLS-107hr3763enr.pdf

4 Ibid., P31

وفي عام 2003 قام مكتب المحاسبة الحكومية الأمريكي (GAO), بتوجيه من الكونغرس الأمريكي, بدراسة تأثير التغيير الإلزامي لشركة التدقيق. وقام المكتب بإصدار تقرير خلاصته أن التغيير الإلزامي لشركة التدقيق قد لا يكون الطريقة الأكثر فاعلية لتحسين استقلال المدقق وجودة التدقيق.[1]

وفي عام 2011 قام مجلس الإشراف على محاسبة الشركات العامة (PCAOB) بإصدار تقرير حول استقلال المدقق والتغيير الإلزامي لشركة التدقيق واقترح من خلاله القيام تطبيق التغيير الإلزامي لشركة التدقيق لكنه تخلى عن الاقتراح في عام 2014 بعد أن صوت المشرعون في مجلس النواب ضده.[2]

بناءً على ذلك, من الملاحظ أن هناك اجماع لدى المنظمات المهنة وواضعي القواعد الناظمة لمهنة التدقيق والمحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية على ضرورة تغيير شريك التدقيق وفريق التدقيق الذي تم تطبيقه منذ سبعينات القرن الماضي وتحديد فترة ارتباط لشريك التدقيق بـ سبع سنوات ثم تعديلها بـ خمس سنوات حتى تاريخه. أما بالنسبة للتغيير الإلزامي لشركة التدقيق فكانت هناك أراء ومواقف متناقضة بين المنظمات المهنية وواضعي القواعد الناظمة للمهنة بيد أن سياسة التغيير الإلزامي لشركة التدقيق لم يتطبق حتى تاريخه في الولايات المتحدة ومازالت الدراسات جارية للحصول على فهم أوسع وأشمل لتأثيره على استقلال المدقق وجودة التدقيق والاحتكار في سوق التدقيق.

استراليا

في عام 1994, تم إصدار تقرير من قبل هيئات المحاسبة المهنية, أحد توصيات هذا التقرير تغيير شريك التدقيق بعد سبع سنوات من الارتباط ولكن لم يتم تبني هذا المقترح. وفي عام 1996, قامت جهة تابعة لحكومة الكومنويلث بمراجعة التشريعات الناظمة لمهنة تدقيق الحسابات في استراليا وتوصلت إلى اقتراح تغيير شريك التدقيق كل سبع سنوات ولكن على غرار التقرير المُصدر عام 1994 لم يتم تبني هذه المقترح أيضاً. وفي عام 2001, تم تنقيح معايير الاستقلال المهني تماشياً

[1] PCAOB. 2011، **Concept Release on Auditor Independence and Audit Firm Rotation**; PCAOB Release No. 2011-006. P3 https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket037/Release_2011-006.pdf

[2] https://www.accountingtoday.com/news/study-questions-value-of-auditor-rotation 27th August 2019

مع تغيرات دليل السلوك المهني الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبة IFAC Code of Ethics, والنتيجة كانت تغيير شريك التدقيق الميداني (lead partner) بعد فترة ارتباط تحدد مسبقاً بحيث لا تتجاوز السبع سنوات. وفي عام 2004 تم تعديل فترة الارتباط لتصبح خمس سنوات كحد أقصى يتبعها تغيير إلزامي لشريك التدقيق.[1]

المفوضية الأوروبية (European Commission)

اهتمت المفوضية الأوروبية بقضية التغيير الإلزامي بمدقق الحسابات, وذلك من خلال قيامها بإصدار تقرير في عام 2010 حول ذلك, وأعربت من خلاله عن موقفها المؤيد لتغيير شركة التدقيق وعدم الاكتفاء بتغيير الشريك مبررةً ذلك على أن تغيير شريك التدقيق غير كافي لصون استقلال المدقق وتقديم خدمة تدقيق ذات جودة معتبرةً أن شريك التدقيق الجديد القادم من نفس شركة التدقيق من غير المحتمل أن يتخذ قرارات مختلفة عن سلفه بل إن شريك التدقيق القادم من شركة تدقيق أخرى قادر على ذلك. وبالتالي فقد اقترحت المفوضية الأوروبية تعديل سياسة التغيير الإلزامي لشريك التدقيق ليشمل التغيير الإلزامي لشركة التدقيق. وفي عام 2014 تم وضع لوائح جديدة من قبل المفوضية الأوربية تنص على تغيير شركة التدقيق كل عشر سنوات مع امكانية تمديد فترة الارتباط حتى أربع وعشرون سنة كحد اقصى في حالات التدقيق المشترك (Joint Audit) وعشرون سنة في حال تم تعيين المدقق بناءً على مناقصة عامة.[2]

بناءً على ما سبق نلاحظ أن تغيير مدقق الحسابات وطول فترة ارتباطه مع العميل حظيا منذ فترة طويلة باهتمام كبير وواسع من معظم الدول الكبرى حيث أنه تم تبني تغيير شريك التدقيق في معظم الدول مع تباين في تحديد فترة الارتباط الخاصة بالشريك. أما بما يخص تغيير شركة التدقيق فإنه من الواضح أن المشرعين كانوا بالماضي معارضين له, باستثناء ايطاليا, ولكن في الوقت الراهن تم تبني مفهوم تغيير شركة التدقيق في الاتحاد الأوروبي مع ربط مدة الارتباط بظروف مختلفة. أما الولايات المتحدة ما زالت مترددة في وضع لوائح تنص على تغيير شركة التدقيق على الرغم من وجود توصيات بذلك مكتفيةً بتغيير شريك التدقيق فحسب

[1] Carey، P., & Simnett، R., (2006). **"Audit partner and audit quality"**، *The Accounting Review*، Vol. 81، No. 3، pp 635- 676. p 655

[2] Qianwen. R., (2017). "**Mandatory Audit Firm and Audit Partner Rotation**". *Unpublished thesis. University of New Hampshire*. p17

2-3- مبررات تغيير المدقق:

بعد ظهور الشركات المساهمة وفصل الملكية عن الإدارة ظهرت مشكلة الوكالة بسبب احتمالية تضارب المصالح بين المالكين والمدراء التنفيذين, حيث تلجأ الإدارة إلى اتباع سياسات معينة تقود إلى تقديم معلومات مالية مظللة وزائفة بغية إظهار المنشأة بوضع مالي جيد بهدف تحقيق غايات تصب بمصلحتها حتى لو نتج عن ذلك ضرر لأصحاب المصلحة. ولتخفف الأثر السلبي المحتمل لفصل الإدارة عن الملكية وجب تعين طرف ثالث مستقل, هو مدقق الحسابات الخارجي, ليقوم بإبداء رأي معقول حول عدالة القوائم المالية وانسجامها مع المعايير المقبولة عموماً وإيصال نتائج التدقيق ضمن تقرير التدقيق الذي يستند عليه أصحاب المصلحة في اتخاذ قراراتهم.

وليقوم مدقق الحسابات بتقديم عملية تدقيق ذات جودة عالية ينبغي أن يتميز بالكفاءة, الموضوعية وعدم التحيز, والشك المهني, والاستقلال وإلا فإن نتائج التدقيق ستكون مظللة, وبالتالي فإن جودة التدقيق مناطة بتحقيق تلك العناصر لكن هناك معوقات ذات علاقة بالطبيعة البشرية من جهة وببيئة تدقيق الحسابات من جهة أخرى تحول دون ذلك.

بيد أن بيئة تدقيق الحسابات تتصف بعدم اليقين أي أن المدقق عند تقيمه لأدلة الإثبات لا يمتلك معايير صريحة للتقييم ويعتمد على أحكامه الشخصية بل من الممكن أن يتم تفسير أدلة الإثبات بأكثر من طريقة وهذا بدوره يعتبر تربة خصبة للتحيز.[1]

كما تُظهر الدراسات بعلم النفس أن الإنسان بطبيعته البشرية يقيّم أدلة الإثبات بطريقة انتقائية عندما يكون له مصلحة بالوصول إلى نتائج معينة بل ويقوم بالبحث والتركيز على أدلة الإثبات التي تدعم النتيجة التي يرغب بالوصول إليها دون أن يقيمها بطريقة نقدية وموضوعية, بالإضافة لذلك, في حال وجد دليل إثبات يتناقض مع النتائج التي يرغب بالوصول اليها فإما يتجاهله أو يُخضعه إلى نقد صارم, وكل ذلك يحدث دون إدراك أنه قام بمعالجة البيانات بطريقة تحيزيه, بل

[1] Bazerman, M., Loewenstein, G., Moore, D. (2002). **"Why Good Accountants Do Bad Audit"**. *Harvard Business Review* 80, no. 11. PP 102-134. P3. Available at: https://www.researchgate.net/publication/11043244_Why_Good_Accountants_Do_Bad_Audits/link/00463526906bdd1783000000/download 27th August 2019

ويعتقد أن الآخرين سيشاركونه نفس النتيجة.[1] وينطبق ذلك على مدقق الحسابات فقد يقوم بتفسير أدلة الإثبات بطريقة تولد نتائج تقود لإصدار تقرير نظيف لإرضاء العميل وبالتالي الحفاظ عليه والحفاظ على الإيرادات الناتجة من تقديم خدمة التدقيق له, وبالتالي فإن المدقق توصل إلى نتائج متحيزة تولدت عن معالجة البيانات بطريقة التحيز الذاتي (self-receiving bias) استجابة للمحفزات المادية المقدمة من العميل على شكل أتعاب التدقيق حتى ولو كان المدقق يهدف لأن يكون موضوعياً وحيادياً بأحكامه, وكل ذلك قد يتم من دون دراية وعن غير قصد.

المحفزات المادية ليست فقط التي تقوم بتفعيل المعالجة المتحيزة للبيانات بل أن علاقة الألفة بين المدقق والإدارة وتطور حس الانتماء عند المدقق اتجاه منشأة العميل الناشئة عن فترة ارتباط طويلة تؤثر بنفس الطريقة. وتم التطرق للأثر السلبي المتولد من العلاقة الشخصية بين المدقق والعميل في كتاب فلسفة تدقيق الحسابات والتوصية بالتحرر من تلك العلاقات الشخصية التي تقود إلى تجاهل بعض إجراءات الفحص التي يقوم بها المدقق.[2]

ولتخفيف الضغوط التي يواجها المدقق (إرضاء الإدارة, وعلاقة الألفة) تم اقتراح تغيير المدقق بشكل دوري. فتغيير المدقق بشكل دوري بعد فترة ارتباط محددة مسبقاً يولد شروط دفع ثابتة لأتعاب التدقيق حيث أن المدقق عند ارتباطه مع العميل يدرك أن هذا التعاقد سيولد إيراد بحدٍ معين ولا فرصة لزيادته وبالتالي لا حاجة لإرضاء الإدارة وتبني أحكام تصب بمصلحتها.[3] بالإضافة إلى أن سياسة تغيير المدقق تقوم بإنهاء علاقة الألفة بين المدقق والعميل وبالتالي تحسيّن موضوعية وحيادية أحكامه وتعزيز استقلاله

[1]Moore, D., Loewenstein, G., Tanlu, L.., & Bazerman. M. (2003) **"Auditor Independence, Conflict of Interest, and the Unconscious Intrusion of Bias**". *Harvard Business School*. (Working Paper No. 03-116). P 4-6.
https://www.researchgate.net/publication/240743552_Auditor_Independence_Conflict_of_Interest_and_the_Unconscious_Intrusion_of_Bias/link/53d1020d0cf2fd75bc5d5b0b/download 27th August 2019

[2] Mautz, R.K., & Sharaf, H. (1961). Op. Cit. P207.
[3] Moore, D., Loewenstein, G., Tanlu, L.., & Bazerman. M. (2003) **.** Op. Cit. P21.

2-4- أشكال تغيير المدقق:

تنوعت أشكال تغيير مدقق الحسابات من دولة إلى أُخرى, حيث أن كل دولة اختارت الشكل الذي تعتقد أنه سيضيف قيمة لجودة التدقيق, إلا أن هناك أساسان لتصنيف أشكال تغيير مدقق الحسابات. الأساس الأول حسب القواعد الناظمة لمهنة تدقيق الحسابات, فإما أن يكون إلزامي بوجود نص صريح في قوانين المهنة تلزم الشركات بتغيير مدققيها بعد فترة زمنية محددة مسبقاً, أو يكون اختياري أو طوعي. أما الأساس الثاني يتم على المستوى الهيكلي لشركة التدقيق, فإما أن يكون على مستوى شركة التدقيق أو على مستوى شريك التدقيق وفرق العمل.

يمكن دمج الأساسين مع بعضهم البعض على الشكل التالي:

1. التغيير الإلزامي لشركة التدقيق(Mandatory Audit Firm Rotation) :

حسب هذا الشكل, يكون هناك قواعد ملزمة يتم من خلالها إلزام المنشآت بتغيير شركة التدقيق بعد فترة محددة مسبقا ضمن اللوائح التنظيمية ثم الارتباط مع شركة تدقيق أخرى, مثل التغيير من شركة Deloitte إلى شركة KPMG على سبيل المثال.

ومن الدول التي تطبق هذا الشكل من أشكال تغيير المدقق:

الدولة	الحد الأقصى لفترة الارتباط مع شركة التدقيق
بوليفيا	ست سنوات (باستثناء شركات التامين كل ثلاث سنوات)[1]
البرازيل	خمس سنوات (باستثناء البنوك)[2]

2. التغيير الإلزامي لشريك التدقيق(Mandatory Audit Partner Rotation) :

حسب هذا الشكل يتم تغيير شريك تدقيق الحسابات بشكل إلزامي فقط, دون تغيير شركة التدقيق, بعد فترة ارتباط محددة مسبقاً ضمن اللوائح التنظيمية, مثلا تغيير الشريك Y من شركة Deloitte إلى الشريك X من نفس الشركة (Deloitte).

[1] Lennox، C. (2014). "**Audit tenure and rotation**"، Chapter 8 in Hay، Knechel and Willekens (editors) The Routledge Companion to Auditing، Routledge، Abingdon، Oxon. pp. 91
[2] Ibid. P91

ومن الدول التي تطبق هذا الشكل من أشكال تغيير المدقق:

الدولة	الحد الأقصى لفترة الارتباط مع شريك التدقيق
المانيا	سبع سنوات[1]
فرنسا	ست سنوات[2]
الولايات المتحدة	خمس سنوات[3]
اسبانيا	سبع سنوات[4]

إلا أن هناك بعض الدول قامت بتبني الشكلين السابقين (التغيير الإلزامي لشركة التدقيق وشريك التدقيق). ومنها مَن طبق الشكلين السابقين بشكل جزئي أي تم تطبيق سياسة التغيير الإلزامي على بعض القطاعات. ومن هذه الدول:

الدولة	الحد الأقصى لفترة الارتباط مع شركة التدقيق	الحد الأقصى لفترة الارتباط مع شريك التدقيق
الصين[5]	خمس سنوات للمؤسسات الحكومية التي تقابل معايير معينة	خمس سنوات
المملكة المتحدة[6]	عشر سنوات	خمس سنوات

3. التغيير الطوعي لشركة التدقيق:(Voluntary Audit Firm rotation)

في هذا النوع لا يوجد نص صريح لتغيير شركة التدقيق ضمن اللوائح الناظمة للمهنة بل يتم تغييرها بشكل اختياري عندما ترى المنشاة موضوع التدقيق أن هناك حاجة لتغيير شركة التدقيق أو عند استقالة شركة التدقيق الحالية ثم التعاقد مع شركة تدقيق أُخرى.

[1] Cameran, M., Negri, G., & Pettinicchio, A., (2015). "**The audit mandatory rotation rule: the state of the art"،** *The Journal of Financial Perspectives*. Vol 3 – Issue 2. p.6 Available at: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3083484 . 24th November 2020

[2] Lennox، C. (2014). Op. Cit. P94.

[3] Lennox، C. (2014). Op. Cit. P92.

[4] Cameran, M., Negri, G., & Pettinicchio, A., (2015). Op. Cit. P7.

[5] Lennox، C. (2014). Op. Cit. P91

[6] Cameran, M., Negri, G., & Pettinicchio, A., (2015). Op. Cit. P7.

والدول التي تطبق هذا الشكل من أشكال تغيير المدقق قد اكتفت بالتغيير الإلزامي لشريك التدقيق مثل الأرجنتين, واستراليا, والدنمارك, والمانيا, وهولندا[1].

4. التغيير الطوعي لشريك التدقيق:(Voluntary Audit Partner rotation)

يعتبر من أندر أشكال تغيير المدقق. وفي هذا النوع لا يوجد تشريع ضمن القوانين الناظمة لمهنة التدقيق والمحاسبة ينص على تغيير شريك التدقيق وإنما يحدث بشكل اختياري, إما من قبل شركة التدقيق أو المنشاة الخاضعة للتدقيق عندما يكون هناك حاجة لذلك.

والدول التي تبنت هذا الشكل من الممكن أن تكون ألزمت تغيير شركة التدقيق مثل أوزباكستان[2] أو تركت عملية تغيير شركة التدقيق وشريك التدقيق اختياري فقط عند الحاجة مثل نيبال, وجنوب افريقيا, وطاجاكستان[3]

2-5- مزايا وعيوب تغيير المدقق:

- **المزايا:**

يرتكز الموالون على مجموعة من الحجج التي من خلالها يبررون موقفهم المؤيد لتغيير المدقق ويعتقدون أن إيجابيات التغيير تطغى على السلبيات ومن هذه الحجج:

1. *وضع حد لعلاقة الالفة بين المدقق وإدارة الشركة الخاضعة للتدقيق:*

مع مرور الزمن, تنشأ علاقة ألفه بين المدقق وإدارة العميل والتي بدورها تؤثر بشكل سلبي على استقلال المدقق وموضوعيته[4] ومن دونهما يكون المدقق عاجز عن إبداء رأي موضوعي وحيادي بمدى عدلة البيانات المالية الخاصة بشركة العميل. وعندما يصبح العميل مألوف بدرجة كبيرة بالنسبة للمدقق تزداد ثقة المدقق به ويشعر بالرضى على درجة فهمه للعميل وإجراءات التدقيق التي

[1] Ibid., P7+6
[2] Lennox، C. (2014). Op. Cit. P94
[3] Ibid., P94
[4] Khasharmeh, H., & Hezabr, A. A., (2016). "**Perceptions on the Effects of Auditor-Client Relationship upon Audit Quality and Auditor Independence: Evidence from Bahrain".** *Journal of Modern Accounting and Auditing,* Vol. 12, No. 10, 495-508. P3.

يطبقها[1] وبالتالي تصبح عملية التدقيق عبارة عن إجراءات روتينية[2] مما يؤدي إلى انخفاض الشك المهني وتطبيق إجراءات ضعيفة وغير كافية لاكتشاف المخالفات ذات الأهمية النسبية وبالتالي انخفاض في جودة التدقيق وتصبح عملية تغيير المدقق ضرورة لتحسينها وتقديم رؤية جديدة لعملية التدقيق وتسليط الضوء على زوايا أخرى من العميل لم يقم المدقق السابق بأخذها بعين الاعتبار. يقترح المؤيدون تطبيق سياسة تغيير المدقق الإلزامي ضمن التشريعات الناظمة لمهنة التدقيق أو التوصية بتغيير المدقق بشكل دوري لمنع بناء علاقة الألفة بين المدقق والعميل للحفاظ على استقلاله وشكه المهني والقيام بعملية التدقيق بمنظور جديد.

ويمكن أن تنشأ علاقة الالفة بين شركة التدقيق والعميل ولكنها أكثر تأثيراً بين شريك التدقيق والعميل.

2. *تغيير شركة التدقيق يؤدي إلى محو كافة الأحداث التاريخية التي قد تؤثر بشكل سلبي على استقلال المدقق وموضوعية أحكامه:*

تعتبر هذه الميزة من ميزات تغيير شركة التدقيق حيث أن تغيير شريك التدقيق بشريك آخر من نفس شركة التدقيق قد لا يكون كافي لتحصين موضوعية واستقلال المدقق لأنه قد يكون أقل احتمالاً بأن يقوم بإعادة تقيم ونقد أحكام زميله السابق وإبداء أراء مغايرة أو متناقضة وبالتالي فإن الشريك الجديد قد لا يملك الحرية الكاملة لإبداء رأيه بموضوعية وبالتالي التأثير بشكل سلبي على جودة التدقيق[3]. بناءً على ذلك فإن الموالون لتغيير شركة التدقيق يعتقدون أن تغيير شركة التدقيق هو الحل الأكثر سلامة لتعزيز استقلال المدقق وضمان موضوعيته.

3. *تخفيض خطر التبعية الاقتصادية:*

من المهم جداً أن يمتاز المدقق بالاستقلال عن الإدارة وعدم الرضوخ لرغباتها بهدف جني المال وضمان بقائها ضمن قائمة عملائه. وفي ظل سياسة التغيير الإلزامي للمدقق فإن المدقق يعلم أنه بعد عدة سنوات سوف ينتهي التعاقد وهذا بدوره يخفف من ميوله لإرضاء الإدارة لأنه يعلم سوف

[1] Coyle, D., (2010). "**Audit Firm Rotation - Its Impact on Auditor Independence: An Irish Perspective**". *Unpublished thesis*. Letterkenny Institute of Technology. P19

[2] Ricken, S., (2016). **"Mandatory Audit Firm Rotation in a Big 4 audit firm***" unpublished Master Thesis Economics*، Radboud University.،P20.

[3] Ibid. PP 8-23

يحقق ايرادات بحد معين لا يمكن زيادتها بأي شكل من الأشكال لأن قواعد المهنة والقوانين ستفرض عملية التغيير.[1]

4. *تغيير مدقق الحسابات يؤدي إلى ردود فعل إيجابية في السوق المالي نتيجة تحسن الاستقلال الظاهري*[2]:

إن تغيير شركة التدقيق يعطي المستثمرين ثقة أكثر بالقوائم المالية ضناً منهم أن استقلال المدقق قد تحسن وبالتالي تحسن جودة التدقيق. ويُعرف هذا النوع من الاستقلال بالاستقلال الظاهري ويتحقق عند تجنب الحقائق والظروف التي تجعل المستثمر العادي يعتقد أن المدقق غير قادر على العمل من دون تحيز[3].

إلا أن هناك موقف أخر من ردود فعل السوق المالي اتجاه تغيير المدقق, حيث أنه يُعتقد أن البيانات المالية والأرباح المعلن عنها المترافقة لفترة ارتباط طويلة تعتبر أكثر موثوقة[4], وبالتالي وعند تغيير المدقق قد تصبح ردود فعل السوق المالي سلبية نتيجة الاعتقاد بأن جودة التدقيق الظاهرية منخفضة.

5. *منع احتكار سوق التدقيق ضمن فئة معينة من شركات التدقيق:*

في غياب سياسة تغيير شركة التدقيق تسيطر أقلية من شركات التدقيق على السوق وبالتالي عدم إعطاء فرصة لشركات التدقيق المتوسطة والصغيرة ومكاتب التدقيق للتطور والنمو. ومن هنا يبرز الأثر الإيجابي لسياسة تغيير شركة التدقيق في المساهمة بإعطاء فرصة لشركات التدقيق صغيرة الحجم ذات الحصص السوقية الصغير بزيادة حصصهم[5] وبالتالي المساهمة في تطورهم مما يؤدي إلى زيادة المنافسة في سوق التدقيق ولكن تطورهم مشروط بمنحهم فترة ارتباط طويلة نسبياً تساهم

[1] Lennox، C. 2014. Op. Cit. P95.

[2] Augustsson, S., & Österlind, A. (2017). Op. Cit. P9.

[3] Ricken, S., (2016). Op. Cit. PP 8-3.

[4] Coyle, D., (2010). Op. Cit. P18

[5] Ewelt-Knauer, C., Gold, A., & Pott, C. (2012). **"What do we know about mandatory audit firm rotation**?" ICAS Edinburgh, p7 available at : https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5329dbc1ed915d0e5d0000c1/icas_mafr_report.pdf 27th August 2019

في اكتسابهم لخبرة جيدة ضمن قطاع صناعة العميل والذي بدوره يؤدي إلى تقديمهم لجودة تدقيق أفضل وينعكس أثرها الإيجابي عند تعاقدهم مع عميل أخر من نفس قطاع.

6. *السلوك الإيجابي لشركة التدقيق في السنوات الأخيرة من فترة الارتباط في ظل سياسة تغيير شركة التدقيق.*[1]

عند الارتباط بين شركة التدقيق والعميل في ظل سياسة تغيير شركة التدقيق تكون شركة التدقيق على دراية بأن الارتباط سينتهي بعد فترة محددة مسبقاً وبعدها ستتولى شركة تدقيق أُخرى مهام عملية التدقيق الخارجي للعميل. كما أن شركة التدقيق الحالية تعلم أن ملف التدقيق سوف ينتقل إلى شركة التدقيق الجديدة وأنها سوف تتطّلع على الملف وعلى أوراق العمل وتلقي نظرة على إجراءات التدقيق المطبقة من قبلها. وبناءً على ذلك فإن شركة التدقيق الحالية ستبذل العناية الكافية لضمان جودة تدقيق عالية منعاً من تعرضها للنقد من قبل شركة التدقيق القادمة. وقد يتجلى ذلك من خلال التشديد على التوثيق لتفسير سبب الوصول إلى نتائج التدقيق النهائية المعروضة في تقرير التدقيق.

إلا أن هناك رأي أخر حول سلوك شركة التدقيق في السنة الأخيرة من فترة الارتباط حيث أن سلوكها قد يؤثر بشكل سلبي على جودة التدقيق من خلال قيامها بنقل كوادرها الكفء ذات الخبرة العالية من مكان العمل الحالي (العميل الحالي) إلى مكان العمل الجديد (العميل الذي تم التعاقد معه) بسبب فقدانها الحافز للتركيز مع العميل الحالي وتوجيهه باتجاه العملاء الأخرين نتيجة قرب انتهاء الارتباط مع العميل الحالي مما قد يؤدي إلى انخفاض في جودة التدقيق.

- **العيوب**

من سلبيات تغيير مدقق الحسابات:

1. *خسارة المعلومات والمعارف التفصيلية الخاصة بالعميل:*

يختلف كل عميل عن الأخر حتى ولو كانا من نفس الصناعة. وينبغي على المدقق فهم بيئة عمليات وإجراءات العميل وأنظمته للحصول على المعلومات والمعارف الدقيقة الخاصة به لفهم نموذج عمله الذي يعتبر ضروري لتُكلّل عملية التدقيق بالنجاح.

[1] Ricken, S., (2016). Op. Cit. P 24.

ومع امتداد فترة الارتباط يحصل المدقق على المعلومات والمعارف الدقيقة الخاصة بالعميل والتي تساعده بالحصول على فهم أعمق لأنظمة وعمليات العميل ومكامن الخطر والأخطاء المتعلقة بصناعته[1] التي تساهم في رفع كفاءته وبالتالي ينعكس تأثيرها بشكل إيجابي على جودة التدقيق.

وعند تطبيق تغيير المدقق يفقد مدقق الحسابات تلك المعلومات والمعارف الخاصة بالعميل, ويصبح أكثر اعتماداً على تقديرات الإدارة إضافةً لإمكانية تعرضه للتضليل نتيجة تقديم الإدارة معلومات مضللة للوصول إلى نتائج تخدم غاياتها مما يؤدي إلى انخفاض مستوى كفاءته. وهذا السبب قد يكون المبرر لازدياد حالات فشل التدقيق التي تحدث في الفترة المبكرة من فترة الارتباط مقارنةً بالفترة اللاحقة منها[2].

2. *تكبد تكاليف كبيرة للمدقق وإدارة الشركة الخاضعة للتدقيق:*

في ظل تطبيق تغيير مدقق الحسابات, لا يتكبد المدقق تكاليف خسارة المعلومات والمعارف الخاصة بخصائص العميل فقط وإنما أيضاً التكاليف المتمثلة في الوقت والجهد الكبيرين اللذين يتكبدهم المدقق الجديدة لإعادة اكتساب تلك المعارف. كما أن الإدارة تتكبد تكاليف مثل البحث عن مدقق آخر, بالإضافة إلى الوقت والجهد المبذول من الإدارة لمساعدة المدقق الجديد لفهم بيئة عمل المنشأة, ونظمها وإجراءاتها. [3]

3. *إنهاء العلاقة الإيجابية بين المدقق وإدارة العميل*:[4]

لكي تتكلل عملية التدقيق بالنجاح يجب أن تكون هناك علاقة ثقة بحد معين بين الإدارة والمدقق لتسهيل عملية التواصل بينهما. وبناء العلاقة آنفة الذكر يتم بشكل تدريجي مع امتداد فترة الارتباط. وفي ظل تلك العلاقة تقوم الإدارة بمناقشة المشاكل والقضايا بانفتاح عوضاً عن تقديم الإجابات لأسئلة المدقق التي يقوم بطرحها عليها.

