الجامعة العربية الدولية كلية إدارة الأعمال		Arab International University Business Administration college

العوامل المؤثرة في الإفصاح عن أتعاب التدقيق (دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية)

الدكتورة: رشا بشير الجرد

كلية إدارة الأعمال – الجامعة العربية الدولية

الملخص

هدف البحث إلى توضيح أثر قيمة أتعاب التدقيق، ونوع شركة التدقيق، وحصتها من سوق التدقيق، وبقاءها مع العميل، والقوانين الصادرة عن هيئة الأسواق والأوراق المالية السورية المتعلقة بالإفصاح عن أتعاب التدقيق، ونوع تقرير التدقيق، ونوع القطاع الذي تنتمي إليه الشركة محل التدقيق في مستوى إفصاح كافة الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية عن أتعاب التدقيق للفترة من عام (2008) إلى عام (2020)، ولتحقيق هدف البحث تم قياس مستوى إفصاح تلك الشركات عن أتعاب التدقيق باستخدام التقارير المالية النهائية واجتماعات الهيئة العامة العادية للمساهمين، بالإضافة إلى استخراج متغيرات البحث، وبعدها تم اختبار الأثر باستخدام الانحدار اللوجستي، وتوصل البحث إلى أن نسبة إفصاح الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية عن أتعاب التدقيق خلال فترة البحث (54.6 %)، وكان لكل من قيمة الأتعاب التي تقاضتها شركة التدقيق، والقوانين الصادرة عن هيئة الأسواق والأوراق المالية السورية المتعلقة بالإفصاح عن أتعاب التدقيق، وحصة

شركة التدقيق من سوق التدقيق، ونوع شركة التدقيق أثراً ذو دلالة معنوية في إفصاح الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية عن أتعاب التدقيق خلال فترة البحث.

الكلمات المفتاحية: إفصاح، أتعاب التدقيق، نوع تقرير التدقيق، حصة شركة التدقيق السوقية، نوع قطاع العميل، قوانين هيئة الأسواق والأوراق المالية السورية.

Factors affecting the Disclosure of Audit Fees

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

Prepared By: Dr. Rasha Basher ALJerd

Abstract

The research aim is to clarify the impact of audit fees vale, audit company type, audit company share of audit market, remaining of audit company with client, the regulated laws of SCFMS about the disclosure of audit fees, audit report type, and client sector type in the level of audit fees disclosure in all the listed companies at Damascus securities exchange during the period (2008) to (2020), to accomplish the goal of the research audit fees disclosure for the research sample were measured by using final financial reports, and the Ordinary General Assembly Meetings, in addition to extracting the research variables, then logistic regression was used to test to impact between variables. The research found that the listed companies disclosure percentage about audit fees is (54,6%) during the research period, and there is a significant impact for the following variables in audit fees disclosure: audit fees value, regulated laws of SCFMS about audit fees disclosure, audit company share of audit market, and audit company type.

Keywords: Disclosure, Audit Fees, Audit Report Type, Audit Company Market Share, Client Sector Type, Syrian Commission on Financial Markets and Securities Regulations (SCFMS).

أ- مقدمة:

تعتبر أتعاب التدقيق من المواضيع الحساسة في مهنة التدقيق الخارجي، فهي من العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق، لذلك توجهت الجهات المشرعة إلى تفويض عملية تحديد أتعاب التدقيق إلى جهة منفصلة عن مجلس الإدارة، ما يعزز موقف المدقق ويدعم استقلاليته، ويرجع للشركات محل التدقيق مسؤولية الإفصاح عن هذه الأتعاب.

وقد ألزمت العديد من البلدان الشركات المدرجة في أسواقها المالية الإفصاح عن أتعاب التدقيق الخارجي ضمن قوائمها المالية، فعلى سبيل المثال ألزمت Securities and Exchange Commission (SEC) الشركات بالإفصاح عن أتعاب التدقيق وأتعاب الخدمات الأخرى في قوائمها المالية وذلك بدءاً من عام (2000)، وفي سورية ألزمت هيئة الأسواق والأوراق المالية السورية الشركات المساهمة العامة ومنها المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية بالإفصاح عن أتعاب التدقيق الخارجي ضمن قوائمها المالية وذلك بدءاً من عام (2019)، كما أن قانون الشركات السوري لعام (2011) ورد فيه أن محتوى اجتماع الهيئة العامة للمساهمين يجب أن يحتوي انتخاب مدقق الحسابات وتحديد أتعابه.

أي أن هناك توجه دولي نحو إلزام الشركات بالإفصاح عن أتعاب التدقيق، وقد اتخذت الجهات الناظمة في سورية نفس التوجه، ويقوم هذه البحث بقياس مستوى إفصاح الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية عن أتعاب التدقيق، وقياس أثر مجموعة من العوامل وهي قيمة أتعاب التدقيق، ونوع شركة التدقيق، وبقاءها مع العميل، وحصتها من سوق التدقيق، والقوانين الصادرة عن هيئة الأسواق والأوراق المالية السورية المتعلقة بالإفصاح عن أتعاب التدقيق، ونوع تقرير التدقيق، ونوع القطاع الذي تنتمي إليه الشركة محل التدقيق، في مستوى ذلك الإفصاح.

ب- مشكلة البحث:

تعتبر المعلومات السائدة في السوق المالي أدوات للمشاركين فيه، إذ كلما كانت تلك المعلومات شفافة وملائمة أكثر كلما ازدادت إمكانية الاستفادة منها. وتعرض المعلومات ضمن إفصاحات التقارير المالية للشركات، ولأهمية تلك الإفصاحات سعت العديد من الدول للتركيز على مضمونها، بحيث تحتوي على ما يعزز موقف متخذي القرار.

ومن المعلومات التي وجد العديد من الأبحاث والدراسات أهمية للإفصاح عنها هي أتعاب التدقيق ، لذا بدأت الدول بسن القوانين لإلزام الشركات بالإفصاح عنها، وفي سورية أيضاً بدأ الاهتمام بنوعية الإفصاح المالي وغير المالي ضمن القوائم المالية، حيث طلبت القوانين من الشركات الإفصاح عن أتعاب التدقيق ضمن الاجتماعات العادية للمساهمين، أو ضمن التقرير المالي، حيث طلب قانون الشركات السوري لعام (2011) الإفصاح عن اختيار المدقق وأتعابه، أما قانون هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية فألزم الشركات منذ عام (2019) بالإفصاح عن أتعاب التدقيق وأتعاب تدقيق الشركات التابعة، وأتعاب الخدمات الأخرى ونوعها.

وقد تباينت مستويات إفصاح الشركات عن أتعاب التدقيق في سورية، ويقوم البحث الحالي بقياس مدى إفصاح الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية عن أتعاب التدقيق، كما أنه يختبر أثر مجموعة من العوامل في مستويات الإفصاح، وهذه العوامل هي قيمة أتعاب التدقيق، ونوع شركة التدقيق، وبقاءها مع العميل، وحصتها من سوق التدقيق، والقوانين الصادرة عن هيئة الأسواق والأوراق المالية السورية المتعلقة بالإفصاح عن أتعاب التدقيق، ونوع تقرير التدقيق، ونوع القطاع الذي تنتمي إليه الشركة محل التدقيق. ويطرح البحث التساؤلات الآتية:

1- هل تؤثر قيمة أتعاب التدقيق في إفصاح الشركات محل التدقيق عنها؟.
2- هل يؤثر نوع شركة التدقيق في إفصاح الشركات محل التدقيق عن أتعاب التدقيق؟.
3- هل يؤثر بقاء شركة التدقيق مع العميل في إفصاح الشركات محل التدقيق عن أتعاب التدقيق؟.
4- هل تؤثر حصة شركة التدقيق من سوق التدقيق في إفصاح الشركات محل التدقيق عن أتعاب التدقيق؟.
5- هل تؤثر القوانين الصادرة عن هيئة الأسواق والأوراق المالية السورية المتعلقة بالإفصاح عن أتعاب التدقيق في إفصاح الشركات محل التدقيق عن أتعاب التدقيق؟.

6- هل يؤثر نوع تقرير التدقيق في إفصاح الشركات محل التدقيق عن أتعاب التدقيق؟.

7- هل يؤثر نوع القطاع الذي تنتمي إليه الشركة محل التدقيق في إفصاحها عن أتعاب التدقيق؟.

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

1- **الجانب العملي:** إذ يقوم البحث بقياس نسب إفصاح كافة الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية عن أتعاب التدقيق في الفترة الممتدة من عام (2008) إلى عام (2020)، كما أنه يوضح أثر مجموعة من العوامل وهي قيمة الأتعاب، ونوع شركة التدقيق، وحصة شركة التدقيق من سوق التدقيق، وبقاء شركة التدقيق مع العميل، والقوانين الصادرة عن هيئة الأسواق والأوراق المالية السورية المتعلقة بالإفصاح عن أتعاب التدقيق، ونوع تقرير التدقيق، ونوع القطاع الذي تنتمي إليه الشركة محل التدقيق، في تفاوت مستويات الإفصاح عن أتعاب التدقيق لدى الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، إذا يمكن تلك الشركات من معرفة مستوى الإفصاح عموماً، كما يمكن هيئة الأسواق والأوراق المالية السورية من معرفة مدى الالتزام بتطبيق قراراتها، وأثر كل عامل من العوامل المدروسة في ذلك.

