مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: العوامل المؤثرة في القدرة التنافسية للمدقق الخارجي السوري /دراسة ميدانية/
اسم الكاتب: د. مريم مصطفى عبد الحليم
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/4724
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 17:04 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية – ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (37) العدد (4) 2015
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (37) No. (4) 2015

العوامل المؤثرة في القدرة التنافسية للمدقق الخارجي السّوري /دراسة ميدانيّة/

الدّكتورة مريم مصطفى عبد الحليم*

(تاريخ الإيداع 9 / 6 / 2015. قُبِل للنشر في 9 / 8 / 2015)

□ ملخّص □

إنّ الهدف الرّئيس للبحث هو التّعرّف على العوامل المؤثرة في القدرة التنافسية للمدقق الخارجي في بيئة الأعمال السّوريّة. لتحقيق هدف البحث تم إجراء دراسة ميدانيّة على مدققي حسابات الشّركات المساهمة السّوريّة عن طريق استخدام استبانة لجمع البيانات من أفراد مجتمع البحث المكوّن من مدققي الحسابات المعتمدين من قبل وزارة المالية، والمسموح لهم بتدقيق حسابات الشركات المساهمة تم توزيعها على (275) مدقق حسابات من أصل (493) مدقق حسابات، استُردّ منها (117) استبانة، وتمّ تفريغ (115) استبانة كونها صالحة للتحليل.

توصّل الباحث إلى أنّ العوامل المؤثرة في القدرة التنافسية للمدقق الخارجي السوري هي: مستوى جودة الأداء المهني للتدقيق، ودرجة الالتزام بالمعايير الدوليّة للتدقيق، وعملية تحديد أتعاب التدقيق، وحجم مكتب التدقيق، والخدمات الأخرى التي يقدمها المدقق الخارجي، ووجود النفوذ الاجتماعي للشركاء في مكتب التدقيق، ومستوى تخصص مكتب التدقيق في النشاط أو الصناعة، وجود لجان تدقيق عند العملاء.

الكلمات المفتاحية:القدرة التنافسية، جودة تدقيق الحسابات، التّقارير الماليّة، معايير التدقيق الدولية.

*قائمة بالأعمال – قسم المحاسبة–كلية الإقتصاد –جامعة تشرين– اللاذقية– سورية.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (37) العدد (4) 2015
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (37) No. (4) 2015

Factors Affecting Competitive Ability of the Syrian External Auditor: Field Study

Dr. Mariam Mustafa Abdal Halim*

(Received 9 / 6 / 2015. Accepted 9 / 8 / 2015)

□ ABSTRACT □

The main objective of this research is to identify the Factors Affecting Competitive Ability of the Syrian External Auditor. To achieve the objective of this research, a field study was conducted by using a questionnaire to collect data from the population of the study which is composed of auditors accredited by the Finance Ministry, and authorized to audit shareholding companies. The questionnaire was distributed to 275 out of 493 auditors. 117 copies were returned, and 115 of them were suitable for analysis.

The researcher concluded that the Factors Affecting Competitive Ability of the Syrian External Auditor, is the level of audit quality, the preexistent degree of International Accounting Standards, operation of auditors fees definition, size firm, and non audit services, and social influence of accounting firm, industrialist specialize of auditor, and the exist of audit committee at the client.

Key words: Competitive Ability, Audit Quality, Financial Reports, The International audit Standards.

***Academic Assistant -Accounting Department - Faculty of Economics- Tishreen University –Lattakia-Syria.**

مقدمة:

تمتلك مهنة المحاسبة والتدقيق أهمية كبيرة في اقتصادات الدول فهي المسؤولة عن إنتاج وتوفير البيانات المحاسبية الخاصة بالمشروعات الاقتصادية التي يتكون منها اقتصاد أي دولة، وتساهم في نمو وتنشيط أسواق الأوراق المالية وتؤدي إلى تعبئة وتوجيه المدخرات القومية، وجذب مدخرات ضخمة من صغار المستثمرين، وذلك من خلال ما توفّره من معلومات منشورة وموثوق بها تستخدمها كافة الفئات المستفيدة في اتخاذ القرارات.

ومع التطورات اللاحقة التي يشهدها عالم اليوم نتيجة العولمة والانفتاح الاقتصادي، دخلت مهنة المحاسبة والتدقيق مرحلة جديدة من مراحل تطورها واكتسبت أهمية فائقة، بسبب تنشيط الطلب على خدماتها وتفعيل آلية السّوق، واكتساب المنافسة صفة الديناميكية؛ ليصبح الكسب لمن يحصل على المعلومة بشكل أسرع، ولمن يستطيع دخول السّوق بشكل أسرع.

ولعل أهم ما أفرزته تلك التطورات هو ازدياد الأهميّة النّسبيّة للقدرات العقلية والذهنية للمدقق الخارجي، مما يلقي على المدققين عبئاً ثقيلاً في ضرورة تطوير أساليب العمل، للاستمرار في سوق خدمات التدقيق الذي يكون البقاء فيه لمن يستطيع توفير أفضل الخدمات وبشكل يناسب متطلبات السوق.

وفي ظل المنافسة يواجه مدقّق الحسابات تحدياً هو تمييز المنتج، كونه يعدّ أحد الوسائل التي يحاول بها مكتب التدقيق التأثير على الطلب؛ حيث يلجأ مكتب التّدقيق إلى تمييز منتجاته بشكل يشبع احتياجات ورغبات المستفيد (طالب الخدمة) الذي ينجذب نحو المنتج الأكثر تميّزاً.

إنّ المنافسة الفعالة تعتمد على قدرة المستهلك على تقييم جودة المنتجات أو الخدمات المتنافسة والاختيار فيما بينها. ونظراً لصعوبة تقييم جودة الخدمة من قبل المستفيد خاصّة إذا لم يملك الخبرة الكافية في هذا المجال، جاءت أهمية تحديد العوامل المؤثرة في القدرة التنافسية للمدقق الخارجي.

ففي سورية التي تشهد تطوراً في السّوق وتسعى إلى تنشيط الاستثمار وجذب المدخرات، لم تلق القدرة التنافسية للمدقق الخارجي الاهتمام المطلوب من قبل الباحثين على الرغم من أهميتها في التعرف على ما إذا كان المدقق الخارجي السّوري مستعداً لمواجهة هذه التغيرات لسد احتياجات السوق المتزايدة من خدمات التدقيق، لاسيما بعد إصدار سيادة الرئيس بشار الأسد بتاريخ 2009/12/1 القانون رقم / 33/ القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق، بهدف الارتقاء بمستوى المهنة، والتأكيد على مستوى جودة خدماتها، والثقة بمهنة التدقيق من خلال تشجيع المنافسة الفاعلة بين مزاوليها.

انطلاقاً مما سبق بات موضوع القدرة التنافسية من المواضيع المطروحة على الصعيدين الأكاديمي والمهني، لذلك جاء هذا البحث للتعرف على العوامل المؤثرة في القدرة التنافسية للمدقق الخارجي السوري.

مشكلة البحث:

يمكن صياغة مشكلة البحث في التّساؤل التّالي:

-هل تمتلك مكاتب التدقيق السورية عوامل القدرة التنافسية التي تمكنها من الصمود والاستمرار في سوق العمل السورية؟ ويتفرّع منه الأسئلة التّالية:

-ما هي متطلبات القدرة التنافسية للمدقق الخارجي السّوري ؟

-ما هي درجة توافر مقومات وعوامل المنافسة للمدقق الخارجي السّوري؟

-ما هي العوامل المؤثرة في القدرة التنافسية للمدقق الخارجي السّوري؟

أهمية البحث وأهدافه:

تكمن أهمية البحث في كونه يعتبر محاولة لتحديد القدرة التنافسية للمدقق الخارجي السوري، والتعرف على نقاط القوة والضعف لديه، ومحاولة تطوير أدائه من خلال الوقوف على نقاط القوة والضعف لديه. وهكذا يتمثّل الهدف الرّئيسي للبحث في دراسة عميقة وشاملة لأهميّة القدرة التّنافسيّة ودورها في رفع كفاءة الأداء.. ولتحقيق هذا الهدف كان لابد من تحقيق الأهداف الفرعيّة التّالية:

1 -التعرف على متطلبات القدرة التنافسية للمدقّق الخارجي السّوري.
2 -التعرف على درجة توافر المقومات والعوامل المؤثرة في القدرة التنافسية للمدقق الخارجي السّوري.
3 -بيان العوامل المؤثرة في القدرة التنافسية للمدقق الخارجي السوري.