[1] Aamir, S., & Farooq, U., (2011)."**The effects of long-term auditor client relationship on audit quality in SMEs". Unpublished** *master thesis, Umeå University*. P37
[2] Coyle, D., (2010). Op. Cit. PP17-18
[3] Ewelt-Knauer, C., Gold, A., & Pott, C. (2012). Op. Cit. P7
[4] Ricken, S., (2016). Op. Cit. PP 25-26

وعندما يتم تغيير المدقق تنتهي تلك العلاقة محدثةً ردود فعل سلبية من قبل مستويات الإدارة المختلفة وموظفي الشركة الخاضعة للتدقيق وهذا بدوره سيؤثر بشكل سلبي على جودة التدقيق.

4. *فقدان الحافز لاكتساب المعارف الخاصة بالعميل:*

تتطلب معايير التدقيق الدولية من المدقق أن يحصل على فهم واستيعاب تفصيلي لطبيعة وسياسات وإجراءات العميل. وفي ظل سياسة تغيير المدقق قد يفقد المدقق الحافز لاكتساب تلك المعارف الخاصة بعميله بسبب إدراكه لحقيقة تغييره بمدقق آخر بعد فترة من الزمن وخصوصاً إذا كانت فترة الارتباط قصيرة وبالتالي فإن جودة التدقيق ستتأثر بشكل سلبي بسب فقدان المدقق للكفاءة وعدم قدرته على اكتشاف مكامن الخطر التي تؤدي إلى أخطاء جوهرية ضمن القوائم المالية للعميل.[1].

2-6- العوامل المؤثرة في تغيير المدقق وطول فترة الارتباط:

هناك مجموعة من العوامل التي قد تلعب دوراً هاماً في تغيير مدقق الحسابات. يمكن تقسمها إلى ثلاث مجموعات رئيسية:

- العوامل المرتبطة بالإدارة وخصائص المنشأة الخاضعة للتدقيق.
- العوامل المتعلقة بالمدقق وخصائص مكتب أو شركة التدقيق.
- عوامل متعلقة ببيئة العمل والقوانين الناظمة لمهنة التدقيق.

وسيتم التطرق لكل مجموعة من المجموعات السابقة على حدة.

1. العوامل المرتبطة بالإدارة وخصائص المنشأة الخاضعة للتدقيق:

تلعب إدارة المنشأة الخاضعة للتدقيق, في مجموعة هذه العوامل, الدور الرئيسي في عملية تغيير مدقق الحسابات. وأهم هذه العوامل:

[1] Lennox، C. (2014). Op. Cit. P96.

- خلاف الرأي بين المدقق والإدارة:

أن وجود خلاف بالرأي بين المدقق وإدارة الشركة الخاضعة للتدقيق من العوامل الشائعة والهامة التي تدفع الإدارة إلى عزل المدقق. ومن أهم الأسباب التي قد تقود إلى خلاف بين المدقق والإدارة:

- إصدار تقرير متحفظ أو سلبي: حيث أظهرت بعض الدراسات أن المدراء يقومون بتغيير مدقق الحسابات عند احتمالية إصدار المدقق تقرير غير نظيف.[1] حيث تظن الإدارة أن بإمكانها أن تعيين مدقق أخر قادر على إرضائها بإصدار تقرير نظيف.
- الخلاف على طرق العرض والإفصاح: قد تقوم الإدارة باستخدام طرق عرض معينة لإخفاء معلومات هامة وجعل القوائم المالية أقل جودة, وفي حال اعترض المدقق عليها سينتهي المطاف بحدوث خلاف بينهما وينتهي بعزل المدقق من قبل الإدارة.[2]
- التغيير بأتعاب التدقيق: حيث تعتبر من العوامل التي تقود إلى عدم الاتفاق بين المدقق والإدارة, فقد تلجأ الإدارة إلى تغيير مدقق الحسابات والبحث عن آخر إذا رأت أن هناك مبالغة بمطالب المدقق المالية. وتشير دراسة (Amdany, K., 2012)[3] إلى أن دراسة (Bedingfield & Loeb, 1974) و (Woo & Koh, 2001) توصلت إلى أن التغيير في أتعاب التدقيق الذي يتجاوز الحد الأعلى المقبول من الإدارة يقود إلى تغيير المدقق.

- تغيرات في وضع المنشأة موضوع التدقيق:

إن حدوث تغيير في المنشأة الخاضعة للتدقيق من الدوافع التي تقود إلى تغيير المدقق ومنها:

- نمو المنشأة الخاضعة للتدقيق: يدل ذلك على تطور وتنوع أعمالها وزيادة تعقيد أنظمتها وعملياتها مما يدعو الإدارة لتغيير المدقق الحالي لمدقق أخر قادر على تقديم خدمات أكثر كفاءة ذو خبرة أكبر بتدقيق الشركات كبيرة الحجم ويستطيع مساعدة الإدارة في تقديم معلومات مالية أكثر شفافية وملاءمة وكفاية. وأشارت دراسة (Beattie & Fearnley, 1995) إلى أن نسبة

[1] Mostafa، D., & Hussien, M., (2010). "**The Impact of the Auditor Rotation on the Audit Quality: A Field Study from Egypt"**. *working pape . The German University in Cairo*. N. (23), P9

[2] محمود، عبد الله. 2015. مرجع سبق ذكره. ص ص 55-56.

[3] Amdany، K., (2012). "**Determinations of Auditor Change among Companies Listed on Nairobi، Securities Exchange**", *unpublished Master Thesis*، University of Nairobi، p4-5.

18% من شركات عينة الدراسة (139 شركة) قامت بتغيير مدققي حساباتها بسبب نموها وتعقد أنشطتها بدرجة تفوق إمكانيات المدقق الحالي.[1]

- تغيير الإدارة العليا: يتم اتخاذ قرار تغيير الإدارة العليا من قبل أعضاء مجلس الإدارة, ويعتبر هذا القرار من القرارات التي قد تؤثر على تغيير المدقق. أظهرت إحدى الدراسات (Hudaib & Cooke, 2002)[2] أن تغيير الإدارة العليا يعتبر من العوامل التي تؤثر مباشراً على تغيير مدقق الحسابات لأن الإدارة الجديدة ستقوم بتغيرات تطال التنظيم الداخلي والمالي والمحاسبي للشركة مما قد تدفعها لتغيير المدقق.[3] إلا أن هناك دراسات لم تجد علاقة ذات دلالة بين تغيير الإدارة وتغيير المدقق ومن هذه الدراسات (Schwartz, K., B., & Menon, K., 1985)[4].

- تغيّرات في الوضع المالي للمنشأة الخاضعة للتدقيق: يعتبر تعرّض الشركات للعسر المالي من أهم المخاطر المحدقة بالمنشأة التي تضع الإدارة في تحدٍ صعب لاجتيازه والنهوض مجدداً. وقد تميل الإدارة إلى منع المدقق من إصدار تقرير سلبي يشير إلى عدم قدرة المنشأة على الاستمرار محاولةً إخفاء الوضع المالي المتردي بهدف تحسين وضع الشركة وتصحيح مسارها قبل إشهار إفلاسها.

وأظهرت دراسة (DeFond & Subramanyam, 1998)[5] أنه في الوضع المالي المتعثر إذا ضغط مدقق الحسابات على الإدارة لتبني سياسات محاسبية تحفظية فإن الإدارة تميل إلى تغييره بمدقق لا يمانع قيامها بتطبيق أساليب إدارة الأرباح.

---

[1] Beattie, V., & Fearnley, S. (1995). **"The importance of audit firm characteristics and the drivers of auditor change in UK listed companies**".*Accounting and business research.* Vol. 25., No.100. PP227-239

نقلاً من:

محمود، عبد الله. 2015. مرجع سبق ذكره. ص 75.

[2]Hudaib, M. & Cooke, T.E. (2002), **"Qualified Audit Opinions and Auditor Switching**", *Working Paper*, 02/05, University of Exeter.

نقلاً من:

Masocha، W., (2006). **The Determinants of Auditor Changes in the Voluntary Sector: Evidence from UK Charities**. *working paper* presented at the National Auditing Conference University of Manchester، p5.

[3] دو، ثريا.، دقاشي، خولة.، بوزيد، صليحة. (2017). **"أثر التغيير الإلزامي لمحافظ الحسابات على جودة المراجعة (دراسة ميدانية)"**، *رسالة ماجستير غير منشورة. جامعة حمه لخضر الوادي* ص 35.

[4] Schwartz, K., B., & Menon, K., (1985). **Auditor Switches by Failing Firms**، *The Accounting Review* Vol. 60، No. 2. pp. 248-261

[5] DeFond, M. L., & Subramanyam, K. (1998). **Auditor changes and discretionary accruals**. *Journal of accounting and Economics*, 25(1), 35-67.

وعلى النقيض من ذلك فقد تلجأ إدارات الشركات المعسرة إلى تغيير المدقق الحالي والتعاقد مع مدقق جديد يمتاز بتقديم جودة تدقيق عالية بهدف زيادة ثقة المساهمين والمقرضين بالبيانات المالية.[1] وفي كلا الحالتين فإن الوضع المالي السيء يزيد من احتمالية تغيير المدقق سواء لإخفاء الوضع المالي الحقيق أو لزيادة الثقة بالبيانات المالية.

وأظهرت دراسة (Schwartz, K., B., & Menon, K., 1985)[2] التي أجريت على 132 شركة, وقسمت العينة إلى مجموعتين الأولى تتكون من الشركات المفلسة والثانية من الشركات التي لم تتعرض للإعسار المالي وكانت النتائج تشير إلى أن الشركات التي أفلست كان لديها ميول قوي لتغيير المدقق.

- حدوث اندماج مع شركة أخرى: قد يؤدي اندماج الشركات الخاضعة للتدقيق إلى الكثير من المشاكل المحاسبية خاصة المتعلقة بتقييم الأصول, وبهذه الحالة ينبغي أن يكون المدقق ذو خبرة وكفاءة عالية مما قد يدفع الإدارة إلى تغيير المدقق الحالي إذا كان لا يملك الخبرة المطلوبة والتعاقد مع مدقق جديد أكثر كفاءة. وأظهرت دراسة (Haskins & Williams, 1990) أن عملية الاندماج هي من العوامل متوسطة الأهمية التي تقود إلى حدوث تغيير للمدقق.[3]

➢ زيادة الثقة بالمعلومات المالية (القوائم المالية):

تفقد المعلومات المالية أهميتها عند انعدام ثقة المستخدمين بها حيث تعتبر الثقة بالمعلومات المالية المعروضة بالقوائم المالية هي جوهر عملية الإفصاح المالي, لذلك من المهم أن تهتم الإدارة بكسب

نقلاً من

Dijkema, L., (2016). "**Determinants of Audit Firm Change in the United States**" *Master Thesis*، *Radboud University*، p9.

[1] Chadegani, A., Mohamed, Z., & Jari, A., (2011). "**The Determinant Factors of Auditor Switch among Companies Listed on Tehran Stock Exchange**"، *International Research Journal of Finance and Economics*. ISSN 1450-2887 Issue. 80. PP 159-167. p162.

[2] Schwartz, K., B., & Menon, K., (1985). Op. Cit.

[3] Haskins, M. E., & Williams, D. D. (1990). **"A contingent model of intra-Big Eight auditor changes".** *Auditing: A Journal Of Practice & Theory*, Vol. (9)., No.(3), PP: 55-74

نقلاً من:

محمود، عبد الله. 2015. مرجع سبق ذكره، ص82

ثقة المستثمرين الحاليين والمحتملين, وقد تلجأ بعض الإدارات إلى تغيير مدقق الحسابات بهدف زيادة الثقة بالمعلومات المالية وتحسن سعر أسهمها وتحسين تصنيفها الائتماني.

وأظهرت دراسة (Krishnan, G., & Zhang, J., 2018)[1] أن المستثمرين يعتبرون الأرباح بعد تغيير المدقق أكثر جودة مقارنة بفترة قبل التغيير بالإضافة إلى أن تكلفة رأس المال تنخفض بعد تغيير المدقق.

- حوكمة الشركة الخاضعة للتدقيق:

تعتبر الحوكمة من الركائز الأساسية التي يجب على الشركات أن تقوم عليها لعدة أهدف منها الشفافية التي تعني تقديم معلومات مالية غير مضللة تعكس الصورة الحقيقة للوضع المالي للشركة ومساءلة الإدارة التنفيذية عن أدائها.

وأظهرت دراسة (Lin Z. J., & Liu, M., 2009)[2] أن الشركات ضعيفة الحوكمة تميل إلى تغيير المدقق إلى مدقق أصغر حجماً وأقل صرامةً لتحقيق مكاسب خاصة مستفيدةً من ضعف الحوكمة الموجود. أما الشركات التي تتميز بنظام حوكمة قوي تميل إلى تغيير المدقق الحالي إلى مدقق أكبر حجم يقدّم جودة تدقيق عالية.

2. العوامل المتعلقة بالمدقق وخصائص مكتب أو شركة التدقيق:

يلعب المدقق ومكتب أو شركة التدقيق الدور الأساسي في تغيير مدقق الحسابات في العوامل المصنفة ضمن هذه المجموعة. وأهم هذه العوامل:

[1] Krishnan، G., & Zhang، J., (2018). **"Do Investors Perceive a Change in Audit Quality Following the Rotation of the Engagement Partner**"? *Journal of Accounting and Public Policy, Forthcoming*. Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=3219042 or http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3219042

[2] Lin، Z. J., & Liu، M., (2009). "**the Determinants of Auditor Switch from the Perspective of Corporate Governance in China**"، *Corporate Governance: An International Review*. Vol 17. Issue 4. PP476-491.

- حجم ونمو مكتب أو شركة التدقيق:

تم تناول حجم شركة التدقيق ببعض الدراسات على أنه مؤشر لجودة التدقيق ومؤشر على استقلال المدقق ذلك لأن شركات التدقيق الكبيرة تمتلك موارد ذات قيمة عالية (موارد بشرية ذات خبرة وتكنولوجيا عالية), بالإضافة إلى ذلك, من المتوقع أن تكون شركات التدقيق كبيرة الحجم أكثر استقلال مقارنة مع الشركات والمكاتب الصغيرة بسبب تعدد عملاءها. بناءً على ذلك, يعتبر حجم شركة التدقيق من العوامل التي تؤثر على قرار تغيير المدقق لأن العملاء يميلون إلى إنهاء التعاقد مع مكاتب التدقيق الصغيرة ويتجهون للعاقد مع شركة تدقيق كبيرة الحجم بهدف تحسين جودة التدقيق. ينبغي على مكاتب وشركات التدقيق صغيرة الحجم أن تبقى بتطور ونمو مستمر لتجاري التطورات السريع في بيئة الأعمال, وعدم القيام بذلك سيُحدث انخفاض في جودة خدمات التدقيق التي يقدمونها لعملائهم والذي بدوره قد يدفع الإدارات إلى تغييرهم والتعاقد مع شركات تدقيق أكثر تطور ونمو, بالإضافة إلى تعرضهم للخروج من سوق التدقيق التنافسية. وبالتالي فإن حجم ومدى تطور مكاتب وشركات التدقيق يؤثر على اتخاذ قرار تغيير وتعيين المدقق.

وأظهرت دراسة (Chadegani, A., et al, 2011)[1] التي بحثت بستة عوامل تؤثر على قرار تغيير مدقق الحسابات في سوق طهران للأوراق المالية أن حجم شركة التدقيق هو العامل الوحيد المرتبط بعلاقة ذات دلالة إحصائية مع تغيير المدقق.

- سمعة وشهرة المدقق:

يتم بناء سمعة وشهرة شركة التدقيق من خلال تقديمها لخدمات ذات جودة عالية منذ سنوات عديدة والتي تسمح لها فيما بعد بالحصول على حصة سوقية جيدة بسبب ثقة العملاء بخدماتها. وتميل الإدارة لتغيير المدقق الحالي والتعاقد مع مدقق ذو شهرة أكبر بهدف إضفاء ثقة أكبر ببياناتها المالية.

وأظهرت دراسة (عليان, 2010) أن شهرة وسمعة المدقق وارتباطه بشركة تدقيق دولية هو العامل الأكثر تأثيراً في اختيار المدقق.[1]

[1] Chadegani, A., Mohamed, Z., & Jari, A., (2011). Op. Cit.

- ممارسة الضغوط على المدقق من قبل الإدارة:[2]

من الأسباب التي تدفع المدقق للاستقالة هي شك المدقق بنزاهة الإدارة وقيامها بممارسة الضغوط عليه محاولةً اجبارهُ على القيام بسلوكيات تلبي حاجاتها وغاياتها وتدفعهُ لإصدار تقرير يؤكد على بياناتها المخالفة للوضع المالي الحقيقي للمنشأة أو أن تمتنع عن تقديم معلومات ملاءمة وصحيحة وتقوم بوضع قيود على نطاق المراجعة.

3. العوامل المتعلقة بالقوانين الناظمة لمهنة التدقيق:

تؤثر بيئة الأعمال وتنظيمات مهنة المحاسبة والتدقيق على تغيير مدقق الحسابات الخارجي بمعزل عن رغبة المدقق وإدارة الشركة بالاستمرار بالعمل سويّاً. ومن هذه العوامل:

- التغيير الإلزامي للمدقق:

قد تنص القواعد الناظمة لمهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات بأحد بنودها على فرض تغيير مدقق الحسابات بشكل قسري بعد فترة ارتباط محددة مسبقة ضمن اللوائح وبالتالي يجب على إدارة الشركة الخاضعة للتدقيق أن تفك تعاقدها مع المدقق بعد الوصول إلى الحد الأعلى من سنوات الارتباط. وتعتبر سياسة التغيير الإلزامي للمدقق مطبقة بمعظم دول العالم مع اختلافات بشكل التغيير (شركة أو شريك) وطول فترة الارتباط.

- تغيير المدقق من قبل المنظمات المشرفة على عمليات التدقيق:

بعد إصدار قانون Sarbanes Oxley في الولايات المتحدة تم إنشاء مجلس الإشراف على محاسبة الشركات العامة (PCAOB) ومن صلاحيات المجلس إقالة المدقق في ظروف معينة مثل تعديل

---

[1] عليان, حازم فؤاد, (2010) **"أسس اختيار المراجع الخارجي في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية: دراسة تحليلية مقارنة من وجهتي نظر المراجعين الخارجيين والشركات"** *رسالة ماجستير غير منشورة*, الجامعة الإسلامية في غزة

نقلاً من:

محمود، عبد الله. 2015 مرجع سبق ذكره. ص 67.

[2] جويلس، احمد رجب. 2016. **أثر عوامل تغيير مدقق الحسابات الخارجي على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات والعملاء في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي (دراسة ميدانية)**، *رسالة ماجستير غير منشورة*. *جامعة الزرقاء* في الأردن، ص13.

القوائم المالية المنشورة (restatement) أو في حال اكتشاف عمليات احتيال أو وجود مؤشرات على فشل عملية التدقيق أو ضعف في استقلال المدقق.[1]

2-7- بدائل تغيير شركة التدقيق للحفاظ على جودة التدقيق:

يعتبر الكثيرون أن تغيير شركة التدقيق يؤدي إلى عدة نتائج سلبية تقود إلى تدهور جودة عملية التدقيق, خصوصاً إذا كانت شركة العميل كبيرة الحجم ذات عمليات معقدة, وأهم النتائج السلبية هي خسارة معارف وتفاصيل عمل الشركة الخاضعة للتدقيق التي تتراكم عبر الزمن خلال فترة الارتباط. ولكن في نفس الوقت يجب الحفاظ على استقلال المدقق وشكه المهني وموضوعيته الذي من دونهم لا يمكن تحقيق جودة تدقيق عالية, لذلك عند طرح بدائل لتغيير شركة التدقيق بهدف تحسين جودة التدقيق ينبغي على البدائل أن تساهم في تعزيز استقلال المدقق وشكه المهني وموضوعيته.

كما أن المدقق لا يعتبر المسؤول الوحيد عن جودة التدقيق بل إن الادارة أيضاً مسؤولة عنها من خلال المجهودات التي تبذلها في مساعدة المدقق وتوليد تقارير مالية ذات جودة عالية وبالتالي فإن بدائل تغيير شركة التدقيق التي من الممكن طرحها أيضاً ينبغي أن تساهم في توليد تقارير مالية ذات جودة عالية.

ومن أهم بدائل تغيير شركة التدقيق ما يلي:

- *تعزيز دور لجنة التدقيق:*

لتأدية وظيفة التدقيق بشكل فعال وكفء يجب أن يتم الإشراف عليها بشكل فعال وكفء أيضا.[2] ومن هنا تنبع أهمية لجان التدقيق في تحسين جودة التدقيق ودورها الحيوي في تعزيز استقلال المدقق والإشراف على عملية توليد التقارير المالية ضمن المنشأة محل التدقيق والحد من الأخطاء الجوهرية[3] وتحسين استقلال المدقق الداخلي ورفع فاعلية وكفاءة الرقابة الداخلية والمساهمة في

[1] IIA respond to PCAOB Rule making Docket Matter No.37-Concept Release on **Auditor Independence and Audit Firm Rotation**. December 14th 2011. p7 https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/PCAOB%20Auditor%20Independence%20and%20Audit%20Firm%20Rotation%20Appendix%20A-B.pdf 27th August 2019

[2] Williams, L.T., & Wilder, W. m., (2017)." **Audit Frim Perspective on Audit Firm Rotation and Enhancing Independence: Evidence from PCAOB Comment Letters**،" *American Accounting Association*، Vol 11. No 1. pp: A22–A44. P A33

[3] https://pcaobus.org/Information/pages/auditcommitteemembers.aspx. 31st Jul.

تطبيق مبادئ الحوكمة[1]. ولتحقيق ذلك يجب أن تتصف لجنة التدقيق بالاستقلال الظاهري والفعلي عن الإدارة وأن يكون بعض أعضائها, إن لم يكون جميعهم, يتمتعون بخبرة وكفاءة عالية في مجال التدقيق والمحاسبة. وكل ذلك يخلق مناخ مناسب للمدقق لتقدبم جودة تدقيق عالية. كما يجب على لجنة التدقيق المشاركة بالمفاوضات مع المدقق على أتعاب التدقيق وبالتالي منع الإدارة من استغلال هذه النقطة للتأثر على استقلال المدقق وإخضاعه لرغباتها.[2]

- تعزيز دور المدقق الداخلي:

يقوم قسم التدقيق الداخلي بوظائف مهمة لخدمة الإدارة والمساهمة بحوكمة الشركات ومن هذه الوظائف تقييم فعالية وكفاءة الرقابة الداخلية التي من شأنها أن تخفض احتمالية حدوث أخطاء جوهرية. ونصت معايير التدقيق الدولية على إمكانية تواصل المدقق الخارجي مع الداخلي وتقييم مدى الاستفادة من الأعمال المنجزة من قبل المدقق الداخلي وذلك مع اعتبار أن المدقق الداخلي يقوم بواجبات ذات علاقة بإعداد التقارير المالية ضمن المنشأة محل التدقيق. وبما أن المدقق الداخلي يقوم بزيادة فعالية وكفاءة الرقابة الداخلية التي تخفض مخاطر الأخطار الجوهرية ويقوم بتأدية أعمال ذات علاقة بإعداد التقارير المالية والتي يساهم من خلالها برفع جودة التقارير المالية ويمكن للمدقق الخارجي الاستفادة منها وبالتالي فإن المدقق الداخلي يساهم في رفع جودة التدقيق الخارجي بشرط أن يتصف بالاستقلال والموضوعية والكفاءة المهنية ويبذل العناية الكافية بعمله[3].

- مراجعة النظير:

ظهر مفهوم مراجعة النظير من فترة ليست ببعيدة ويعني قيام شركة تدقيق بمراجعة نظام رقابة الجودة لشركة تدقيق أخرى والاطلاع على أوراق أعمالها على مستوى الارتباط مع عملائها. في الولايات المتحدة الأمريكية فرض المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونين القيام بمراجعة النظير كل ثلاث سنوات بهدف الرقابة على ممارسة خدمات التدقيق والمحاسبة وتقديم تأكيد معقول على فاعلية وكفاءة أنظمة رقابة الجودة المطبقة من قبل شركات التدقيق, حيث أنها أداة لضمان تطبيق معايير رقابة الجودة, وتساهم في تحسين أداء ممارسي المهنة, وتعمل على رفع مستوى المهنة من

[1] قديح، بسام, 2013, **أثر خصائص لجان التدقيق على جودة التقارير المالية (دراسة تطبيقية على المصارف المدرجة في بورصة فلسطين)**. *رسالة ماجستير غير منشورة في الجامعة الإسلامية – غزة*. ص39.

[2] Williams, L.T., & Wilder, W. m., (2017). Op. Cit. P 34.

[3] معيار التدقيق الدولي رقم 610.

خلال حث المدققين على بذل العناية الكافية لتقديم خدمات ذات جودة عالية[1] والذي بدوره ينصب في خدمة المجتمع وحماية المستثمرين. هناك نوعان من مراجعة النظير, الأول يكون على مستوى نظام رقابة الجودة لشركة التدقيق ككل حيث يمثل نظام رقابة الجودة السياسات والإجراءات المُصممة من قبل شركة التدقيق الخاضعة لمراجعة النظير, ويقوم مراجع النظير بدراسة وتقيم تلك السياسات والإجراءات بنظرة موضوعية ومستقلة للتأكد من أن النظام متوافق مع المعايير المهنية, وأن شركة التدقيق ملتزمة بتطبيقه. أما النوع الثاني يكون على مستوى عملية الارتباط, أي عملية تدقيق عميل معين, وهنا يتم فحص أوراق العمل وملف التدقيق والتقارير وإجراء مقابلات مع أعضاء فريق التدقيق بهدف التأكد من أن عملية التدقيق تمت بفاعلية واستقلالية وبالتالي بجودة عالية[2]

8-2- تغيير المدقق وفترة الارتباط في سورية.

بدءَ القيام بتطوير الأطر والأحكام الناظمة لقطاع المال والأعمال في سورية بمطلع الألفية الثالثة بهدف إحداث بيئة ملاءمة للاستثمار لتطوير وتحسين الاقتصاد الوطني وخدمة المجتمع. ففي عام 2004 تم إصدار المرسوم التشريعي رقم (68) الخاص بإحداث هيئة الإشراف على التأمين والتي تهدف إلى تنظيم قطاع التأمين وإعادة التامين والإشراف عليه بما يكفل توفير المناخ الملائم لتطويره ولتعزيز دور صناعة التأمين في ضمان الأشخاص وكذلك الإشراف على تجميع المدخرات الوطنية وتنميتها واستثمارها لدعم التنمية الاقتصادية في الجمهورية العربية السورية.[3] ثم تلاه إصدار المرسوم التشريعي رقم (43) عام 2005 الخاص بتنظيم سوق التأمين وتنظيم أعماله وتأسيس شركات التأمين وإعادة التأمين.[4]

---

[1] مشكور، سعود جايد وآخرين, 2019 , **أثر مراجعة النظير على رقابة جودة التدقيق في ظل انظمة وقوانين المهنة المحلية (بحث تطبيقي)** ص14. متاح *على الموقع الالكتروني التالي*:
https://www.researchgate.net/publication/332258425_athr_mrajt_alnzyr_ly_rqabt_jwdt_altdqyq_fy_zl_anzmt_wqwanyn_almhnt_almhlyt_bhth_ttbyqy_fy_bd_qwanyn_wanzmt_almhnt_altdqyq_almhlyt

[2] https://www.aicpa.org/research/standards/peerreview/peer-review-summary.html. 3th/8/2019

[3] المرسوم التشريعي رقم (68) لعام 2004 الخاص **بإحداث هيئة الإشراف على التأمين**

[4] المرسوم التشريعي رقم (43) لعام 2005 الخاص **بتنظيم سوق التأمين تنظيم أعماله وتأسيس شركات التأمين وإعادة التأمين**

وبناءً على أحكام المرسومين السابقين أصدرت هيئة الإشراف على التأمين القرار رقم (78 /100 / م.أ) الخاص بتعليمات عمل مدققي الحسابات المعتمدين لديها. ونص في المادة رقم (5) ما يلي:[1]

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

وفي عام 2006 تم إصدار القرار رقم (3943) الخاص بنظام وتعليمات الإفصاح للجهات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية وذلك حسب أحكام القانون رقم (22), وورد بالمادة رقم (17) منه, بعنوان مفتشو الحسابات, ضمن الفقرة (أ) أنه تم إلزام الإدارة العامة للشركات المصدرة بتعين مدققي حسابات الشركة بناءً على اقتراح مجلس الإدارة على أن تراعي عدة نقاط, إحداها كالاتي[2]:

"يعين مفتش الحسابات لسنة مالية واحدة ولا يتم تعيين ذات المفتش لأكثر من 4 سنوات مالية متتالية ولا يجوز إعادة تعينه بعد ذلك إلا بعد مضي سنتين ماليتين"

أما في الفقرة (ب) فورد ما يلي:

إذا تم تعيين مفتش حسابات جديد للشركة أو تم تغييره خلال السنة فعلى الشركة وخلال أسبوعين من تاريخ حدوث ذلك إعلام هيئة الأوراق والأسواق المالية بكتاب خطي متضمناً ما يلي:

- بيان فيما إذا اعتذر المفتش عن القيام بمهمته وسبب ذلك.
- بيان فيما إذا كان هناك خلاف بين المفتش ومجلس الإدارة.
- بيان فيما إذا تضمن تقرير المفتش تحفظا على البيانات المالية للشركة خلال السنتين الماليتين السابقتين.

