

العوامل المحددة لأتعااب التدقيق الخارجى فى الأردن: دراسة تطبقية على
الشركات الخدمية المدرجة فى بورصة عمان

**The Factors that Determine External Audit Fees in Jordan:
Empirical Study on Service Companies Listed at Amman Stock
Exchange**

إعداد
غاده شحاده أبو هديب

بإشراف الاستاذ الدكتور
محمد عطية مطر

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير فى المحاسبة

قسم المحاسبة و التمويل

كلية الأعمال

جامعة الشرق الأوسط

أيار ، 2017

تفويض

أنا الموقع أدناه "غاده شحاده عبدالله أبو هديب" أفوض جامعة الشرق الأوسط بتزويد نسخ من رسالتي ورقيا و الكترونيا للمكتبات، أو المنظمات أو الهيئات و المؤسسات المعنية بالأبحاث و الدراسات العلمية عند طلبها.

الاسم : غاده شحاده عبدالله أبو هديب

التاريخ : 2017/05/27

التوقيع : 

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة و عنوانها:

العوامل المحددة لأتعب التدقيق الخارجي في الأردن : دراسة تطبيقية على الشركات الخدمية المدرجة في
بورصة عمان

و أجازت بتاريخ 2017/05/27

التوقيع	الجامعة	أعضاء لجنة المناقشة
٢٠١٧ / ٦ / ١٣	جامعة الشرق الأوسط	أ.د محمد مطر
٢ / ٤	جامعة الشرق الأوسط	د. يونس الشوبكي
٢٠١٧ / ٦ / ١٤	جامعة البتراء	د. خليل أبو حشيش

شكر و تقدير

بعد حمد الله سبحانه و تعالى الذي وفّقني على إتمام هذه الدّراسة، أتقدّم بوافر الشّكر و التّقدير لرئاسة جامعة الشّرق الأوسط و رئيس مجلس الأمناء الدّكتور يعقوب ناصر الدّين.

بالإضافة إلى الأستاذ الدكتور محمّد مطر لإشرافه على هذه الرّسالة و لتوجيهاته و ملاحظاته القيّمة التي ساعدت على إتمام هذه الرّسالة.

كما و أتقدم بخالص الشكر و التقدير إلى أعضاء لجنة المناقشة على تكرمهم بقبولهم مناقشة هذه الرّسالة و إبرازها بالشكل العلمي المناسب، و إلى السّادة أعضاء الهيئة التّدرسيّة بجامعة الشّرق الأوسط لما قدّموه لي من معرفة و علم و خبرات و جزى الله الجميع خير الجزاء و الله الموفّق.

غاده شحاده أبو هديب

الاهداء

إهداء إلى الأعز على قلبي والدي معالي المهندس شحادة أبو هديب

و والدتي ديانا العواد و زوجي مالك رحمت و نورا أبو هديب

و الأحبة أهلي

فهرس المحتويات

الموضوع	الصفحة
العنوان.....	أ
التفويض.....	ب
قرار لجنة المناقشة.....	ج
الشكر.....	د
الإهداء.....	هـ
قائمة المحتويات.....	و
قائمة الجداول.....	ط
قائمة الأشكال و الصور.....	ي
قائمة الملاحقات	ك
الملخص باللغة العربيّة.....	ل
الملخص باللغة الانجليزية.....	ن
الفصل الأول: خلفيّة الدّراسة و أهميّتها.....	١
(١-١): المقدّمة.....	٢
(٢-١): مشكلة الدّراسة.....	٣
(٣-١): أسئلة الدّراسة و فرضيّاتها.....	٤
(٤-١): أهميّة الدّراسة.....	٧

الموضوع	الصفحة
(٥-١) المصطلحات الإجرائية.....	٨
(٦-١) حدود الدراسة.....	١٠
(٧-١) محدّدات الدراسة.....	١١
الفصل الثاني: الأدب النظري و الدراسات السابقة.....	١٢
(١-٢) المقدمة.....	١٣
(٢-٢) عمليّة التدقيق و أهميّتها.....	١٤
(٣-٢) أتعاب التدقيق.....	١٥
(٤-٢) تحديد أتعاب التدقيق.....	١٦
(٥-٢) العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق.....	١٧
(٦-٢) الدراسات السابقة.....	٢٤
(٧-٢) ما يميّز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة.....	٣١
الفصل الثالث: منهجية الدراسة (الطريقة و الإجراءات).....	٣٢
(١-٣) المقدمة.....	٣٣
(٢-٣) منهج الدراسة.....	٣٣
(٣-٣) مجتمع الدراسة و عيّنتها.....	٣٤
(٤-٣) الأدوات المستخدمة في الدراسة.....	٣٤
(٥-٣) متغيّرات الدراسة.....	٣٥
(٦-٣) المعالجات الإحصائية.....	٣٦

الموضوع	الصفحة
الفصل الرابع: نتائج التحليل الإحصائي للدراسة و اختبار الفرضيات.....	٣٧
(١-٤) المقدمة.....	٣٨
(٢-٤) التحقق من صلاحية البيانات للتحليل الإحصائي.....	٣٨
(٣-٤) الإحصاءات الوصفية للدراسات ومتغيراتها.....	٤٢
(٤-٤) مصفوفة ارتباط بيرسون لمتغيرات الدراسة.....	٤٤
(٥-٤) اختبار فرضيات الدراسة.....	٤٧
الفصل الخامس: مناقشة النتائج و التوصيات.....	٦٣
(١-٥) نتائج الدراسة.....	٦٤
(٢-٥) توصيات الدراسة.....	٦٩
قائمة المراجع.....	٧١
أولاً: المراجع العربية.....	٧٢
ثانياً: المراجع الأجنبية.....	٧٥
الملحقات.....	٨٢

قائمة الجداول

رقم الفصل - رقم الجدول	محتوى الجدول	الصفحة
١-٤	اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة	٣٩
٢-٤	اختبار التداخل الخطي و اختبار الارتباط الذاتي	٤٠
٣-٤	نتائج التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة المتصلة	٤٢
٤-٤	نتائج التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة غير المتصلة	٤٣
٥-٤	نتائج مصفوفة ارتباط بيرسون لمتغيرات الدراسة	٤٥
٦-٤	نتائج اختبار الانحدار المتعدد للخصائص ذات الصلة بالشركة محل التدقيق	٤٧
٧-٤	نتائج اختبار الانحدار المتعدد للخصائص ذات الصلة بمكتب	٥٢
٨-٤	مقارنة بين أثر متغيرات الدراسة ذات العلاقة بألعاب التدقيق	٥5
٩-٤	نتائج اختبار الانحدار المتدرج	٥7
١٠-٤	نتائج اختبار الانحدار المتدرج للمتغيرات المستقلة	٥8

قائمة الأشكال

الصفحة	المحتوى	رقم الفصل - رقم الشكل
٣٥	متغيرات الدراسة	١-٣

قائمة الملحقات

الرقم	المحتوى	الصفحة
١	عينة الدراسة	٨٢
٢	الخصائص المرتبطة بمكتب التدقيق	٨٤
٣	الخصائص المرتبطة بالشركة محل التدقيق	٨٦
٤	تحليل بيانات المتغير التابع	٩٠
٥	مخرجات التحليل الإحصائي	٩٢

العوامل المحددة لأتعب التدقيق الخارجي في الأردن : دراسة تطبيقية على الشركات الخدمية المدرجة في بورصة عمان.

إعداد

غاده شحاده عبدالله أبوهديب

إشراف

الأستاذ الدكتور محمد مطر

الملخص

بناء على الجدل القائم حول تحديد أتعاب التدقيق الخارجي، سعت الدراسة إلى البحث في العوامل المؤثرة على تحديد أتعاب التدقيق الخارجي من خلال تحديد العلاقة بين الخصائص ذات الصلة بالشركة محل التدقيق وهي (حجم الشركة محل التدقيق، وربحية الشركة محل التدقيق، ودرجة التعقيد في الشركة محل التدقيق) مع أتعاب التدقيق، وتحديد العلاقة بين الخصائص ذات الصلة بمكتب التدقيق وهي (حجم مكتب التدقيق، وسمعة مكتب التدقيق، وطول فترة استمرارية علاقة مكتب التدقيق مع الشركة محل التدقيق) ، وتم اختيار ٤٤ شركة للفترة من ٢٠١١/١٢/٣١ إلى ٢٠١٥/١٢/٣١ كعينة للدراسة من الشركات الخدمية المدرجة في سوق عمان المالي ، وتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، واختبار الفرضيات استعانت الباحثة بتحليل الانحدار البسيط و الانحدار المتعدد.

و بينت نتائج الدراسة وجود أثر ذو دلالة احصائية للخصائص ذات الصلة بالشركة محل التدقيق (درجة تعقيد الشركة، ربحية الشركة، حجم الشركة) مجتمعة وكل على افراد على أتعاب التدقيق ووجود أثر ذو دلالة احصائية للخصائص ذات الصلة بمكتب التدقيق مجتمعة على أتعاب التدقيق، ووجود أثر ذو دلالة احصائية

لحجم مكتب التدقيق على أتعاب التدقيق، وعدم وجود أثر ذو دلالة احصائية لكل من (طول فترة استمرارية علاقة مكتب التدقيق مع الشركة محل التدقيق، وسمعة مكتب التدقيق) على أتعاب التدقيق في الشركات الخدمية المدرجة في بورصة عمان، كما بينت النتائج وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين أثر الخصائص ذات الصلة بمكتب التدقيق مجتمعة على أتعاب التدقيق، وأثر الخصائص ذات الصلة بالشركة محل التدقيق مجتمعة على أتعاب التدقيق، وأن الخصائص ذات الصلة بالشركة محل التدقيق هي الأكثر تأثيراً. وأوصت الدراسة بالتشدد في تطبيق الجزاءات على مكاتب التدقيق التي لا تلتزم بقواعد أخلاقيات المهنة، وضرورة أن تتولى جمعية مدققي الحسابات القانونيين في الاردن وضع أسس علمية لتحديد الأتعاب.

الكلمات المفتاحية: أتعاب التدقيق ، مواصفات الشركة محل التدقيق ، مواصفات مكتب التدقيق.

The Factors that Determine External Audit Fees in Jordan: Empirical Study on Service Companies Listed at Amman Stock Exchange

Prepared by

Ghada Shhadeh Abu-Hdaib

Supervisor

Prof. Mohammad Matar

Abstract

Based on the controversy surrounding the determination of external audit fees, the study sought to examine the factors affecting the determination of external audit fees by determining the relationship between the relevant characteristics of the auditee (the size of the auditee, the profitability of the auditee, and the complexity on the activity of the auditee) with audit fees, and determine the relationship between the relevant auditor characteristics, (the size of the auditor, and the reputation of the audit Office, and the audit tenure), Forty four of the service companies listed in Amman Financial Market were selected for the period from 31/12/2011 to 31/12/2015 as a sample for the study. The study has been relying on the descriptive and analytical approach. Moreover, the researcher used the simple and multiple regression slope to analyze the hypotheses.

The results of the study showed that there is a statistically significant effect on the audit related to auditee characteristics (company complexity, company profitability, size of the company), grouped and separately. Also the audit fees and the significant statistical impact of auditor size and there is no significant statistical impact on other related characteristics. (The

audit tenure and the reputation of the audit office) on audit fees in the service companies listed on the Amman Stock Exchange. The results also indicated that there is a differences that have statistically significant between the impact of the combined characteristics of the auditor on audit fees, and the impact of the combined characteristics subject to auditee to audit fees. Finally, the characteristics related to the auditee are the most influential.

The study recommended stringent in the application of sanctions on auditors that do not abide by the rules of ethics, and the need for auditors of Certified Public Accountants Association in Jordan shall establish a scientific basis for determining the fees.

Keywords: Audit Fees, Auditee Characteristics, Auditor Characteristics.

الفصل الأول

خلفية الدراسة و أهميتها

(١-١): المقدمة

(٢-١): مشكلة الدراسة

(٣-١): أسئلة الدراسة و فرضياتها

(٤-١): أهمية الدراسة

(٥-١): المصطلحات الإجرائية

(٦-١): حدود الدراسة

(٧-١): محدّدات الدراسة

الفصل الأول

خلفية الدراسة و أهميتها

(1-1) المقدمة:

تعدّ خدمة التدقيق من الخدمات الرئيسة في مكاتب التدقيق حيث أنّ بعض مكاتب التدقيق تقوم بتقديم خدمات استشارية بالإضافة إلى خدمة التدقيق ، كما تمثّل أتعاب التدقيق مصدرا رئيسيا من مصادر إيرادات مكاتب التدقيق ، تسعى المكاتب إلى تعظيمه بهدف الحصول على أفضل عائد ممكن من ممارسة المهنة ، و من جهة أخرى تمثّل تلك الأتعاب عبئا ماليا على الشركات محلّ التدقيق و هي تكلفة تتفق للحصول على منفعة تبرر تحملها.

يمثل تحقيق العدالة والموضوعية عند تحديد خدمات التدقيق الخارجي أول وأهم المتطلبات لتقديم خدمات ملائمة سواء في الدول المتقدمة أو في الدول النامية ، وفي الآونة الأخيرة حظي هذا الموضوع باهتمام الباحثين والهيئة العامة والمهنيين ، بالإضافة إلى النشرات والتقارير التي تنشرها الجمعيات والهيئات العلمية في هذا المجال ، ويرجع هذا الاهتمام إلى تنوع تلك الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي وتعدد العوامل المؤثرة على تحديد أتعاب هذه الخدمات وعلى الدقة والموضوعية في تنفيذ عملية التدقيق وعلى الثقة التي

يوليها مستخدموا القوائم المالية لتقرير المدقق الخارجي (Kikhia, 2015)

و نظرا للجدل القائم حول أسس تحديد أتعاب التدقيق الخارجي فيما بين الجهات المعنية بمهنة التدقيق بسبب غياب نصّ قانوني يحدّد الحدّ الأعلى أو الحدّ الأدنى لهذه الأتعاب، يختلف الفريقان المعنيان بالموضوع، المدقّقون و الشّركات محلّ التدقيق، حول مدى عدالة هذه الأتعاب، إذ يرى المدقّقون بأنّها لا تتناسب في أغلب الأحيان مع الجهد المبذول و التكاليف التي يتكبّدونها في تنفيذ مهمّة التدقيق، في حين يرى عملاؤهم (الشركات محلّ التدقيق) بأنّ الأتعاب التي يدفعونها تتناسب إلى حدّ كبير مع ما يستحقّه المدقّقون ، أو حتّى تتجاوز قيمة الجهد المبذول. (أبو نصّار ، ١٩٩٩)

لذا ترى الباحثة بأنّ وجود أسس عادلة و مقبولة من طرفيّ المسألة أيّ مدقّق الحسابات الخارجي من جهة و العميل أيّ الشّركة محلّ التدقيق من جهة أخرى أصبح حاجة ملحة هنا في الأردن لأنّ وجود مثل هذه الأسس سيمنّكن الجهات المسؤولة عن المهنة الاسترشاد بها لدى وضع التّشريعات الخاصة بالمهنة و بتعزيز فاعليّتها و بما سينعكس إيجابا على جودة التدقيق وبالتالي على مصداقيّة القوائم الماليّة المدقّقة.

(٢-١) مشكلة الدراسة

جاءت هذه الدّراسة استجابة لمشكلة التّباين القائم في وجهات النّظر في سوق مهنة التدقيق حول مدى عدالة أتعاب التدقيق و بسبب غياب أسس أو معايير مقبولة لتحديد تلك الأتعاب.

إذ ستسعى الباحثة من خلال هذه الدّراسة إلى اقتراح مجموعة من المؤشّرات التي يمكن الاسترشاد بها في تحديد أتعاب التدقيق و ذلك استكمالا لجهود كان قد قام بها باحثون سابقون أمثال:

(Walid ، 2012) ، (Meshari، 2008) ، (Hay, et.al. 2004)

و مع أنَّ معظم هؤلاء الباحثين اتَّفَقوا على تصنيف العوامل المحدَّدة لأُتْعَاب التَّدْقِيق في مجموعتين رئيسيتين:

المجموعة الأولى تشمل عوامل ذات صلة بالعمل أيّ الشركة محلّ التَّدْقِيق، في حين تضمّ المجموعة

الثانية عوامل ذات صلة بمكتب التَّدْقِيق. إلّا أنَّهم تفاوتوا فيما بينهم من حيث طبيعة العوامل التي تتضمنها كل من المجموعتين.

و قامت الباحثة استشهدا لما سبق باختيار العوامل التالية مجالا لدراستها

المجموعة الأولى: ذات الصلة بالجهة محلّ التَّدْقِيق، تشمل كلّ من: حجم الشركة، ربحية الشركة، درجة التّعقيد في نشاط الشركة.

و المجموعة الثانية: ذات الصلة بمكتب التَّدْقِيق، فهي تشمل كلّ من: حجم مكتب التَّدْقِيق، طول فترة تعامله مع العميل، سمعة مكتب التَّدْقِيق.

(٣-١) أسئلة و فرضيات الدراسة

يمكن تحديد مشكلة الدراسة في محاولة السّعي للإجابة عن التساؤلات التالية:

السؤال الرئيس الأول:

هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للخصائص ذات الصلة بالشركة محلّ التَّدْقِيق على أُتْعَاب التَّدْقِيق التي

يتقاضاها المدقّق الخارجي لحساباتها؟

و يتفرّع عن هذا السؤال الأسئلة الفرعية التالية:

١. هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لحجم الشركة محل التدقيق على أتعاب التدقيق؟
٢. هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لربحية الشركة محل التدقيق على أتعاب التدقيق ؟
٣. هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لدرجة التعقيد في نشاط الشركة محل التدقيق على أتعاب التدقيق؟

السؤال الرئيس الثاني:

هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للخصائص ذات الصلة بمكتب التدقيق على أتعاب التدقيق التي يتقاضاها من العميل؟

و يتفرع عن هذا السؤال الأسئلة الفرعية التالية:

١. هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لحجم مكتب التدقيق على أتعاب التدقيق؟
٢. هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لسمعة مكتب التدقيق على أتعاب التدقيق ؟
٣. هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لطول فترة استمرارية علاقة مكتب التدقيق مع الشركة محل التدقيق على أتعاب التدقيق ؟

فرضيات الدراسة

بناء على مشكلة الدراسة و الأسئلة المنفردة عنها، يمكن صياغة الفرضيات لهذه الدراسة بصورتها العدمية

(H0) على النحو التالي:

الفرضية الرئيسة الأولى: Ho1

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للخصائص ذات الصلة بالشركة محل التدقيق على أتعاب التدقيق التي يتقاضاها من العميل.

