

أثر خصائص لجان التدقيق في جودة التدقيق – دراسة تطبيقية

د. مدين الضابط*

رغده محمد**

(تاريخ الإيداع ١٠/٢٦ / ٢٠٢٥ - تاريخ النشر ١٢/٢٤ / ٢٠٢٥)

□ ملخص □

هدف البحث إلى دراسة أثر خصائص لجان التدقيق في جودة التدقيق في المصارف المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية وبورصة عمان خلال الفترة من ٢٠١٦ إلى ٢٠٢٣، وقد ركزت الدراسة على أربع خصائص رئيسية وهي: حجم لجنة التدقيق - استقلالها - الخبرة المالية والمحاسبية لأعضائها - عدد اجتماعاتها، مع إدراج حجم شركة العميل والبلد كمتغيرات ضابطة. ولتحقيق أهداف البحث واختبار فرضياته تم تطبيق نموذج الانحدار الخطي المتعدد باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS 22.

توصل البحث إلى أن حجم لجنة التدقيق وعدد الاجتماعات يؤثران طردياً ولكن غير معنوياً في جودة التدقيق، وفي المقابل تبين أن الخبرة المالية والمحاسبية للأعضاء تؤثر عكسياً ولكن كذلك غير معنوياً، إذ أن مجرد امتلاك الخبرة الفنية لا يضمن بالضرورة طلب جودة أعلى من المدقق. مما يشير إلى أن فعالية لجان التدقيق لا تعتمد على خصائصها الشكلية فقط، وإنما على تفعيل دورها الرقابي وطبيعة العلاقة مع المدقق.

وأوصى البحث بتعزيز فعالية لجان التدقيق من خلال التركيز على الكفاءة الوظيفية والتفاعل العملي، وليس فقط على عدد الأعضاء أو الاجتماعات، إضافةً إلى إجراء دراسات مستقبلية تشمل متغيرات إضافية وقطاعات مختلفة.

الكلمات المفتاحية: جودة التدقيق، خصائص لجان التدقيق، حجم شركة التدقيق.

*أستاذ، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة طرطوس، طرطوس، سورية (MadianAldabet@tartous-univ.edu.sy).

**طالبة دراسات عليا (دكتوراه)، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة طرطوس، طرطوس، سورية (RaghdaMohammed@tartous-univ.edu.sy)

The Effect of Audit Committee Characteristics on Audit Quality: An Empirical Study

Dr. Madian Aldabet*

Raghda Mohammad**

(Received 26/10/2025.Accepted 24/12/2025)

□ABSTRACT □

The research aimed to examine the effect of audit committee characteristics on audit quality in banks listed in Damascus Securities Exchange and Amman Stock Exchange, during the period 2016–2023. The study focused on four main characteristics: audit committee size, independence, members' financial and accounting expertise, and the number of meetings, while including client firm size and country as control variables. To achieve the research objectives and test its hypotheses, multiple linear regression analysis was conducted using the statistical software SPSS 22.

The research found that the size of the audit committee and the number of its meetings have a positive but statistically insignificant effect on audit quality. Conversely, the financial and accounting expertise of committee members showed a negative yet insignificant effect, indicating that possessing technical expertise alone does not necessarily ensure demanding higher audit quality from the auditor. This suggests that the effectiveness of audit committees does not depend solely on their structural characteristics, but rather on the activation of their oversight role and the nature of their relationship with the auditor.

The research recommended enhancing the effectiveness of audit committees by focusing on functional competence and practical engagement rather than merely on the number of members or meetings. It also suggested conducting future studies that incorporate additional variables and different sectors

Key words: Audit Quality, Audit Committee Characteristics, Audit Firm Size.

* Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics, University of Tartous, Tartous, Syria. (MadianAldabet@tartous-univ.edu.sy)

**Postgraduate Student (Doctoral), Department of Accounting, Faculty of Economics, University of Tartous, Tartous, Syria. (RaghdaMohammed@tartous-univ.edu.sy)

المقدمة

تُعد جودة التدقيق من المفاهيم المحورية في المحاسبة وحوكمة الشركات، لما تمثله من ضمان أساسي لموثوقية المعلومات المالية ودقتها، إذ تعتمد قرارات المستثمرين وأصحاب المصلحة على مصداقية التقارير المالية التي تُعد ناتجاً رئيسياً لعملية التدقيق الخارجي. فكلما ارتفعت جودة التدقيق، ازدادت ثقة المستخدمين بالقوائم المالية، وتعززت الشفافية والرقابة داخل بيئة الأعمال (Francis, 2011; IAASB, 2013; DeAngelo, 1981).

وفي ضوء الأهمية المتزايدة لجودة التدقيق، أولت الأبحاث المحاسبية اهتماماً متنامياً بدراسة العوامل المؤثرة فيها، سواء تلك المتعلقة بخصائص شركة التدقيق أو بآليات الحوكمة داخل شركة العميل (قيد التدقيق). ومن أبرز هذه الآليات لجان التدقيق التي تمثل إحدى الدعائم الرئيسية لنظام حوكمة الشركات، لما تضطلع به من دور إشرافي على التقارير المالية والمدققين الخارجيين، وضمان استقلالهم وكفاءتهم المهنية. وقد أظهرت العديد من الدراسات أن لخصائص لجان التدقيق تأثيراً في فاعلية عمل اللجنة وبالتالي في جودة عملية التدقيق (Klein, 2002; مزهود وشرشافة، ٢٠٢٢)، ومن أبرزها: حجم لجنة التدقيق واستقلالها والخبرة المالية والمحاسبية لأعضائها وعدد اجتماعاتها (Xie et al., 2003; Bedard et al., 2004; Dhaliwal et al., 2010).

تبين من الدراسات السابقة في هذا المجال أن هذه المشكلة طُرحت في العديد من الدراسات الأجنبية والعربية، ولكن الأبحاث التي استهدفت البيئة السورية قليلة، وخاصة في ظل ما مرت به سورية من تحديات اقتصادية ومهنية، وتفاوت في تنظيم سوق خدمات التدقيق.

لذلك وبناءً على ما سبق، وامتداداً للدراسات السابقة يسعى هذا البحث إلى تحليل أثر خصائص لجان التدقيق في جودة التدقيق في السوق السورية والأردنية معاً، في محاولة للتوسع البحثي في هذا المجال في البيئتين السورية والأردنية؛ وبهدف تحسين الفهم العميق لطبيعة هذه العلاقة بما ينعكس إيجاباً على الممارسة المهنية واتخاذ القرارات لدى الجهات الرقابية والشركات على حد سواء.

مشكلة البحث

حظيت لجان التدقيق باهتمام متزايد من قبل الباحثين والمهنيين في مجال البحوث المالية والمحاسبية، نظراً للدور الحيوي الذي تؤديه في تعزيز الشفافية والرقابة وتحسين جودة عملية التدقيق الخارجي. ويعود هذا الاهتمام إلى طبيعة العلاقة الوثيقة بين خصائص لجان التدقيق ومستوى جودة التدقيق، باعتبارها إحدى آليات الحوكمة الأساسية التي تضمن مصداقية التقارير المالية. وعلى الرغم من أن العديد من الدراسات تناولت محددات جودة التدقيق، إلا أن تركيز معظمها انصبَّ على خصائص شركات التدقيق أو خصائص العميل، في حين أن خصائص لجان التدقيق (حجم اللجنة، واستقلالها، والخبرة المالية والمحاسبية لأعضائها، وعدد اجتماعاتها) لم تحظُ بالقدر الكافي من الدراسة في سياق الشركات العربية وخصوصاً السورية والأردنية.

وبالتالي تتمثل المشكلة البحثية في التساؤل الآتي:

هل تؤثر خصائص لجان التدقيق في جودة التدقيق؟

ويتفرع عنه الأسئلة التالية:

١. هل يؤثر حجم لجنة التدقيق في جودة التدقيق؟
٢. هل يؤثر استقلال لجنة التدقيق في جودة التدقيق؟
٣. هل تؤثر الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة التدقيق في جودة التدقيق؟
٤. هل يؤثر عدد اجتماعات لجنة التدقيق في جودة التدقيق؟

أهمية البحث

تتجلى أهمية البحث في النواحي الآتية:

١. **الناحية الأكاديمية:** تكمن أهمية البحث في إثراء الأدبيات العلمية المتعلقة بجودة التدقيق وآليات حوكمة الشركات، من خلال تسليط الضوء على دور خصائص لجان التدقيق في جودة التدقيق ضمن بيئة عربية مزدوجة تشمل السوقين السوري والأردني.
٢. **الناحية العملية:** يستمد البحث أهميته العملية مما تقدمه نتائج البحث من مؤشرات يمكن أن تفيد صناع القرار في المصارف وهيئات الرقابة والمشرعين في تطوير معايير حوكمة أكثر فاعلية وملائمة للواقع، وتعزيز استقلالية وكفاءة لجان التدقيق. كما يمكن أن تسهم النتائج في رفع وعي الإدارات المصرفية بأهمية تكوين لجان تدقيق تتمتع بخبرة مالية كافية واستقلالية حقيقية، بما يعزز جودة التقارير المالية ويدعم الثقة في النظام المصرفي المحلي.

أهداف البحث

يهدف هذا البحث إلى توضيح أثر خصائص لجان التدقيق في جودة التدقيق من خلال الأهداف الفرعية

الآتية:

- ١- بيان أثر حجم لجنة التدقيق في جودة التدقيق.
- ٢- بيان أثر استقلال لجنة التدقيق في جودة التدقيق.
- ٣- بيان أثر الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة التدقيق في جودة التدقيق.
- ٤- بيان أثر عدد اجتماعات لجنة التدقيق في جودة التدقيق.

منهجية البحث

اعتمدت الدراسة على المنهج الكمي التحليلي لاختبار أثر خصائص لجان التدقيق (حجم لجنة التدقيق، استقلال اللجنة، الخبرة المالية والمحاسبية للأعضاء، عدد اجتماعاتها) في جودة التدقيق في المصارف المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية وبورصة عمان. تم جمع البيانات من التقارير السنوية وتقارير الحوكمة من عام ٢٠١٦ إلى ٢٠٢٣، وتم استبعاد المصارف الإسلامية بسبب طبيعتها الخاصة. واستخدم الباحث نموذج الانحدار الخطي المتعدد (OLS) بوصفه الأداة الإحصائية الرئيسية لتقدير المعاملات، وذلك لقدرته على قياس العلاقة والأثر بين متغير تابع واحد وعدة متغيرات مستقلة. استخدم الباحث أيضاً البرنامج الإحصائي SPSS 22 لإجراء الاختبارات الإحصائية. اعتمد الباحث بداية على تحديد مجتمع البحث، وتحديد المدة الزمنية المناسبة لجمع البيانات وإجراء الاختبارات، ومن ثم تطوير الفرضيات وتحديد المتغيرات وطريقة قياسها.