منهجية البحث:

يتكون مجتمع الدراسة من المدققين المعتَمدين من قبل وزارة المالية، والمسموح لهم بتدقيق حسابات الشركات المساهمة، والبالغ عددهم (493) محاسباً قانونياً حسب موقع جمعيّة المحاسبين القانونيين. وبلغ حجم عيّنة البحث (115) محاسباً قانونيّاً. إذ تمّ الاعتماد على الاستبانة كأداة لجمع البيانات، وزعت على (275) مدقق حسابات، استرد منها (117) استبانة، وفرغ (115) استبانة كونها صالحة للتحليل. وتم عرض جميع المتغيرات التي تقيس القدرة التنافسية للمدقق السوري والعوامل المؤثرة فيها. كما تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لتحديد درجة موافقة المستجوبين، وكانت هذه الدرجات على النحو التالي: كبيرة جداً، كبيرة، متوسطة، قليلة ، قليلة جداً. واستخدمت الأساليب الإحصائيّة الوصفية التي اشتملت على النسب المئوية والتكرارات والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الاستبانة المختلفة وذلك من أجل إعطاء وصف شامل لدرجة موافقة أفراد عينة الدراسة على فقرات الاستبانة المختلفة. وتم استخدام معامل الارتباط بيرسون لتحديد طبيعة العلاقات. وتم اعتماد المدى من (1-2.5) دالاً على درجة تأييد منخفضة، والمدى من (2.51- 3.99) بحيث يكون دالاً على درجة تأييد متوسطة، والمدى من (4-5) دالاً على درجة تأييد عالية. أمّا الارتباط فعندما يكون ضمن المدى 0.01-0.250 تكون العلاقة ضعيفة، وعندما يكون ضمن المدى 0.251- 0.500 تكون العلاقة متوسّطة، وعندما يكون ضمن المدى 0.500- 0.750 تكون العلاقة قويّة، وعندما يكون ضمن المدى 0.751- 0.999 تكون العلاقة قوية جداً. وعندما يكون مستوى الدلالة أصغر من 0.05 فإنّ العلاقة ذات دلالة احصائية.

امتدّت فترة البحث من نهاية الرّبع الأوّل عام 2014 حتّى بداية الرّبع الثّالث عام 2015.

فرضيّات البحث:

1 - **الفرضية الأولى:** لا توجد علاقة بين مستوى جودة الأداء المهني للتدقيق والقدرة التنافسية للمدقق الخارجي السوري.

2 -**الفرضية الثانية:** لا توجد علاقة بين درجة الالتزام بالمعايير الدوليّة للتدقيق والقدرة التنافسية للمدقق الخارجي السوري.

3 - **الفرضية الثالثة:** لا توجد علاقة بين عملية تحديد أتعاب التدقيق والقدرة التنافسية للمدقق الخارجي السوري.

4 -**الفرضية الرابعة:** لا توجد علاقة بين استخدام التقنيات الحديثة في التدقيق والقدرة التنافسية للمدقق الخارجي السوري.

5 -**الفرضية الخامسة:** لا توجد علاقة بين حجم مكتب التدقيق والقدرة التنافسية للمدقق الخارجي.

6 –الفرضية السادسة: لا توجد علاقة بين الخدمات الأخرى التي يقدمها المدقق الخارجي والقدرة التنافسية للمدقق الخارجي السوري.

7 –الفرضية السابعة: لا توجد علاقة بين النفوذ الاجتماعي للشركاء في مكتب التدقيق والقدرة التنافسية للمدقق الخارجي السوري.

8 – **الفرضية الثامنة:** لا توجد علاقة بين مستوى تخصص مكتب التدقيق في النشاط أو الصناعة والقدرة التنافسية للمدقق الخارجي السوري.

9 – **الفرضية التاسعة:** لا توجد علاقة بين **وجود لجان تدقيق عند العملاء** والقدرة التنافسية للمدقق الخارجي السوري.

الدّراسات السّابقة:

1: دراسة (Gerakos & Syverson, 2015)، بعنوان: "Competition in the Audit Market: Policy Implications". "المنافسة في سوق التّدقيق، والسياسات السّائدة".

هدفت الدّراسة إلى بيان أهميّة الميزة التّنافسيّة في سوق التّدقيق ودورها في شفافيّة سوق رأس المال، كونها تستقطب اهتمام صانعي القرار. لتحقيق أهداف الدّراسة تمّ اختيار مكاتب التدقيق الأربعة الكبار التي تقدّم المنتج المميّز، وأُخِذَ عاملين هما أتعاب التّدقيق وفترة الارتباط بالعميل كمؤثّرين على الطّلب على خدمات التّدقيق. توصّلت الدّراسة إلى أنّ أتعاب التّدقيق تزداد بين 1.8% – 0.75 بليون سنويّاً لفترة ارتباط إلزاميّة، وتتراوح بين 0.4 – 0.58% بليون سنويّاً عند خروج مكاتب التّدقيق الأربعة من السّوق. كما توصّلت إلى وجود خسائر في الطّلب على الخدمات التدقيق تُقدَّر ب 2.7 بليون دولار إذا كانت فترة الارتباط أكثر من عشر سنوات، وتقدَّر ب 5 – 4.7 بليون دولار إذا كانت فترة الارتباط أقل من خمس سنوات.

2– دراسة (Al– Beraidi & Rickards, 2011)، بعنوان "Creative Team Climate in an International Accounting Office: An Exploratory Study In Saudi Arabic". "مناخ فريق الإبداع في شركات المحاسبة الدّوليّة"

هدفت الدراسة إلى استكشاف مناخ فريق الابتكار والتجديد والإبداع في مكاتب التدقيق، لمواجهة التحدّيات المهنيّة التي تفرضها المنافسة. تم تصميم استبانة عرضت فيها سبعة عوامل تعبر عن مناخ فريق الإبداع كما تم الاعتماد على المقابلات. أجريت الدّراسة في الرياض بأحد مكاتب التدقيق السّعودية الكبار، كان للمكتب المختار للدراسة ثلاثة أقسام هي: الاستشارة، والتدقيق والضريبة والزكاة. بلغ عدد المشاركين في الاستبانة (18). توصلت الدراسة إلى أن أكثر عوامل الفريق التي تقود إلى الإبداع هي: الشخصية القيادية، والتدريب المتخصص، واللّجوء إلى الاستشارة.

3– دراسة (عبد الحليم، 2010) بعنوان "جودة مراجعة الحسابات والعوامل المؤثرة عليها من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين في سورية– دراسة ميدانية" هدفت الدراسة إلى قياس جودة التدقيق ودراسة أهم العوامل المؤثرة في جودتها، ودراسة مدى تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة في سورية. توصلت الدراسة إلى أنّن أكثر العوامل تأثيراً في جودة التدقيق هي: مستوى التأهيل العلمي والعملي، الذي يرتبط بالخبرة المهنية، ومستوى الدرجة العلمية، والدورات التدريبية الدورية.

4-: دراسة (Lai Kam-Wah, 2009) بعنوان "Dose Audit Quality Matter More For Firms With High Investment Opportunities"، "الارتباط بين جودة التّدقيق وشركات الاستثمار الكبيرة الحجم". هدفت الدراسة إلى دراسة العلاقة بين الطلب على خدمات التدقيق ذات الجودة العالية (أكبر أربعة مكاتب تدقيق) والشركات التي تمتلك الفرص الاستثمارية المتعدّدة. وقد تم الحصول على البيانات من سوق نيويورك للأوراق المالية. وقد توصلت الدراسة إلى أن الشركات التي تمتلك الفرص الاستثمارية المتعددة تفضل التعامل مع مكاتب التدقيق ذات الجودة العالية (أكبر أربعة مكاتب مراجعة) أكثر من الشركات التي تملك فرص استثمارية قليلة.

5-: دراسة (الإبياري، 2007) بعنوان (تقدير خطر عدم اكتشاف التحريفات على مستوى التأكيد في مرحلة تخطيط عملية المراجعة: نموذج مقترح). هدفت الدراسة إلى دراسة وتحليل خطر عدم الاكتشاف، الذي يؤثر على خطر التدقيق في مرحلة التخطيط. إذ يعتبر التقدير الجيد لهذا الخطر أحد المحاور الأساسية التي تقوم عليها فاعلية التدقيق في سبيل دعم القدرة التنافسية للمدقق الخارجي حتى يكون قادراً على الاستمرار في السوق في ظل البيئة الحديثة. توصلت الدراسة إلى أن جودة تقدير خطر المراجعة تتوقف على دقة تقييم قدرة الشركة على الاستمرار، ودقة تقدير مخاطر وجود تحريف جوهري في القوائم المالية.

6-: دراسة (فودة، 2002) بعنوان (تحليل العوامل المؤثرة على جودة خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة وأثر ذلك على مصداقية المعلومات المحاسبية المنشورة في القوائم المالية: دراسة نظرية وميدانية). هدفت الدّراسة إلى تحديد كيفية تطوير عملية التدقيق، وتحديد العوامل المؤثرة على جودة خدمات مهنة المحاسبة والتدقيق من خلال نظرة شمولية لآراء جميع أطراف بيئة التدقيق المصرية وأثر ذلك على مصداقية المعلومات المحاسبية المنشورة في القوائم المالية. توصلت الدراسة إلى أنه يمكن تطوير عملية التدقيق من خلال اتباع عدة طرق: كمراجعة النظير، والتعليم والتدريب المستمر لمزاولي المهنة، ووجود لجان تدقيق لدى العميل.

تناولت الدّراسات السّابقة أهميّة القدرة التّنافسية لمهنة التّدقيق في سبيل الصّمود في السّوق، ولم تتناول هذه الدّراسات إلّا عاملاً أو عاملين من العوامل المؤثّرة في تلك القدرة. أمّا الدّراسة الحاليّة فقد حاولت تقديم إضافة من خلال قياس القدرة التّنافسيّة عن طريق المتطلبات أو المؤشرات التي تعكس مفهومها. كما عرضت الدّراسة كافة العوامل المؤثرة في القدرة التنافسية للمدقق الخارجي والتي من شأنها رفع مستوى شفافية المهنة وقدرتها على مواجهة كافة التحدّيات المعاصرة.