و يتفرع عن هذه الفرضية الرئيسة الفرضيات الفرعية التالية:

Ho1-1: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لحجم الشركة محل التدقيق على أتعاب التدقيق.

Ho1-2: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لربحية الشركة محل التدقيق على أتعاب التدقيق.

Ho1-3: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لدرجة التعقيد في نشاط الشركة محل التدقيق على أتعاب

التدقيق.

الفرضية الرئيسة الثانية: Ho2

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للخصائص ذات الصلة بمكتب التدقيق على أتعاب التدقيق التي يتقاضاها من العميل.

HO2-1: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لحجم مكتب التدقيق على أتعاب التدقيق.

HO2-2: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لسمعة مكتب التدقيق على أتعاب التدقيق.

HO2-3: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لطول فترة استمرارية علاقة مكتب التدقيق مع الشركة

محل التدقيق على أتعاب التدقيق.

(١-٤) أهمية الدراسة

و تتبع أهمية هذه الدراسة بالنتائج المتوقعة التي ستكشف عنها ستخدم جميع الأطراف ذات الصلة بخدمات التدقيق و التي تسعى إلى إبداء رأي محايد للقوائم المالية المدققة ذلك على اعتبار أنّ المعلومات المنشورة في تلك القوائم هي بمثابة الركيزة التي تقوم عليها القرارات المالية للمساهمين و لغيرهم من أصحاب المصالح ، و كذلك على أساس أنّ الأتعباب التي يتقاضاها المدقق تؤثر بطريقة أو بأخرى على جودة التدقيق و بالتالي على جودة البيانات المالية المدققة.

و لعلّ من أهمّ الجهات التي يتوقع أن تخدمها نتائج هذه الدراسة هي:

الجهات المشرعة، مثل: مجلس مهنة التدقيق، و جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، و البنك المركزي، و هيئة الأوراق المالية، و مراقبة الشركات في وزارة التجارة و الصناعة، و دائرة ضريبة الدخل و غيرها من الجهات الأخرى ذات الصلة.

(١-٥) المصطلحات الإجرائية

سيكون للمصطلحات التالية مدلولها التاليحيثما وردت في الدراسة:

١ - التدقيق

عملية فحص الحسابات من خلال فحص البيانات و الحسابات و أنظمة الرقابة الداخلية الخاصة بالشركات محلّ التدقيق على أن يكون منظّم يهدف إلى الخروج برأي فنيّ محايد عن عدالة القوائم المالية و دلالتها عن الوضع المالي للشركة.(Elder, et.al., 2005)

٢- أتعاب التدقيق

المبالغ و الرسوم أو الأجور التي يتقاضاها المدقق مقابل قيامه بعملية التدقيق لحسابات الشركات محلّ التدقيق ، حيث يتمّ تحديد حجم الأتعاب بناء على الإنفاق الذي يتمّ بين العميل و المدقق و يكون ذلك وفقا للزمن الذي ستسغرقه عملية التدقيق و نوع الخدمة المطلوبة و حجم هذه العمليات. (المطارنة ، ٢٠٠٦ ، ص ٨٤).

محدّدات أتعاب التدقيق المعتمدة في الدراسة:

٣- حجم الشركة محلّ التدقيق

يعدّ هذا العامل من أهمّ العوامل المؤثرة في تسعير خدمة التدقيق (Hay, et.al., 2006) ، و استخدمت

الباحثة في قياس حجم الشركة محلّ التدقيق بأصول الشركة ، حيث قام العديد باستخدامها

(Waresul, et.al., 2012).

٤- ربحية الشركة

تقوم ربحية الشركة على قياس كفاءة أداء إدارة الشركة و فاعليّتها في استخدام مواردها. قامت الباحثة في هذه

الدراسة باستخدام مقياس العائد على الأصول (ROA) ، لتقييم ربحية الشركات.

٥- درجة التعقيد في نشاط الشركة

يتعلّق هذا العامل بتكلفة الوقت المستهلك للقيام بعملية التدقيق ، و قامت الباحثة بالتعبير عن درجة التعقيد

في نشاط الشركة بتصنيفها إذا كانت شركة أمّ و لها شركات تابعة أو أنها شركة منفردة.

٦- حجم مكتب التدقيق

لقد قامت الباحثة بالتعبير عن عامل حجم مكتب التدقيق بعدد المزاولين المرخصين في العمل بالمهنة في كل

مكتب داخل الأردن. (اتحاد المحاسبين الدولي، ٢٠٠٦)

٧- سمعة مكتب التدقيق

ستتمثل في وجود سمعة لمكتب التدقيق في حال وجود شريك خارجي عالمي للمكتب أو بعدم وجود سمعة في حال عدم وجود شريك خارجي له.

٨- طول فترة استمرارية علاقة المكتب مع الشركة محل التدقيق

يمكن التعبير عنه بمتغير مستمر أو متغير نوعي ، فيكون إما بتحديد عدد سنوات العلاقة بين المدقق و الشركة محل التدقيق كرقم أو باستخدام عدد سنوات محدد كمرجعية Benchmark فعندما تكون طول فترة الاستمرارية بين المدقق و العميل أقل من ٤ سنوات ترمز بالرقم ٠ و إذا كانت طول فترة الاستمرارية ٤ سنوات و أكثر ترمز بالرقم ١. (Belen, et.al., 2015)

(٦-١) حدود الدراسة

الحدود الزمانية: تغطي هذه الدراسة الفترة (٢٠١١/١٢/٣١-٢٠١٥/١٢/٣١)

الحدود المكانية: سيتم إجراء هذه الدراسة على الشركات الخدمية المدرجة في بورصة عمان.

(٧-١) محدّدات الدّراسة

من محدّدات الدّراسة أنّ بعض من الشّركات المساهمة محلّ التدقيق لا تفصح عن الأتعاب المهنيّة في بند مستقلّ من بياناتها الماليّة المنشورة ، ممّا جعل الباحثة تستبعدّها من نطاق الدّراسة. و قد شملت هذه الدّراسة تسعة و أربعون شركة خدمية مدرجة في بورصة عمّان كما هو في تاريخ ٢٠١٥/١٢/٣١ و استثنى منها في هذه الدّراسة خمس شركات للأسباب الآتية:

- ١- الفاتحون العرب: للتّعذر عن الحصول على البيانات المتعلّقة بها في بورصة عمّان في جميع السّنوات المتضمّنة في الدّراسة.
- ٢- الدّستور: لعدم القدرة على الحصول على مقدار أتعاب التدقيق لعام ٢٠١٤ بحيث تجنّبت الباحثة إدخالها عند تحليل البيانات لعدم فقد الموثوقيّة.
- ٣- مصفاة الأردن (جوبترول): : لعدم القدرة على الحصول على مقدار أتعاب التدقيق لعام ٢٠١٥ بحيث تجنّبت الباحثة إدخالها عند تحليل البيانات لعدم فقد الموثوقيّة.
- ٤- انجاز: للتّعذر عن الحصول على البيانات المتعلّقة بها في بورصة عمّان في جميع السّنوات المتضمّنة في الدّراسة.
- ٥- بندار: لعدم القدرة على الحصول على مقدار أتعاب التدقيق لعام ٢٠١٢ بحيث تجنّبت الباحثة إدخالها عند تحليل البيانات لعدم فقد الموثوقيّة.

الفصل الثاني

الأدب النظري و الدراسات السابقة

(١-٢): المقدمة

(٢-٢): عملية التدقيق و أهميتها

(٣-٢): أتعاب التدقيق

(٤-٢): تحديد أتعاب التدقيق

(٥-٢): العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق

(٦-٢): الدراسات السابقة

(٧-٢): ما يميّز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة.

الفصل الثاني

الأدب النظري و الدراسات السابقة

(١-٢) المقدمة

يهتم مستخدمي البيانات المالية بالمحاسبة لأنها تقوم بتزويدهم بمعلومات تساعد على اتخاذ القرارات المناسبة، مستمدة من موثوقية مصادر هذه المعلومات و عن مدى تصويرها لواقع الوضع المالي للشركة و أدائها المالي. بناء على ذلك ظهرت أهمية عملية التدقيق الخارجي لتقديم تأكيد معقول عن عدالة هذه البيانات و التزامها بإطار معايير الإبلاغ المالي المعترف به.

تقوم عملية التدقيق على تعزيز ثقة المستخدمين للبيانات المالية من خلال إعطاء المدقق رأي حول البيانات المالية و التصريح في حال كانت بيانات عادلة التي تنقل الصورة الحقيقية بحيث تكون معدّة وفقا لإطار الإبلاغ المالي أو احتوائها على أخطاء جوهرية و توضّح السبب المؤدّي لحدوثها فيما إذا كانت ناتجة عن احتيال أو خطأ.

بناء على ذلك هنالك عدد من المسؤوليات التي تقع على كاهل المدققين مع ضرورة مواكبتهم للتغيرات في بيئة الأعمال و الحاجة إلى رفعهم لمستوى المهنة. حيث يظهر أثر مهنية المدققين الخارجيين في قيام الشركات محلّ التدقيق بتعيين المدقق لتدقيق بياناتهم المالية أو تغييره و تسعير هذه الخدمات ، و الذي يؤثر بدوره على مهنة شركات التدقيق و مستقبلها في الأسواق.

عملية تسعير خدمات التدقيق يمكن وصفه بسيف ذو حدين ، فهو يرتبط بالشركة محلّ التدقيق و التي تكون ملزمة بتدقيق بياناتها الماليّة و تحتاج إلى حدّ هذه الأتعاب بحيث تكون معقولة ، كما ترتبط هذه العملية بالمدقق الذي يحتاج إلى أتعاب توفي حقّ هذه الخدمة.(Naser& Nuseibeh, 2008)

لذلك جاءت هذه الدراسة استكمالاً لدراسات سابقة لتساعد على تحديد العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق المدفوعة من قبل الشركات محلّ التدقيق ، يتضمّن هذا الفصل عرضاً للأدب النظري الذي يتعلّق بالعوامل المؤثرة في تسعير خدمات التدقيق، كما يتضمّن عرضاً للدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع محدّدات أتعاب التدقيق.

(٢-٢) عمليّة التدقيق و أهميّتها

لا يمكن نفي أهمية عمليّة التدقيق في عصرنا الحالي و درجة الاهتمام التي تحصل عليها هذه المهنة لحرصها على دقة التقارير الماليّة المعدّة ، فيمكن وصف عمليّة التدقيق بأنها قيام الشركة بإخضاع بياناتها الماليّة لفحص انتقادي محايد عن طريق شخص خارجي و الذي بدوره يتقاضى أتعاباً مقابل هذه الخدمة بهدف إبداء رأي عن صدق و عدالة البيانات الماليّة للشركة . و يمكن تعريف المدقق الخارجي بأنه الشخص المؤهل و المستقل و المجاز لإنجاز تدقيق البيانات الماليّة و تقديم تقريره حولها إلى الجهة أو الجهات التي عينته. (عرار ، ٢٠٠٩ ، ص٧)

تساعد عمليّة التدقيق في التركيز على أهميّة استغلال الشركات محلّ التدقيق لمواردها و الأخذ بالقرارات الاقتصادية التي تأتي في مصلحة الشركة ، و حتى يتمّ الاستفادة من التقارير الماليّة المعدّة وضعت المعايير

إطار لإعداد التقارير المالية و عرضها و الذي بيّن طبيعة المعلومات التي تحتاجها كل فئة من الفئات المستخدمة لهذه القوائم. (أبونصار و حميدات، ٢٠١٤)

و تكمن أهمية التدقيق أولاً بأنها تخدم المستخدمين المحتملين و الملاك من خلال إبداء رأي عن عدالة و صدق القوائم المالية ، كما أنها تساعد الإدارة على اكتشاف الغش و الأخطاء و تأثيرها على القوائم المالية ، و أخيراً تساعد عملية التدقيق على تأكيد إذا كانت العمليات التي حدثت في الشركة أنه تم الاعتراف بها بالشكل الصحيح. (Choi, et.al., 2010)

(٣-٢) أتعاب التدقيق

بناءً على الاتفاق الذي يتم بين المدقق و الشركة محلّ التدقيق يتمّ تحديد الأتعاب ، و يعتمد تحديد هذه الأتعاب على حجم العملية و الوقت الذي تحتاجه هذه العملية و طبيعة الخدمة المطلوبة ، و يمكن تعريف أتعاب التدقيق بأنها المبالغ و الأجور التي يتقاضاها المدقق مقابل قيامه بعملية التدقيق لحساب شركة ما. كما أنه يوجد أمور يجب مراعاتها عند الاتفاق على الأتعاب التي يتقاضاها المدقق:

١. تخطيط و تنفيذ عملية التدقيق و الوقت المستلزم لإتمامها.
٢. عدد المدققين أو المساعدين الذين سيقومون بعملية التدقيق.
٣. حجم الشركة محلّ التدقيق.
٤. مدى وجود صعوبة في تنفيذ عملية التدقيق و وجود تعقيدات مصاحبة لها.

٥. قدرة الشركة محلّ التدقيق على تسديد الأتعاب المتفق عليها و سمعتها.

٦. حجم مكتب التدقيق و سمعته.

٧. عدد التقارير المطلوبة من المدقّق.

٨. نوع القطاع الذي تعمل به الشركة محلّ التدقيق و مدى احتوائها على خبرات و كفاءات متخصصة.

(المطارنة ، ٢٠٠٦ ، ص ٨٤).

من الأمور الواجب ذكرها عند الحديث عن أتعاب التدقيق هي تكثيف الرقابة على الأتعاب المتفق عليها بين الشركة محلّ التدقيق و مكتب التدقيق بالأخصّ مكاتب التدقيق التي تتّصف بالحجم الصغير ، و تعود أهميّة ذلك لوضع حدّ للمنافسة غير المشروعة و لمنع ظهور ما يسمّى بالأتعاب المشروطة (Contingent fees) لما لها أثر على استقلاليّة المدقّق ، و يقصد بالأتعاب المشروطة بأنها الأتعاب التي تتوقّف قيمتها على نتائج مستقبلية. (عبدالله ، ٢٠٠٤ ، ص ١٦٠).

(٢-٤) تحديد أتعاب التدقيق

لطالما ذكر عن استقلاليّة المدقّق في النصوص القانونية ، و لكن لم يتمّ المشرّع الأردني ببيان الأسس و المعايير المستشار بها في تسعير خدمة التدقيق ، إلّا ما أشير له في المادة ١٧١ المتضمّنة في قانون الشركات و التي تزوّد الهيئة العامّة في الشركة القدرة على تحديد مدققي الحسابات ، و تسعير الخدمة المقدّمة من قبلهم ، أو إمكانيّة تفويض الإدارة في الشركة على اختيارهم. بناء على ذلك تقوم عملية تسعير خدمات التدقيق على العرض و الطلب و التي تعتمد على المساومة بين المدقّق و الشركة محلّ التدقيق ، و

من المؤثرات عليه أيضا درجة تنظيم سوق مهنة التدقيق و مدى التزام أعضائه. و هذا ما أدّى إلى وجود منافسة سعرية حادة قد تنعكس سلبيا على استقلالية المدقق و عمله. (مطر ، ١٩٩٤)

هذا ما أدّى إلى قيام الباحثة في دراسة العوامل المؤثرة على تسعير خدمة التدقيق ، لارتباط هذه العملية بالعديد من العوامل و لعدم قيام المشرّع بتحديد حدّ أدنى أو أعلى لأتعاب التدقيق ، أملا بالحصول على نتائج منطقية تساعد على الحدّ من هذا النقص.

(٢-٥) العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق

إن في تحسين جودة تدقيق القوائم المالية المنشورة للشركات مصلحة لجميع الأطراف ذات العلاقة بالشركة بدءا من مساهمي الشركة و انتهاء بجميع الأطراف الأخرى ذات المصلحة مثل المستثمرين المحتملين و المقرضين و الجهات المسؤولة عن الرقابة على المهنة. لذا تلتقي مصالح تلك الأطراف جميعها على أن وجود معايير عادلة و مقبولة لتحديد أتعاب التدقيق يخدم هذا الغرض. (Naser& Nuseibeh, 2008)

لكن سوق المهنة مثله في ذلك مثل أسواق السلع و الخدمات الأخرى تسوده عملية المنافسة التي بموجبها تحاول مكاتب التدقيق على اقتناص أكبر حصة ممكنة من هذا السوق ، مما أدّى إلى نشوء ظاهرة التركز حيث تسيطر بضعة مكاتب على نصيب الأسد من الإيرادات التي تتحقّق لها سواء من عملية التدقيق نفسها أو من عملية تقديم الخدمات الاستشارية ، و التي تستحوذ في الغالب على النسبة الأعلى من قيمة تلك الإيرادات. لذا أدّى ظهور الكثير من حالات توافق المصالح بين مكاتب التدقيق من جهة و الهيئة العامة للشركة من جهة أخرى إلى آثار سلبية على استقلالية مدقق الحسابات و ذلك من قبيل حرص المكتب على الاستحواذ على الحصة الأكبر في سوق المهنة ذلك ما أدّى إلى انتباه الجهات المخولة بالرقابة على المهنة

إلى تضمين التّشريعات الخاصّة بعملية التدقيق قواعد تعالج هذا الخلل عن طريق ضرورة الفصل بين الخدمة التي يقدّمها المكتب في تدقيق الحسابات و بين الخدمات الاستشارية التي يقدّمها للشركة ، كما أشار له (Frankel, et.al., 2002).

كذلك و من جانب آخر سعى البعض من شركات التدقيق العالمية إلى وضع بعض المعايير و الأسس التي بموجبها يتم تسعير أتعاب التدقيق و من هذه المعايير عدد السّاعات التي يستغرقها المدقّق في انجاز عملية التدقيق ، و التي تتأثّر بطريقة أو بأخرى بعدد من المتغيّرات.

و في هذا السّياق يرى (Gonthier &Schatt, ٢٠٠٧) مثلاً وجود علاقة بين حجم شركة العميل ، و مخاطر التدقيق مع أتعاب التدقيق. بينما يرى (Joshi & Bastaki, 2000) في دراسة لهما عن سوق المهنة في البحرين أنّ لحجم الشركة و ربحيّتها و درجة تعقيد عمليّاتها الانتاجيّة تأثير على قيمة تلك الأتعاب.

أمّا (Bedard & Johnstone, 2010) فقد كشفت دراستهما بأنّ قيمة تلك الأتعاب ترتبط إلى حدّ كبير بطول مدّة العلاقة بين المدقّق و العميل أي بمدى استمراريّة هذه العلاقة و كشفاً بأنّ طول هذه المدّة له أثر سلبي على استقلاليّة المدقّق حيث يسعى المدقّق إلى الحصول على أتعاب مرتفعة على حساب تنازل عن الاستقلاليّة.