مجتمع وعينة البحث

يتمثل مجتمع البحث في المصارف الخاصة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية (١٥ مصرفاً) وبورصة عمان (١٤ مصرفاً). وكانت العينة مكونة من ١١ مصرف سوري و١٢ مصرف أردني حيث تم استبعاد المصارف الإسلامية بسبب طبيعتها الخاصة.

مبررات اختيار مجتمع البحث

تم اختيار المصارف المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية وسوق عمان كعينة للدراسة لعدة أسباب منهجية وعلمية. أولاً: تشتت السوقان في إطار قانوني وتنظيمي مماثل لمهنة التدقيق، مما يتيح دراسة خصائص لجان التدقيق في سياق قانوني موحد نسبياً. وثانياً: تتشابه بينهما الاقتصادية والاجتماعية، بما في ذلك التركيبة الاقتصادية الناشئة، والدور البارز للشركات العائلية، وأهمية القطاعات المالية والتجارية، مما يجعل اختيار البلدين معاً يوفر عينة أكبر وأكثر تمثيلاً، ويعزز القيمة البحثية للنتائج. وتجدر الإشارة إلى أن هذه الدراسة لا تُعد دراسة مقارنة بين البلدين بالمعنى التقليدي، بل تم دمجها كعينة واحدة بهدف تحليل أثر خصائص لجان التدقيق في جودة التدقيق في بيئة شبيهة نسبياً، مع الاستفادة من حجم العينة الأكبر لتعزيز قوة التحليل.

فرضيات البحث

الفرضية الرئيسية: فرضية العدم (H_0): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لخصائص لجان التدقيق في جودة التدقيق.

الفرضية البديلة (H): يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لخصائص لجان التدقيق في جودة التدقيق.

تبرز اعتماداً على الأدبيات البحثية في مجال جودة التدقيق عدد من المتغيرات المرتبطة بخصائص لجان التدقيق، والتي يُتوقع أن تؤثر بشكل مباشر على مستوى جودة التدقيق. على الشكل الآتي:

١. **حجم لجنة التدقيق:** أظهرت الأدبيات أن حجم لجنة التدقيق يمكن أن يؤثر في جودة التدقيق بعدة طرق. فقد أشارت بعض الدراسات إلى أن اللجان الأكبر توفر تنوعاً في الخبرات والمهارات، مما يعزز الرقابة على الإدارة ويقلل من احتمالية التلاعب المالي، وبالتالي يدعم جودة التقارير المالية والتدقيق (Abbott et al., 2004; Sobhan et al., 2025) وفي المقابل أشارت بعض الدراسات إلى أن الحجم الكبير للجنة قد يؤدي إلى صعوبات في التنسيق واتخاذ القرار، مما قد يقلل من فعالية الرقابة (Klein, 2002; Elmashtawy et al., 2024). بناءً على هذا المزيج من النتائج، تفترض هذه الدراسة أن زيادة حجم لجنة التدقيق ترتبط إيجاباً مع جودة التدقيق في بيئة السوق السورية وسوق الأردن. وتكون الفرضية الفرعية الأولى على الشكل الآتي:

فرضية العدم (H_{01}): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لحجم لجنة التدقيق في جودة التدقيق.

الفرضية البديلة (H_1): توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين حجم لجنة التدقيق وجودة التدقيق.

٢. **استقلال لجنة التدقيق:** تشير الأدبيات إلى أن استقلال لجنة التدقيق يُعد من أهم العوامل الداعمة لجودة التدقيق، إذ يعزز موضوعية القرارات ويقوي الرقابة على الإدارة، كما يحد من فرص التحايل المحاسبي، الأمر الذي ينعكس إيجاباً على جودة التقارير المالية والتدقيق (Beasley et al., 2000; Alqatamin, 2018). ولكن أظهرت بعض الدراسات أن الاستقلال الشكلي لا يضمن بالضرورة استقلالاً فعلياً أو فعالية أكبر، حيث قد يتأثر الأعضاء

المستقلون بعلاقات سابقة مع الإدارة أو بنقص الخبرة المهنية، مما قد يحد من أثر الاستقلال على جودة التدقيق (Elmashtawy et al., 2024; Klein, 2002). وانطلاقاً من الأدلة النظرية والتجريبية، تفترض هذه الدراسة أن زيادة مستوى استقلال لجنة التدقيق يرتبط إيجاباً مع جودة التدقيق في بيئة السوق السورية وسوق الأردن، بالنظر إلى الدور الرقابي الحيوي الذي يمارسه الأعضاء المستقلون في تعزيز الشفافية والمساءلة. وتكون الفرضية الفرعية الثانية على الشكل الآتي:

فرضية العدم (H_{02}): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستقلال لجنة التدقيق في جودة التدقيق.

الفرضية البديلة (H_2): توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين استقلال لجنة التدقيق وجودة التدقيق.

٣. **الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة التدقيق:** أظهرت الأدبيات المحاسبية أن وجود أعضاء في لجنة التدقيق يتمتعون بخبرة مالية ومحاسبية يساهم في تعزيز قدرة اللجنة على فهم القضايا المحاسبية المعقدة ومناقشة جودة التقارير المالية مع المدققين الداخليين والخارجيين، مما يقلل من فرص التلاعب بالأرباح أو إصدار تقارير مضللة، وبالتالي يرفع من جودة التدقيق (DeFond et al., 2005; Sobhan et al., 2025). وتُعد هذه الخبرة عاملاً محورياً في تحسين فعالية الرقابة، إذ تُمكن اللجنة من اكتشاف الانحرافات المحاسبية واتخاذ قرارات أكثر موضوعية وصرامة. ومع ذلك أشارت بعض الدراسات إلى أن توفر الخبرة المالية والمحاسبية لا يضمن تلقائياً تعزيز جودة التدقيق، حيث قد يتأثر الأداء بعوامل مؤسسية إضافية مثل ضعف استقلال الأعضاء، أو الحجم الكبير للجنة، أو قلة الاجتماعات، مما قد يحد من القدرة الفعلية لأصحاب الخبرة على التأثير في جودة عملية التدقيق (Kharuddin, 2024; Johannes, 2020; Elmashtawy et al., 2024). ونظراً لهذا التباين في النتائج تأتي هذه الدراسة لبحث أثر الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة التدقيق في جودة التدقيق في بيئة السوق السورية وسوق الأردن، مع ترجيح وجود علاقة طردية بين مستوى الخبرة وجودة التدقيق استناداً إلى المنطق النظري وأغلب الأدبيات السابقة. وتكون الفرضية الفرعية الثالثة على الشكل الآتي:

فرضية العدم (H_{03}): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة التدقيق في جودة التدقيق.

الفرضية البديلة (H_3): توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة التدقيق وجودة التدقيق.

٤. **عدد اجتماعات لجنة التدقيق:** تشير الأدبيات إلى أن زيادة عدد اجتماعات لجنة التدقيق يساهم في تعزيز الرقابة على الإدارة، ويمنح أعضاء اللجنة فرصة أكبر لمتابعة القضايا المحاسبية والمالية بشكل مستمر، مما يُمكنهم من اكتشاف الانحرافات مبكراً والحد من ممارسات التلاعب بالأرباح، وهو ما ينعكس إيجاباً على جودة التقارير المالية وجودة التدقيق (Klein, 2002; Abbott et al., 2004). ويستند هذا الاتجاه إلى أن الاجتماعات المتكررة تعزز من تبادل المعلومات بين أعضاء اللجنة والمدققين الداخليين والخارجيين، وتزيد من فاعلية دور اللجنة الرقابي. ومع ذلك توضح دراسات أخرى أن كثرة الاجتماعات قد لا تؤدي بالضرورة إلى جودة أعلى للتدقيق، إذ قد تتحول الاجتماعات إلى طابع شكلي أو روتيني، أو قد تعاني اللجنة من عبء إداري يحد من فعالية النقاشات، خصوصاً إذا كانت الكفاءة أو الخبرة المهنية للأعضاء محدودة، مما يجعل أثر عدد الاجتماعات غير دالاً أو محدوداً في بعض البيئات (Elmashtawy et al., 2024; Sobhan et al., 2025; Kharuddin, 2015). ونظراً لهذا التباين في النتائج

تسعى هذه الدراسة إلى فحص أثر عدد اجتماعات لجنة التدقيق في جودة التدقيق في بيئة السوق السورية وسوق الأردن، مع ترجيح وجود علاقة طردية بين ارتفاع عدد الاجتماعات وتحسن جودة التدقيق استناداً إلى معظم الأدبيات النظرية. وتكون الفرضية الفرعية الرابعة على الشكل الآتي:

فرضية العدم (H_0): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لعدد اجتماعات لجنة التدقيق في جودة التدقيق.

الفرضية البديلة (H_4): توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين عدد اجتماعات لجنة التدقيق وجودة التدقيق.

متغيرات البحث

المتغير التابع: جودة التدقيق: تم قياسها من خلال حجم شركة التدقيق حيث تأخذ القيمة ١ إذا كانت من شركات التدقيق الأربعة الكبار BIG 4 والقيمة ٠ إذا كانت من غيرها (Boshnak, 2021; Mardessi, 2021; Sobhan et al., 2025)، وتم سحب بياناته من التقارير السنوية للمصارف المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية وبورصة عمان.

المتغيرات المستقلة: خصائص لجان التدقيق وهي:

١. حجم لجنة التدقيق: عدد أعضاء اللجنة (Kharuddin, 2015; Al-Hajava, 2019).
٢. استقلال لجنة التدقيق: النسبة المئوية لأعضاء غير التنفيذيين في اللجنة (Kharuddin, 2015; Al-Hajava, 2019).
٣. الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة التدقيق: النسبة المئوية لأعضاء الذين يمتلكون خبرة مالية ومحاسبية (Kharuddin, 2015).
٤. عدد اجتماعات لجنة التدقيق: عدد اجتماعات اللجنة خلال العام (Kharuddin, 2015; Sukma et al., 2019).