بالإضافة إلى القرار رقم (3943), فقد تم أيضاً إصدار القرار رقم (3944) في نفس السنة وأيضاً حسب أحكام القانون رقم (22) والخاص بنظام اعتماد مفتشي الحسابات لدى الجهات الخاضعة لرقابة هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية. ونص المادة رقم (4) مماثل تماماً لما ورد في المادة رقم (17) من القانون رقم (3943) بما يخص تعيين المدقق وتغييره بعد 4 سنوات كحد اقصى.

[1]قرار رقم (78 /100 / م.أ) الخاص بتعليمات **عمل مدققي الحسابات المعتمدين لدى هيئة الإشراف على التأمين**

[2]قرار رقم (3943) الخاص **بنظام وتعليمات الإفصاح للجهات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية**، المادة رقم (17)

أما القانون رقم (33) عام 2009 الخاص بتنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات فقد نص في المادة رقم (51) على ما يلي:

"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"

وتم التمييز بين مكتب التدقيق وشركة التدقيق من خلال الشروط الواجب توفرها بكل منهما. وتم عرض الشروط ضمن المادة رقم (52) كما يلي:

1. شركة التدقيق:

- أن تكون شركة سورية مدنية أو مهنية محدودة المسؤولية غايتها تدقيق الحسابات ومسجلة أصولاً.
- أن يعمل لدى الشركة ستة أشخاص على الأقل عدا الشركاء منهم مدير تدقيق ومدقق رئيسي معتمدين من قبل التنظيم المهني.
- على الشركاء في شركة التدقيق الذين يدققون شركات الأموال أن تتوفر في كل شريك منهم الشروط السابقة.

2. مكتب التدقيق:

- أن يكون مسجلاً أصولاً لدى التنظيم المهني.
- أن يعمل لدى المكتب ثلاثة أشخاص على الأقل عدا مدير المكتب منهم مدير تدقيق ومدقق رئيسي معتمدين من قبل التنظيم المهني.

من الجلي أن الهيئات السورية المصدرة للقواعد الناظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق اهتمت بشكل واضح بالتغيير الإلزامي لمدقق الحسابات والذي طُبق على جميع القطاعات وحُدّدت فترة الارتباط بين المدقق والعميل بثلاث سنوات مالية لقطاع التامين وأربع سنوات مالية لباقي القطاعات ومن الواضح أيضاً أن القوانين المهنية في سورية تبنت تغيير مدقق الحسابات على مستوى مكتب التدقيق وشركة التدقيق بما فيها فريق التدقيق لكنها لم تتطرق لتغيير شريك التدقيق بعد فترة ارتباط محددة خلال الفترة التعاقدية مع شركة التدقيق. وبخصوص التغيير الاختياري أو الطوعي فقد فرضت هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية الإفصاح عن أسباب التغيير والخلاف إذا وُجد.

المبحث الثالث

الدراسة التطبيقية

3-1- خصوصيات مجتمع وعينة الدراسة.

3-2- قياس المتغير التابع (جودة التدقيق) وتحديد حالات تغيير المدقق وطول فترة الارتباط.

3-3- اختبار الفرضيات.

3-4- النتائج وتفسيرها.

3-5- التوصيات.

3-6- مقترحات لدراسات مستقبلية.

3-1- خصوصيات مجتمع وعينة الدراسة:

يتألف مجتمع الدراسة من كافة المشاهدات (شركة, سنة) ضمن الشركات الخاضعة لرقابة هيئة الأوراق والأسواق المالية. ويبلغ عدد تلك الشركات 53 شركة موزعة على (7) قطاعات هم القطاع المصرفي, التأميني, الخدمي, الصناعي, الزراعي, الاتصالات, والصرافة.

مجال الدراسة من سنة 2010 حتى 2017.

أما عينة الدراسة فتشمل المشاهدات التي وقعت ضمن مجال الدراسة (2010–2017) على القطاعات التي تحتوي على 4 شركات على الأقل قامت بنشر تقاريرها المالية دون انقطاع خلال مجال الدراسة ولم تتعرض للاندماج أو للتصفية جزئيا أو كلياً. وقد تم استبعاد المصارف الإسلامية وشركات التامين التي تعمل بالنظام التكافلي بسبب اتباعها لمعايير مختلفة. وتعتبر تلك الشروط ضرورية التحقق من أجل حساب قيم المستحقات الاختيارية بشكل أدق لمشاهدات العينة والتي تمثل المقياس الوكيل لجودة التدقيق.

وبالتالي فإن القطاعات التي وقعت ضمن عينة الدراسة هي القطاع المصرفي, التأميني, والخدمي.

أما الشركات التي وقعت ضمن عينة الدراسة بلغ عددها 21 شركة موزعة حسب الجدول رقم (2)

الجدول رقم (2)[1]: الشركات التي وقعت مشاهداتها ضمن عينة الدراسة

المصارف	شركات التأمين	الشركات الخدمية
البنك العربي	المتحدة للتأمين سوريا	العربية السورية للمنشآت السياحية
المصرف الدولي للتجارة والتمويل	الكويتية للتامين	الأهلية للنقل
بنك الأردن –سورية	السورية الوطنية للتأمين	قرية دمشق للشحن
بك الشرق	شركة المشرق العربي للتأمين	المجموعة المتحدة للنشر والإعلان والتسويق
بنك بيبلوس سورية	السورية الدولية للتأمين (أروب سورية)	
بنك بيمو	الاتحاد التعاوني للتأمين	
بنك سوريا والخليج		
بنك سوريا والمهجر		
بنك عودة		
بنك قطر		
بنك فرنسبنك سورية		

وبالتالي فإن حجم العينة الذي سيخضع للتحليل هو (168) مشاهدة (شركة, سنة)

[1]المصدر: من اعداد الباحث

2-3- قياس المتغير التابع (جودة التدقيق) وتحديد حالات تغيير المدقق وطول فترة الارتباط:

تم عرض أهم طرق قياس جودة التدقيق المستخدمة من قبل الباحثين في المطلب السابع من المبحث الثاني ويعتقد الباحث أن استخدام مقياس جودة التقارير المالية عن طريق المستحقات الاختيارية أكثر المقاييس ملاءمة لطبيعة الدراسة وطبيعة مجتمع الدراسة وذلك اعتماداً على صعوبة استخدام مقايس جودة التدقيق الأخرى المذكورة سابقاً.

وتُعرّف المستحقات الاختيارية بأنها ذلك الجزء من المستحقات الذي يخضع لأحكام الإدارة ويُستخدم من قبلها لممارسة إدارة الأرباح وتحريف القوائم المالية وتغيير مدلولاتها لتحقيق أهداف تصب في مصلحتها. ومن أمثلة المستحقات الاختيارية مخصص الديون المشكوك في تحصيلها, ومخصص الضريبة المؤجلة, ومخصص خسائر القروض.[1] وتم استخدام نماذج المستحقات الاختيارية لقياس جودة التدقيق في عدة دراسات منها (Kallapur, Sanjay. et al 2010)[2]، (Dehkordi, H., et al, 2011)[3] (Gunny, K., et al. 2012)[4]، (Bae, G. S., et al, 2013)[5]، (اشرم, صالح, 2016)[6]، (Dang, c., et al, 2017)[7]، (Jiang, J., et al, 2017,)[8]، (Turel, A., et al, 2017)[9], بحيث كلما انخفضت المستحقات الاختيارية كلما زادت جودة التدقيق والعكس صحيح أي أن العلاقة عكسية بين جودة التدقيق والمستحقات الاختيارية. ويتم قياس المستحقات الاختيارية عن

---

[1] كرمه، محمد نور, 2017, **دور التحليل المالي المتقدم في مواجهة آثار ممارسات المحاسبة الإبداعية وانعكاساتها على البيانات المالية (دراسة تطبيقية)**، *رسالة دكتوراه غير منشورة*، جامعة دمشق، ص70.

[2] Kallapur, S., Sankaraguruswamy, S., & Zang, Y. (2010). Op. Cit.

[3] Dehkordi, H., Makarem, N., (2011), **"The Effect of Size and Type of Auditor on Audit Quality"**, *International Research Journal of Finance and Economics*. Issue 80. PP 121-137

[4] Gunny, K., & Zhang, T. C., (2012). "**PCAOB Inspection Reports and Audit Quality**", *Journal of Accounting and Public Policy, Forthcoming*. Electronic copy available at SSRN:https://ssrn.com/abstract=2189385

[5] Bae, G. S., & Lee, J. E., (2013). **"Does Audit Firm Size Matter? The Effect of Audit Firm Size Measured by Audit Firm Revenues, Number of Offices, and Professional Headcounts on Audit Quality and Audit"**. Available at SSRN: http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2344052

[6] اشرم، صالح, 2016، مرجع سبق ذكره

[7] Dang, C., Fargher, N., & Lee, G., (2017), **"Audit Quality for US-Listed Chinese Companies",** *International Journal of Auditing*, Vol. 21, Issue 2, pp. 150-163.

[8] Jiang, J., Wang, I., & Wang, P. (2017), "**Big N auditors and audit quality: New evidence from quasi-experiments"**, Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=2617802 or http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2617802

[9] Turel, A., Genç, M., Özden, B., Taş, N. (2017). Op. Cit

طريق عدة نماذج رياضية, ويعتبر نموذج جونز المعدل (Modified Jones) من قبل (Dechow, P., et al 1995)[1] أكثر النماذج استخداماً وتم استخدامه بهذه الدراسة.

خطوات قياس المستحقات الاختيارية باستخدام نموذج جونز المعدل:

أ- قياس المستحقات الكلية:

تمثل المستحقات الجزء غير النقدي من الأرباح ويتم حسابها من المعادلة التالية:

$$TACC_{i,t} = OIN_{i,t} - OCF_{i,t} \quad \ldots\ldots(1)$$

حيث أن:

$TACC_{i,t}$: المستحقات الكلية للشركة i في السنة t.

$OIN_{i,t}$: الربح التشغيلي للشركة i في السنة t.

$OCF_{i,t}$: التدفق النقدي التشغيلي للشركة i في السنة t.

ب- تقدير معاملات نموذج الانحدار المتعدد الذي سيتم من خلاله قياس المستحقات غير الخاضعة لأحكام وتقديرات الإدارة التي تدعى المستحقات غير الاختيارية وذلك لكل سنة ولكل قطاع على حداً حسب المعادلة التالية:

$$TACC_{i,t}/A_{i,t-1} = a_1(1/A_{i,t-1}) + a_2(\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t})/A_{i,t-1} + a_3(PPE_{i,t}/A_{i,t-1}) \quad \ldots\ldots(2)$$

حيث أن:

$A_{i,t-1}$: إجمالي أصول الشركة i في السنة t-1 (اي السنة السابقة).

$\Delta REV_{i,t}$: التغير بإيرادات الشركة i في السنة t والسنة t-1 .

$\Delta REC_{i,t}$: التغير بالذمم المدينة للشركة i في السنة t والسنة t-1 .

$PPE_{i,t}$: الممتلكات والتجهيزات والمعدات (الأصول الثابتة) للشركة i في السنة t والسنة t-1 .

[1] Dechow, P., Sloan, R., & Sweeney, A., (1995)." **Detecting Earnings Management**". *The Accounting Review* Vol. 70, No. 2., pp. 193-225.

a_1, a_2, a_3: معاملات نموذج الانحدار التي يجب تقديرها لحساب المستحقات غير الاختيارية لكل سنة وكل قطاع على حدا.

ت- حساب المستحقات الاختيارية من خلال المعادلة التالية:

$$NDA_{i,t} / A_{i,t-1} = a_1(1/A_{i,t-1}) + a_2(\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t})/A_{i,t-1} + a_3(PPE_{i,t}/A_{i,t-1}) \quad \text{.....(3)}$$

حيث أن:

$NDA_{i,t}$: المستحقات غير الاختيارية للشركة i في السنة t.

a_1, a_2, a_3: معاملات النموذج التي تم تقديرها من خلال المعادلة رقم (2).

ث- حساب المستحقات الاختيارية من خلال المعادلة التالية:

$$NDA_{i,t} / A_{i,t-1} - TACC_{i,t} / A_{i,t-1} = DA_{i,t} / A_{i,t-1} \quad \text{.....(4)}$$

حيث أن:

$DA_{i,t} / A_{i,t-1}$: المستحقات الاختيارية مقسومة على اجمالي الاصول في السنة السابقة

أو يمكن قياس المستحقات الاختيارية مباشرة من خلال المعادلة رقم (2):

$$TTAC_{i,t} / A_{i,t-1} = a_1(1/A_{i,t-1}) + a_2(\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t})/A_{i,t-1} + a_3(PPE_{i,t}/A_{i,t-1}) + e_{i,t}$$

حيث أن:

$e_{i,t}$: الخطأ العشوائي الذي لم يتم تفسيره من قبل متغيرات نموذج الانحدار المتعدد والذي يمثل المستحقات الاختيارية مقسومة على إجمالي الأصول في السنة السابقة.

ويمثل الجدول رقم (3) قيم المستحقات الاختيارية بالقيمة المطلقة لعينة الدراسة خلال فترة الدراسة في كل قطاع على حداً:

الجدول رقم (3)[1]: القيم المطلقة للمستحقات الاختيارية للمشاهدات (شركة, سنة) ضمن عينة الدراسة

القطاع	اسم الشركة	السنة	المستحقات الاختيارية بالقيمة المطلقة
الخدمي	العربية السورية للمنشآت السياحية	2010	0.00903
		2011	0.04729
		2012	0.00181
		2013	0.01246
		2014	0.01003
		2015	0.00447
		2016	0.00563
		2017	0.00574
	الأهلية للنقل	2010	0.00394
		2011	0.01465
		2012	0.01885
		2013	0.00833
		2014	0.00162
		2015	0.00163
		2016	0.00434
		2017	0.00076
	قرية دمشق للشحن	2010	0.00064
		2011	0.00496
		2012	0.00318
		2013	0.00362
		2014	0.00216
		2015	0.00062
		2016	0.00038
		2017	0.00149
	المجموعة المتحدة للنشر والإعلان والتسويق	2010	0.02152
		2011	0.11521
		2012	0.02012
		2013	0.01519
		2014	0.01923
		2015	0.01101
		2016	0.01666
		2017	0.01558
التأمين	المتحدة للتأمين – سوريا	2010	0.04880
		2011	0.03788
		2012	0.00453
		2013	0.02227

[1]المصدر: من اعداد الباحث اعتماداً على البيانات المالية المستخرجة من افصاحات الشركات الخاضعة لرقابة هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية والتي تم استخدامها في تطبيق نموذج Modified John من خلال برنامج التحليل الإحصائي SPSS.

0.07788	2014		
0.03529	2015		
0.01179	2016		
0.04622	2017		
0.08759	2010	الكويتية للتامين	
0.04079	2011		
0.08791	2012		
0.00954	2013		
0.02631	2014		
0.00589	2015		
0.01977	2016		
0.02012	2017		
0.03081	2010	السورية الوطنية للتأمين	
0.04066	2011		
0.02978	2012		
0.10280	2013		
0.02952	2014		
0.00877	2015		
0.08032	2016		
0.00625	2017		
0.01192	2010	شركة المشرق العربي للتأمين	
0.02018	2011		
0.08058	2012		
0.00001	2013		
0.02545	2014		
0.01972	2015		
0.06677	2016		
0.01182	2017		
0.13358	2010	السورية الدولية للتأمين (أروب سورية)	
0.03934	2011		
0.00981	2012		
0.02418	2013		
0.01176	2014		
0.02269	2015		
0.03228	2016		
0.01258	2017		
0.04607	2010	الاتحاد التعاوني للتأمين	
0.05123	2011		
0.00500	2012		
0.05502	2013		
0.05396	2014		
0.00889	2015		

0.08935	2016		
0.00253	2017		
0.13194	2010	البنك العربي	المصارف
0.02949	2011		
0.01508	2012		
0.03875	2013		
0.02278	2014		
0.00844	2015		
0.07436	2016		
0.02811	2017		
0.02064	2010	المصرف الدولي للتجارة والتمويل	
0.01924	2011		
0.02130	2012		
0.01917	2013		
0.09583	2014		
0.10224	2015		
0.20538	2016		
0.00558	2017		
0.04471	2010	بنك الأردن – سورية	
0.11619	2011		
0.05037	2012		
0.11650	2013		
0.01274	2014		
0.03812	2015		
0.11309	2016		
0.07743	2017		
0.00012	2010	بك الشرق	
0.05114	2011		
0.06713	2012		
0.03261	2013		
0.01134	2014		
0.05478	2015		
0.14277	2016		
0.01809	2017		
0.01131	2010	بنك بيبلوس سورية	
0.13535	2011		
0.08704	2012		
0.11945	2013		
0.08152	2014		
0.17468	2015		
0.10426	2016		
0.01345	2017		

0.00154	2010	بنك بيمو	
0.00477	2011		
0.10636	2012		
0.19529	2013		
0.19122	2014		
0.00755	2015		
0.10159	2016		
0.00057	2017		
0.00597	2010	بنك سوريا والخليج	
0.11230	2011		
0.11718	2012		
0.06413	2013		
0.04495	2014		
0.00358	2015		
0.00471	2016		
0.02721	2017		
0.05967	2010	بنك سوريا والمهجر	
0.01419	2011		
0.10571	2012		
0.08421	2013		
0.02176	2014		
0.15995	2015		
0.13621	2016		
0.05700	2017		
0.07121	2010	بنك عودة	
0.12065	2011		
0.04829	2012		
0.07881	2013		
0.09572	2014		
0.05052	2015		
0.02195	2016		
0.18132	2017		
0.03666	2010	بنك قطر	
0.02620	2011		
0.01285	2012		
0.03801	2013		
0.29652	2014		
0.37503	2015		
0.44969	2016		
0.14195	2017		
0.04975	2010	بنك فرنسبنك سورية	
0.12424	2011		

			0.04646	2012
			0.23269	2013
			0.01950	2014
			0.19188	2015
			0.16645	2016
			0.06853	2017

أما بالنسبة لحالات تغيير مدقق الحسابات[1] وفترة ارتباطه بالعميل[2] ضمن عينة الدراسة وخلال فترة الدراسة تُعرض حسب الجدول رقم (4), علماً أنه لم يتم اعتبار التغيير الظاهري لمدقق الحسابات تغييراً للمدقق وذلك للحصول على نتائج أكثر دقة. ويعرّف التغيير الظاهري بأنه تغيير الاسم الدولي لشركة التدقيق إلى الاسم المحلي أو العكس[3].

الجدول رقم (4)[4]: عرض لحالات تغيير المدقق وفترة الارتباط ضمن الشركات الداخلة ضمن عينة الدراسة

القطاع	اسم الشركة		السنة	فترة الارتباط	تغيير المدقق	اسم المدقق
الشركات الخدمي	العربية السورية للمنشآت السياحية	1	2010	3	0	مصطفى الجاجة
		2	2011	4	0	مصطفى الجاجة
		3	2012	1	1	***محمد ناظم القادري***
		4	2013	2	0	محمد ناظم القادري
		5	2014	3	0	محمد ناظم القادري
		6	2015	4	0	محمد ناظم القادري
		7	2016	1	1	***مصطفى الجاجة***
		8	2017	2	0	مصطفى الجاجة
	الأهلية للنقل	9	2010	4	0	محمد مروان شيخ خالد
		10	2011	1	1	***مصطفى الجاجة***
		11	2012	2	0	مصطفى الجاجة
		12	2013	3	0	مصطفى الجاجة
		13	2014	4	0	مصطفى الجاجة
		14	2015	1	1	***محمد اليغشي***
		15	2016	2	0	محمد اليغشي
		16	2017	1	1	***مصطفى الجاجة***
	قرية دمشق للشحن	17	2010	4	0	اسعد الشرباتي
		18	2011	1	1	***محمد يوسف الصيرفي***

[1] يمثل الرقم (1) حالة تغيير للمدقق أما الرقم (0) حالة احتفاظ للمدقق.

[2] تمثيل فترة الارتباط برقم صحيح مثلاً (3) تعني السنة الثالثة من فترة الارتباط، (2) تعني السنة الثانية من فترة الارتباط وهكذا.

[3] مثل: بنك عودة سنة 2010 وسنة 2011.

[4] المصدر: من اعداد الباحث اعتماداً على افصاحات الشركات الخاضعة لرقابة هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية على الموقع التالي: http://www.scfms.sy/ .

		19	2012	1	1	***ايمان اللاذقاني***
		20	2013	2	0	ايمان اللاذقاني
		21	2014	3	0	ايمان اللاذقاني
		22	2015	4	0	ايمان اللاذقاني
		23	2016	1	1	***شركة جواد ومكسور***
		24	2017	1	1	***اسعد شرباتي***
	المجموعة المتحدة للنشر والإعلان والتسويق	25	2010	2	0	علي إبراهيم / شركة لطفي السلامات
		26	2011	3	0	علي إبراهيم/ شركة لطفي السلامات نيكسيا
		27	2012	4	0	مصطفى عبد الغني/ شركة لطفي السلامات نيكسيا
		28	2013	5	0	شركة لطفي السلامات نيكسيا
		29	2014	6	0	شركة لطفي السلامات نيكسيا
		30	2015	1	1	***محمد زهير التيناوي***
		31	2016	2	0	محمد زهير التيناوي
		32	2017	1	1	***يوتي اس لطفي السلامات***
شركات التامين	المتحدة للتأمين -سوريا	33	2010	2	0	محمد نصير التميمي
		34	2011	3	0	محمد نصير التميمي
		35	2012	4	0	ديلويت و توش التميمي
		36	2013	5	0	ديلويت و توش السمان
		37	2014	6	0	ديلويت و توش السمان
		38	2015	1	1	***فرزت العمادي***
		39	2016	2	0	فرزت العمادي
		40	2017	3	0	فرزت العمادي
	الكويتية للتامين	41	2010	1	0	محي الدين جميل الخطيب
		42	2011	2	0	محي الدين جميل الخطيب
		43	2012	1	1	***شركة مجني***
		44	2013	1	1	***احمد محمود المصري***
		45	2014	2	0	احمد محمود المصري
		46	2015	1	1	***مصطفى عوني زكية***
		47	2016	1	1	***فرزت العمادي***
		48	2017	1	1	***محمد المكسور***
	السورية الوطنية للتأمين	49	2010	1	0	محمد ناظم القادري
		50	2011	2	0	محمد ناظم القادري
		51	2012	3	0	محمد ناظم القادري
		52	2013	4	0	محمد ناظم القادري
		53	2014	1	1	***فرزت العمادي***
		54	2015	2	0	فرزت العمادي
		55	2016	3	0	فرزت العمادي
		56	2017	1	1	***محمد يوسف الصيرفي***
	شركة المشرق العربي للتأمين	57	2010	5	0	شركة عبد القادر حصرية
		58	2011	1	1	***محي الدين جميل الخطيب***
		59	2012	1	1	***عبد القادر حصرية ايرنست***
		60	2013	1	1	***احمد محمود المصري***

احمد محمود المصري	0	2	2014	61		
احمد محمود المصري	0	3	2015	62		
احمد محمود المصري	0	4	2016	63		
قحطان مالك السيوفي	1	1	2017	64		
محمد ناظم قادري	0	1	2010	65	السورية الدولية للتأمين (أروب سورية)	
محمد ناظم قادري	0	2	2011	66		
محمد ناظم قادري	0	3	2012	67		
محمد ناظم قادري	0	4	2013	68		
فرزت العمادي	1	1	2014	69		
فرزت العمادي	0	2	2015	70		
فرزت العمادي	0	3	2016	71		
ديلويت ليلى السمان	1	1	2017	72		
عوني زكية من شركة زكية وجواد ومكسور	0	1	2010	73	الإتحاد التعاوني للتأمين	
مصطفى عوني زكية	0	2	2011	74		
مصطفى عوني زكية	0	3	2012	75		
فرزت العمادي	1	1	2013	76		
محمد ناظم القادري	1	1	2014	77		
مصطفى عوني زكية	1	1	2015	78		
مصطفى عوني زكية	0	2	2016	79		
فرزت العمادي	1	1	2017	80		
نصير التميمي ديلويت و توش	0	5	2010	81	البنك العربي	المصارف
مصطفى عوني زكية	1	1	2011	82		
مصطفى عوني زكية	0	2	2012	83		
مصطفى عوني زكية	0	3	2013	84		
مصطفى عوني زكية	0	4	2014	85		
نصير التميمي ديلويت و توش	1	1	2015	86		
نصير التميمي ديلويت و توش	0	2	2016	87		
نصير التميمي ديلويت و توش	0	3	2017	88		
ايرنست اند يونغ	0	1	2010	89	المصرف الدولي للتجارة والتمويل	
ايرنست اند يونغ	0	2	2011	90		
ايرنست اند يونغ	0	3	2012	91		
محمد اليغشي	1	1	2013	92		
محمد اليغشي	0	2	2014	93		
محمد اليغشي	0	3	2015	94		
ايرنست اند يونغ	1	1	2016	95		
ايرنست اند يونغ	0	2	2017	96		
محمد نصر التميمي	0	3	2010	97	بنك الأردن - سورية	
محمد ناظم قادري	1	1	2011	98		
محمد ناظم قادري	0	2	2012	99		
محمد ناظم قادري	0	3	2013	100		
محمد ناظم قادري	0	4	2014	101		
مصطفى عوني زكية	1	1	2015	102		

	103	2016	2	0	مصطفى عوني زكية
	104	2017	1	1	***يو تو سي***
بك الشرق	105	2010	3	0	محمد نصر التميمي
	106	2011	1	1	***فرزت العمادي***
	107	2012	2	0	فرزت العمادي
	108	2013	1	1	**ديلويت اند توش**
	109	2014	2	0	ديلويت اند توش
	110	2015	3	0	ديلويت اند توش
	111	2016	4	0	ديلويت اند توش
	112	2017	1	1	***فرزت العمادي***
بنك بيبلوس سورية	113	2010	5	0	عبد القادر حصرية
	114	2011	1	1	***قحطان السيوفي***
	115	2012	2	0	قحطان السيوفي
	116	2013	3	0	قحطان السيوفي
	117	2014	1	1	***ايرنست اند يونغ***
	118	2015	2	0	ايرنست اند يونغ
	119	2016	1	1	***محمد سعيد زهير التيناوي***
	120	2017	2	0	محمد سعيد زهير التيناوي
بنك بيمو	121	2010	1	0	نصير التميمي
	122	2011	2	0	نصر التميمي ديلويت وتوش
	123	2012	3	0	نصر التميمي ديلويت وتوش
	124	2013	4	0	نصر التميمي ديلويت وتوش
	125	2014	5	0	نصر التميمي ديلويت وتوش
	126	2015	1	1	***فرزت العمادي***
	127	2016	1	1	***مصطفى عوني زكية***
	128	2017	1	1	***نصر التميمي ديلويت***
بنك سوريا والخليج	129	2010	4	0	عبد القادر حصرية
	130	2011	5	0	ايرنست اند يونغ
	131	2012	6	0	ايرنست اند يونغ
	132	2013	1	1	***احمد محمود المصري***
	133	2014	1	1	***محمد زهير تيناوي***
	134	2015	1	1	***قحطان السيوفي***
	135	2016	1	1	***محمد صالح جميل كنج***
	136	2017	2	0	محمد صالح جميل كنج
بنك سوريا والمهجر	137	2010	3	0	عبد القادر حصرية
	138	2011	4	0	ايرنست اند يونغ
	139	2012	5	0	ايرنست اند يونغ
	140	2013	1	1	***قحطان السيوفي***
	141	2014	2	0	قحطان السيوفي
	142	2015	1	1	***ايرنست اند يونغ***
	143	2016	2	0	ايرنست اند يونغ
	144	2017	3	0	ايرنست اند يونغ

145	بنك عودة	2010	5	0	عبد القادر حصرية / ايرنست اند يونغ	
146		2011	6	0	ايرنست اند يونغ	
147		2012	7	0	ايرنست اند يونغ	
148		2013	8	0	ايرنست اند يونغ	
149		2014	1	1	***قحطان السيوف***	
150		2015	2	0	قحطان السيوف	
151		2016	3	0	قحطان السيوف	
152		2017	4	0	قحطان السيوف	
153	بنك قطر	2010	2	0	شركة مجني	
154		2011	3	0	شركة مجني	
155		2012	4	0	شركة مجني	
156		2013	1	1	***ايرنست اند يونغ***	
157		2014	2	0	ايرنست اند يونغ	
158		2015	3	0	ايرنست اند يونغ	
159		2016	4	0	ايرنست اند يونغ	
160		2017	1	1	***محمد اليغشي***	
161	بنك فرنسبنك سورية	2010	3	0	محمد نصر التميمي	
162		2011	1	1	***مصطفى عوني زكية***	
163		2012	2	0	مصطفى عوني زكية	
164		2013	3	0	مصطفى عوني زكية	
165		2014	4	0	مصطفى عوني زكية	
166		2015	1	1	***ديلويت و توش***	
167		2016	2	0	ديلويت وتوش	
168		2017	3	0	ديلويت وتوش	
	عدد حالات تغيير مدقق الحسابات			56		

فقد بلغت حالات تغيير مدقق الحسابات (56) حالة كانت موزعة بـ (14) حالة حدثت بعد سنة واحد من فترة الارتباط أي بنسبة 25%, و (9) حالات حدثت بعد سنتين من فترة الارتباط أي بنسبة 16%, وأيضاً (9) حالات حدثت بعد ثلاث سنوات من فترة الارتباط أي بنسبة 16%, و (24) حالة حدثت بعد أربع سنوات وأكثر من فترة الارتباط أي بنسبة ما تقارب 43%. وبالتالي من الواضح أن الشركات ضمن عينة الدراسة تميل للاحتفاظ بمدقق الحسابات.

