

# أثر سمعة ودوران واستقلالية شركة التدقيق وحصتها السوقية في جودة التدقيق مقاسة وفق إدارة الأرباح (دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية)

الدكتورة: رشا بشير الجرد

كلية إدارة الأعمال - الجامعة العربية الدولية

## ملخص

هدف البحث إلى اختبار أثر سمعة ودوران واستقلالية شركة التدقيق وحصتها السوقية في جودة التدقيق الخارجي المعبر عنها بممارسات الشركات محل التدقيق لإدارة الأرباح، ولتحقيق هدف البحث تم الاعتماد على بيانات كافة الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية والتي بلغ عددها في عام (2020) (27) شركة، ولمدة (13) عام، بدءاً من عام (2008) إلى عام (2020)، وتم قياس ممارسات إدارة الأرباح لدى ، كما تم قياس كل من (Kothari et al., 2005) الشركات المدرجة باستخدام نموذج سمعة ودوران واستقلالية والحصة السوقية لشركات التدقيق التي قامت بتدقيق تلك الشركات المدرجة، ثم اختبر أثر كل من سمعة ودوران واستقلالية والحصة السوقية لشركة التدقيق في جودة التدقيق مقاسة وفق إدارة الأرباح باستخدام تحليل الانحدار اللوجستي، وتوصل البحث إلى وجود أثر معنوي إيجابي لسمعة واستقلالية والحصة السوقية لشركة التدقيق في جودة التدقيق مقاسة وفق ممارسات إدارة الأرباح، وإلى عدم وجود أثر معنوي لدوران شركة التدقيق في جودة التدقيق مقاسة وفق ممارسات إدارة الأرباح.

الكلمات المفتاحية: السمعة، الدوران، الاستقلالية، الحصة السوقية، إدارة الأرباح.

# **The Impact of Audit Firm Reputation, Rotation, Independence and Market Share in Audit Quality Measured by Earning Management**

## **(An Applied Study at Listed companies in Damascus Securities Exchange)**

### **Abstract**

The research aimed to test the impact of reputation, rotation, independence and market share of the audit firm in audit quality expressed by the earning management practices of the audited companies. To achieve that goal data of all the listed companies at DSE were used ((27) company at year (2020)) for the period of (13) years started from year (2008) to year (2020) Earning management practices were measured using (Kothari et al., 2005) model, also the listed companies audit firms reputation, rotation, independence and market share were measured, then the impact of audit firm reputation, rotation, independence and market share in audit quality measured by earning management was tested using the logistic regression. The research found that there is a positive significant impact of audit firm reputation, independence and market share in audit quality measured by earning management, while there isn't a significant impact of audit firm rotation in audit quality measured by earning management.

**Keywords:** reputation, rotation, independence, market share, earning management.

## أ- مقدمة:

تسعى الشركات حول العالم في بحثها عن شركة تدقيق إلى شركة تمتلك السمعة الحسنة ظناً منها أنها أكثر قدرة على أداء عملية التدقيق بشكل أكثر جودة، فهي ترى أن شركات التدقيق ذات السمعة الحسنة تمتلك المقومات اللازمة لأداء عملية التدقيق بجودة أعلى، وإلا فما كانت لتمتلك السمعة الحسنة.

وتتجه الدول حول العالم لسن قوانين تتعلق بتدوير شركة التدقيق، تفادياً لما قد ينجم عن عدم تغيير مدقق حسابات الشركة، واستمراره معها لفترات طويلة من تهديدات على استقلاليتها، ورغم أن وجهة النظر هذه قد يعترضها الشك وفقاً لرأي البعض الذي يرى أن دوران شركة التدقيق قد يحرّمها من الميزة المعرفية التي تمتلكها حول الشركة.

وإن استقلالية شركة التدقيق من الجوانب التي يجب الحرص عليها في بيئة التدقيق لما لها من العديد من التأثيرات الهامة المحتملة على مهنة التدقيق.

كما أن كثرة تواجد شركات التدقيق في سوق التدقيق وزيادة حصصها السوقية فيه، هو ما تحاول شركات التدقيق الوصول إليه في سبيل زيادة إيراداتها، ولكن لا يوجد هناك جزم إن كانت زيادة حصة شركة التدقيق السوقية تصب في مصلحة سوق التدقيق وجودة أداء عملية التدقيق أم في صالح شركات التدقيق فحسب.

وتعد جودة التدقيق من أكثر المفاهيم أهمية في مهنة التدقيق، نظراً لدورها في الحفاظ على سلامة واستقرار السوق المالي، والاقتصاد ككل، ولجودة التدقيق عدة تعاريف متعددة غير متفق على أحدها إلى الآن، أغلبها يعتمد على مخرجات عملية التدقيق كالتحريفات المكتشفة، وتسعى الجهات النازمة إلى وضع تعريف لها يمكن الباحثين والمدققين وغيرهم من الجهات المهمة في قياس جودة التدقيق بدقة، ومن الأساليب التي يتم استخدامها مؤخراً في تحديد جودة التدقيق هو قياس مستوى ممارسات إدارة الأرباح لدى الشركة محل التدقيق.

ولما كان لسمعة ودوران واستقلالية والحصة السوقية لشركة التدقيق الأهمية الكبيرة في مهنة التدقيق، كان لاختبار أثرها في جودة التدقيق مقاسة وفق إدارة الأرباح ضرورة وأهمية، وهذا ما يقوم به هذا البحث بالتطبيق على كافة الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية للفترة من عام (2008) إلى عام (2020).

## ب- مشكلة البحث:

تعتبر سمعة ودوران واستقلالية شركة التدقيق وحصتها السوقية من الجوانب الهامة في مهنة التدقيق وقد تناولتها الدراسات من عدة جوانب لاحتمال أن يكون لها أثر في جودة التدقيق، جودة التدقيق التي يوجد العديد من الأساليب والمؤشرات التي تستخدم في قياسها منها نوع تقرير التدقيق أو أتعاب التدقيق أو نوع شركة التدقيق أو غيرها من المؤشرات المتنوعة، وتستخدم الدراسات في الآونة الأخيرة مؤشر إدارة الأرباح للتعبير عن جودة التدقيق، حيث يتم قياس مدى وجود ممارسات إدارة أرباح لدى الشركة محل التدقيق فإن كان هناك إدارة أرباح فإن ذلك يعني أن جودة التدقيق منخفضة، أما إن لم يكن هناك ممارسات لإدارة الأرباح حينها تكون جودة التدقيق مرتفعة.

ويحاول هذا البحث أولاً قياس مستوى ممارسات إدارة الأرباح لدى كافة الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، ويستخدم تلك المستويات المقاسة للتعبير عن جودة التدقيق، ومن ثم يختبر أثر سمعة شركة التدقيق ودورانها واستقلاليتها وحصتها السوقية في جودة التدقيق المقاسة، وي طرح البحث التساؤلات الآتية:

1- هل تؤثر سمعة شركة التدقيق في جودة التدقيق مقاسة وفق ممارسات الشركة محل التدقيق لإدارة الأرباح؟.

2- هل يؤثر دوران شركة التدقيق في جودة التدقيق مقاسة وفق ممارسات الشركة محل التدقيق لإدارة الأرباح؟.

3- هل تؤثر استقلالية شركة التدقيق في جودة التدقيق مقاسة وفق ممارسات الشركة محل التدقيق لإدارة الأرباح؟.

4- هل تؤثر الحصة السوقية لشركة التدقيق في جودة التدقيق مقاسة وفق ممارسات الشركة محل التدقيق لإدارة الأرباح؟.

5- هل تؤثر سمعة ودوران واستقلالية شركة التدقيق وحصتها السوقية معاً في جودة التدقيق مقاسة وفق ممارسات الشركة محل التدقيق لإدارة الأرباح؟.

ت- أهمية البحث: تكمن أهمية البحث في جانبين هما:

1- الجانب العملي: إذ يقوم البحث بقياس ممارسات إدارة الأرباح لكافة الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية خلال الفترة من عام (2008) إلى

عام (2020)، باستخدام نموذج (Kothari et al., 2005)، ويستخدم تلك الممارسات المقاسة في تحديد جودة التدقيق، كما أنه يختبر أثر سمعة ودوران واستقلالية شركة التدقيق بالإضافة إلى حصتها السوقية في جودة التدقيق، بالتالي فهو يمكن الجهات المشرفة على سوق دمشق للأوراق المالية من معرفة مدى وجود ممارسات لدى الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، وبذلك تستفيد بتقييم الضوابط الرقابية الحالية، وتحديد فيما إن كانت بحاجة لضوابط أشد للحد من تلك الممارسات، كما أنه يوضح أثر كل من سمعة ودوران واستقلالية والحصة السوقية لشركة التدقيق في جودة التدقيق.

2- الجانب العلمي: يقيس هذا البحث أثر سمعة ودوران واستقلالية شركة التدقيق وحصتها السوقية في جودة التدقيق المقاسة وفق ممارسات إدارة الأرباح، بالتالي من الممكن أن يكون هذا البحث مرجعاً يمكن الاعتماد عليه من قبل الباحثين في جانب ممارسات إدارة الأرباح لدى الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، وفي جانب أثر كل من سمعة ودوران واستقلالية والحصة السوقية لشركة التدقيق في جودة التدقيق، ويمكن بناءً على هذا البحث التوسع بعمل أبحاث أخرى.

### ث- أهداف البحث: يهدف البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- 1- معرفة أثر سمعة شركة التدقيق في جودة التدقيق مقاسة وفق ممارسات الشركة محل التدقيق لإدارة الأرباح.
- 2- معرفة أثر دوران شركة التدقيق في جودة التدقيق مقاسة وفق ممارسات الشركة محل التدقيق لإدارة الأرباح.
- 3- معرفة أثر استقلالية شركة التدقيق في جودة التدقيق مقاسة وفق ممارسات الشركة محل التدقيق لإدارة الأرباح.
- 4- معرفة أثر الحصة السوقية لشركة التدقيق في جودة التدقيق مقاسة وفق ممارسات الشركة محل التدقيق لإدارة الأرباح.
- 5- معرفة أثر سمعة ودوران واستقلالية شركة التدقيق وحصتها السوقية معاً في جودة التدقيق مقاسة وفق ممارسات الشركة محل التدقيق لإدارة الأرباح.