المتغيرات الضابطة: ١. حجم شركة العميل: تم قياسه باللوغاريتم الطبيعي لإجمالي أصول الشركة قيد التدقيق. ويُقاس حجم المصرف عادةً بإجمالي الأصول إلا أن استخدام القيمة الاسمية للأصول قد يسبب انحرافات إحصائية نتيجة التفاوت الكبير بين المصارف في مستويات الحجم، مما يؤدي إلى تركيز القيم وظهور توزيعات شديدة الالتواء ولتجاوز هذه المشكلة، تعتمد الأدبيات المالية والمحاسبية على تحويل إجمالي الأصول إلى اللوغاريتم الطبيعي بهدف تقليل التشنث وإعادة تشكيل التوزيع ليصبح أقرب إلى التوزيع الطبيعي، وهو ما يعزز دقة نماذج الانحدار وموثوقية الاختبارات الإحصائية (Gujarati & Porter, 2009; Wooldridge, 2016).

تم إدخال حجم شركة العميل كمتغير ضابط نظراً لأنه يمثل سمة تنظيمية تعكس البنية المؤسسية والقدرة التشغيلية للمصرف، وهو ما قد يؤثر بصورة غير مباشرة في جودة التدقيق. إذ يرتبط الحجم الأكبر للشركات بزيادة تعقيد عملياتها المالية وتنوع أنشطتها، مما قد يتطلب مستوى أعلى من الجهد والموارد المهنية من قبل شركة التدقيق. وقد أشارت الدراسات السابقة إلى أن الشركات الأكبر حجماً غالباً ما تكون أكثر عرضة لتدقيق أكثر صرامة نتيجة لارتفاع درجة المخاطر وحساسية التقارير المالية لديها (Francis, 2004; Hay & Kanchel, 2010).

وبما أن حجم المصرف لا يشكل جزءاً من الإطار المفاهيمي المخصص للبحث، والذي يركز على تحليل أثر خصائص لجان التدقيق بوصفها المتغيرات المستقلة الرئيسية؛ فإن إدراج حجم المصرف كمتغير مستقل سيؤدي إلى توسيع نطاق النموذج خارج حدود موضوع البحث، وإلى خلط بين محددات جودة التدقيق المتعلقة بالحوكمة الداخلية

وبين العوامل الهيكلية للمؤسسة، وهو ما لا يتسق مع التصميم النظري للبحث. لذلك تم التعامل مع حجم المصرف بوصفه متغير ضابط يهدف إلى عزل تأثير الفروق المؤسسية بين المصارف، ومنع التحيز في تقدير العلاقة بين خصائص لجان التدقيق وجودة التدقيق، بما يتوافق مع منهجيات الدراسات السابقة (Klein, 2002; Abbott et al., 2004; Bedard et al., 2004).

٢. البلد: تم قياسه بمتغير ثنائي (١ لسورية، و٠ للأردن).

تم إدخال البلد كمتغير ضابط بهدف ضبط أثر البيئة في جودة التدقيق، باختلاف مستوى الشفافية وتطور مهنة التدقيق بين الدول قد يؤثر في مستوى جودة الخدمات المقدمة من قبل شركات التدقيق (Choi et al., 2008; Francis, 2004). مما يستوجب التحكم فيه لعزل أثر خصائص لجان التدقيق في الجودة.

لم يتم إجراء الفصل بين البلدين أو تقديم تحليل مقارن لأن أهداف الدراسة لا تتعلق بمقارنة الأنظمة المؤسسية أو مستويات الحوكمة بين سورية والأردن، بل تركز على فحص أثر خصائص لجان التدقيق في جودة التدقيق ضمن القطاع المصرفي ككل. بالإضافة إلى أن تقسيم العينة إلى مجموعتين منفصلتين سيؤدي إلى انخفاض حجم العينة في كل دولة، وهو ما ينعكس سلباً على قوة التحليل الإحصائي ويزيد احتمال الخطأ من النوع الثاني (عدم اكتشاف الأثر رغم وجوده). ولمعالجة الفروق المحتملة بين الدولتين دون الإخلال بتماسك النموذج الإحصائي، تم إدراج متغير البلد كمتغير ضابط Dummy Control Variable، وهو إجراء منهجي متبع ومستخدم على نطاق واسع في الدراسات متعددة الدول (La Porta et al., 1998; Bushman & Piotroski, 2006).

الدراسات السابقة

دراسة Almasria (٢٠١٨)

The Relationship between Internal Corporate Governance Mechanisms and the Quality of External Audit Process: Empirical Evidence from Jordan

العلاقة بين آليات حوكمة الشركات الداخلية وجودة عملية التدقيق الخارجي: دليل تطبيقي من الأردن

هدفت هذه الدراسة إلى التحقيق في القضايا المهمة والحديثة المترابطة وعلى وجه التحديد دراسة العلاقة بين آليات حوكمة الشركات الداخلية وجودة عملية التدقيق الخارجي في الأردن.

لتحقيق هذا الهدف اعتمد الباحث مرحلتين: الأولى عبارة عن توزيع استبانة على ٢٠٦ مدقق، والثانية إجراء مقابلات شبه المنظمة مع ١٣ مدقق.

وكانت أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

(١) أن أداء عمل لجنة التدقيق والمراجعة الداخلية بالإضافة إلى استقلالية المدقق الداخلي هي أهم عوامل المراقبة ولهم تأثير كبير على جودة التدقيق.

(٢) أن لجنة التدقيق تلعب دوراً حيوياً في تعزيز جودة عملية التدقيق وجودة عملية إعداد التقارير المالية وخاصة دورها من حيث مراجعة واعتماد التقارير المالية للشركة وتقرير المدقق.

دراسة (٢٠١٩) Sukma & Bernawati

The Impact of Audit Committee Characteristics on Audit Quality

تأثير خصائص لجان التدقيق في جودة التدقيق

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل أثر خصائص لجنة التدقيق (حجم اللجنة-عدد الاجتماعات-الخلفية التعليمية للأعضاء-الخبرة المالية والمحاسبية) في جودة التدقيق (مقاسة بألعاب التدقيق) في إندونيسيا، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بالحصول على بيانات التقارير السنوية للشركات الصناعية المدرجة في بورصة إندونيسيا من عام ٢٠١٦ حتى ٢٠١٨ (٧٠ ملاحظة)، واستخدم نموذج الانحدار بطريقة المربعات الصغرى العادية OLS لتحليل البيانات.

وأظهرت النتائج أن حجم لجنة التدقيق والخبرة المالية والمحاسبية لأعضائها تؤثران معنوياً في جودة التدقيق، بينما عدد اجتماعات اللجنة والخلفية التعليمية لم يظهر تأثيراً.

دراسة (٢٠٢١) Boshnak

The Impact of Audit Committee Characteristics on Audit Quality: Evidence from Saudi Arabia

تأثير خصائص لجان التدقيق في جودة التدقيق: أدلة من السعودية

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة تحليل تأثير خصائص لجنة التدقيق (حجم اللجنة-استقلالية لجنة التدقيق-عدد الاجتماعات-الخلفية التعليمية للأعضاء في المالية والمحاسبة-عدد الخبراء في اللجنة) في جودة التدقيق (مقاسة بحجم شركة التدقيق) في السعودية، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بالحصول على بيانات التقارير السنوية للشركات المدرجة في سوق الأسهم السعودي والتي تضم ٢١٠ شركة من عام ٢٠١٧ حتى ٢٠١٩، واستخدم نموذج الانحدار المتعدد لتحليل البيانات.

وأظهرت النتائج أن الشركات التي تتمتع أعضاء لجان التدقيق فيها بخلفية تعليمية في المحاسبة والمالية تكون أكثر احتمالاً لاختيار مكتب تدقيق من Big Four، مما يشير إلى جودة تدقيق أعلى. في حين وجود مزيد من الخبراء في اللجنة ارتبط باحتمالية أعلى لاختيار مكاتب تدقيق غير Big Four، أي جودة تدقيق أقل. بينما باقي الخصائص لم يظهر لها أثر معنوي.

دراسة (٢٠٢١) Mardessi

The effect of audit committee characteristics on financial reporting quality: the moderating role of audit quality in the Netherlands

أثر خصائص لجان التدقيق في جودة التقارير المالية: الدور المعدل لجودة التدقيق في هولندا

هدفت هذه الدراسة إلى فحص تأثير خصائص لجنة التدقيق (استقلالية اللجنة-الخبرة المالية للأعضاء-عدد الاجتماعات-حجم اللجنة) في جودة التقارير المالية (مقاسة باستخدام نماذج إدارة الأرباح) في هولندا، وتقييم الدور المعدل لجودة التدقيق (مقاسة بحجم شركة التدقيق) في هذه العلاقة. ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بالحصول على

بيانات التقارير السنوية للشركات غير المالية المدرجة في بورصة امستردام ل ٩٠ شركة من عام ٢٠١٠ حتى ٢٠١٩، واستخدم نموذج الانحدار بطريقة المربعات الصغرى العادية OLS لتحليل البيانات.

وأشارت النتائج إلى أن استقلالية اللجنة والخبرة المالية وحجم اللجنة كلها تظهر علاقة ذات دلالة إحصائية مع انخفاض إدارة الأرباح، بينما عدد الاجتماعات لم يكن لها تأثيراً معنوياً. كما أظهرت النتائج أنه عندما تكون جودة التدقيق عالية فإن تأثير الخصائص كحجم اللجنة والخبرة المالية يكون أقوى في الحد من إدارة الأرباح.

دراسة Kalita & Tiwari (٢٠٢٣)

Audit Quality Review: An Analysis Projecting the Past, Present, and Future

مراجعة جودة التدقيق: تحليل يتنبأ بالماضي والحاضر والمستقبل

هدفت هذه الدراسة إلى تجميع وتحليل الأدبيات الموجودة حول موضوع جودة التدقيق، وتحديد الموضوعات البحثية الأساسية في بحوث جودة التدقيق عبر الزمن، واقتراح اتجاهات مستقبلية للبحث في هذا المجال، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بمراجعة أدبية مدموجة مع تحليل ببلومتري وتحليل محتوى. وكانت عدد المقالات التي شملتها الدراسة ١١٠١ ورقة بحثية مأخوذة من Scopus للفترة من ١٩٨١ إلى ٢٠٢٢.