2- **الجانب العلمي:** إذ أن البحث يقيس مستوى الإفصاح عن أتعاب التدقيق لدى الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، ويبين أثر العوامل المختلفة في ذلك المستوى، وبالتالي يعد مرجعاً يمكن الاعتماد عليه في هذا المجال، ويمكن بناء عدة أبحاث أخرى بالاستناد إلى نتائجه عبر تناول جوانب أخرى.

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

1- معرفة أثر قيمة أتعاب التدقيق في إفصاح الشركات محل التدقيق عنها.

2- معرفة أثر نوع شركة التدقيق في إفصاح الشركات محل التدقيق عن أتعاب التدقيق.

3- معرفة أثر بقاء شركة التدقيق مع العميل في إفصاح الشركات محل التدقيق عن أتعاب التدقيق.

4- معرفة أثر حصة شركة التدقيق من سوق التدقيق في إفصاح الشركات محل التدقيق عن أتعاب التدقيق.

5- معرفة أثر القوانين الصادرة عن هيئة الأسواق والأوراق المالية السورية المتعلقة بالإفصاح عن أتعاب التدقيق في إفصاح الشركات محل التدقيق عن أتعاب التدقيق.

6- معرفة أثر نوع تقرير التدقيق في إفصاح الشركات محل التدقيق عن أتعاب التدقيق.

7- معرفة أثر نوع القطاع الذي تنتمي إليه الشركة محل التدقيق في إفصاحها عن أتعاب التدقيق.

ج- الدراسات السابقة:

1) دراسة (Averhals et al., 2020) بعنوان "**الإفصاح الإلزامي عن أتعاب التدقيق ومنافسة الأسعار في عملاء القطاع الخاص في سوق التدقيق البلجيكي**":

اختبرت هذه الدراسة تأثير الإفصاح الإلزامي عن أتعاب التدقيق في تسعير خدمات التدقيق والمنافسة السعرية في القطاع الخاص في سوق التدقيق البلجيكي، حيث أن الإفصاح عن أتعاب التدقيق من المتوقع منه أن يرفع من سلطة العميل التفاوضية ويرفع من ضغوط المنافسة، ولتحقيق هدف الدراسة تم استخدام بيانات حول أتعاب تدقيق القطاع الخاص قبل وبعد متطلبات الإفصاح عن الأتعاب، في الأعوام (2004)، و(2007) و(2010)، وتم تطبيق تحليل الانحدار، وقد توصلت الدراسة أنه لاحقاً لإلزام الشركات بالإفصاح عن أتعاب التدقيق أصبح العملاء ذوي أتعاب التدقيق الموجبة (السلبية) غير العادية يختبرون تخفيض (رفع) في تلك الأتعاب، كما أن التنافس في أتعاب التدقيق قد ازداد بعد الإلزام بالإفصاح عن أتعاب التدقيق، وقد كان الأثر أكبر في العام الذي تم فيه إلزامية الإفصاح، وهذا يشير إلى قدرة القانون على تعديل سلوك شركات التدقيق حول الأتعاب.

2) دراسة (Hai Ha et al., 2019) بعنوان "**العوامل المؤثرة في مستوى المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية في المشاريع الصناعية المدرجة في سوق Chi Ho Minh للأوراق المالية**":

هدفت الدراسة إلى تحليل العوامل التي تؤثر في مستوى المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية للمشاريع الصناعية المدرجة في سوق Ho Chi Minh للأوراق المالية، وذلك باستخدام (87) قائمة مالية صناعية لعام (2017)، وكانت العوامل مكونة من حجم الشركة، ومدة دورتها التشغيلية، وسمعة شركة التدقيق، وأعضاء مجلس الإدارة، والعائد على الأصول الثابتة، والعائد على حقوق الملكية، والملاءة المالية، ودرجة الرفع المالي، وقد تم تحليل البيانات باستخدام الإحصاء الوصفي وتحليل الارتباط، وتحليل الانحدار المتعدد، وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك ستة عوامل لها تأثير إيجابي في مستوى المعلومات المفصح عنها، وهي حجم الشركة، ومدة عملياتها التشغيلية، وسمعة شركة التدقيق، والملاءة المالية، ودرجة الرفع المالي، والعائد على حقوق الملكية.

3) دراسة (الشافعي، 2018) بعنوان "**قياس مستوى الإفصاح المحاسبي عن الخدمات الاستشارية المقدمة من مراقب الحسابات لعملاء المراجعة (دراسة تطبيقية في البيئة المصرية)**":

هدفت الدراسة إلى قياس مستوى إفصاح الشركات عن الخدمات الاستشارية (من حيث الأتعاب) في البيئة المصرية، المقدمة من مراقبي الحسابات، وتحديد المتغيرات التي تؤثر فيه، ولتحقيق هدف الدراسة تم فحص التقارير والقوائم المالية السنوية الخاصة لـ(47) شركة مدرجة ببورصة الأوراق المالية المصرية خلال ثماني سنوات من عام (2010) إلى عام (2017)، وتوصلت الدراسة إلى أن مستوى الإفصاح عن الخدمات الاستشارية (30%) وهي نسبة منخفضة، وأن مستوى الإفصاح يتأثر بنوع ملكية الشركة، وحجم مكتب المراجعة، وعمليات المراجعة المشتركة، ومشاركة الجهاز المركزي للمحاسبات في عملية المراجعة، وأوصت الدراسة بضرورة إلزام الشركات بالإفصاح عن الخدمات الاستشارية المقدمة لها من مراقبي الحسابات من خلال إضافة فقرة في نموذج الإفصاح الصادر عن إدارة الإفصاح بالبورصة.

4) دراسة (Su and Wu, 2017) بعنوان "**الإفصاح العام عن أتعاب التدقيق والقدرة التفاوضية بين العميل والمدقق: دليل من الصين**":

هدفت الدراسة إلى اختبار أثر الإفصاح العام عن أتعاب التدقيق في القدرة التفاوضية بين العميل والمدقق، ولتحقيق هدف الدراسة تم استخدام أتعاب التدقيق لشركات

في الفترة قبل وبعد الإلزام بالإفصاح عن أتعاب التدقيق في الصين، وقد استخدمت الدراسة قواعد بيانات البحث المحاسبي لسوق الأسهم الصيني، وتضمنت العينة (1809) شركة قبل فترة الإلزام بالإفصاح، و(2949) شركة بالفترة بعد الإلزام بالإفصاح، ووجدت الدراسة أن الإلزام بالإفصاح عن أتعاب التدقيق يؤثر مباشرة في أتعاب التدقيق، وأن الإفصاح عن أتعاب التدقيق يضعف قدرة المدقق على رفع مستوى الأتعاب لدى تدقيق العملاء ذوي الأتعاب المخفضة، أي أصبح لدى العملاء قدرة تفاوض أعلى من المدققين بعد الإفصاح العلني عن الأتعاب.

5) دراسة (Chen, 2016) بعنوان "**تأثير متطلبات الإفصاح الإلزامي وأنواع الإفصاح عن أتعاب التدقيق في إدارة الأرباح: حالة من تايوان**":

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر متطلبات الإفصاح الإلزامي وأنواع الإفصاح عن أتعاب التدقيق في إدارة الأرباح في الشركات المدرجة، حيث تم أخذ الشركات المدرجة في تايوان خلال المدة من عام (2002) إلى عام (2012)، وقد توصلت الدراسة إلى أن زيادة شفافية المعلومات الناتجة عن المتطلبات الإلزامية للإفصاح عن أتعاب التدقيق، يعتبر مفيد لتخفيض إدارة الأرباح (وفق الاستحقاق ووفق الأنشطة الحقيقية)،كما أن الشركات التي تفصح عن أتعاب التدقيق في صيغ منفصلة لديها إدارة أرباح وفق الاستحقاق أقل، مقارنة بتلك التي تفصح عن الأتعاب بصيغة أخرى، وإن النتائج الكلية التي توصلت إليها الدراسة تنسجم مع الرأي الذي يبين أن تحسين شفافية المعلومات الناتج عن الإفصاح عن أتعاب التدقيق يرتبط بدعم استقلالية المدقق ما يدعم نظرية (Dye) لعام (1991).