ويمكن تلخيص ذلك بالجدول رقم (5):

الجدول رقم (5)[1]: فرز عدد حالات تغيير المدقق حسب سنوات الارتباط

سنة الارتباط التي حدث بها التغيير	عدد المشاهدات	النسبة المئوية
الأولى	14	%25
الثانية	9	%16
الثالثة	9	%16
الرابعة وما فوق	24	%43
اجمالي حالات التغيير	56	%100

أما بالنسبة لطول فترة الارتباط فقد كانت كما يلي:

62 مشاهدة في السنة الأولى من الارتباط, و39 مشاهدة في السنة الثانية, و31 مشاهدة في السنة الثالثة, و36 مشاهدة في السنة الرابعة وما فوق من فترة الارتباط. وقد كانت أطول فترة ارتباط بين مدقق الحسابات والعميل (8) سنوات بين بنك عودة وشركة ايرنست اند يونغ (Ernst & Young). ويمكن تلخيص ذلك بالجدول رقم (6):

الجدول رقم (6)[2]: فرز عدد مشاهدات حسب سنوات الارتباط

سنوات الارتباط	عدد المشاهدات	النسبة المئوية
الأولى	62	%36.9
الثانية	39	%23.21
الثالثة	31	%18.45
الرابعة وما فوق	36	%21.43

ويُظهر الجدول رقم (4) أن هناك (19) مشاهدة تدل على عدم التزام الشركات بالتغيير الإلزامي للمدقق موزعين على (6) مصارف, (4) شركة تأمين, وشركة خدمية. وكان معظم المدققين الذين وجب تغييرهم بشكل إلزامي ولم يتم ذلك هم من شركات التدقيق الأربعة الكبار (Big-4). ويمكن عرض ذلك بالجدول رقم (7).

[1] المصدر من اعداد الباحث.
[2] المصدر من اعداد الباحث.

الجدول رقم (7)[1]: المشاهدات التي تُظهر عدم التزام الشركات بقاعدة التغيير الإلزامي للمدقق

القطاع	اسم الشركة	رقم المشاهدة حسب الجدول 4	السنة	فترة الارتباط	اسم المدقق	نوع المدقق[2]
خدمي	المجموعة المتحدة للنشر والإعلان والتسويق	28	2013	5	شركة لطفي السلامات نيكسيا	N-Big 4
	المجموعة المتحدة للنشر والإعلان والتسويق	29	2014	6	شركة لطفي السلامات نيكسيا	N-Big 4
تأميني	المتحدة للتأمين –سوريا	35	2012	4	ديلويت و توش التميمي	Big 4
	المتحدة للتأمين –سوريا	36	2013	5	ديلويت و توش السمان	Big 4
	المتحدة للتأمين –سوريا	37	2014	6	ديلويت و توش السمان	Big 4
	السورية الوطنية للتأمين	52	2013	4	محمد ناظم القادري	office
	شركة المشرق العربي للتأمين	57	2010	5	شركة عبد القادر حصرية	Big 4
	شركة المشرق العربي للتأمين	63	2016	4	احمد محمود المصري	office
	السورية الدولية للتأمين (أروب سورية)	68	2013	4	محمد ناظم قادري	office
مصرفي	البنك العربي	81	2010	5	نصير التميمي ديلويت و توش	Big 4
	بنك بيبلوس سورية	113	2010	5	عبد القادر حصرية	Big 4
	بنك بيمو	125	2014	5	نصر التميمي ديلويت وتوش	Big 4
	بنك سوريا والخليج	130	2011	5	ايرنست اند يونغ	Big 4
	بنك سوريا والخليج	131	2012	6	ايرنست اند يونغ	Big 4
	بنك سوريا والمهجر	139	2012	5	ايرنست اند يونغ	Big 4
	بنك عودة	145	2010	5	عبد القادر حصرية / ايرنست اند يونغ	Big 4
	بنك عودة	146	2011	6	ايرنست اند يونغ	Big 4
	بنك عودة	147	2012	7	ايرنست اند يونغ	Big 4
	بنك عودة	148	2013	8	ايرنست اند يونغ	Big 4

[1] المصدر : من اعداد الباحث

[2] Big 4 تعني أحد شركات التدقيق الأربعة الكبار..... N-Big 4 تعني شركة ليست من شركات التدقيق الأربعة الكبار.... office تعني مكتب تدقيق

3-3- اختبار الفرضيات.

1-3-3. اختبار الفرضية الأولى:

فحوى هذه الفريضة هو مدى تأثير تغيير مدقق الحسابات في جودة التدقيق وقد صيغت هذه الفرضية بصيغتها العدمية كما يلي:

"لا يوجد أثر جوهري لتغيير مدقق الحسابات في جودة التدقيق في سورية".

ولاختبار هذه الفرضية تم تحديد حالات تغيير المدقق ضمن مجال الدراسة وتم استبعاد حالات تغيير المدقق التي وقعت بعد سنة واحدة من الارتباط بين المدقق والعميل والتي بلغ عددها (14) حالة تغيير, وبالتالي يصبح عدد حالات تغيير المدقق التي تم اخضاعها للتحليل (42) حالة, وتم استبعاد تلك الحالات على اعتبار أن تغيير المدقق هو أداة للحد من الآثار السلبية لفترة الارتباط, والتغيّر الذي يطرأ على جودة التدقيق بعد تغيير المدقق بعد فترة ارتباط قدرها سنة لن يكون بسبب سياسة تغيير المدقق وتأثير فترة الارتباط, (أي مقارنة جودة التدقيق بعد سنة من الارتباط مع المدقق السابق مع جودة التدقيق بعد سنة واحدة من الارتباط مع المدقق الحالي), بل لعوامل أخرى مثل حجم المدقق وتخصص المدقق في صناعة العميل.

ثم تشكيل عينتين فرعيتين, تشمل العينة الأولى القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية للمشاهدات التي حدثت قبل تغيير المدقق والتي تسمى العينة القبّلية أما العينة الثانية تشمل القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية للمشاهدات التي حدثت بعد تغيير المدقق والتي تسمى بالعينة البعدية, ثم استخدام اختبار t–test لعينتين مرتبطتين (Paired-Samples T-Test) والذي يعتبر من الاختبارات المعلمية التي تستخدم لمقارنة متوسطات عينتين مرتبطتين لمعرفة معنوية الاختلاف بين متوسط العينة البعدية والقبّلية.

- صلاحية البيانات لإخضاعها لاختبار Paired-Samples T-Test:

بما أن اختبار T-Test اختبار معلمي فيجب أن تكون عينة الدراسة تخضع للتوزيع الطبيعي. لكن يمكن التغاضي عن هذا الشرط إذا كانت عينة الدراسة كبيرة, وتعتبر عينة الدراسة كبيرة إذا كان عدد مفرداتها لا يقل عن (30) مفردة. وبلغ عدد مفردات العينة الخاضعة للاختبار في هذه

الفرضية (42 حالة تغيير للمدقق) وبالتالي فإن العينة كبيرة الحجم وتعتبر صالحة للاختبارات المعلمية.

- صياغة فرضيات اختبار t–test لعينتين مرتبطتين (Paired-Samples T-Test):

الفرض الصفري H0: متوسط العينتين متساوي.

الفرض البديل H1: متوسط العينتين غير متساوي.

- نتائج اختبار t–test لعينتين مرتبطتين (Paired-Samples T-Test):

يُظهر الجدول رقم (8) الإحصاءات الوصفية للعينتين الفرعيتين الخاضعتين للاختبار:

الجدول رقم (8)[1]: الإحصاءات الوصفية للبيانات في اختبار Paired-Samples T-Test

Paired Samples Statistics

		Mean	N	Std. Deviation	Std. Error Mean
Pair 1	PreRotation	.0635033	42	.07966782	.01229301
	PostRotation	.0514283	42	.05576241	.00860433

بلغ المتوسط الحسابي للقيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية للمشاهدات الخاصة بالعينة الأولى (قبل تغيير المدقق PreRotation) 0.063503 بانحراف معياري قدره 0.07967 وخطأ معياري لمتوسط العينة قدره 0.012293.

أما العينة الثانية (بعد تغيير المدقق PostRotation) فقد بلغ المتوسط الحسابي للقيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية لهذه العينية 0.05143 وانحراف معياري قدره 0.05576 وخطأ معياري لمتوسط العينة بقيمة قدرها 0.0086.

وبالتالي فإن متوسط القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية قد انخفض بعد تغيير المدقق أي أن جودة التدقيق تحسنت بعد تغيير المدقق, ولتبيان فيما إذا كان هذا التحسن جوهري سيتم النظر إلى الجدول رقم (10).

ويظهر الجدول رقم (9) الارتباط بين العينتين الفرعيتين القبلية (القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية قبل تغيير المدقق) والبعدية (القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية بعد تغيير المدقق):

[1] المصدر: من اعداد الباحث اعتماداً على نتائج برنامج التحليل الإحصائي SPSS.

الجدول رقم (9)[1]: الارتباط بين العينتين القبلية والبعدية

Paired Samples Correlations

		N	Correlation	Sig.
Pair 1	PreRotation & PostRotation	42	.291	.061

بلغ معامل الارتباط 0.291 أي 29.1% بمستوى دلالة قدره 0.061 وهو أكبر من مستوى الدلالة المعياري 0.05 وبالتالي فإن معامل الارتباط غير دال إحصائياً, مما يعني أن هناك علاقة طردية ضعيفة غير دالة إحصائياً بين المستحقات الاختيارية قبل تغيير المدقق وبعده.

ويمثل الجدول رقم (10) نتائج فروق العينتين:

الجدول رقم (10)[2]: نتائج اختبار Paired Samples T-Test

Paired Samples Test

		Paired Differences					t	df	Sig. (2-tailed)
		Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference Lower	Upper			
Pair 1	PreRotation – PostRotation	.01207500	.08287884	.01278848	-.01375186-	.03790186	.944	41	.351

يظهر الجدول رقم (10) أن متوسط فروق العينتين بلغ 0.01208 والانحراف المعياري قدره 0.08288 أما الخطأ المعياري لمتوسط الفروق 0.01279.

وبلغت قيمة إحصائية الاختبار (t) 0.944 بدرجة حرية قيمتها 41 ومستوى الدلالة 0.351 وهو أكبر من 0.05 وبالتالي نقبل الفرض الصفري للاختبار الذي ينص على أن متوسطي العينتين متساويين.

[1] المصدر: من اعداد الباحث اعتماداً على نتائج برنامج التحليل الإحصائي SPSS.

[2] المصدر: من اعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج التحليل الإحصائي SPSS.

- *قرار رفض أو قبول فرضية الدراسة الأولى:*

على الرغم من أن الجدول رقم (8) الذي يمثل نتائج الإحصاء الوصفي أظهر أن متوسط القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية قد انخفض بعد تغيير المدقق أي أن جودة التدقيق قد تحسنت بعد تغيير المدقق, إلا أن الجدول رقم (10) الذي يمثل نتائج اختبار t-test أظهر أن الفرق بين المتوسط الحسابي لعينتي القيم المطلقة للمستحقات الاختيارية قبل تغيير المدقق وبعده غير دال إحصائياً وبالتالي فإن الانخفاض الذي حصل لمتوسط القيم المطلقة للمستحقات الاختيارية بعد حدوث التغيير والذي يشير إلى تحسن جودة التدقيق بعد تغيير المدقق غير جوهري وبالتالي ***نقبل الفرض الصفري للدارسة*** بأنه ***لا يوجد أثر جوهري*** لتغيير مدقق الحسابات في جودة التدقيق.

وتتوافق هذه النتائج مع دراسة (Siregar, S, et al, 2012) ودراسة (Kwon, S. Y., et al, 2014) ودراسة (Mohrmann, Ulf, 2017).

2-3-3. اختبار الفرضية الثانية:

وتتعلق هذه الفرضية بمدى تأثير طول فترة ارتباط المدقق مع العميل في جودة التدقيق وقد صيغت هذه الفرضية بصيغتها العدمية كما يلي:

"لا يوجد أثر جوهري لفترة ارتباط المدقق في جودة التدقيق".

ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار One-Way ANOVA التباين احادي الاتجاه الذي يعتبر من الاختبارات المعلمية لمقارنة متوسطات ثلاث عينات وأكثر وتحديد معنوية فروق المتوسطات لتلك العينات. إلا أن هذا التحليل لا يحدد بالضبط أي العينات التي متوسطاتها تختلف بشكل جوهري عن متوسطات العينات الأخرى وبالتالي سيتم إجراء اختبار لاحق في حال كانت نتيجة اختبار التباين أحادي الاتجاه جوهرية آلا وهو اختبار Tukey لتحديد العينات التي متوسطاتها تختلف بشكل معنوي عن باقي متوسطات العينات الأخرى.

ولإجراء اختبار One-Way ANOVA تم تقسيم عينة الدراسة إلى أربع عينات فرعية بحيث تضم العينة الأولى القيم المطلقة للمستحقات الاختيارية للمشاهدات في السنة الأولى من فترة الارتباط, والعينة الثانية القيم المطلقة للمستحقات الاختيارية للمشاهدات في السنة الثانية من فترة الارتباط, والعينة الثالثة القيم المطلقة للمستحقات الاختيارية للمشاهدات في السنة الثالثة من فترة الارتباط,

والعينة الرابعة القيم المطلقة للمستحقات الاختيارية للمشاهدات في السنة الرابعة وما فوق من فترة الارتباط.

- اختبار تحقق شروط One–Way ANOVA:

هناك شرطان أساسيان يجب أن يتحققا للتأكد من صلاحية البيانات لإخضاعها لاختبار One–Way ANOVA وهما:

- مفردات كافة العينات تتوزع توزيعاً طبيعياً, أو أن تكون حجم العينات كبيراً. وذلك حسب نظرية الحد المركزي. والمتعارف عليه أن حجم العينة الكبيرة يساوي 30 مفردة وأكثر.

ويتضح من الجدول رقم (6) أن أحجام كافة العينات أكبر من 30 مفردة, أي أن الشرط الأول متحقق.

- تجانس تباين العينات. ولاختبار تحقق هذا الشرط نقوم بتطبيق اخبار Levene.

فرضيات اختبار Levene:

الفرض الصفري H0: تباين العينات متجانس.

الفرض البديل H1: تباين العينات غير متجانس.

ويوضح الجدول رقم (11) نتائج اختبار Levene:

الجدول رقم (11)[1]: نتائج اختبار Levene

Test of Homogeneity of Variances

		Levene Statistic	df1	df2	Sig.
DA	Based on Mean	1.867	3	164	.137

بلغت قيمة إحصائية Levene 1.867 بمستوى دلالة 0.137 وهو أكبر من مستوى الدلالة القياسي 0.05 وبالتالي نقبل الفرض الصفر لاختبار Levene, أي أن التباين متجانس وبالتالي فأن الشرط الثاني متحقق.

وبتحقق الشرطين السابقين تعتبر البيانات صالحة لاختبار One–Way ANOVA.

- صياغة فرضيات اختبار One–Way ANOVA:

الفرض الصفري H0: لا يوجد اختلاف بين متوسطات العينات الأربعة.

الفرض البديل H1: يوجد اختلاف بين متوسطات العينات الأربعة.

[1]المصدر: من اعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج التحليل الإحصائي SPSS.

- نتائج اختبار One-Way ANOVA:

يظهر الجدول رقم (12) نتائج الإحصاء الوصفي للعينات الأربعة.

الجدول رقم (12)[1] نتائج الإحصاء الوصفي للعينات الفرعية الأربعة المستخدمة في اختبار One-Way ANOVA

Descriptive

DA

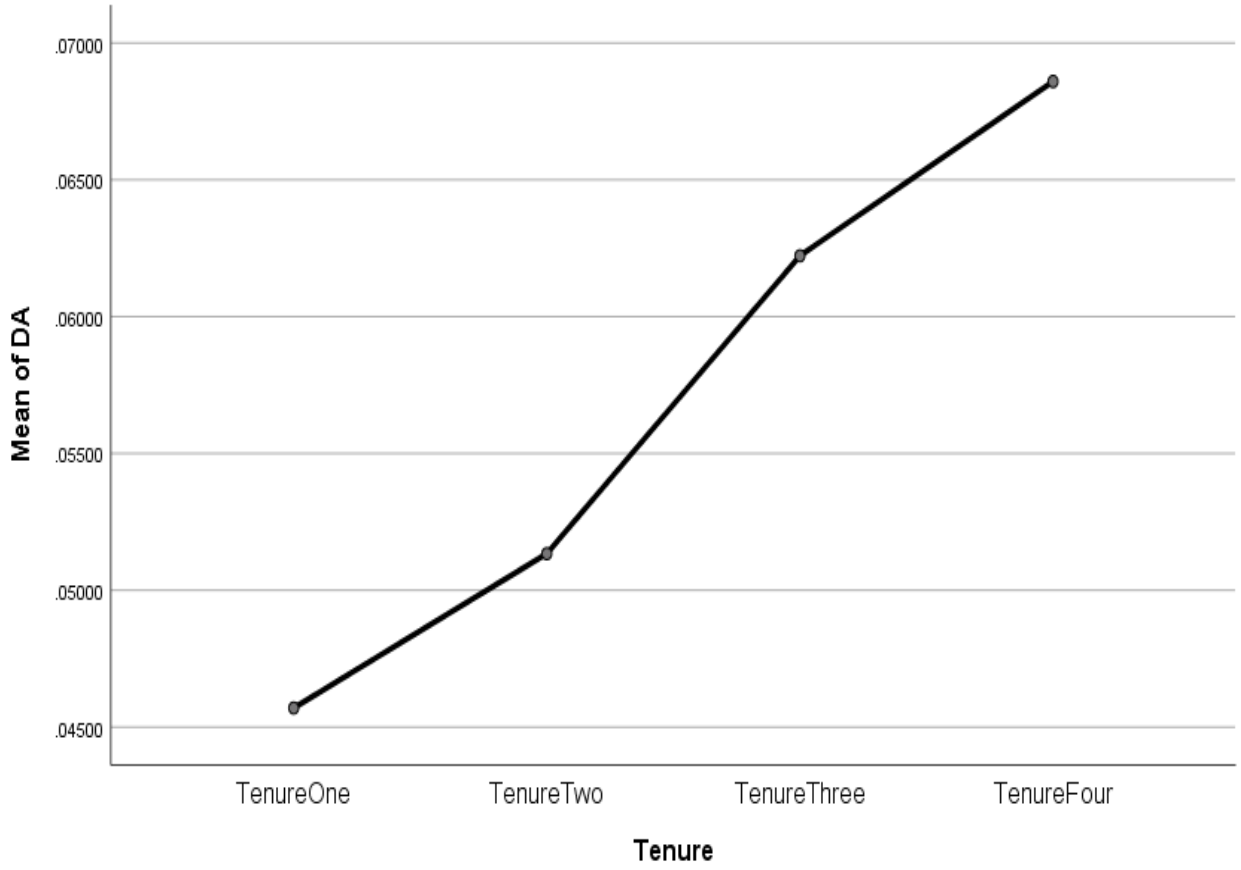
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
TenureOne	62	.0456961	.05135579	.00652219	.0326542	.0587381	.00001	.20538
TenureTwo	39	.0513364	.05927334	.00949133	.0321222	.0705506	.00362	.29652
TenureThree	31	.0622229	.07599588	.01364926	.0343474	.0900984	.00012	.37503
TenureFour	36	.0685886	.08801436	.01466906	.0388088	.0983684	.00062	.44969
Total	168	.0549606	.06714598	.00518042	.0447330	.0651882	.00001	.44969

من الجدول السابق يظهر لنا أنه في السنة الأولى من الفترة الارتباط كانت قيمة المتوسط الحسابي للقيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية 0.45696 بانحراف معياري قيمته 0.05136 وخطأ معياري قيمته 0.00652 أما في السنة الثانية من فترة الارتباط فقد بلغت قيمة المتوسط الحسابي للقيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية 0.05134 بانحراف معياري قيمته 0.05927 وخطأ معياري قيمته 0.00949 وفي السنة الثالثة من فترة الارتباط فقد بلغت قيمة المتوسط الحسابي للقيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية 0.06222 بانحراف معياري قيمته 0.07599 وخطأ معياري قيمته 0.01365 وفي السنة الرابعة وما فوق من فترة الارتباط بلغت قيمة المتوسط الحسابي للقيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية 0.06859 بانحراف معياري قدره 0.08801 وخطأ معياري قدره 0.01467.

[1] المصدر: من اعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج التحليل الإحصائي SPSS.

ويمثل الشكل رقم (3) المخطط البياني لمتوسطات المجموعات الأربعة, حيث يمثل المحور العامودي القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية والمحور الافقي سنوات الارتباط.

الشكل رقم (3)[1]: المخطط البياني لمتوسط القيم المطلقة للمستحقات الاختيارية خلال فترة الارتباط



حيث أن:

Mean DA: المتوسط الحسابي للقيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية.

Tenure: فترة الارتباط.

TenureOne, TenureTwo, TenureThree, TenureFour: السنة الأولى, السنة الثانية, السنة الثالثة, السنة الرابعة وما فوق من فترة الارتباط.

ويتضح من الجدول رقم (12) والشكل رقم (3) أن المتوسط الحسابي للقيم المطلقة للمستحقات الاختيارية يزداد مع ازدياد فترة الارتباط, أي أن جودة التدقيق تنخفض مع ازدياد فترة الارتباط وبالتالي فأن العلاقة بين جودة التدقيق وفترة الارتباط هي علاقة خطية عكسية وهذا ما يخلف طبيعة العلاقة المتوقعة (علاقة غير خطية) المشار إليها ضمن مشكلة الدراسة والممثلة ضمن

[1]المصدر: من اعداد بالباحث اعتماداً على مخرجات برنامج التحليل الإحصائي SPSS.

الشكل رقم (1). ولتحديد معنوية ودلالة انخفاض جودة التدقيق عند ازدياد فترة الارتباط سيتم الاعتماد على الجدول رقم (13) الذي يمثل نتائج اختبار One–Way ANOVA.

الجدول رقم (13)[1] نتائج اختبار One–Way ANOVA

ANOVA

DA

	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.014	3	.005	1.047	.373
Within Groups	.739	164	.005		
Total	.753	167			

بلغت قيمة F= 1.047 بمستوى دلالة 0.373 وهي أكبر من مستوى الدلالة القياسي 0.05 وبالتالي نقبل الفرض الصفري للاختبار أي أنه لا يوجد اختلاف جوهري بين متوسطات العينات الأربعة وبالتالي لا حاجة للقيام باختبار Tukey البعدي.

- قرار رفض أو قبول فرضية الدراسة الثانية:

على الرغم من أن الجدول رقم (12) الذي يمثل نتائج الإحصاء الوصفي والشكل البياني رقم (3) أظهرا أن المتوسط الحسابي للقيم المطلقة للمستحقات الاختيارية قد ارتفع بشكل تدريجي خلال فترة الارتباط أي أن جودة التدقيق قد انخفضت عبر فترة الارتباط, إلا أن الجدول رقم (13) الذي يمثل نتائج اختبار One–Way ANOVA أظهر أن الارتفاع التدريجي بالمتوسط الحسابي للقيم المطلقة للمستحقات الاختيارية والذي يشير إلى انخفاض تدريجي بجودة التدقيق خلال فترة الارتباط غير دال إحصائياً وبالتالي فإن جودة التدقيق لم تتأثر بشكل معنوي بفترة الارتباط ومنه ***نقبل الفرض الصفري*** بأنه ***لا يوجد أثر جوهري*** لفترة ارتباط المدقق في جودة التدقيق في سورية.

تتوافق نتائج هذه الفرضية مع دراسة (Knechel, R., & Vanstraelen, A., 2007)

[1] المصدر: من اعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج التحليل الإحصائي SPSS.

3-4- النتائج وتفسيرها.

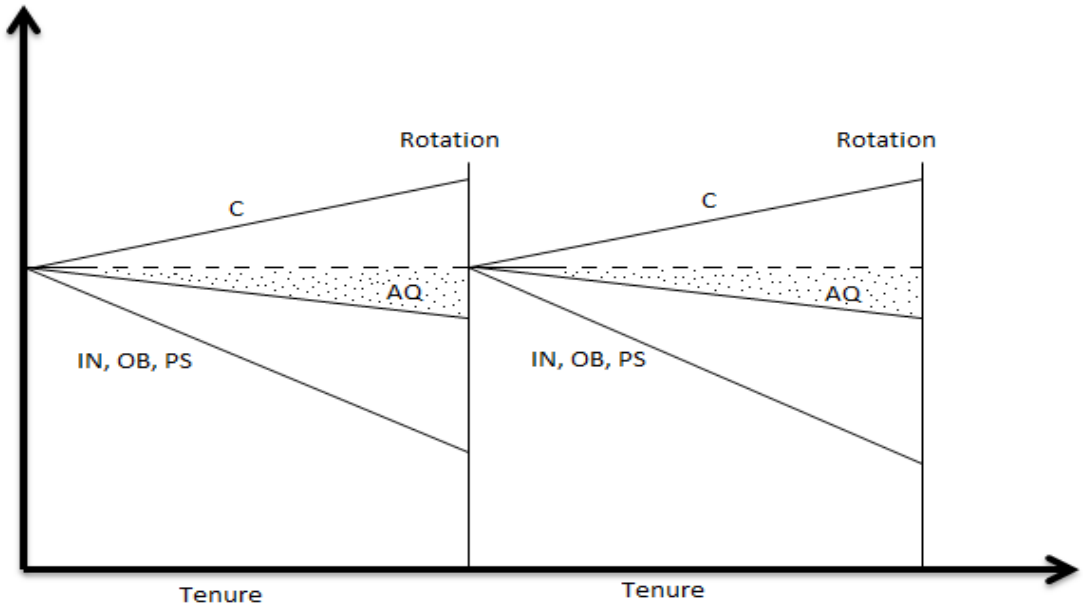
يمكن صياغة نتائج الدراسة كما يلي:

1. لا يوجد أثر جوهري لتغيير مدقق الحسابات في جودة التدقيق ضمن بيئة التغيير الإلزامي لمدقق الحسابات في سورية بالنسبة للشركات الخاضعة لرقابة هيئة الأوراق والأسواق المالية على الرغم من وجود تحسن في مستوى جودة التدقيق (المقاسة بالقيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية) بعد عملية التغيير, (حيث كان المتوسط الحسابي للقيم المطلقة للمستحقات الاختيارية قبل عملية التغيير أكبر مما كان عليه بعد التغيير), لكن هذا التحسن غير جوهري.
2. لا يوجد أثر جوهري لفترة الارتباط في جودة التدقيق في سورية بالنسبة للشركات الخاضعة لرقابة هيئة الأوراق والأسواق المالية, على الرغم من وجود انخفاض في مستوى جودة التدقيق (المقاسة بالقيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية) عبر فترة الارتباط, (حيث ظهرت قيمة متوسط القيم المطلقة للمستحقات الاختيارية بأقل مستوياتها في السنة الأولى من الارتباط وبدأت بالارتفاع في السنوات اللاحقة لتصل لأعلى مستوى في السنة الرابعة وما فوق, أي أن جودة التدقيق كانت بأعلى مستوى في السنة الأولى وبدأت في الانخفاض في السنوات اللاحقة لتصل لأدنى مستوى في السنة الرابعة وما فوق), لكن هذا الانخفاض في جودة التدقيق غير جوهري. وهذا يشير إلى أن العلاقة بين فترة الارتباط وجودة التدقيق هي علاقة خطية عكسية غير معنوية.
3. تميل الشركات نحو الاحتفاظ بمدقق الحسابات حيث كانت نسبة حالات تغيير المدقق في السنة الرابعة وما فوق 43% من إجمالي حالات التغيير المدروسة. وفي حال عدم الاحتفاظ, تميل الشركات أكثر قليلاً للتغيير مباشرةً بعد سنة واحدة من الارتباط مقارنةً بالسنة الثانية والثالثة.
4. بعض الشركات لم تلتزم بقواعد التغيير الإلزامي لمدقق الحسابات المعتمدة من قبل هيئة الإشراف على التأمين وهيئة الأوراق والأسواق المالية في سورية حيث تم تجاوز تلك القواعد أو القيام بالتغيير الظاهري للمدقق, ومعظم حالات عدم إلتزام الشركات بالتغيير الإلزامي للمدقق كان المدقق احدى شركات التدقيق الأربعة الكبار (Big-4).