توصلت الدراسة إلى أن من بين الموضوعات التي ركزت عليها الأدبيات: دور حوكمة الشركات بما في ذلك لجان التدقيق التي تعد من العوامل المتكررة التي تناولتها الدراسات كأحد محددات جودة التدقيق، وأن بعض الأبحاث استخدمت خصائص مثل استقلالية اللجنة والخبرة المالية وعدد الاجتماعات، كمتغيرات مؤثرة في جودة التدقيق أو إدارة الأرباح أو اختيارات المدقق.

دراسة Sobhan et al. (٢٠٢٥)

Audit committee characteristics and quality of audit: an interconnection from the perspective of an emerging economy

خصائص لجنة التدقيق وجودة التدقيق: الترابط من منظور اقتصاد ناشئ

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة العلاقة بين خصائص لجان التدقيق (الحجم-الاستقلالية-التنوع-عدد الاجتماعات-الخبرة المهنية) وجودة التدقيق.

لتحقيق هذا الهدف استخدم الباحث كلٌّ من الانحدار اللوغاريتمي، وطريقة المربعات الصغرى العادية المجمعة، مع أسلوب الخطأ المعياري المصحح باللوحه (PCSE)، وكانت العينة ١٤٠ شركة مدرجة في مؤشر DS30 للفترة من ٢٠١٧ - ٢٠٢١، وتم استخدام نوع المدقق وأتباع التدقيق كمقياسين لجودة التدقيق.

أظهرت النتائج وجود علاقة إيجابية ودالة إحصائياً بين وجود خبراء محترفين في لجنة التدقيق وحجم اللجنة وجودة التدقيق. بينما كانت العلاقة بين الخصائص الأخرى وجودة التدقيق غير دالة إحصائياً.

التعقيب على الدراسات السابقة

يتضح من مراجعة الدراسات السابقة أن العلاقة بين خصائص لجان التدقيق وجودة التدقيق ما تزال محل نقاش واسع، إذ تختلف النتائج تبعاً للبيئة المؤسسية والرقابية وطبيعة القياس المستخدم لجودة التدقيق. فقد أوضحت

دراسة (Almasria, 2018) في الأردن الدور الحيوي الذي تؤديه لجنة التدقيق في تعزيز جودة عملية التدقيق من خلال إشرافها على التقارير المالية واعتمادها، وبينت دراسة (Sukma & Bernawati, 2019) في إندونيسيا أن حجم اللجنة والخبرة المالية لأعضائها يؤثران إيجابياً في جودة التدقيق، في حين لم يكن لعدد الاجتماعات أثر معنوي. وأظهرت دراسة (Boshnak, 2021) في السعودية أن الخلفية التعليمية في المحاسبة والمالية ترتبط باختيار مكاتب تدقيق ذات جودة عالية، بينما زيادة عدد الخبراء في اللجنة قد ترتبط بانخفاض جودة التدقيق. وفي السياق الأوروبي أكدت دراسة (Mardessi, 2021) في هولندا أن استقلالية اللجنة وحجمها وخبرة أعضائها تسهم في الحد من إدارة الأرباح وتحسين جودة التقارير المالية، كما أوضحت أن جودة التدقيق الخارجية تعزز هذا الأثر. وأشارت دراسة (Kalita & Tiwari, 2023) إلى أن خصائص لجان التدقيق تمثل أحد المحددات الجوهرية لجودة التدقيق في الأدبيات المحاسبية، وخلصت دراسة (Sobhan et al., 2025) إلى أن الخبرة المهنية وحجم اللجنة يؤثران إيجابياً في جودة التدقيق ضمن بيئة الأسواق الناشئة.

من خلال هذا العرض يتضح أن الأدبيات السابقة تناولت خصائص متعددة للجان التدقيق وأثرها في جودة التدقيق، إلا أن بعض نتائجها متباينة، مما يشير إلى أن فاعلية هذه الخصائص تتأثر بطبيعة البيئة التنظيمية ومستوى التطور المهني في كل سوق. كما أن غالبية هذه الدراسات ركزت على أسواق أجنبية أو عربية مجاورة، دون وجود دراسات مماثلة في السوق السورية، التي تتميز بخصوصية تشريعية وتنظيمية مختلفة، وهو ما يبرز أهمية دراسة الحالة السورية التي لم تبحث سابقاً.

وتختلف الدراسة الحالية عن هذه الدراسات بتركيزها على بيئة الشركات المساهمة السورية التي لم تُدرس سابقاً في هذا السياق، وبيئة الشركات المساهمة الأردنية كأول دراسة تأخذ هذين السوقين معاً في دراسة واحدة في هذا المجال، وخاصة بسبب تشابه السوقين في الإطار القانوني والتنظيمي لمهنة التدقيق، بالإضافة إلى الترابط الجغرافي والاجتماعي والاقتصادي (اقتصاد نامٍ، دور بارز للشركات العائلية، أهمية القطاعات المالية والتجارية)، يجعل دراسة البلدين معاً كعينة واحدة ذات قيمة مضافة. كما تتميز هذه الدراسة بدمج أربع متغيرات رئيسية في نموذج واحد: (حجم لجنة التدقيق، استقلال اللجنة، الخبرة المالية والمحاسبية للأعضاء وعدد اجتماعاتها)، مما يوفر رؤية شاملة لأثر خصائص لجان التدقيق في جودة التدقيق في بيئة ناشئة تواجه تحديات مهنية وتنظيمية

الدراسة النظرية

أولاً. جودة التدقيق

١. مفهوم جودة التدقيق

تُعد جودة التدقيق من المفاهيم الجوهرية في مهنة المحاسبة والتدقيق، إذ تمثل مدى قدرة عملية التدقيق على زيادة مصداقية القوائم المالية وتعزيز ثقة مستخدميها. وقد عرّف DeAngelo (١٩٨١) جودة التدقيق بأنها "احتمال أن يكتشف المدقق التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، واحتمال أن يُفصح عنها". ويُعد هذا التعريف من أكثر التعريفات استخداماً في الأدبيات المحاسبية، كونه يربط جودة التدقيق بعنصرين أساسيين هما الكفاءة المهنية والاستقلالية.

كما أشار Francis (٢٠٠٤) إلى أن جودة التدقيق مفهوم متعدد الأبعاد يتأثر بمجموعة من العوامل، تشمل خصائص شركة التدقيق (مثل حجمها وخبرتها)، وخصائص العميل، وبيئة المهنة والتنظيم، إضافةً إلى آليات الحوكمة الداخلية مثل لجان التدقيق.

وفي السياق التنظيمي عرف IFIAR جودة التدقيق بأنها "القدرة على تقديم تأكيد معقول بأن القوائم المالية تعكس صورة حقيقية وعادلة وخالية من الأخطاء الجوهرية" (Diggelen, 2018).

وبالتالي فإن جودة التدقيق لا تقتصر على مطابقة المعايير والإجراءات، بل تمتد لتشمل مدى فعالية التدقيق في الكشف عن الأخطاء الجوهرية وضمان تقديم معلومات مالية موثوقة وشفافة تدعم اتخاذ القرار الاقتصادي.

٢. **العوامل المؤثرة في جودة التدقيق:** تتأثر جودة التدقيق في مجموعة واسعة من العوامل وفيما يلي أبرز هذه

العوامل:

(١) خصائص العميل

• **حجم الشركة:** أن الشركات الكبيرة أكثر خضوعاً للرقابة ولها هياكل حوكمة متطورة، مما يعزز جودة التدقيق، وغالباً ما تتعامل مع شركات تدقيق كبرى (Francis, 2011; DeFond et al., 2014).

• **هيكل الملكية:** تزيد الملكية الخارجية العالية الحاجة إلى تقارير دقيقة (Fan et al., 2005; Zehri, 2025).

بينما تقلل الشركات العائلية الطلب على تدقيق عالي الجودة (Guizani et al., 2021; Kouaiba et al., 2014).

• **المخاطر التشغيلية والمالية:** يعقد ارتفاع المخاطر بيئة التدقيق ويستدعي إجراءات تدقيق أعمق (Knechel et al., 2013; Munter, 2023).

• **الشفافية والالتزام بالمعايير:** يعزز العملاء الشفافون موثوقية التدقيق، ويصعب العملاء غير الشفافين العملية (Turner, 2020; Nelson et al., 2002).

(٢) خصائص شركة التدقيق

• **حجم الشركة:** توفر شركات التدقيق الكبرى موارد أكبر وخبرة أوسع، مما يعزز الجودة (DeAngelo, 1981; Bae et al., 2013; Francis, 2004).

• **التخصص الصناعي:** يزيد التخصص الصناعي لشركة التدقيق من فهم العمليات والمخاطر ويحسن الكفاءة (Krishnan, 2003; Reichelt et al., 2010; Sawaya et al., 2025).

• **أتعاب التدقيق:** قد تعزز أتعاب التدقيق العالية الجهد المبذول ولكن قد تهدد استقلالية المدقق (Choi et al., 2010; Kanagaretnam et al., 2010).

• **استقلالية وخبرة المدقق:** كلما زادت استقلالية وكفاءة المدقق، ارتفعت جودة التدقيق (AL-Khaddash et al., 2013; CAQ, 2022; Hosseiniakani et al., 2014; Sawaya et al., 2025).

• **ثقافة الجودة والرقابة الداخلية:** يعزز الامتثال والمعايير العالية من عملية التدقيق ويدعم تدقيقاً أكثر كفاءة (FRC, 2008; Knechel et al., 2013; COSO, 2020).

(٣) خصائص العلاقة بين المدقق والعميل

• **مدة العلاقة:** تحسن المعرفة الطويلة بالعمل بالحكم المهني ولكن قد تهدد الاستقلالية (Myers et al., 2003; Geiger et al., 2002; Amponsah et al., 2024)

• **دوران المدققين:** يحافظ دوران المدقق على الحياد ويجدد الرؤية المهنية (Jackson et al., 2008; Cameran et al., 2015).

• **خدمات غير التدقيق:** أن تقديم خدمات إضافية غير التدقيق والحصول على أتعاب غير مناسبة قد تؤثر على الاستقلالية وجودة التدقيق (Frankel et al., 2002; Loew et al., 2024; Choi et al., 2010; Hribar et al., 2014).

• **الضغوط الإدارية:** تؤثر الضغوط الإدارية سلباً على قدرة المدقق لأداء مهامه (Svanstrom, 2016; Zahmatkesh et al., 2017).

٤) البيئة التنظيمية والمؤسسية:

• **حوكمة الشركات:** يعزز مجلس الإدارة ولجنة التدقيق الرقابة ويحسن جودة التدقيق (Zehri, 2025; Tran, 2004; Thi My Linh et al., 2024; Almulhim et al., 2024; Bedard et al., 2004).