6) دراسة (Schmidt, 2012) بعنوان "**استقلالية التدقيق المدركة ومقاضاة التدقيق: دور أتعاب الخدمات الأخرى**":

هدفت الدراسة إلى اختبار فيما إن كان مقاضاة المدقق مرتبطة بخدمات التدقيق الأخرى، وبشكل خاص إن كانت أتعاب خدمات التدقيق الأخرى تؤدي إلى مقاضاة المدقق، واستخدمت الدراسة إفصاحات القوائم المالية للفترة من عام (2001) إلى عام (2007) لاستخراج أي فشل في عملية التدقيق، واختبرت الفروض باستخدام تحليل الانحدار اللوجستي، وتوصلت الدراسة أن قيمة أتعاب الخدمات الأخرى المفصح عنها،

ونسبة الخدمات الأخرى من إجمالي أتعاب التدقيق يرتبط بشكل إيجابي مع احتمال أن ينجم مقاضاة عن التسويات التي نصح بها المدقق.

7) دراسة (Lai, 2009) بعنوان "**تقرير التدقيق والإفصاح عن أتعاب التدقيق**":

هدفت الدراسة إلى اختبار فيما إن كان لمتطلبات (SEC) الصادرة عام (2000) والتي ألزمت الشركات بالإفصاح عن أتعاب التدقيق (وأتعاب الخدمات الأخرى)، ضمن قواعد الاستقلالية، أثراً في تقرير التدقيق، وذلك في المدة قبل عام (2000) وبعده، وقد استخدم بيانات من (Compustat) حول تقارير التدقيق المتاحة من (Edgar) وقواعد الإفصاح، وبيانات حول عملاء شركات التدقيق في أمريكا، ثم استخدم الإحصاء الوصفي وتحليل الانحدار، وقد توصلت الدراسة إلى أنه بعد متطلبات (SEC) حول الإفصاح، أصبحت شركات التدقيق أكثر ميلاً لإصدار تقرير تدقيق معدل حول استمرارية الشركات محل التدقيق، كما أن الشركات قبل (بعد) متطلبات الإفصاح أصبحت أكثر (أقل) احتمالاً للحصول على تقرير حول استمرارية الشركة في حال أفصح (لم يفصح) عن أتعاب التدقيق، لذا فإن الإفصاح عن أتعاب التدقيق يرفع من استقلالية المدقق، وهي نتائج منسجمة مع نظرية Dye's لعام (1991) والتي أقترح فيها أن الإفصاح عن أتعاب التدقيق يعتبر من المعلومات الملائمة.

8) دراسة (Francis and Wang, 2005) بعنوان "**أثر متطلبات SEC للإفصاح العام عن الأتعاب في أتعاب الفترة اللاحقة وآثاره على كفاءة السوق**":

اختبرت هذه الدراسة أثر إلزام (SEC) الشركات بالإفصاح عن أتعاب التدقيق، في تحديد أتعاب التدقيق للفترة اللاحقة، وباستخدام الإفصاح عن أتعاب التدقيق في عامي (2000) و(2001)، وتوصلت الدراسة إلى وجود تباين أقل في أتعاب التدقيق في عام (2001) مقارنة بأتعاب التدقيق في عام (2000)، كما أن تلك الشركات التي تحملت أتعاب تدقيق أعلى (أقل) في عام (2000) قد انخفضت الأتعاب المحملة لديها (ازدادت) في عام (2001)، كما أن مستوى الأتعاب عموماً قد انخفض، وأصبح للعملاء سلطة تفاوضية أعلى من المدققين، كما أن دقة عملية تسعير خدمات التدقيق قد ازدادت.

9) دراسة (Mayhew, 2005) بعنوان "**نقاش حول تأثير متطلب SEC للإفصاح العام عن أتعاب التدقيق على أتعاب الفترة اللاحقة وآثاره على كفاءة السوق**":

اختبرت الدراسة أثر طلب (SEC) من الشركات الإفصاح العلني عن أتعاب التدقيق في أتعاب التدقيق في الفترة اللاحقة، حيث أفترض الإطار النظري للدراسة أن متطلبات (SEC) ستزيد من الدقة وتخفض من التباين في أتعاب الفترة اللاحقة، وباستخدام نوعين من إفصاحات أتعاب التدقيق قبل عام (2000) وبعده، توصلت الدراسة إلى وجود تباين أقل في أتعاب التدقيق في الفترة التي تبعت إصدار (SEC) لمتطلبات الإفصاح، كما أن العملاء الذين كانت لديهم أتعاب تدقيق عالية قد انخفضت الأتعاب التي يتحملونها في الفترة اللاحقة لمتطلبات الإفصاح، كما وضحت الدراسة أن الإفصاح العلني عن أتعاب التدقيق قد حسن من عملية تحديد الأتعاب، وانعكس في السوق بحيث جعل ظروف الإفصاح أفضل.

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

1- أنه قد تناول قياس مستوى إفصاح كافة الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية عن أتعاب التدقيق في المدة من عام (2008) إلى عام (2020).

2- اختبر البحث العوامل المؤثرة في مستوى إفصاح تلك الشركات عن أتعاب التدقيق، وكانت تلك العوامل: قيمة أتعاب التدقيق، ونوع شركة التدقيق، وبقاء شركة التدقيق مع العميل، وحصة شركة التدقيق من سوق التدقيق، والقوانين الصادرة عن هيئة الأسواق والأوراق المالية السورية المتعلقة بالإفصاح عن أتعاب التدقيق، ونوع تقرير التدقيق، ونوع القطاع الذي ينتمي إليه العميل وهو ما يختلف عما قامت به الدراسات السابقة.

خ- فروض البحث: يقوم البحث على الفرضيات الآتية:

1- تؤثر قيمة أتعاب التدقيق في إفصاح الشركات محل التدقيق عنها.

2- يؤثر نوع شركة التدقيق في إفصاح الشركات محل التدقيق عن أتعاب التدقيق.

3- يؤثر بقاء شركة التدقيق مع العميل في إفصاح الشركات محل التدقيق عن أتعاب التدقيق.

4- تؤثر حصة شركة التدقيق من سوق التدقيق في إفصاح الشركات محل التدقيق عن أتعاب التدقيق.

5- تؤثر القوانين الصادرة عن هيئة الأسواق والأوراق المالية السورية المتعلقة بالإفصاح عن أتعاب التدقيق في إفصاح الشركات محل التدقيق عن أتعاب التدقيق.

6- يؤثر نوع تقرير التدقيق في إفصاح الشركات محل التدقيق عن أتعاب التدقيق.

7- يؤثر نوع القطاع الذي تنتمي إليه الشركة محل التدقيق في إفصاحها عن أتعاب التدقيق.

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: أولاً: أ- وجود إفصاح يتعلق بأتعاب التدقيق أو أتعاب تدقيق الشركات التابعة أو أتعاب الخدمات الأخرى ونوعها، سواء أكان كإفصاح مستقل عن البيانات المالية وخاص بمتطلبات هيئة الأسواق والأوراق المالية، أو أتعاب تدقيق خارجي في حال ورودها كبند مستقل ومفصل ضمن التقرير المالي.

ب- قيمة أتعاب التدقيق كما تم الإشارة إليه في البند (أ).

ج- نوع تقرير التدقيق وأي ملاحظات أو تحفظات وردت فيه.

د- نوع شركة التدقيق في حال كانت من شركات التدقيق الأربع الكبرى أم لا.

هـ- قياس بقاء أو استمرار المدقق مع العميل، وذلك في حال استمر معه لأكثر من عام، حيث تراوحت مدة الاستمرارية لعينة البحث من (1-5) سنة.

و- قياس 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 نسبة كل شركة من شركات التدقيق من إجمالي عدد الشركات المدققة في تلك السنة.

ز – نوع القطاع الذي تنتمي إليه الشركة محل التدقيق.

4) الرجوع إلى القوانين الصادرة عن هيئة الأسواق والأوراق المالية السورية، وذلك لمعرفة المدة التي تم تطبيق تلك القوانين فيها على الشركات.

5) تحليل البيانات التي جمعها البحث في الخطوات السابقة، واختبار الفروض وفق عدة اختبارات إحصائية، وذلك باستخدام برنامج (SPSS).

6) تعميم النتائج واقتراح التوصيات.

الإطار النظري للبحث:

أ- الإفصاح عن أتعاب التدقيق:

إن المتطلب الأساسي من أي منشأة أو نشاط تجاري هو الإفصاح عن المعلومات، فالإفصاح عن المعلومات يبين شفافية المنشأة بشكل يضمن إمكانية وصول كل من المساهمين والمستثمرين إلى المعلومات بشكل عادل ومنسجم. وإن الإفصاح عن المعلومات قد يكون بشكل إلزامي مفروض من قوانين وأنظمة أو طوعي بشكل يساعد المنشأة ويعزز من سمعتها، ويحصد منافع أكثر ويجذب اهتمام المستثمرين (Hai et al., 2019, P. 94).

وتتقاضى شركات التدقيق أتعاباً من الشركات محل التدقيق وذلك تعويضاً عن مجهودهم بتدقيق تلك الشركات، وإن مستوى الأتعاب المدفوع يرتبط بمستوى الجهد المقدم منهم، وحجم العميل ومخاطره، والعديد من العوامل الأخرى. أي أن أتعاب التدقيق قد تكون خاضعة للحكم الشخصي وإن لم تكن منسجمة مع مجهود المدقق فإنها قد تضر باستقلالية المدقق وبالتالي بجودة تقريره.