يمكن تفسير نتائج الدراسة بطريقتين:

الطريقة الأولى فحواها أن استقلالية وموضوعية المدقق وشكه المهني تكون في أوجها في بداية فترة الارتباط وتتناقص بمرور الوقت, بينما كفاءته تكون في أدنى مستوى لها في بداية فترة الارتباط ثم تتزايد مع الوقت بحيث يكون تناقص الاستقلال والموضوعية والشك المهني أكبر بشكل غير معنوي من تزايد الكفاءة مما يؤدي بالمحصلة إلى انخفاض غير جوهري بجودة التدقيق. وبعد حدوث تغيير المدقق يزداد الاستقلال والموضوعية والشك المهني, والكفاءة تنخفض بحيث يكون ازدياد الاستقلال والموضوعية والشك المهني أكبر بشكل غير معنوي من الانخفاض بالكفاءة وهذا يؤدي إلى تحسن غير معنوي بجودة التدقيق. ويمكن تمثيل ذلك بالشكل رقم (4):

الشكل رقم (4) تفسير نتائج الدراسة حسب الطريقة الأولى: [1]

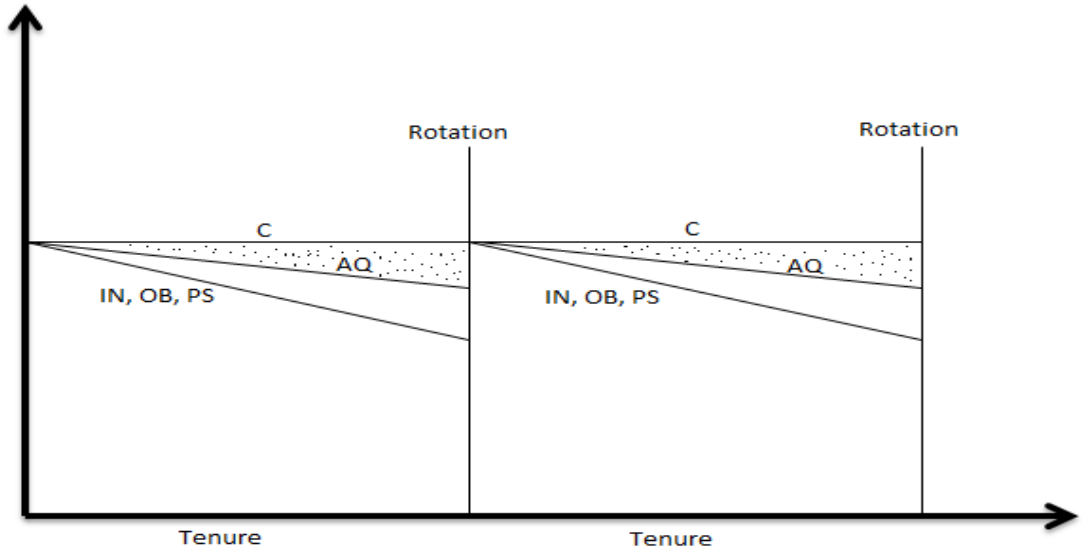


حيث أن: C = الكفاءة, AQ = جودة التدقيق. IN, OB, PS = الاستقلال, والموضوعية, والشك المهني. Rotation = تغيير مدقق الحسابات. Tenure = فترة الارتباط. المساحة المظللة تشير إلى الانخفاض غير المعنوي لجودة التدقيق

[1] المصدر: من اعداد الباحث

والطريقة الثانية أن مستوى استقلالية, وموضوعية المدقق, وشكه المهني انخفض انخفاضاً غير جوهري خلال فترة الارتباط مع بقاء مستوى كفاءة المدقق ثابتاً من بداية فترة الارتباط حتى نهايتها, مما أدى إلى انخفاض غير جوهري بجودة التدقيق مقاسةً بالقيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية خلال فترة الارتباط. وعند حدوث تغيير للمدقق تتحسن الاستقلالية والموضوعية والشك المهني لكن بشكل غير معنوي مع ثبات كفاءة المدقق, ويؤدي ذلك لتحسن غير معنوي أيضاً في جودة التدقيق بعد عملية تغيير المدقق. يمكن تمثيل ذلك بيانياً بالشكل رقم (5):

الشكل رقم (5) تفسير نتائج الدراسة حسب الطريقة الثانية: [1]



حيث أن: C = الكفاءة. AQ = جودة التدقيق. IN, OB, PS = الاستقلال, والموضوعية, والشك المهني. Rotation = تغيير مدقق الحسابات. Tenure = فترة الارتباط. المساحة المظللة تشير إلى الانخفاض غير المعنوي لجودة التدقيق.

وتعد الطريقة الأولى لتفسير نتائج الدراسة أقرب إلى المنطق من الطريقة الثانية لأن الطريقة الثانية قائمة على افتراض ثبات الكفاءة خلال فترة الارتباط.

كما يمكن للممارسات غير المنتظمة أن تساهم في تفسير جزء من هذه النتائج, فقد يكون هناك تغيير زائف للمدقق بمعنى أن يتم تعيين مدقق جديد ظاهرياً في حين يستمر المدقق القديم بتدقيق حسابات الشركة, وقد يترافق ذلك مع تعاقد الشركة مع المدقق القديم لتقديم خدمات أخرى غير تدقيقية. على الرغم من عدم وجود دليل لإثبات وجود هذه الممارسات لكنها قد تكون موجودة ومن

[1] المصدر: من اعداد الباحث

المفيد الإشارة إليها حيث أن وجودها قد يفسر أن التحسن الحاصل لجودة التدقيق بعد تغيير المدقق غير جوهري بالمجمل وفي حال غيابها قد يصبح التحسن بجودة التدقيق بعد تغيير المدقق جوهري.

3-5- التوصيات.

بناءً على نتائج ا لدراسة يمكن التوصية بما يلي:

1. إن تغيير مدقق الحسابات وعلى الرغم من عدم وجود دليل جوهري على تأثيره الإيجابي في جودة التدقيق المقاسة بالقيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية, إلا أنه قد يساهم بالتأثير على سلوك المدقق ويحميه من التبعية الاقتصادية للعميل ويعزز استقلاله, وعدم وجود قواعد تلزم تغيير المدقق قد يجعل الانخفاض المتوالي لجودة التدقيق عبر سنوات فترة الارتباط جوهري. كما أنه من المفيد وضع قواعد ونصوص أكثر ردعاً لحالات التغيير الظاهري والزائف للمدقق وتشمل منع المدقق من الارتباط مع العميل مجدداً أو تقديم خدمات غير تدقيقية إلا بعد فترة طويلة نسبياً (أكثر من ثلاث سنوات) من تغييره حيث أن السماح بإمكانية الارتباط مجدداً أو تقديم خدمات غير تدقيقية بعد فترة قصيرة من تغييره قد يهدد استقلال المدقق ويقوده للتبعية الاقتصادية.
2. على الرغم من أن تأثير فترة الارتباط في جودة التدقيق كان سلبياً إلا أنه غير جوهري وبالتالي يمكن التوصية بتخفيض فترة الارتباط من أربع سنوات إلى ثلاث سنوات (على اعتبار أنه لا يوجد فرق دال إحصائياً بين جودة التدقيق في السنة الثالثة والرابعة من فترة الارتباط) وبالتالي توحيد فترة الارتباط المسموح بها من قبل هيئة الأوراق والأسوق المالية بين القطاع التأميني وباقي القطاعات بالإضافة إلى أن تقصير فترة الارتباط وفرض التغيير الإلزامي للمدقق ومنعه من التعاقد مجدداً مع العميل إلا بعد فترة طويلة نسبياً يساهم في الحد من الاحتكار في سوق التدقيق ويمنح فرصة لمكاتب التدقيق الصغيرة أن تتطور وتنمو.
3. التأكيّد على المعايير الأخلاقية قواعد السلوك المهني وضرورة اتخاذ إجراءات لتعزز استقلال المدقق مثل تعزيز وتفعيل دور لجنة التدقيق.
4. إجراء تقييم دوري للمدققين والتأكد من أهليتهم وكفاءتهم ومطالبتهم بالتعليم المهني المستمر الذي يؤدي إلى رفع الكفاءة وتحسين جودة التدقيق.

6-3- مقترحات لدراسات مستقبلية:

من الدراسات التي يمكن اشتقاقها من موضوع الدراسة الحالية والتي تساهم بتقديم تفسير أعمق لتأثير تغيير المدقق وفترة الارتباط في جودة التدقيق هي:

1. تأثير تغيير مدقق الحسابات وفترة الارتباط مترافقاً بتأثير حجم المدقق (مكتب–شركة أو Big4– Non-Big4) في جودة التدقيق
2. تأثير فترة ارتباط المدقق بالعميل مترافقة بأهمية العميل في جودة التدقيق.
3. دراسة سوق التدقيق في سورية ومدى تأثير سياسة تغيير المدقق في المنافسة ضمن هذا السوق

قائمة المراجع

- المراجع باللغة العربية:

الأبحاث, والرسائل الجامعية, والكتب

1. أبو رياش, أحلام. 2013. **أثر معدل دوران المراجع الخارجي على جودة التدقيق (دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين)**, *رسالة ماجستير غير منشورة*, الجامعة الاسلامية بغزة.

2. أبو هين, أياد,2005. **العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين**, *رسالة ماجستير غير منشورة*, الجامعة الاسلامية في غزة.

3. أحطاطش, نشيدة. 2017. **أثر جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات – دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر**. *رسالة دكتوراه غير منشورة*. جامعة سطيف.

4. أشرم, صالح. 2016. **مدى تأثر جودة المراجعة ببيئة الأسواق المالية (دراسة تحليلية)**, رسالة ماجستير غير منشورة, جامعة دمشق.

5. بربر, أحمد. 2014. **جودة المراجعة مدخلاً لتضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات "حالة الجزائر"**, *رسالة ماجستير غير منشورة*. جامعة قصادي مرباح.

6. جبران, محمد علي. 2010. **العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونين في اليمن**, *الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة السعودية*.

7. جربوع, يوسف محمد. 2008. **مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله**, *مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)*, المجلد السادس عشر, العدد الأول.

8. جويلس, احمد رجب. 2016. **أثر عوامل تغيير مدقق الحسابات الخارجي على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات والعملاء في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي (دراسة ميدانية)**, *رسالة ماجستير غير منشورة*. جامعة الزرقاء في الأردن.

9. حسن, يوسف. (2017). **مدى فاعلية تنظيم مهنة المراجعة في سورية طبقاً لقانون تنظيم المهنة رقم 33 عام 2009 – دراسة تحليلية**. *رسالة ماجستير*, كلية الاقتصاد, جامعة دمشق.

10. حميدات, محمد محمود. 2002. **تقييم جودة تدقيق الحسابات في الاردن والعوامل المحددة لها (دراسة ميدانية)**, *رسالة ماجستير غير منشورة*, جامعة اليرموك.

11. دو, ثريا., دقاشي, خولة., و بوزيد, صليحة. 2017. **أثر التغيير الإلزامي لمحافظ الحسابات على جودة المراجعة (دراسة ميدانية)**, *رسالة ماجستير غير منشورة*, جامعة حمه لخضر الوادي, الجزائر.

12. دوارة, سامر. 2014. **أثر جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في ظل تطبيق اساليب المحاسبة الابداعية رداسه ميدانية.** *رسالة ماجستير غير منشورة*. جامعة حلب.

13. الساعدي, حكيم, & التميمي, عباس 2015, **إدارة الأرباح عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها**, *كتاب* من *منشورات جامعة بغداد* كلية الإدارة والإقتصاد.

14. سعيد, عهد. 2009. **الأثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سوريا (دراسة ميدانية).** *رسالة ماجستير غير منشورة*, جامعة تشرين.

15. الشاهين, عصام. 2015. **أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق (دراسة تطبيقية)**, *رسالة دكتوراه غير منشورة*, جامعة دمشق كلية الاقتصاد.

16. شبير, ماهر, 2017. **أثر استخدام آليات الحوكمة في تخفيض تكاليف الوكالة (دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في بورصة فلسطين).** *رسالة ماجستير غير منشورة*. الجامعة الاسلامية فلسطين.

17. طقطق, كنان. 2013. **مدى الإلتزام بالمعايير المهنية لرقابة الجودة لدى مهنة تدقيق الحسابات في سورية (دراسة ميدانية)**, رسالة ماجستير جامعة دمشق.

18. القاضي, حسين., دحدوح, حسين., وقريط, عصام. 2014. **أصول المراجعة (1)**, *منشورات جامعة دمشق*, كلية الاقتصاد.

19. قديح, بسام, 2013, **أثر خصائص لجان التدقيق على جودة التقارير المالية (دراسة تطبيقية على المصارف المدرجة في بورصة فلسطين).** *رسالة ماجستير غير منشورة*. الجامعة الاسلامية – غزة.

20. كرمه, محمد نور, 2017, **دور التحليل المالي المتقدم في مواجهة آثار ممارسات المحاسبة الإبداعية وانعكاساتها على البيانات المالية (دراسة تطبيقية)**, *رسالة دكتوراه غير منشورة*, جامعة دمشق.

21. محمود, عبد الله. 2015. **العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي (دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة والشركات المساهمة العامة في فلسطين).** *رسالة ماجستير غير منشورة*. جامعة الإسلامية في غزة.

22. مرجانة, عماد. 2017. **دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق في الجزائر دراسة استبيانيه- محافظي الحسابات وخبراء محاسبين- ولاية أم البواقي.** *رسالة ماجستير غير منشورة.* جامعة العربي بن مهيدي.

23. مزياني, نور الدين. 2015. **أبعاد مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق.** *مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية.* العدد 14. متاحة على الموقع التالي : http://www.webreview.dz/IMG/pdf/6pdf.pdf 27/اب/2019

24. مشتهي, صبري. 2014. **تحليل العلاقة بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي وانعكاس ذلك على رأي مدقق الحسابات الخارجي,** *مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية*, المجلد 22. ال عدد2. ص ص231-261.

25. مشكور, سعود جايد, وآخرين, 2019, **أثر مراجعة النظير على رقابة جودة التدقيق في ظل انظمة وقوانين المهنة المحلية (بحث تطبيقي).** متاح على الموقع الالكتروني التالي: https://www.researchgate.net/publication/332258425_athr_mrajt_alnzyr_ly_rqabt_jwdt_altdqyq_fy_zl_anzmt_wqwanyn_almhnt_almhlyt_bhth_ttbyqy_fy_bd_qwanyn_wanzmt_almhnt_altdqyq_almhlyt

26. المطيري, عبد الرحمن. 2012. **قواعد السلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية**, *رسالة ماجستير غير منشورة*. جامعة الشرق الاوسط.

27. منصور, نسرين. 2013. **مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية (دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات العاملة بقطاع غزة**, *رسالة ماجستير غير منشورة*. الجامعة الإسلامية غزة.

28. المومني, محمد عبد الله. 2006. **تحليل وتقييم ممارسات الإدارة في استغلال المرونة المتاحة بالمعايير المحاسبية لإدارة الأرباح ومدى وعي المستثمرين لها: دراسة تحليلية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان.** *رسالة دكتوراه غير منشورة*. جامعة عمان العربية للدراسات العليا.

29. نمور, محمد سمير. 2017. **أثر أتعاب المدققين في جودة عملية التدقيق في سورية (دراسة ميدانية),** *رسالة ماجستير غير منشورة*, جامعة دمشق, كلية الاقتصاد.

30. النوايسة, محمد إبراهيم 2006. **العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات: دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن.** *المجلة الأردنية في إدارة الأعمال*, المجلد 2, العدد 3. ص ص 390-415.

31. يوسف, حنان. 2016. **أثر المحتوى الإعلامي لرأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570) المعدل لسنة 2015 على قرار منح الائتمان -دراسة تجريبية-** *مجلة المحاسبة والمراجعة* - AUJAA.

القوانين, والمراسيم التشريعية, والمواقع الإلكترونية

1. قانون 33 عام 2009, المادة رقم 90. **تنظيم مهنة تدقيق الحسابات في سورية**
2. الموقع الرسمي **لجمعية المحاسبيين القانونين في سورية** حسب الموقع الإلكتروني التالي: http://www.asca.sy/about-asca/about
3. القانون 22 عام 2005 **القاضي باحداث هيئة الأوراق والأسواق المالية.**
4. المادة رقم (3) القانون رقم (33) لعام 2009 **الناظم لمهنة المحاسبة والتدقيق**
5. المادة رقم (5) القانون رقم (33) لعام 2009 **الناظم لمهنة المحاسبة والتدقيق.**
6. المادة رقم (3)**, مشروع النظام الداخلي لجمعية المحاسبين القانونيين في الجمهورية العربية السورية.** متاح على الموقع التالي:http://www.asca.sy/about-asca/rules-of-procedure
7. المرسوم التشريعي رقم (68) لعام 2004 الخاص **بإحداث هيئة الإشراف على التأمين**
8. المرسوم التشريعي رقم (43) لعام 2005 الخاص **بتنظيم سوق التأمين تنظيم أعماله وتأسيس شركات التأمين وإعادة التأمين**
9. قرار رقم (78 /100 / م.أ) الخاص **بتعليمات عمل مدققي الحسابات المعتمدين لدى هيئة الإشراف على التأمين**
10. المادة رقم (17) قرار رقم (3943) الخاص **بنظام وتعليمات الإفصاح للجهات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية**,
11. المادة رقم (4) من القانون (33) عام 2009 **الناظم لمهنة المحاسبة والتدقيق**

- المراجع باللغة الانكليزية

الأبحاث, والرسائل الجامعية, والكتب

1. Aamir, S., & Farooq, U., (2011)."**The effects of long-term auditor client relationship on audit quality in SMEs". Unpublished** *master thesis, Umeå University*.

2. Adeyemi, S. B., & Fagbemi, T. O., (2010). "**Audit Quality, Corporate Governance and Firm Characteristics in Nigeria"**. *International Journal of Business and Management*. Vol.5. No.5. PP: 169-179

3. Amdany, K., (2012). "**Determinations of Auditor Change among Companies Listed on Nairobi, Securities Exchange**", *unpublished Master Thesis*, University of Nairobi.

4. Anis, A., (2014)**. "Auditors' Perceptions of Audit Firm Rotation Impact on Audit Quality in Egypt".** *Accounting & Taxation*, Vol. 6. No (1) PP. 105-120

5. Aobdia, D., (2019)**." Do practitioner assessments agree with academic proxies for audit quality? Evidence from PCAOB and internal inspections**". *Journal of Accounting and Economics*. Vol 67. PP:144-174

6. Augustsson, Sebastian & Österlind, Alexander. 2017. **The Effects of Mandatory Audit Firm Rotation on Audit Quality**.*Unpublished bachelor's thesis*, Uppsala university.

7. Bae, G. S., & Lee, J. E., (2013). **"Does Audit Firm Size Matter? The Effect of Audit Firm Size Measured by Audit Firm Revenues, Number of Offices, and Professional Headcounts on Audit Quality and Audit"**. Available at SSRN: http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2344052

8. Bambang, P., & Sukrisno, A., (2017), **"Role of Audit Regulation on The Effect of Corporate Governance and Audit Quality on Earnings Management"**, *OIDA International Journal of Sustainable Development*, Vol. 10, No. 10, pp. 53-66.

9. Basirudd, R. (2011). "**The Relationship Between Governance Practices, Audit Quality and Earnings Management: UK Evidence**", *unpublished Thesis*, Durham University Business School. Available at Durham E-Theses Online: http://etheses.dur.ac.uk/1382 27th August 2019

10. Bazerman, M., Loewenstein, G., & Moore, D. (2002). **"Why Good Accountants Do Bad Audit"**. *Harvard Business Review* 80, no. 11. PP 102-134 Available at :https://www.researchgate.net/publication/11043244_Why_Good_Accountants_Do_Bad_Audits/link/00463526906bdd1783000000/download 27th August 2019

11. Bleibtreu, C., & Stefani, U., (2018). **"The Effects of Mandatory Rotation on the Market Shares of Big 4 and Non-Big 4 Audit Firms and the Consequences for Client Importance"**. *Electronic copy available* at: https://ssrn.com/abstract=2981659

12. Bratten, B., Causholli, M., & Omer, T. C. (2019). **Audit Firm Tenure, Bank Complexity, and Financial Reporting Quality**. *Contemporary Accounting Research*, Vol.36, No(1), PP: 295–325.

13. Cameran, M., Negri, G., & Pettinicchio, A., (2015) **The audit mandatory rotation rule: the state of the art**, *The Journal of Financial Perspectives*. Volume 3 – Issue 2. P.6 Available at: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3083484 . 24th November 2020

14. Cameran, M., Prencipe, A., & Trombetta, M. (2008). "**Earnings management, audit tenure and auditor changes: does mandatory auditor rotation improve audit quality?"** Available at https://issuu.com/chadanatpiyawiboon/docs/audit_change_2 27th August 2019.

15. Cameran, M., Prencipe, A., & Trombetta, M. (2011). "**Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality: Evidence from the Italian Setting**." https://pdfslide.net/documents/mandatory-audit-firm-rotation-and-audit-quality-evidence-audit-firm-rotation.html 27th August 2019

16. Carey, P., & Simnett, R., (2006). **"Audit partner and audit quality"**, *The Accounting Review*, Vol. 81, No. 3, pp 635- 676.

17. Chadegani, A., Mohamed, Z., & Jari, A., (2011). "**The Determinant Factors of Auditor Switch among Companies Listed on Tehran Stock Exchange"**, *International Research Journal of Finance and Economics.* ISSN 1450-2887 Issue. 80. PP 159-167.

18. Chadegani, A., (2011). **Review of studies on audit quality**, *International Conference on Humanities, Society and Culture* IPEDR. Vol. 20 IACSIT Press, P2. available at :http://www.ipedr.com/vol20/61-ICHSC2011-M20019.pdf 27th August 2019

19. Chi, W., Huang, H., & Liao, Y. (2004). "**The Effect of Auditor Tenure and Client Importance on Discretionary Accruals – Evidence from Audit-Partner Based Data in Taiwan".** Available at

    https://www.academia.edu/25767739/Client_Importance_AuditorClient_Relationship_and_Abnormal_Accruals_An_Audit-Partner_Based_Investigation?auto=download 27th August 2019

20. Chi, W., Huang, H., Liao, Y., & Xie, H., (2010). "**Mandatory Audit Partner Rotation, Audit Quality, and Market Perception: Evidence from Taiwan**". *Contemporary Accounting Research* Vol.26 No.2. PP 359- 391.

21. Corbella, S., Florio, C., Gotti, G., & Mastrolia, S. (2015). **"Audit Firm Rotation, Audit Fees and Audit Quality: The experience of Italian public companies"**, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol 25, PP 46-66

22. Coyle, D., (2010). "**Audit Firm Rotation - Its Impact on Auditor Independence: An Irish Perspective**". *Unpublished thesis*. Letterkenny Institute of Technology.

23. Dang, C., Fargher, N., & Lee, G., (2017), **"Audit Quality for US-Listed Chinese Companies",** *International Journal of Auditing*, Vol. 21, Issue 2, pp. 150-163.

24. Dang, L., (2004). **Assessing Actual Audit Qualiy**. *unpublished Ph. D thesis. Drexel University.*

25. Dechow, P., Sloan, R., & Sweeney, A., (1995)." **Detecting Earnings Management**". *The Accounting Review* Vol. 70, No. 2., pp. 193-225.

26. DeFond, M., & Zhang, J. (2014). " **A review of archival auditing research".** *Journal of Accounting and Economics*. Vol 58. PP 275–326.

27. Dehkordi, H., & Makarem, N., (2011), **"The Effect of Size and Type of Auditor on Audit Quality"**, *International Research Journal of Finance and Economics*. Issue 80. PP 121-137

28. DeJoy, J., (2010). "**Do More Frequent PCAOB Inspections Lead to Higher Audit Quality? Evidence from the Annual and Triennial PCAOB Inspection Reports**." *Post-Doctoral Bridge Program*, University *of Florida*

29. Dickins, D., Fay, R. G., & Reisch, J. (2014**.) "measuring and communicating audit quality: the new AQIs**," *the CPA journal*, P16. Available at: https://www.questia.com/magazine/1P3-3475772821/measuring-and-communicating-audit-quality-the-new 27th August 2019.

30. Dijkema, L., (2016). "**Determinants of Audit Firm Change in the United States**" *Master Thesis, Radboud University*.

31. Ewelt-Knauer, C., Gold, A., & Pott, C. (2012). **"What do we know about mandatory audit firm rotation**?" ICAS Edinburgh, p7 available at: https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5329dbc1ed915d0e5d0000c1/icas_mafr_report.pdf 27th August 2019

32. Francis, J. R., Cameran, M., Marra, A., & Pettinicchio, A. K. (2015). " **Are There Adverse Consequences of Mandatory Auditor Rotation? Evidence from the Italian Experience**". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. Vol. 34, No. 1, pp. 1-24

33. Gunny, K., & Zhang, T. C., (2012). "**PCAOB Inspection Reports and Audit Quality"**, *Journal of Accounting and Public Policy, Forthcoming*. Electronic copy available at SSRN:https://ssrn.com/abstract=2189385

34. Jiang, J., Wang, I., & Wang, P. (2017), "**Big N auditors and audit quality: New evidence from quasi-experiments"**, Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=2617802 or http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2617802

35. Kallapur, S., Sankaraguruswamy, S., & Zang, Y. (2010). **"Audit Market Concentration and Audit Quality"**. Available at SSRN: http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1546356

36. Khasharmeh, H., & Hezabr, A. A., (2016). **Perceptions on the Effects of Auditor-Client Relationship upon Audit Quality and Auditor Independence: Evidence from Bahrain.** *Journal of Modern Accounting and Auditing,* Vol. 12, No. 10, 495-508.

37. Kim, S. M., Kim, S. M., Lee, D., H., Yoo, S., W., (2019). **How investors perceive mandatory audit firm rotation in Korea**. *Sustainability* Vol. 11, No.(4), PP: 1–17.

38. Knechel, R., & Vanstraelen, A., (2007) "**The Relationship between Auditor Tenure and Audit Quality Implied by Going Concern Opinions".** *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. Vol 26, No. 1. PP 113-131

39. Krishnan, G., & Zhang, J., (2018). **"Do Investors Perceive a Change in Audit Quality Following the Rotation of the Engagement Partner**"? *Journal of Accounting and Public Policy, Forthcoming*. Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=3219042 or http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3219042

40. Kwon, S. Y., Lim, Y., & Simnett, R. (2014). "**The effect of Mandatory Audit Firm Rotation on Audit Quality and Audit Fees: Empirical Evidence from the Korean Audit Market**." *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. Electronic copy available at : http://ssrn.com/abstract=1764343.

41. Lennox, C. (2014). **Audit tenure and rotation,** Chapter 8 in Hay, Knechel and Willekens (editors) The Routledge Companion to Auditing, Routledge, Abingdon, Oxon.