• **البيئة القانونية والتنظيمية:** تحسن القوانين الصارمة وتشريعات حماية المستثمرين من جودة التدقيق وتقليل الأخطاء (Leuz et al., 2016; Liang et al., 2025; Pham, 2023).

ثانياً. لجان التدقيق

وفقاً لدليل التدقيق الصادر عن شركة KPMG فإن لجنة التدقيق هي لجنة دائمة تابعة لمجلس الإدارة، تُعنى بالإشراف على العمليات المالية للشركة والضوابط الداخلية وعلى التقارير المالية بالإضافة إلى تدقيق القوائم المالية للشركة (Afenya et al., 2022)، وتعرف بأنها حلقة الوصل بين الإدارة والمدققين الداخليين والخارجيين لضمان نزاهة التقارير المالية (OECD, 2015).

فلجان التدقيق تلعب دوراً محورياً لضمان موثوقية المعلومات المالية وحماية مصالح المساهمين ومع ذلك فإن فعاليتها تعتمد على مجموعة من الخصائص أبرزها:

١. **استقلال لجنة التدقيق:** تعني استقلالية لجنة التدقيق أن أعضائها ليسوا جزءاً من الإدارة التنفيذية ولا تربطهم بالشركة علاقات مالية أو شخصية تؤثر في موضوعيتهم مما يعزز من دورهم الرقابي الفعّال، حيث تشير الأبحاث إلى أن استقلال أعضاء لجنة التدقيق عن الإدارة التنفيذية يعزز من قدرتهم على الإشراف الموضوعي على عملية إعداد القوائم المالية ومراقبة أداء المدقق الخارجي (Suluo et al., 2025; Leng, 2023).

٢. **حجم لجنة التدقيق:** يشير حجم لجنة التدقيق إلى عدد أعضائها، وتُظهر الدراسات أن اللجان متوسطة الحجم غالباً ما تكون أكثر فاعلية من حيث أنها توازن بين تنوع الخبرات وتوزيع المهام الرقابية وسهولة التنسيق في اتخاذ القرارات (Moats et al., 2022; Xie et al., 2003)، في حين أن اللجان الصغيرة قد تنفقر إلى التنوع والخبرة اللازمة (Xie et al., 2003)، بينما الكبيرة قد تعاني من ضعف الكفاءة التشغيلية (Xie et al., 2003; Bazhair, 2022; Aigienohuwa & Irowa-Omoregie, 2025).

٣. **الخبرة المالية والمحاسبية:** أي أن يكون لدى أعضاء لجنة التدقيق معرفة مهنية أو تعليم أكاديمي في المحاسبة والمالية، فهي تعد عاملاً حاسماً في تمكينهم من فهم القضايا المحاسبية المعقدة وتحليل القوائم المالية واتخاذ قرارات رقابية فعالة، لتعزيز جودة التقارير المالية وتقليل الأخطاء الجوهرية (Abbott et al., 2004; Ma et al., 2025).

٤. **عدد اجتماعات الأعضاء:** تعقد لجنة التدقيق عدداً محدداً من الاجتماعات سنوياً لضمان فاعلية نظام الرقابة الداخلية ومتابعة التقارير المالية، وتوصي الممارسات الجيدة بأن تجتمع لجنة التدقيق ما لا يقل عن أربع مرات في السنة، لضمان مراجعة التقارير الدورية والنتائج المالية بانتظام، والتواصل مع المدقق الخارجي عند الضرورة، ويعكس هذا التكرار التزام اللجنة بالحوكمة الجيدة والرقابة الفعالة على الأنشطة المالية والإدارية للمنشأة (Alzeban & Gwilliam, 2014; KPMG, 2019; Deloitte, 2018).

ثالثاً: لمحة عامة عن واقع مهنة التدقيق في سورية

تعد مهنة تدقيق الحسابات في سورية منظمة بموجب القانون رقم ٣٣ لعام ٢٠٠٩ المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق، حيث أنشأ "مجلس المحاسبة والتدقيق"، وكلفه بوضع الضوابط والشروط المهنية؛ والذي يُلزم المدقق بالحصول على أدلة كافية قبل إبداء الرأي، كما يفرض عليه الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية عند ممارسة العمل، وبأخلاقيات المهنة المتمثلة بالاستقلال والنزاهة والسرية، وأن يسعى إلى تعزيز المصداقية والتأكيد النسبي على القوائم المالية دون ضمان مطلق، ويمنع المدقق من إبداء الرأي في حال عدم وجود معلومات كاملة وواضحة (القانون رقم ٣٣، ٢٠٠٩).

على الرغم من وجود هذا الإطار القانوني ووضوحه، إلا أن الواقع التطبيقي لمهنة التدقيق في سورية يواجه عدة تحديات، أبرزها ضعف فعالية تطبيق المعايير، ولا سيما فيما يتعلق باستقلالية المدقق وآليات الرقابة على الجودة. إذ بينت دراسة (Hazaea et al., 2023) أن القوانين تفرض استقلالية المدقق شكلياً، لكنها لا توفر أدوات رقابية فعالة لضمانها في الممارسة العملية، مما يحد من فاعلية الرقابة المهنية. كما خلصت دراسة دحدوح وشاهين (٢٠١٣) إلى أن مهنة التدقيق تمارس "مستوى خجولاً من الرقابة على الجودة"، نتيجة غياب ثقافة الجودة وضعف المتابعة المهنية، مثل غياب وجود صندوق للشكاوى في مكاتب التدقيق وعدم التحقق الدوري من استقلال العاملين، إضافة إلى ضعف تطبيق القواعد التنظيمية مثل قاعدة الأربع سنوات وقاعدة الأربع شركات، وعدم تلبية متطلبات المستثمرين المتغيرة.

النتائج والمناقشة

الدراسة العملية

التحليل الوصفي Descriptive Analysis

جدول رقم (١) بيانات الإحصاء الوصفي

Descriptive Statistics					
	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
جودة التدقيق	١٨٤	.0	1.0	.576	.49
حجم لجنة التدقيق	١٨٤	2.0	8.0	3.88	1.28

استقلال لجنة التدقيق	١٨٤	100.00%	100.00%	100.00%	0.00%
الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة التدقيق	١٨٤	0.00%	100.00%	48.70%	25.74%
عدد اجتماعات لجنة التدقيق	184	3.0	19.0	6.36	2.77

المصدر: من إعداد الباحث بناءً على نتائج التحليل الإحصائي للبرنامج الإحصائي SPSS

يوضح الجدول رقم (١) التحليل الوصفي الإحصائي (المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، أدنى وأعلى قيمة) لعينة الدراسة المكوّنة من ١٨٤ مشاهدة والتي تغطي الفترة من ٢٠١٦ إلى ٢٠٢٣، بهدف تحديد الخصائص العامة لمتغيرات البحث، وفق الآتي:

• **بلغ المتوسط الحسابي لجودة التدقيق (٠.٥٧٦) مما يدل على أن حوالي 57.6% من المصارف تمت تدقيقها من قبل شركات تدقيق كبيرة Big 4، مع انحراف معياري قدره (0.49).**

• **بلغ المتوسط الحسابي لحجم لجنة التدقيق (٣.٨٨) مع انحراف معياري (١.٢٨)، مما يعني أن اللجان تتكون غالباً من ٣ إلى ٤ أعضاء، وكانت أعلى قيمة (٨) وأدنى قيمة (٢).**

• **بلغ المتوسط الحسابي لاستقلال لجنة التدقيق (١٠٠%) لكل الشركات، مما يعني أن جميع أعضاء لجان التدقيق في العينة مستقلون بالكامل، والانحراف المعياري (٠) يؤكد غياب التباين. وبالتالي تم استبعاد هذا المتغير تلقائياً لأنه كان ثابت أو بلا تباين، أي أن كل القيم متماثلة.**

أن المتغيرات التي لا تحتوي على تباين لا يمكن أن تسهم في تفسير التغير في المتغير التابع، ولا يمكن للنماذج الإحصائية تقدير أثرها أو التعامل معها عند بناء معادلة الانحدار، لذلك تم استبعاد هذا المتغير من التحليل. ويُعد استبعاد المتغيرات الثابتة ممارسة منهجية معتمدة في التحليلات القياسية، إذ يؤدي استخدامها إلى مشكلات في تحديد النموذج، ويمنع تقدير معاملات الانحدار بصورة صحيحة (Lindkvist & Saric, 2020; Wooldridge, 2016).

• **بلغ المتوسط الحسابي للخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة التدقيق (٤٨.٧%) يعني أن حوالي نصف أعضاء لجان التدقيق يمتلكون خبرة مالية ومحاسبية، مع تباين ملحوظ (الانحراف المعياري ٢٥.٧%). وكانت أعلى قيمة (١٠٠) وأدنى قيمة (٠).**

على الرغم من أن الانحراف المعياري (25.7%) قد يبدو مرتفعاً عند النظر إلى المقياس المئوي، فإن هذا الرقم لا يشير إلى خلل إحصائي أو خطأ منهجي. فالانحراف المعياري العالي يعكس وجود تباين حقيقي وملحوظ بين المصارف في مستوى خبرة أعضاء لجان التدقيق (وخاصةً أن المتغير مقياس بنسبة مئوية)، وهو شرط أساسي لتمكين نموذج الانحدار من تقدير أثر المتغير في جودة التدقيق. لذلك يعتبر الانحراف المعياري المرتفع مؤشراً إيجابياً على صلاحية المتغير للاستخدام.

• **بلغ المتوسط الحسابي لعدد اجتماعات لجنة التدقيق (٦.٣٦) يعني أن اللجنة تجتمع تقريباً بين ٦ و٧ مرات في السنة، مع انحراف معياري (٢.٧٧). وكانت أعلى قيمة (١٩) وأدنى قيمة (٣).**

تعكس هذه المؤشرات وجود درجة من التباين في خصائص لجان التدقيق باستثناء استقلال لجنة التدقيق، مما يبرر استخدام نموذج الانحدار لتحليل أثر هذه المتغيرات في جودة التدقيق.

اختبار الارتباط (Correlation Analysis)

لفحص العلاقة البسيطة بين المتغيرات المستقلة وجودة التدقيق تم إجراء اختبار Pearson Correlation.