الإطار النظري للدراسة:

أصبح التحدي الكبير أمام الشركات – في ظل انتشار العولمة التي تمثل أحد المتغيرات الحالية العالمية- هو تحقيق الميزة التنافسية. والميزة التنافسية التي تجنيها الشّركة تعني أداء ما هو أفضل وأحدث من الخدمات للعميل، وتعرف القدرة التنافسية بأنها القدرة على تحقيق النمو السّريع في إجمالي الناتج المحلي بالنسبة للفرد على مدى فترات طويلة. ويشير مصطلح التنافسية إلى القدرة على توليد مستويات مرتفعة من الأداء والإنتاجية. وتعرف القدرة التنافسية للمدقق الخارجي بقدرته على إنتاج الخدمات المحاسبية بمستوى جودة رفيع وبالسعر المناسب، أي تلبية احتياجات العملاء بشكل أكثر كفاءة من المدققين الآخرين(Al- Beraidi & Rickards, 2011).

تعد قضية المنافسة في التدقيق قضية معقدة، ويجب ألا تؤدي إلى خروج المدقق الخارجي عن المبادئ والقواعد المنظمة للمهنة، وأيضاً خروجه عن الآداب والسلوكيات والأخلاقيات الواجب توافرها وذلك حتى يستطيع الحصول على عملاء جدد أو حتى المحافظة على عملائه من أجل استمراريته في ظل هذه المنافسة. كما يجب عدم إساءة استخدام

المعلومات لأن في ذلك انتهاكاً للالتزامات المهنية تجاه مبدأ السرية في إفشاء المعلومات. وهكذا فإن القدرة التنافسية تعبر عن الدرجة أو المستوى الذي يستطيع به المكتب تقديم خدماته المحاسبية في ظل سيادة آليات السوق مع المحافظة على مستوى إيراداته. وتتحدد هذه الدرجة أو المستوى على أساس ما يتوافر لدى مكتب التدقيق من العوامل التي تمكنه من تقديم هذه الخدمات والمنافسة مع المكاتب الأخرى. ولابد للمدققين من تجهيز أنفسهم لمتطلبات المنافسة القادمة (صيام، 2002). وهذا يتطلّب منهم تحقيق متطلبات تقديم أفضل الخدمات للعملاء والمستفيدين من خدمات التّدقيق، ويمكن حصر هذه المتطلبات في البنود التالية:

أ. إرضاء العميل من خلال دراسة الرغبات والمستويات التي يرغب العميل الحصول عليها قبل البدء بالتّخطيط، وهذا يتم من خلال تفهم طبيعة عمل العميل، دراسة وتطوير المراجعات السابقة، والمقابلات مع العملاء وتطوير أهداف التّدقيق.

ب. الحضور الدّائم لكافة الدّورات التدريبية والمتابعة المستمرّة لأحدث النشرات في الجامعات والمعاهد المتخصّصة، والاطلاع الدائم على كل القوانين المستجدّة، ممّا يساعد المدقق على رفع دقة تقديره لخطر التدقيق في مرحلة تخطيط المراجعة، وذلك من خلال إدراكه لمسببات خطر التدقيق.

ت. توافر الكفاءة والخبرة العالية والقدرة على التجديد والابتكار في سبيل رفع جودة برنامج التّدقيق.

ث. إدراك توقّعات العملاء والعمل على تلبية احتياجاتهم بما لا يتعارض مع المعايير الدّولية وضمن حدود الوقت المتاح.

ج. تتطلب المنافسة تطوراً في الأداء ليشمل عناصر جديدة تعتمد على التكنولوجيا.

ح. عدم اللجوء إلى أساليب غير أخلاقيّة لجذب العملاء حتى يمكن توفر مقومات التّقدم لمهنة التدقيق.

نظراً للتطورات الاقتصادية التي تشهدها سورية، مثل تأسيس سوق للأوراق المالية، وتعاظم دور الشركات المساهمة، بالإضافة إلى دخول مكاتب التّدقيق الأجنبية إلى السوق السورية بجانب مكاتب التّدقيق السورية، فإن الاختيار بين مكاتب التّدقيق سيقع على من يكتسب أعلى مستوى من القدرة التّنافسيّة، ولما كان من الصعب قياس هذا المستوى قياساً موضوعياً كان لابد من الاستعانة ببعض المتطلبات أو المؤشرات التي تشير إلى القدرة التنافسية – تم استعراضها آنفاً–. ولكن كي يحقق المراجع أفضل قدرة تنافسية، عليه مراعاة عوامل عديدة يمكن أن تؤثر في بلوغه لأرفع مستوى من هذه القدرة، لذلك سيتم عرض هه العوامل – استناداً إلى الدراسات السابقة والكتب والمراجع العلمية . أدناه.

-1: مستوى جودة الأداء المهني للتدقيق:

تعرف جودة التدقيق بأنها أداة لتقليل خطر التدقيق وأخطائه إلى أقل حد ممكن، حيث تقاس جودة التدقيق بمدى احتمال قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف المخالفات الواردة في القوائم المالية من خلال اتباعه للإجراءات التي تمكنه من ذلك.

يلاحظ حدوث تنامٍ في سوق خدمات التدقيق يتمثل في زيادة عدد العملاء والمدققين، وزادت المنافسة بين مكاتب التدقيق مما أتاح للعملاء مجالاً واسعاً للاختيار والمفاضلة بين تلك المكاتب، وظهرت الحاجة لتسويق الخدمات التي تؤديها المكاتب في محاولة منها لتحقيق التنافس مع غيرها من المكاتب، وذلك على أساس الأتعاب أو تقديم خدمات متميزة. لذلك أصبحت جودة التدقيق هي أحد مجالات التمييز بين مكاتب التدقيق، والمنافسة على أساس الجودة كبديل للمنافسة السعرية (Carcello, 1992).

-2: الالتزام بمعايير التدقيق الدولية:

تعرف معايير التدقيق الدّوليّة بأنها الأنماط التي يجب أن يلتزم بها المدقق أثناء أداء التدقيق ويتم بناء عليها عمل التدقيق المؤدى من حيث جودته ومن حيث الأهداف التي ينبغي الوصول إليها من القيام بعملية التدقيق. أي أنها مقاييس للأداء تحدد الأهداف وتوضح أساليب تحقيقها، وتعد قواعد عامة متفق عليها (يوسف، 1992).

إن مكاتب التدقيق تواجه فعلاً منافسة حادة يوماً بعد يوم وضغطاً متزايداً على التكاليف. لذلك فإن الدخول في المنافسة الشريفة (المستندة على خدمة العميل بشكل سريع وبخبرة وبواسطة مهنيين ذو كفاءة) على خدمة العميل بشكل يستلزم أن تكون تلك المكاتب متمتعة بالكفاءة، ولتحقيق ذلك الهدف ينبغي عليها تطبيق معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً، وتجميع الدليل الكافي لمقابلة متطلبات تلك المعايير (الإيباري، 2007).

-3 عملية تحديد أتعاب التدقيق:

يقصد بأتعاب التدقيق الأجر الذي يحصل عليه المدقق مقابل قيامه بأعمال التدقيق التي يكلف بها من أحد عملائه حسب الاتفاق الذي تم بينهما. فالأتعاب هي المقابل المادي لأداء خدمة التدقيق. حيث يقوم المدقق بأداء خدمة التدقيق لحسابات العميل مقابل أن يتقاضى أتعاباً معينة يتم تحديدها والاتفاق عليها عند التعاقد. ويجب أن تكون أتعاب التدقيق متناسبة مع الوقت والجهد المبذول، ولا يجوز الاتفاق على الأتعاب المشروطة (أيّ عدم دفع الأتعاب إلا إذا تم التّوصّل إلى قرار محدّد أو نتيجة معيّنة أو إذا كانت الأتعاب تتوقّف بطريقة أو بأخرى على نتائج هذه الخدمات. أي قيمة الأتعاب معلّقة على تحقّق شرط معيّن. كما لا يجوز تحديد الأتعاب على أساس نسبة مئويّة من قيمة الأعمال ونتائجها).

في سبيل تحقيق المدقق الخارجي للهدف الذي يسعى إليه وهو تعظيم أتعابه من التدقيق، وفي ظل وجود منافسة من مكاتب تدقيق أخرى على العميل، يمكن أن يقبل بعض المدققين أتعاباً متدنية لكسب بعض العملاء وعلى أمل زيادة الأتعاب مستقبلاً، وهو ما ينعكس على أداء المدقق وكفاءته (عبد الحليم، 2010).

-4: استخدام التقنيات الحديثة في التدقيق:

تعني التقنيات الحديثة استخدام الأساليب والوسائل المستحدثة في أداء الأعمال. وفي مجال تدقيق الحسابات تعني استخدام أحدث الأساليب والتطورات التقنية المبنية على استخدام الحاسب الآلي في أداء خدمات التدقيق، وبذلك لتتلاءم مع ظروف العمل في الشركات الخاضعة للتدقيق، ويتمثل ذلك في التشغيل الإلكتروني للبيانات.