### ج- الدراسات السابقة:

1) دراسة (Suwarno et al., 2020) بعنوان "ألعاب التدقيق، ومدة بقاء المدقق مع الشركة، وسمعة المدقق، ودوران شركة التدقيق في جودة التدقيق":

هدفت الدراسة إلى اختبار أثر ألعاب التدقيق ومدة بقاء المدقق ودوران شركة التدقيق وسمعة المدقق في جودة التدقيق، وذلك بالتطبيق على شركات الأغذية والمشروبات المدرجة في سوق الأوراق المالية الإندونيسي للفترة من عام (2014) إلى عام (2018)، إذ بلغت عينة الدراسة (90) شركة مدرجة، ومن ثم تم تحليل البيانات باستخدام الإحصاء الوصفي وتحليل الانحدار اللوجستي، وقد توصلت الدراسة إلى عدم وجود أثر لكل من ألعاب التدقيق، ومدة بقاء المدقق مع الشركة، ودوران شركة التدقيق، وسمعة المدقق في جودة التدقيق.

2) دراسة (Widyaningsih et al., 2019) بعنوان "دوران شركة التدقيق وجودة التدقيق: مقارنة قبل وبعد إلغاء تشريعات دوران شركة التدقيق في إندونيسيا":

اختبرت الدراسة فيما إن كان للتغييرات في سياسة دوران شركة التدقيق أثر في العلاقة بين دوران شركة التدقيق وجودة التدقيق في إندونيسيا، حيث استخدمت الدراسة (2403) مشاهدة من (371) شركة مدرجة في السوق المالي الإندونيسي للفترة من عام (2010) إلى عام (2017)، وقامت الدراسة باختبار الفروض باستخدام تحليل الانحدار، وتوصلت إلى أنه في الفترة التي سبقت التدوير الإلزامي لشركة التدقيق، لم يكن هناك علاقة معنوية بين دوران شركة التدقيق وجودة التدقيق، بينما كان هناك علاقة معنوية بين الدوران الطوعي لشركة التدقيق وجودة التدقيق في الفترة التي تلت التشريعات، كما توصلت الدراسة إلى أن الدوران الطوعي لشركة التدقيق دون أي إجبار له مفعول أكثر فعالية في تحسين جودة التدقيق.

3) دراسة (Aqmarina and Yendrawati, 2019) بعنوان "العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من خلال مؤشر الأرباح المفاجئة":

هدفت الدراسة إلى تحليل أثر طول مدة بقاء المدقق مع الشركة، ودوران المدقق، والفرق بين فترة إدراج الشركة في السوق المالي إلى عام (2017) في جودة التدقيق، وتم قياس جودة التدقيق من خلال مؤشر الأرباح المفاجئة، وكانت عينة الدراسة جميع

الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالي الإندونيسي خلال الفترة من عام (2014) إلى عام (2017)، وتم استخدام الانحدار اللوجستي في اختبار الفروض، وقد توصلت الدراسة إلى أن مدة بقاء المدقق مع الشركة ودوران المدقق لهما أثر إيجابي معنوي في جودة التدقيق، بينما كان للفرق بين تاريخ إدراج الشركة في السوق المالي وعام (2017) أثر سلبي في جودة التدقيق.

4) دراسة (التمييمي، 2018) بعنوان "أثر عدم تبني الدوران الإلزامي للمدقق الخارجي في جودة التدقيق واكتشاف الأخطاء دراسة ميدانية في شركات ومكاتب التدقيق العراقية":

هدفت الدراسة إلى بيان ماهية وطبيعة معدل دوران المدقق الخارجي الإلزامي، ومزاياه وعيوبه، والآراء المؤيدة والمعارضة له، وكذلك معرفة أثر دوران المدقق الخارجي الإلزامي على جودة التدقيق، ولتحقيق هدف الدراسة تم توزيع استبانة لعينة مختارة من المدققين العاملين في شركات التدقيق العراقية، وكانت العينة مكونة من مدققي حسابات الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية وبلغ عددهم (54) مدقق، وقد تركزت تلك الاستبانة على السؤال عن (هل تؤثر مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمدقق الخارجي في جودة عملية التدقيق وتعزيز عملية اكتشاف الأخطاء)، وقامت الدراسة بتحليل إجابات العينة، وصفيًا وإحصائيًا، وتوصلت إلى أن الدوران الإلزامي للمدقق يعتبر وسيلة تعزز استقلاليته وتعزز من جودة التدقيق، فهو يمنع توطيد العلاقة بين المدقق والإدارة، أي أن للدوران الإلزامي أثرًا إيجابيًا في جودة التدقيق.

5) دراسة (Omri and Abdennebi, 2014) بعنوان "دوران شركة التدقيق وجودة التدقيق: تطبيق على الشركات التونسية المدرجة":

هدفت الدراسة إلى اختبار أثر دوران شركة التدقيق في جودة التدقيق والمعبر عنها بنوع تقرير التدقيق وسمعة شركة التدقيق على عينة مكونة من كافة الشركات التونسية المدرجة، وتم استخدام الانحدار اللوجستي على البيانات اللوحية لمدة (16) عام، من عام (1995) إلى عام (2010)، وتوصلت الدراسة إلى أن الدوران الإلزامي لشركة التدقيق يؤثر معنويًا وبشكل سلبي في سمعة شركة التدقيق، ولم يكن هناك علاقة بين الدوران

الإلزامي ورأي التدقيق، وأن الدوران الطوعي لشركة التدقيق له تأثير في جودة التدقيق، كما توصلت الدراسة إلى أن حجم الشركات محدد محتمل لجودة التدقيق في تونس.

6) دراسة (Tepalagul and Lin, 2014) بعنوان "استقلالية المدقق وجودة التدقيق": هدفت الدراسة إلى تقديم عرض شامل للأبحاث التي تناولت استقلالية المدقق وجودة التدقيق، حيث تعتبر مراجعة الأدبيات السابقة المتعلقة باستقلالية وجودة التدقيق، حيث اعتمدت على الأبحاث المنشورة في (9) مجلات علمية رائدة في التدقيق، خلال المدة من عام (1976) إلى عام (2013)، ونظمت الدراسة بحثها حول أربع تهديدات لاستقلالية المدقق وهي (أهمية العميل، والخدمات الأخرى، ودوران المدقق، والتواصل بين العميل والمدقق)، وقامت الدراسة بمناقشة ما يتعلق بتلك التهديدات من حيث أسباب وسلوك وإدراك المدقق والعميل، بالإضافة إلى أثر كل تهديد على الجودة الفعلية والمدركة للتدقيق وللقوائم المالية.

7) دراسة (Mohamed and Habib, 2013) بعنوان "استقلالية المدقق وجودة التدقيق والدوران الإلزامي للمدقق في مصر":

هدفت الدراسة إلى عرض مشكلة انخفاض استقلالية المدقق في مصر، وكيف يمكن لذلك أن يحد من جودة التدقيق، وذلك عبر تقدير الأسباب وراء الدوران الاختياري للمدققين، سواء أكان ذلك الدوران لصالح تحسين جودة التدقيق أم لا، واقتراح الدوران الإلزامي للمدقق كحل لتلك المشكلة، وللوصول إلى هدف الدراسة تم استخدام استبانة وزعت على ممارسي التدقيق في الشركات الأربع الكبرى العاملة في مصر، وتوصلت الدراسة إلى أن انخفاض استقلالية المدققين في مصر نشأ عن عدة أسباب، والسبب الرئيسي هو الهيكلية الضعيفة للشركات، كما توصلت إلى أن الدوران الاختياري للمدققين يتم بهدف تحسين الجودة، حيث تسعى الشركات إلى مدققين ذوي سمعة أفضل، كما تم اقتراح الدوران من قبل المدققين لتجاوز مشكلة انخفاض الاستقلالية، وتم اقتراح أن يتم دوران شركة التدقيق إلزامياً بدلاً من دوران الشريك فقط.

8) دراسة (Sarowar, 2013) بعنوان "تأثير التغييرات التشريعية في استقلالية المدقق وجودة التدقيق":

اختبرت هذه الدراسة أثر التشريعات في استراليا في استقلالية وجودة التدقيق، حيث تم قياس جودة التدقيق من خلال وجودة إدارة أرباح وفق الاستحقاقات الاختيارية، وإصدار المدقق لرأي حول استمرارية الشركة في الشركات التي لديها مشاكل مالية، وأظهرت النتائج علاقة إيجابية بين تقديم المدقق لخدمات أخرى غير التدقيق وبين إصداره لتقرير حول استمرارية الشركة التي لديها مشاكل مالية، وذلك بعد إصدار التشريعات، بينما كانت العلاقة غير معنوية في الفترة السابقة لإصدار التشريعات، كما أظهرت علاقة معنوية إيجابية بين أتعاب الخدمات الأخرى وممارسات إدارة الأرباح وذلك في الفترة السابقة لإصدار التشريعات، وهذه العلاقة قد انخفضت بإصدار التشريعات.

9) دراسة (Aronmwan et al., 2013) بعنوان "سمعة شركة التدقيق وجودة التدقيق":

هدفت الدراسة إلى تقييم العلاقة بين سمعة شركة التدقيق وجودة التدقيق، باستخدام عينة من الشركات التجارية المدرجة في سوق الأوراق المالية في نيجيريا، وقد بلغت العينة (35) شركة، وتم قياس جودة التدقيق من خلال مقدار الأتعاب التي تقاضتها شركات التدقيق والمفصح عنها في التقارير المالية للشركات، أما سمعة شركة التدقيق فقد تم قياسها من خلال كون شركة التدقيق من الأربع الكبرى أم لا، وتم استخدام نموذج المربعات الصغرى العادية لتحليل العلاقة بين المتغيرين، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة معنوية إيجابية بين سمعة شركة التدقيق وجودة التدقيق.

10) دراسة (Davis and Soo, 2009) بعنوان "دوران المدقق والقدرة على تلبية أو تجاوز توقعات الأرباح":

هدفت الدراسة إلى اختبار أثر دوران المدقق في جودة التدقيق المعبر عنها وفق إدارة الأرباح والتي تم قياسها وفق ممارسات الاستحقاق الاختياري باتباع نموذج جونز (1991)، حيث تضمنت عينة الدراسة (23,748) شركة، خلال المدة من عام (1988) إلى عام (2006)، وتم تطبيق الإحصاء الوصفي ومصفوفة ارتباط بيرسون، وتوصلت الدراسة إلى أن مدة بقاء المدقق مع الشركة محل التدقيق مرتبطة باستخدام الاستحقاقات الاختيارية لبلوغ أو تجاوز الأرباح المتوقعة، وذلك في الفترة التي سبقت (SOX)، وأن

ممارسات إدارة الأرباح قد انخفضت في الفترة التي تلت (SOX)، وهذا التغيير رافقه زيادة في جودة التدقيق وانخفاض في محاولات إدارة الأرباح.