جدول رقم (٢) Pearson Correlation

		جودة التدقيق	حجم لجنة التدقيق	الخبرة المالية والمحاسبية	عدد الاجتماعات
جودة التدقيق	Pearson Correlation	1	.255**	-.289**	.291**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000
حجم لجنة التدقيق	Pearson Correlation	.255**	1	-.249**	-.023-
	Sig. (2-tailed)	.000		.001	.754
الخبرة المالية والمحاسبية	Pearson Correlation	-.289**	-.249**	1	.226**
	Sig. (2-tailed)	.000	.001		.002
عدد الاجتماعات	Pearson Correlation	.291**	-.023-	.226**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.754	.002	

المصدر: من إعداد الباحث بناءً على نتائج التحليل الإحصائي للبرنامج الإحصائي SPSS

يوضح الجدول رقم (٢) ما يلي:

أظهرت نتائج اختبار بيرسون وجود علاقة طردية ومعنوية بين جودة التدقيق وكل من حجم لجنة التدقيق ($r = 0.255$, $Sig = 0.000$) وعدد الاجتماعات ($r = 0.291$, $Sig = 0.000$). في المقابل أظهرت وجود ارتباط عكسي ومعنوي بين جودة التدقيق والخبرة المالية والمحاسبية ($r = -0.289$, $Sig = 0.000$).

جدول رقم (٣) توضيح قيم الارتباط

التفسير	مستوى الدلالة (Sig.)	معامل الارتباط	العلاقة
دال عند مستوى ٠.٠٠١ / ارتباط طردي معنوي، يشير إلى أن كلما زادت حجم لجنة التدقيق تزداد جودة التدقيق	٠.٠٠٠	٠.٢٥٥	جودة التدقيق * حجم لجنة التدقيق
دال عند مستوى ٠.٠٠١ / ارتباط عكسي ومعنوي؛ يشير إلى أن كلما تقل نسبة الأعضاء ذوي الخبرة المالية والمحاسبية في لجنة التدقيق تزداد جودة التدقيق	٠.٠٠٠	٠.٢٨٩-	جودة التدقيق * الخبرة المالية والمحاسبية
دال عند مستوى ٠.٠٠١ / ارتباط طردي معنوي؛ يشير إلى أن كلما زادت عدد اجتماعات لجنة التدقيق تزداد جودة التدقيق	٠.٠٠٠	٠.٢٩١	جودة التدقيق * عدد الاجتماعات
دال عند مستوى ٠.٠٠١ / ارتباط عكسي معنوي. يشير إلى أن كلما ازداد حجم اللجنة، انخفضت نسبة الأعضاء ذوي الخبرة المالية والمحاسبية.	٠.٠٠١	٠.٢٤٩-	حجم لجنة التدقيق * الخبرة المالية والمحاسبية
غير دال؛ لا يوجد ارتباط معنوي بين حجم اللجنة وعدد اجتماعاتها	٠.٧٥٤	٠.٠٢٣-	حجم لجنة التدقيق * عدد الاجتماعات

الخبرة المالية والمحاسبية * عدد الاجتماعات	٠.٢٢٦	٠.٠٠٢	دال عند مستوى ٠.٠٠١ / ارتباط طردي معنوي، يشير إلى أن ارتفاع نسبة ذوي الخبرة المالية والمحاسبية يرتبط بعدد أكبر من الاجتماعات
---	-------	-------	--

المصدر: من إعداد الباحث

يوضح جدول قيم الارتباط أن أعلى ارتباط بين المتغيرات المستقلة لا يتجاوز ٠.٢٤٩، بينما الارتباط بين بعض المتغيرات مع المتغير التابع دال إحصائياً ولكنه ضعيف إلى معتدل. ومن الناحية الإحصائية يصبح التعدد الخطي مشكلة حقيقية فقط عندما يكون هناك ارتباط شديد جداً بين المتغيرات المستقلة ($r \geq 0.8$ أو $r \geq 0.9$)، وهو ما لا يظهر في بيانات هذه الدراسة. مع التأكيد أن الارتباطات الدالة إحصائياً هي طبيعية وتعكس العلاقة الجزئية بين خصائص لجان التدقيق. وللتأكد من سلامة نموذج الانحدار تم فحص Variance Inflation Factor (VIF) لكل متغير مستقل، وكانت جميع القيم أقل من ٥، مما يشير إلى أن النموذج لا يعاني من مشكلة تعدد خطي.

النموذج الإحصائي المستخدم (نموذج الانحدار الخطي)

النموذج الأساسي: تم تقدير النموذج وفق المعادلة الآتية:

$$AQ = \beta_0 + \beta_1.ACSIZ + \beta_2.ACINDP + \beta_3.ACEXP + \beta_4.ACMEET + \beta_5.TotalASS + \beta_6.COUNTRY + \varepsilon$$

حيث:

• AQ = متغير ثنائي: ١ إذا كانت شركة التدقيق من Big 4 و ٠ خلاف ذلك (Boshnak, 2021; Mardessi, 2021; Sobhan et al., 2025).

• $ACSIZ$ = عدد أعضاء لجنة التدقيق (Kharuddin, 2015; Al-Hajava, 2019).

• $ACINDP$ = النسبة المئوية للأعضاء غير التنفيذيين في لجنة التدقيق (Kharuddin, 2015; Al-Hajava, 2019).

• $ACEXP$ = النسبة المئوية لأعضاء لجنة التدقيق ذوي الخبرة المالية والمحاسبية (Kharuddin, 2015).

• $ACMEET$ = عدد اجتماعات لجنة التدقيق خلال العام (Kharuddin, 2015; Sukma et al., 2019).

• $\{Controls\}$: $\ln(Total\ assets)$ = اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي أصول الشركة قيد التدقيق.

• $COUNTRY$ = متغير ثنائي: ١ إذا كان المصرف سوري و ٠ خلاف ذلك.

• ε = الخطأ العشوائي

جدول رقم (٤) تحليل الانحدار

Model Summary ^b					
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.755 ^a	.570	.557	.3296	1.675

a. Predictors: (Constant), البلد، لوج إجمالي الأصول، عدد الاجتماعات، خبرة المالية والمحاسبية، عدد الاجتماعات، لوج إجمالي الأصول، البلد
b. Dependent Variable: جودة التدقيق

المصدر: من إعداد الباحث بناءً على نتائج التحليل الإحصائي للبرنامج الإحصائي SPSS

أظهر جدول تحليل الانحدار ما يأتي:

- بلغت قيمة معامل الارتباط المتعدد ($R = 0.755$)، مما يشير إلى وجود ارتباط قوي بين المتغيرات المستقلة (حجم لجنة التدقيق، الخبرة المالية والمحاسبية، عدد الاجتماعات، حجم شركة العميل كمتغير ضابط، والبلد كمتغير ضابط) وبين جودة التدقيق.
- توضح قيمة معامل التحديد ($R^2 = 0.570$) أن حوالي 57.0% من التباين في جودة التدقيق يمكن تفسيره من خلال المتغيرات المستقلة المدرجة في النموذج.
- بلغت القيمة المعدلة ($Adjusted R^2 = 0.557$)، هي قيمة مقبولة وجيدة في البحوث الاجتماعية والمحاسبية، مما يؤكد استقرار النموذج وقدرته التفسيرية.
- وقد بلغت قيمة اختبار دورين-واتسون ($Durbin-Watson = 1.675$) وهي تقع ضمن النطاق المقبول (1.0 - 2.0)، مما يدل على عدم وجود مشكلة ارتباط ذاتي في بواقي النموذج.

جدول رقم (٥) تحليل التباين

ANOVA ^a						
Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	25.593	5	5.119	47.108	.000 ^b
	Residual	19.341	178	.109		
	Total	44.935	183			
a. Dependent Variable: جودة التدقيق						
b. Predictors: (Constant), البلد، لوج إجمالي الأصول، عدد الاجتماعات، خبرة المالية والمحاسبية، عدد الاجتماعات، لوج إجمالي الأصول، البلد						

المصدر: من إعداد الباحث بناءً على نتائج التحليل الإحصائي للبرنامج الإحصائي SPSS

من خلال الجدول رقم (5):

- يبين الجدول أن قيمة إحصائية $F = 47.108$ بمستوى دلالة ($Sig. = 0.000$) وهي أقل من (0.005)، مما يشير إلى أن النموذج ككل ذو دلالة إحصائية عالية عند مستوى معنوية 1%. بمعنى أن المتغيرات المستقلة مجتمعة قادرة على تفسير التباين في جودة التدقيق بشكل دال. وبالتالي فإن النتائج تدعم صلاحية وكفاءة النموذج بشكل عام وتبرر الانتقال إلى تحليل معاملات الانحدار الفردية لكل متغير مستقل.

جدول رقم (٦) معاملات الانحدار

Coefficients ^a							
Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF

	(Constant)	-.511-	.744		-.687-	.493		
1	حجم لجنة التدقيق	.026	.020	.067	1.286	.200	.880	1.136
	الخبرة المالية والمحاسبية	-.002-	.001	-.080-	-1.370-	.173	.710	1.409
	عدد الاجتماعات	.013	.010	.074	1.314	.191	.752	1.330
	لوح إجمالي الأصول	.058	.034	.200	1.705	.090	.176	5.682
	البلد	-.489-	.121	-.494-	-4.035-	.000	.161	6.199
a. Dependent Variable: جودة التدقيق								

المصدر: من إعداد الباحث بناءً على نتائج التحليل الإحصائي للبرنامج الإحصائي SPSS

من خلال الجدول رقم (٦) أظهرت قيم الـ VIF لجميع المتغيرات أنها أقل من الحد المقبول ١٠ مما يدل على عدم وجود مشكلة تعدد خطي وارتباط ذاتي في النموذج، وكذلك أظهرت نتائج نموذج الانحدار أن خصائص لجان التدقيق لم تحقق أثراً دالاً إحصائياً في جودة التدقيق ضمن العينة المدروسة في كل من سورية والأردن. ويمكننا مناقشة فرضيات البحث على الشكل الآتي:

١. **الفرضية الأولى:** أظهرت النتائج أن حجم لجنة التدقيق يؤثر طردياً ولكن غير معنوياً في جودة التدقيق (B = 0.026, Sig. = 0.200) وبالتالي فإننا لا نرفض الفرضية العدم H_{01} ، وتشير هذه النتيجة إلى أن زيادة عدد أعضاء لجنة التدقيق لا ترتبط بتحسين ملموس في جودة التدقيق كما تم قياسها بحجم شركة التدقيق. وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (Boshnak, 2021) التي أشارت إلى أن الحجم الكبير للجنة لا يضمن بالضرورة فعالية أكبر؛ حيث قد يؤدي التوسع في عدد الأعضاء إلى ضعف التنسيق وتراجع الكفاءة في الإشراف على عملية التدقيق.