لقد أصبح المدقق الخارجي يواجه تحدياً جديداً يتمثل في ضرورة الإلمام بالأساليب الحديثة في عملية التدقيق، حتى يتأقلم مع بيئة الأعمال الجديدة، وأن يكون مؤهلاً تأهيلاً علمياً ومهنياً ملائماً لبيئة التدقيق الجديدة بهدف دعم مركزه التنافسي في السّوق (الصمّادي، 2007).

-5: حجم مكتب التدقيق:

توجد عدة مؤشرات لحجم المكتب هي: حجم المكتب نفسه أو مساهمته النسبية في سوق خدمات التدقيق، أو السمعة الطيبة للمكتب، أو عدد العملاء، أو إيرادات المكتب. يُعد حجم المكتب ذا أهمية بالغة في اختياره من قبل العملاء، خاصة أن العميل كبير الحجم عادة ما يُسند عملية التدقيق فيه إلى مكتب تدقيق كبير، حيث تتوافر لديه الكفاءات البشرية المتميزة، والإمكانيات المادية الفنية التي تساعده في إنجاز مهامه بكفاءة عالية (العمري وآخرون، 2005).

-6: الخدمات الأخرى التي يقدمها المدقق الخارجي:

تتعدد الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي، كخدمات الضرائب، وخدمات الاستشارات الإدارية، وخدمات المحاسبة، والاستشارات وخدمات متعلقة بالعمليات والمنتج. تحقق جميع هذه الخدمات ميزة تنافسية للمدقق الخارجي وتدعم قدرته التنافسية وتحقق مصالحه (عبد والسامراني، 2009).

- **7: النفوذ الاجتماعي للشركاء في مكتب التدقيق :** عندما يكون أحد الشركاء في مكتب التدقيق أو صاحب المكتب قد شغل منصب في المجتمع، مما قد ينعكس في تمتعه بنفوذ وعلاقات واسعة وكذلك ارتباط مع بعض الجهات ذات العلاقة ببعض الشركات الخاضعة للتدقيق. ولاشك أن مثل هذا العنصر يلعب دوره في اختيار المدقق أولاً ثم تحديد أتعابه (Ghosh & Moon, 2005).

- **8: مستوى تخصص مكتب التدقيق في النشاط أو الصناعة:** يعد التخصص الصناعي أحد مداخل التطور في ممارسة المهنة لمواجهة التطورات في بيئة الأعمال، ويعد أبرز مداخل الاستمرارية في سوق التدقيق لمواجهة المنافسة المتزايدة في ظل العولمة وانفتاح الأسواق. يمثل التخصص الصناعي مدخلاً مهماً للتميز والتحسين المستمر في الخدمات التي يقدمها المدقق بما ينعكس في النهاية على كفاءة قرارات وأحكام مستخدمي المعلومات المحاسبية (غالي، 2002).

-9: وجود لجان التدقيق عند العملاء: لجان التدقيق هي لجان فرعية تتكون من ثلاثة أعضاء على الأقل وتكون تابعة لمجلس إدارة الشركة وتتألف من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين الذين يملكون المهارات المحاسبية. وتهدف إلى الإشراف على أعمال المدقق الداخلي والخارجي، وتقصّي الحقائق عن الموضوعات التي يكلفها مجلس الإدارة. إن وجود لجنة التدقيق في الشركة يجعلها هي المسؤولة عن ترشيح وتعيين وعزل مدقق الحسابات وتحديد أتعابه وتسوية أي خلافات قد تنشأ بينه وبين إدارة الشركة أثناء قيامه بواجبه. مما يضمن سلامة عملية التدقيق، وتقليل ضغوط الإدارة على المدققين وزيادة ثقة الأطراف المستفيدة من خدمات التدقيق (حمادة، 2010).

تجدر الإشارة إلى أنّ مهنة التدقيق في سوريّة مرت بظروف صعبة إلى أن تم إصدار الميثاق المهني عام 1990، على اعتباره المرشد الأساسي عند القيام بالمراجعة، لكنها لم تواكب التطورات الحاصلة في الدول الأخرى كالأردن ومصر، إلا عندما أصدر السيد الرئيس بشار الأسد بتاريخ 2009/12/1 القانون رقم /33/ القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق، والذي يهدف إلى الإشراف على مهنة المحاسبة والتدقيق، للارتقاء بمستوى أدائها، والتأكيد على مستوى جودة ودقة عمل شركات المهنة، ومدققي الحسابات في سورية، والرقابة على الأعمال المحاسبية والمالية، تدعيماً للثقة في أنشطة المحاسبة والتدقيق. كما تم إصدار العديد من التشريعات خلال السنوات الأخيرة التي تتماشى مع التطورات الحاصلة في سورية، وتؤكد أهمية مدقق الحسابات. أبرز هذه التشريعات يتجلى في إخضاع مهنة التدقيق في سورية إلى قانون الشركات الصادر بالقانون التشريعي رقم/3/ تاريخ 2008/3/4.

كما نصت قوانين وتشريعات أخرى على ضرورة اعتماد محاسب قانوني لتدقيق تلك الحسابات الخاضعة لها مثل قانون التعاون السكني وقانون الاستثمار رقم / 8/ لعام 2006 وغيرها. كما أصدر رئيس مجلس الوزراء القرار رقم /3944/ لعام 2006 نظام اعتماد مفتش الحسابات لدى هيئة الأوراق المالية.

يتضح مما سبق قيام المشرع السوري بالتأكيد على أهمية مدقق الحسابات من ناحية، وحرصه على تعزيز مكانة المهنة ومركزها الاجتماعي من ناحية أخرى، الأمر الذي من شأنه تدعيم الثقة بتلك المهنة، كونها المصدر الرئيس لقوة المهنة وديمومتها.

يرى (البهلول، 1997) أن التنظيم المهني في كل الدول – ولاسيما المتقدمة –، يعد الأساس في العمل على تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق من خلال القيام بالأبحاث والدراسات التي تكفل رفع سوية أعضائها علمياً ومهنياً، والحفاظ على سمعة المهنة من خلال الآداب المهنية التي تحددها، والتي يتقيد بها أعضاء المهن طوعاً.

رغم إصدار العديد من التشريعات الهادفة للارتقاء بمستوى مهنة تدقيق الحسابات في سورية، إلا أنها مازالت تواجه تحديات كبيرة تتمثل في المنافسة التي بدأت تواجهها من قبل شركات التّدقيق الكبرى التي افتتحت فروعاً لها على الأراضي السورية، ولاشك أن التوجه الحالي للاقتصاد السوري يوحي بزيادة الانتقادات إلى المهنة، حيث إن افتتاح سوق للأوراق المالية لابد أن يشكل تهديداً إضافياً على جمعية المحاسبين القانونيين السورية، يتمثل بإيجاد صيغة معينة تمكن من إصدار معايير تدقيق سورية والعمل على رفع كفاءة أعضائها، وذلك بهدف مواجهة الكفاءة العلمية والمهنية العالية لشركات التدقيق الكبرى المنافسة (الحارث، 2009).

يرى (البهلول، 1997) أن مهنة التّدقيق تفتقد المقومات الأساسية من الناحيتين القانونية والمهنية العلمية، وهي لا تواكب التطورات الحديثة، ونصوصها غير قادرة على الوفاء بالمتطلبات المعاصرة للمهنة، والتي ترسخت في أدبياتها وأصبحت عاجزة عن مسايرة التطور الحاصل حتى في دول مجاورة مثل الأردن ولبنان، كما أن جمعية المحاسبين القانونيين السورية لم تقم بأي دور فعال حتى الآن، وخصوصاً فيما يتعلق بوضع المعايير المهنية المستندة إلى الفروض المنطقية لتدقيق الحسابات. إن عمل المدقق السوري يتسم بالفردية، إذ إنه لا يوجد نص صريح في نظام المحاسبين القانونيين حول السماح بتكوين شركات تدقيق مدنية، لذلك تتوجه الشركات المساهمة نحو شركات التدقيق الكبرى التي افتتحت لها فروعاً في سورية، نتيجة ضعف ثقتها بكفاءة المدقق السوري. بين (الحارث، 2009) أن الشكل الغالب للشركات في سورية، هو شركات عائلية، لا تستخدم الأساليب العلمية في الإدارة أو المحاسبة، ولا تتبع حاجتها لخدمات مدقق الحسابات إلا من وراء المتطلبات القانونية التي تلزم تلك الشركات، بأن تقدم بيانات مالية مختومة بختم مراجع الحسابات للجهات الضريبية، وبالتالي تحول مدقق الحسابات ليقدم خدمة ضريبية للتجار. وأوضح (البهلول، 1997) غياب إرشادات التعليم المهني المستمر عن أدبيات جمعية المحاسبين القانونيين، إذ يتم بموجب تلك الإرشادات اعتبار التعليم المستمر شرطاً أساسياً يؤهل المحاسبين القانونيين للاستمرار في عضوية الجمعية، وحتى في استمرار حصولهم على الترخيص اللازم لممارسة المهنة. كما أنّ مهنة التدقيق لم تلق الاهتمام اللازم رغم دورها في حماية الاقتصاد الوطني، حيث إنها المهنة الوحيدة التي ليس لها تنظيم نقابي تعنى بها، وترعى مصالح ممارسيها.