لكن دراسة (Ahmed & Goyal, 2005) التي أجريت على الشركات المدرجة في بورصات بعض

دول آسيا ، مثل : بنغلادش ، الهند ، باكستان كشفت أنّ أهمّ محدّدات أتعاب التدقيق في تلك الدّول هي : حجم المدقّق ، و حجم العميل في حين أنّ درجة تعقيد أعمال العميل ليست لها علاقة مع أتعاب التدقيق. أمّا دراسة (Walid, 2012) فقد كشفت أنّ المستثمرين بشكل عام يولون ثقة أكبر للبيانات الماليّة المدقّقة من مكاتب التدقيق تتقاضى أتعاب تدقيق مرتفعة.

بناء لما كشفت عنه الدّراسات السّابقة و كذلك معظم الأبحاث التي أجريت في سوق المهنة ، يمكن و بشكل عام تقسيم المتغيّرات المؤثّرة في تسعير أتعاب التدقيق في مجموعتين رئيسيتين هما :

١- متغيّرات ممثّلة بخصائص العميل مثل: الحجم و المخاطرة و درجة التّعقيد و الرّبحيّة.

(Hogan & Wilkins, 2008), (Ghosh & Lustgarten, 2006), (Hay, et.al., 2006),
(Meshari, 2008)

٢- متغيّرات على صلة بخصائص المدقّق مثل: حجم مكتب التدقيق و طول فترة استمراريّة العلاقة مع العميل و سمعة المدقّق. (Yidi, 2011), (Mansi, et.al., 2004)

و قد بنى الباحثون السابقون في الدراسات المشار إليها أعلاه آراءهم على المبررات التالية:

1- حجم العميل: Auditee Size

كلما زاد هذا الحجم تزداد بالتالي الساعات اللازمة لإنجاز مهمة التدقيق بسبب تعدد العمليات المالية و بناء عليه يزداد حجم عينة التدقيق. (Meshari, 2008) , (Hay, et.al., 2006) ، و من الممكن تمثيل حجم العميل إما بحجم الأصول أو بريح التشغيل لكن حجم الأصول هو الأكثر استخداما حسب رأي (Hay, et.al., 2006), (Waresul, et.al., 2012).

٢- ربحية العميل Profitability

ترتبط ربحية العميل عادة بمدى كفاءة و فاعلية أداء الإدارة في تخصيص الموارد المتاحة لها في تحقيق الإيرادات. من هنا يعبر الباحثون أمثال (Joshi & Al-Bastaki, 2000) بأن عدالة ما تظهره قائمة الدخل من أرباح أو خسائر ترتبط إلى حد كبير بمدى الدقة التي يديها المدقق في مجال فحص الإيرادات و المصروفات مما يوجد علاقة موجبة مع الأرباح و الجهد المبذول من عملية التدقيق و مما ينعكس أيضا بنفس الصفة على أتعاب التدقيق (Whishenat et.al.,2003)، والمؤشر المستخدم عادة لتمثيل

هذا المتغير هو أحد نسب الربحية مثل: ROA and ROI

٣ - درجة تعقيد أعمال العميل Auditee Complexity

تؤثر درجة تعقيد أعمال العميل على الوقت اللازم لإنجاز مهمّة التدقيق ، إذ توجد بينهما علاقة موجبة (طردية). و في هذا المجال كشفت دراسة (Abdullatif, 2013) عن أن درجة تعقيد أعمال الشركات الصناعية في الأردن أعلى منها بالنسبة للشركات الخدمية مما يتطلب أن تكون الإجراءات و اختبارات التدقيق اللازمة الأولى أكثر من الثانية.

و قد استخدم باحثون سابقون (Gonthier & Schatt, 2007), (Carson, et.al., 2004)

(Kiertzner & Thinggaard, 2008) مجموعة من المؤشرات لقياس درجة التعقيد ، مثل: تعدد مواقع

فروع الشركة ، أو تعدّد الشركات التابعة للشركة الأمّ أو تعدّد البلدان المتواجدة فيها فروع الشركة ، أو تعدّد التقارير السنوية التي تصدر عن الشركة (أي عدد القوائم المالية الموحدة).

أما بالنسبة لخصائص المدقق Auditor فيشمل ما يلي:

١ - حجم مكتب التدقيق Auditor Size

كذلك الحال بالنسبة لهذا المتغير ، إذ تختلف الآراء بشأن طبيعة العلاقة بين حجم مكاتب التدقيق و قيمة الأتعاب التي يتقاضاها المدقق. فبعض الباحثين وجدوا أنّ لحجم المكتب تأثيرا كبيرا على جودة التدقيق و ذلك على أساس أنّ المكاتب الكبيرة لديها الإمكانيّة لتوظيف مدققين على درجة عالية من الكفاءة من حيث التأهيل العلمي و الخبرة المهنية ، كما أنّها توظّف الكثير من المال لتدريب ما لديها من مدققين ، ممّا

ينعكس إيجاباً على جودة خدمة التدقيق التي يقدمها للعميل ، و هذا ما يستوجب بالتالي حصولها على أتعاب أعلى مما يتقاضاه المدققون العاملون في المكاتب الصغيرة. و قد أثبت الكثير من الدراسات وجاهة هذا الرأي أمثال : (عطاونة ، ٢٠١٦) ، (Naser & Al-Khatib, 2000)، (Walid, 2012). كما دعموا آراءهم بناء على اعتبار آخر و هو أنّ مكاتب التدقيق المصنّفة عادة ضمن Big firms لها علاقة في الغالب مع شركات أجنبية تعتمد عليها في تجويد عملية التدقيق.

لكن بالمقابل ، هناك من يرى عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين حجم المكتب و قيمة الأتعاب. من هؤلاء مثلاً (Meshari, 2008) الذي أجرى دراسة على المهنة في الكويت ، إذ استشهد في هذا المجال بما حدث بالنسبة لشركة Enron و التي كان مدقق حساباتها Arthur Anderson يحتل المرتبة الأولى في ال Big Five و مع ذلك كشف تدقيقها عن تدني جودة التدقيق للشركة مما أدى إلى إفلاسها.

٢- سمعة المكتب

تقوم سمعة المكتب على وجود أو عدم وجود شريك خارجي للمكتب ، و تكمن أهميته فيما إذا كان وجود شريك خارجي له يؤثر على تسعير خدمة التدقيق. تفاوتت الدراسات في إظهار أثر لسمعة المدقق على تحديد أتعاب التدقيق ، حيث أظهرت بعض الدراسات ، مثل: (Hallak, et.al., 2012) على وجود طردية بين سمعة المكتب و أتعاب التدقيق على عكس (Kiertzner, 2008) الذي نفى ذلك.

٣- طول فترة العلاقة (الاستمرارية) مع العميل

اختلفت الآراء حول أثر هذا المتغير على أتعاب التدقيق. فهناك فريق يرى وجود علاقة موجبة بينهما في

حين يرى فريق آخر العكس أي وجود علاقة سالبة. فعلى سبيل المثال قام البعض أمثال:

(Jackson et.al., 2008) ، (Daniels & Booker, 2011) بدراسة عنصر جودة التدقيق

Audit Quality باعتباره أحد المتغيرات ذات العلاقة بمتغير استمرارية علاقة المدقق بالعميل ، فكتفت تلك

الدراسات التي أجريت على عينة من الشركات الاسبانية بعد أحداث إفلاس شركة Enron ، عن أن جودة

التدقيق ممثلة بعدد مرّات إصدار المدقق تقريراً متحفّظاً تزداد في السنوات. لكنّها بعد ذلك تأخذ بالتناقص

نتيجة تأثيرها بعد ذلك على استقلالية المدقق حرصاً منه على استمرار العلاقة أو زيادة الأتعاب.

لكن هذه النتيجة تتناقض مع دراسة (Bedard & Johnstone, 2010) التي أجريت في الولايات المتحدة

و التي كشفت عن وجود علاقة طردية بين جودة التدقيق و طول فترة العلاقة مع العميل لأنّ استمرارية

العلاقة بينهما تؤدي إلى تزايد جودة التدقيق لأنّ المدقق يصبح أكثر معرفة بأعمال العميل.

أمّا الاتجاهات الحديثة في المهنة فقد بدأت تؤيد أنّ استمرارية العلاقة بين المدقق و العميل يجب أن لا

تتجاوز حدًا معينًا مثل: ٣ سنوات أو ٤ سنوات بعدها يتوجّب تغيير المدقق.

(٦-٢) الدّراسات السّابقة

ربط الباحثون العديد من العوامل التي تؤثر على تحديد أتعاب التدقيق، و من الدّراسات التي بحثت هذا الموضوع و التي تعدّ من أوّل الدّراسات المحليّة التي بحثت في الموضوع دراسة (مطر ، ١٩٩٤) بعنوان: سبل تدعيم استقلال مدقّق الحسابات الخارجي بالأردن : دراسة ميدانيّة تحليليّة لآراء المدقّقين ، و مستخدمي البيانات الماليّة ، و جهات الرّقابة و الإشراف على المهنة.

إذ هدفت هذه الدّراسة إلى استكشاف أهمّ العوامل المؤثّرة على استقلال المدقّق الخارجي في الأردن ، و كذلك سبل ووسائل تدعيم هذا الاستقلال. شملت هذه الدّراسة ١٣٩ عيّنة تمّ اختيارها عشوائياً من بين الفئات ذات العلاقة: المدقّقون ، و مستخدمو القوائم الماليّة المدقّقة ، و جهات الرّقابة و الإشراف على المهنة. و من أحد أهمّ النتائج التي تضمنتها هذه الدّراسة هي اتفاق الفئات المشمولة بالدّراسة على مجموعة من المتطلّبات الضّروريّة لتدعيم استقلال المدقّق الخارجي بالأردن ، أحدها : وضع حدّ أدنى لأتعاب التدقيق لا يجوز التنازل عنه و ذلك بقصد الحدّ من المنافسة الضارّة في سوق المهنة.

و من العوامل المعزّزة لاستقلاليّة المدقّق نصّت قواعد السلوك المهني الصّادرة عن الجمعيات المهنيّة الرئيسيّة الثلاث بالملكة المتّحدة على : " ضرورة تغيير المدقّق دورياً بحيث لا تزيد مدّة علاقته بالعمل على ٥ سنوات و ذلك تجنّباً لنشوء علاقة خاصّة بينهما تضرّ باستقلاله".

و قد جاءت دراسة الباحثة لاستكمال ما تمّ ذكره كجزء من هذه الدّراسة و غيرها من الدّراسات السّابقة الأخرى هو دراسة أثر فترة استمراريّة التعامل مع الشركة محلّ التدقيق لأهميّتها في تحديد أتعاب التدقيق.

و من الدّراسات الأخرى في العالم العربي التي بحثت في هذا الموضوع دراسة (قطب ، ٢٠٠٤) بعنوان:
العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراجعة الحسابات دراسة ميدانية تطبيقية على دولة قطر ، أجرى الباحث
 دراسة ميدانية من خلال استخدام قائمة استبيان و توزيع ٦٠ استبانة منها للتعرف على وجهة نظر المدققين
 العاملين في مكاتب التدقيق التي تزاوّل العمل في دولة قطر في تلك العوامل و مدى تأثيرها على تحديد
 الأتعاب.و تمّ أيضا إجراء دراسة تطبيقية استندت على استخدام البيانات الخاصة بالشركات المساهمة القطرية
 ، و تبين في هذه الدّراسة أنّ أكثر العوامل مجتمعة لها تأثير على أتعاب التدقيق هي حجم الشركة محلّ
 التدقيق ، و ربحيتها ، و نوع القطاع الذي تعمل به ، و حجم العمل بمكتب التدقيق ، و مدى تقديم مكتب
 التدقيق خدمات استشارية للشركة محلّ التدقيق.

و من الدّراسات التي بحثت في العوامل المحددة لتسعير خدمات التدقيق في الاقتصادات الناشئة ، بعنوان:

دراسة (Ahmed, et.al. 2005)

A Comparative Study of Pricing of Audit Services in Emerging Economies

حيث ارتكزت هذه الدّراسة على العوامل المحددة لأتعاب التدقيق الخارجي للشركات المدرجة في سوق
 جنوب آسيا، و بالأخصّ الشركات المدرجة في سوق بنغلادش ، و الهند ، و الباكستان.
 أجريت هذه الدّراسة على ١١٨ شركة بنغالية ، و ٢١٩ شركة هندية ، و ٢٢٩ شركة باكستانية لعام ١٩٩٨
 ، و تعتبر هذه البلدان الثلاثة من الاقتصادات الناشئة.

أظهرت هذه الدّراسة نتائج تثبت وجود علاقة بين أتعاب التدقيق و حجم الشركة محلّ التدقيق ، و أيضا
 وجود علاقة بين أتعاب التدقيق و إذا كانت الشركة متعدّدة الجنسيّات ، و ذلك أثبت في البلدان الثلاثة ، و

وجد في الدّراسة عدم وجود علاقة بين أتعاب التّدقيق و الوضع الماليّ للشركة محلّ التّدقيق و درجة التّعقيد تقوم بمطالبة أتعاب أعلى ممّا تحمّله في الشركة، كما تمّ توضيح بأن شركات التّدقيق ذات السمعة الجيدة (Big Four) الشركات المحليّة.

و يمكن توضيح مصطلح ال (Big Four) بأنها تسمية تطلق على أكبر أربع شركات محاسبة و خدمات مهنية في العالم ، والذين يقومون بإجراء التّدقيق لمعظم الشركات المساهمة العامة وأكبرها، بالإضافة إلى الكثير من الشركات الخاصة.

من المهم التّركيز على أنّه في هذه الدّراسة تمّ نفي وجود علاقة بين الوضع الماليّ للشركة و درجة التّعقيد فيها ، ممّا قد يوجد مشكلة أنّ إهمال مثل هذه الأمور قد يؤثّر على جودة خدمات التّدقيق المقدّمة ، لأنّ المدقّق يقوم بالتركيز على استخدام معايير التّدقيق دون الأخذ بعين الاعتبار احتياجات كل شركة يدقّق عليها.

و عن أثر الحوكمة التي تطبقها الشركة محلّ التّدقيق على أتعاب التّدقيق، كانت دراسة

(Hay, et.al. 2008) ، والتي هي بعنوان:

Evidence on the Impact of Internal Control and Corporate Governance on Audit Fees

إذ أجرى الباحثون هذه الدّراسة على البيانات المدرجة في سوق نيوزيلندا المالي لعام ١٩٩٥ ، كان الاهتمام بحوكمة الشركات قليلا و كان للإدارة حرّية اختيار الإجراءات اللازمة للرقابة كما يناسبهم ، و بعدها تمّ استخدام البيانات الماليّة للشركات المدرجة في سوق نيوزيلندا الماليّ لعام ٢٠٠٥ حيث كان الاهتمام

بحوكمة الشركات مرتفعاً و كان يتطلّب من الشركات وجود مجلس إدارة و لجنة تدقيق. في عام ١٩٩٥ كان هناك ١٤٢ شركة مدرجة ، تمّ استثناء ١٢ شركة حيث تمّ شطب شركتين في عام ١٩٩٥ ، و ٥ شركات كانت تحتوي على معلومات مفقودة ، و شركة تمّ دمجها مع شركة أخرى ، و أربع شركات من الشركات الماليّة و بالتّالي احتوت هذه الدّراسة على ١٣٠ شركة.

أظهرت نتائج هذه الدّراسة وجود علاقة إيجابية بين أتعاب التدقيق مع الرّقابة الداخليّة للشركة و حوكمة الشركات و التّركيز على الملكيّة بما يتّفق مع التفسيرات التي توضّح بأنّ الرّقابة الداخليّة مكتملة.

تعدّدت الدّراسات لأهميّة موضوع خدمات التدقيق و أتعابها ، مثل دراسة: (Kiertzner, 2008)

Determinants of Audit Fees: Evidence from a Small Capital Market with a Joint Audit Requirement

من المثير للاهتمام في هذه الدّراسة كان الإطار المؤسّسي الدّنماركي في مجال التدقيق يتطلّب من الشركات المدرجة في بورصة كوبنهاغن للأوراق الماليّة أن يستخدم اثنين من المدقّقين المستقلّين.

إذ تشير النتائج التي توصّلت إليها هذه الدّراسة إلى أنّ أتعاب التدقيق عندما تكون مشتركة لأكثر من مدقّق واحد تصبح محدّدة أكثر مقارنة بوجود مدقّق واحد هو المهيمن. أجريت هذه الدّراسة لجميع الشركات الصّناعيّة و الشركات الخدميّة المدرجة في سوق كوبنهاغن للأوراق الماليّة لعام ٢٠٠٢ و التي كان عددها ١٢٦ شركة ، و توصّلت إلى أن نصف الشركات في العيّنة يقوم مدقّق واحد يقوم ب ٨٠% من مهمّة التدقيق ، و من أهمّ النتائج في هذه الدّراسة هو عدم ارتباط سمعة مكتب التدقيق بالأتعاب المحدّدة. حيث قيام الشركة بالتعامل مع مكتب من المكاتب التي تصنّف ضمن فئة الـ Big Four لا تؤثر في الرسوم التي

يتقاضاها المكتب الثاني حتى لو كان يصنّف من مكاتب فئة ال Big Four ، و من جهة أخرى ، أظهرت النتائج أنّ الأتعاب التي يتقاضاها مكتب PWC كانت من الشركات الكبيرة تكون قليلة ، أمّا في الشركات الصغيرة نسبياً تكون كبيرة.

و من الدراسات التي بحثت في هذا الموضوع دراسة (Hallak, et.al. 2012)، بعنوان :

Determinants of Audit and Non-Audit Fees Provided by Independent Auditors in Brazil

أجريت هذه الدراسة في البرازيل ، و تتحدّث عن العوامل المحدّدة لأتعاب خدمات التدقيق و خدمات الاستشارات المقدّمة من قبل المدقّق.

بنيت هذه الدراسة على البيانات المالية المدرجة في سوق البرازيل المالي ل ٢١٩ شركة في عام ٢٠٠٩ ، احتوت هذه الدراسة على عدّة من المتغيّرات ، منها: حجم الشركة محلّ التدقيق ، و جودة حوكمة الشركات ، و سمعة مكتب التدقيق. كان الحصول على المعلومات المتعلقة نادر لأن الإفصاح عن خدمات الاستشارات و التدقيق أصبح إلزامياً في البرازيل في عام ٢٠٠٩. من أهمّ نتائج هذه الدراسة وجود علاقة إيجابية بين أتعاب التدقيق ، و جودة حوكمة الشركات ، و سمعة مكتب التدقيق.