42. Lennox, C., Wu, X., & Zhang, T. (2014). "**Does Mandatory Rotation of Audit Partners Improve Audit Quality?".** *The Accounting Review*., Vol. 89., No. 5. PP 1775-1803

43. Lim, C. Y., Tan, H. T., & Cheng, Q. (2010). "**Does auditor tenure improve audit quality? Moderating Effects of Industry Specialization and Fee Dependence"**. *Contemporary Accounting Research* Vol. 27, No. 3. PP 923-957

44. Lin, Z. J., & Liu, M., (2009). "**the Determinants of Auditor Switch from the Perspective of Corporate Governance in China**", *Corporate Governance: An International Review*. Vol 17. Issue 4. PP476-491.

45. Louwers, T., Blay, A., Sinason, D., Strawser, J., & Thibodeau, J. (2011) ."**Auditing and Assurance Services".** *A book Published by McGraw-Hill/Irwin*. 4th edition, P: (915).

46. Maria, R.L.A, (2016)**. "Audit Firm Rotation and Audit Quality**", *unpublished thesis*. Erasums University Rotterdam. Available at https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwiqx_W12KPkAhVbRBUIHWhLBRAQFjAAegQIAhAC&url=https%3A%2F%2Fthesis.eur.nl%2Fpub%2F34219%2FMA666-Maria_332727-2-.pdf&usg=AOvVaw3Oe2b1j-u1pieCNBSmdx5p 27th August 2019

47. Masocha, W., (2006). "**The Determinants of Auditor Changes in the Voluntary Sector: Evidence from UK Charitie"**. *working paper* presented at the National Auditing Conference University of Manchester.

48. Mautz, R.K., & Sharaf, H. (1961). "**The Philosophy of Auditing"**. A book published by American Accounting Association.

49. Mostafa، D., & Hussien, M., (2010)"**The Impact of the Auditor Rotation on the Audit Quality: A Field Study from Egypt"**. *working paper.* The German University in Cairo. N (23)

50. Mohrmann, Ulf. (2017)**. "What are the Drivers of Audit Quality after an Auditor Change? Evidence from Voluntary and Mandatory Auditor Switches"**. Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=2589486 or http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2589486

51. Moore, D., Loewenstein, G., Tanlu, L., & Bazerman. M. (2003) **"Auditor Independence, Conflict of Interest, and the Unconscious Intrusion of Bias***". Harvard Business School*. (Working Paper No. 03-116) https://www.researchgate.net/publication/240743552_Auditor_Independence_Conflict_of_Interest_and_the_Unconscious_Intrusion_of_Bias/link/53d1020d0cf2fd75bc5d5b0b/download 27th August 2019

52. Ng, C., (2003). "**Rotation of auditors: History and recent developments".** working paper presented at the 3rd Accounting History International Conference Siena Italy.

53. Offermanns, M., (2007). "**Audit Partner Tenure and Rotation in Germany - Dose Rotation Improve Audit Quality?"** *Unpublished thesis, university of Maastricht*.

54. Omoye, A. S., & Aronmwan, E. J. (2013). "**Audit Firm Rotation and Audit Quality in the Nigerian-Banking Sector"**. *Benin Journal of Social Sciences*, Vol 21. No 2. PP 34-43.

55. Postma, E., (2016). "**The effects of audit firm rotation on audit quality: does audit firm rotation improve audit quality"**., *Unpublished Master Thesis*, Universiteit Twente.

56. Qianwen. R., (2007). "**Mandatory Audit Firm and Audit Partner Rotation"**. *Unpublished thesis. University of New Hampshire*.

57. Rajgopal, S., Srinivasan, S., & Zheng, X. (2018). **Measuring audit quality. P7.** Available at: https://scholarspace.manoa.hawaii.edu/bitstream/10125/59284/HARC_2019_paper_82.pdf 27th August 2019.

58. Ricken, S., (2016). **"Mandatory Audit Firm Rotation in a Big 4 audit firm***" unpublished Master Thesis Economics*, Radboud University.

59. Schwartz, K., B., & Menon, K., (1985). "**Auditor Switches by Failing Firms",** *The Accounting Review* Vol. 60, No. 2. pp. 248-261

60. Siregar, S., Amarullah, F., Wibowo, A., & Anggraita, V. (2012) **"Audit Tenure, Auditor Rotation, and Audit Quality: The Case of Indonesia"**. *Asian Journal of Business and Accounting*. Vol 5. No 1. PP 55-74.

61. Stanley, J., & DeZoort, F. T., (2007). "**Audit Firm Tenure and Financial Restatements: An Analysis of Industry Specialization and Fee Effect"**. *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol 26. No 2. PP 131-159.

62. Turel, A., Genç, M., Özden, B., & Taş, N. (2017). "**Audit Firm Tenure and Audit Quality Implied by Discretionary Accruals and Modified Opinions: Evidence from Turkey**". *Acta Universitatis Danubius. Œconomica*, Vol 13, No1. PP: 187-196

63. Vaicekauskas, D., & Mackevičius, J., (2014). "**Developing a framework for audit quality management in audit firms**", *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowosci*. Vol. 75 Issue 131, PP 171-193.

64. Veerman, T. B., (2018). "**Validity of audit quality proxies: The impact of audit firm tenure on audit quality in the US**". *Unpublished Thesis. University of Amsterdam*. Availably at: http://scriptiesonline.uba.uva.nl/document/658918. : 16th August 2019

65. Williams, L.T., & Wilder, W. m., (2017)." **Audit Frim Perspective on Audit Firm Rotation and Enhancing Independence: Evidence from PCAOB Comment Letters**", *American Accounting Association*, Vol 11. No 1. pp: A22–A44.

66. Xie, F., (2016). **"Competition, Auditor Independence and Audit Quality"**. *unpublished Ph. D thesis. university of Hawa*ii. Available at https://scholarspace.manoa.hawaii.edu/bitstream/10125/51624/2016-12-phd-xie.pdf 27th August 2019

67. Yuhao, L., (2010)**. "The case analysis of the scandal of Enron"**. International journal of business and management, Vol. 5, No 10. 2010, PP 37-41.

القوانين والمعايير والتقارير باللغة الانكليزية

1. **A framework for audit quality. Key elements that great an environment for audit quality** IAASB, 2014. Availableat: https://www.ifac.org/publications-resources/framework-audit-quality-key-elements-create-environment-audit-quality. : 27th August 2019.

2. **AICPA Code of Professional Conduct**, 2014. https://pub.aicpa.org/codeofconduct/ethicsresources/et-cod.pdf. 29th August 2019

3. **Approach to Audit Quality Indicators**, *Centre for audit quality*. Available at: https://www.thecaq.org/caq-approach-audit-quality-indicators/ or https://www.thecaq.org/wp-content/uploads/2019/03/caq-approach-to-audit-quality-indicators-april-2014.pdf : 13th August

4. Ernest & Young, 2013. Point of view: **our perspective on issues of concern**. **Q&A on mandatory firm rotation**.

5. IIA respond to PCAOB Rule making Docket Matter No.37-Concept Release on **Auditor Independence and Audit Firm Rotation**. December 14th 2011. Available at: https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/PCAOB%20Auditor%20Independence%20and%20Audit%20Firm%20Rotation%20Appendix%20A-B.pdf 27th August 2019

6. International Auditing and Assurance Standards Board. **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**. *Edition 2017-2016 Arabic version, translated by* SOCPA. ISQC (1) + IAS (220).

7. International Ethics Standards Board for Accountants. IESBA. **Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants including International Independence Standards.** *Published by IFAC* 2018 Edition. http://www.ifac.org/publications-resources/2018-handbook-international-code-ethics-professional-accountants : 13th August 2019

8. One Hundred Seventh Congress Of The United States Of America, At The Second Session**, Sarbanes Oxley Act**, https://www.govinfo.gov/content/pkg/BILLS-107hr3763enr/pdf/BILLS-107hr3763enr.pdf

9. PCAOB. 2011, **Concept Release on Auditor Independence and Audit Firm Rotation**; PCAOB Release No. 2011-006. https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket037/Release_2011-006.pdf

10. **The Audit Quality Framework**, *Financial Reporting Council*, 2008. Available at: https://www.frc.org.uk/getattachment/46582304-32b1-43bb-b614-90318b295f28/The-Audit-Quality-Framework-Feb-2008.pdf> : 27th August 2019.

المواقع الإلكترونية

1. https://www.aicpa.org/interestareas/professionalethics/community.html : 13th August 2019

2. http://pcaobus.org/Inspections/Pages/default.aspx : 13th August 2019

3. http://www.investopedia.com/terms/r/restatement.asp : 13th August 2019

4. https://pcaobus.org/About 27th August 2019

5. https://pcaobus.org/Information/pages/auditcommitteemembers.aspx. 31st Jul. 2019

6. https://www.aicpa.org/research/standards/peerreview/peer-review-summary.html. 31st Jul. 2019

7. https://www.accountingtoday.com/news/study-questions-value-of-auditor-rotation 27th August 2019

الملاحق

البيانات المستخرجة من قائمة المركز المالي

		الميزانية /قائمة المركز المالي/					
		الذمم المدينة عن السنة السابقة	الذمم المدينة عن السنة الحالية	الفرق بالذمم الحالية والسابقة	الأصول الثابتة عن السنة الحالية	اجمال الأصول عن السنة السابقة	اجمال الأصول عن السنة الحالية
اسم الشركة	السنة	REC i,t-1	REC i,t	Δ REC	PPE i,t	A i,t-1	A i,t
العربية السورية للمنشآت السياحية	2010	997202550	974564509	-22638041	29016726446	31119117562	31345905638
العربية السورية للمنشآت السياحية	2011	974564509	860503838	-114060671	29009729743	31345905638	30954246378
العربية السورية للمنشآت السياحية	2012	860503838	795960689	-64543149	28929555687	30954246378	30745949359
العربية السورية للمنشآت السياحية	2013	795960689	681141633	-114819056	28862900779	30745949359	30625496841
العربية السورية للمنشآت السياحية	2014	681141633	683214619	2072986	28801212808	30625496841	30679088785
العربية السورية للمنشآت السياحية	2015	683214619	629455807	-53758812	28807562404	30679088785	30910127805
العربية السورية للمنشآت السياحية	2016	629455807	630012084	556277	28826035471	30910127805	31368167463
العربية السورية للمنشآت السياحية	2017	630012084	834235680	204223596	29000202481	31368167463	32214812150
الأهلية للنقل	2010	3420628	3550365	129737	328877254	422166974	396846795
الأهلية للنقل	2011	3550365	897486	-2652879	350572955	396846795	389013175
الأهلية للنقل	2012	897486	1675472	777986	306759713	389013175	346592583
الأهلية للنقل	2013	1675472	11431421	9755949	264030815	346592583	319402847
الأهلية للنقل	2014	11431421	12436128	1004707	223823355	319402847	358595543
الأهلية للنقل	2015	12436128	15140203	2704075	198197626	358595543	341788182
الأهلية للنقل	2016	15140203	15510747	370544	165788930	341788182	311692947
الأهلية للنقل	2017	15510747	4059762	-11450985	137738487	311692947	386138510
قرية دمشق للشحن	2010	2570525	4274935	1704410	83052109	99343115	103175615
قرية دمشق للشحن	2011	4274935	1613675	-2661260	80258096	103175615	100917935
قرية دمشق للشحن	2012	1613675	613675	-1000000	77464083	100917935	95755286
قرية دمشق للشحن	2013	613675	1363675	750000	74670070	95755286	89303937
قرية دمشق للشحن	2014	1363675	613675	-750000	71876057	89303937	90056019
قرية دمشق للشحن	2015	613675	236675	-377000	69185357	90056019	99250361
قرية دمشق للشحن	2016	236675	376675	140000	66807207	99250361	118507917
قرية دمشق للشحن	2017	376675	9236675	8860000	64789886	118507917	129988944
المجموعة المتحدة للنشر والإعلان	2010	267234472	270893230	3658758	749583085	1342034205	1332725291

							والتسويق
1192668293	1332725291	700464930	-123979729	146913501	270893230	2011	المجموعة المتحدة للنشر والإعلان والتسويق
1075296150	1192668293	635955109	-87315296	59598205	146913501	2012	المجموعة المتحدة للنشر والإعلان والتسويق
990826615	1075296150	578116647	8865813	68464018	59598205	2013	المجموعة المتحدة للنشر والإعلان والتسويق
956013125	990826615	516903537	66962269	135426287	68464018	2014	المجموعة المتحدة للنشر والإعلان والتسويق
994102983	956013125	483439155	25078805	160505092	135426287	2015	المجموعة المتحدة للنشر والإعلان والتسويق
1027777394	994102983	454573595	11811690	172316782	160505092	2016	المجموعة المتحدة للنشر والإعلان والتسويق
907729954	1027777394	426119875	-56399054	115917728	172316782	2017	المجموعة المتحدة للنشر والإعلان والتسويق
2442779148	2204379144	247940980	-47174153	126778948	173953101	2010	المتحدة للتأمين - سوريا
2655004036	2442779148	244370638	-8668779	118110169	126778948	2011	المتحدة للتأمين - سوريا
3051194042	2655004036	232970191	-24819422	93290747	118110169	2012	المتحدة للتأمين - سوريا
3575053326	3051194042	226046186	-10677247	82613500	93290747	2013	المتحدة للتأمين - سوريا
4632505771	3575053326	220343152	-3193340	79420160	82613500	2014	المتحدة للتأمين - سوريا
4966270284	4632505771	325844933	1365797	80785957	79420160	2015	المتحدة للتأمين - سوريا
7504490305	4966270284	357157473	172188608	252974565	80785957	2016	المتحدة للتأمين - سوريا
7382066352	7504490305	357165614	-51901721	201072844	252974565	2017	المتحدة للتأمين - سوريا
2364972777	2296954109	38181284	-50791474	102727037	153518511	2010	الكويتية للتامين
2343109284	2364972777	34086998	29315918	132042955	102727037	2011	الكويتية للتامين
2432422775	2343109284	35711445	201435294	333478249	132042955	2012	الكويتية للتامين
3075751479	2432422775	298642232	-142851498	190626751	333478249	2013	الكويتية للتامين
3483009972	3075751479	473412422	54585458	245212209	190626751	2014	الكويتية للتامين
4261135946	3483009972	563132150	-26358729	218853480	245212209	2015	الكويتية للتامين
5800511141	4261135946	549934796	381648045	600501525	218853480	2016	الكويتية للتامين
5812897963	5800511141	832364562	-165848452	434653073	600501525	2017	الكويتية للتامين
2951558708	2653734535	315664016	73237454	126660747	53423293	2010	السورية الوطنية للتأمين
3065611885	2951558708	300163930	-50982829	75677918	126660747	2011	السورية الوطنية للتأمين

3172734668	3065611885	307251818	14827358	90505276	75677918	2012	السورية الوطنية للتأمين
3512334904	3172734668	289750735	68562791	159068067	90505276	2013	السورية الوطنية للتأمين
3934767536	3512334904	277568735	-76493504	82574563	159068067	2014	السورية الوطنية للتأمين
4755070969	3934767536	389087717	88404793	170979356	82574563	2015	السورية الوطنية للتأمين
5591744127	4755070969	367382804	502416720	673396076	170979356	2016	السورية الوطنية للتأمين
5468176849	5591744127	343245979	-200139057	473257019	673396076	2017	السورية الوطنية للتأمين
2194291833	1693889086	19368806	1643610	100241098	98597488	2010	شركة المشرق العربي للتأمين
2458580058	2194291833	37342309	-27450149	72790949	100241098	2011	شركة المشرق العربي للتأمين
2373756677	2458580058	30007340	24299902	97090851	72790949	2012	شركة المشرق العربي للتأمين
2645274386	2373756677	23733457	115062507	212153358	97090851	2013	شركة المشرق العربي للتأمين
2770427269	2645274386	21571654	-81748621	130404737	212153358	2014	شركة المشرق العربي للتأمين
3002282228	2770427269	20311883	3165385	133570122	130404737	2015	شركة المشرق العربي للتأمين
3353715029	3002282228	33624919	123230415	256800537	133570122	2016	شركة المشرق العربي للتأمين
3393531225	3353715029	33614591	7173513	263974050	256800537	2017	شركة المشرق العربي للتأمين
2734001837	2656203411	44960875	11375686	72061011	60685325	2010	السورية الدولية للتأمين (أروب سورية)
2941461186	2734001837	170455368	4660760	76721771	72061011	2011	السورية الدولية للتأمين (أروب سورية)
3101391605	2941461186	540252246	-41580051	35141720	76721771	2012	السورية الدولية للتأمين (أروب سورية)
3320673631	3101391605	796117106	72513898	107655618	35141720	2013	السورية الدولية للتأمين (أروب سورية)
3372157849	3320673631	571110483	-58934685	48720933	107655618	2014	السورية الدولية للتأمين (أروب سورية)
3878746265	3372157849	555239646	86257974	134978907	48720933	2015	السورية الدولية للتأمين (أروب سورية)
4318557504	3878746265	537285346	-27471921	107506986	134978907	2016	السورية الدولية للتأمين (أروب سورية)
4596859854	4318557504	496478245	90925950	198432936	107506986	2017	السورية الدولية للتأمين (أروب سورية)
1438103053	1185177682	252705386	24015333	40800806	16785473	2010	الإتحاد التعاوني للتأمين
1496785236	1438103053	284446533	26101137	66901943	40800806	2011	الإتحاد التعاوني للتأمين
1494407865	1496785236	366583598	-13213640	53688303	66901943	2012	الإتحاد التعاوني للتأمين
1651725001	1494407865	410613497	-404295	53284008	53688303	2013	الإتحاد التعاوني للتأمين
1560708450	1651725001	397897287	-11228219	42055789	53284008	2014	الإتحاد التعاوني للتأمين
1797191351	1560708450	260650367	3421469	45477258	42055789	2015	الإتحاد التعاوني للتأمين
2634974105	1797191351	264047431	214723749	260201007	45477258	2016	الإتحاد التعاوني

							للتأمين
2609562161	2634974105	267002275	-18507134	241693873	260201007	2017	الإتحاد التعاوني للتأمين
41177999711	34286507978	1546066782	6000846166	23122664399	17121818233	2010	البنك العربي
37320391021	41177999711	1690127851	-692866299	22429798100	23122664399	2011	البنك العربي
37387265831	37320391021	1643442886	-5057638104	17372159996	22429798100	2012	البنك العربي
43121535225	37387265831	1594385637	-2106462206	15265697790	17372159996	2013	البنك العربي
44369471511	43121535225	1501302119	-2276881232	12988816558	15265697790	2014	البنك العربي
54836480425	44369471511	1527704375	-832528214	12156288344	12988816558	2015	البنك العربي
72115845878	54836480425	1527931640	-426336669	11729951675	12156288344	2016	البنك العربي
66650959613	72115845878	1635376097	-3471962733	8257988942	11729951675	2017	البنك العربي
78293635020	68585083953	2244019724	5943189021	33078193990	27135004969	2010	المصرف الدولي للتجارة والتمويل
61466770126	78293635020	2202039992	-4069435276	29008758714	33078193990	2011	المصرف الدولي للتجارة والتمويل
57218783962	61466770126	2147504391	-6046037610	22962721104	29008758714	2012	المصرف الدولي للتجارة والتمويل
65222323828	57218783962	2091930014	-3379908144	19582812960	22962721104	2013	المصرف الدولي للتجارة والتمويل
69247563192	65222323828	2029096746	-2387828750	17194984210	19582812960	2014	المصرف الدولي للتجارة والتمويل
86026795365	69247563192	1991936618	-3735917195	13459067015	17194984210	2015	المصرف الدولي للتجارة والتمويل
1.2469E+11	86026795365	1970199145	900853338	14359920353	13459067015	2016	المصرف الدولي للتجارة والتمويل
1.39381E+11	1.2469E+11	2100045437	2406393247	16766313600	14359920353	2017	المصرف الدولي للتجارة والتمويل
16171067852	9441645761	1370793678	4656807040	8804135359	4147328319	2010	بنك الأردن - سورية
17729470082	16171067852	1491817572	1818296484	10622431843	8804135359	2011	بنك الأردن - سورية
17109098335	17729470082	1463496163	-2791143245	7831288598	10622431843	2012	بنك الأردن - سورية
18153934066	17109098335	1387705935	-1947966210	5883322388	7831288598	2013	بنك الأردن - سورية
16783724253	18153934066	1290540671	-1465230582	4418091806	5883322388	2014	بنك الأردن - سورية
23540309025	16783724253	1210512559	2913857006	7331948812	4418091806	2015	بنك الأردن - سورية
29600482118	23540309025	1231386103	3271990111	10603938923	7331948812	2016	بنك الأردن - سورية
30163035277	29600482118	1236017897	-1090106688	9513832235	10603938923	2017	بنك الأردن - سورية
9185452319	5025622618	905744621	2232512298	3661848602	1429336304	2010	بك الشرق
15812817494	9185452319	874463424	2526159851	6188008453	3661848602	2011	بك الشرق
16353368101	15812817494	848514309	625947080	6813955533	6188008453	2012	بك الشرق
17159128213	16353368101	874318340	-1920820314	4893135219	6813955533	2013	بك الشرق

25937967029	17159128213	818069718	170886590	5064021809	4893135219	2014	بك الشرق
34931649925	25937967029	1617636212	4733047134	9797068943	5064021809	2015	بك الشرق
36132795537	34931649925	2182786105	-1379326127	8417742816	9797068943	2016	بك الشرق
45819950193	36132795537	2125335519	2550932550	10968675366	8417742816	2017	بك الشرق
42576720235	32699785959	1267053059	6104613168	22389618764	16285005596	2010	بنك بيبلوس سورية
46454088478	42576720235	1209855162	1438523975	23828142739	22389618764	2011	بنك بيبلوس سورية
43528654637	46454088478	1091980913	-6778630751	17049511988	23828142739	2012	بنك بيبلوس سورية
46771531592	43528654637	990490164	-5242448111	11807063877	17049511988	2013	بنك بيبلوس سورية
54433377645	46771531592	973847165	566522531	12373586408	11807063877	2014	بنك بيبلوس سورية
73688837628	54433377645	1077485503	4150431552	16524017960	12373586408	2015	بنك بيبلوس سورية
73973635750	73688837628	1186212268	-4208217898	12315800062	16524017960	2016	بنك بيبلوس سورية
67578515030	73973635750	1263114220	2598356731	14914156793	12315800062	2017	بنك بيبلوس سورية
1.14761E+11	1.01968E+11	2113860574	8682902056	36854440925	28171538869	2010	بنك بيمو
75642066002	1.14761E+11	2752129311	-3919004794	32935436131	36854440925	2011	بنك بيمو
83892286521	75642066002	2574036317	-6513951861	26421484270	32935436131	2012	بنك بيمو
1.17225E+11	83892286521	2521354991	-2523976623	23897507647	26421484270	2013	بنك بيمو
1.38895E+11	1.17225E+11	3047930452	3541493535	27439001182	23897507647	2014	بنك بيمو
1.71915E+11	1.38895E+11	3804241518	9157287743	36596288925	27439001182	2015	بنك بيمو
2.34795E+11	1.71915E+11	4874377479	-1968268072	34628020853	36596288925	2016	بنك بيمو
2.51029E+11	2.34795E+11	6296415389	8270586068	42898606921	34628020853	2017	بنك بيمو
15759130722	12131919402	1296827806	2913655935	7460151611	4546495676	2010	بنك سوريا والخليج
22355899759	15759130722	1230826143	5249262461	12709414072	7460151611	2011	بنك سوريا والخليج
26083406798	22355899759	1170176698	417294258	13126708330	12709414072	2012	بنك سوريا والخليج
30196900954	26083406798	1122725537	-1782220904	11344487426	13126708330	2013	بنك سوريا والخليج
38069946151	30196900954	1079653803	-1007381613	10337105813	11344487426	2014	بنك سوريا والخليج
47628584446	38069946151	1068888302	327159956	10664265769	10337105813	2015	بنك سوريا والخليج
58522609702	47628584446	1051718959	-1185291086	9478974683	10664265769	2016	بنك سوريا والخليج
50325363508	58522609702	1055721981	-3412657157	6066317526	9478974683	2017	بنك سوريا والخليج
92140639302	72659426759	2077487511	10961666737	30353048660	19391381923	2010	بنك سوريا والمهجر
69493736681	92140639302	2110409081	-9122460922	21230587738	30353048660	2011	بنك سوريا والمهجر
56754214379	69493736681	1997015336	-7452668580	13777919158	21230587738	2012	بنك سوريا والمهجر

91885560152	56754214379	2074017067	-4164167543	9613751615	13777919158	2013	بنك سوريا والمهجر
1.0542E+11	91885560152	2077260328	-2671015125	6942736490	9613751615	2014	بنك سوريا والمهجر
1.43122E+11	1.0542E+11	2227600125	-1085075698	5857660792	6942736490	2015	بنك سوريا والمهجر
1.95224E+11	1.43122E+11	2741211167	-1707309517	4150351275	5857660792	2016	بنك سوريا والمهجر
1.79482E+11	1.95224E+11	2963812317	-199469599	3950881676	4150351275	2017	بنك سوريا والمهجر
93789025879	75547091806	1542969070	13343674649	39443874144	26100199495	2010	بنك عودة
63431757340	93789025879	1523468600	-10303185387	29140688757	39443874144	2011	بنك عودة
49674901693	63431757340	1414636824	-8387221200	20753467557	29140688757	2012	بنك عودة
54405701935	49674901693	1301286142	-2181512663	18571954894	20753467557	2013	بنك عودة
64440904620	54405701935	1435711626	-749370261	17822584633	18571954894	2014	بنك عودة
81639564488	64440904620	1438912917	-4391928750	13430655883	17822584633	2015	بنك عودة
1.05171E+11	81639564488	1375183993	-2119595176	11311060707	13430655883	2016	بنك عودة
1.11732E+11	1.05171E+11	1375203824	-1450945716	9860114991	11311060707	2017	بنك عودة
23455568438	5660006898	1874164290	6090693456	6090693456	0	2010	بنك قطر
21835950480	23455568438	2000341071	-3013168564	3077524892	6090693456	2011	بنك قطر
24130524273	21835950480	1941036909	-612741088	2464783804	3077524892	2012	بنك قطر
35475599320	24130524273	1821228574	-867905842	1596877962	2464783804	2013	بنك قطر
47900643968	35475599320	1719524908	106211351	1703089313	1596877962	2014	بنك قطر
70116354934	47900643968	1764701015	-371858240	1331231073	1703089313	2015	بنك قطر
1.06955E+11	70116354934	1821109891	1446715348	2777946421	1331231073	2016	بنك قطر
97734875144	1.06955E+11	1785919760	561063969	3339010390	2777946421	2017	بنك قطر
23690035188	13534753894	797887591	6380478401	8738607121	2358128720	2010	بنك فرنسبنك سورية
31110525148	23690035188	815554956	2792197369	11530804490	8738607121	2011	بنك فرنسبنك سورية
33798545201	31110525148	761921404	-792789606	10738014884	11530804490	2012	بنك فرنسبنك سورية
42663366793	33798545201	755389097	-2690105279	8047909605	10738014884	2013	بنك فرنسبنك سورية
53563536269	42663366793	724362754	3452034641	11499944246	8047909605	2014	بنك فرنسبنك سورية
89400760863	53563536269	904210524	4516544993	16016489239	11499944246	2015	بنك فرنسبنك سورية
1.17171E+11	89400760863	2049088888	3406968575	19423457814	16016489239	2016	بنك فرنسبنك سورية
1.04699E+11	1.17171E+11	2462205623	1714414250	21137872064	19423457814	2017	بنك فرنسبنك سورية