ح- إن ما يميز البحث عن الدراسات السابقة ما يلي:

1- أنه تناول قياس مستوى ممارسات كافة الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية لإدارة الأرباح في المدة من عام (2008) إلى عام (2020).

2- أنه اختبر أثر سمعة ودوران واستقلالية شركة التدقيق وحصتها من سوق التدقيق، وهو ما يختلف عما قامت به الدراسات السابقة.

خ- فروض البحث: يقوم البحث على الفرضيات الآتية:

1- تؤثر سمعة شركة التدقيق في جودة التدقيق مقاسة وفق ممارسات الشركة محل التدقيق لإدارة الأرباح.

2- يؤثر دوران شركة التدقيق في جودة التدقيق مقاسة وفق ممارسات الشركة محل التدقيق لإدارة الأرباح.

3- تؤثر استقلالية شركة التدقيق في جودة التدقيق مقاسة وفق ممارسات الشركة محل التدقيق لإدارة الأرباح.

4- تؤثر الحصة السوقية لشركة التدقيق في جودة التدقيق مقاسة وفق ممارسات الشركة محل التدقيق لإدارة الأرباح.

5- تؤثر سمعة ودوران واستقلالية شركة التدقيق وحصتها السوقية معاً في جودة التدقيق مقاسة وفق ممارسات الشركة محل التدقيق لإدارة الأرباح.

د- منهجية البحث:

إذا كانت منهجية البحث هي الخطوات الإجرائية المتبعة، فإن منهجية البحث هي الخطوات الآتية:

(1) الرجوع إلى الكتب والدوريات والأطروحات العربية والأجنبية، والدراسات ذات العلاقة بموضوع البحث.

(2) وضع فروض البحث التي تمثل توصيفاً افتراضياً للعلاقة بين متغيراته.

- (3) الرجوع إلى التقارير المالية واجتماعات الهيئة العامة العادية لكافة الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، وذلك للمدة من عام (2008) إلى عام (2020)، حيث تم استخراج البيانات المتعلقة بمتغيرات البحث وهي:
- ممارسات إدارة الأرباح لدى الشركات محل التدقيق، وفق ما تطلبه نموذج كوثرى (2005).
  - سمعة شركة التدقيق وهي نوع شركة التدقيق في حال كانت من شركات التدقيق الأربع الكبرى أم لا.
  - دوران شركة التدقيق من خلال قياس عدد مرات تغيير شركة التدقيق لدى كل شركة من الشركات المدرجة لكامل فترة البحث.
  - استقلالية شركة التدقيق من خلال أتعاب التدقيق المفصح عنها في التقارير المالية النهائية ومحاضر اجتماعات الهيئة العامة للمساهمين للشركات عينة البحث.
  - الحصة السوقية بقياس حصة شركة التدقيق من سوق التدقيق، حيث تم حصر المدققين الذين قاموا بتدقيق الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية في كل سنة من سنوات البحث، ومن ثم حساب حصة أو نسبة كل شركة من شركات التدقيق من إجمالي عدد الشركات المدققة في تلك السنة.
- (4) تحليل البيانات التي جمعها البحث في الخطوات السابقة، واختبار الفروض وفق عدة اختبارات إحصائية، وذلك باستخدام برنامج (SPSS).
- (5) تعميم النتائج واقتراح التوصيات.

### الإطار النظري للبحث:

#### أولاً: سمعة شركة التدقيق:

تبحث غالبية الشركات عن شركة تدقيق ذات سمعة حسنة لتتعاقد معها، فهي تدرك أن شركات التدقيق ذات السمعة الأفضل تعمل بجودة أعلى لأنها تسعى أكثر للحفاظ على

صورتها في أعين العامة بالمقارنة مع شركات التدقيق ذات السمعة الأقل وبالتالي تمكنها من مواجهة الأزمات التي تعترضها (Aronmwan et al., 2013, P.67).

وقد وجدت غالبية الدراسات أن أفضل داعم لأهمية سمعة التدقيق هو كونها محرك لجودة التدقيق (Skinner, and Srinivasan, 2012, P.1740)، ويمكن تعريف سمعة شركة التدقيق بأنها صورة الشركة التي تم بناءها بمرور الوقت وقد تكون نتيجة لوجود مجموعة من المدققين في الشركة، أو لوجود علامة تجارية أو نتيجة الأتعاب التي تتقاضاها شركة التدقيق (Aronmwan et al., 2013, P.68).

كما تعرف سمعة شركة التدقيق بأنها جودة التدقيق المدركة الناتجة عن عدم أو قلة وجود دعاوى قضائية مرفوعة ضد شركة التدقيق، ويرى البعض أنه يتم بناء السمعة من خلال جودة أداء التدقيق فنياً ووظيفياً من قبل شركات التدقيق، وأن هذه الجودة تأتي بمرور الوقت فقط (Aronmwan et al., 2013, P.68)، وإن شركات التدقيق تمتلك الخصائص السياقية (Contextual) التي تجعل لمكان العمل سمعة جيدة، ومن خصائص شركات التدقيق التي تعتبر سمات مهمة للسمعة الجيدة على سبيل المثال العلاقات الإيجابية مع العملاء، ووضع الموازنة الزمنية المناسبة والالتزام فيها، ووجود أوراق عمل كاملة (Tan and K., 2001, P.101)، ويرى المدققون السمعة الجيدة بأنها "طريقة للعب اللعبة" (Guénin-Paracini et al., 2014, P.265).

أما سمعة المدقق كفرد في شركة التدقيق فهي ليست نتيجة لكفاءة عمله فحسب بل إنها بناء شخصي اجتماعي، إذ تعرف سمعة الفرد ضمن الشركة بأنها هوية إدراكية تتشكل من تصورات العامة عنه، وتعكس مزيجاً معقداً من الخصائص الشخصية المميزة بالإضافة إلى الإنجازات والسلوك الظاهر والصور المختارة المراد الظهور بها خلال فترة من الزمن والمدركة بشكل مباشر أو غير مباشر (Zinko et al., 2007, P.165).

ويمكن الاستدلال على سمعة شركة التدقيق وقياسها من خلال نوعها إن كانت من الأربع الكبرى (Big 4) أو من غير الأربع الكبرى (Non-Big 4) وذلك وفقاً للعديد من الباحثين منهم (Aronmwan et al., 2013) و (Petroni and Beasley, 1996). وهذا ما تم اعتماده لقياس سمعة شركة التدقيق في الجانب العملي من هذا البحث.

## ثانياً: دوران شركة التدقيق:

لطالما كانت العلاقة بين دوران شركة التدقيق وجودة التدقيق مجالاً لاهتمام العديد من الجهات كالمشرعين والباحثين على مدار الزمن، وذلك مع وجود إخفاقات في مهنة التدقيق، ومع تزايد عدد القوانين في الآونة الأخيرة حول العالم التي تلزم الشركات بتدوير شركات التدقيق أو تدوير شركاء التدقيق (Veerman, 2018, P.6).

ويعني دوران شركة التدقيق (Audit Firm Rotation) تغيير شركة التدقيق أو شريك التدقيق بشكل دوري أي تقييد عدد السنوات التي يسمح فيها لشركة التدقيق بتدقيق حسابات العميل نفسه (Marques et al., 2019, P.19) أما طول فترة التدقيق (Audit Tenure) فهي طول مدة العلاقة بين المدقق وعميله (Veerman, 2018, P.6).

ومن أمثلة تطبيق قانون الدوران الإلزامي حول العالم تركيا التي يجب فيها الدوران الإلزامي لشركة التدقيق كل (7) سنوات، وللمدقق كل (5) سنوات (Yalçın, 2019, P.3)، وفي استراليا التي بدأ فيها الدوران الإلزامي عام (2006) الذي يلزم بالدوران الإلزامي لشريك التدقيق كل (5) سنوات (Monroe, and Hossain, 2013, P.263)، وفي سورية فإن قانون تنظيم مهنة المحاسبة رقم (33) الصادر عام (2009) بين في المادة رقم (51) منه ضمن البند رقم (1): "يعين مدقق الحسابات لمدة سنة قابلة للتجديد حتى أربع سنوات إذا كان التعيين لمكتب، وفي حالة الشركة فيتعين تغيير الشركة المسؤولة عن التدقيق وفريق العمل كل أربع سنوات".

وتتباين وجهات النظر حول أثر إلزام دوران شركة التدقيق في جودة التدقيق كالآتي (Monroe, and Hossain, 2013, P.263&P.264):

**1) يرى البعض أنه قد يكون له آثار سلبية في جودة التدقيق حيث:**  
أ- إن طول فترة بقاء شركة التدقيق مع العميل تقلل من عدم تجانس المعلومات بين المدقق والعميل الذي يقل بمرور الوقت، حيث يكتسب المدققون المعرفة الخاصة المتعلقة بالعميل، وإن هذه المعرفة المميزة المتعلقة بالعميل تعطي للمدقق الميزة التنافسية في اكتشاف التحريفات الجوهرية في التقارير المالية، وإن دوران شركة التدقيق تزيد من عدم تجانس المعلومات بين المدقق والعميل

وبالتالي تحرم المدقق من تلك الميزة وتخضع من قدرته على اكتشاف التحريفات الجوهرية في التقارير المالية نتيجة نقص المعرفة في السنوات الأولى للتدقيق الأمر الذي يؤدي إلى انخفاض جودة التدقيق بسبب الدوران الإلزامي.

ب- إن نقص المعلومات لدى المدقق يجعله مجبراً على الاعتماد على تقديرات وتصريحات العميل حول العمليات والنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية لديه، وبالتالي يجعل المدقق أقل قدرة على تأدية عملية التدقيق بشكل فعال وبالتالي ستتأثر جودة التدقيق سلبياً.

(2) أما من يدعم الدوران أو التغيير الإلزامي يرى أنه توجه جديد يحسن من جودة التدقيق بحيث:

أ- يخضع من إمكانية تطوير العلاقات الشخصية بين المدقق والعميل، ويساهم في زيادة استقلالية شركة التدقيق وجودة التدقيق، فالمدقق الجديد يمكنه تأدية التدقيق بجودة عالية بكونه محايداً وبقدرته الأعلى على تطبيق الشك المهني .