للعديد من السنوات كانت المعلومات التي تعرض عن التدقيق مختصرة بتقرير التدقيق، حيث كان ينظر إليها بأنها مفيدة وقابلة للفهم والمقارنة على مستوى عالمي، وكان الهدف منها هو بيان مصداقية المعلومات المقدمة من قبل الإدارة بما يضفي المصداقية على تلك المعلومات، ولم يكن هناك أي هدف أخر يتطلب تزويد معلومات جديدة، ورغم ذلك كان هناك العديد من الجدل والشكوك حول صيغته ومحتواه وفائدته للمستثمرين، وقد تم

فيما بعد إجراء بعض التعديلات على تقرير التدقيق، وفي بعض الأحيان المطالبة بالإفصاح عن معلومات جديدة كمحاولة لتخفيض فجوة المعلومات وفجوة التوقعات في التدقيق، حيث تمثل فجوة المعلومات الفجوة بين المعلومات التي يعدها مستخدمي تلك المعلومات ضرورية لاتخاذ القرار، وبين المعلومات التي تعرضها القوائم المالية أو تقرير التدقيق (Carvalho, 2021, P. 5).

ب- دوافع إلزام الشركات بالإفصاح عن أتعاب التدقيق :

رغم أن المدققين لا يشجعوا الإفصاح الإلزامي عن القيم الحقيقية لأتعاب التدقيق والخدمات الأخرى، بل يفضلوا الإفصاح الإلزامي عن نسبة أتعاب التدقيق إلى أتعاب الخدمات الأخرى أو نسبة أتعاب الخدمات الأخرى إلى أتعاب التدقيق (Averhals et al., 2020, P. 3)، إلا أن هناك عدة أسباب أو دوافع جعلت من الإفصاح عن أتعاب التدقيق أمراً ضرورياً منها:

1. يهدف جعل الإفصاح عن الأتعاب علني بشكل أساسي إلى إعطاء المستثمر بعض التوضيح حول العلاقة بين المدقق والشركة محل التدقيق (Francis and Wang, 2005, P. 146).
2. الحاجة إلى تعزيز استقلالية المدقق: إن استقلالية المدقق هي مفهوم غير ملموس، وقد 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)، وإن أتعاب التدقيق هي أهم العوامل المؤثرة في استقلالية المدققين من وجهة نظرهم، حيث تعد الأتعاب Benchmark على استقلالية المدقق (Abu Bakar and Ahmad, 2009, P. 136) وحين أصدر (SEC) تعليمات حول الإفصاح صرح بـ"يجب أن يحصل المستثمرين على المعلومات الكافية لتقييم استقلالية مدققي الشركات، وإن القواعد المقترحة هي لتحقيق ذلك" (Francis and Ke, 2006, P. 500)، وقد أشار (IFAC) ضمن أخلاقيات المحاسبيين المهنيين أن مستوى الأتعاب قد يزيد الشكوك حول استقلالية المدقق (Abu Bakar and Ahmad, 2009, P.

(131)، وعندما يتم الإفصاح عن أتعاب التدقيق، فإن استقلالية المدقق سوف تتحسن، ويمكن للعامة حينها تقدير استقلالية المدققين (Lai, 2009, P. 91).

3. إن إلزامية الإفصاح ضرورية لجعل مصادر دخل المدقق المختلفة معلنة، بحيث تضفي الإلزامية الشرعية على الخدمات التي يقدمها المدقق عدا التدقيق، فالإفصاح عن أتعاب التدقيق ضروري للتأثير على مستوى الخدمات الأخرى التي يقدمها المدقق (Iyer et al., 2003, P. 131).
4. من وجهة نظر (SEC) هناك تعارض في المصالح محتمل بين المدقق والإدارة، وخاصة عند زيادة الخدمات الأخرى، والهدف من الإفصاح هو التخفيف من هذا التعارض (Eduardo and Zhang, 2003, P. 84)

جـ- فوائد الإفصاح عن أتعاب التدقيق :

اعتبر الباحثون أن للإفصاح عن أتعاب التدقيق مزايا وفوائد منها:

1) يتوقع من متطلبات الإفصاح أن تؤدي إلى زيادة الشفافية حول الاتفاقيات الاقتصادية بين المدقق والإدارة (Iyer et al., 2003, P. 131).
2) تستخدم الأتعاب المفصح عنها من قبل المستثمرين والمشرعين والمحللين لتقييم مواضيع متعددة، منها جودة عملية التدقيق، والإفصاح المالي، وحوكمة الشركات (Dickins and Higgs, 2005, P. 96).
3) إن خدمات التدقيق هي أمر حكمي فجودة الخدمة المقدمة لا يمكن إدراكها بشكل مباشر من قبل العميل أو الأطراف الأخرى المشاركة في السوق، وقبل أن يصبح الإفصاح عن أتعاب التدقيق إلزامي، كانت جودة التدقيق وأسعار خدمات التدقيق غير مدركة، فالعملاء يحصلون على معلومات الأتعاب خلال عملية فض العروض لتعيين مدقق حسابات، وبشكل مغاير فإن المدققين لديهم المعلومات الخاصة حول أتعاب التدقيق المحملة لعملائهم، وإن نقصان المعلومات حول الأتعاب خلق تباين في المعلومات بين الأطراف المشاركين في سوق التدقيق، ووفر للمدققين مصدر قوة في السوق، وحافزاً للتصرف بالشكل الذي يخدم مصالحهم (Su and Wu, 2017, P. 65)، وإن الإفصاح يخفض من عدم

تماثل المعلومات بين المشاركين في السوق، ويزيد من دقة قرارات التسعير (Verrecchia, 2001, P. 97).

4) تخفيض الأسعار: فمن ناحية فهو يجعل العميل والمدقق قادرين على المقارنة بحرية بين أتعاب التدقيق التي حملتها شركات التدقيق المنافسة لعملاء أخرين في السوق لارتباطات عقود تدقيق مشابهة، والذي بدوره قد يخفض من الأسعار، لأنه يتيح أتعاب التدقيق ويجعلها قابلة للمقارنة للمشاركين ضمن السوق، بحيث يمكن كل من المدققين والعملاء الاستفادة من منافع الإفصاح عن الأتعاب، ومن المرجح أن يكتسب الطرفان القدرة على المساومة في سوق التدقيق، فالعميل لن يقدم على دفع أتعاب تدقيق أعلى مما قد يدفعه منافس في نفس السوق، إلا أن كان العميل يسعى للحصول على خدمة تدقيق ذات جودة أعلى فهي ذات أتعاب أعلى (Averhals et al., 2020, P. 3)، وقد يكون المدقق الحالي قادرًا على التفاوض بشأن تعديل الأتعاب بالزيادة إذا لم يكن هناك بديل لأتعاب أقل، أو قد يقنع العميل بزيادة أتعاب التدقيق فمن المرجح أن تشير أتعاب التدقيق السلبية غير العادية إلى تدني جودة التدقيق للمشاركين الآخرين في السوق، أو يستطيع المدقق إقناع العميل بأن خدمة التدقيق المقدمة تختلف من حيث الجودة عن الخدمات التي يقدمها المدققون الآخرون في السوق (Francis and Wang, 2005, P. 145). إلا أن سوق التدقيق لا يحتوي من يبحث عن مدقق ذو جودة عالية فحسب (i.e., quality-seeking clients) بل هناك عملاء يبحثون عن المدقق الأقل أتعاباً لكي يلبي المتطلبات القانونية فقط (i.e., price-seeking clients) لذا لطالما كان الاعتقاد سائداً أن تنافسية السعر هي المسيطرة في سوق التدقيق وليس تنافسية الجودة (Averhals et al., 2020, P. 3). ومن ناحية أخرى فهو يخفض من جهود العميل في البحث للحصول على معلومات حول التكاليف الممكنة لخدمات التدقيق من قبل شركات التدقيق الأخرى، وإن تخفيض تكاليف البحث يخفض من الخلاف في السوق، والذي بدوره يؤدي إلى سوق تنافسي، والذي عليه أن يؤدي إلى تخفيض الأسعار (Averhals et al., 2020, P. 3).

5) يخفض من تشتت أتعاب التدقيق إذ لوحظ تشتت أقل في أتعاب التدقيق تبع إصدار (SEC) إلزاماً للشركات بالإفصاح عن أتعاب التدقيق Francis and Wang, 2005, P. 145).

د- واقع إلزام الشركات حول العالم بالإفصاح عن أتعاب التدقيق:

إن إلزامية الإفصاح عن أتعاب التدقيق متواجدة منذ عدة عقود من الزمن، ففي المملكة المتحدة تم إلزام الشركات بالإفصاح عن أتعاب التدقيق في عام (1967) ضمن قانون الشركات، وفي استراليا منذ عام (1961-1962) ضمن قانون الشركات أيضاً (Averhals et al., 2020, P. 1)، إذ تلزم هيئة الأوراق المالية والاستثمار الاسترالية (ASIC) الشركات بالإفصاح عن قيمة الأتعاب، وقيمة أتعاب الخدمات الاستشارية منسوبة إلى إجمالي أتعاب التدقيق (الشافعي، 2018، ص415).