ناقش (Albahloul, 2004) واقع سوق التّدقيق في سورية، حيث بين أنها اتسمت بمحدوديتها وصغر حجمها وخاصة قبل صدور القوانين المشجعة على الاستثمار في بداية فترة التسعينات، وذلك نتيجة قلة عدد الشركات المساهمة العاملة ضمن السوق السورية، الأمر الذي نتج عنه ضعف فاعلية هذه السوق، لكن ومنذ صدور قانون الاستثمار رقم/10/ في عام 1991، تأسست العديد من الشركات المساهمة التي كان لابد من تدقيق حساباتها، كما ازداد عدد الشركات المتعددة الجنسيات التي دخلت السوق السورية، مما خلق طلباً متزايداً على خدمات التدقيق الدولية، الأمر الذي شجع شركات التّدقيق الدولية على افتتاح فروع لها مع شركاء سوريين خلال عام 2000، وتمثلت طبيعة خدماتها بتقديم خدمات التدقيق فقط للشركات المتعددة الجنسيات الشريكة للحكومة السورية في مجال النفط مثل شركات (Shell, Total)، وذلك لأن القانون السوري يمنع شركات التدقيق الدولية من تقديم خدماتها للسوق المحلية، إلا أن هذه الشركات قد تجاوزت المعضلة بالدخول إلى السوق السورية بالاشتراك مع مدققين سوريين.

وبذلك يتضح أن مهنة التدقيق تتجه قدماً نحو مستوى أرقى، ولاسيما بعد إصدار القانون رقم / 33/ القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق، والذي يتجلى دوره الأساسي في تنظيم المهنة والإشراف عليها، وذلك في سبيل تحسين الثقة في جودة التقارير المالية، من خلال تحديده القواعد التي تضمن جودة خدمة التدقيق، وإنزاله أشد العقوبات بكل من يخالف تلك القواعد، وشطب اسمه من سجل الجمعية إذا استلزم الأمر، خاصةً عند إخلاله بقواعد السلوك المهني، كما يتضح أن كفاءة المراجع السوري لا تتناسب مع التطورات الحاصلة في سورية، وفي مقدمتها ظهور سوق للأوراق المالية، الأمر الذي يتطلب إعادة النظر في التأهيل العلمي والمهني لمدقق الحسابات السوري.

النتائج والمناقشة:

1-: تحليل البيانات الخاصّة بالقدرة التنافسية لمكتب التدقيق:

جدول رقم (1): نتائج الإحصاءات الوصفيّة المتعلقة بالقدرة التنافسية لمكتب التدقيق

البند	Mean	Std. Deviation	t	Sig. (2-tailed)
يحكم المستخدم على مكتب التدقيق من الرضا الواضح للمستخدمين الآخرين لخدمات المكتب.	4.02	1.469	16.456	.000
تستند القدرة التنافسية لمكاتب التدقيق إلى مهارات بشرية عالية وقاعدة علمية قوية.	3.83	.820	13.375	.000
الجامعات والمعاهد المتخصصة وعقد دورات تدريبية مستمرة، والبنية التشريعية المتطورة من الصناعات المساندة لمهنة التدقيق في سبيل تحقيق مزايا تنافسية عالميّة.	3.87	1.260	12.016	.000
الخبرة في التجديد والابتكار لمكتب التدقيق تدعم القدرة التنافسية	3.78	1.130	7.427	.000
تلبية احتياجات العملاء في سبيل تحقيق القدرة على المنافسة هو التحدي الأكبر لمكاتب التدقيق.	3.89	1.015	12.142	.000
تتطلب المنافسة في عصر العولمة تغيراً في الأداء ومقوماته ليشمل عناصر جديدة تعتمد على العلم والتقنيات الحديثة.	3.78	1.130	7.427	.000
عدم اللجوء إلى أساليب غير أخلاقية لجذب العملاء حتى يمكن توفير مقومات التقدم لمهنة التدقيق.	3.473	.03535	13.399	.000
القدرة التنافسية لمكتب التدقيق	3.8061	1.1041	9.722	.000

من الجدول رقم (1) يمكن الاستنتاج أنّ المدقق الخارجي السّوري يدرك مفهوم وأهمية القدرة التنافسية بدرجة متوسطة إذ جاء المتوسط الحسابي لتأييد المبحوثين للمتطلبات التي تعكس مفهوم القدرة التنافسية (3.8061). ويتضح أن القدرة التنافسية للمدقق الخارجي تستند إلى رضا العميل بدرجة عالية، إذ بلغت درجة توافر هذا المتطلب 4.02 وذلك يعود إلى أن العميل (طالب الخدمة) يفضل أن يكون في أحسن وضع للحصول على خدمة بأعلى جودة وأقل تكلفة في نفس الوقت.

2-: تحليل البيانات الخاصّة بالعوامل المؤثرة على القدرة التنافسية للمدقق الخارجي السوري:

2-1: مستوى جودة الأداء المهني للتدقيق:

جدول رقم (2): نتائج الإحصاءات الوصفيّة المتعلقة بمستوى جودة الأداء المهني للتدقيق

Sig. (2-tailed)	t	Std. Deviation	Mean	N	البند
.000	7.428	1.469	4.02	115	هناك نظرة عامة أن الهدف من التدقيق هو اكتشاف الغش والخطأ.
.000	7.400	1.260	3.87	115	ضعف نظام الرقابة الداخلية لدى الشركات محل التدقيق (العملاء) يؤثر سلباً على جودة الأداء المهني.
.000	7.427	1.130	3.78	115	تقييم العملاء الجدد والحاليين قبل قبول أعمال التدقيق الخاصة بهم يؤثر إيجاباً على جودة الأداء المهني للمكتب.
.000	10.069	.948	3.89	115	توافر الخبرة المهنية لفريق التدقيق بالمشاكل المحاسبية المرتبطة بنشاط الشركة محل التدقيق يؤثر إيجاباً على جودة الأداء المهني.
.000	7.427	1.130	3.78	115	درجة اهتمام العاملين بمعايير العمل الميداني المتعارف عليها أثناء أداء التدقيق يؤثر إيجاباً على جودة الأداء.
.000	8.586	1.336	3.87	115	جودة أداء التدقيق تعد أحد العوامل الترجيحية التي تميز المدقق عن غيره من المنافسين.
.000	7.400	1.260	4.07	115	إن اتباع مكتب التدقيق لبرنامج جودة التدقيق يترتب عليه زيادة المقدرة التنافسية للمكتب.
.000	10.073	.96584	3.9072	115	مستوى جودة الأداء المهني لمكتب التدقيق

من الجدول رقم (2) يتضح أن المتوسط الحسابي لتوافر مستوى الجودة 3.91، وهذا يعني أن مكاتب التدقيق تقدم خدماتها بمستوى متوسط من الجودة،

2-2: درجة الالتزام بمعايير التدقيق الدولية:

جدول رقم (3): نتائج الإحصاءات الوصفيّة المتعلقة بدرجة الالتزام بمعايير التدقيق الدولية

Sig. (2-tailed)	t	Std. Deviation	Mean	N	البند
.000	8.586	1.336	4.07	115	إن توافر مجموعة من معايير الأداء المهني يعد من المقومات الأساسية التي ينبغي توافرها لأي عمل مهني ناجح ومتطور.
.526	.637	1.245	3.07	115	تساعد معايير التدقيق على إمداد المدققين بالمعرفة اللازمة لإنجاز المهام المختلفة.
.260	1.132	.865	3.09	115	تؤثر المعرفة التراكمية والخبرة الكافية لمكاتب التدقيق إيجاباً في قدرتها التنافسية.
.000	.869	18.181	4.19	115	يساعد الالتزام بمعايير التدقيق المهنية على تمسك المدقق بالاعتماد على نتائج الاختبارات عند إبداء رأيه المهني.
.000	5.700	1.407	2.25	115	يساعد اطلاع مكتب التدقيق على أحدث التطورات في المعايير على جعل نظرته متجددة، مما يزيد من احتمال كشف الأخطاء.
.226	.637	1.08471	3.335	115	درجة الالتزام بمعايير التدقيق الدولية

من الجدول السّابق يتّضح أنّ درجة تطبيق معايير التدقيق الدوليّة من قبل مدققي الحسابات الخارجيين الذين شملتهم الدّراسة هي متوسطة، إذ بلغ المتوسط الحسابي لدرجة التزام أفراد العينة المشمولة 3.35. وهذا غير مقبول على أساس أن الالتزام بمعايير التدقيق يجب أن يكون صارماً في بيئة التدقيق، وهو متطلب أساسي لضرورة بقاء المدقق واستمراره في السّوق.

2-3: عملية تحديد أتعاب عملية التدقيق:

جدول رقم (4): الإحصاءات الوصفية المتعلقة بتحديد أتعاب عملية التدقيق

Sig. (2-tailed)	t	Std. Deviation	Mean	N	البند
.000	13.229	1.000	4.00	115	عدم وجود معايير لتحديد أتعاب المدقق بما يتناسب مع العمل الذي يقوم به المدقق الخارجي.
.000	4.089	1.209	4.28	115	الأتعاب التي يتقاضاها المراجعون غير عادلة ولا تتناسب مع ما يبذلونه من وقت و جهد.