ب- أن طول فترة بقاء المدقق مع الشركة تضر باستقلاليتها، وبجودة التدقيق، وذلك لما ينتج عنها من تبعية اقتصادية للعميل، وكلما طالت علاقة المدقق بالعميل، قد يتطور لدى المدقق "ثقة مكتسبة" بالعميل والتي قد ينتج عنها عدم قيام المدقق بفحص تأكيدات التقارير المالية، وتوقع النتائج بدلاً من البقاء متيقظاً للحالات التي تحتوي التحريفات، فيقوم بعمل إجراءات تدقيق أقل صرامة أو يستخدم برامج تدقيق ثابتة، كما أن العلاقة الطويلة بين المدقق والعميل قد ينتج عنها علاقات شخصية بحيث يصبح معها سلوك المدقق باستقلالية أمراً صعباً، وبالتالي فإن تقييد تلك المدة يحسن من جودة التدقيق.

### ثالثاً: استقلالية شركة التدقيق:

يمكن تعريف الاستقلالية بأنها القدرة على الحكم غير المتحيز واتخاذ القرارات حول التدقيق دون أي ضغوط أو تأثيرات من أطراف أخرى، وبالرغم من أن بعض الباحثين قد اقترح الموضوعية كمفهوم معادل للاستقلالية، البعض الآخر بسط المفهوم بإبعاد المفاهيم غير المحددة كالنزاهة أو الموضوعية، وعرف الاستقلالية على أنها وجهة نظر عقلية غير متحيزة في اتخاذ القرارات حول عمل التدقيق والتقارير المالي، وعادة ما يتم التمييز بين

مفهومين للاستقلالية، وهما الاستقلالية بالواقع، وبالمظهر، ويعني المفهوم الأول الحالة العقلية غير المتحيزة التي تسمح بالوقوف بوجه المؤثرات التي تحاول تسوية الحكم المهني، أما المفهوم الثاني فيعني تجنب الظروف التي قد تقود إلى اعتقاد طرف آخر وبشكل منطقي أن قدرة المدقق على الحكم بشكل غير متحيز قد تم التأثير عليها (Marques et al., 2019, P.16).

ورغم أن استقلالية التدقيق مفهوم غير ملموس وصعب إدراكه، إلا أنه يمكن الاستعانة ببعض المؤشرات لتحديدها، فمن وجهة نظر الـ(SEC) أن إلزامها للشركات بالإفصاح عن أتعاب التدقيق من شأنه تمكين المستثمرين من تقييم استقلالية المدققين (Francis and Ke, 2006, P.499 & P.500)، أي يمكن استخدام أتعاب التدقيق كمؤشر على مدى استقلالية التدقيق (Abu Bakar and Ahmad, 2009, P.136)، حيث عمد الباحثون عادة لاستخدام أتعاب التدقيق بما فيها الخدمات الأخرى عدا التدقيق كمؤشر على استقلالية المدقق، ومنهم من استخدم نسبة أتعاب الخدمات الأخرى إلى إجمالي أتعاب التدقيق للإشارة إلى استقلالية المدقق (KHOO and HWANG, 2010, P.2). وتم اعتماد أتعاب التدقيق لقياس استقلالية شركة التدقيق في الجانب العملي من هذا البحث.

#### رابعاً: حصة شركة التدقيق السوقية:

إن الحصة السوقية لشركة التدقيق تقاس بعدد عمليات التدقيق الإلزامية التي قامت بها للقوائم المالية لعينة معينة ولفترة محددة، وإن الحصة السوقية لكل شركة من شركات التدقيق تعكس مستوى التركيز في سوق التدقيق الذي لطالما كان محط اهتمام المشرعين والأبحاث للعديد من السنوات، وقد حذرت المؤسسات الدولية العاملة في حماية التجارة من أن التركيز العالي أو زيادة حصة شركة التدقيق السوقية قد يكون له أثر سلبي في تنافسية السعر، واستقلالية المدقق وجودة التدقيق، وتحاول تلك الجهات التخفيف من حدة التركيز في سوق التدقيق بسن القوانين اللازمة لذلك (Justyna, and Małgorzata, 2021, P.378).

كما وتقاس عادة الحصة السوقية لشركة التدقيق بحجم أتعاب شركة التدقيق من إجمالي أتعاب تدقيق كافة الشركات المدرجة أو من إجمالي أتعاب تدقيق مجموعة

شركات معينة، وقد تراوحت الحصة السوقية لشركات التدقيق الأربع الكبرى في بعض الدول بين (66%) إلى (77%) (Jeroen et al., 2019, P.460).

وهناك وجهة نظر تتعلق بالحصة السوقية أنه كلما تركز السوق بين قلة من شركات التدقيق أي عدد أقل لخصص سوقية كبيرة كلما أدى ذلك إلى المبالغة في تسعير خدمات التدقيق وتبع ذلك جودة تدقيق منخفضة، ولكن البعض يرى عكس ذلك، حيث يرى أن تركز السوق لا يعتبر محدداً لجودة التدقيق أو تسعير خدمات التدقيق فالشركات الكبرى ترغب بمدقق يقوم بعملية التدقيق لعملياتها الكبيرة والمعقدة بجودة مرتفعة تتطلب من شركة التدقيق أن تكون قادرة على عمل استثمارات كبيرة ضمن شركتها تحتوي على المهارات والتقنيات اللازمة وهذا ما لا يستطيع بذله سوى شركات التدقيق الكبرى في الغالب (Jeroen et al., 2019, P.461).

وتم اعتماد نسبة عدد الشركات التي قامت شركة التدقيق بتدقيقها من إجمالي الشركات المدرجة خلال فترة معينة لقياس الحصة السوقية لشركة التدقيق في الجانب العملي من هذا البحث.

**خامساً: جودة التدقيق مقياساً وفق إدارة الأرباح:**

### **1- تعريف جودة التدقيق:**

تعرف جودة التدقيق عادة بأنها قدرة المدقق على اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، ومدى قابليته لإصدار رأي تدقيق ملائم وغير متحيز وفقاً لنتائج عملية التدقيق (Suseno, 2013, P.82). ويعد ما قدمته DeAngelo عام (1981) من أكثر التوصيفات المناسبة والأكثر شيوعاً لجودة التدقيق والذي وضحت فيه أنه يمكن تعريف جودة التدقيق بأنها احتمالية الدور المزدوج للمدقق في اكتشاف والإفصاح عن الثغرات في النظام المحاسبي للعميل (Veerman, 2018, P.12).

إلا أن التعريفات السابقة والموجودة حالياً لجودة التدقيق تعتبر غير مجدية عملياً، وذلك لأنها تظهر جودة التدقيق بشكل غير مدرك (Veerman, 2018, P.12)

### **2- طرق قياس جودة التدقيق:**

لا يوجد مقياس دقيق متعارف عليه لقياس جودة التدقيق، وإن تعريف جودة التدقيق غير قادر على تقديم مقياس ملائم لها، لأنه يركز على مخرجات التدقيق، والتي لا يمكن

ملاحظتها إلا في تقرير التدقيق الذي أغلبه عبارة عن تقارير نظيفة نمطية ( Standard ) clean opinion (Mohaisen et al., 2019, P.4556).

ونظراً لنمطية تقرير التدقيق ولحل مشكلة تحديد مفهوم واضح وقابل للقياس لجودة التدقيق فقد اعتمدت الدراسات على محركات Proxies لقياس جودة التدقيق، ويمكن عرض بعض المؤشرات المستخدمة لقياس جودة التدقيق كالآتي (Veerman, 2018, PP.12-15):

#### أ- مقاييس وفق المخرجات:

1- التحريفات الجوهرية: وهو مقياس مباشر، ذو أخطاء قياس أقل، ولكن عدم وجود تسويات لا يعني جودة تدقيق مرتفعة.

2- الرأي المعدل: وهو رأي حول استمرارية المنشأة محل التدقيق، فهو يظهر وجود شك لدى المدقق حول مدى قدرة المنشأة على الاستمرار، ويعتبر طريقة مباشرة في القياس، ذات أخطاء قياس قليلة، فحينما لا يصدر المدقق رأياً معدلاً حول استمرارية المنشأة عندما ينبغي إصداره، يمكن أن يعد ذلك دليلاً على انخفاض جودة التدقيق.

3- جودة التقرير المالي: فجودة التدقيق يجب أن تمنع إدارة الأرباح، وهي مقياس غير مباشر، مقارنة بالمقياس (1) و(2) السابقين، وهذا المقياس يمكن من قياس إدارة الأرباح.

4- أساس الإدراك: يستخدم إدراك المستثمرين وسوق الأسهم وتكلفة رأس المال لقياس جودة التدقيق، أي هو مقياس غير مباشر.

#### ب- مقاييس وفق المدخلات:

1- خصائص المدقق: ككونه من الأرباع الكبرى أو اختصاصي في قطاع معين.  
2- مزايا التعاقد: وهي المقاييس التي تدل على العلاقة بين المدقق والعميل مثل أتعاب التدقيق.

#### 3- إدارة الأرباح كأسلوب لقياس جودة التدقيق:

تعرف إدارة الأرباح بأنها سلوك متعمد تقوم به الإدارة، ويؤثر في الدخل بهدف تضليل مستخدمي المعلومات المحاسبية لتحقيق مكاسب خاصة (Elkalla, 2017,

(P.12)، كما تعرف بأنها سلوك إداري يتبعه بعض المدراء باستخدام طرق وأساليب محددة للتأثير في الأرباح وفق ما يتفق مع دوافعه وأهدافهم، وبذلك فإن الأرباح المقررة لا تعكس بدقة حقيقة الوضع المالي للشركة (محمد، 2010، ص.هـ)، ومن طرق إدارة الأرباح تمهيد الدخل ومحاسبة تنظيف الدفاتر والمحاسبة الإبداعية (البطرني، 2023، ص.6).

وقد استخدمت العديد من الدراسات أسلوب إدارة الأرباح في قياس جودة التدقيق كدراسة (Suwarno, et al., 2020) ودراسة (Davis and Soo, 2009). إذ أن عدم وجود إدارة أرباح أي كون أرباح الشركة حقيقية وغير مضللة، يجعل من المدققين أكثر قدرة على اكتشاف التحريفات المحتملة وبالتالي تكون القوائم المالية أكثر موثوقية، أي يكون هناك جودة تدقيق (Francis and Yu, 2009, P.1532).