و في دراسة (الحذب ، ٢٠١٥) بعنوان دور المنظومة التشريعية و التنظيمية في الارتقاء بمهنة التدقيق ، بيّنت الدراسة الدور للبيئة التشريعية و التنظيمية في تطوّر مهنة التدقيق من خلال التركيز على قضيتين رئيسيتين وهما الخدمات التي يقدّمها المدقّق للعملاء و أجور المدقّقين ، و كانت من أهمّ النتائج القصور في الكثير من الجوانب التشريعية و التنظيمية في الأردن ، لا سيّما بعد حدوث الفضيحة المحاسبية

التي حصلت لشركة توشيبا اليابانية يدلّ أن مثل هذا القصور في الجوانب التشريعية و التنظيمية لا يقتصر فقط على الدول النامية مثل الأردن ، بل هو موجود حتّى في الدول المتقدّمة مثل دول الاتحاد الأوروبي و اليابان.

بيّن الحذب أيضا في هذه الدراسة حصول اختلاف بين جمعية المحاسبين القانونيين و الحكومة الأردنية ممثلة بوزير الصناعة و التجارة حول ضرورة وجود حدّ أدنى لأجور المحاسبين القانونيين.

اختلفت المعايير المحدّدة في اختيار العوامل المؤثرة على تحديد أتعاب التدقيق ، و حتّى الآن لم يتم أيّ مشروع قانوني بتحديد الحد الأدنى أو الحد الأعلى لأتعاب التدقيق.

و ناقشت دراسة (دعوع ، ٢٠١٥) بعنوان استقلالية مدقق الحسابات الخارجي .. الواقع و الطموح ، التي وضّح فيها ارتباط أتعاب التدقيق و جودة التدقيق بعلاقة طردية في دراسة أجريت في كندا ، و في دراسة في بريطانيا أثبتت بأنّ حجم شركة العميل و درجة تعقيد عملية التدقيق من أهمّ العوامل في تحديد مستوى أتعاب التدقيق.

كما اعتبر تحديد أتعاب التدقيق من أعقد الأمور التي قد تواجه مدقق الحسابات الخارجي و العميل على حد سواء ، لارتباطها بعوامل عديدة متداخلة.

و كانت من أهمّ التوصيات لهذا البحث " سعي الجمعيات المهنية في كندا إلى إيجاد آلية يتمّ من خلالها وضع مقياس لتحديد أتعاب التدقيق بشكل يضمن قيام مدقق الحسابات بعمله جيّدا بعيدا عن كل الضغوطات المالية و بما لا يؤدّي إلى حصول مدقق الحسابات على مبالغ غير مبرّرة و يقلّل آثار المنافسة إلى أدنى مستوى و ينهي حرب الأسعار."

و كانت دراسة (Suwaidan, et.al. 2015)، بعنوان:

Audit Fees and Agency Costs: An Empirical Examination of Companies Listed on the Amman Stock Exchange

حيث بحثت هذه الدراسة عن تأثير تكاليف الوكالة الناتجة من الفائض في التدفقات النقدية على أتعاب التدقيق، و قد تم جمع البيانات من القوائم المالية ل ١١٠ من الشركات صناعية والشركات الخدمية المدرجة في بورصة عمان عام ٢٠١١، أظهرت نتائج هذه الدراسة عدم وجود علاقة بين أتعاب التدقيق و تكاليف الوكالة الناتجة من الفائض في حجم التدفقات النقدية، كما أثبتت وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين أتعاب التدقيق من جهة و كل من حجم الشركة موضع التدقيق و حجم مكتب التدقيق من جهة أخرى.

و يمكن تفسير ظهور نظرية الوكالة نتيجة لتعارض المصالح بين الإدارة والمالكين وبقية أصحاب المصالح في الشركة، و من هنا ظهر مفهوم حوكمة الشركات و الذي يمكن تعريفه بأنه "ذلك النظام الذي يتم من خلاله إدارة وتوجيه وتنظيم ومراقبة المؤسسات أو الإجراءات التي توجه وتدير الشركات وتراقب أداؤها بحيث تضمن الوصول إلى تحقيق رسالته والأهداف المرسومة لها". (الشمري، ٢٠٠٨)

(٢-٢) ما يميّز هذه الدّراسة عن الدّراسات السّابقة

تتميّز هذه الدّراسة عن غيرها من الدّراسات السّابقة المذكورة سابقا مثل: (مطر ، ١٩٩٤) ،

(Suwaidan, et.al. 2015) و غيرها من حيث المتغيّرات المؤثّرة على أتعاب التّدقيق الخارجي تلك

الدّراسات لم تعتمد درجة التعقيد في نشاط الشّركة كمتغيّر من المتغيّرات المؤثّرة على تحديد أتعاب التّدقيق

في الأردن ، كما أنها اختباريّة تعتمد على بيانات فعليّة حديثة نسبيا للشركات الخدميّة المساهمة العامّة

المدرجة في سوق عمّان المالي بأنظمتها المختلفة ، و هذا ما يعطيها مصداقيّة إضافيّة عالية.

حيث قامت الباحثة تضمين هذا القطاع في دراستها التي ستشمل جميع الشّركات المساهمة العامّة الأردنيّة

المدرجة في بورصة عمّان خلال الفترة من ٢٠١١ - ٢٠١٥.

هذا بالإضافة إلى استخدام أساليب إحصائيّة في عمليّة التّحليل ، مثل: تحليل معامل الالتواء ،

(Skewness) و التّقرطح (Kurtoses) و الارتباط المتعدّد (Multi Collinearity)

و اختلاف المتغيّرات التي يتضمّنّها أنموذج الدّراسة ، حيث نتجت هذه الدّراسة على وضع معادلة يمكن

الاعتماد عليها في عمليّة تحديد أتعاب التّدقيق.

الفصل الثالث

منهجية الدراسة (الطريقة و الإجراءات)

(١-٣): المقدمة

(٢-٣): منهج الدراسة

(٣-٣): مجتمع الدراسة و عيّنتها

(٤-٣): الأدوات المستخدمة في جمع البيانات

(٥-٣): متغيرات الدراسة

(٦-٣): المعالجات الإحصائية

الفصل الثالث

منهجية الدراسة (الطريقة و الإجراءات)

(١-٣) المقدمة

قامت هذه الدراسة على دراسة العوامل المحددة لأتعب التدقيق في الشركات الخدمية المدرجة في بورصة عمان ، و يتناول هذا الفصل وصفا لمنهج الدراسة المتبع و الذي اتبعت فيه المنهج النوعي استكمالا لجهود الباحثين في هذا المجال ، كما أنها قامت بعرض مجتمع الدراسة و عينتها ، و مصادر جمع البيانات سواء كانت الأولية أو الثانوية ، و وضحت نموذج الدراسة المستخدم و متغيراته ، و بالإضافة إلى الأساليب الإحصائية لمعالجة البيانات.

(٢-٣) منهج الدراسة

قامت الباحثة باستخدام المنهج النوعي في هذه الدراسة من خلال تحليل المحتوى لواقع البيانات الفعلية المنشورة في القوائم المالية الصادرة عن الشركات المشمولة في عينة الدراسة ، خلال الفترة الزمنية المحددة من ٢٠١١ - ٢٠١٥.

(٣-٣) مجتمع الدّراسة و عيّنتها:

يتكوّن مجتمع الدّراسة من الشركات الخدميّة المدرجة في سوق عمّان المالي ، و حسب طبيعة البحث و لغرض الحصول على بيانات معبّرة و ذات دلالة بلغ عدد الشركات الخدميّة المدرجة في بورصة عمان ٤٩ شركة بتاريخ ٢٠١٥/١٢/٣١ و مكاتب التدقيق التي قامت بتدقيق حساباتها للفترة نفسها و البالغ عددها ١٤ مكتب للفترة نفسها، و تمّ المراعاة في اختيار العيّنة استبعاد الشركات التي لم تصدر قوائمها الماليّة عن الفترات ٢٠١١ ، ٢٠١٢ ، ٢٠١٣ ، ٢٠١٤ ، ٢٠١٥ . و كذلك الشركات التي لم تفصح في تلك القوائم عن قيمة أتعاب التدقيق.

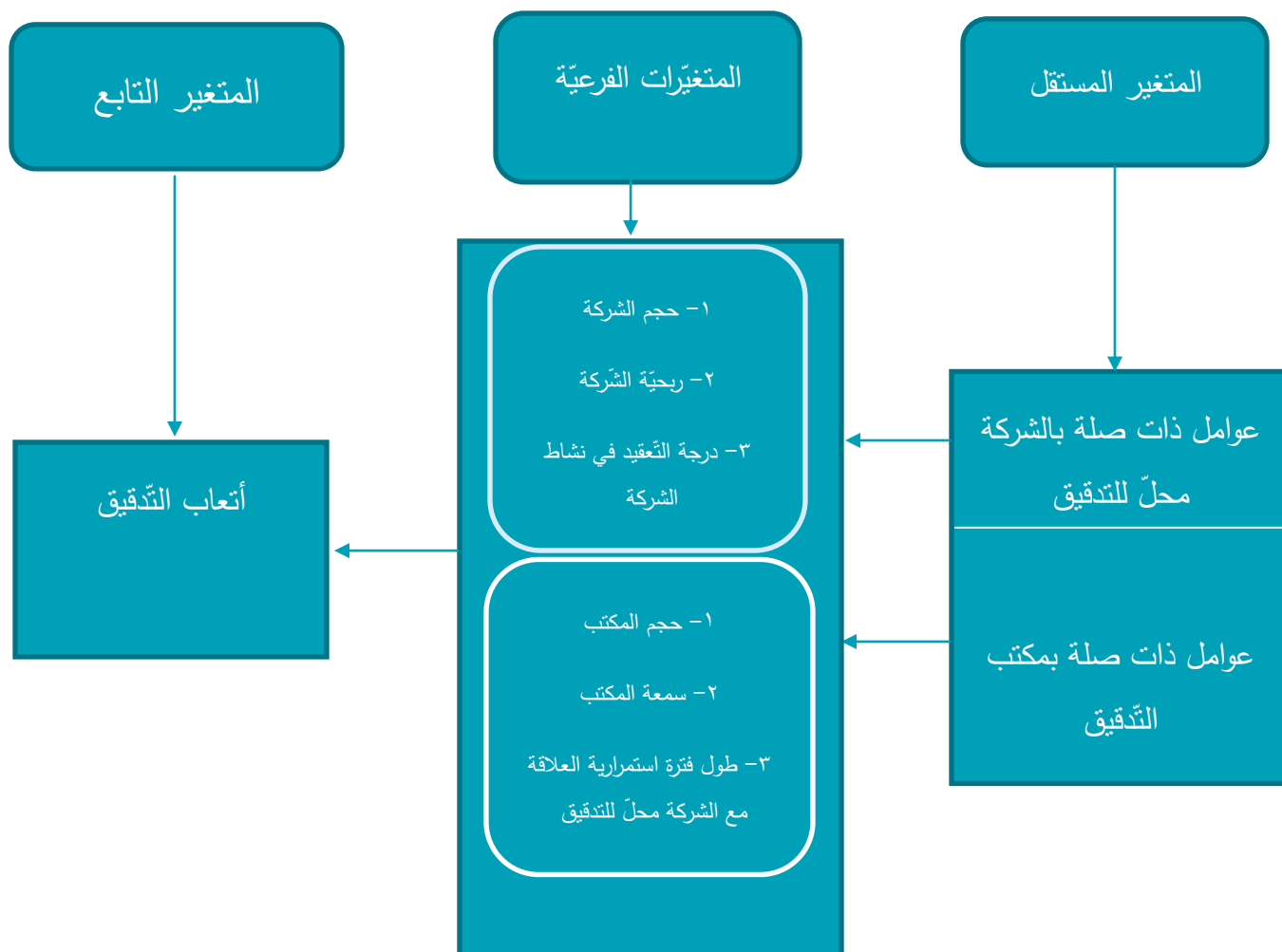
(٤-٣) الأدوات المستخدمة في جمع البيانات:

قامت الباحثة بجمع البيانات المتعلّقة بأتعاب التدقيق و الشركات محلّ التدقيق من خلال القوائم الماليّة المنشورة للشركات الخدميّة المساهمة العامّة المدرجة في سوق عمّان المالي للفترات ٢٠١١ - ٢٠١٥ و تمّ الحصول على البيانات المتعلّقة بالمحاسبين القانونيين من سجلّات جمعيّة المحاسبين القانونيين و أيضا بالرجوع إلى القوائم الماليّة المنشورة في سوق عمّان المالي للفترات ٢٠١١ - ٢٠١٥ .

(٥-٣) متغيرات الدراسة

يوضح الشكل رقم (١-٣) المتغيرات المستقلة و المتغير التابع للدراسة غير المستقل

غير المستقل



شكل رقم (٣ - ١)

العوامل المحددة لأتعاب التدقيق من إعداد الباحثة.

(٣-٦) المعالجات الإحصائية

في تحليل بيانات الدراسة و للإجابة عن أسئلتها و اختبار فرضياتها ، استخدمت الباحثة الأساليب الإحصائية باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) و المتمثلة بما يلي:

١. أساليب الإحصاء الوصفي التحليلي ، عملت الباحثة على تحليل بيانات الدراسة تحليلا وصفية لكل متغيرات الدراسة ، هادفة لاستخراج مقاييس إحصائية وصفية ، مثل: الوسط الحسابي ، الانحراف المعياري ، و أدنى قيمة و أعلى قيمة ، أيضا مؤشري الالتواء Skewness ، و التقعر Kurtosis.

٢. قامت الباحثة باختبار الفرضيات عن طريق استخدام نموذج الانحدار المتعدد Multiple Regression لمعرفة مدى تأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع ، إضافة إلى ذلك استخدمت الباحثة أساليب اختبار صلاحية البيانات للتحليل الإحصائي:

١- اختبار التوزيع الطبيعي (Normality distribution test)

٢- اختبار التداخل الخطي

٣- اختبار Durbin - Watson لاختبار مشكلة الارتباط الذاتي

٤- مصفوفة اختبار بيرسون لمتغيرات الدراسة

الفصل الرابع

نتائج الدراسة

(١-٤) المقدمة

(٢-٤) التحقق من صلاحية البيانات للتحليل الإحصائي

(١-٢-٤) اختبار التوزيع الطبيعي

(٢-٢-٤) اختبار التداخل الخطي واختبار الارتباط الذاتي

(٣-٤) الإحصاءات الوصفية للدراسات ومتغيراتها

(٤-٤) مصفوفة ارتباط بيرسون لمتغيرات الدراسة

(٥-٤) اختبار فرضيات الدراسة

الفصل الرابع

نتائج الدراسة

(١-٤) مقدمة

تم تحليل البيانات التي تم جمعها بقصد استخلاص نتائج الدراسة للشركات الخدمية المدرجة في بورصة عمان، وقد ضم هذا الفصل من ثلاثة أجزاء رئيسية، خصص الجزء الأول منها للتحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة وذلك باستخدام المقاييس الإحصائية الوصفية مثل: الوسط الحسابي، والانحراف المعياري، وأعلى قيمة وأدنى قيمة، ومؤشري الالتواء والتفرطح، وذلك من أجل وصف عينة الدراسة، وخصص الجزء الثاني للتحقق من صلاحية بيانات الدراسة للتحليل الإحصائي والتحقق من مدى تحقيقها لشروط التوزيع الطبيعي ومن أجل اختبار التداخل الخطي والارتباط الذاتي، في حين خصص الثالث لاختبار فرضيات الدراسة باستخدام نموذج الانحدار المتعدد ومناقشة النتائج.

(٢-٤) التحقق من صلاحية البيانات للتحليل الإحصائي

كي تحقق بيانات الدراسة الشروط التي تجعلها ملائمة لإجراء الاختبارات الإحصائية لفرضيات الدراسة، أشار كل من (Hayduk, 1987, p.47) و (Aladham et al., 2016) إلى ضرورة التأكد من أن البيانات الخاصة بمتغيرات الدراسة التابعة والمستقلة تحقق شروط التوزيع الطبيعي إذ في حال عدم توفر هذا الشرط، فإنه لا بد من إجراء اختبارات التحليل للبيانات التي تحمل صفة التوزيع غير الطبيعي أي باستخدام أساليب إحصائية لامعلمية Non-parametric، لذا قامت الباحثة بإجراء هذا الاختبار للتأكيد على أن بيانات الدراسة تحقق شروط التوزيع الطبيعي.

(١-٢-٤) اختبار التوزيع الطبيعي

تم إجراء اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة المتصلة والممثلة بقيم مطلقة وبالاستعانة باختبار

Kolmogorov-Smirnov، فكانت النتيجة الموضحة في الجدول التالي:

جدول رقم ١,٤: اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة

Variables	K-S	P-Value
<i>Audit Fees</i>	1.140	0.125
<i>Auditor Size</i>	0.705	0.054
<i>Total Assets</i>	1.492	0.194
<i>ROA</i>	0.977	0.090

يعرض الجدول رقم (١,٤) نتائج التحقق من التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة (*Normal-Distribution*)

وذلك بالاستعانة باختبار *Kolmogorov-Smirnov*، وفقاً لقاعدة القرار التالية:

تحقق البيانات الخاصة بمتغيرات الدراسة الموضحة في الجدول أعلاه شرط التوزيع الطبيعي إذا كانت قيمة

الاحتمال (*P-Value*) أكبر من (٠,٠٥) وبدون ذلك لا يتحقق وفق (Qasem et al., 2016) هذا الشرط.

وبالنظر إلى بيانات الجدول رقم (٤,١) يلاحظ أن جميع قيم *P* لمتغيرات الدراسة أكبر من (0.05) لذا فهي

تحقق شرط التوزيع الطبيعي، مما يسمح باستخدام الاختبارات المعلمية *Parametric Tests* في تحليل

بيانات الدراسة واختبار فرضياتها.

(٢-٢-٤) اختبار التداخل الخطي واختبار الارتباط الذاتي

بعد اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة تم إخضاعها لاختبارين إضافيين هما: خلال اختبار التداخل

الخطي واختبار الارتباط الذاتي، فكانت نتائجهما على النحو الموضح في الجدول التالي رقم (٢,٤):

جدول رقم ٢,٤: اختبار التداخل الخطي واختبار الارتباط الذاتي

النموذج الاول (الخصائص ذات الصلة بالشركة محل التدقيق)		
Independent Variables	Multicollinearity	
	VIF	Tolerance
Complexity	1.132	0.883
Total Assets	1.088	0.919
ROA	1.189	0.841
Durbin-Watson		1.947
النموذج الثاني (الخصائص ذات الصلة بمكتب التدقيق)		
Independent Variables	Multicollinearity	
	VIF	Tolerance
Auditor Tenure	1.002	0.998
International Branches	1.936	0.516
Auditor Size	1.938	0.517
Durbin-Watson		2.008

يعرض الجدول أعلاه اختبار التداخل الخطي *Multicollinearity Test* من خلال ما يعرف بمقياس *Collinearity Diagnostics*، وذلك بالاسترشاد بمؤشرين هما: معامل تضخم التباين (VIF) *Variance Inflationary Factor* ومعامل القدرة على التحمل *Tolerance*.