أما في أمريكا فقد كان الاهتمام بالإفصاح عن أتعاب التدقيق تلك المتعلقة بالأتعاب المخفضة (Low Balling) بداية، إذ عبر (SEC) عام (1977) عن اهتمامه بالفوترة المخفضة والتي تعني أن يصبح التنافس بالسعر بين المدققين، والتي قد تنتج تقارير مالية غير نزيهة أكثر، حيث يهتم (SEC) بالحالات التي يوافق فيها المدقق على أتعاب أقل من المعتاد بشكل جوهري للحصول على العميل، فذلك قد ينجم عنه استقلالية أقل (Securitities Act Release No. 33-5869)، وتبعاً لذلك صدر عام (1978) (Securitities Act Release No. 250) والذي تطلب من الشركات الإفصاح عن الحالات التي وافق فيها المدقق على أتعاب منخفضة والتي لا تغطي التكاليف المباشرة وذلك للحصول على العميل (De.Angelo, 1981, P. 114). بينما تم إلزام الشركات بالإفصاح عن أتعاب التدقيق عن خدمات التدقيق والخدمات الأخرى، من قبل (SEC) عام (2000) وذلك كاستجابة منها لاحتمالية خسارة المدقق لاستقلاليته من جراء أداءه للخدمات الأخرى غير التدقيق، معتبراً أن هناك علاقة هامة وجدلية بين رأي المدقق والإفصاح عن أتعاب التدقيق (Lai, 2009, PP. 91&92).

أما في الاتحاد الأوروبي كألمانيا وبلجيكا توالت الدعوات لإصدار قانون وتشريع حول الإفصاح عن أتعاب التدقيق بعد الفضائح المحاسبية العديدة، والتي أثارت مخاوف حول مدى استقلالية المدقق، أصدر البرلمان والمجلس الأوروبي في أيار عام (2006)

إلزاماً للشركات بالإفصاح عن أتعاب التدقيق والخدمات الأخرى في التقارير المالية، والهدف من ذلك هو انسجام أو توحيد متطلبات التدقيق الإلزامي، بحيث تطبق على جميع عملاء التدقيق ضمن أعضاء دول الاتحاد الأوروبي (Averhals et al., 2020, PP. 1&2&5).

ولم يلزم المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين (AICPA) أي طرف بالإفصاح، كذلك الأمر لم يطلب معهد المحاسبين القانونيين في انجلترا وويلز (ICAEW) من أي طرف الإفصاح عن أتعاب خدمات التدقيق، وأيضاً لم تطلب هيئة الأوراق المالية أو جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين أي إفصاح، أما على الجانب المصري فقد ألزم الدليل المصري لحوكمة الشركات عام (2016) الشركات بالإفصاح عن الأتعاب في الجمعية العامة للمساهمين، وفي التقرير السنوي (الشافعي، 2018، ص415).

وإن معايير التدقيق الدولية (المتعلقة بعرض القوائم المالية) لا تحتوي طلباً بالإفصاح عن أتعاب التدقيق، ورغم أن المعايير لم تجعل الإفصاح عنها إلزامياً، إلا أن العديد من البلدان كنيوزيلندا وهونكونغ والتي تتبنى معايير التدقيق الدولية، قد ألزمت الشركات بالإفصاح عن أتعاب التدقيق، كما أن أكبر أسواق الأوراق المالية الأمريكية والبريطانية واليابانية والألمانية والفرنسية والصينية (هونكونغ) تتطلب الإفصاح عن أتعاب التدقيق وأتعاب الخدمات الأخرى، كما أن بعض البلدان تطلبت ذكر الخدمات الأخرى (ضريبية، أو تقنية المعلومات وغيرها) (Khoo and Hwang, 2010, P. 2).

هـ- القوانين السورية التي تناولت الإفصاح عن أتعاب التدقيق:

إن القوانين السورية التي تناولت موضوع الإفصاح عن أتعاب التدقيق هي:

1- قانون الشركات رقم (29) لعام (2011) حيث ذكر في المادة (168) ووفق الفقرة رقم (4) منه أن يدخل في جدول أعمال الهيئة العامة العادية في الشركات المساهمة ضمن اجتماعها السنوي: انتخاب مدقق الحسابات وتحديد أتعابه، ما يعني أن أتعاب التدقيق يجب أن تذكر إما في محاضر الاجتماع أو في التقارير المالية. إلا أن الشركات لم تلتزم بهذا القانون ولم تفصح عن الأتعاب، بل كانت تحيل عملية تحديد الأتعاب إلى مجلس الإدارة وبالتالي فالإفصاح عن أتعاب التدقيق كان داخلياً فقط.

2- القرار رقم (110) المتعلق بنظام الإفصاح والشفافية للجهات الخاضعة لإشراف ورقابة هيئة الأوراق والأسواق المالية الصادر عن هيئة الأسواق والأوراق المالية السورية في تاريخ 2019/4/1، إذ ورد في المادة رقم (10) منه أنه يجب على مجلس إدارة الشركة المصدرة إعداد تقرير سنوي مرفقاً بالبيانات المالية النهائية، ويتضمن عدة إفصاحات منها تقرير مجلس إدارة الشركة المصدرة والذي يجب أن يتضمن عدة أمور ومنها ما ورد في الفقرة رقم (18) وهو مقدار أتعاب التدقيق للشركة المصدرة والشركات التابعة، ومقدار أي أتعاب عن أي خدمات أخرى تلقاها المدقق و/أو مستحقة له. إلا أنه وقبل هذا القرار كان هناك إفصاحاً متواضعاً من قبل الشركات، أما بعده فكان الإفصاح حول أتعاب التدقيق كاملاً، لذا فإن البحث تناول أثر هذا القرار في الإفصاح عن أتعاب التدقيق.

القسم العملي للبحث:

أولاً- مجتمع البحث وعينته:

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) توزع عينة البحث على القطاعات

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

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على Excel.

ثانياً: متغيرات البحث: إن متغيرات البحث هي على الشكل الآتي:1) **المتغير التابع:** الإفصاح عن أتعاب التدقيق : 2) **المتغيرات المستقلة:** 1- قيمة أتعاب التدقيق 2- نوع شركة التدقيق في حال كانت من شركات التدقيق (Big 4) أو (Non Big 4)، 3- بقاء شركة التدقيق مع العميل 4- حصة شركة التدقيق من سوق التدقيق، 5- القوانين الصادرة عن هيئة الأسواق والأوراق المالية السورية المتعلقة بالإفصاح عن أتعاب التدقيق، 6- نوع تقرير التدقيق وأي ملاحظات أو تحفظات وردت فيه، 7- نوع القطاع الذي تنتمي إليه الشركة محل التدقيق.

ثالثاً: الأساليب الرياضية الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

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

رابعاً: البيانات المستخدمة في البحث:

شمل البحث البيانات الآتية: **أولاً:** باستخدام التقارير المالية النهائية للشركات ومحاضر اجتماعات الهيئة العامة للمساهمين:

1- الإفصاح عن أتعاب التدقيق وأتعاب الشركات التابعة وأتعاب الخدمات الأخرى ونوعها، سواء أكان كإفصاح مستقل عن البيانات المالية وخاص بمتطلبات هيئة الأسواق والأوراق المالية السورية، أو في حال ورودها كبند مستقل ومفصل ضمن القوائم المالية.

2- قيمة أتعاب التدقيق الخارجي كما تم الإشارة إليه في البند السابق.

3- نوع تقرير التدقيق وأي ملاحظات أو تحفظات وردت فيه من تقرير مدقق الحسابات الوارد ضمن التقرير المالي النهائي للشركات.

4- نوع شركة التدقيق في حال كان من شركات التدقيق الأربع الكبرى أم لا من تقرير مدقق الحسابات الوارد ضمن التقرير المالي النهائي للشركات.

5-بقاء شركة التدقيق مع العميل، وذلك في حال استمر معه لأكثر من سنة، حيث تراوحت مدة الاستمرارية من (1-5).

6- 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 نسبة شركة التدقيق من إجمالي عدد الشركات المدققة في تلك السنة.

7- نوع القطاع الذي تنتمي إليه الشركة محل التدقيق وذلك كما ورد تصنفيها في سوق دمشق للأوراق المالية.

ثانياً: باستخدام القانون الصادر عن هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية حول متطلبات الإفصاح.

خامساً: الإحصاء الوصفي: يعرض البحث الإحصاء الوصفي للإفصاح عن أتعاب التدقيق وأتعاب تدقيق الشركات التابعة وأتعاب الخدمات الأخرى ونوعها، لكل الشركات عينة البحث، وخلال مدة البحث:

يعرض الجدول رقم (2) الآتي نسب الإفصاح عن أتعاب التدقيق لعينة البحث وخلال مدته:

الجدول رقم (2) التوزع النسبي للإفصاح عن أتعاب التدقيق لدى عينة البحث

Percent	Frequency	
45.4	143	لا يوجد إفصاح عن أتعاب التدقيق
54.6	172	يوجد إفصاح عن أتعاب التدقيق
100.0	315	Total

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على (SPSS).