البيانات المستخرجة من قائمة الدخل والتدفقات النقدية

		قائمة الدخل			قائمة التدفقات النقدية
		إيرادات السنة السابقة	إيرادات السنة الحالية	فرق إيرادات السنة الحالية عن السابقة	التدفق النقدي التشغيلي
اسم الشركة	السنة	REV i,t-1	REV i,t	Δ REV	OCF i,t
العربية السورية للمنشآت السياحية	2010	1853938121	1942181356	88243235	680603507
العربية السورية للمنشآت السياحية	2011	1942181356	814682818	-1127498538	100146990
العربية السورية للمنشآت السياحية	2012	814682818	379916635	-434766183	56078745
العربية السورية للمنشآت السياحية	2013	379916635	575003337	195086702	93300715
العربية السورية للمنشآت السياحية	2014	575003337	957950930	382947593	42030096
العربية السورية للمنشآت السياحية	2015	957950930	1491301746	533350816	364456074
العربية السورية للمنشآت السياحية	2016	1491301746	2696375110	1205073364	548547835
العربية السورية للمنشآت السياحية	2017	2696375110	3632109778	935734668	855492115
الأهلية للنقل	2010	490557394	519764933	29207539	96310167
الأهلية للنقل	2011	519764933	369682758	-150082175	67075143
الأهلية للنقل	2012	369682758	232195924	-137486834	7990240
الأهلية للنقل	2013	232195924	325256798	93060874	16628599
الأهلية للنقل	2014	325256798	496630090	171373292	72866329
الأهلية للنقل	2015	496630090	620527875	123897785	31922115
الأهلية للنقل	2016	620527875	653066586	32538711	28141623
الأهلية للنقل	2017	653066586	1009428141	356361555	54179792
قرية دمشق للشحن	2010	18852572	19526621	674049	10560209
قرية دمشق للشحن	2011	19526621	8657215	-10869406	8241163
قرية دمشق للشحن	2012	8657215	8230000	-427215	5563064
قرية دمشق للشحن	2013	8230000	8070000	-160000	5149964
قرية دمشق للشحن	2014	8070000	9625000	1555000	6444510
قرية دمشق للشحن	2015	9625000	16311415	6686415	12861330
قرية دمشق للشحن	2016	16311415	34818000	18506585	27506372
قرية دمشق للشحن	2017	34818000	40776000	5958000	19941296
المجموعة المتحدة للنشر والإعلان والتسويق	2010	918746775	940904390	22157615	133298948
المجموعة المتحدة للنشر والإعلان والتسويق	2011	940904390	731742383	-209162007	157892799
المجموعة المتحدة للنشر والإعلان والتسويق	2012	731742383	247520542	-484221841	4316849

المجموعة المتحدة للنشر والإعلان والتسويق	2013	247520542	121144260	-126376282	-5154867
المجموعة المتحدة للنشر والإعلان والتسويق	2014	121144260	152920481	31776221	-2464198
المجموعة المتحدة للنشر والإعلان والتسويق	2015	152920481	237402239	84481758	13934408
المجموعة المتحدة للنشر والإعلان والتسويق	2016	237402239	290942114	53539875	12615577
المجموعة المتحدة للنشر والإعلان والتسويق	2017	290942114	300244672	9302558	-1126406
المتحدة للتأمين - سوريا	2010	615679450	740509217	124829767	395625989
المتحدة للتأمين - سوريا	2011	740509217	730845824	-9663393	281648730
المتحدة للتأمين - سوريا	2012	730845824	593061578	-137784246	188415234
المتحدة للتأمين - سوريا	2013	593061578	423906184	-169155394	223072835
المتحدة للتأمين - سوريا	2014	423906184	379455680	-44450504	391906109
المتحدة للتأمين - سوريا	2015	379455680	424779977	45324297	343222705
المتحدة للتأمين - سوريا	2016	424779977	533866401	109086424	431315578
المتحدة للتأمين - سوريا	2017	533866401	710955320	177088919	675445387
الكويتية للتامين	2010	414626154	382987032	-31639122	31878473
الكويتية للتامين	2011	382987032	437606689	54619657	-8499556
الكويتية للتامين	2012	437606689	420353646	-17253043	-66186672
الكويتية للتامين	2013	420353646	361829048	-58524598	-54395990
الكويتية للتامين	2014	361829048	356783216	-5045832	244926355
الكويتية للتامين	2015	356783216	408548385	51765169	186539102
الكويتية للتامين	2016	408548385	532864412	124316027	227660020
الكويتية للتامين	2017	532864412	547203158	14338746	51385616
السورية الوطنية للتأمين	2010	1392594518	1116424039	-276170479	239115987
السورية الوطنية للتأمين	2011	1116424039	1190811966	74387927	243235074
السورية الوطنية للتأمين	2012	1190811966	1128633550	-62178416	204755019
السورية الوطنية للتأمين	2013	1128633550	1111980308	-16653242	623018257
السورية الوطنية للتأمين	2014	1111980308	1186891959	74911651	564525321
السورية الوطنية للتأمين	2015	1186891959	1163241043	-23650916	311772039
السورية الوطنية للتأمين	2016	1163241043	1246408216	83167173	-226107344
السورية الوطنية للتأمين	2017	1246408216	1565663161	319254945	500957702
شركة المشرق العربي للتأمين	2010	477242490	651924292	174681802	414618122
شركة المشرق العربي للتأمين	2011	651924292	685772272	33847980	157897517

424998574	-207266973	478505299	685772272	2012	شركة المشرق العربي للتأمين
353592563	-73332792	405172507	478505299	2013	شركة المشرق العربي للتأمين
115417070	-9682878	395489629	405172507	2014	شركة المشرق العربي للتأمين
-70227486	106393004	501882633	395489629	2015	شركة المشرق العربي للتأمين
-107783054	103325241	605207874	501882633	2016	شركة المشرق العربي للتأمين
16826696	56878731	662086605	605207874	2017	شركة المشرق العربي للتأمين
750354026	172829574	623085280	450255706	2010	السورية الدولية للتأمين (أروب سورية)
275880287	160007893	783093173	623085280	2011	السورية الدولية للتأمين (أروب سورية)
187408155	-110421462	672671711	783093173	2012	السورية الدولية للتأمين (أروب سورية)
174040255	-130135250	542536461	672671711	2013	السورية الدولية للتأمين (أروب سورية)
206780536	-52716143	489820318	542536461	2014	السورية الدولية للتأمين (أروب سورية)
134943082	-35913761	453906557	489820318	2015	السورية الدولية للتأمين (أروب سورية)
314297911	-21112317	432794240	453906557	2016	السورية الدولية للتأمين (أروب سورية)
109885361	114277015	547071255	432794240	2017	السورية الدولية للتأمين (أروب سورية)
200515477	176404483	361335727	184931244	2010	الإتحاد التعاوني للتأمين
49399878	140480509	501816236	361335727	2011	الإتحاد التعاوني للتأمين
70338799	-41782554	460033682	501816236	2012	الإتحاد التعاوني للتأمين
93461304	-77900333	382133349	460033682	2013	الإتحاد التعاوني للتأمين
24757014	-35944507	346188842	382133349	2014	الإتحاد التعاوني للتأمين
74679625	-3597990	342590852	346188842	2015	الإتحاد التعاوني للتأمين
206724025	43448472	386039324	342590852	2016	الإتحاد التعاوني للتأمين
19542051	82983957	469023281	386039324	2017	الإتحاد التعاوني للتأمين
4415933950	467146976	2290616521	1823469545	2010	البنك العربي
-1115320612	288685863	2579302384	2290616521	2011	البنك العربي
2251338288	-249514242	2329788142	2579302384	2012	البنك العربي
5616783185	-206359441	2123428701	2329788142	2013	البنك العربي
-2261375133	50670237	2174098938	2123428701	2014	البنك العربي
223906991	112523408	2286622346	2174098938	2015	البنك العربي
9065306324	181636182	2468258528	2286622346	2016	البنك العربي
4276245188	368059202	2836317730	2468258528	2017	البنك العربي
-4014968016	421015031	3359094886	2938079855	2010	المصرف الدولي للتجارة والتمويل

-1018723480	470708273	3829803159	3359094886	2011	المصرف الدولي للتجارة والتمويل
6174987271	8764510	3838567669	3829803159	2012	المصرف الدولي للتجارة والتمويل
7334443068	49953597	3888521266	3838567669	2013	المصرف الدولي للتجارة والتمويل
609799953	-399343527	3489177739	3888521266	2014	المصرف الدولي للتجارة والتمويل
-7845088864	643660668	4132838407	3489177739	2015	المصرف الدولي للتجارة والتمويل
23798749589	3917361999	8050200406	4132838407	2016	المصرف الدولي للتجارة والتمويل
9348186983	2027828390	10078028796	8050200406	2017	المصرف الدولي للتجارة والتمويل
243776827	550024289	792764584	242740295	2010	بنك الأردن - سورية
1673673562	316731897	1109496481	792764584	2011	بنك الأردن - سورية
1448066626	157724807	1267221288	1109496481	2012	بنك الأردن - سورية
2259492765	-391762326	875458962	1267221288	2013	بنك الأردن - سورية
670235	-334537189	540921773	875458962	2014	بنك الأردن - سورية
-604636939	344221824	885143597	540921773	2015	بنك الأردن - سورية
3339143077	1331136870	2216280467	885143597	2016	بنك الأردن - سورية
3042480602	-546369782	1669910685	2216280467	2017	بنك الأردن - سورية
1186645043	182708167	227465758	44757591	2010	بك الشرق
2338149387	423394222	650859980	227465758	2011	بك الشرق
857817605	384158808	1035018788	650859980	2012	بك الشرق
2821779058	2866306	1037885094	1035018788	2013	بك الشرق
5771579192	228166782	1266051876	1037885094	2014	بك الشرق
2291709691	1395222571	2661274447	1266051876	2015	بك الشرق
1672492112	547481895	3208756342	2661274447	2016	بك الشرق
3112734479	-498519328	2710237014	3208756342	2017	بك الشرق
690890022	295673999	2095490104	1799816105	2010	بنك بيبلوس سورية
6691327420	545353350	2640843454	2095490104	2011	بنك بيبلوس سورية
3522484660	544718115	3185561569	2640843454	2012	بنك بيبلوس سورية
-5880495838	-737293660	2448267909	3185561569	2013	بنك بيبلوس سورية
7060577329	209332400	2657600309	2448267909	2014	بنك بيبلوس سورية
-10651243120	1996867355	4654467664	2657600309	2015	بنك بيبلوس سورية
426201450	-751485519	3902982145	4654467664	2016	بنك بيبلوس سورية
9121169198	6630722369	10533704514	3902982145	2017	بنك بيبلوس سورية

-1617247800	-109053940	3817892155	3926946095	2010	بنك بيمو
-3032834088	355655369	4173547524	3817892155	2011	بنك بيمو
13174657385	-49428262	4124119262	4173547524	2012	بنك بيمو
26951148659	483887644	4608006906	4124119262	2013	بنك بيمو
16995739330	530436009	5138442915	4608006906	2014	بنك بيمو
14544625313	2155563526	7294006441	5138442915	2015	بنك بيمو
-19245032261	3240641566	10534648007	7294006441	2016	بنك بيمو
18047895247	1340333131	11874981138	10534648007	2017	بنك بيمو
-378993848	93862661	693121758	599259097	2010	بنك سوريا والخليج
-1868706420	563115108	1256236866	693121758	2011	بنك سوريا والخليج
4960286053	389175675	1645412541	1256236866	2012	بنك سوريا والخليج
2447175002	121080867	1766493408	1645412541	2013	بنك سوريا والخليج
3211955658	-888098582	878394826	1766493408	2014	بنك سوريا والخليج
-1310575124	101373369	979768195	878394826	2015	بنك سوريا والخليج
6800795923	207094275	1186862470	979768195	2016	بنك سوريا والخليج
-313293245	2356685635	3543548105	1186862470	2017	بنك سوريا والخليج
3514584144	515135766	3604274169	3089138403	2010	بنك سوريا والمهجر
825565603	341900746	3946174915	3604274169	2011	بنك سوريا والمهجر
-3674676336	-463491153	3482683762	3946174915	2012	بنك سوريا والمهجر
1714280060	239923504	3722607266	3482683762	2013	بنك سوريا والمهجر
-1658076455	-476942853	3245664413	3722607266	2014	بنك سوريا والمهجر
-8802117181	824568633	4070233046	3245664413	2015	بنك سوريا والمهجر
-14142494217	1090234763	5160467809	4070233046	2016	بنك سوريا والمهجر
20564758441	1566960306	6727428115	5160467809	2017	بنك سوريا والمهجر
7518558586	722396061	3905963171	3183567110	2010	بنك عودة
-7266987197	265151962	4171115133	3905963171	2011	بنك عودة
-1858290226	-439742455	3731372678	4171115133	2012	بنك عودة
-888591121	-394186612	3337186066	3731372678	2013	بنك عودة
6422817522	34182357	3371368423	3337186066	2014	بنك عودة
-1639932262	389764045	3761132468	3371368423	2015	بنك عودة
11302391524	1944801407	5705933875	3761132468	2016	بنك عودة

بنك عودة	2017	5705933875	5312739356	-393194519	-16272345437
بنك قطر	2010	3525522	262835959	259310437	-2456687932
بنك قطر	2011	262835959	554603361	291767402	-1082978577
بنك قطر	2012	554603361	886909451	332306090	4359160406
بنك قطر	2013	886909451	991957936	105048485	8506542434
بنك قطر	2014	991957936	1260125746	268167810	-10475063937
بنك قطر	2015	1260125746	1778834066	518708320	21026113595
بنك قطر	2016	1778834066	3426358533	1647524467	37505118638
بنك قطر	2017	3426358533	3423788151	-2570382	-11888685324
بنك فرنسبنك سورية	2010	292089847	964752781	672662934	2176772408
بنك فرنسبنك سورية	2011	964752781	1338808377	374055596	-1067855136
بنك فرنسبنك سورية	2012	1338808377	1731661232	392852855	1899644352
بنك فرنسبنك سورية	2013	1731661232	1922390420	190729188	7229118498
بنك فرنسبنك سورية	2014	1922390420	2275359129	352968709	6517301756
بنك فرنسبنك سورية	2015	2275359129	3142234117	866874988	7794868253
بنك فرنسبنك سورية	2016	3142234117	6991369507	3849135390	20182177571
بنك فرنسبنك سورية	2017	6991369507	5337010098	-1654359409	12830597893

البيانات المستخدمة في نموذج (Modified Jones Model) وقيم المستحقات الاختيارية الناتجة عنه

اسم الشركة	السنة	TTAC	(TTAC) / A t-1	1/A t-1	(ΔREVt - ΔRECt) /At-1	(PPEt/ At-1)	DA
العربية السورية للمنشآت السياحية	2010	-120417254	-0.003869559	3.21346E-11	0.003563124	0.932440529	0.00903
العربية السورية للمنشآت السياحية	2011	-93832902	-0.002993466	3.19021E-11	-0.032330789	0.925471099	0.04729
العربية السورية للمنشآت السياحية	2012	-104325409	-0.00337031	3.23057E-11	-0.011960331	0.934590858	0.00181
العربية السورية للمنشآت السياحية	2013	-102476088	-0.003332995	3.25246E-11	0.010079564	0.93875458	0.01246
العربية السورية للمنشآت السياحية	2014	16779173	0.000547882	3.26525E-11	0.01243652	0.940432508	0.01003
العربية السورية للمنشآت السياحية	2015	-206640288	-0.006735542	3.25955E-11	0.019137127	0.938996676	0.00447

اجمالي المستحقات		اجمالي المستحقات منسوبة إلى اجمال أصول السنة الماضية	1/ اجمالي أصول السنة السابقة	التغيير في الإيرادات ناقص التغير في الذمم المدينة منسوبة إلى اجمالي أصول السنة الماضية	الأصول الثابتة للسنة الحالية منسوبة إلى اجمال أصول السنة الماضية	القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية
TTAC	السنة	(TTAC) / A t-1	1/A t-1	(ΔREVt - ΔRECt) /At-1	(PPEt/ At-1)	DA

0.00563	0.932575745	0.038968363	3.23519E-11	-0.005702045	-176250937	2016	العربية السورية للمنشآت السياحية
0.00574	0.924510573	0.023320172	3.18795E-11	-0.002584091	-81058191	2017	العربية السورية للمنشآت السياحية
0.00394	0.779021748	0.068877491	2.36873E-09	-0.086811566	-36648976	2010	الأهلية للنقل
0.01465	0.883396211	-0.371501793	2.51986E-09	-0.214368273	-85071362	2011	الأهلية للنقل
0.01885	0.788558673	-0.355424517	2.57061E-09	-0.109946554	-42770658	2012	الأهلية للنقل
0.00833	0.761790148	0.240354033	2.88523E-09	0.02303049	7982197	2013	الأهلية للنقل
0.00162	0.700755667	0.533397202	3.13084E-09	-0.099911962	-31912165	2014	الأهلية للنقل
0.00163	0.552705213	0.337967697	2.78866E-09	-0.127239339	-45627460	2015	الأهلية للنقل
0.00434	0.485063378	0.094117259	2.92579E-09	-0.144836011	-49503237	2016	الأهلية للنقل
0.00076	0.441904407	1.180047683	3.20829E-09	-0.022607342	-7046549	2017	الأهلية للنقل
0.00064	0.836012732	-0.01037174	1.00661E-08	0.026975377	2679818	2010	قرية دمشق للشحن
0.00496	0.777878533	-0.079555096	9.69221E-09	-0.045977405	-4743747	2011	قرية دمشق للشحن
0.00318	0.767594809	0.00567575	9.90904E-09	-0.03376161	-3407152	2012	قرية دمشق للشحن
0.00362	0.779801023	-0.009503392	1.04433E-08	-0.032540627	-3115937	2013	قرية دمشق للشحن
0.00216	0.804847574	0.025810732	1.11977E-08	-0.02623339	-2342745	2014	قرية دمشق للشحن
0.00062	0.768248006	0.078433569	1.11042E-08	-0.024764408	-2230184	2015	قرية دمشق للشحن
0.00038	0.673118025	0.18505308	1.00755E-08	0.004272559	424053	2016	قرية دمشق للشحن
0.00149	0.546713567	-0.024487815	8.43825E-09	0.109392168	12963838	2017	قرية دمشق للشحن
0.02152	0.558542459	0.013784192	7.45137E-10	0.009351121	12549524	2010	المجموعة المتحدة للنشر والإعلان والتسويق
0.11521	0.525588382	-0.063915856	7.50342E-10	-0.16714954	-222764420	2011	المجموعة المتحدة للنشر والإعلان والتسويق
0.02012	0.533220438	-0.332788712	8.38456E-10	-0.135801656	-161966329	2012	المجموعة المتحدة للنشر والإعلان والتسويق
0.01519	0.537634815	-0.125771951	9.29976E-10	-0.053936548	-57997762	2013	المجموعة المتحدة للنشر والإعلان والتسويق
0.01923	0.521689193	-0.035511812	1.00926E-09	-0.019078537	-18903522	2014	المجموعة المتحدة للنشر والإعلان والتسويق
0.01101	0.50568255	0.062136127	1.04601E-09	-0.009837908	-9405169	2015	المجموعة المتحدة للنشر والإعلان والتسويق
0.01666	0.457270125	0.041975717	1.00593E-09	-0.019876765	-19759551	2016	المجموعة المتحدة للنشر والإعلان والتسويق
0.01558	0.414603276	0.063925917	9.72973E-10	-0.009506515	-9770581	2017	المجموعة المتحدة للنشر والإعلان والتسويق
0.04880	0.112476559	0.078028283	4.53642E-10	-0.143679325	-316723708	2010	المتحدة للتأمين - سوريا
0.03788	0.100037958	-0.000407165	4.0937E-10	-0.096968842	-236873465	2011	المتحدة للتأمين - سوريا
0.00453	0.087747585	-0.042547892	3.76647E-10	-0.086418809	-229442287	2012	المتحدة للتأمين - سوريا
0.02227	0.0740845	-0.051939714	3.27741E-10	-0.091724625	-279869630	2013	المتحدة للتأمين - سوريا
0.07788	0.061633529	-0.011540293	2.79716E-10	-0.134786076	-481867409	2014	المتحدة للتأمين - سوريا

0.03529	0.070338808	0.009489141	2.15866E-10	-0.05871812	-272012028	2015	المتحدة للتأمين - سوريا
0.01179	0.07191664	-0.012706152	2.01358E-10	-0.094092588	-467289222	2016	المتحدة للتأمين - سوريا
0.04622	0.047593587	0.030513816	1.33254E-10	-0.079664725	-597843156	2017	المتحدة للتأمين - سوريا
0.08759	0.016622572	0.008338152	4.35359E-10	-0.079344892	-182251576	2010	الكويتية للتامين
0.04079	0.014413273	0.010699379	4.22838E-10	-0.012824814	-30330336	2011	الكويتية للتامين
0.08791	0.01524105	-0.093332538	4.26783E-10	-0.03219108	-75427218	2012	الكويتية للتامين
0.00954	0.122775627	0.034667863	4.11113E-10	-0.101927611	-247931042	2013	الكويتية للتامين
0.02631	0.153917644	-0.019387551	3.25124E-10	-0.080754311	-248380192	2014	الكويتية للتامين
0.00589	0.161679741	0.022429996	2.87108E-10	-0.042283371	-147273403	2015	الكويتية للتامين
0.01977	0.129058261	-0.060390474	2.34679E-10	-0.051778217	-220634022	2016	الكويتية للتامين
0.02012	0.143498485	0.031064021	1.72399E-10	-0.020058146	-116347497	2017	الكويتية للتامين
0.03081	0.118950864	-0.131666498	3.76827E-10	-0.083368632	-221238217	2010	السورية الوطنية للتأمين
0.04066	0.101696751	0.042476118	3.38804E-10	-0.089844135	-265180240	2011	السورية الوطنية للتأمين
0.02978	0.100225283	-0.025119218	3.26199E-10	-0.094887254	-290887494	2012	السورية الوطنية للتأمين
0.10280	0.091325234	-0.026858859	3.15186E-10	-0.198127437	-628605788	2013	السورية الوطنية للتأمين
0.02952	0.079026842	0.043106697	2.84711E-10	-0.128813528	-452436251	2014	السورية الوطنية للتأمين
0.00877	0.09888455	-0.028478356	2.54145E-10	-0.056640192	-222865987	2015	السورية الوطنية للتأمين
0.08032	0.077261266	-0.088168936	2.10302E-10	0.072272446	343660611	2016	السورية الوطنية للتأمين
0.00625	0.061384422	0.092885867	1.78835E-10	-0.055334121	-309414247	2017	السورية الوطنية للتأمين
0.01192	0.011434518	0.102154382	5.90357E-10	-0.225999424	-382817957	2010	شركة المشرق العربي للتأمين
0.02018	0.017017932	0.027935267	4.55728E-10	-0.077616564	-170313392	2011	شركة المشرق العربي للتأمين
0.08058	0.012205151	-0.094187242	4.06739E-10	-0.202302652	-497377265	2012	شركة المشرق العربي للتأمين
0.00001	0.009998269	-0.079365885	4.21273E-10	-0.168959191	-401068007	2013	شركة المشرق العربي للتأمين
0.02545	0.008154789	0.027243201	3.78033E-10	-0.091277398	-241453764	2014	شركة المشرق العربي للتأمين
0.01972	0.007331679	0.037260541	3.60955E-10	0.022527858	62411791	2015	شركة المشرق العربي للتأمين
0.06677	0.011199786	-0.006630014	3.3308E-10	-0.028050371	-84215131	2016	شركة المشرق العربي للتأمين
0.01182	0.010023091	0.014820943	2.98177E-10	-0.046292986	-155253482	2017	شركة المشرق العربي للتأمين
0.13358	0.016926744	0.060783706	3.76477E-10	-0.277023353	-735830375	2010	السورية الدولية للتأمين (أروب سورية)
0.03934	0.062346472	0.05682042	3.65764E-10	-0.088337506	-241514905	2011	السورية الدولية للتأمين (أروب سورية)
0.00981	0.183667984	-0.023403814	3.39967E-10	-0.097010365	-285352222	2012	السورية الدولية للتأمين (أروب سورية)
0.02418	0.256696737	-0.065341361	3.22436E-10	-0.106494681	-330281710	2013	السورية الدولية للتأمين (أروب سورية)

0.01176	0.171986334	0.001872675	3.01144E-10	-0.075140219	-249516144	2014	السورية الدولية للتأمين (أروب سورية)
0.02269	0.164654109	-0.036229542	2.96546E-10	-0.049381712	-166522929	2015	السورية الدولية للتأمين (أروب سورية)
0.03228	0.138520364	0.001639603	2.57815E-10	-0.116350558	-451294293	2016	السورية الدولية للتأمين (أروب سورية)
0.01258	0.114963907	0.005407145	2.31559E-10	-0.055234027	-238531322	2017	السورية الدولية للتأمين (أروب سورية)
0.04607	0.213221519	0.128579159	8.43755E-10	-0.126610104	-150055470	2010	الإتحاد التعاوني للتأمين
0.05123	0.197792872	0.079534893	6.9536E-10	-0.049068594	-70565695	2011	الإتحاد التعاوني للتأمين
0.00500	0.244913959	-0.019086849	6.68099E-10	-0.097375912	-145750827	2012	الإتحاد التعاوني للتأمين
0.05502	0.274766686	-0.051857354	6.69161E-10	-0.129117223	-192953794	2013	الإتحاد التعاوني للتأمين
0.05396	0.240898023	-0.014963924	6.05428E-10	-0.067822766	-112024559	2014	الإتحاد التعاوني للتأمين
0.00889	0.167007725	-0.004497611	6.40735E-10	-0.078342063	-122269119	2015	الإتحاد التعاوني للتأمين
0.08935	0.146922269	-0.095301637	5.56424E-10	-0.226101727	-406348068	2016	الإتحاد التعاوني للتأمين
0.00253	0.101330132	0.038516922	3.7951E-10	-0.077328738	-203759222	2017	الإتحاد التعاوني للتأمين
0.13194	0.045092571	-0.161395823	2.9166E-11	-0.115724305	-3967782311	2010	البنك العربي
0.02949	0.041044438	0.02383681	2.42848E-11	0.024488076	1008369984	2011	البنك العربي
0.01508	0.044036058	0.128833695	2.6795E-11	-0.084435905	-3151180996	2012	البنك العربي
0.03875	0.042645152	0.050822191	2.67471E-11	-0.242907452	-9081645462	2013	البنك العربي
0.02278	0.0348156	0.053976545	2.31903E-11	-0.014260122	-614918345	2014	البنك العربي
0.00844	0.034431431	0.021299592	2.2538E-11	-0.056654946	-2513750006	2015	البنك العربي
0.07436	0.027863416	0.011087014	1.8236E-11	-0.197908598	-10852610945	2016	البنك العربي
0.02811	0.02267707	0.053247964	1.38666E-11	-0.066352439	-4785062261	2017	البنك العربي
0.02064	0.032718772	-0.08051567	1.45804E-11	0.07477712	5128595060	2010	المصرف الدولي للتجارة والتمويل
0.01924	0.028125402	0.057988667	1.27724E-11	0.024195001	1894314551	2011	المصرف الدولي للتجارة والتمويل
0.02130	0.034937648	0.098505292	1.6269E-11	-0.103447804	-6358602397	2012	المصرف الدولي للتجارة والتمويل
0.01917	0.036560197	0.059942933	1.74768E-11	-0.180848099	-10347908313	2013	المصرف الدولي للتجارة والتمويل
0.09583	0.031110464	0.030487801	1.53322E-11	-0.046009973	-3000877332	2014	المصرف الدولي للتجارة والتمويل
0.10224	0.02876544	0.063245227	1.44409E-11	0.018820698	1303287505	2015	المصرف الدولي للتجارة والتمويل
0.20538	0.022902157	0.035064757	1.16243E-11	-0.290254053	-24969626003	2016	المصرف الدولي للتجارة والتمويل
0.00558	0.016842083	-0.003036039	8.01987E-12	-0.023869342	-2976276972	2017	المصرف الدولي للتجارة والتمويل
0.04471	0.145185883	-0.434964714	1.05914E-10	-0.028505614	-269139910	2010	بنك الأردن - سورية
0.11619	0.092252261	-0.092855005	6.18388E-11	-0.117474176	-1899682873	2011	بنك الأردن - سورية
0.05037	0.082545962	0.166325786	5.64033E-11	-0.147914071	-2622438088	2012	بنك الأردن - سورية