فوفقاً لـ (Field, 2001) ينتفي وجود التداخل الخطي بين أثر متغيرات الدراسة إذا كانت قيمة (VIF) أقل من ٥ وكانت قيمة *Tolerance* أكبر من ٠,١٠، بناءً لذلك وبمطالعة بيانات الجدول السابق يلاحظ أنه تم وبالنسبة لجميع متغيرات الدراسة اجتياز هذين المؤشرين مما يعني عدم مشكلة تداخل خطي في نموذجي الدراسة.

كما تم إجراء اختبار الارتباط الذاتي (*Autocorrelation Test*) للتحقق من عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي بين المتغيرات الموجودة في النموذجين وذلك عن طريق اختبار (*Durbin-Watson test*)، إذ وفقاً لـ (Field, 2001) تظهر مشكلة الارتباط الذاتي حين تكون قيم المتغيرات مترابطة مما يؤثر على صحة النموذج لما سيظهره من أثر غير حقيقي جراء ذلك الارتباط، وتتراوح قيمة هذا الاختبار ما بين (٠-٤) إذ تشير النتيجة القريبة من (٠) إلى وجود ارتباط ذاتي قوي وموجب، أما النتيجة القريبة من (٤) فتشير إلى وجود ارتباط ذاتي قوي وسالب، أما النتيجة التي تقع بين (١,٥-٢,٥) فتشير إلى عدم وجود ارتباط ذاتي بين القيم المتجاورة للمتغيرات وذلك وفقاً لـ (Qasem et al., 2016)، وبمطالعة بيانات الجدول السابق يلاحظ من بأن قيمتي *D-W* المحسوبة لكل من النموذجين بلغت (١,٩٤٧) (٢,٠٠٨) على التوالي، أي تقعان ضمن المدى الملائم، الأمر الذي يشير إلى عدم وجود مشكلة ارتباط ذاتي تؤثر على صحة النموذجين.

(٣-٤) الإحصاءات الوصفية للدراسة ومتغيراتها

جدول رقم ٣,٤: نتائج التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة المتصلة (*Continuous Variables*)

Variables	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	Skewness	Kurtosis
Audit Fees	1000	142297	19172	24769	0.27	1.44
Auditor Size	1	18	7.83	4.61	0.81	0.30
Total Assets	469848	903906188	83108219	151207807	0.23	2.63
ROA%	-23.57	31.45	3.68	7.74	0.00	2.16

يعرض الجدول رقم (٣,٤) نتائج الاختبار الإحصائي الوصفي لمتغيرات الدراسة المتصلة والمتمثلة بقيم (أتعاب التدقيق مقاسة باللوغاريتم الطبيعي، حجم مكتب التدقيق ممثلاً بعدد الأشخاص المرخصين فيه، وحجم الأصول مقاساً باللوغاريتم الطبيعي، والعائد على الأصول)، ويلاحظ من بيانات الجدول السابق وجود فروقات كبيرة في أتعاب التدقيق لدى شركات العينة حيث بلغت أعلى قيمة أتعاب تدقيق (١٤٢٢٩٧) في حين بلغت أدنى قيمة (١٠٠٠)، الأمر الذي يفسر الارتفاع الملحوظ للانحراف المعياري لأتعاب التدقيق البالغ (٢٤٧٦٩)، وتفسر الباحثة هذا التباين الكبير بين القيمتين بالتباين الكبير بين أتعاب التدقيق التي تتقاضاها من العملاء المكاتب الكبيرة الموجودة في عينة الدراسة بالمقارنة مع ما تتقاضاه المكاتب الصغيرة منها، كما يلاحظ أيضاً من الجدول أن الوسط الحسابي لحجم مكاتب التدقيق قد بلغ (٧,٨٣) حيث تشير هذه القيمة إلى وجود معدل ثمانية مدققين مرخصين تقريباً في كل من المكاتب التي تقوم بالتدقيق على الشركات عينة الدراسة، كما يلاحظ أن الوسط الحسابي لحجم أصول شركات العينة قد بلغ (٨٣١٠٨٢١٩) وتفسر الباحثة الارتفاع النسبي لهذا الوسط الحسابي بطبيعة الشركات الخدمية التي تعتمد في نشاطها على الأصول الثابتة بشكل أكبر مقارنة بالقطاعات الأخرى، أما فيما يتعلق بالعائد على الأصول فيلاحظ من الجدول أن

الوسط الحسابي قد بلغ (٣,٦٨) بإنحراف معياري مرتفع (٧,٧٤) حيث يشير إلى وجود تشتت في القيم عن وسطها الحسابي إذ بلغت أعلى قيمة (٣١,٤٥) في حين بلغت أدنى قيمة (-٢٣,٥٧)، مما يشير إلى تباين كبير في نتائج أعمال الشركات الخدمية المشمولة في عينة الدراسة.

ولا بد من الإشارة هنا إلى مؤشري الالتواء (Skewness) والتفرطح (Kurtosis) واللذين يقيسا مدى ملائمة البيانات لشروط التوزيع الطبيعي، وحسب رأي (Hair et al, 2003) فإن المدى المناسب للالتواء هو عندما تقع قيمته بين (-١) و(+١)، بينما المدى المناسب لمعامل التفرطح هو بين (-٣) و(+٣)، وبالنظر إلى الجدول السابق يتضح أن قيم كل منهما تقع ضمن المدى الملائم، الأمر الذي يؤكد مرة أخرى ملائمة بيانات هذا المتغيرات لشروط التوزيع الطبيعي.

جدول رقم ٤,٤: نتائج التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة غير المتصلة (*Dummy variables*)

Percent	Frequency	Variables
Auditor Tenure		
31.4%	٦٩	التقارير السنوية التي تضمنت أن استمرارية علاقة المدقق مع العميل (الشركة) ٤ سنوات فأكثر.
68.6%	151	التقارير السنوية التي تضمنت أن استمرارية علاقة المدقق مع العميل أقل من ٤ سنوات.
International Affiliation		
64.6%	6	عدد مكاتب التدقيق التي ترتبط بشركات تدقيق عالمية في الخارج.
53.4%	7	عدد شركات التدقيق التي لا يوجد فروع لها في الخارج
Complexity		
54.5%	24	عدد الشركات القابضة (متعددة الفروع)
45.5%	20	عدد الشركات غير القابضة

يعرض الجدول رقم (٤) التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة غير المتصلة المتمثلة بكل من (استمرارية مكتب التدقيق بالتدقيق على الشركة على اعتبار أن الفترة المرجعية المعتمدة في هذه الدراسة هي لـ ٤ سنوات فأكثر، وعدد مكاتب التدقيق التي لها شراكات خارجية، وعدد الشركات القابضة)، ويتضح من الجدول وجود ٦٩ من أصل ٢٢٠ تقرير سنوي تضمن استمرارية نفس مكتب التدقيق بالتدقيق على الشركة خلال الأربع سنوات السابقة، في حين كانت البقية والتي عددها ١٥١ لم تحقق شرط الاستمرارية لأن علاقة المكتب مع العميل كانت أقل من ٤ سنوات، كما يتضح من الجدول أن ٦ من مكاتب التدقيق التي تقوم بالتدقيق على الشركات الخدمية عينة الدراسة لديها شراكة مع شركات تدقيق عالمية في الخارج، في حين أن ٧ مكاتب الأخرى ليس لديها مثل هذه الشراكات، كما يلاحظ أيضاً أن من بين الشركات المشمولة في عينة الدراسة وعددها ٤٤ توجد ٢٤ شركة قابضة أي لها فروع أو شركات تابعة والباقي وهو ٢٠ لا يحقق هذا الشرط.

(٤-٤) مصفوفة ارتباط بيرسون لمتغيرات الدراسة

اعتمدت الباحثة على مصفوفة ارتباط بيرسون من أجل تقييم العلاقة الارتباطية بين المتغيرات المستقلة

نفسها ثم فيما بين كل منها والمتغير التابع فكانت النتائج الموضحة في الجدول التالي:

جدول رقم ٥,٤: نتائج مصفوفة ارتباط بيرسون لمتغيرات الدراسة

<i>Variable</i>	<i>AF</i>	<i>AT</i>	<i>IA</i>	<i>AS</i>	<i>CO</i>	<i>ROA</i>	<i>Log(TA)</i>
<i>AF</i>	1						
<i>AT</i>	0.191*	1					
<i>IA</i>	0.356**	-0.033	1				
<i>AS</i>	0.416**	-0.046	0.695**	1			
<i>CO</i>	0.395**	0.047	0.034	0.110	1		
<i>ROA</i>	0.129*	0.058	0.074	0.005	0.168*	1	
<i>Log(TA)</i>	0.729**	0.064	0.288**	0.338**	0.332**	0.273**	1

**Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

حيث تشير *AF* إلى المتغير التابع وهو أتعاب التدقيق (Audit Fees) مقياساً باللوغاريتم الطبيعي، وتشير *AT* (Auditor Tenure) إلى طول فترة استمرارية علاقة مكتب التدقيق مع الشركة محل التدقيق كمتغير مستقل، وتشير *IA* (International Affiliation) إلى سمعة مكتب التدقيق كمتغير مستقل، وتشير *AS* (Auditor Size) إلى حجم مكتب التدقيق كمتغير مستقل، وتشير *CO* (Complexity) إلى درجة تعقيد الشركة محل التدقيق كمتغير مستقل، وتشير *ROA* إلى ربحية الشركة مقياساً بالعائد على الأصول *ROA* كمتغير مستقل، وتشير *Log(TA)* إلى حجم الشركة مقياساً باللوغاريتم الطبيعي لمجموع الأصول (Total Assets) كمتغير مستقل.

وبمطالعة البيانات الإحصائية المعروضة في الجدول رقم (٥) يتضح ما يلي:

١. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية فيما بين بعض المتغيرات المستقلة المتمثلة بكل من الخصائص ذات الصلة بالشركة محل التدقيق والخصائص ذات الصلة بمكتب التدقيق، مع وجود اختلاف في قوة الارتباط

فيما بينها، إذ أن معامل الارتباط الأقوى وهو (٠,٦٩٥) كان بين المتغير IA أي سمعة مكتب التدقيق والمتغير AS وهو حجم مكتب التدقيق، تعلق الباحثة هذه النتيجة في أن مكاتب التدقيق كبيرة الحجم ومعظمها تقع في فئة الـ Big-Four تحرص على وجود شراكات خارجية لها مع شركات تدقيق عالمية، بينما كان معامل الارتباط الأدنى بين CO أي درجة تعقيد الشركة محل التدقيق، والمتغير ROA أي ربحية الشركة مقاسةً بالعائد على الأصول، وتعلق الباحثة ذلك في أن ربحية الشركة ممثلة بالعائد على الأصول ROA لا ترتبط بالضرورة في واقع عالم الأعمال مع درجة تعقيد أعمالها إذ كثيراً ما توجد شركات صغيرة الحجم نسبياً وذات أنشطة محدودة تتفوق في ربحيتها (ليس أرباحها) على شركات كبيرة تفوقها في الحجم وفي تعدد أنشطتها.

٢. كما توجد علاقة موجبة ذات دلالة إحصائية وقيم متفاوتة لمعامل الارتباط فيما بين المتغير التابع AF وهو أتعاب التدقيق مقاسةً باللوغاريتم الطبيعي وكل من المتغيرات المستقلة المتمثلة بكل من الخصائص ذات الصلة بالشركة محل التدقيق والخصائص ذات الصلة بمكتب التدقيق، وكان معامل الارتباط الأقوى هو الذي يربط تلك الأتعاب مع حجم الشركة مقاساً باللوغاريتم الطبيعي لمجموع الأصول $Log(TA)$ ، إذ بلغ (0.729)، بينما الأدنى كان بين تلك الأتعاب وربحية الشركة مقاسةً بالعائد على الأصول ROA ، إذ بلغ (0.129).

وتعلق الباحثة هاتين النتيجةين بأنه من الطبيعي أن ترتفع قيمة أتعاب التدقيق تبعاً لارتفاع حجم المكتب نفسه وسمعته أيضاً وكذلك تبعاً لارتفاع حجم الشركة المدقق ممثلة بارتفاع قيمة أصولها. في حين أن ربحية الشركة ممثلة بمؤشر ROA ليس وكما أشرنا سابقاً مرتبطاً بالضرورة بحجم الشركة، ولذا فإن العلاقة بين الأتعاب والعائد على الأصول هي الأدنى.

(٥-٤) اختبار فرضيات الدراسة

بقصد اختبار الفرضية الرئيسية الأولى **Ho1** والفرضيات الفرعية الثلاث ذات العلاقة بها، استخدمت

الباحثة أسلوب الانحدار المتعدد وبمستوى معنوية ٠,٠٥ وبموجب قاعدة القرار التالية:

ترفض الفرضية الصفرية أو العدمية **Ho** وتقبل الفرضية البديلة **Ha** إذا كانت قيمة **a** أو الدلالة (sig) \geq

٠,٠٥، أو حيث تكون قيمة **F** المحسوبة < من قيمتها الحرجة أو الجدولية، وعلى العكس من ذلك تقبل

الفرضية الصفرية أو العدمية **Ho** وترفض الفرضية البديلة **Ha** إذا كانت قيمة الدلالة (sig) $< ٠,٠٥$ أو

حيث تكون قيمة **F** المحسوبة أقل أو تساوي قيمتها الحرجة أو الجدولية، وبموجب هذا الاختبار كانت النتائج

الموضحة في الجدول التالي:

جدول رقم ٦,٤: نتائج اختبار الانحدار المتعدد للخصائص ذات الصلة بالشركة محلّ التدقيق (العميل)

<i>Model</i>	<i>B</i>	<i>Correlation (R)</i>	<i>T</i>	<i>Sig</i>
<i>Constant</i>	1.109	- - -	5.723	0.000
<i>CO</i>	0.124	0.186	3.975	0.000
<i>ROA</i>	0.007	0.167	3.652	0.000
<i>Log(TA)</i>	0.395	0.713	14.871	0.000
F test Model= 100.604		Sig F= 0.000		
Adjusted R Square= 0.577		R= 0.٧٦٣		
F Distribution Table = 3.947		T Distribution Table = 1.653		
<i>AF = β0+ β1*CO + β2*ROA+ β3*Log(TA)+e</i>				

حيث تشير AF إلى المتغير التابع وهو أتعاب التدقيق مقاسةً باللوغاريتم الطبيعي، وتشير CO إلى درجة تعقيد الشركة محلّ التدقيق كمتغير مستقل، وتشير ROA إلى ربحية الشركة مقاسةً بالعائد على الأصول كمتغير مستقل، وتشير $Log(TA)$ إلى حجم الشركة مقاساً باللوغاريتم الطبيعي لمجموع الأصول كمتغير مستقل.

بمطالعة النتائج الموضحة في الجدول السابق رقم (٦،٤) يتضح ما يلي:

أولاً: بخصوص الفرضية الرئيسية الأولى H_01 والتي نصها ما يلي "لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) للخصائص ذات الصلة بالشركة محلّ التدقيق على أتعاب التدقيق في الشركات الخدمية المدرجة في بورصة عمان"

١. حيث أن قيمة $Sig F$ وهي ٠,٠٠٠ أقل من مستوى معنوية الاختبار وهي ٠,٠٥، لذا يتوجب رفض الفرضية العدمية الرئيسية الأولى H_01 وقبول الفرضية البديلة لها H_a ، أي أنه يوجد أثر للخصائص ذات الصلة بالشركة محلّ التدقيق مجتمعة على أتعاب التدقيق في الشركات الخدمية المدرجة في بورصة عمان.

٢. قيمة معامل الارتباط (R) وهي ٠,٧٦٣ تؤكد وجود علاقة موجبة ومرتفعة بين الخصائص ذات الصلة بالشركة محلّ التدقيق في الشركات الخدمية المشمولة في عينة الدراسة والممثلة بمتغيرات الدراسة الثلاثة مجتمعة ($CO, ROA, \&Log(TA)$) وبين أتعاب التدقيق في الشركات الخدمية والممثلة بالمتغير التابع (AF). كما أن قيمة معامل التحديد المعدل (R^2) وهي ٠,٥٧٧ تعني أن حوالي ٥٧,٥% فقط من التقلبات التي تحدث في أتعاب التدقيق للشركات الخدمية يمكن تفسيره بالتغيرات التي تحدث في الخصائص ذات الصلة بالشركة محلّ التدقيق، كما أن ذلك يشير إلى

وجود عوامل أخرى تقع خارج نطاق العلاقة المتبادلة بين هذين المتغيرين قد تؤثر على قيمة الأثر المتبادل فيما بينهما.

٣. أما قيمة (B) التي كشف عنها هذا التحليل وهي ١,١٠٩ تمثل قيمة ثابت معادلة الانحدار الذي يعبر عنه عادة في نماذج التنبؤ التي يتم استخلاصها من تحليل الانحدار المتعدد والتي سيتم الاستفادة منها لاحقاً في تطوير النموذج الذي يعبر عن العلاقة بين المتغير التابع (AF) من جهة والمتغيرات المستقلة ($CO, ROA, \&Log(TA)$) من جهة أخرى.

ثانياً: وبخصوص الفرضيات الفرعية الثلاث يوضح الجدول السابق ما يلي:

١. بخصوص الفرضية الفرعية الأولى H_{01-1} ونصها "لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لدرجة تعقيد الشركة محل التدقيق (CO) على أتعاب التدقيق في الشركات الخدمية المدرجة في بورصة عمان".

١-١ حيث أن قيمة (sig) الخاصة بها وهي 0.000 أقل من ٠,٠٥، لذا يتوجب رفض الفرضية العدمية الخاصة بها وقبول الفرضية البديلة بما يعني وجود أثر ذو دلالة احصائية لدرجة تعقيد الشركة محل التدقيق على أتعاب التدقيق في الشركات الخدمية المدرجة في بورصة عمان.

٢-١ كما أن الرقم 0.186 والذي يعبر عن قيمة معامل الارتباط $Correlation\ coefficient$ بين المتغيرين يعني أن العلاقة بينهما موجبة لكنها ضعيفة نسبياً في حين أن معامل الانحدار وهو 0.124 ($Beta$) يمثل الرقم الذي سيرفق بهذا المتغير أي (CO) في نموذج الانحدار الذي سيمثل العلاقة التي تربط المتغير التابع (AF) والمتغيرات المستقلة ($CO, ROA, \&Log(TA)$).