#### القسم العملي للبحث:

**أولاً- مجتمع البحث وعينه:** إن مجتمع البحث هو جميع الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية وهو نفسه عينة البحث، حيث تم أخذ التقارير المالية النهائية العائدة لهذه الشركات من عام (2008) إلى عام (2020)، وتوزعت عينة البحث على القطاعات خلال الفترة من عام (2008) إلى عام (2020) كالآتي:

الجدول رقم (1) توزيع عينة البحث على القطاعات

الأعوام													نوع القطاع	الرقم
2020	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008		
14	14	14	14	14	14	14	14	14	14	14	12	12	بنوك	1
2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	خدمي	2
6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	تأمين	3
2	2	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	صناعي	4
1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	زراعي	5
2	2	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	اتصالات	6
27	27	25	24	24	24	24	24	24	24	24	22	22	إجمالي عدد الشركات	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على Excel.

**ثانياً: متغيرات البحث:** إن متغيرات البحث هي على الشكل الآتي: (1) المتغير التابع: جودة التدقيق مقاسة وفق ممارسات الشركة محل التدقيق لإدارة الأرباح. (2) المتغيرات

المستقلة: 1- سمعة شركة التدقيق 2- دوران شركة التدقيق 3- استقلالية شركة التدقيق 4- الحصة السوقية لشركة التدقيق.

ثالثاً: الأساليب الرياضية الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات: تم القيام بتفريغ وإدخال بيانات البحث على برنامج اكسل وأجريت العديد من المعادلات المناسبة لمتغيرات البحث، ومن ثم تم تحليل البيانات بالاعتماد على الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)(Version.25) (Statistical Packages for Social Sciences) من خلال إجراء النسب المئوية والتكرارات والمتوسط الحسابي، والانحدار اللوجستي.

رابعاً: استخدام أسلوب إدارة الأرباح في قياس جودة التدقيق: تم قياس درجة ممارسة إدارة الأرباح لعينة البحث، واستخدامها كمؤشر على جودة التدقيق، ففي حال كان هناك ممارسة لإدارة الأرباح، تعد جودة التدقيق منخفضة، أما في حال لم يكن هناك ممارسة لإدارة الأرباح كانت جودة التدقيق مرتفعة. ولقياس درجة ممارسة إدارة الأرباح تم استخدام القيمة المطلقة للاستحقاق الاختياري، إذ تم تقدير الاستحقاق الاختياري استناداً إلى نموذج (Kothari, Leone & Wasley) لعام (2005) والذي يسمى بنموذج المستحقات الاختيارية المعدلة بالأداء والذي يعتمد على تعديل نموذج (Modified Jones) لعام (1991). والذي يربط بين المستحقات وأداء الشركة ويأخذ بالحسبان العلاقة بين المستحقات والعائد على الأصول كوسيلة لقياس أداء الشركة (Prawitt and Jason, 2009, P.1262)، وقد اعتمد البحث الحالي على هذا النموذج، نظراً لاستخدامه في العديد من الدراسات الحديثة.

ويقوم نموذج كوثري (2005) على الخطوات الآتية<sup>1</sup>:

1- حساب الاستحقاق الكلي: ويتم من خلال طرح صافي التدفق النقدي من العمليات التشغيلية من صافي الدخل للشركات عينة البحث وخلال الفترة (2008-2020) ولكل سنة على حدة وفق الآتي:

$$TACCI,t = NII,t - CFOI,t$$

<sup>1</sup> تم الاعتماد على (البطرني، 2023، ص ص.7-10) في الجانب النظري من الخطوات المطبقة.

حيث إن:  $TACC_{i,t}$ : الاستحقاق الكلي للشركة  $i$  في السنة  $t$ ،  $Nli_{i,t}$ : صافي الدخل للشركة  $i$  في نهاية السنة  $t$ ،  $CFO_{i,t}$ : التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية للشركة  $i$  في السنة  $t$  بحيث تشير إلى قدرتها على توليد ما يكفي من التدفقات النقدية للحفاظ على أعمالها ونموها، و $a$ : الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية عينة البحث، و $t$ : فترة البحث الممتدة بين العام (2008) إلى عام (2020).

2- تقدير معالم النموذج لحساب الاستحقاق غير الاختياري: تم تقدير معالم النموذج ( $a_1, a_2, a_3, a_4$ ) للشركات عينة البحث، ولكل سنة على حدة باستخدام المعادلة الآتية:

$$TACC_{i,t}/A_{i,t-1} = \alpha_0 + \alpha_1 (1/A_{i,t-1}) + \alpha_2 ((\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t})/A_{i,t-1}) + \alpha_3 (PPE_{i,t}/A_{i,t-1}) + \alpha_4 (ROA_{i,t}) + e_{i,t}$$

إذ أن  $TACC_{i,t}/A_{i,t-1}$ : إجمالي الاستحقاق: ويمثل الاستحقاق الكلي للشركة إلى إجمالي الأصول في السنة  $t-1$ :  $TACC_{i,t-1}$ : المستحقات الكلية للشركة  $i$  خلال الفترة  $t$ ،  $\alpha_0$ : قيمة الثابت، وتعبّر عن إجمالي الاستحقاقات التي لا تتأثر بالمتغيرات المستقلة،  $\Delta REV_{i,t}$ : التغير في إيرادات الشركة  $i$  بين الفترتين  $t$  و  $t-1$ :  $\Delta REC_{i,t}$ : التغير في الحسابات تحت التحصيل للشركة  $i$  بين الفترتين  $t$  و  $t-1$ :  $PPE_{i,t}$ : الحجم الإجمالي للعقارات والممتلكات والآلات للشركة  $i$  في الفترة  $t$ ،  $ROA_{i,t}$ : معدل العائد على الأصول للشركة  $i$  في الفترة  $t$ ، وتم حسابه بقسمة صافي الدخل على إجمالي الأصول،  $e_{i,t}$ : باقي أجزاء النموذج وتعبّر عن الخطأ العشوائي أو البواقي من النموذج التي تعبّر عن قيمة الاستحقاق الاختيارية للشركة  $i$  في السنة  $t$ ،  $a_1, a_2, a_3, a_4$ : تمثل معالم خاصة بالنموذج.

ويمثل الاستحقاق غير الاختياري المستحقات غير الاختيارية إلى إجمالي أصول الشركة، وتم تقدير الاستحقاق غير الاختياري لكل شركة خلال الفترة من (2008-2020) باستخدام معالم النموذج المقدره وفق الخطوة السابقة.

3- حساب الاستحقاق الاختياري: ويمثل الفرق بين الاستحقاق الكلي والاستحقاق غير الاختياري خلال فترة محددة.

$$\frac{DAC_{i,t}}{A_{i,t-1}} = \frac{TAC_{i,t}}{A_{i,t-1}} - \frac{NDAC_{i,t}}{A_{i,t-1}}$$

الاستحقاق الاختياري: ويمثل الاستحقاق الاختياري للشركة إلى إجمالي الأصول  $\frac{DAC_{i,t}}{A_{i,t-1}}$

في السنة t-1

إجمالي الاستحقاق: ويمثل الاستحقاق الكلي للشركة إلى إجمالي الأصول في  $\frac{TAC_{i,t}}{A_{i,t-1}}$

السنة t-1

الاستحقاق غير الاختياري: ويمثل الاستحقاق غير الاختياري للشركة إلى  $\frac{NDAC_{i,t}}{A_{i,t-1}}$

إجمالي الأصول في السنة t-1

**4- تحديد درجة ممارسة الشركات لإدارة الأرباح:** إذ تعد الشركة ممارسة لإدارة الأرباح كلما ابتعدت قيمة استحقاقها الاختياري عن الصفر سواء للأعلى أم للأسفل. وفي حال كانت القيمة فوق الصفر كانت الهدف من إدارة الأرباح زيادتها، وإن كانت دون الصفر فإن الهدف هو تخفيض الأرباح.

**6- تقدير جودة التدقيق:** بناء على الخطوة السابقة فإن كانت درجة ممارسة إدارة

الأرباح غير الصفر سواء بالزيادة أو بالنقص فإن هناك إدارة أرباح أي أن جودة التدقيق منخفضة، وإن كانت درجة ممارسة إدارة الأرباح صفر فإنه لا يوجد إدارة أرباح، وجودة التدقيق مرتفعة، ويعرض الجدول الآتي رقم (2) التوزيع النسبي لجودة التدقيق الخارجي وفق ممارسات إدارة الأرباح لكل شركة من الشركات عينة البحث على حدة، ولكامل فترة البحث من عام (2008) إلى عام (2020) أي لـ(13) سنة:

الجدول رقم (2) التوزع النسبي لجودة التدقيق وفق مؤشرات إدارة الأرباح لدى عينة البحث

المتغير التابع / جودة التدقيق						
Total		ممارسة/جودة منخفضة		غير ممارسة/جودة مرتفعة		
Percent	Frequency	Percent	Frequency	Percent	Frequency	
100.0%	13	100.0%	13	0.0%	0	ناد التعاوني للتأمين
100.0%	13	46.2%	6	53.8%	7	الدولية للتأمين – أروب
100.0%	13	76.9%	10	23.1%	3	الأهلية لصناعة الزيوت
100.0%	13	15.4%	2	84.6%	11	بركة الأهلية للنقل
100.0%	13	100.0%	13	0.0%	0	السورية الكويتية للتأمين
100.0%	13	69.2%	9	30.8%	4	السورية الوطنية للتأمين
100.0%	13	76.9%	10	23.1%	3	المتحدة للنشر و الإعلان
100.0%	2	50%	1	50%	1	اسمنت البادية
100.0%	13	0.0%	0	100.0%	13	تولي للتجارة والتمويل
100.0%	13	84.6%	11	15.4%	2	ك العربي سورية
100.0%	13	53.8%	7	46.2%	6	كة المتحدة للتأمين
100.0%	13	84.6%	11	15.4%	2	الزراعية للاستثمارات – نماء
100.0%	13	76.9%	10	23.1%	3	ك الأردن سورية
100.0%	13	69.2%	9	30.8%	4	نمان الأهلي "عودة سابقا
100.0%	11	72.7%	8	27.3%	3	ك البركة سورية
100.0%	13	38.5%	5	61.5%	8	بنك الشام
100.0%	13	38.5%	5	61.5%	8	بنك الشرق
100.0%	13	38.5%	5	61.5%	8	ك بيبيلوس سورية
100.0%	13	0.0%	0	100.0%	13	مو السعودي الفرنسي
100.0%	13	76.9%	10	23.1%	3	رية الدولي الاسلامي
100.0%	13	38.5%	5	61.5%	8	ورية والخليج ش.م.م
100.0%	13	61.5%	8	38.5%	5	سورية والمهجر
100.0%	11	54.5%	6	45.4%	5	نظر الوطني سورية
100.0%	13	15.4%	2	84.6%	11	العقيلة للتأمين التكافلي
100.0%	13	38.5%	5	61.5%	8	ف فرنسبنك سورية
100.0%	2	50%	1	50%	1	Mtn
100.0%	3	66.7%	2	33.3%	1	syriatel

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على Excel.