مماطلة العملاء في تحديد وتسديد قيمة أتعاب التدقيق.	115	4.10	.882	16.456	.000
عملية تحيد أتعاب التدقيق	115	3.96	0.99	3.087	.000

يشير الجدول رقم (4) أنّ مدققي الحسابات الذين شملتهم الدّراسة يقدّمون خدمات التدقيق للعملاء مقابل مستوى أتعاب لا تتناسب مع حجم الأعمال والمسؤوليات القانونية التي يتحملها المدقق، إذ جاءت درجة توافر هذا المتغير – البالغة (3.96)– عالية. وهذا يشير إلى أن المنافسة السعرية تسود في سوق المهنة فيتم تحديد الأتعاب بأقل مما يجب.

2-4: استخدام التقنيات الحديثة في التدقيق:

جدول رقم: (5) الإحصاءات الوصفية المتعلقة باستخدام التقنيات الحديثة في التدقيق

البند	N	Mean	Std. Deviation	t	Sig. (2-tailed)
تزايد استعمال الحاسب الآلي في الشركات الخاضعة للتدقيق يؤدي إلى تعقيد عملية التدقيق.	115	1.90	.917	12.807	.000
استخدام التقنيات الحديثة في تشغيل البيانات مثل نظم الحاسبات والاتصالات يمثل تحدياً كبيراً أمام المدققين السوريين.	115	2.34	1.01	4.06	.000
استخدام التقنيات الحديثة في التدقيق يؤدي إلى خدمة أفضل وتزيد القدرة التنافسية.	115	2.81	1.221	8.730	.000
عدم مواكبة بعض أعضاء المهنة للتطورات في استخدام التقنيات الحديثة.	115	1.91	1.081	.863	.390
يوفر استخدام تكنولوجيا المعلومات إجراءات رقابية لاكتشاف الأخطاء في حال حدوثها.	115	1.41	.7058	7.984	.000
استخدام التقنيات الحديثة في التطبيق	115	2.074	.5403	18.984	.000

يتضح من الجدول السّابق رقم (5) أن استخدام التقنيات الحديثة ضعيف وبسيط في مكاتب التدقيق السورية، حيث جاء المتوسط لدرجة استخدام المدقق التقنيات الحديثة منخفضاً (2.074). وهذا يشير إلى ضعف الكفاءة والخلفية المهنية والأكاديمية – لأفراد العينة الذين شملتهم الدراسة – في استخدام الحاسب الحالي، مما يسبب قصوراً في أداء المدقق المهني.

2-5: تحليل البيانات الخاصة بحجم مكتب التدقيق:

جدول رقم: (6) الإحصاءات الوصفية المتعلقة بحجم مكتب التدقيق

Sig. (2-tailed)	t	Std. Deviation	Mean	N	البند
.000	6.772	1.183	2.18	115	تهتم مكاتب التدقيق الكبرى بالتخصص وتقسيم العمل داخل المكتب وتوفير المدققين.
.000	5.095	1.354	2.71	115	يتوافر لدى مكاتب التدقيق السورية العناصر البشرية ذات الكفاءة العالية حيث تتوافر الإمكانيات المادية لجذب هذه العناصر.
.000	3.410	1.00849	2.17	115	حجم المكتب أو الشهرة يؤثر في جذب العملاء واختيارهم للمكتب دون غيره.
.003	3.087	1.661	2.43	115	ارتباط المكتب بأحد مكاتب التدقيق العالمية له تأثير على قرار العميل باختيار المكتب دون غيره.
.001	1.252	1.778	2.67	115	العميل يتحول إلى مكاتب التدقيق الكبيرة ليحصل على مزايا التخصص والارتباط باسم مكتب التدقيق.
.000	13.694	1.38375	2.432	115	تتميز مكاتب التدقيق الكبيرة بضخامة إيراداتها وذلك يعني عدم اعتمادها على عميل رئيس، وهذا يؤدي إلى زيادة درجة الاستقلال.
.000	12.457	1.172	2.432	115	حجم مكتب التدقيق

يتضح من الجدول السابق أن درجة حجم المكاتب صغيرة (2.43) . وهذا من ناحية أولى يشير إلى أنّ هذه المكاتب تقيم علاقات شخصية مع العملاء وهذا يصعب توافره في المكاتب الكبيرة. ومن ناحية أخرى يشير إلى تدني مستوى الإمكانيات الفنية والإيرادات لتلك المكاتب، على أساس أن المكاتب الكبيرة تمتلك دون غيرها وفورات في الحجم وخبرات تراكمية وإمكانيات مادية وفنية لا تمتلكها المكاتب الصغيرة.

2-6: تحليل البيانات الخاصة بالخدمات الأخرى التي يقدمها المدقق الخارجي:

جدول رقم: (7) الإحصاءات الوصفية المتعلقة بالخدمات الأخرى التي يقدمها المدقق الخارجي

Sig. (2-tailed)	t	Std. Deviation	Mean	N	البند
.000	15.283	1.073	4.10	115	يوجد طلب متزايد على المدقق الخارجي لتقديم الخدمات الأخرى إضافة إلى خدمات التدقيق.
.000	.996	18.549	4.24	115	الخدمات الأخرى التي تقدمها مكاتب التدقيق السورية تشكل جزءاً من أنشطة مكاتب التدقيق السورية.

الإيرادات التي تحصل عليها مكاتب التدقيق من تقديم الخدمات الأخرى تشكل جزءاً هاماً من إيراداتها.	115	4.10	16.717	.981	.000
تقوم مكاتب التدقيق بتقديم خدمات إضافية للعملاء بأتعاب قليلة للحصول على رضاهم.	115	3.86	1.235	10.409	.000
الخدمات الاستشارية التي يقدمها المدقق للعميل تزيد من قوة المدقق لدى العميل.	115	4.09	1.274	9.147	.000
الخدمات الأخرى التي يقدمها المدقق الخارجي	115	4.078	30.779	.59177	.000

تقوم معظم مكاتب التدقيق السورية بتقديم الخدمات الأخرى بخلاف التّدقيق، حيث جاءت درجة تقديم هذه الخدمات عالية (4.078).

2-7: تحليل البيانات الخاصة بمستوى تخصص مكتب التدقيق في النشاط أو الصناعة:

جدول رقم (8) الإحصاءات الوصفية المتعلقة بمستوى تخصص مكتب التدقيق في النشاط أو الصناعة

البند	N	Mean	Std. Deviation	t	Sig. (2-tailed)
تخصص مدقق الحسابات في القطاع الصناعي يمثل مدخلاً مهماً للوفاء باحتياجات السّوق.	115	3.83	.963	13.262	.000
يعدّ التخصص أحد مداخل الاستمرارية في سوق التدقيق لمواجهة المنافسة المتزايدة في ظل العولمة.	115	3.95	1.094	11.328	.000
التخصص الصناعي لمدقق الحسابات يمثل استراتيجية تميزية لتجنب أكبر قدر من المنافسة على الأتعاب.	115	3.26	.978	3.478	.001
مستوى التخصص الصناعي لمكتب التدقيق	115	3.68	.65324	22.168	.001

توضح نتائج الجدول السابق رقم (8) أنه يوجد مكاتب تدقيق متخصصة في قطاع معين، وتتوافر بدرجة متوسطة في السوق السورية إذ بلغ المتوسط الحسابي لهذا المتغير (3.68).

2-8: تحليل البيانات الخاصة بالنفوذ الاجتماعي للشركاء في مكتب التدقيق:

جدول رقم (9) الإحصاءات الوصفية المتعلقة بالنفوذ الاجتماعي للشركاء في مكتب التدقيق

البند	N	Mean	Std. Deviation	t	Sig. (2-tailed)
إذا كان أحد الشركاء في مكتب التدقيق قد شغل منصب له حيثياته في المجتمع فيؤثر في اختيار مكتب التدقيق.	115	3.96	.65324	22.168	.000

إذا كان أحد الشركاء في مكتب التدقيق أو صاحب المكتب يتمتع بنفوذ وعلاقات واسعة فإن ذلك يؤثر في اختيار مكتب التدقيق.	115	3.50	1.435	3.704	.000
عامل النفوذ الاجتماعي للشّركاء في مكتب التدقيق	115	3.73	1.121	7.345	.000

توضح نتائج الجدول السابق رقم (9) أن أفراد العينة الذين شملتهم الدراسة بأنّ مكاتب التدقيق تتمتّع بعلاقات اجتماعية واسعة بدرجة متوسطة، وهذا يشير إلى إمكانية استجابة هؤلاء إلى رغبات العميل والتساهل في تقدير الأتعاب التي يطلبها نتيجة المعرفة المسبقة به، لاسيما أن الفرد السوري يتميز ببعض الصفات التي تمكنه من تكوين علاقات اجتماعية وصداقة مع الأشخاص الآخرين، مما يساعده على اكتساب ثقتهم وتفضيل بعضهم له.