يبين الجدول رقم (2) السابق أن نسبة الإفصاح عن أتعاب التدقيق هي (54.6 %) بينما لم يكن هناك إفصاح لدى الشركات بنسبة (45.4 %) خلال المدة (2008-2020)، ويعرض الجدول رقم (3) الآتي نسب الإفصاح عن أتعاب التدقيق للشركات التابعة لعينة البحث وخلال مدته:

الجدول رقم (3) التوزع النسبي للإفصاح عن أتعاب تدقيق الشركات التابعة لدى عينة البحث

Percent	Frequency	
95.9	306	لا يوجد إفصاح عن أتعاب التدقيق للشركة التابعة
4.1	13	يوجد إفصاح عن أتعاب التدقيق للشركة التابعة
100.0	319	Total

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على (SPSS).

ويبين الجدول رقم (3) السابق أن نسبة الإفصاح عن أتعاب تدقيق الشركات التابعة خلال المدة (2008–2020) هي (4,1 %) فقط. ويعرض الجدول رقم (4) الآتي نسب الإفصاح عن أتعاب الخدمات الأخرى لعينة البحث وخلال مدته:

الجدول رقم (4) التوزع النسبي للإفصاح عن أتعاب الخدمات الأخرى لدى عينة البحث

Percent	Frequency	
96.9	309	لا يوجد إفصاح عن أتعاب الخدمات الأخرى
3.1	10	يوجد إفصاح عن أتعاب الخدمات الأخرى
100.0	319	Total

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على (SPSS).

ويبين الجدول رقم (4) السابق أن نسبة الإفصاح عن أتعاب الخدمات الأخرى (الاستشارية أو الضريبية أو غيرها) خلال المدة (2008–2020) هي (3,1 %) فقط. ويعرض الجدول رقم (5) الآتي نسب الإفصاح عن أنواع الخدمات الأخرى لعينة البحث وخلال مدته:

الجدول رقم (5) التوزع النسبي للإفصاح عن نوع الخدمات الأخرى لدى عينة البحث

Percent	Frequency	
97.1	306	لا يوجد إفصاح عن نوع الخدمات الأخرى
2.9	9	يوجد إفصاح عن نوع الخدمات الأخرى
100.0	315	Total

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على (SPSS).

ويظهر الجدول رقم (5) السابق أن نسبة الإفصاح عن نوع الخدمات الأخرى خلال المدة (2008–2020) هي (2,9 %) فقط. ويلاحظ من الجداول رقم (3) و(4) و(5) السابقة أن نسب الإفصاح عن أتعاب تدقيق الشركات التابعة وأتعاب الخدمات الأخرى ونوعها، كانت قليلة لم تتجاوز (4,1%)، بينما كانت نسبة الإفصاح عن أتعاب التدقيق وفق الجدول رقم (2) جيدة نسبياً، لذا فإن البحث اعتمد فقط على نسب الإفصاح عن أتعاب التدقيق في تحليل الانحدار اللوجستي لاختبار فروض البحث.

سادساً: اختبار فروض البحث:

يُبنى نموذج الانحدار اللوجستي على أساس أن المتغير التابع (y) الإفصاح عن أتعاب التدقيق هو متغير ثنائي يتبع توزيع بيرنولي ويأخذ القيمة (1) باحتمال (P) والقيمة (0) باحتمال (P–1)، أي إلى وجود الإفصاح عن أتعاب التدقيق أو عدم وجوده، وهو يشبه الانحدار الخطي لكن يعرف بتحويلة اللوغاريتمي للانحدار الخطي، وهو يفيد الاحتمالات المقدرة فيجعلها محصورة بين (1–0) تم إجراء اختبار الفروض بدراسة كل متغير مستقل مع التابع كما يلي:

1– اختبار الفرض الأول: "**توثر قيمة أتعاب التدقيق في إفصاح الشركات محل التدقيق عنها**":

تم تطبيق نموذج الانحدار اللوجستي لاختبار الفرض الأول كما يلي:

الجدول رقم (6) الدالات الإحصائية للنموذج المقدر وجودته (قيمة أتعاب التدقيق والإفصاح)

Omnibus Tests of Model Coefficients				
Sig.	df	Chi-square		
0.000	1	398.306	Step	Step 1
0.000	1	398.306	Block	
0.000	1	398.306	Model	
	Nagelkerke R Square	Cox & Snell R Square	Log likelihood -2	Step
	0.961	0.719	34.120[a]	1

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على (SPSS).

إن قيمة Chi-square تساوي (398) 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 (7) الدالات الإحصائية لقيمة التأثير (قيمة أتعاب التدقيق)

Variables in the Equation							
Exp (B)	Sig.	df	Wald	S.E.	B		
1.000	0.000	1	21.048	0.000	0.000	متغير مستقل قيمة الأتعاب	Step 1[a]
0.020	0.000	1	42.812	0.601	-3.935	Constant	
a. Variable(s) entered on step 1: متغير مستقل قيمة الأتعاب							

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على (SPSS).

يبين الجدول رقم (7) السابق أن معنوية (قيمة أتعاب التدقيق) دالة إحصائياً حسب قيمة (Sig=0.000) وإن قيمة الدالة الأسية لمعامل الانحدار (Exp (b)= 0.020) أي المضاعف الذي تتغير به نسبة الترجيح أي احتمال الإفصاح من عدمه، مما يدل على قبول الفرض الأول وهو **(توثر قيمة أتعاب التدقيق في إفصاح الشركات محل التدقيق عنها)**، حيث يوجد أثر معنوي إيجابي.

2- اختبار الفرض الثاني: "**يؤثر نوع شركة التدقيق في إفصاح الشركات محل التدقيق عن أتعاب التدقيق**":

تم تطبيق نموذج الانحدار اللوجستي لاختبار الفرض الثاني كما يلي:

الجدول رقم (8) الدالات الإحصائية للنموذج المقدر وجودته (نوع شركة التدقيق والإفصاح)

Omnibus Tests of Model Coefficients				
Sig.	df	Chi-square		
0.000	1	22.176	Step	Step 1
0.000	1	22.176	Block	
0.000	1	22.176	Model	

Step	Log likelihood -2	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square	
1	408.659[a]	0.068	0.091	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على (SPSS).

إن قيمة Chi-square تساوي (22,1) 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 (نوع شركة التدقيق)

Variables in the Equation							
Exp (B)	Sig.	df	Wald	S.E.	B		
0.282	0.000	1	20.757	0.278	-1.265	متغير مستقل قيمة الأتعاب	Step 1[a]
5.916	0.000	1	24.023	0.363	1.778	Constant	
a. Variable(s) entered on step 1: متغير مستقل نوع شركة التدقيق							

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على (SPSS).

يظهر الجدول رقم (9) السابق أن معنوية تأثير (نوع شركة التدقيق) دال إحصائياً حسب قيمة (Sig= 0,000)، وله دلالة تأثير، وأن قيمة الدالة الأسية لمعامل الانحدار (Exp (b)= 5.91) أي المضاعف الذي تتغير به نسبة الترجيح أي احتمال الإفصاح من عدمه، مما يدل على أن **(يؤثر نوع شركة التدقيق في إفصاح الشركات محل التدقيق عن أتعاب التدقيق)**، حيث يوجد أثر معنوي إيجابي.

3- اختبار الفرض الثالث: **"يؤثر بقاء شركة التدقيق مع العميل في إفصاح الشركات محل التدقيق عن أتعاب التدقيق":**

تم تطبيق نموذج الانحدار اللوجستي لاختبار الفرض الثالث كما يلي:

الجدول رقم (10) الدالات الإحصائية للنموذج المقدر وجودته (بقاء شركة التدقيق مع العميل والإفصاح)

Omnibus Tests of Model Coefficients

Sig.	df	Chi-square		
0.622	1	0.243	Step	Step 1
0.622	1	0.243	Block	
0.622	1	0.243	Model	
	Nagelkerke R Square	Cox & Snell R Square	Log likelihood -2	Step
	0.001	0.001	430.591[a]	1

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على (SPSS).

إن قيمة Chi–square تساوي (0,24) 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 (11) الدالات الإحصائية لقيمة التأثير (بقاء شركة التدقيق مع العميل)

Variables in the Equation							
Exp (B)	Sig.	df	Wald	S.E.	B		
0.952	0.622	1	0.244	0.101	-0.050	متغير مستقل بقاء شركة التدقيق مع العميل	Step 1[a]
1.282	0.102	1	2.677	0.152	0.248	Constant	
a. Variable(s) entered on step 1: متغير مستقل بقاء شركة التدقيق مع العميل							

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على (SPSS).