يبين الجدول رقم (2) السابق، التوزيع النسبي لجودة التدقيق الخارجي مقاسة وفق مؤشرات إدارة الأرباح (ممارسة أم غير ممارسة) خلال المدة (2008-2020)، حيث كانت النسبة الأعلى في ممارسة إدارة الأرباح أي التي لديها جودة تدقيق منخفضة لدى الشركة السورية الكويتية للتأمين، والاتحاد التعاوني للتأمين بنسبة (100 %)، والشركة الهندسية الزراعية للاستثمارات - نماء والبنك العربي سورية بنسبة (84,6%)، أما الشركات التي لم يكن لديها ممارسات لإدارة الأرباح، أي كانت جودة التدقيق فيها مرتفعة فهي البنك الدولي للتجارة والتمويل، وبنك بيمو السعودي الفرنسي.

ويبين الجدول رقم (3) الآتي التوزيع النسبي لجودة التدقيق وفق ممارسات إدارة الأرباح لدى عينة البحث وفقاً للقطاعات الرئيسية في السوق وعلى مدى سنوات البحث كل سنة على حدة:

الجدول رقم (3) التوزيع النسبي لجودة التدقيق وفق مؤشرات إدارة الأرباح وفقاً

للقطاعات وعلى مدى سنوات البحث

المتغير التابع / جودة التدقيق						
Total		ممارسة/جودة منخفضة		غير ممارسة/جودة مرتفعة		
Percent	Frequency	Percent	Frequency	Percent	Frequency	
27%	6	30.77%	4	22.22%	2	قطاع التأمين
55%	12	46.15%	6	66.67%	6	المصارف
18%	4	23.08%	3	11.11%	1	باقي الشركات
100%	22	100.00%	13	100.00%	9	الإجمالي
27%	6	36.36%	4	18.18%	2	قطاع التأمين
55%	12	45.45%	5	63.64%	7	المصارف
18%	4	18.18%	2	18.18%	2	باقي الشركات
100%	22	100.00%	11	100.00%	11	الإجمالي
25%	6	27.27%	3	23.08%	3	قطاع التأمين
58%	14	54.55%	6	61.54%	8	المصارف
17%	4	18.18%	2	15.38%	2	باقي الشركات
100%	24	100.00%	11	100.00%	13	الإجمالي
25%	6	33.33%	5	11.11%	1	قطاع التأمين

أثر سمعة ودوران واستقلالية شركة التدقيق وحصتها السوقية في جودة التدقيق مقاسة وفق إدارة الأرباح

58%	14	46.67%	7	77.78%	7	المصارف
17%	4	20.00%	3	11.11%	1	باقي الشركات
100%	24	100.00%	15	100.00%	9	الإجمالي
25%	6	23.08%	3	27.27%	3	قطاع التأمين
58%	14	53.85%	7	63.64%	7	المصارف
17%	4	23.08%	3	9.09%	1	باقي الشركات
100%	24	100.00%	13	100.00%	11	الإجمالي
25%	6	26.67%	4	22.22%	2	قطاع التأمين
58%	14	53.33%	8	66.67%	6	المصارف
17%	4	20.00%	3	11.11%	1	باقي الشركات
100%	24	100.00%	15	100.00%	9	الإجمالي
25%	6	28.57%	4	20.00%	2	قطاع التأمين
58%	14	57.14%	8	60.00%	6	المصارف
17%	4	14.29%	2	20.00%	2	باقي الشركات
100%	24	100.00%	14	100.00%	10	الإجمالي
25%	6	27.27%	3	23.08%	3	قطاع التأمين
58%	14	54.55%	6	61.54%	8	المصارف
17%	4	18.18%	2	15.38%	2	باقي الشركات
100%	24	100.00%	11	100.00%	13	الإجمالي
25%	6	38.46%	5	9.09%	1	قطاع التأمين
58%	14	38.46%	5	81.82%	9	المصارف
17%	4	23.08%	3	9.09%	1	باقي الشركات
100%	24	100.00%	13	100.00%	11	الإجمالي
25%	6	18.75%	3	37.50%	3	قطاع التأمين
58%	14	62.50%	10	50.00%	4	المصارف
17%	4	18.75%	3	12.50%	1	باقي الشركات
100%	24	100.00%	16	100.00%	8	الإجمالي
24%	6	26.67%	4	20.00%	2	قطاع التأمين
56%	14	53.33%	8	60.00%	6	المصارف
20%	5	20.00%	3	20.00%	2	باقي الشركات
100%	25	100.00%	15	100.00%	10	الإجمالي
22%	6	28.57%	4	15.38%	2	قطاع التأمين
52%	14	50.00%	7	53.85%	7	المصارف

26%	7	21.43%	3	30.77%	4	باقي الشركات
100%	27	100.00%	14	100.00%	13	الإجمالي
22%	6	25.00%	3	20.00%	3	قطاع التأمين
52%	14	33.33%	4	66.67%	10	المصارف
26%	7	41.67%	5	13.33%	2	باقي الشركات
100%	27	100.00%	12	100.00%	15	الإجمالي

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على Excel.

يلاحظ من الجدول السابق رقم (3) أن نسبة ممارسات إدارة الأرباح في قطاع التأمين كانت أكثر ارتفاعاً أي كانت جودة التدقيق الأكثر انخفاضاً في عام (2009)، وعام (2016)، وأن نسبة ممارسات إدارة الأرباح في قطاع المصارف كانت أكثر ارتفاعاً أي كانت جودة التدقيق الأكثر انخفاضاً في عام (2017) بنسبة (62,5%)، أما بقية الشركات من القطاعات الأخرى الصناعية والزراعية والخدمية والاتصالات مجتمعة ما عدا التأمين والمصارف كانت نسبة ممارسات إدارة الأرباح فيها أكثر ارتفاعاً أي كانت جودة التدقيق الأكثر انخفاضاً في عام (2020) بنسبة 41,67%.

#### خامساً: اختبار فروض البحث:

لاختبار الفروض استخدم الانحدار اللوجستي، إذ يُبنى نموذج الانحدار اللوجستي على أساس أن المتغير التابع ( $y$ ) جودة التدقيق الخارجي مقاسة وفق مؤشرات إدارة الأرباح (ممارس، غير ممارس)، هو متغير ثنائي يتبع توزيع بيرنولي ويأخذ القيمة (1) باحتمال ( $P$ ) والقيمة (0) باحتمال ( $1-P$ )، أي إلى انخفاض جودة التدقيق في حال وجود ممارسة لإدارة الأرباح، أو ارتفاع جودة التدقيق في حال عدم وجود ممارسة لإدارة الأرباح، وهو يشبه الانحدار الخطي لكن يعرف بتحويله اللوغاريتمي للانحدار الخطي، وهو يفيد الاحتمالات المقدرة فيجعلها محصورة بين (0-1) وتم إجراء اختبار الفروض بدراسة كل متغير مستقل مع التابع كما يلي:

1- اختبار الفرض الأول: "تؤثر سمعة شركة التدقيق في جودة التدقيق مقاسة

وفق ممارسات الشركة محل التدقيق لإدارة الأرباح":

تم تطبيق نموذج الانحدار اللوجستي لاختبار الفرض الأول كما يلي:

الجدول رقم (4) الدالات الإحصائية للنموذج المقدر وجودته (سمعة شركة التدقيق وجودة التدقيق)

Omnibus Tests of Model Coefficients				
Sig.	df	Chi-square		
0.043	1	3.446	Step	Step 1
0.043	1	3.446	Block	
0.043	1	3.446	Model	
		Cox & Snell R Square	Log likelihood -2	Step
		0.011	429.774a	1

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على (SPSS).

إن قيمة Chi-square تساوي (3,446) عند مستوى دلالة أقل من (0.05) مما يؤكد معنوية النموذج الموفق بالكامل ويظهر إحصائية نسبة الإمكان الأعظم (Log likelihood -2) والذي يعطي كفاية النموذج بالكامل وجودته، والذي يتبع التوزيع (Chi-Square).

الجدول رقم (5) الدالات الإحصائية لقيمة التأثير (سمعة شركة التدقيق)

Variables in the Equation						
Exp (B)	Sig.	df	Wald	S.E.	B	
0.615	0.044	1	3.430	0.263	-0.486	متغير مستقل سمعة شركة التدقيق
2.267	0.019	1	5.537	0.348	0.818	Constant
a. Variable(s) entered on step 1: متغير مستقل سمعة شركة التدقيق						

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على (SPSS).

يبين الجدول رقم (5) السابق أن معنوية (سمعة شركة التدقيق) دالة إحصائياً حسب قيمة (Sig=0.044) وإن قيمة الدالة الأسية لمعامل الانحدار (Exp (b)=0,615) أي المضاعف الذي تتغير به نسبة الترجيح، مما يدل على أن (تؤثر سمعة شركة التدقيق في جودة التدقيق مقاسة وفق ممارسات الشركة محل التدقيق لإدارة الأرباح)، حيث يوجد أثر معنوي إيجابي.

2- اختبار الفرض الثاني: "يؤثر دوران شركة التدقيق في جودة التدقيق مقاسة وفق ممارسات الشركة محل التدقيق لإدارة الأرباح": تم تطبيق نموذج الانحدار اللوجستي لاختبار الفرض الثاني كما يلي:

الجدول رقم (6) الدالات الإحصائية للنموذج المقدر وجودته (دوران شركة التدقيق وجودة التدقيق)

Omnibus Tests of Model Coefficients				
Sig.	df	Chi-square		
0.497	1	0.461	Step	Step 1
0.497	1	0.461	Block	
0.497	1	0.461	Model	
	Nagelkerke R Square	Cox & Snell R Square	Log likelihood -2	Step
	0.002	0.001	434.362 <sup>a</sup>	1
a. Estimation terminated at iteration number 3 because parameter estimates changed by less than .001.				