0.11650	0.081109238	0.09095768	5.84484E-11	-0.282248607	-4829019174	2013	بنك الأردن - سورية
0.01274	0.071088761	0.062283656	5.50845E-11	-0.087057345	-1580433299	2014	بنك الأردن - سورية
0.03812	0.072124193	-0.1531028	5.95815E-11	-0.004835111	-81151167	2015	بنك الأردن - سورية
0.11309	0.052309683	-0.082448078	4.24803E-11	-0.11708465	-2756208839	2016	بنك الأردن - سورية
0.07743	0.041756681	0.018369191	3.37832E-11	-0.116454848	-3447119633	2017	بنك الأردن - سورية
0.00012	0.180225355	-0.407870683	1.9898E-10	-0.276031165	-1387228465	2010	بك الشرق
0.05114	0.09520091	-0.228923471	1.08868E-10	-0.282541419	-2595270733	2011	بك الشرق
0.06713	0.053659907	-0.015290651	6.32398E-11	-0.072913927	-1152974624	2012	بك الشرق
0.03261	0.053464114	0.117632442	6.11495E-11	-0.226014539	-3696098957	2013	بك الشرق
0.01134	0.047675483	0.003338176	5.8278E-11	-0.329196418	-5648723545	2014	بك الشرق
0.05478	0.062365574	-0.128684895	3.85535E-11	-0.046481232	-1205628667	2015	بك الشرق
0.14277	0.062487346	0.055159376	2.86273E-11	-0.004360169	-152307913	2016	بك الشرق
0.01809	0.058820124	-0.084395681	2.76757E-11	-0.07691727	-2779235992	2017	بك الشرق
0.01131	0.038748054	-0.177644562	3.05812E-11	-0.012531887	-409790010	2010	بنك بيبلوس سورية
0.13535	0.028415884	-0.02097791	2.3487E-11	-0.166213052	-7076806596	2011	بنك بيبلوس سورية
0.08704	0.02350667	0.157647025	2.15266E-11	-0.119104384	-5532885602	2012	بنك بيبلوس سورية
0.11945	0.0227549	0.103498592	2.29734E-11	0.037843636	1647282543	2013	بنك بيبلوس سورية
0.08152	0.020821366	-0.007636913	2.13805E-11	-0.185140385	-8659299343	2014	بنك بيبلوس سورية
0.17468	0.019794574	-0.039563303	1.83711E-11	0.172368096	9382577664	2015	بنك بيبلوس سورية
0.10426	0.016097584	0.046909851	1.35706E-11	-0.050835653	-3746020173	2016	بنك بيبلوس سورية
0.01345	0.017075195	0.054510848	1.35183E-11	-0.035754336	-2644878210	2017	بنك بيبلوس سورية
0.00154	0.020730729	-0.08622312	9.80705E-12	0.023443242	2390448831	2010	بنك بيمو
0.00477	0.023981301	0.037248218	8.71373E-12	0.027122096	3112571616	2011	بنك بيمو
0.10636	0.034029165	0.085462018	1.32202E-11	-0.189734959	-14351944284	2012	بنك بيمو
0.19529	0.03005467	0.035853883	1.192E-11	-0.33206591	-27857768502	2013	بنك بيمو
0.19122	0.026000676	-0.025686127	8.5306E-12	-0.144664191	-16958266765	2014	بنك بيمو
0.00755	0.027389241	-0.050410026	7.19966E-12	-0.100692442	-13985724018	2015	بنك بيمو
0.10159	0.028353477	0.030299397	5.81684E-12	0.124163448	21345513307	2016	بنك بيمو
0.00057	0.026816642	-0.029516178	4.25903E-12	-0.066077647	-15514705574	2017	بنك بيمو
0.00597	0.106893869	-0.23242763	8.24272E-11	0.007993973	96982238	2010	بنك سوريا والخليج
0.11230	0.078102413	-0.297360777	6.34553E-11	0.124474206	1961605282	2011	بنك سوريا والخليج

0.11718	0.052343082	-0.00125777	4.47309E-11	-0.259485049	-5801021743	2012	بنك سوريا والخليج
0.06413	0.043043669	0.07296983	3.83386E-11	-0.271514663	-7082027412	2013	بنك سوريا والخليج
0.04495	0.035753795	0.003950175	3.3116E-11	-0.172395268	-5205802825	2014	بنك سوريا والخليج
0.00358	0.028076959	-0.005930835	2.62674E-11	-0.014156506	-538937418	2015	بنك سوريا والخليج
0.00471	0.022081676	0.029234238	2.09958E-11	-0.211253741	-10061716626	2016	بنك سوريا والخليج
0.02721	0.018039557	0.098583143	1.70874E-11	0.00628539	367837430	2017	بنك سوريا والخليج
0.05967	0.028592126	-0.143773925	1.37628E-11	-0.037396824	-2717231791	2010	بنك سوريا والمهجر
0.01419	0.022904216	0.102716475	1.0853E-11	-0.005459909	-503079514	2011	بنك سوريا والمهجر
0.10571	0.028736623	0.100572768	1.43898E-11	0.042480413	2952122608	2012	بنك سوريا والمهجر
0.08421	0.036543842	0.077599366	1.76198E-11	-0.069162379	-3925256469	2013	بنك سوريا والمهجر
0.02176	0.022607038	0.023878314	1.08831E-11	0.01845019	1695306073	2014	بنك سوريا والمهجر
0.15995	0.021130676	0.018114596	9.48585E-12	0.097878092	10318328247	2015	بنك سوريا والمهجر
0.13621	0.01915293	0.019546531	6.98703E-12	0.111950652	16022633511	2016	بنك سوريا والمهجر
0.05700	0.015181631	0.009048241	5.12233E-12	-0.09054665	-17676840863	2017	بنك سوريا والمهجر
0.07121	0.020423937	-0.167065049	1.32368E-11	-0.08960059	-6769063961	2010	بنك عودة
0.12065	0.01624357	0.112682025	1.06622E-11	0.073289836	6873782285	2011	بنك عودة
0.04829	0.022301713	0.125291795	1.5765E-11	0.010793232	684633703	2012	بنك عودة
0.07881	0.026196049	0.035980465	2.01309E-11	-0.048128243	-2390765751	2013	بنك عودة
0.09572	0.026388992	0.014402031	1.83804E-11	-0.118054125	-6422817522	2014	بنك عودة
0.05052	0.022329186	0.074202757	1.55181E-11	0.002689709	173327307	2015	بنك عودة
0.02195	0.016844578	0.049784643	1.2249E-11	-0.115244855	-9408539769	2016	بنك عودة
0.18132	0.013075827	0.010057397	9.50828E-12	0.165735955	17430692836	2017	بنك عودة
0.03666	0.331124029	-1.03027843	1.76678E-10	0.382505062	2164981292	2010	بنك قطر
0.02620	0.08528214	0.140901977	4.26338E-11	0.030084018	705637745	2011	بنك قطر
0.01285	0.088891798	0.043279416	4.5796E-11	-0.234785027	-5126754218	2012	بنك قطر
0.03801	0.075474057	0.04032048	4.14413E-11	-0.416833221	-10058404152	2013	بنك قطر
0.29652	0.048470637	0.004565292	2.81884E-11	0.29639803	10514897738	2014	بنك قطر
0.37503	0.036840862	0.018591954	2.08765E-11	-0.459844076	-22026827345	2015	بنك قطر
0.44969	0.025972683	0.002863941	1.4262E-11	-0.520585098	-36501529528	2016	بنك قطر
0.14195	0.016697934	-0.00526985	9.34977E-12	0.116745056	12486412934	2017	بنك قطر
0.04975	0.058951023	-0.421715497	7.38839E-11	-0.16244938	-2198712382	2010	بنك فرنسبنك سورية

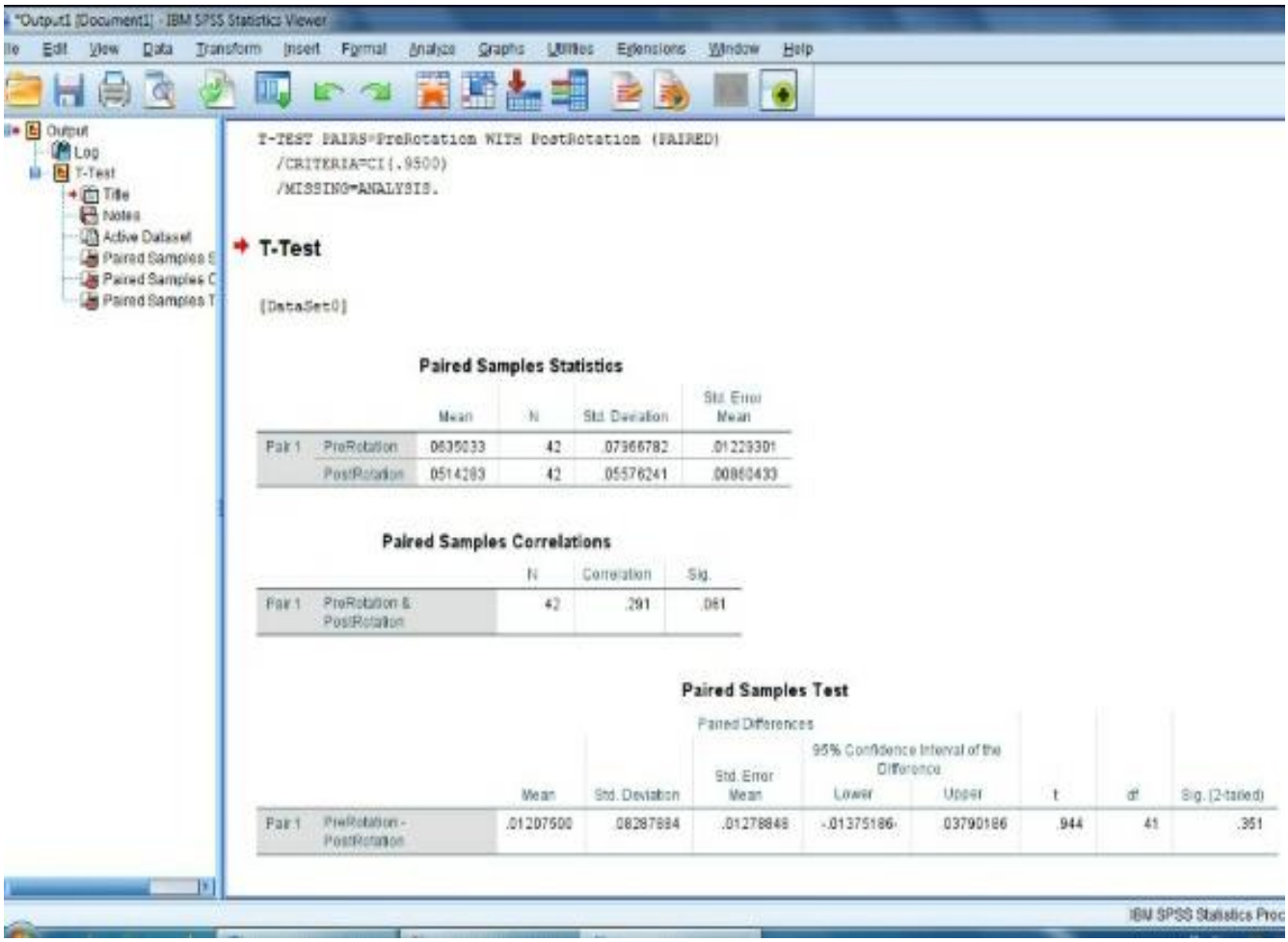
بنك فرنسبنك سورية	2011	713901080	0.030135079	4.22118E-11	-0.102074216	0.034426076	0.12424
بنك فرنسبنك سورية	2012	-3107515419	-0.099886305	3.21435E-11	0.038110654	0.024490792	0.04646
بنك فرنسبنك سورية	2013	-11079722192	-0.327816541	2.95871E-11	0.085235458	0.022349752	0.23269
بنك فرنسبنك سورية	2014	-7616592436	-0.178527693	2.34393E-11	-0.072639976	0.016978565	0.01950
بنك فرنسبنك سورية	2015	-9289773066	-0.173434648	1.86694E-11	-0.068137212	0.016881083	0.19188
بنك فرنسبنك سورية	2016	-19048106952	-0.21306426	1.11856E-11	0.004945895	0.022920262	0.16645
بنك فرنسبنك سورية	2017	-12448723820	-0.106244077	8.53454E-12	-0.028750919	0.021013782	0.06853

البيانات المستخدمة في اختبار الفرضية الأولى والنتائج التي ظهرت على SPSS

اسم الشركة	قبل التغيير PreRotation		فترة الارتباط	بعد التغيير PostRotation	
	السنة	DA		السنة	DA
الأهلية للنقل	2016	0.00434	2	2016	0.00076
المجموعة المتحدة للنشر والإعلان والتسويق	2016	0.01666	2	2016	0.01558
الكويتية للتامين	2011	0.04079	2	2011	0.08791
الكويتية للتامين	2014	0.02631	2	2014	0.00589
الإتحاد التعاوني للتأمين	2016	0.08935	2	2016	0.00253
بنك الأردن – سورية	2016	0.11309	2	2016	0.07743
بك الشرق	2012	0.06713	2	2012	0.03261
بنك بيبلوس سورية	2015	0.17468	2	2015	0.10426
بنك سوريا والمهجر	2014	0.02176	2	2014	0.15995
السورية الوطنية للتأمين	2016	0.08032	3	2016	0.00625
السورية الدولية للتأمين (أروب سورية)	2016	0.03228	3	2016	0.01258
الإتحاد التعاوني للتأمين	2012	0.005	3	2012	0.05502
المصرف الدولي للتجارة والتمويل	2012	0.0213	3	2012	0.01917
المصرف الدولي للتجارة والتمويل	2015	0.10224	3	2015	0.20538
بنك الأردن – سورية	2010	0.04471	3	2010	0.11619
بك الشرق	2010	0.00012	3	2010	0.05114
بنك بيبلوس سورية	2013	0.11945	3	2013	0.08152
بنك فرنسبنك سورية	2010	0.04975	3	2010	0.12424
العربية السورية للمنشآت السياحية	2011	0.04729	4	2011	0.00181
العربية السورية للمنشآت السياحية	2015	0.00447	4	2015	0.00563
الأهلية للنقل	2010	0.00394	4	2010	0.01465
الأهلية للنقل	2014	0.00162	4	2014	0.00163
قرية دمشق للشحن	2010	0.00064	4	2010	0.00496
قرية دمشق للشحن	2015	0.00062	4	2015	0.00038
السورية الوطنية للتأمين	2013	0.1028	4	2013	0.02952

0.01182	2016	4	0.06677	2016	شركة المشرق العربي للتأمين
0.01176	2013	4	0.02418	2013	السورية الدولية للتأمين (أروب سورية)
0.00844	2014	4	0.02278	2014	البنك العربي
0.03812	2014	4	0.01274	2014	بنك الأردن – سورية
0.01809	2016	4	0.14277	2016	بك الشرق
0.03801	2012	4	0.01285	2012	بنك قطر
0.14195	2016	4	0.44969	2016	بنك قطر
0.19188	2014	4	0.0195	2014	بنك فرنسبنك سورية
0.02018	2010	5	0.01192	2010	شركة المشرق العربي للتأمين
0.02949	2010	5	0.13194	2010	البنك العربي
0.13535	2010	5	0.01131	2010	بنك بيبلوس سورية
0.00755	2014	5	0.19122	2014	بنك بيمو
0.08421	2012	5	0.10571	2012	بنك سوريا والمهجر
0.01101	2014	6	0.01923	2014	المجموعة المتحدة للنشر والإعلان والتسويق
0.03529	2014	6	0.07788	2014	المتحدة للتأمين – سوريا
0.06413	2012	6	0.11718	2012	بنك سوريا والخليج
0.09572	2013	8	0.07881	2013	بنك عودة

نتائج Paired-Samples T-Test



البيانات المستخدمة في اختبار الفرضية الثانية والنتائج التي ظهرت على SPSS

السنة الأولى والثانية

سنة أولى (62)			سنة ثانية (39)		
اسم الشركة	السنة	DA	اسم الشركة	السنة	DA
		القيمة المطلقة			القيمة المطلقة
العربية السورية للمنشآت السياحية	2012	0.00181	العربية السورية للمنشآت السياحية	2013	0.01246
العربية السورية للمنشآت السياحية	2016	0.00563	العربية السورية للمنشآت السياحية	2017	0.00574
الأهلية للنقل	2011	0.01465	الأهلية للنقل	2012	0.01885
الأهلية للنقل	2015	0.00163	الأهلية للنقل	2016	0.00434
الأهلية للنقل	2017	0.00076	قرية دمشق للشحن	2013	0.00362
قرية دمشق للشحن	2011	0.00496	المجموعة المتحدة للنشر والإعلان والتسويق	2010	0.02152
قرية دمشق للشحن	2012	0.00318	المجموعة المتحدة للنشر والإعلان والتسويق	2016	0.01666
قرية دمشق للشحن	2016	0.00038	المتحدة للتأمين - سوريا	2010	0.04880
قرية دمشق للشحن	2017	0.00149	المتحدة للتأمين - سوريا	2016	0.01179
المجموعة المتحدة للنشر والإعلان والتسويق	2015	0.01101	الكويتية للتامين	2011	0.04079
المجموعة المتحدة للنشر والإعلان والتسويق	2017	0.01558	الكويتية للتامين	2014	0.02631
المتحدة للتأمين - سوريا	2015	0.03529	السورية الوطنية للتأمين	2011	0.04066
الكويتية للتامين	2010	0.08759	السورية الوطنية للتأمين	2015	0.00877
الكويتية للتامين	2012	0.08791	شركة المشرق العربي للتأمين	2014	0.02545
الكويتية للتامين	2013	0.00954	السورية الدولية للتأمين (أروب سورية)	2011	0.03934
الكويتية للتامين	2015	0.00589	السورية الدولية للتأمين (أروب سورية)	2015	0.02269
الكويتية للتامين	2016	0.01977	الإتحاد التعاوني للتأمين	2011	0.05123
الكويتية للتامين	2017	0.02012	الإتحاد التعاوني للتأمين	2016	0.08935
السورية الوطنية للتأمين	2010	0.03081	البنك العربي	2012	0.01508
السورية الوطنية للتأمين	2014	0.02952	البنك العربي	2016	0.07436
السورية الوطنية للتأمين	2017	0.00625	المصرف الدولي للتجارة والتمويل	2011	0.01924
شركة المشرق العربي للتأمين	2011	0.02018	المصرف الدولي للتجارة والتمويل	2014	0.09583
شركة المشرق العربي للتأمين	2012	0.08058	المصرف الدولي للتجارة والتمويل	2017	0.00558
شركة المشرق العربي للتأمين	2013	0.00001	بنك الأردن - سورية	2012	0.05037

شركة المشرق العربي للتأمين	2017	0.01182	بنك الأردن - سورية	2016	0.11309
السورية الدولية للتأمين (أروب سورية)	2010	0.13358	بك الشرق	2012	0.06713
السورية الدولية للتأمين (أروب سورية)	2014	0.01176	بك الشرق	2014	0.01134
السورية الدولية للتأمين (أروب سورية)	2017	0.01258	بنك بيبلوس سورية	2012	0.08704
الإتحاد التعاوني للتأمين	2010	0.04607	بنك بيبلوس سورية	2015	0.17468
الإتحاد التعاوني للتأمين	2013	0.05502	بنك بيبلوس سورية	2017	0.01345
الإتحاد التعاوني للتأمين	2014	0.05396	بنك بيمو	2011	0.00477
الإتحاد التعاوني للتأمين	2015	0.00889	بنك سوريا والخليج	2017	0.02721
الإتحاد التعاوني للتأمين	2017	0.00253	بنك سوريا والمهجر	2014	0.02176
البنك العربي	2011	0.02949	بنك سوريا والمهجر	2016	0.13621
البنك العربي	2015	0.00844	بنك عودة	2015	0.05052
المصرف الدولي للتجارة والتمويل	2010	0.02064	بنك قطر	2010	0.03666
المصرف الدولي للتجارة والتمويل	2013	0.01917	بنك قطر	2014	0.29652
المصرف الدولي للتجارة والتمويل	2016	0.20538	بنك فرنسبنك سورية	2012	0.04646
بنك الأردن - سورية	2011	0.11619	بنك فرنسبنك سورية	2016	0.16645
بنك الأردن - سورية	2015	0.03812			
بنك الأردن - سورية	2017	0.07743			
بك الشرق	2011	0.05114			
بك الشرق	2013	0.03261			
بك الشرق	2017	0.01809			
بنك بيبلوس سورية	2011	0.13535			
بنك بيبلوس سورية	2014	0.08152			
بنك بيبلوس سورية	2016	0.10426			
بنك بيمو	2010	0.00154			
بنك بيمو	2015	0.00755			
بنك بيمو	2016	0.10159			
بنك بيمو	2017	0.00057			
بنك سوريا والخليج	2013	0.06413			
بنك سوريا والخليج	2014	0.04495			
بنك سوريا والخليج	2015	0.00358			
بنك سوريا والخليج	2016	0.00471			

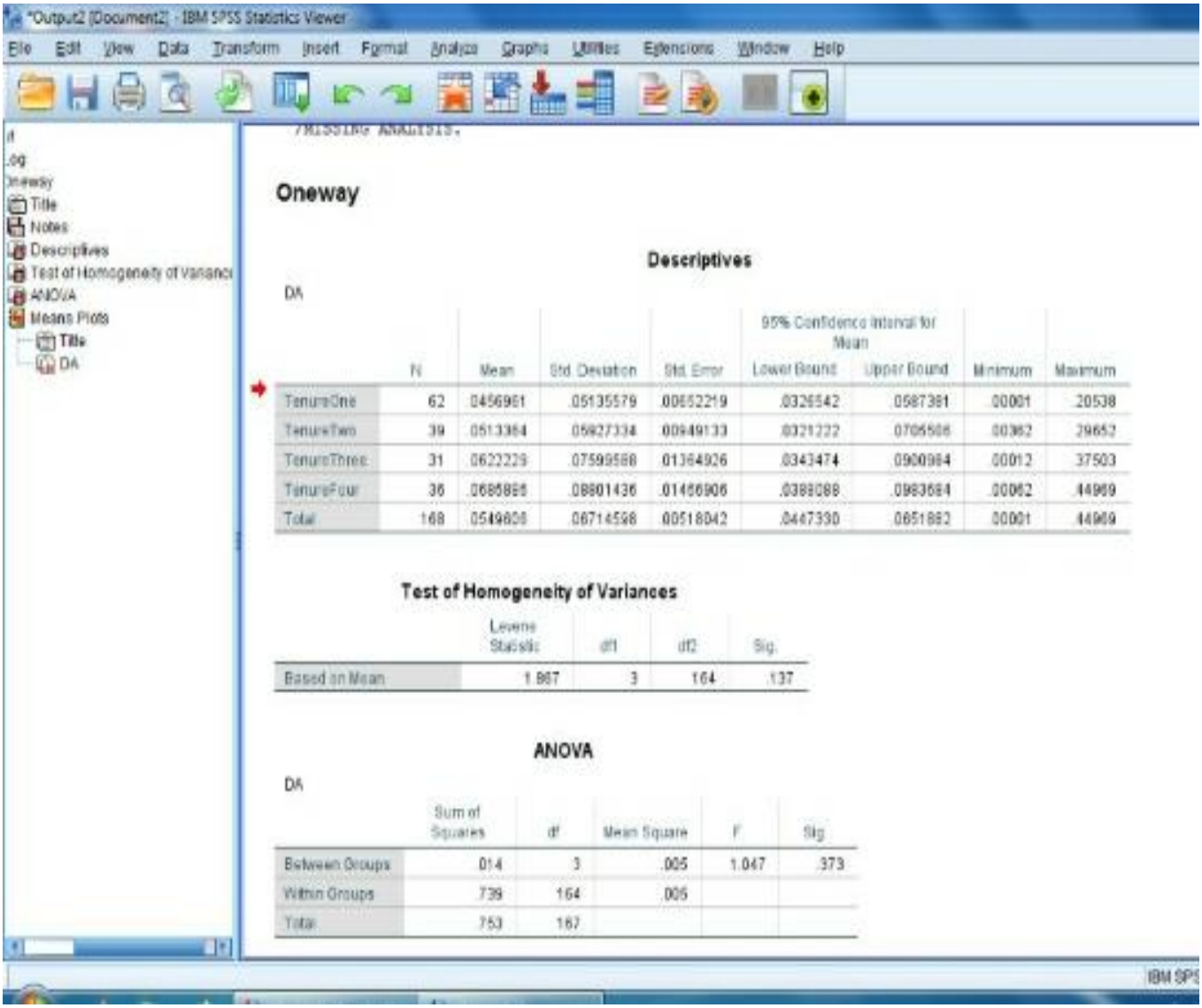
بنك سوريا والمهجر	2013	0.08421			
بنك سوريا والمهجر	2015	0.15995			
بنك عودة	2014	0.09572			
بنك قطر	2013	0.03801			
بنك قطر	2017	0.14195			
بنك فرنسبنك سورية	2011	0.12424			
بنك فرنسبنك سورية	2015	0.19188			

السنة الثالثة والرابعة

سنة ثالثة (31)			سنة رابعة واكثر (36)		
اسم الشركة	السنة	DA	اسم الشركة	السنة	DA
		القيمة المطلقة			القيمة المطلقة
العربية السورية للمنشآت السياحية	2010	0.00903	العربية السورية للمنشآت السياحية	2011	0.04729
العربية السورية للمنشآت السياحية	2014	0.01003	العربية السورية للمنشآت السياحية	2015	0.00447
الأهلية للنقل	2013	0.00833	الأهلية للنقل	2010	0.00394
قرية دمشق للشحن	2014	0.00216	الأهلية للنقل	2014	0.00162
المجموعة المتحدة للنشر والإعلان والتسويق	2011	0.11521	قرية دمشق للشحن	2010	0.00064
المتحدة للتأمين - سوريا	2011	0.03788	قرية دمشق للشحن	2015	0.00062
المتحدة للتأمين - سوريا	2017	0.04622	المجموعة المتحدة للنشر والإعلان والتسويق	2012	0.02012
السورية الوطنية للتأمين	2012	0.02978	المتحدة للتأمين - سوريا	2012	0.00453
السورية الوطنية للتأمين	2016	0.08032	السورية الوطنية للتأمين	2013	0.10280
شركة المشرق العربي للتأمين	2015	0.01972	شركة المشرق العربي للتأمين	2016	0.06677
السورية الدولية للتأمين (أروب سورية)	2012	0.00981	السورية الدولية للتأمين (أروب سورية)	2013	0.02418
السورية الدولية للتأمين (أروب سورية)	2016	0.03228	البنك العربي	2014	0.02278
الإتحاد التعاوني للتأمين	2012	0.00500	بنك الأردن - سورية	2014	0.01274
البنك العربي	2013	0.03875	بك الشرق	2016	0.14277
البنك العربي	2017	0.02811	بنك بيمو	2013	0.19529
المصرف الدولي للتجارة والتمويل	2012	0.02130	بنك سوريا والخليج	2010	0.00597
المصرف الدولي للتجارة والتمويل	2015	0.10224	بنك سوريا والمهجر	2011	0.01419

بنك الأردن - سورية	2010	0.04471	بنك عودة	2017	0.18132
بنك الأردن - سورية	2013	0.11650	بنك قطر	2012	0.01285
بك الشرق	2010	0.00012	بنك قطر	2016	0.44969
بك الشرق	2015	0.05478	بنك فرنسبنك سورية	2014	0.01950
بنك بيبلوس سورية	2013	0.11945	المجموعة المتحدة للنشر والإعلان والتسويق	2013	0.01519
بنك بيمو	2012	0.10636	المتحدة للتأمين - سوريا	2013	0.02227
بنك سوريا والمهجر	2010	0.05967	شركة المشرق العربي للتأمين	2010	0.01192
بنك سوريا والمهجر	2017	0.05700	البنك العربي	2010	0.13194
بنك عودة	2016	0.02195	بنك بيبلوس سورية	2010	0.01131
بنك قطر	2011	0.02620	بنك بيمو	2014	0.19122
بنك قطر	2015	0.37503	بنك سوريا والخليج	2011	0.11230
بنك فرنسبنك سورية	2010	0.04975	بنك سوريا والمهجر	2012	0.10571
بنك فرنسبنك سورية	2013	0.23269	بنك عودة	2010	0.07121
بنك فرنسبنك سورية	2017	0.06853	المجموعة المتحدة للنشر والإعلان والتسويق	2014	0.01923
			المتحدة للتأمين - سوريا	2014	0.07788
			بنك سوريا والخليج	2012	0.11718
			بنك عودة	2011	0.12065
			بنك عودة	2012	0.04829
			بنك عودة	2013	0.07881

نتائج One Way ANOVA



The Influence of Audit Rotation and Audit Tenure on Audit Quality

(*An Applied Study*)

Written By: Zaky Hasan Alnashar Salha

Supervised By: Dr. Riad Abdulraouf

Abstract

This study aims to investigate the influence of audit rotation and audit tenure on audit quality within Syrian regulations where mandatory audit rotation is active. The sample of the study contains listed companies from three sectors (Service, Insurance, and Banking) from 2010-2017.

To achieve the objectives of this study, absolute discretionary accruals were used as a proxy of audit quality, and compared to means tests to examine the hypotheses.

Results indicate weak evidence that audit rotation improve audit quality, and audit tenure negatively affects audit quality. However, the evidence is not significant. Accordingly, the null hypotheses have been accepted with no significant influence of audit rotation and audit tenure on audit quality. In addition, 43% of audit rotation cases occurred after four years and more of audit engagement, demonstrating that companies tend to retain their auditor. Moreover, some companies break mandatory audit rotation rules or do unreal audit rotation. Most of these breaking cases infer that the audit engagements were with one of the Big-4 audit firms.

Damascus University

Faculty of Economics

Accounting Department

The Influence of Audit Rotation and Audit Tenure on Audit Quality

(*An Applied Study*)

A thesis Submitted to Obtain Academic Master of Science degree in Auditing and Accounting

Submitted By:

Zaky Hasan Alnashar Salha

Supervised By

Dr. Riad Abdulraouf

2021