2-9: تحليل البيانات الخاصة بوجود لجان المراجعة عند العملاء:

جدول رقم (10) الإحصاءات الوصفية المتعلقة بوجود لجان المراجعة عند العملاء

البند	N	Mean	Std. Deviation	t	Sig. (2-tailed)
في حالة وجود لجنة تدقيق فإنها تقوم بالتأكد من جودة الأداء المهني للمدقق.	115	3.40	.001	3.30	.000
تعد لجنة التدقيق أحد الضوابط الأساسية المانعة لحدوث الأخطاء لصلتها الوثيقة مع كل من المدقق الداخلي ومجلس الإدارة والمدقق الخارجي.	115	3.64	1.106	8.597	.000
عامل لجان التدقيق	115	3.599	.796	22.595	.000

من الجدول السابق رقم (10) يتضح أن لجان التدقيق تتوافر لدى الشركات السورية بدرجة متوسطة، وهذا يشير إلى أن لجوء تلك الشركات إلى مكاتب التدقيق الكبرى، نظراً لأنّ لجان التدقيق ترغب في أداء خدمة التدقيق بأعلى جودة ممكنة، وهذا يؤدي إلى انحصار الاختيار في مكاتب محددة.

اختبار الفرضيّات:

1: اختبار الفرضية الأولى: لا توجد علاقة بين مستوى جودة الأداء المهني للتدقيق والقدرة التنافسية للمدقق الخارجي السوري.

جدول رقم (11) اختبار العلاقة بين مستوى جودة الأداء المهني للتدقيق والقدرة التنافسية للمدقق الخارجي

المتغير المستقل	المتغير التابع	Pearson Correlation	Sig	قوة الارتباط
مستوى جودة الأداء المهني للتدقيق	القدرة التنافسية للمدقق الخارجي السوري	.354**	.000	علاقة طردية متوسّطة ذات دلالة إحصائية

من الجدول السّابق يتّضح وجود علاقة طردية بين مستوى جودة الأداء المهني للتدقيق والقدرة التنافسية للمدقق الخارجي السوري. وهذه العلاقة هي ذات دلالة إحصائية حيث قيمة SIG أصغر من 0.01.

وبناء عليه يمكن رفض الفرضية الأولى.

2: اختبار الفرضية الثانية: لا توجد علاقة بين درجة الالتزام بالمعايير الدوليّة للتدقيق والقدرة التنافسية للمدقق الخارجي السوري.

جدول رقم (12) اختبار العلاقة بين درجة الالتزام بالمعايير الدوليّة للتّدقيق والقدرة التنافسية للمدقق الخارجي

المتغير المستقل	المتغير التابع	Pearson Correlation	Sig	قوة الارتباط
درجة الالتزام بالمعايير الدوليّة للتدقيق	القدرة التنافسية للمدقق الخارجي السوري	.181	.000	علاقة ضعيفة ذات دلالة إحصائية

من الجدول السّابق يتّضح وجود علاقة طردية بين درجة الالتزام بالمعايير الدوليّة للتدقيق والقدرة التنافسية للمدقق الخارجي السوري. وهذه العلاقة هي ذات دلالة إحصائية حيث قيمة SIG أصغر من 0.01.

وبناء عليه يمكن رفض الفرضية الثانية.

3: اختبار الفرضية الثالثة: لا توجد علاقة بين عملية تحديد أتعاب التدقيق والقدرة التنافسية للمدقق الخارجي السّوري

جدول رقم (13) اختبار العلاقة بين عملية تحديد أتعاب التدقيق والقدرة التنافسية للمدقق الخارجي

المتغير المستقل	المتغير التابع	Pearson Correlation	Sig	قوة الارتباط
تحديد أتعاب التدقيق	القدرة التنافسية للمدقق الخارجي السوري	.498**	.000	علاقة طردية متوسّطة ذات دلالة إحصائية

من الجدول السّابق يتّضح وجود علاقة طردية بين عملية تحديد أتعاب التدقيق والقدرة التنافسية للمدقق الخارجي السوري. وهذه العلاقة هي ذات دلالة إحصائية حيث قيمة SIG أصغر من 0.01. وبناء عليه يمكن رفض الفرضية الثالثة.

4: اختبار الفرضية الرابعة: لا توجد علاقة بين استخدام التقنيات الحديثة في التدقيق والقدرة التنافسية للمدقق الخارجي السوري.

جدول رقم (14) اختبار العلاقة بين استخدام التقنيات الحديثة في التدقيق والقدرة التنافسية للمدقق الخارجي

المتغير المستقل	المتغير التابع	Pearson Correlation	Sig	قوة الارتباط
استخدام التقنيات الحديثة في التدقيق	القدرة التنافسية للمدقق الخارجي	.040	.556	لا علاقة ذات دلالة إحصائية

من الجدول السّابق يتضح عدم وجود علاقة بين استخدام التقنيات الحديثة في التدقيق والقدرة التنافسية للمدقق الخارجي، حيث قيمة SIG أكبر من 0.05، وعليه يمكن قبول الفرضية الرابعة.

5: اختبار الفرضية الخامسة: لا توجد **علاقة** بين حجم مكتب التدقيق والقدرة التنافسية للمدقق الخارجي السّوري.

جدول رقم (15) اختبار العلاقة بين حجم مكتب التدقيق والقدرة التنافسية للمدقق الخارجي.

المتغير المستقل	المتغير التابع	Pearson Correlation	Sig	قوة الارتباط
حجم مكتب التدقيق	القدرة التنافسية للمدقق الخارجي	.751**	.000	علاقة طردية قويّة جدّاً ذات دلالة إحصائية

من الجدول السابق يتضح وجود علاقة طردية قويّة جدّاً بين حجم مكتب التدقيق والقدرة التنافسية للمدقق الخارجي، وعليه يمكن رفض الفرضية الخامسة.

6: **الفرضية السادسة:** لا توجد علاقة بين الخدمات الأخرى التي يقدمها المدقق الخارجي وقدرته التنافسية.

جدول رقم (16) اختبار العلاقة بين الخدمات الأخرى التي يقدمها المدقق الخارجي وقدرته التنافسية.

المتغير المستقل	المتغير التابع	Pearson Correlation	Sig	قوة الارتباط
الخدمات الأخرى التي يقدمها المدقق الخارجي	القدرة التنافسية للمدقق الخارجي	.730**	.000	علاقة طردية قوية ذات دلالة إحصائية

من الجدول السّابق يتّضح وجود علاقة طردية بين الخدمات الأخرى التي يقدمها المدقق الخارجي وقدرته التنافسية. وهذه العلاقة هي ذات دلالة إحصائية حيث قيمة SIG أصغر من 0.01. وبناء عليه يمكن رفض الفرضية السادسة.

7: **الفرضية السابعة:** لا توجد علاقة بين النفوذ الاجتماعي للشركاء في مكتب التدقيق والقدرة التنافسية للمدقق الخارجي السوري.

جدول رقم (17) اختبار العلاقة بين النفوذ الاجتماعي للشركاء في مكتب التدقيق وقدرته التنافسية.

المتغير المستقل	المتغير التابع	Pearson Correlation	Sig	قوة الارتباط
النفوذ الاجتماعي	القدرة التنافسية للمدقق الخارجي	.613**	.000	علاقة طردية قويّة ذات دلالة إحصائية

من الجدول السّابق يتّضح وجود علاقة طردية قويّة بين النفوذ الاجتماعي للشركاء في مكتب التدقيق والقدرة التنافسية للمدقق الخارجي، والارتباط ذو دلالة إحصائية حيث قيمة SIG أصغر من 0.01. وهكذا يمكن رفض الفرضية السابعة.

8: **الفرضية الثامنة:** لا توجد علاقة بين مستوى تخصص مكتب التدقيق في النشاط أو الصناعة والقدرة التنافسية للمدقق الخارجي.

جدول رقم (18) اختبار العلاقة بين مستوى التخصص لدى مكتب التدقيق وقدرته التنافسية.

المتغير المستقل	المتغير التابع	Pearson Correlation	Sig	قوة الارتباط
مستوى تخصص مكتب التدقيق	القدرة التنافسية للمدقق الخارجي	.253**	.000	علاقة طردية متوسطة ذات دلالة إحصائية

من الجدول السّابق يتّضح وجود علاقة طردية متوسّطة بين مستوى تخصص مكتب التدقيق والقدرة التنافسية للمدقق الخارجي، والارتباط ذو دلالة إحصائية حيث قيمة SIG أصغر من 0.01 . وهكذا يمكن رفض الفرضية الثامنة.

9: **الفرضية التاسعة:** لا توجد علاقة بين **وجود لجان تدقيق عند العملاء** والقدرة التنافسية للمدقق الخارجي السوري.

جدول رقم (19) اختبار العلاقة بين وجود لجان التدقيق والقدرة التنافسية للمدقق الخارجي.

الأساليب	الإجراءات	Pearson Correlation	Sig	قوة الارتباط
مستوى التخصص لدى مكتب التدقيق	القدرة التنافسية للمدقق الخارجي	.211	.000	يوجد علاقة طردية ضعيفة ذات دلالة إحصائية

من الجدول السّابق يتّضح وجود علاقة طردية ضعيفة بين وجود لجان تدقيق والقدرة التنافسية للمدقق الخارجي حيث بلغت قيمة معامل الارتباط .211، والارتباط ذو دلالة إحصائية حيث قيمة SIG أصغر من 0.01 . وهكذا يمكن رفض الفرضية التاسعة.