يظهر الجدول رقم (11) السابق أن معنوية تأثير (بقاء شركة التدقيق مع العميل) غير دال إحصائياً حسب قيمة (Sig= 0,622)، وأن قيمة الدالة الأسية لمعامل الانحدار (Exp (b)= 1.28) أي المضاعف الذي تتغير به نسبة الترجيح أي احتمال الإفصاح من عدمه، مما يدل على أن **(لا يؤثر بقاء شركة التدقيق مع العميل في إفصاح الشركات محل التدقيق عن أتعاب التدقيق).**

4- اختبار الفرض الرابع: "**تؤثر حصة شركة التدقيق من سوق التدقيق في إفصاح الشركات محل التدقيق عن أتعاب التدقيق**":

تم تطبيق نموذج الانحدار اللوجستي لاختبار الفرض الرابع كما يلي:

الجدول رقم (12) الدالات الإحصائية للنموذج المقدر وجودته (حصة شركة التدقيق من سوق التدقيق والإفصاح)

Omnibus Tests of Model Coefficients				
Sig.	df	Chi-square		
0.009	1	6.832	Step	Step 1
0.009	1	6.832	Block	
0.009	1	6.832	Model	
	Nagelkerke R Square	Cox & Snell R Square	Log likelihood -2	Step
	0.029	0.022	424.003[a]	1

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على (SPSS).

إن قيمة Chi-square تساوي (6,832) 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 (حصة شركة التدقيق من سوق التدقيق)

Variables in the Equation							
Exp (B)	Sig.	df	Wald	S.E.	B		
0.026	0.010	1	6.634	1.420	-3.657	متغير مستقل حصة شركة التدقيق من سوق التدقيق	Step 1[a]
1.958	0.002	1	9.634	0.216	0.672	Constant	
a. Variable(s) entered on step 1: متغير مستقل حصة شركة التدقيق من سوق التدقيق							

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على (SPSS).

يبين الجدول رقم (13) السابق أن معنوية تأثير (حصة شركة التدقيق من سوق التدقيق) دال إحصائياً حسب قيمة (Sig= 0,002)، وله دلالة تأثير، وأن قيمة الدالة الأسية لمعامل الانحدار (Exp (b)= 1.95) أي المضاعف الذي تتغير به نسبة الترجيح أي احتمال الإفصاح من عدمه، مما يدل على أن **(تؤثر حصة شركة التدقيق من سوق التدقيق في إفصاح الشركات محل التدقيق عن أتعاب التدقيق)**، حيث يوجد أثر معنوي إيجابي.

5- اختبار الفرض الخامس: **"تؤثر القوانين الصادرة عن هيئة الأسواق والأوراق المالية السورية المتعلقة بالإفصاح عن أتعاب التدقيق في إفصاح الشركات محل التدقيق عن أتعاب التدقيق"**:

تم تطبيق نموذج الانحدار اللوجستي لاختبار الفرض الخامس كما يلي:

الجدول رقم (14) الدالات الإحصائية للنموذج المقدر وجودته (القوانين الصادرة عن هيئة الأسواق والأوراق المالية السورية المتعلقة بالإفصاح عن أتعاب التدقيق والإفصاح)

Omnibus Tests of Model Coefficients				
Sig.	df	Chi-square		
0.000	1	25.810	Step	Step 1
0.000	1	25.810	Block	
0.000	1	25.810	Model	
	Nagelkerke R Square	Cox & Snell R Square	Log likelihood -2	Step
	0.106	0.079	406.615[a]	1

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على (SPSS).

إن قيمة Chi-square تساوي (25,8) 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 (15) الدالات الإحصائية لقيمة التأثير (القوانين الصادرة عن هيئة الأسواق والأوراق المالية السورية المتعلقة بالإفصاح عن أتعاب التدقيق)

Variables in the Equation							
Exp (B)	Sig.	df	Wald	S.E.	B		
5.935	0.000	1	19.510	0.403	1.781	متغير مستقل القوانين الصادرة عن هيئة الأسواق والأوراق المالية السورية المتعلقة بالإفصاح عن أتعاب التدقيق	Step 1[a]
0.160	0.000	1	16.136	0.457	-1.835	Constant	
a. Variable(s) entered on step 1: متغير مستقل القوانين الصادرة عن هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية والمتعلقة بالإفصاح عن أتعاب التدقيق							

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على (SPSS).

يبين الجدول رقم (15) السابق أن معنوية تأثير (القوانين الصادرة عن هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية والمتعلقة بالإفصاح عن أتعاب التدقيق) دال إحصائياً حسب قيمة (Sig= 0,000)، وله دلالة تأثير، وأن قيمة الدالة الأسية لمعامل الانحدار (Exp (b)= 0.160) أي المضاعف الذي تتغير به نسبة الترجيح أي احتمال الإفصاح من عدمه، مما يدل على أن **(تؤثر القوانين الصادرة عن هيئة الأسواق والأوراق المالية السورية المتعلقة بالإفصاح عن أتعاب التدقيق في إفصاح الشركات محل التدقيق عن أتعاب التدقيق)**، حيث يوجد أثر معنوي إيجابي.

6- اختبار الفرض السادس: "**يؤثر نوع تقرير التدقيق في إفصاح الشركات محل التدقيق عن أتعاب التدقيق**":

تم تطبيق نموذج الانحدار اللوجستي لاختبار الفرض السادس كما يلي:

الجدول رقم (16) الدالات الإحصائية للنموذج المقدر وجودته (نوع تقرير التدقيق والإفصاح)

Omnibus Tests of Model Coefficients				
Sig.	df	Chi-square		
0.276	1	1.185	Step	Step 1
0.276	1	1.185	Block	
0.276	1	1.185	Model	
	Nagelkerke R Square	Cox & Snell R Square	Log likelihood -2	Step
	0.005	0.004	429.650[a]	1

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على (SPSS).

إن قيمة Chi-square تساوي (1,1) 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 (17) الدالات الإحصائية لقيمة التأثير (نوع تقرير التدقيق)

Variables in the Equation							
Exp (B)	Sig.	df	Wald	S.E.	B		
1.223	0.286	1	1.137	0.189	0.201	متغير مستقل نوع تقرير التدقيق	Step 1[a]
0.954	0.854	1	0.034	0.255	-0.047	Constant	
a. Variable(s) entered on step 1: متغير مستقل نوع تقرير التدقيق							

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على (SPSS).

يبين الجدول رقم (17) السابق أن معنوية تأثير (نوع تقرير التدقيق) غير دال إحصائياً حسب قيمة (Sig= 0,854)، وأن قيمة الدالة الأسية لمعامل الانحدار (Exp (b)= 0.95) أي المضاعف الذي تتغير به نسبة الترجيح أي احتمال الإفصاح من

عدمه، مما يدل على أن **(لا يؤثر نوع تقرير التدقيق في إفصاح الشركات محل التدقيق عن أتعاب التدقيق).**

7- اختبار الفرض السابع: "**يؤثر نوع القطاع الذي تنتمي إليه الشركة محل التدقيق في إفصاحها عن أتعاب التدقيق**":

تم تطبيق نموذج الانحدار اللوجستي لاختبار الفرض السابع كما يلي:

الجدول رقم (18) الدالات الإحصائية للنموذج المقدر وجودته (نوع القطاع الذي تنتمي إليه الشركة محل التدقيق والإفصاح)

Omnibus Tests of Model Coefficients				
Sig.	df	Chi-square		
0.647	1	0.209	Step	Step 1
0.647	1	0.209	Block	
0.647	1	0.209	Model	
	Nagelkerke R Square	Cox & Snell R Square	Log likelihood -2	Step
	0.001	0.001	432.217[a]	1

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على (SPSS).

إن قيمة Chi-square تساوي (0,209) 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 (19) الدالات الإحصائية لقيمة التأثير (نوع القطاع الذي تنتمي إليه الشركة محل التدقيق)

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

(B)							
1.044	0.648	1	0.208	0.094	0.043	متغير مستقل نوع القطاع الذي تنتمي إليه الشركة محل التدقيق	Step 1[a]
1.121	0.577	1	0.310	0.204	0.114	Constant	
a. Variable(s) entered on step 1: متغير مستقل نوع القطاع الذي تنتمي إليه الشركة محل التدقيق							

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على (SPSS).

يبين الجدول رقم (19) السابق أن معنوية تأثير (نوع القطاع الذي تنتمي إليه الشركة محل التدقيق) غير دال إحصائياً حسب قيمة (Sig= 0,577)، وأن قيمة الدالة الأسية لمعامل الانحدار (Exp (b)= 1.12) أي المضاعف الذي تتغير به نسبة الترجيح أي احتمال الإفصاح من عدمه، مما يدل على أن **(لا يؤثر نوع القطاع الذي تنتمي إليه الشركة محل التدقيق في إفصاحها عن أتعاب التدقيق).**

سابعاً: النتائج والتوصيات:

أ- النتائج:

1- بلغت نسبة إفصاح الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية خلال الفترة من عام (2008) إلى عام (2020) عن أتعاب التدقيق نسبة (54.6 %)، وكانت نسبة الإفصاح عن أتعاب التدقيق للشركات التابعة (4,1 %) فقط.