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على (SPSS).

إن قيمة Chi-square تساوي (0,461) عند مستوى دلالة أكبر من (0.05) مما يؤكد عدم معنوية النموذج الموفق بالكامل ويظهر إحصائية نسبة الإمكان الأعظم (Log likelihood -2) والذي يعطي كفاية النموذج بالكامل وجودته والذي يتبع التوزيع Chi-Square).

الجدول رقم (7) الدالات الإحصائية لقيمة التأثير (دوران شركة التدقيق)

Variables in the Equation						
Exp (B)	Sig.	df	Wald	S.E.	B	
1.071	0.498	1	0.459	0.101	0.068	متغير مستقل دوران شركة التدقيق
1.146	0.364	1	0.824	0.150	0.136	Constant
a. Variable(s) entered on step 1: التدقيق: دوران شركة التدقيق						

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على (SPSS).

يظهر الجدول رقم (7) السابق أن معنوية تأثير (دوران شركة التدقيق) غير دال إحصائياً حسب قيمة (Sig= 0,498)، ويس له دلالة تأثير، وأن قيمة الدالة الأسية لمعامل الانحدار (Exp (b)=1,07) أي المضاعف الذي تتغير به نسبة الترجيح، مما يدل على أن (لا يؤثر دوران شركة التدقيق في جودة التدقيق مقاسة وفق ممارسات الشركة محل التدقيق لإدارة الأرباح).

3- اختبار الفرض الثالث: "تؤثر استقلالية شركة التدقيق في جودة التدقيق مقاسة وفق ممارسات الشركة محل التدقيق لإدارة الأرباح":

تم تطبيق نموذج الانحدار اللوجستي لاختبار الفرض الثالث كما يلي:

الجدول رقم (8) الدالات الإحصائية للنموذج المقدر وجودته (استقلالية شركة التدقيق وجودة التدقيق)

Omnibus Tests of Model Coefficients				
Sig.	df	Chi-square		
0.041	1	5.033	Step	Step 1
0.041	1	5.033	Block	
0.041	1	5.033	Model	
	Nagelkerke R Square	Cox & Snell R Square	Log likelihood -2	Step
	0.021	0.016	423.397 <sup>a</sup>	1

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على (SPSS).

إن قيمة Chi-square تساوي (5,033) عند مستوى دلالة أقل من (0.05) مما يؤكد معنوية النموذج الموفق بالكامل ويظهر إحصائية نسبة الإمكان الأعظم (Log likelihood -2) والذي يعطي كفاية النموذج بالكامل وجودته والذي يتبع التوزيع (Chi-Square).

الجدول رقم (9) الدالات الإحصائية لقيمة التأثير (استقلالية شركة التدقيق)

Variables in the Equation						
Exp (B)	Sig.	df	Wald	S.E.	B	

1.000	0.041	1	4.196	0.000	0.000	متغير مستقل استقلالية شركة التدقيق	Step 1 <sup>a</sup>
1.325	0.021	1	5.296	0.122	0.281	Constant	
a. Variable(s) entered on step 1: متغير مستقل استقلالية شركة التدقيق							

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على (SPSS).

يظهر الجدول رقم (9) السابق أن معنوية تأثير (استقلالية شركة التدقيق) دال إحصائياً حسب قيمة (Sig= 0,041)، وأن قيمة الدالة الأسية لمعامل الانحدار (Exp (b)=1) أي المضاعف الذي تتغير به نسبة الترجيح، مما يدل على أن (تؤثر استقلالية شركة التدقيق في جودة التدقيق مقاسة وفق ممارسات الشركة محل التدقيق لإدارة الأرباح)، حيث يوجد أثر معنوي إيجابي.

4- اختبار الفرض الرابع: "تؤثر الحصة السوقية لشركة التدقيق في جودة التدقيق مقاسة وفق ممارسات الشركة محل التدقيق لإدارة الأرباح":

تم تطبيق نموذج الانحدار اللوجستي لاختبار الفرض الرابع كما يلي:

الجدول رقم (10) الدالات الإحصائية للنموذج المقدر وجودته (حصة شركة التدقيق السوقية وجودة التدقيق)

Omnibus Tests of Model Coefficients				
Sig.	df	Chi-square		
0.024	1	3.349	Step	Step 1
0.024	1	3.049	Block	
0.024	1	3.049	Model	
	Nagelkerke R Square	Cox & Snell R Square	Log likelihood -2	Step
	0.000	0.000	431.558 <sup>a</sup>	1

a. Estimation terminated at iteration number 3 because parameter estimates changed by less than .001.

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على (SPSS).

إن قيمة Chi-square تساوي (3,349) عند مستوى دلالة أقل من (0.05) مما يؤكد معنوية النموذج الموفق بالكامل ويظهر إحصائية نسبة الإمكان الأعظم (Log likelihood -2) والذي يعطي كفاية النموذج بالكامل وجودته والذي يتبع التوزيع (Chi-Square).

الجدول رقم (11) الدالات الإحصائية لقيمة التأثير (حصّة شركة التدقيق السوقية)

Variables in the Equation						
Exp (B)	Sig.	df	Wald	S.E.	B	
1.362	0.024	1	0.049	1.389	0.309	متغير مستقل حصّة شركة التدقيق السوقية
1.194	0.401	1	0.706	0.212	0.178	Constant
a. Variable(s) entered on step 1: متغير مستقل حصّة شركة التدقيق السوقية						

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على (SPSS).

يبين الجدول رقم (11) السابق أن معنوية تأثير (حصّة شركة التدقيق السوقية) دال إحصائياً حسب قيمة (Sig= 0,024)، وله دلالة تأثير، وأن قيمة الدالة الأسية لمعامل الانحدار (Exp (b)=1,362) أي المضاعف الذي تتغير به نسبة الترجيح، مما يدل على أن (تؤثر الحصّة السوقية لشركة التدقيق في جودة التدقيق مقاسة وفق ممارسات الشركة محل التدقيق لإدارة الأرباح)، حيث يوجد أثر معنوي إيجابي.

5- اختبار الفرض الكلي: "تؤثر سمعة ودوران واستقلالية شركة التدقيق وحصتها السوقية معاً في جودة التدقيق مقاسة وفق ممارسات الشركة محل التدقيق لإدارة الأرباح":

تم تطبيق نموذج الانحدار اللوجستي باستخدام طريقة Enter لإيجاد المتغيرات الأكثر تأثيراً في جودة التدقيق كما يلي:

الجدول رقم (12) الدالات الإحصائية للنموذج المقدر وجودته (كافة المتغيرات المستقلة معاً وجودة التدقيق)

Omnibus Tests of Model Coefficients				
Sig.	df	Chi-square		
0.039	4	10.105	Step	Step 1
0.039	4	10.105	Block	
0.039	4	10.105	Model	
		Cox & Snell R Square	Log likelihood -2	Step
		0.032	416.738 <sup>a</sup>	1

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على (SPSS).

إن قيمة Chi-square تساوي (10,10) عند مستوى دلالة أقل من (0.05) مما يؤكد معنوية النموذج الموفق بالكامل ويظهر إحصائية نسبة الإمكان الأعظم (Log likelihood -2) والذي يعطي كفاية النموذج بالكامل وجودته والذي يتبع التوزيع (Chi-Square).

الجدول رقم (13) الدالات الإحصائية لقيمة التأثير (كافة المتغيرات المستقلة معاً)

Variables in the Equation							
Exp (B)	Sig.	df	Wald	S.E.	B		
0.527	0.028	1	4.837	0.292	0.641	متغير مستقل سمعة شركة التدقيق	Step 1 <sup>a</sup>
1.090	0.425	1	0.636	0.108	0.086	متغير مستقل دوران شركة التدقيق	
1.000	0.044	1	3.701	0.000	0.002	متغير مستقل استقلالية شركة التدقيق	
3.118	0.043	1	0.589	1.482	1.137	متغير مستقل حصة شركة التدقيق السوقية	
2.343	0.021	1	5.339	0.369	0.852	Constant	
a. Variable(s) entered on step 1: متغير مستقل كافة المتغيرات المستقلة معاً							

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على (SPSS).

يبين الجدول رقم (13) السابق أن معنوية تأثير كل من (سمعة شركة التدقيق واستقلالية شركة التدقيق وحصتها السوقية) دالة إحصائياً، وهي تؤثر في جودة التدقيق، ويلاحظ أن حصة شركة التدقيق السوقية هي الأكثر تأثيراً إحصائياً في جودة التدقيق، يليها سمعة شركة التدقيق، وأخيراً استقلالية شركة التدقيق، ويمكن وضع المعادلة اللوغاريتمية كالتالي:

$$\text{Log (استقلالية شركة التدقيق)} = 0,002 + (\text{حصة شركة التدقيق السوقية}) + 1,137 + 2,343 \text{ (جودة التدقيق)} \\ + 0,641 \text{ (سمعة شركة التدقيق)}$$

مما يدل على أن " تؤثر سمعة واستقلالية شركة التدقيق وحصتها السوقية معاً في جودة التدقيق مقياساً وفق ممارسات الشركة محل التدقيق لإدارة الأرباح "، ولجميعها أثر إيجابي معنوي.

سادساً: النتائج والتوصيات:

أ- النتائج:

1- تفاوتت نسب ممارسة إدارة الأرباح من قبل الشركات عينة البحث وخلال فترة البحث، حيث كانت النسبة الأعلى في ممارسة إدارة الأرباح أي التي لديها جودة تدقيق منخفضة لدى الشركة السورية الكويتية للتأمين، والاتحاد التعاوني للتأمين بنسبة (100 %)، والشركة الهندسية الزراعية للاستثمارات - نماء والبنك العربي سورية بنسبة (84.6%)، أما الشركات التي لم يكن لديها ممارسات لإدارة الأرباح، أي كانت جودة التدقيق فيها مرتفعة فهي البنك الدولي للتجارة والتمويل، وبنك بيمو السعودي الفرنسي، كما أن أعلى نسبة لممارسة إدارة الأرباح كانت في القطاع المصرفي في عام (2017) بنسبة (62,5%).

2- تؤثر سمعة شركة التدقيق في جودة التدقيق مقياساً وفق ممارسات الشركة محل التدقيق لإدارة الأرباح، حيث يوجد أثر معنوي إيجابي، وهذا ما يخالف دراسة

(Suwarno et al., 2020)، ويوافق ما توصلت إليه دراسة (Aronmwan et al., 2013).