الاستنتاجات والتوصيات:

الاستنتاجات:

1. لا يوجد إدراك كاف من قبل أفراد العينة الذين شملتهم الدراسة لمتطلبات القدرة التنافسية. إذ جاءت درجة تأييد المبحوثين لهذه المتطلبات متوسطة. وكانت المتطلبات الأكثر تعبيراً عن مفهوم القدرة التنافسية للمدقق الخارجي هي رضا مستخدمي خدمات مكتب التدقيق، وهذا يشير إلى إدراك المدققين الذين شملتهم العينة أهمية حكم رضا المستخدمين في دعم القدرة التنافسية لمكتب التدقيق على أساس أن طالبي خدمة التدقيق يرغبون بأداء هذه الخدمة من قبل مقدميها (مكاتب التدقيق) بمستوى رفيع من الجودة، الأمر الذي يحث مكاتب التدقيق على اتباع مسار التجديد والابتكار والتطوير في سبيل جني ميزة تنافسية وأداء أفضل الخدمات للعملاء. بينما المتطلبات الأقل تعبيراً عن القدرة التنافسية كانت عدم اللجوء إلى أساليب غير أخلاقية لجذب العملاء، فرغم تأثيره الكبير في تخفيض مخاطر المعلومات إلّا أنّه نال أقلّ تأييد من قبل أفراد العيّنة، ولعلّ ذلك مرتبط بأنّ رضا المستخدمين الآخرين عن الخدمات التي يقدمها المكتب – برأي أفراد العيّنة – يضمن عدم لجوء المكتب إلى أساليب غير أخلاقية، على أساس أنّ السمعة الحسنة هي المتحكّم الأساسي باختيار مكتب التدقيق.

2. يوجد توافر لمقومات القدرة التنافسية لدى المدقق الخارجي السوري، كمستوى جودة الأداء المهني للتدقيق، ودرجة الالتزام بالمعايير الدوليّة للتدقيق ، وعملية تحديد أتعاب التدقيق، واستخدام التقنيات الحديثة في التدقيق، وحجم مكتب التدقيق، والخدمات الأخرى التي يقدمها المدقق الخارجي، ووجود النفوذ الاجتماعي للشركاء في مكتب التدقيق، ومستوى تخصص مكتب التدقيق في النشاط أو الصناعة، ووجود لجان تدقيق عند العملاء . إن أكثر مقومات القدرة التنافسية للمدقق الخارجي السّوري توافراً هي الخدمات الأخرى بخلاف التدقيق المقدمة من قبله للعميل، إذ بلغت درجة توافر هذا العامل 4.078. بينما كانت أقل المقومات توفراً لدى المدقق السّوري هي عامل: حجم مكتب التدقيق، واستخدام التقنيات الحديثة في التدقيق، إذ بلغت درجة توافرهما 2.43، و2.74 على التّرتيب.

3. توجد علاقة طردية قوية جداً بين حجم مكتب التدقيق والقدرة التنافسية للمدقق الخارجي السوري.

4. توجد علاقات طردية قوية بين كل من المتغيرات المستقلة (والخدمات الأخرى التي يقدمها المدقق الخارجي، والنفوذ الاجتماعي للشركاء في مكتب التدقيق) والقدرة التنافسية للمدقق الخارجي السّوري (المتغير التابع).

5. توجد علاقة طردية متوسطة بين كل من مستوى جودة الأداء المهني للأداء ومستوى تخصص المكتب في

الصناعة وأتعاب التدقيق، وبين والقدرة التنافسية للمدقق الخارجي السّوري.

6. توجد علاقة طردية ضعيفة بين كل من درجة الالتزام بمعايير التدقيق المهنية وتوافر لجان التدقيق، وبين القدرة التنافسية للمدقق الخارجي.

7. عدم وجود علاقة بين استخدام المدقق السوري للأساليب الحديثة والقدرة التنافسية له.

التوصيات:

1. حث المدقّق السّوري على اتّباع كافة السّبل التي تمكّنه من تقديم منتج متميّز يحقق رضى المستخدم وبما لا يتنافى مع الجانب الأخلاقي للمهنة وفي حدود الوقت المتاح.

2. ضرورة نشر ثقافة القدرة التنافسية للمدقق الخارجي، وجعل التمسك بمقوماتها في مقدّمة الأهداف لمكاتب التّدقيق، وفوق أيّة اعتبارات تجاريّة، بهدف القدرة على الصمود والاستمرار في السّوق، وهذا يتطلب من المدقق الخارجي السوري تقوية مهارات الابتكار والإبداع من خلال في الاستفادة من خبرات مكاتب التدقيق العالمية والمحلية المهتمة بهذا المجال من أجل تخفيض مخاطر التدقيق إلى حدها الأدنى.

3. ضرورة الاهتمام والتركيز على تطبيق معيار رقابة الجودة لما يحقق من تطوير فعلي للبنية الأساسية لمكاتب التدقيق السورية، وما يحتويه من التزامات ينبغي الوفاء بها للبقاء في السوق.

4. ضرورة إيجاد سبل للتفاعل والتعاون بين مكاتب التدقيق الكبرى والمكاتب المتوسطة والصغيرة في البيئة السورية، عن طريق تقديم الدعم الفني لهم، واطلاعهم على الأساليب الحديثة في التدقيق، والتطورات على مستوى المهنة وعلى مستوى الأعمال، وتقديم برامج تدريبية مجانية للمحاسبين بهذه المكاتب.

المراجع:

1. الإبياري، هشام فاروق. تقدير خطر عدم اكتشاف التحريفات على مستوى التأكيد في مرحلة تخطيط عملية المراجعة: نموذج مقترح، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، جامعة طنطا، المجلد الأول، العدد الأول، 2007، ص. 39-97.

2. البهلول، محمد. موقف مهنة مراجعة الحسابات في سورية من معايير المراجع الدولية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سورية،1997.

3. الحارث، عبد الرحمن. فجوة التوقعات في المراجعة: دراسة ميدانية في الجمهورية العربية السورية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة تشرين، كلية الاقتصاد، سورية، 2009.

4. الصمادي، هشام محمد. الصمادي، علي صالح. *العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات*، المجلة العلمية التجارة والتمويل، كلية التجارة ،جامعة طنطا، المجلد الأول، العدد الأول، 2007، ص. 193-219.

5. العمري، أحمد محمد. سويدان، ميشيل سعيد. حميدات، محمد محمود. *تقييم مستوى جودة تدقيق الحسابات في الأردن والعوامل المحددة له: دراسة ميدانية*، المنارة، المجلد 11، العدد 2، 2005، ص. 261-297.

6. حمادة، رشا . *دور لجان المراجعة في الحدّ من ممارسات المحاسبة الإبداعيّة، دراسة ميدانيّة. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصاديّة والقانونيّة*. المجلّد 26 ، العدد (2)، 2010، ص. 87- 117.

7. صيام، وليد زكريا. *العوامل المؤثرة في بروز مشكلات مهنة المحاسبة . دراسة ميدانية مطبقة على الشركات الصناعية العامة الأردنية* ، المجلة العربية للعلوم الإدارية، الجامعة الهاشمية، المملكة الأردنية الهاشمية، مجلد 9، عدد 2، مايو، 2002، ص. 211-238.

8. عبد الحليم، مريم. *جودة مراجعة الحسابات والعوامل المؤثرة عليها من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في سورية، دراسة ميدانية*. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة تشرين، 2010.

9. عبد، عبد الصاحب نجم؛ السّامرّاني، عمار عصام. *مدى إدراك مراقبي الحسابات لأهميّة تقييم العوامل المؤثرة في التدقيق المبني على المخاطر، دراسة تحليلية لآراء عينة من مراقبي الحسابات في مكاتب القطاع الخاص في العراق. مجلة الجامعة الخليجية*، مجلد 1، عدد 4، 2009، ص. 79- 114.

10. غالي، جورج دانيال. "تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة"، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2002.

11. فودة، شوقي السيد. "تحليل العوامل المؤثرة في جودة خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة وأثر ذلك على مصداقية المعلومات المحاسبية المنشورة بالقوائم المالية. دراسة نظرية وميدانية"، مجلة آفاق جديدة، السنة الرابعة عشر، العدد الثالث والرابع، كلية التجارة، جامعة المنوفية، 2002، ص 137 – 197.

11. Albahloul, M. An Internationalization of Auditing Standards and Profession: A Study of International Auditing Standards and International Firms, PhD Thesis, Manchesters School of Accounting and Finance, The UK, 2004.

10. Carcello, J. V., Hermanson, R. H., and McGrath, N. T. *Audit Quality Attributes:The Perceptions of Audit Partners,Preparers and Financial Statement User*", Auditing:A Journal of Practice and Theory, Vol. 11,Spring , 1992, pp.1-15.

11. Al- Beraidi, A., and Rickards, T. Creative Team Climate in an International Accounting Office: An Exploratory Study In Saudi Arabic, Managerial Auditing Journal, Vol. 18, No.1, 2003, pp. 7- 18.

12. Gerakos, J., and Syverson, C. Competition in the Audit Market: Policy Implications, JEL Classification, L48, M41, 2015, pp. 1-68.

13. Ghosh, A., and Moon, D. *Auditor Tenure and Perceptions of Audit quality", The Accounting Review*, Vol. 81, No. 2, 2005, pp. 585-612.

14. Lai, Kam-Wah. *Dose Audit Quality Matter More For Firms With High Investment Opportunities*, J. Account. Puplic Policy.Vol. 28 , 2009, pp.33-50.