٢. بخصوص الفرضية الفرعية الثانية Ho1-2 ونصها "لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لربحية الشركة محل التدقيق على أتعاب التدقيق في الشركات الخدمية المدرجة في بورصة عمان".

٢-١ بلغت قيمة (sig) الخاصة بها 0.000 وهي أقل من ٠,٠٥، لذا يتوجب رفض الفرضية العدمية ذات العلاقة بها وقبول الفرضية البديلة ومفادها يوجد أثر لربحية الشركة محل التدقيق على أتعاب التدقيق في الشركات الخدمية المدرجة في بورصة عمان.

٢-٢ كما أن الرقم ٠,١٦٧ يعبر عن قيمة معامل الارتباط بين المتغيرين مما يعني أن العلاقة بينهما موجبة لكنها ضعيفة نسبياً، في حين أن معامل الانحدار (B) وهو ٠,٠٠٧ يمثل الرقم الذي سيرفق بهذا المتغير أي (ROA) في نموذج الانحدار الذي سيمثل العلاقة التي تربط المتغير التابع (AF) والمتغيرات المستقلة ($CO, ROA, \&Log(TA)$).

٣. بخصوص الفرضية الفرعية الثالثة Ho1-3 ونصها "لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لحجم الشركة محل التدقيق على أتعاب التدقيق في الشركات الخدمية المدرجة في بورصة عمان".

٣-١ بلغت قيمة (sig) الخاصة بها ٠,٠٠٠ وهي أقل من ٠,٠٥، لذا يتوجب رفض الفرضية العدمية ذات العلاقة بها وقبول الفرضية البديلة ومفادها أنه يوجد أثر لحجم الشركة محل التدقيق على أتعاب التدقيق في الشركات الخدمية المدرجة في بورصة عمان.

٣-٢ كما أن قيمة $Beta$ والتي تعبر عن قيمة معامل الارتباط بين المتغيرين هي ٠,٧١٣ مما يعني أن العلاقة بينهما موجبة قوية، في حين أن معامل الانحدار (B) وهو ٠,٣٩٥ والذي يمثل الرقم الذي

سيرفق بهذا المتغير أي $(\text{Log}(TA))$ في نموذج الانحدار الذي سيمثل العلاقة التي تربط المتغير

التابع (AF) والمتغيرات المستقلة $(CO, ROA, \&\text{Log}(TA))$.

ثالثاً: ومن جانب آخر يوضح الجدول بأنه مع وجود علاقة إحصائية ذات دلالة بين المتغيرات المستقلة كل

على حده مع المتغير التابع إلا أن الوزن النسبي لهذه المتغيرات يتفاوت في تشكيل معادلة الانحدار.

بالاعتماد على قيمة (B) يتضح أن الوزن الأكبر في هذه المعادلة هو للمتغير $\text{Log}(TA)$ أي حجم الشركة

مقاساً باللوغاريتم الطبيعي لمجموع الأصول الأمر الذي يشير إلى أن المدقق الخارجي يطلب أتعاباً أكبر من

الشركات ذات الحجم الكبير. في حين أن الوزن الأقل في تحديد قيمة هذه الأتعاب هو للمتغير ROA أي

ربحية الشركة مقاسةً بالعائد على الأصول، لذا وبمراعاة قيمة ثابت النموذج $Constant$ وهو 1,109 تصاغ

معادلة الانحدار الخطي التي تمثل نموذج التنبؤ بقيمة أتعاب التدقيق في الشركات الخدمية المدرجة في

بورصة عمان بدلالة الخصائص ذات الصلة بالشركة محلّ التدقيق فقط على النحو التالي:

$$AF = 1,109 + (0.124*CO) + (0.007*ROA) + (0.395*\text{Log}(TA)) + e$$

حيث أن:

AF : تشير إلى أتعاب التدقيق مقاسةً باللوغاريتم الطبيعي.

CO : تشير إلى درجة تعقيد الشركة محلّ التدقيق.

ROA : تشير إلى ربحية الشركة مقاسةً بالعائد على الأصول.

$\text{Log}(TA)$: تشير إلى حجم الشركة مقاساً باللوغاريتم الطبيعي لمجموع الأصول.

e : هامش الخطأ، أو ما يعرف إحصائياً بالمتغير الوهمي $Dummy Variable$.

لكن مع ضرورة التذكير هنا إلى أن هناك عوامل أخرى لم تقع في نطاق هذه الدراسة قد يكون لها دور في

تحديد هذه الأتعاب والتي يمثلها الحرف (e) في هذا النموذج .

بعد ذلك ويقصد اختبار الفرضية الرئيسية الثانية **Ho2** والفرضيات الفرعية الثلاث ذات العلاقة بها، أخضعت الباحثة بيانات المتغيرات ذات الصلة بمكتب التدقيق للتحليل باستخدام أسلوب الانحدار المتعدد، وبناء على هذا التحليل كانت النتائج الموضحة في الجدول التالي:

جدول رقم ٧,٤: نتائج اختبار الانحدار المتعدد للخصائص ذات الصلة بمكتب التدقيق

<i>Model</i>	<i>B</i>	<i>Correlation (R)</i>	<i>T</i>	<i>Sig</i>
<i>Constant</i>	3.849	- - -	89.457	0.000
<i>AT</i>	0.079	0.111	1.811	0.072
<i>IA</i>	0.089	0.129	1.521	0.130
<i>AS</i>	0.024	0.331	3.898	0.000
F test Model= 17.348		Sig F= 0.000		
Adjusted R Square= 0.183		R= 0.441		
F Distribution Table = 3.947		T Distribution Table = 1.653		
<i>AF = β0+ β1*AT + β2*IA+ β3*AS + e</i>				

حيث تشير **AF** إلى المتغير التابع وهو أتعاب التدقيق مقاسةً باللوغاريتم الطبيعي، وتشير **AT** إلى طول فترة استمرارية علاقة مكتب التدقيق مع الشركة محلّ التدقيق كمتغير مستقل، وتشير **IA** إلى سمعة مكتب التدقيق كمتغير مستقل ممثلة بوجود شراكة دولية له International Affiliation، وتشير **AS** إلى حجم مكتب التدقيق كمتغير مستقل.

بمطالعة النتائج الموضحة في الجدول رقم (٧,٤) أعلاه بخصوص اختبار فرضيات الدراسة يتضح ما يلي:

أولاً: بخصوص الفرضية الرئيسية الثانية H_{o2} والتي نصها ما يلي "لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) للخصائص ذات الصلة بمكتب التدقيق على أتعاب التدقيق في الشركات الخدمية المدرجة في بورصة عمان" يتضح ما يلي:

١. حيث أن $Sig\ F$ وهي ٠,٠٠٠ أقل من مستوى معنوية الاختبار وهي ٠,٠٥، إذن يتوجب رفض الفرضية العدمية الرئيسية الثانية H_{o2} وقبول الفرضية البديلة لها H_a ، أي أنه يوجد أثر للخصائص ذات الصلة بمكتب التدقيق على أتعاب التدقيق مجتمعة في الشركات الخدمية المدرجة في بورصة عمان.

٢. قيمة معامل الارتباط (R) وهي 0.441 تؤكد وجود علاقة موجبة بين الخصائص ذات الصلة بمكتب التدقيق مجتمعة في الشركات الخدمية المشمولة في عينة الدراسة وهي: حجم مكتب التدقيق وسمعته وطول فترة استمرارية علاقته مع العميل وبين أتعاب التدقيق في الشركات الخدمية والمتمثلة بالمتغير التابع (AF). كما أن قيمة معامل التحديد المعدل ($Adjusted\ R^2$) وهي ٠,١٨٣ تعني أن حوالي ١٨,٣% فقط من التقلبات التي تحدث في أتعاب التدقيق للشركات الخدمية يمكن تفسيرها بالتغيرات التي تحدث في خصائص مكتب التدقيق أما الانخفاض النسبي لقيمة معامل التحديد فتشير إلى وجود عوامل أخرى تقع خارج نطاق العلاقة المتبادلة بين هذين المتغيرين قد تؤثر على هذه العلاقة.

ثانياً: بخصوص الفرضيات الفرعية الثلاث يوضح ذلك الجدول ما يلي:

١. بشأن الفرضية الفرعية الأولى **Ho2-1** ونصها "لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة

($\alpha \leq 0.05$) لطول فترة استمرارية علاقة مكتب التدقيق مع الشركة محل التدقيق على أتعاب

التدقيق في الشركات الخدمية المدرجة في بورصة عمان".

١-١ بلغت قيمة (*sig*) الخاصة بها ٠,٠٧٢ وهي أكبر من ٠,٠٥، لذا يتوجب قبول الفرضية العدمية

ذات العلاقة بها ورفض الفرضية البديلة أي أنه لا يوجد أثر لطول فترة استمرارية علاقة مكتب

التدقيق مع الشركة محل التدقيق على أتعاب التدقيق في الشركات الخدمية المدرجة في بورصة

عمان.

٢-١ كما أن قيمة *Beta* هي ٠,١١١ تعبر عن قيمة معامل الارتباط *Correlation coefficient*

بين المتغيرين الامر الذي يظهر وجود علاقة موجبة لكنها ضعيفة بين هذين المتغيرين.

٢. وبسأن الفرضية الفرعية الثانية **Ho2-2** ونصها "لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة

($\alpha \leq 0.05$) لسمعة مكتب التدقيق على أتعاب التدقيق في الشركات الخدمية المدرجة في بورصة

عمان".

١-٢ بلغت قيمة (*sig*) الخاصة بها ٠,١٣٠ وهي أكبر من ٠,٠٥، مما يوجب قبول الفرضية العدمية

ذات العلاقة بها ورفض الفرضية البديلة ومفادها أنه لا يوجد أثر لسمعة مكتب التدقيق على أتعاب

التدقيق في الشركات الخدمية المدرجة في بورصة عمان.

٢-٢ كما أن قيمة *Beta* هي ٠,١٢٩ والتي تعبر عن قيمة معامل الارتباط *Correlation*

coefficient بين المتغيرين الامر الذي يظهر أيضاً وجود علاقة موجبة لكنها ضعيفة بينهما.

٣. وبشأن الفرضية الفرعية الثالثة Ho1-3 ونصها "لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة

($\alpha \leq 0.05$) لحجم مكتب التدقيق على أتعاب التدقيق في الشركات الخدمية المدرجة في بورصة

عمان".

١-٣ بلغت قيمة (sig) الخاصة بها ٠,٠٠٠ وهي أقل من ٠,٠٥، لذا يتوجب رفض الفرضية العدمية

ذات العلاقة بها وقبول الفرضية البديلة مما يعني وجود أثر لحجم مكتب التدقيق على أتعاب

التدقيق في الشركات الخدمية المدرجة في بورصة عمان.

٢-٣ كما أن قيمة $Beta$ هي ٠,٣٣١ تعبر عن قيمة معامل الارتباط بين المتغيرين وبما يعني أن

العلاقة بينهما موجبة لكنها متوسطة.

ثالثاً: ويقصد المقارنة بين قوة أثر المتغيرات الخاصة بالعميل من جهة والمتغيرات الخاصة بالمدقق من

الجهة الأخرى على أتعاب التدقيق، أعدت الباحثة الجدول التالي رقم (٤,٨).

جدول رقم ٤,٨: مقارنة بين أثر متغيرات الدراسة ذات العلاقة بأتعاب التدقيق

المتغيرات الخاصة بالمدقق			المتغيرات الخاصة بالعميل (الشركة محلّ التدقيق)			
معامل الارتباط (R)	المتغير	الرمز	معامل الارتباط (R)	المتغير	الرمز	
0.111	طول فترة العلاقة مع العميل	AT	0.186	درجة التعقيد	CO	١
0.129	الشراكة مع شركات تدقيق عالمية	IA	0.167	الربحية	ROA	٢
0.331	حجم مكتب التدقيق	AS	0.713	حجم الشركة	TA	٣
0.441	مجتمعة		٠,٧٦٣	مجتمعة		

من البيانات الموضحة في الجدول (٨,٤) ما يلي:

١- إن للمتغيرات ذات العلاقة بخصائص العميل (مجتمعة) أثراً موجباً على أتعاب التدقيق وكذلك للمتغيرات ذات العلاقة بخصائص المدقق (مجتمعة) أثراً موجباً على تلك الأتعاب، لكن أثر الأولى ممثلاً بمعامل الارتباط ٠,٧٦٣ أكبر من أثر الثانية ممثلاً بمعامل الارتباط ٠,٤٤١.

٢- لكن لدى أخذ تلك المتغيرات فرادى أي كلاً منها على حده يتفاوت مستوى هذا الأثر إذ يمكن ترتيبها تنازلياً من حيث أثرها على أتعاب التدقيق على النحو التالي: حجم الشركة، حجم مكتب التدقيق، درجة التعقيد، الربحية، الشراكة مع شركات تدقيق عالمية، ثم طول فترة العلاقة مع العميل.

رابعاً: ولمعرفة الفرق بين أثر المجموعة الأولى من المتغيرات وهي الخاصة بالعميل وأثر المجموعة الثانية من المتغيرات وهي الخاصة بالمدقق على أتعاب التدقيق، أجرت الباحثة تحليل الانحدار المتدرج

(Stepwise Regression)

لذا كانت الخطوة الأولى بإدخال البيانات الخاصة بمجموعة المتغيرات الخاصة بالمدقق والتي كان معامل الارتباط الذي يخصها (R) ٠,٤٤١ ثم أتبعها في الخطوة الثانية بإدخال البيانات الخاصة بمجموعة المتغيرات الخاصة بالعميل أي الشركة محل التدقيق والتي كان معامل الارتباط (R) الذي يخصها ٠,٧٦٣ فكانت النتائج الموضحة في الجدول التالي رقم (٩,٤).

جدول رقم ٩,٤: نتائج اختبار الانحدار المتدرج

	<i>R</i>	<i>R Square</i>	<i>Adjusted R Square</i>
Model 1 المتغيرات الخاصة بالمدقق	0.441	0.194	0.183
Model 1 + Model2 جميع المتغيرات الخاصة بالدراسة الخاصة بالمدقق والخاصة بالعميل معاً	0.787	0.619	0.608
<i>R Square Change</i> = 0.425		<i>Sig F. Change</i> = 0.000	

بمطالعة النتائج الموضحة في الجدول رقم أعلاه يتضح ما يلي:

١- إن إضافة المتغيرات الخاصة بالعميل في الخطوة الثانية قد زادت من قيمة معامل الارتباط (*R*)

فرفعتها من ٠,٤٤١ إلى ٠,٧٨٧.

٢- كما حسنت أيضاً من قيمة معامل التحديد *R Square* فرققته من ٠,١٩٤ إلى ٠,٦١٩ أي بزيادة

قدرها ٠,٤٢٥ الأمر الذي يفسر قيمة التحسن الحادث في *R Square* والذي بلغ كما يظهر في

الجدول ٠,٤٢٥.

٣- إن قيمة (*Sig F. Change*) التي تظهر في الجدول وهي ٠,٠٠٠ تدل على أن الفروقات بين أثر

النموذجين على أتعاب التدقيق ذات دلالة إحصائية، ويرتبط هذا الفرق الحادث وهو ٠,٤٢٥

بالمغيرات ذات الصلة بالعميل أي بالشركة محلّ التدقيق أي تلك التي حسّنت من معامل الارتباط.

٤- وبناء لما تقدم ويقصد اشتقاق النموذج المحسن للتنبؤ بألعاب التدقيق بدلالة المتغيرات ذات الصلة بالعمل والمتغيرات الأخرى ذات الصلة بالمدقق ثم الاستفادة من مخرجات تحليل الانحدار المتدرج وذلك بعد استبعاد من منها ذو تأثير ضعيف فكانت النتائج الموضحة في الجدول التالي رقم ١٠,٤.

جدول رقم ١٠,٤: نتائج اختبار الانحدار المتدرج للمتغيرات المستقلة

<i>Model</i>	<i>B</i>	<i>Sig</i>
<i>Constant</i>	١,٢٧٤	٠,٠٠٠
<i>Log(TA)</i>	٠,٣٥٩	٠,٠٠٠
<i>CO</i>	٠,١٢٤	٠,٠٠٠
<i>AS</i>	٠,٠١٣	٠,٠٠٠
<i>ROA</i>	٠,٠٠٦	٠,٠٠١
F test Model= 84.288		Sig F= 0.000
Adjusted R Square= 0.603		R= 0.781
$AF = \beta_0 + \beta_1 * AT + \beta_2 * IA + \beta_3 * AS + e$		

حيث تشير *AF* إلى المتغير التابع وهو أتعاب التدقيق مقاسةً باللوغاريتم الطبيعي، وتشير *AS* إلى حجم مكتب التدقيق كمتغير مستقل، وتشير *CO* إلى درجة تعقيد الشركة محل التدقيق كمتغير مستقل، وتشير *ROA* إلى ربحية الشركة مقاسةً بالعائد على الأصول كمتغير مستقل، وتشير *Log(TA)* إلى حجم الشركة مقاسةً باللوغاريتم الطبيعي لمجموع الأصول كمتغير مستقل.

بمطالعة النتائج الموضحة في الجدول رقم (١٠) أعلاه بخصوص اختبار الانحدار المتدرج يتضح ما

يلي:

أولاً: بخصوص صحة النموذج والقدرة التفسيرية:

١. إن قيمة معامل الارتباط (R) وهي ٠,٧٨١ تؤكد وجود علاقة موجبة ومرتفعة بين جميع المتغيرات ذات الصلة بالشركة محل التدقيق ولكن بالنسبة للمتغيرات ذات الصلة بمكتب التدقيق فتوجد هذه العلاقة بمتغير واحد فقط هو حجم مكتب التدقيق، أي أن المتغيرات التي سيتكون منها النموذج المحسن ستحصر فقط بالمتغيرات التالية: ($CO, AS, ROA, \&Log(TA)$) وبين أتعاب التدقيق (AF) في الشركات الخدمية.

٢. كما أن قيمة معامل التحديد المعدل (R^2) وهي ٠,٦٠٣ تعني أن حوالي ٦٠,٣% فقط من التقلبات التي تحدث في أتعاب التدقيق للشركات الخدمية يمكن تفسيره بالتغيرات التي تحدث في الخصائص ذات الصلة بالشركة محل التدقيق مجتمعة والخصائص ذات الصلة بمكتب التدقيق الممثلة بمتغير واحد هو حجم مكتب التدقيق، والقوة التفسيرية لهذا النموذج المحسن وهي ٠,٦٠٣ مرتفعة نسبياً وذلك بالمقارنة مع ما كانت عليه بالنسبة للنموذجين السابقين حيث كانتا ٠,٠٥٧٧، ٠,١٨٣.