٢. **الفرضية الثانية:** أن استقلال لجنة التدقيق لم يدرج في التحليل بسبب عدم وجود تباين كافٍ في قيمه (كما وضعنا سابقاً في الإحصاءات الوصفية).

٣. **الفرضية الثالثة:** أظهرت النتائج أن الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة التدقيق تؤثر عكسياً وغير معنوياً في جودة التدقيق (B = -0.002, Sig. = 0.173) وبالتالي فإننا لا نرفض الفرضية العدم H_{03} . وتشير هذه النتيجة إلى أن مجرد امتلاك الخبرة الفنية لا يضمن بالضرورة ممارسة رقابة أكثر صرامة أو طلب جودة أعلى من المدقق الخارجي. وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (Elmashtawy et al., 2024; Klein, 2002) التي لم تجد علاقة قوية بين الخبرة لأعضاء اللجنة وجودة التدقيق.

٤. **الفرضية الرابعة:** أظهرت النتائج أن عدد اجتماعات لجنة التدقيق تؤثر طردياً وغير معنوياً في جودة التدقيق (B = 0.013, Sig. = 0.191) وبالتالي فإننا لا نرفض الفرضية العدم H_{04} . وتشير هذه النتيجة إلى أن على الرغم من أن الاتجاه الموجب يوحي بأن زيادة تكرار الاجتماعات قد يعزز من الإشراف الفعال على المدققين الخارجيين، إلا أن غياب الدلالة الإحصائية يشير إلى أن هذا الأثر ليس قوياً بما يكفي لتفسير الفروق في جودة التدقيق. وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (Sobhan et al., 2025; Sukma & Bernawati, 2020; Boshnak, 2021; Mardessi, 2021) التي أشارت إلى أن مجرد كثرة الاجتماعات لا ينعكس بالضرورة في أداء أفضل ما لم تكن هذه الاجتماعات فعالة ومثمرة.

النتائج والتوصيات

بناءً على الدراسة العملية تم التوصل إلى النتائج الآتية:

١. أن زيادة عدد أعضاء لجنة التدقيق لا ينعكس بالضرورة في رفع جودة خدمات التدقيق أو في اختيار شركات تدقيق أكبر.
٢. أن توفر الخبرة الفنية وحدها لأعضاء لجنة التدقيق لا يضمن فاعليتها في الإشراف على المدقق الخارجي أو المطالبة بجودة أعلى.
٣. أن كثرة اجتماعات لجنة التدقيق لا تعني بالضرورة فعالية أكبر ما لم تكن تلك الاجتماعات ذات محتوى رقابي حقيقي.

استناداً إلى ما تقدم يوصي هذا البحث بما يلي:

١. للجهات التنظيمية:
 - ✓ إعادة النظر في الأطر التنظيمية، مثل تطوير متطلبات الحوكمة في السوق السورية وتوفير أدوات رقابية أقوى.
 - ✓ التوجه إلى وضع معايير تقييم دقيقة لأداء لجان التدقيق في المؤسسات المالية، بما يضمن الارتقاء بجودة التقارير المالية.
٢. للشركات:
 - ✓ تعزيز فعالية لجان التدقيق من خلال التركيز على الكفاءة الوظيفية والتفاعل العملي، وليس فقط على عدد الأعضاء أو الاجتماعات، وذلك عبر وضع آليات واضحة لتقييم أداء اللجنة بشكل دوري.
 - ✓ إشراك أعضاء ذوي خبرة مالية ومحاسبية عملية وليست نظرية فقط، بما يعزز قدرتهم على تقييم أعمال المدققين وفهم التقارير بعمق مهني أكبر
 - ✓ تطوير الخبرة الفنية لأعضاء لجان التدقيق من خلال توفير برامج تدريبية دورية متخصصة.
٣. للباحثين في المستقبل:
 - ✓ دراسة متغيرات إضافية مثل تفاعل اللجنة مع المدقق الداخلي وربطها بمؤشرات مباشرة لجودة التدقيق مثل نوع الرأي أو حجم التعديلات في التقارير المالية، لتعزيز تفسير التغير في جودة التدقيق.
 - ✓ توسيع نطاق الدراسة لتشمل قطاعات مختلفة.

المراجع

باللغة العربية:

- الجمهورية العربية السورية. (2009). القانون رقم ٣٣ لعام ٢٠٠٩ الخاص بمزاولة مهنة التدقيق. الجريدة الرسمية، دمشق، سورية.
- دحدوح، حسين؛ الشاهين، عصام تركي. (2013). مدى توافق مهنة التدقيق في سورية مع المعايير المهنية لرقابة الجودة: دراسة تحليلية. مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، (2). ٣٥

مزهود، دلال؛ شرشافة، الياس. (2022). دور لجان التدقيق في تفعيل حوكمة الشركات. مجلة إنارة للدراسات الاقتصادية الإدارية والمحاسبية، ٣(2)، ٧٧-91

References:

- Abbott, L. J., Parker, S., & Peters, G. F. (2004). *Audit committee characteristics and restatements*. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(1), 69–87. <https://doi.org/10.2308/aud.2004.23.1.69>
- Afenya, M. S., Arthur, B., Kwarteng, W., & Opoku, P. (2022). *The impact of audit committee characteristics on audit fees: Evidence from Ghana*. *Cogent Business & Management*, 9(1), 2141091. <https://doi.org/10.1080/23311975.2022.2141091>
- Aigienohuwa, O., & Irowa-Omoregie, O. (2025). *Optimizing Scale Efficiency: Examining Audit Committee Size and Diligence in Nigerian Manufacturing Firms*. *UMYU Journal of Accounting and Finance Research*, 8(1), 113-126.
- Al-Hajaya, K. (2019). *The impact of audit committee effectiveness on audit quality: Evidence from the Middle East*. *International Review of Management and Marketing*, 9(5), 1.
- Al-Khaddash, H., Al Nawas, R., & Ramadan, A. (2013). *Factors affecting the quality of auditing: The case of Jordanian commercial banks*. *International Journal of Business and Social Science*, 4(11).
- Almasria, N. A. (2018). *The relationship between internal corporate governance mechanisms and the quality of external audit process-empirical evidence from Jordan (Doctoral dissertation, Bedfordshire University)*.
- Almulhim, A. A., Aljughaiman, A. A., Al Naim, A. S., & Alosaimi, A. K. (2024). *Effects of risk committee on agency costs and financial performance*. *Journal of Risk and Financial Management*, 17(8), 328. <https://doi.org/10.3390/jrfm17080328>
- Alqatamin, R. M. (2018). *Audit committee effectiveness and company performance: Evidence from Jordan*. *Accounting and Finance Research*, 7(2), 48–60. <https://doi.org/10.5430/afr.v7n2p48>
- Alzeban, A., & Gwilliam, D. (2014). *Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector*. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23(2), 74–86. <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2014.05.001>
- Amponsah, E., Quarshie, F., Afriyie, S., Appiagyei, G., Akomeah, M., Asare, J., & Amponsah, R., (2024). *Effect of audit rotation on audit quality of non-financial firms: The role of audit committees*. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 28(S1), 1-16.
- Bae, G. S., & Lee, J. E. (2013, July 22). *Does audit firm size matter? The effect of audit firm size measured by audit firm revenues, number of offices, and professional headcounts on audit quality and audit fees*. *SSRN Electronic Journal*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.2345419>
- Bazhair, A. H. (2022). *Audit Committee Attributes and Financial Performance of Saudi Non-Financial Listed Firms*. *Cogent Economics and Finance*, 10, 1-14.
- Beasley, M. S., Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Neal, T. L. (2000). *Fraudulent financial reporting: Consideration of industry traits and corporate governance*

mechanisms. Accounting Horizons, 14(4), 441–454.
<https://doi.org/10.2308/acch.2000.14.4.441>

Bédard, J., Chtourou, S. M., & Courteau, L. (2004). *The Effect of Audit Committee Expertise, Independence, and Activity on Aggressive Earnings Management*. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 23(2), 13–35.

Boshnak, H. A. (2021). *The Impact of Audit Committee Characteristics on Audit Quality: Evidence from Saudi Arabia*. International Review of Management and Marketing, 11(4), 1-12. DOI: 10.32479/irmm.11437

Bushman, R. M., & Piotroski, J. D. (2006). *Financial reporting incentives for conservative accounting: The influence of legal and political institutions*. Journal of Accounting and Economics, 42(1-2), 107–148.

Cameran, M., Negri, G., & Pettinicchio, A. K. (2015). *The audit mandatory rotation rule: The state of the art*. Journal of Financial Perspectives, forthcoming.

Cao, Y. (2022). *Determinants of audit quality: evidence from China*. (PhD thesis, Macquarie University).
https://figshare.mq.edu.au/articles/thesis/Determinants_of_audit_quality_evidence_from_China/27146673

Choi, J. H., Kim, J. B., & Zang, Y. (2010). *Do abnormally high audit fees impair audit quality?* Auditing: A Journal of Practice & Theory, 29(2), 115–140.

Choi, J. H., Kim, J. B., Liu, X., & Simunic, D. A. (2008). *Audit pricing, legal liability regimes, and Big 4 premiums: Theory and cross-country evidence*. Contemporary Accounting Research, 25(1), 55–99.

Choi, J.-H., Kim, J.-B., Liu, X., & Simunic, D. A. (2010). *Audit pricing, legal liability regimes, and Big 4 premiums: Theory and cross-country evidence*. Contemporary Accounting Research, 27(1), 55–93.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (2020). *Internal Control – Integrated Framework: Executive Summary*.

DeAngelo, L. E. (1981). *Auditor size and audit quality*. Journal of accounting and economics, 3(3), 183-199.

DeFond, M. L., & Zhang, J. (2014). *A review of archival auditing research*. Journal of Accounting and Economics, 58(2–3), 275–326.
<https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2014.09.002>

DeFond, M. L., Hann, R. N., & Hu, X. (2005). *Does the market value financial expertise on audit committees of boards of directors?* Journal of Accounting Research, 43(2), 153–193. <https://doi.org/10.1111/j.1475-679X.2005.00166.x>

Deloitte. (2018). *Audit committee resource guide*. Deloitte Development LLC.
<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/center-for-corporate-governance/us-aers-audit-committee-resource-guide-2018-041818.pdf>

Dhaliwal, D., Naiker, V., & Navissi, F. (2010). *The association between accruals quality and the characteristics of accounting experts and mix of expertise on audit committees*. Contemporary Accounting Research, 27(3), 787–827.