3- لا يؤثر دوران شركة التدقيق في جودة التدقيق مقارنة وفق ممارسات الشركة محل التدقيق لإدارة الأرباح وهذا ما يوافق دراسة (Suwarno et al., 2020)، ويخالف ما توصلت إليه دراسة (Widyaningsih et al., 2019)، ودراسة (Aqmarina and Yendrawati, 2019)، ودراسة (التميمي، 2018).

4- تؤثر استقلالية شركة التدقيق في جودة التدقيق مقارنة وفق ممارسات الشركة محل التدقيق لإدارة الأرباح، حيث يوجد أثر معنوي إيجابي، وهذا ما يخالف دراسة (Suwarno et al., 2020).

5- تؤثر الحصة السوقية لشركة التدقيق في جودة التدقيق مقارنة وفق ممارسات الشركة محل التدقيق لإدارة الأرباح، حيث يوجد أثر معنوي إيجابي.

6- تؤثر سمعة واستقلالية شركة التدقيق وحصتها السوقية معاً في جودة التدقيق مقارنة وفق ممارسات الشركة محل التدقيق لإدارة الأرباح، ولجميعها أثر معنوي إيجابي، وأن حصة شركة التدقيق السوقية هي الأكثر تأثيراً إحصائياً في جودة التدقيق، يليها سمعة شركة التدقيق، وأخيراً استقلالية شركة التدقيق، وكانت المعادلة اللوغاريتمية كالتالي:

$$\text{Log (استقلالية)} = 0,002 + (\text{حصة شركة التدقيق السوقية}) + 1,137 + 2,343 = \text{Log (جودة التدقيق)}$$
$$+ 0,641 (\text{سمعة شركة التدقيق}) + (\text{شركة التدقيق})$$

ب- التوصيات:

- 1- العمل على وضع إجراءات رقابية أكثر حزمًا على الشركات المدرجة في السوق المالي في دمشق، وذلك لوجود ممارسات لإدارة الأرباح، وخاصة في القطاع المصرفي الذي كان لديه أعلى نسبة ممارسات لإدارة الأرباح، وعقد ندوات للتوعية حول إدارة الأرباح، وخطورتها على السوق المالي وخاصة على المدى البعيد.
- 2- تعزيز سمعة واستقلالية وحصصة شركة التدقيق السوقية والاستفادة من أثرها الإيجابي في جودة التدقيق.
- 3- عمل أبحاث أخرى لدراسة العوامل الأخرى التي من الممكن أن يكون لها أثر في جودة التدقيق مقاسة وفق ممارسات إدارة الأرباح.
- 4- عمل دراسات أخرى تتعلق باختبار أثر الدوران في جودة التدقيق، وذلك لأن البحث الحالي أظهر عدم وجود أثر للدوران في الجودة، وهو ما يؤيد وجهات النظر التي لا تتادي بالدوران، ويخالف وجهات النظر المؤيدة لدوران شركة التدقيق، بالتالي ينبغي التوسع في الدراسات بشكل أكبر في مجتمع التدقيق السوري.

سابعاً: المراجع:

أ) المراجع العربية:

1) البطرني، رنا، (2023)، "قياس درجة ممارسات إدارة الأرباح في القطاع المصرفي المصري"، (المجلة العربية للإدارة؛ مج. 43، ع.3 تحت النشر، ص ص. 3-16).

2) التميمي، هاشم، (2018)، "أثر عدم تبني الدوران الإلزامي للمدقق الخارجي في جودة التدقيق واكتشاف الأخطاء دراسة ميدانية في شركات ومكاتب التدقيق العراقية"، (مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم؛ ع. 43، ص ص. 50-80).

3) القانون رقم (33)، "تنظيم مهنة المحاسبة"، الصادر في 2009/12/1.

4) محمد، محمد، (2010)، "إدارة الأرباح من منظور محاسبي بالتطبيق على الشركات المسجلة في البورصة المصرية"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة سوهاج، كلية

التجارة، مصر.

ب) المراجع الأجنبية:

1. Abu Bakar, N. B., and Ahmad, M., (2009). "Auditor independence: Malaysian accountant's perception", (**International Journal of Business and Management**; Vol. 4, Issue. 12, PP. 129–141).
2. Aqmarina, Vina, and Yendrawati, Reni, (2019), "The factors that influence audit quality by earnings surprise benchmark", (**Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia**; Vol. 23, Issue. 1, PP. 21-29).
3. Aronmwan, Edosa Joshua, Ashafoke, Tina Oghenekome, and Mgbame Chijioke, Oscar, (2013), "Audit Firm Reputation and Audit Quality", (**European Journal of Business and Management**; Vol.5, Issue.7, PP. 66-75).
4. DAVIS, LARRY R, and SOO, BILLY S., (2009), "Auditor Tenure and the Ability to Meet or Beat Earnings Forecasts",

- (**Contemporary Accounting Research**; Vol. 26, Issue. 2, PP. 517- 548).
5. Elkalla, Tarek, (2017), “An Empirical Investigation of Earnings Management in the MENA Region”, **Published Doctor Thesis**, University of the West of England.
  6. Francis, J. R., and Ke, Bin, (2006), “Disclosure of Fees Paid to Auditors and the Market Valuation of Earnings Surprises”, (**Review of Accounting Studies**; Vol. 11, Issue. 4, PP. 495-523).
  7. Francis, J. R. and Yu, M. D., (2009), "Big 4 Office Size and Audit Quality", (**The Accounting Review**; Vol.84, Issue.5, PP.1521-1552).
  8. Guénin-Paracini, H., B. Malsch, and A. M. Paillé, (2014), “Fear and risk in the audit process”, (**Accounting, Organizations & Society**; Vol. 39, Issue. 4, PP. 264-288).
  9. Jeroen, van Raak, Erik, Peek Roger, Meuwissen, and Caren, Schelleman, (2019), “The effect of audit market structure on audit quality and audit pricing in the private-client market“, (**Journal of Business Finance & Accounting**; Vol. 47, Issue. (3-4), PP. 456–488).
  10. Justyna, Godawska, and Małgorzata, Kutera, (2021), “Changes in the Concentration of the Audit Services Market in the Context of Mandatory Auditor Rotation in Poland and the United Kingdom”, (**European Research Studies Journal**; Volume. XXIV, Issue. 3B, PP. 372-385).
  11. Khoo, Teng Aun, and Hwang, Soo Chiat, (2010), “Audit Fees: To Disclose or Not to Disclose?”, (**The Business Time**; June 29, PP.1-4).
  12. Marques, Inês Sofia Sousa, Major, Maria João, and Veiga, Maria Do Rosário Da, (2019), “Auditor Independence: A Qualitative Study of the Perceptions of Auditors”, (**International Journal of Accounting and Taxation**; Vol. 7, Issue. 1, PP. 15-25).
  13. Mohaisen, Hussein Ali, Ali, Khalid sabah, and Albadri, Affaq, (2019), “The Effect of Audit Rotation on the Audit Quality: Empirical Study on Iraq”, (**Journal of Engineering and Applied Sciences**; Vol. 14, Issue. 13, PP. 4553-4558).

14. Mohamed, Diana Mostafa, and Habib, Magda Hussien, (2013), "Auditor independence, audit quality and the mandatory auditor rotation in Egypt", (**Education, Business and Society: Contemporary Middle Eastern Issues**; Vol. 6, Issue. 2, PP. 116-144).
15. Monroe, Gary and Hossain, Sarowar, (2013), "Does audit quality improve after the implementation of mandatory audit partner rotation?", (**Accounting and Management Information Systems**; Vol. 12, Issue. 2, PP. 263-279).
16. Omri, Mohamed Ali, and Abdennebi, Abir Ben, (2014), "Audit firm rotation and audit quality: Case of the listed Tunisian firms", (**International Journal of Economics and Business Research**; Vol. 8, Issue. 3, PP. 245-257).
17. Petroni, K., and Beasley, M., (1996), "Errors in accounting estimates and their relation to firm type", (**Journal of Accounting Research**; Vol. 34, Issue. 1, PP.151-172).
18. Prawitt, Douglas, Smith, Jason, and Wood, David, (2009), "Internal Audit Quality and Earning Management", (**Accounting Review**; Vol. 84, Issue.4, PP. 1255-1280).
19. Skinner, Douglas J. and Srinivasan, Suraj, (2012), "Audit Quality and Auditor Reputation: Evidence from Japan", (**The Accounting Review**; Vol. 87, Issue. 5, PP. 1737-1765).
20. Suseno, Novie Susanti, (2013), "An empirical analysis of auditor independence and audit fees on audit quality", (**International Journal of Management and Business Studies**; Vol. 3, Issue. 3, PP. 82-87).
21. Suwarno, Agus Endro, Anggraini, Yayi Bely, and Puspawati, Dewita, (2020), "Audit Fee, Audit Tenure, Auditor's Reputation, and Audit Rotation on Audit Quality", (**JURNAL Riset Akuntansi dan Keuangan Indonesia**; Vol.5, Issue.1, PP. 61-70).
22. Tan, H. T., and K., Jamal, (2001), "Do auditors objectively evaluate their subordinates' work?", (**The Accounting Review**; Vol. 76, Issue. 1, PP.99-110).

23. Tepalagul, N., and Lin, L., (2014), “Auditor Independence and Audit Quality”, (**Journal of Accounting, Auditing & Finance**; Vol. 30, Issue. 1, PP. 101–121).
24. Veerman, Timothy Benjamin, (2018), “Validity of audit quality proxies: The impact of audit firm tenure on audit quality in the US”, **MSc Accountancy & Control, specialization Accountancy**, Faculty of Economics and Business, University of Amsterdam.
25. Widyaningsih, Inas Aisyah, Harymawan, Iman, Mardijuwono, Agus Widodo, Ayuningtyas, Eka Sari, and Larasati, Dyah Ayu, (2019), “Audit firm rotation and audit quality: Comparison before vs after the elimination of audit firm rotation regulations in Indonesia”, (**Cogent Business & Management**; Vol. 6, PP. 1-15).
26. Yalçın, Neriman, (2019), “The Effect of Mandatory Audit Firm Rotation on Audit Quality”, (**International Journal Of Eurasia Social Sciences**; Vol. 10, Issue. 37, PP. 692-708).
27. Zinko, R., G. R. Ferris, F. R. Blass, and M. D. Laird, (2007), “Toward a theory of reputation in organizations”, (**Research in personnel and human resources management**; Vol. 26, PP. 163-204).