٣. إن قيمة (B) التي كشف عنها هذا التحليل وهي ١,٢٧٤ تمثل قيمة ثابت معادلة الانحدار الذي يعبر عنه عادة في نماذج التنبؤ التي يتم استخلاصها من تحليل الانحدار المتعدد والتي سيتم الاستفادة منها لاحقاً في تطوير النموذج الذي يعبر عن العلاقة بين المتغير التابع (AF) من جهة والمتغيرات المستقلة ($CO, AS, ROA, \&Log(TA)$) من جهة أخرى.

٤. من جانب آخر يوضح الجدول بأنه وإن كشف الاختبار عن وجود علاقة إحصائية ذات دلالة بين المتغيرات المستقلة كل على حده مع المتغير التابع إلا أن الوزن النسبي لهذه المتغيرات وذلك حسب قيمة (*B*) يظهر تفاوت في تشكيل معادلة الانحدار الممثلة لنموذج التنبؤ المحسن:

$$AF = 1,274 + (0,359*Log(TA)) + (0.124*CO) + (0.013*AS) + (0.006*ROA) + e$$

وذلك حيث:

AF: تشير إلى أتعاب التدقيق مقاسةً باللوغاريتم الطبيعي.

Log(TA): تشير إلى حجم الشركة مقاساً باللوغاريتم الطبيعي لمجموع الأصول.

CO: تشير إلى درجة تعقيد الشركة محلّ التدقيق.

AS: تشير إلى حجم مكتب التدقيق

ROA: تشير إلى ربحية الشركة مقاسةً بالعائد على الأصول.

e: هامش الخطأ، أو ما يعرف إحصائياً بالمتغير الوهمي *Dummy Variable*.

لكن مع ضرورة التذكّر هنا إلى أن هناك عوامل أخرى قد يكون لها دور في تحديد هذه الاتعاب والتي يمثلها الحرف (*e*) في هذا النموذج.

ولتأكد من صحة معادلة الانحدار الممثلة لنموذج التنبؤ المحسن بقيمة أتعاب التدقيق في الشركات الخدمية المدرجة في بورصة عمان، قامت الباحثة بتطبيق المعادلة التي تم التوصل إليها من خلال التحليل الإحصائي على عينة الدراسة بشكل عشوائي على النحو التالي:

تم تطبيق المعادلة على مستشفى ابن الهيثم في سنة ٢٠١٣:

$$AF = 1,274 + (0,359 * 20.268) + (0.124 * 0) + (0.013 * 6) + (0.006 * 4.703) + e$$

$$AF = 8,629 \quad 5492 \text{ JD} \quad \text{الاتعاب المتنبأ بها}$$

$$AF = 8.848 \quad 6960 \text{ JD} \quad \text{الاتعاب الفعلية}$$

الفرق لصالح الاتعاب الفعلية بمقدار ٩٦٨ دينار اردني

تم تطبيق المعادلة على الاتصالات الاردنية في سنة ٢٠١١:

$$AF = 1,274 + (0,359 * 27.644) + (0.124 * 1) + (0.013 * 10) + (0.006 * 13.568) + e$$

$$AF = 11.534 \quad 102130 \text{ JD} \quad \text{الاتعاب المتنبأ بها}$$

$$AF = 11.603 \quad 109480 \text{ JD} \quad \text{الاتعاب الفعلية}$$

الفرق لصالح الاتعاب الفعلية بمقدار 7350 دينار اردني

تم تطبيق المعادلة على زارة للاستثمار في سنة 2012:

$$AF = 1,274 + (0,359 * 28.413) + (0.124 * 1) + (0.013 * 10) + (0.006 * 2.249) + e$$

$$AF = 11.741 \quad 125618 \text{ JD} \quad \text{الاتعاب المتنبأ بها}$$

$$AF = 11.694 \quad 119818 \text{ JD} \quad \text{الاتعاب الفعلية}$$

الفرق لصالح الاتعاب المتنبأ بها بمقدار 5800 دينار اردني

تم تطبيق المعادلة على المقايضة للنقل في سنة 2015:

$$AF = 1,274 + (0,359 * 20.995) + (0.124 * 1) + (0.013 * 2) + (0.006 * 1.924) + e$$

$$AF = 8.973 \quad 7887 \text{ JD}$$

الاتعاب المتوقع بها

$$AF = 9.071 \quad 8700 \text{ JD}$$

الاتعاب الفعلية

الفرق لصالح الاتعاب الفعلية بمقدار 813 دينار اردني

تم تطبيق المعادلة على الجنوب للإلكترونات في سنة 2014:

$$AF = 1,274 + (0,359 * 22.031) + (0.124 * 1) + (0.013 * 6) + (0.006 * -3.29) + e$$

$$AF = 9.365 \quad 11673 \text{ JD}$$

الاتعاب المتوقع بها

$$AF = 9.477 \quad 13050 \text{ JD}$$

الاتعاب الفعلية

الفرق لصالح الاتعاب الفعلية 1377 دينار اردني

من جانب آخر يوضح تطبيق المعادلة التي تم التوصل اليها من خلال التحليل الاحصائي على عينة الدراسة بشكل عشوائي عن وجود فروق بين الاتعاب المتوقع بها وبين الاتعاب الفعلية إلا أن هذه الفروق قليلة وتسمى هذه الفروق بهامش الخطأ، أو ما يعرف إحصائياً بالمتغير الوهمي لمعادلة الانحدار الممثلة لنموذج التنبؤ المحسن وعليه يمكن الاعتماد على هذا النموذج للتنبؤ بقيمة اتعاب التدقيق في الشركات الخدمية المدرجة في بورصة عمان.

الفصل الخامس

مناقشة نتائج الدراسة والتوصيات

(١-٥) نتائج الدراسة

(٢-٥) توصيات الدراسة

الفصل الخامس

مناقشة نتائج الدراسة والتوصيات

(٥-١) نتائج الدراسة

يمكن تلخيص النتائج التي تم التوصل إليها من خلال تحليل بيانات الدراسة واختبار فرضياتها على النحو

التالي:

١. يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) للخصائص ذات الصلة بالشركة محلّ

التدقيق (درجة تعقيد الشركة، ربحية الشركة، حجم الشركة) مجتمعة وكلّ على انفراد على أتعاب التدقيق

في الشركات الخدمية المدرجة في بورصة عمان.

ولدى تفسير الأثر لكل منها على انفراد:

١-١ يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لدرجة تعقيد الشركة محلّ التدقيق على

أتعاب التدقيق في الشركات الخدمية المدرجة في بورصة عمان، وترى الباحثة أن السبب في ذلك

يعود إلى أنه من أهم الأمور التي يأخذها المدقق بعين الاعتبار عند قبول أتعاب التدقيق في شركة

درجة تعقيد عملياتها وفي حال كانت الشركة قابضة وهناك شركات تابعة لها، إذ أنه كلما زادت

درجة التعقيد كلما احتاج المدقق جهداً ووقتاً أكبر في عملية التدقيق لهذه الشركة كما تزداد معها

أيضاً مخاطر التدقيق التي قد تعرض المدقق للمساءلة في حال عدم قيامه بالإجراءات

والاختبارات اللازمة لتخفيض هذه المخاطر، وقد اتفقت هذه النتيجة مع دراسة (Ahmed et al.,

2015) التي توصلت إلى وجود علاقة بين أتعاب التدقيق و درجة التعقيد في الشركة محلّ

التدقيق.

٢-١ كما يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لربحية الشركة محل التدقيق على أتعاب التدقيق في الشركات الخدمية المدرجة في بورصة عمان، وترى الباحثة أن السبب في ذلك قد يعود إلى أنه كلما زادت ربحية الشركة أدى ذلك إلى توجيهها إلى تعظيم أرباحها والحفاظ على استمراريتها، الأمر الذي يدفعها إلى الاهتمام بالتدقيق بشكل أكبر بهدف الحفاظ على جودة التدقيق ومن ثم سمعتها مما يدفعها إلى اختيار مدقق حسابات من فئة كبار المدققين ولو اضطرت لدفع أتعاب مرتفعة له، وقد اتفقت هذه النتيجة مع دراسة (قطب ، ٢٠٠٤) التي توصلت إلى أن أكثر العوامل لها تأثير على أتعاب التدقيق هي ربحية الشركة محل التدقيق، في حين تعارضت هذه النتيجة مع دراسة (Ahmed et al., 2015) التي توصلت إلى عدم وجود علاقة بين أتعاب التدقيق والوضع المالي للشركة محل التدقيق.

٣-١ يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لحجم الشركة محل التدقيق على أتعاب التدقيق في الشركات الخدمية المدرجة في بورصة عمان، وترى الباحثة أن السبب في ذلك يعود إلى أنه كلما زاد حجم الشركة زاد حجم العمل الملقى على عاتق المدقق الخارجي للتدقيق عليه، الأمر الذي يدفع الشركات إلى القبول بدفع أتعاب تدقيق مرتفعة بما يتناسب مع حجمها، وقد اتفقت هذه النتيجة مع دراسة كل من (Suwaidan, et.al, ٢٠١٥) و (Ahmed et al., 2015) و (قطب، ٢٠٠٤).

٢. يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) للخصائص ذات الصلة بمكتب التدقيق مجتمعة على أتعاب التدقيق في الشركات الخدمية المدرجة في بورصة عمان.

وبخصوص أثر كل منها فرادى كانت النتائج التالية:

١-٢ لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لطول فترة استمرارية علاقة مكتب

التدقيق مع الشركة محل التدقيق على أتعاب التدقيق في الشركات الخدمية المدرجة في بورصة

عمان، وترى الباحثة أن السبب في ذلك يعود إلى أن تحديد أتعاب التدقيق يتم عادة بالاتفاق بين

الطرفين (الشركة والمدقق) لدى بداية العلاقة بينهما وذلك دون الأخذ بعين الاعتبار عامل

استمرارية هذه العلاقة بسبب وجود عوامل ذات أهمية أكبر تتحكم بالأتعاب مثل حجم العمل المراد

تدقيقه أو درجة المخاطرة التي تواجهها الشركة وغيرها.

٢-٢ لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لسمعة مكتب التدقيق على أتعاب

التدقيق في الشركات الخدمية المدرجة في بورصة عمان، وترى الباحثة أن السبب في ذلك يعود

إلى أن غالبية مكاتب التدقيق المشمولة في عينة الدراسة وهي مكاتب صغيرة لا يوجد لها شراكات

مع شركات تدقيق عالمية والقليل منها له مثل هذه العلاقة، ذلك ما أدى إلى تخفيض أثر هذا

المتغير على نتائج الدراسة في هذا المجال، وقد اتفقت هذه النتيجة مع دراسة (Kiertzner,

2008) التي توصلت إلى عدم ارتباط سمعة مكتب التدقيق بالأتعاب المحددة، في حين تعارضت

هذه النتيجة مع دراسة (Ahmed et al., 2015) التي توصلت إلى أن شركات التدقيق ذات

السمعة المرتفعة تطلب عادة أتعاباً أعلى مما تحمله الشركات المحلية، كما تتعارض أيضاً مع

دراسة (Hallak, et.al. 2012) التي توصلت إلى وجود علاقة إيجابية بين أتعاب التدقيق

وسمعة مكتب التدقيق.

٣-٢ يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لحجم مكتب التدقيق على أتعاب التدقيق في الشركات الخدمية المدرجة في بورصة عمان، وتعلل الباحثة ذلك في أن المكاتب الكبيرة تحرص أكثر من غيرها وحفاظاً على سمعتها على تحقيق عنصر جودة التدقيق مما يرفع من تكلفة عملية التدقيق التي تقوم بها للعميل وبالتالي حرصها على زيادة قيمة الأتعاب المطلوبة من العملاء، وقد اتفقت هذه النتيجة مع دراسة (Suwaidan, et.al, 2015) التي توصلت إلى وجود علاقة طردية وموجبة بين أتعاب التدقيق وحجم مكتب التدقيق، في حين تعارضت هذه النتيجة مع دراسة (Kiertzner, 2008) التي توصلت إلى أنه لا يوجد أثر لحجم مكتب التدقيق على أتعاب التدقيق.

٣. توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين أثر الخصائص ذات الصلة بمكتب التدقيق مجتمعة على أتعاب التدقيق، وأثر الخصائص ذات الصلة بالعميل أي بالشركة محل التدقيق مجتمعة على أتعاب التدقيق وبمقارنة أثر كل منهما على تلك الأتعاب كانت الخصائص ذات الصلة بالعميل (أي الشركة محل التدقيق) هي الأكثر تأثيراً، ويعود هذا الفرق للنموذج الثاني المتمثل بأثر الخصائص ذات الصلة بالشركة محل التدقيق على أتعاب التدقيق بمقدار (٠,٤٢٥)، وترى الباحثة أن السبب في ذلك يعود إلى نظرة المدقق عند تحديد الأتعاب إذ يركز في البداية على خصائص الشركة التي سيقوم بالتدقيق عليها لتحديد حجم العمل الذي يجب التدقيق عليه والمخاطر المتوقعة في الشركة وبناء لذلك يطلب الأتعاب المطلوبة.

٤. توصلت الباحثة إلى اقتراح نموذج للتنبؤ بالأتعاب التي يحصل عليها المدقق الخارجي في الشركات الخدمية المدرجة في بورصة عمان من خلال خصائص الشركة وخصائص مكتب التدقيق معاً بالشكل

الرياضي التالي:

$$AF = 1.274 + (0.359 * \text{Log}(TA)) + (0.124 * CO) + (0.013 * AS) + (0.006 * ROA) + e$$

حيث أن:

AF: تشير إلى أتعاب التدقيق مقاسةً باللوغاريتم الطبيعي.

Log(TA): تشير إلى حجم الشركة مقاساً باللوغاريتم الطبيعي لمجموع الأصول.

CO: تشير إلى درجة تعقيد الشركة محلّ التدقيق.

AS: تشير إلى حجم مكتب التدقيق

ROA: تشير إلى ربحية الشركة مقاسةً بالعائد على الأصول.

e: هامش الخطأ، أو ما يعرف إحصائياً بالمتغير الوهمي *Dummy Variable*.

(٥-٢) توصيات الدراسة

بناءً على النتائج التي كشفت عنها الدراسة توصي الباحثة ما يلي:

١. التشدد في تطبيق الجزاءات على مكاتب التدقيق التي لا تلتزم بقواعد أخلاقيات المهنة خصوصاً في موضوع عدم مراعاة الحد الأدنى من قيمة الأتعاب، وبهذه المناسبة تؤيد الباحثة الخطوة الأخيرة التي قامت بها جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين بغرض جزاءات على ما عرفتهم بفئة (منتحلي المهنة) والذين حادوا عن قواعد السلوك المهني في ممارسة عملية التدقيق والخدمات الضريبية التي يقدمونها للعملاء.

٢. ضرورة أن تتولى جمعية مدقي الحسابات القانونيين في الاردن وضع أسس علمية لتحديد الأتعاب بحيث تكون تلك الأتعاب عادلة ومتوائمة مع ما يبذله المدقق من جهد ووقت في عملية التدقيق وبمراعاة كل من عنصر جودة ومخاطر التدقيق.

٣. تضمن قانون مزاوله المهنة نصاً يحدد الحد الأدنى من الأتعاب الذي لا يجوز بأي حال من الأحوال التنازل عنه من قبل مدقي الحسابات، وعدم ترك ذلك للمساومة بين المدقق والعميل خوفاً من تأثير ذلك على استقلالية المدقق الخارجي وجودة أداء التدقيق.

٤. حث أصحاب الشركات والادارات في الشركات الخدمية على الدقة في اختيارهم للمدققين والمفاضلة فيما بينهم، على أن لا يكون أساس الاختيار هو الاعتبارات الشخصية، ومستوى الأتعاب المنخفضة، بل التركيز على عاملين فاعلية وجودة عملية التدقيق، مما يلعب دوراً هاماً في تقليص دور المنافسة بين مكاتب المراجعة في تحديد الأتعاب.

٥. الاستفادة ما أمكن من النموذج الذي تم التوصل إليه في هذه الدراسة في مجال تحديد أتعاب المدققين وذلك بالاعتماد على المتغيرات ذات الصلة بكل من مكتب التدقيق والمتغيرات ذات الصلة بالعميل أي بالشركة محلّ التدقيق.

٦. إجراء المزيد من الدراسات والبحوث في هذا المجال والتي تأخذ بعين الاعتبار العديد من الجوانب

والمتمغيرات الأخرى التي لم يتم تغطيتها في هذه الدراسة منها: حجم مديونية الشركة ومخاطر

التدقيق، وكذلك المخاطر النظامية وغير النظامية للشركة محل التدقيق.

٧. إجراء دراسات مستقبلية مقارنة بين قطاعات المدرجة في بورصة عمان في مجال العوامل المحددة

لأتعاب التدقيق الخارجي لمعرفة التفاوت في محددات أتعاب التدقيق في كل قطاع على حده بهدف

تمكين الجهات المعنية وخاصة مجلس المهنة وجمعية مدققي الحسابات القانونيين في الاردن بوضع

نظام عملي عادل لكيفية تحديد الأتعاب لتكون مناسبة لما يبذله المدقق من جهد ووقت في عملية

التدقيق.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية

ثانياً: المراجع الأجنبية

أولاً: المراجع العربيّة:

- الاتحاد الدولي للمحاسبين (٢٠٠٦). إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة. منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.
- أبو نصار، محمد حسين (١٩٩٩). "العوامل المحددة لاعتاب التدقيق في الاردن من وجهة نظر المدققين والشركات المساهمة العامة"، مجلة دراسات ، ٢٦. (٢). ٣٩٧-٤١١
- أبونصار، محمد، وحميدات، جمعه (٢٠١٤). معايير المحاسبة الدوليّة و الإبلاغ المالي الدولي. الجوانب النظرية و العملية ، ط١. عمّان: دار وائل للنشر.
- الحذب، محمد مفلح (٢٠١٥) " دور المنظومة التشريعيّة و التنظيميّة في الارتقاء بمهنة التدقيق " ، مجلة المدقق ، (١٠٧-١٠٨). ٦٥ - ٧١.
- دعدوع ، أحمد (٢٠١٥) "استقلالية مدقق الحسابات الخارجي .. الواقع و الطّموح" مجلة المدقق ، (١٠٧-١٠٨). ٧٩ - ٨٧.
- الشمري، صادق راشد (٢٠٠٨) "الحوكمة دليل عمل للإصلاح المالي والمؤسسي" مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، (١٧).