Diggelen, J. (2018). *Global trends in audit quality, supervision, and standard setting*. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 92(7/8), 217-220.

Elmashtawy, A., Che Haat, M. H., Ismail, S., & Almaqtari, F. A. (2024). Audit committee effectiveness and audit quality: *The moderating effect of joint audit*. *Arab Gulf Journal of Scientific Research*, 42(3), 512–533. <https://doi.org/10.1108/AGJSR-09-2022-0202>

Fan, J. P. H., & Wong, T. J. (2005). *Do external auditors perform a corporate governance role in emerging markets?* *Journal of Accounting Research*, 43(1), 35–72.

Financial Reporting Council (FRC). (2008). **The Audit Quality Framework**. London, UK: Financial Reporting Council. <https://www.frc.org.uk>

Francis, J. R. (2004). What do we know about audit quality? *The British Accounting Review*, 36(4), 345–368.

Francis, J. R. (2011). *A framework for understanding and researching audit quality*. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(2), 125–152.

Frankel, R. M., Johnson, M. F., & Nelson, K. K. (2002). *The relation between auditors' fees for non-audit services and earnings management*. *The Accounting Review*, 77(Supplement), 71–105.

Geiger, M. A., & Raghunandan, K. (2002). *Auditor tenure and audit reporting failures*. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 21(1), 67–78.

Guizani, M., & Abdalkrim, G. (2021). *Ownership structure and audit quality: The mediating effect of board independence*. *Corporate Governance*, 21(5), 821–846. <https://doi.org/10.1108/CG-08-2020-0341>

Gujarati, D. N., & Porter, D. C. (2009). *Basic Econometrics* (5th ed.). McGraw-Hill.

Hay, D. C., & Knechel, W. R. (2010). *The effects of advertising and client size on the audit engagement decision*. *Journal of Accounting and Public Policy*, 29(1), 60–81

Hay, D. C., Knechel, W. R., & Wong, N. (2006). *Audit fees: A meta-analysis of the effect of supply and demand attributes*. *Contemporary Accounting Research*, 23(1), 141–191

Hazaea, S. A., Al-Matari, E. M., & Zhu, J. (2023). *Internal auditing in the Arab world: A systematic literature review and directions for future research*. *SAGE Open*, 13(4), 1–19. <https://doi.org/10.1177/21582440231202332>

Hosseinniakani, S. M., Inácio, C. M., & Mota, R. (2014). *A review on audit quality factors*. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 4(2), 243–254.

Hribar, P., Kravet, T., & Wilson, R. (2014). *A new measure of accounting quality*. *Review of Accounting Studies*, 19(1), 506–538.

IAASB. (2013). *A Framework for Audit Quality: Key Elements that Create an Environment for Audit Quality*. International Federation of Accountants.

Jackson, A. B., Moldrich, M., & Roebuck, P. (2008). *Mandatory audit firm rotation and audit quality*. *Managerial Auditing Journal*, 23(5), 420–437.

- Johannes, P. (2020). The effectiveness of the audit committee in strengthening audit quality and financial reporting (Doctoral dissertation, Université de Strasbourg).
- Kalita, N. & Tiwari, R. K. (2023). *Audit Quality Review: An Analysis Projecting the Past, Present, and Future*. Scientific Annals of Economics and Business, 70(3), 353-377. DOI:10.47743/saeb-2023-0032
- Kanagaretnam, K., Krishnan, G. V., & Lobo, G. J. (2010). *An empirical analysis of auditor independence in the banking industry*. The Accounting Review, 85(6), 2011–2046.
- Kharuddin, K. (2015). *The effects of audit firm and partner industry specialisation and corporate governance on audit quality and earnings quality (Doctoral dissertation, Aston University)*.
- Klein, A. (2002). *Audit committee, board of director characteristics, and earnings management*. Journal of Accounting and Economics, 33(3), 375–400.
- Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L., & Velury, U. (2013). *Audit quality: Insights from the academic literature*. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 32(1), 385–421. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50350>
- Kouaiba, A., & Jarboui, A. (2014). *External audit quality and ownership structure: Interaction and impact on earnings management of industrial and commercial Tunisian sectors*. Journal of Economics, Finance and Administrative Science, 19(37), 78–89. <https://doi.org/10.1016/j.jefas.2014.10.001>
- KPMG. (2019). *Audit committee terms of reference*. KPMG LLP (UK). https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmgsites/uk/pdf/2019/02/audit_committee_terms_of_reference.pdf
- Krishnan, G. V. (2003). *Audit quality and the pricing of discretionary accruals*. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 22(1), 109–126.
- La Porta, R., López-de-Silanes, F., Shleifer, A., & Vishny, R. W. (1998). *Law and Finance*. Journal of Political Economy, 106(6), 1113–1155.
- Leng, H. (2023). The effect of the independence, expertise and activity of the audit committee on the quality of the financial reporting process. *Frontiers in Business, Economics and Management*, 7(1), 17-20.
- Leuz, C., & Wysocki, P. D. (2016). *The economics of disclosure and financial reporting regulation: Evidence and suggestions for future research*. Journal of Accounting Research, 54(2), 525–622.
- Liang, Y., & Zhang, S. (2025). *Legal background of corporate management and corporate audit quality*. Finance Research Letters, 73, 106664. <https://doi.org/10.1016/j.frl.2024.106664>
- Lindkvist, L., & Saric, O. (2020). *Sustainability performance and capital structure: An analysis of the relationship between ESG rating and debt ratio (Degree Project, International Business Program, Department of Business Administration)*.
- Loew, E., & Nguyen, T. T. T. (2024). *The impact of non-audit services on auditor independence in European banks (European Banking Institute Working Paper Series No. 173)*. European Banking Institute. <https://doi.org/10.2139/ssrn.4852076>

Ma, Z., Shi, L., Yu, K., & Zhou, N. (2025). *Audit committee financial experts: Leveraging their information advantage in accounting, auditing, and corporate governance*. *Encyclopedia*, 5(2), 55. <https://doi.org/10.3390/encyclopedia5020055>

Mardessi, S. M. (2021). *The effect of audit committee characteristics on financial reporting quality: the moderating role of audit quality in the Netherlands*. *Corporate Ownership and Control*, 18(3), 19-30. DOI:10.22495/cocv18i3art2

Moats, M. C., Parker, S. G., & Brown, T.-L. (2022). *Audit committee effectiveness: Practical tips for the chair*. Harvard Law School Forum on Corporate Governance. <https://corpgov.law.harvard.edu/2022/12/21/audit-committee->

Munter, P. (2023). *The importance of a comprehensive risk assessment by auditors and management*. U.S. Securities and Exchange Commission. <https://www.sec.gov/news/statement/munter-risk-assessment-2023-08-25>

Myers, J. N., Myers, L. A., & Omer, T. C. (2003). *Exploring the term of the auditor-client relationship and the quality of earnings: A case for mandatory auditor rotation?* *The Accounting Review*, 78(3), 779–799.

Nelson, M. W., Elliott, J. A., & Tarpley, R. L. (2002). *Evidence from auditors about managers' and auditors' earnings management decisions*. *The Accounting Review*, 77(s-1), 175–202.

OECD. (2015). *G20/OECD principles of corporate governance*. Organisation for Economic Co-operation and Development. <https://doi.org/10.1787/9789264236882-en>

Pham, H. H. (2023). *The influence of cultural, legal and institutional factors on auditors' roles, responsibilities and perceptions of audit quality*. *European Journal of Teaching and Education Studies*, 1(5), 99. [https://doi.org/10.59324/ejtas.2023.1\(5\).99](https://doi.org/10.59324/ejtas.2023.1(5).99)

Reichelt, K. J., & Wang, D. (2010). *National and office-specific measures of auditor industry expertise and effects on audit quality*. *Journal of Accounting Research*, 48(3), 647–686.

Sawaya, C., Al Maalouf, N. J., Hanoun, R., & Rakwi, M. (2025). *Impact of auditor independence, expertise, and industry experience on financial reporting quality*. *Asia Pacific Management Review*, 30(1), 100357. <https://doi.org/10.1016/j.apmrv.2024.100357>

Sobhan, R., Khatun, A., & Ikra, I. J. (2025). *Audit committee characteristics and quality of audit: An interconnection from the perspective of an emerging economy*. *Asian Journal of Accounting Research*, 1–17. <https://doi.org/10.1108/AJAR-01-2024-001>

Sukma, P., & Bernawati, Y. (2019). *The Impact of Audit Committee Characteristics on Audit Quality*. *Jurnal Akuntansi*, 23(3), 363-378. DOI: 10.24912/ja.v23i3.602

Suluo, H., Raphael, G., & Kapaya, S. (2025). *Impact of corporate governance practices on the effectiveness of audit committees in regulatory authorities: evidence from Tanzania*. *Future Business Journal*, 11(1), 119.

Svanström, T. (2016). *Time pressure, training activities and dysfunctional auditor behaviour: Evidence from small audit firms*. *International Journal of Auditing*, 20(1), 42–51.

Tran Thi My Linh, & Nguyen Thi Thuy. (2024). *Board Characteristics and Audit Quality: Evidence from Vietnam*. Economics, Finance and Management Review, (1(17), 57–67. <https://doi.org/10.36690/2674-5208-2024-1-57>

Turner, L. E. (2020). *Reforms of the auditing profession: Improving quality transparency, governance and accountability*. Harvard Law School Forum on Corporate Governance. <https://corpgov.law.harvard.edu/2020/12/28/reforms-of-the-auditing-profession-improving-quality-transparency-governance-and-accountability/>

Wooldridge, J. M. (2016). *Introductory Econometrics: A Modern Approach (6th ed.)*. Cengage Learning.

Xie, B., Davidson, W. N., & DaDalt, P. J. (2003). *Earnings management and corporate governance: The role of the board and the audit committee*. Journal of Corporate Finance, 9(3), 295–317.

Zahmatkesh, S., & Rezazadeh, J. (2017). *The effect of auditor features on audit quality*. Tekhne - Review of Applied Management Studies, 15(2), 79–87. <https://doi.org/10.1016/j.tekhne.2017.09.003>

Zehri, F. (2025). *Ownership structure, board characteristics, and audit quality demand: Evidence from Saudi-listed companies*. IJAAS, 12(5), 156-167.