2- رغم أن بداية فكرة إلزام الشركات دولياً بالإفصاح عن أتعاب التدقيق، كان مستهدفاً الإفصاح عن أتعاب ونوع الخدمات الأخرى لما لها من أثر كبير في استقلالية التدقيق، إلا أن الشركات عينة البحث لم تقم بالشكل الكافي بالإفصاح عنها وإفادة جهات متعددة من مزايا ذلك الإفصاح، حيث بلغت نسبة الإفصاح عن أتعاب الخدمات الأخرى (الاستشارية أو الضريبية أو غيرها) (3,1 %)، ونسبة الإفصاح عن نوع تلك الخدمات الأخرى هي (2,9 %).

3- يوجد دلالة معنوية إيجابية لتأثير المتغيرات الآتية في إفصاح الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية خلال الفترة من عام (2008) إلى عام (2020) عن أتعاب التدقيق:

أ- قيمة الأتعاب التي تقاضتها شركة التدقيق، فكلما زادت قيمة الأتعاب ازداد الإفصاح عن أتعاب التدقيق.

ب- القوانين الصادرة عن هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية والمتعلقة بالإفصاح عن أتعاب التدقيق، حيث كان هناك إفصاح عن أتعاب التدقيق قبل إصدارها، ولكنه لم يكن من قبل جميع الشركات، بل كان بشكل طوعي من قبل بعضها فقط، أما بعد تاريخ (2019) وهو تاريخ إصدار تعليمات الهيئة فقد التزمت كافة الشركات بالإفصاح عن أتعاب التدقيق.

ج- حصة شركة التدقيق من سوق التدقيق، فكلما ارتفعت حصة شركة التدقيق من سوق التدقيق، كلما أفصحت الشركات محل التدقيق عن أتعاب التدقيق بشكل أكبر.

د- نوع شركة التدقيق، لا سيما أن شركات التدقيق الكبرى (BIG 4) تهتم بحماية سمعتها وبمخاطر التدقيق أكثر من الشركات الأخرى، لذا فهي تركز على جودة المعلومات المفصح عنها بشكل أكبر.

4- لا يوجد دلالة معنوية لتأثير نوع القطاع الذي تنتمي إليه الشركة محل التدقيق، وبقاء شركة التدقيق مع الشركة محل التدقيق، ونوع تقرير التدقيق في إفصاح الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية خلال الفترة من عام (2008) إلى عام (2020) عن أتعاب التدقيق.

5- كان للتعليمات التي أصدرتها هيئة الأسواق والأوراق المالية السورية دوراً هاماً في إلزام الشركات بالإفصاح عن أتعاب التدقيق، بالتالي فإن فهي تلعب دوراً هاماً في نوعية المعلومات المنشورة من قبل الشركات المساهمة، الأمر الذي له العديد من الفوائد للعديد من الجهات كالمحللين والمستثمرين والمدققين والجهات التشريعية وغيرهم.

ب- التوصيات:

1- الالتزام بالقوانين الصادرة عن هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية من حيث الإفصاح عن قيمة أتعاب ونوع الخدمات الأخرى، وأتعاب الشركات التابعة، كما ينبغي على هيئة الأسواق والأوراق المالية السورية أن تحافظ على آلية عملها كأداة رقابية وإشرافية على عمل الشركات المساهمة في سورية.

2- الإفصاح بشكل كامل ومتجانس بين الشركات وخلال السنوات عن أتعاب التدقيق وذلك لتعظيم الفائدة من الأتعاب المفصح عنها، حيث أن الإفصاح غير المتجانس عبر الشركات أو خلال السنوات يخفف أو قد يلغي من فائدة تلك المعلومات، فيجب أن يتم الإفصاح بشكل يسهل فهم المحتوى، ويمكن من الاستفادة.

3- الاستفادة من أتعاب التدقيق المفصح عنها في عمل دراسات وأبحاث، حيث أن الإفصاح عنها بدأ يظهر بشكل جدي منذ عام (2019)، من قبل جميع الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

4- الاهتمام بالعوامل ذات التأثير الإيجابي في الإفصاح عن أتعاب التدقيق من قيمة الأتعاب التي تقاضتها شركة التدقيق، والقوانين الصادرة عن هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية والمتعلقة بالإفصاح عن أتعاب التدقيق، وحصة شركة التدقيق من سوق التدقيق، ونوع شركة التدقيق.

ثامناً: المراجع:

أ) **المراجع العربية:**

1) الشافعي، ياسر زكريا، (2018)، "قياس مستوى الإفصاح عن الخدمات الاستشارية المقدمة من مراقبي الحسابات لعملاء المراجعة دراسة تطبيقية في البيئة المصرية"، (مجلة الدراسات التجارية المعاصرة؛ م. 4، ع. 5، ص ص: 398-442).

2) القرار رقم (110)، "نظام الإفصاح والشفافية للجهات الخاضعة لإشراف ورقابة هيئة الأوراق والأسواق المالية"، الصادر عن هيئة الأسواق والأوراق المالية السورية في تاريخ 2019/4/1.

3) المرسوم التشريعي رقم (29)، "قانون الشركات السوري"، عام (2011).

ب) **المراجع الأجنبية: References**

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. Averhals, Liesbeth, Caneghem, Tom Van and Willekens, Marleen, (2020), "Mandatory audit fee disclosure and price competition in the private client segment of the Belgian audit

market", (**Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**; Vol. 40, PP. 1-21).

3. Carvalho, André Ricardo Marques, (2021), "Key audit matters' disclosure impact on investors' reactions, audit quality and audit fees – Evidence from Europe", **Unpublished Master thesis in Accounting**, Department of Accounting, ISCTE-IUL Business School.
4. Chen, Chieh-Shuo, (2016), "The effect of mandatory disclosure requirements and disclosure types of auditor fees on earnings management: Evidence from Taiwan", (**Asia Pacific Management Review**; Vol. 21, Issue. 4, PP. 181-195).
5. De. Angelo, Linda Elizabeth, (1981), "Auditor Independence, 'Low Balling', and Disclosure Regulation", (**Journal of Accounting and Economics**; Vol. 3, PP. 113-127).
6. Dickins, Denise, and Higgs, Julia, (2005), "Interpretation and Use of Auditor Fee Disclosures", (**Financial Analysts Journal**; Vol. 61, Issue. 3, PP. 96-102).
7. Eduardo, Marcelo, and Zhang, Tao, (2003), "The Impact Of Non-Audit Fees Disclosures On Company Value Following The Enron Collapse", (**Journal of Business & Economics Research (JBER)**, Vol. 1, Issue. 6, PP. 83-94).
8. Francis, Jere 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).
9. Francis, Jere R., and Wang, Dechun, (2005), "Impact of the SEC's Public Fee Disclosure Requirment on Subsequent Period Fees and Implications for Market Efficiency", **(Auditing: A Journal of Practice & Theory**; Vol. 24, Supplement, PP. 145-160).
10. Hai Ha, Phan Thi, Huy, Nguyen Quang, and Thoa, Hoang Thi Kim, (2019), "The Factors Affecting the level of Information Disclosure on Financial Statements in the Industrial Enterprises Listed on Ho Chi Minh Stock Exchange", (**Journal of Economics and Public Finance**; Vol. 5, No. 1, PP. 93-104).
11. Iyer, Govind S., Iyer, Venkataraman M., and Mishra, Birendra K., (2003), "The Impact of non-audit service Fee Disclosure

Requirements on Audit Fee and non-audit service Fee in the United Kingdom: an Empirical Analysis", (**Advances in Accounting**; Vol. 20, PP. 127–140).

12. Khoo, Teng Aun, and Hwang, Soo Chiat, (2010), "Audit Fees: To Disclose or Not to Disclose?", (**The Business Time***;* June 29, PP. 1-4).
13. Lai, Kam-Wah, (2009), "Audit Opinion and Disclosure of Audit Fees", **(Journal of Accounting, Auditing & Finance**; Vol. 24, Issue. 1, PP. 91-14).
14. Mayhew, B.W., (2005), "Discussion of impact of the SEC's public fee disclosure requirement on subsequent period fees and implications for market efficiency", (**Auditing: A Journal of Practice & Theory**; Vol. 24, PP. 161–169).
15. Schmidt, Jaime J., (2012), "Perceived Auditor Independence and Audit Litigation: The Role of Non audit Services Fees", (**The Accounting Review**; Vol. 87, Issue. 3, PP. 1033-1065).
16. Su, Xijia and Wu, Xi, (2017), "Public Disclosure of Audit Fees and Bargaining Power between the Client and Auditor: Evidence from China", (**The International Journal of Accounting**; Vol. 52, Issue. 1, PP. 64-76).
17. Verrecchia, Robert. E., (2001), "Essays on disclosure", (**Journal of Accounting and Economics**; Vol. 32, PP. 97–180).