- عبدالله ، خالد أمين (٢٠٠٤). علم تدقيق الحسابات/النّاحية النّظريّة. عمّان: دار وائل للطباعة والنّشر و التّوزيع.

- عرار ، شادن هاني (٢٠٠٩). مدى التزام المدقق الخارجي في الأردن بإجراءات و اختبارات تقييم مخاطرالأخطاء الماديّة عند تدقيق البيانات الماليّة. (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمّان، الأردن.

- عطاونة ، ربا سليمان (٢٠١٦). العوامل المحددة لتركز سوق مهنة التدقيق الخارجي في الأردن وأثرها على جودة التقارير الماليّة. (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمّان، الأردن.

- قطب، أحمد سباعي، ٢٠٠٤، "العوامل المؤثّرة في تحديد أتعاب مراجعة الحسابات دراسة ميدانية تطبيقية على دولة قطر"، مجلّة جامعة الملك عبد العزيز، ١٨. (٢). ١٥٣ - ١٨٨.

- المطارنة ، غسان (٢٠٠٦). تدقيق الحسابات المعاصرة. عمّان: دار المسيرة للنشر و التّوزيع و الطّباعة.

- مطر ، محمد ، ١٩٩٤ ، "سبل تدعيم مدقق الحسابات الخارجي بالاردن : دراسة ميدانية تحليلية
لآراء المدققين ومستخدمي البيانات المالية ، وجهات الرقابة والاشراف على المهنة" ، مجلة دراسات
، ٢١ . (٣) . ٣٢١-٣٧٣ .

ثانيا: المراجع الأجنبية

- Abdullatif, M. (2013) “Fraud risk factors and audit programme modifications: Evidence from Jordan.” *Australasian Accounting Business & Finance Journal* 7.1: 59-77
- Ahmed, Kamran, and Mahendra K. Goyal. (2005)"A comparative study of pricing of audit services in emerging economies." *International Journal of Auditing*, 9.2: 103-116.
- AlAdham, M., Alaffo, A., Abukhadijeh, M. A., & Qasem, M. F. (2016) “Tax Evasion and Tax Awareness Evidence from Jordan” *International Business Research*, 9.12: 65-75
- Bedard, J. C., & Johnstone, K. M. (2010) “Audit partner tenure and audit planning and pricing.” *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29.2: 45-70
- Belén González-Díaz, Roberto García-Fernández, Antonio López-Díaz (2015) “Auditor tenure and audit quality in Spanish state-owned

- foundations” *Revista de Contabilidad – Spanish Accounting Review*, 18.2:115–126
- Carson, E., Fargher, N., Simon, D., & Taylor, M. (2004). “Audit fees and market segmentation-further evidence on how client size matters within the context of audit fees models.” *International Journal of Auditing*, 8.1: 79-91.
 - Choi, Jong-Hag, Kim, Chansog, Kim, Jeong-Bon, & Zang, Yoonseok. (2010). “Audit Office Size, Audit Quality, and Audit Pricing. Auditing” *A Journal of Practice & Theory, American Accounting Association*, 29.1: 73-97.
 - Daniels, B. W., & Booker, Q. (2011) “The effects of audit firm rotation on perceived auditor independence and audit quality.” *Research in Accounting Regulation*, 23.1: 78-82.
 - Elder, R. J., Beasley, M. S., & Arens, A. A. (2011) “Auditing and Assurance services” *Pearson Higher Education*
 - Field, A (2001), *Discovering Statistics Using SPSS*, 2nd Ed Sage.

- Frankel, R., Johnson, M., & Nelson, K. (2002).” The Relation between Auditor, s Fee for Non–Audit Services and Earning Quality.” *The Accounting Review*, 77: 71-105.

- Ghosh, A. A., & Lustgarten, S. (2006) “Pricing of initial audit engagements by large and small audit firms” *Contemporary Accounting Research*, 23.3: 333-368

- Gonthier-Besacier-CERAG, N., Grenoble, I. A. E., & Schatt-IECS, A. (2007). “Determinants of Audit Fees for French Quoted Firms.” *Managerial Auditing Journal*, 22.2: 139-160

- 2- Hair, J.F., Black, W.C., Babin, B.J., Anderson, R.E. and Tatham, R.L. (2003 “Multivariate Data Analysis” *Pearson Education* Upper Saddle River, NJ.

- Hallak, Rodrigo Telles Pires, and Andre Luiz Carvalhal da Silva. (2012)
"Determinants of audit and non-audit fees provided by independent auditors in Brazil." *Revista Contabilidade & Finanças*, 23.60: 223-231.
- Hayduk, L. (1987), "Structural equation modeling with LISREL", *Johns Hopkins University Press*
- Hay, David, and David Davis. (2004) "The voluntary choice of an auditor of any level of quality." *Auditing: A journal of practice & theory*, 23.2: 39-55.
- 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.
- Hay, David, W. Robert Knechel, and Helen Ling. (2008)"Evidence on the impact of internal control and corporate governance on audit fees." *International Journal of Auditing*, 12.1: 9-24.
- Hogan, C. E., & Wilkins, M. S. (2008) "Evidence on the audit risk model: Do auditors increase audit fees in the presence of internal control deficiencies?" *Contemporary Accounting Research*, 25.1: 219-242.

- Jackson, A. B., Moldrich, M., & Roebuck, P. (2008) “Mandatory audit firm rotation and audit quality.” *Managerial Auditing Journal*, 23.5: 420-437.
- Joshi, P. L., & Al- Bastaki, H. (2000) “Determinants of audit fees: evidence from the companies listed in Bahrain.” *International journal of auditing*, 4.2: 129-138.
- Kiertzner, Lars, and Frank Thinggaard. (2008) "Determinants of Audit Fees: Evidence from a Small Capital Market with a Joint Audit Requirement." *International Journal of Auditing*, 12.2: 141-158.
- Kikhia, H. Y. (2015) “Determinants of Audit Fees: Evidence from Jordan.” *Accounting and Finance Research*, 4.1: 42-53.
- Mansi, S. A., Maxwell, W. F., & Miller, D. P. (2004) “Does auditor quality and tenure matter to investors? Evidence from the bond market.” *Journal of Accounting Research*, 42.4: 755-793.
- Meshari, O. (2008) “The pricing of audit services: evidence from Kuwait.” *Managerial Auditing Journal*, 23.7: 685-696

- Naser, K., & Al-Khatib, K. (2000) “Determinants of the depth of information disclosure in the board of directors’ statements of a sample of Jordanian listed companies.” *Advances in International Accounting*, 13: 99-118.
- Naser, K., & Nuseibeh, R. (2008)" Determinants of audit fees: empirical evidence from an emerging economy." *International Journal of Commerce and Management*, 17.3: 239-254.
- Qasem, M. F., Abukhadijeh, M. A., & AlAdham, M. A. (2016) “Customer Relationship Management and Customer Retention in Jordanian Bank.” *International Business Research*, 9.9: 41-50
- Suwaidan, Mishiel, Suzan Rasmi Abed, and Sabeeka Melham. (2015) "Audit Fees and Agency Costs: An Empirical Examination of Companies Listed on the Amman Stock Exchange." *Jordan Journal of Business Administration*, 11.1: 215-226.
- Walid, G. (2012) “Determinants of Audit Fees: Evidence from Lebanon” *International Business Research*, 5.11:136-145.

- Waresul Karim, A. K. M., & Hasan, T. (2012) “The market for audit services in Bangladesh” *Journal of Accounting in Emerging economies*, 2.1: 50-66.
- Whisenant, S., Sankaraguruswamy, S., & Raghunandan, K. (2003) “Evidence on the joint determination of audit and non- audit fees” *Journal of Accounting Research*, 41.4: 721-744.
- Yidi, X. (2011). **The determinants of audit Fees: an empirical study of Chinese listed companies.** (Unpublished master dissertation), The Department of Business Administration, LUND University, Sweden.

قائمة الملاحق
الملحق رقم (١) عينة الدراسة

الشركات الخدمية المدرجة في بورصة عمان للأعوام ٢٠١١-٢٠١٥

Number	Company Name
1	البلاد الطبية
2	المجموعة الاستشارية
3	مستشفى ابن الهيثم
4	الدولية الطبية
5	الدولية للتعليم
6	البتراء للتعليم
7	الإسراء للتعليم
8	الزرقاء للتعليم
9	جامعة فيلادلفيا
10	مدارس الاتحاد
11	زارة للاستثمار
12	البحر المتوسط
13	الدولية للفنادق و الأسواق
14	العربية الدولية للفنادق
15	تطوير المشاريع
16	وادي الشتا
17	الشرق للمشاريع
18	الركائز
19	سرى
20	الفنادق و السياحة
21	الملكية الأردنية
22	مسافات للنقل
23	السلام للنقل
24	الخطوط البحرية
25	رم للنقل و الاستثمار
26	المقايضة للنقل
27	النقلات للسياحة / جت
28	النقل السياحي / الفا
29	العبور

30	الاتصالات الاردنية
31	الفارس الوطنية
32	الرأي
33	الكهرباء الأردنية
34	كهرباء اربد
35	آفاق للطاقة
36	أوفتك القابضة
37	التسهيلات التجارية
38	الجنوب للإلكترونيات
39	الاسواق الحرة
40	المتكاملة للتأجير التمويلي
41	الاستثمارات المتخصصة
42	المركز الأردني
43	نوبار للتجارة
44	المتخصصة للتجارة

مكاتب التدقيق المتضمنة في العينة

Number	Auditor Name
1	KPMG
2	E&Y
3	Deloitte
4	غوشه و شركاه
5	العباسي و شركاه
6	المجموعة المهنية العربية
7	المهنيون العرب
8	الحكماء
9	طلال أبو غزاله و شركاه
10	المكتب العلمي للتدقيق
11	المكتب الدولي المهني
12	دويك و شركاه
13	فتحي السمهوري

الملحق رقم (٢) الخصائص المرتبطة بمكتب التدقيق

Number	Auditor Name	Auditor Size	Auditor Affiliation
1	KPMG	8	1
2	E&Y	10	1
3	Deloitte	18	1
4	غوشه و شركاه	3	0
5	العباسي و شركاه	6	0
6	المجموعة المهنية العربية	3	1
7	المهنيون العرب	8	1
8	الحكماء	1	0
9	طلال أبو غزاله و شركاه	8	1
10	المكتب العلمي للتدقيق	2	0
11	المكتب الدولي المهني	2	0
12	دويك و شركاه	2	0
13	فتحي السمهوري	1	0

Num ber	Company Name	Auditor Tenure 2011	Auditor Tenure 2012	Auditor Tenure 2013	Auditor Tenure 2014	Auditor Tenure 2015
1	البلاد الطبية	0	0	0	1	1
2	المجموعة الاستشارية	0	0	0	0	0
3	مستشفى ابن الهيثم	0	0	0	1	0
4	الدولية الطبية	0	0	0	0	0
5	الدولية للتعليم	0	0	0	1	0
6	البتراء للتعليم	0	0	0	1	1
7	الإسراء للتعليم	0	0	0	1	1
8	الزرقاء للتعليم	0	0	0	1	1
9	جامعة فيلادلفيا	0	0	0	1	1
10	مدارس الاتحاد	0	0	0	1	1
11	وزارة للاستثمار	0	0	0	1	1
12	البحر المتوسط	0	0	0	1	1
13	الدولية للفنادق و الأسواق	0	0	0	1	1
14	العربية الدولية للفنادق	0	0	0	1	1
15	تطوير المشاريع	0	0	0	1	1
16	وادي الشتا	0	0	0	0	1

17	الشرق للمشاريع	0	0	0	1	1
18	الركائز	0	0	0	1	1
19	سرى	0	0	0	1	1
20	الفنادق و السياحة	0	0	0	1	1
21	الملكية الأردنية	0	0	0	1	1
22	مسافات للنقل	0	0	0	1	1
23	السلام للنقل	0	0	0	0	0
24	الخطوط البحرية	0	0	0	1	1
25	رم للنقل و الاستثمار	0	0	0	1	1
26	المقايضة للنقل	0	0	0	1	1
27	النقليات للسياسة / جت	0	0	0	1	1
28	النقل السياحي / الفا	0	0	0	0	1
29	العبور	0	0	0	0	1
30	الاتصالات الاردنية	0	0	0	1	1
31	الفارس الوطنية	0	0	0	1	1
32	الرأي	0	0	0	0	0
33	الكهرباء الأردنية	0	0	0	0	1
34	كهرباء اربد	0	0	0	1	1
35	أفاق للطاقة	0	0	0	1	0
36	أوفتك القابضة	0	0	0	1	1
37	التسهيلات التجارية	0	0	0	1	1
38	الجنوب للإلكترونيات	0	0	0	1	1
39	الاسواق الحرة	0	0	0	0	0
40	المتكاملة للتأجير التمويلي	0	0	0	1	1
41	الاستثمارات المتخصصة	0	0	0	1	1
42	المركز الأردني	0	0	0	1	1
43	نوبار للتجارة	0	0	0	0	0
44	المتخصصة للتجارة	0	0	0	1	1

الملحق رقم (٣) الخصائص المرتبطة بالشركة محل التدقيق

Number	Company Name	Compelxity 2011	Compelxity 2012	Compelxity 2013	Compelxity 2014	Compelxity 2015
1	البلاد الطبية	1	1	1	1	1
2	المجموعة الاستشارية	1	1	1	1	1
3	مستشفى ابن الهيثم	0	0	0	0	0
4	الدولية الطبية	0	0	0	0	0
5	الدولية للتعليم	1	1	1	1	1
6	البترء للتعليم	0	0	0	0	0
7	الإسراء للتعليم	1	1	1	1	1
8	الزرقاء للتعليم	0	0	0	0	0
9	جامعة فيلادلفيا	0	0	0	0	0
10	مدارس الاتحاد	0	0	0	0	0
11	وزارة للاستثمار	1	1	1	1	1
12	البحر المتوسط	0	0	0	0	0
13	الدولية للفنادق و الأسواق	1	1	1	1	1
14	العربية الدولية للفنادق	1	1	1	1	1
15	تطوير المشاريع	1	1	1	1	1
16	وادي الشتا	0	0	0	0	0
17	الشرق للمشاريع	0	0	0	0	0
18	الركائز	0	0	0	0	0
19	سرى	1	1	1	1	1
20	الفنادق و السياحة	0	0	0	0	0
21	الملكية الأردنية	1	1	1	1	1
22	مسافات للنقل	1	1	1	1	1
23	السلام للنقل	1	1	1	1	1
24	الخطوط البحرية	1	1	1	1	1
25	رم للنقل و الاستثمار	1	1	1	1	1
26	المقايضة للنقل	1	0	0	0	0
27	النقلات للسياحة / جت	1	1	1	1	1
28	النقل السياحي / الفا	0	0	0	0	0
29	العبور	0	0	0	0	0
30	الاتصالات الاردنية	1	1	1	1	1
31	الفارس الوطنية	1	1	1	1	1
32	الرأي	0	0	0	0	0

33	الكهرباء الأردنية	0	0	0	0	0
34	كهرباء اربد	0	0	0	0	0
35	آفاق للطاقة	1	1	1	1	1
36	أوفتك القابضة	1	1	1	1	1
37	التسهيلات التجارية الجنوب	1	1	1	1	1
38	للإلكترونيات	1	1	1	1	1
39	الاسواق الحرة	1	1	1	1	1
40	المتكاملة للتأجير التمويلي	1	1	1	1	1
41	الاستثمارات المتخصصة	0	0	0	0	0
42	المركز الأردني	1	1	1	1	1
43	نوبار للتجارة	0	0	0	0	0
44	المتخصصة للتجارة	0	0	0	0	0

Num ber	Company Name	Assets 2011	Assets 2012	Assets 2013	Assets 2014	Assets 2015
1	البلاد الطبية	29,309,427	37,603,904	36,341,852	36,686,566	44,184,150
2	المجموعة الاستشارية	19,731,448	21,190,173	20,172,060	18,772,531	15,679,151
3	مستشفى ابن الهيثم	29,961,820	35,480,244	31,593,673	36,839,184	35,215,408
4	الدولية الطبية	4,354,151	6,208,563	6,900,633	8,631,814	8,307,163
5	الدولية للتعليم	88,799,962	99,622,313	107,071,630	119,379,427	118,644,399
6	البتراء للتعليم	30,445,076	35,053,653	36,737,106	41,293,993	43,591,415
7	الإسراء للتعليم	34,830,774	38,270,029	41,928,242	44,113,920	45,796,559
8	الزرقاء للتعليم	26,368,347	36,548,178	40,001,652	44,662,385	49,246,750
9	جامعة فيلادلفيا	26,258,563	26,778,721	27,155,338	29,831,433	33,245,904
10	مدارس الاتحاد	22,911,955	24,788,640	26,368,949	27,654,727	25,751,714
11	وزارة للاستثمار	271,189,060	269,862,931	255,047,792	235,485,133	220,599,199
12	البحر المتوسط	52,165,621	52,464,118	54,064,238	54,322,408	54,526,193
13	الدولية للفنادق و الأسواق	64,304,619	63,372,500	62,912,842	61,977,895	61,988,908
14	العربية الدولية للفنادق	80,884,956	78,120,914	76,649,314	77,809,698	75,158,316
15	تطوير المشاريع	66,676,313	64,349,051	63,690,722	57,226,246	120,756,043
16	وادي الشتا	14,182,210	14,221,521	13,240,497	13,170,262	12,471,740
17	الشرق للمشاريع	20,735,214	21,221,840	22,170,520	21,749,007	20,828,065
18	الركائز	14,010,677	14,091,651	14,144,516	13,619,505	13,360,685

19	سرى	6,311,083	6,494,854	6,486,992	6,486,088	6,485,543
20	الفنادق و السياحة	40,522,678	38,772,067	38,980,905	36,367,616	34,923,793
21	الملكية الأردنية	353,415,000	390,692,000	419,571,000	373,895,000	448,146,000
22	مسافات للنقل	24,499,841	27,895,495	28,572,909	29,803,744	30,355,018
23	السلام للنقل	63,469,295	55,763,759	53,906,823	55,110,994	50,751,758
24	الخطوط البحرية	40,022,363	37,975,109	36,315,184	36,586,444	35,856,225
25	رم للنقل و الاستثمار	17,646,630	17,673,929	16,811,766	22,950,190	21,730,117
26	المقايضة للنقل	23,080,575	23,482,622	20,461,438	20,532,039	20,067,819
27	النقلات للسياحة / جت	22,439,616	25,780,402	24,317,715	23,896,836	21,776,003
28	النقل السياحي / الفا	9,241,101	8,021,031	7,181,511	6,577,481	6,192,636
29	العبور	2,312,168	2,497,305	2,293,119	2,221,564	1,980,122
30	الاتصالات الاردنية	661,591,974	642,221,054	618,293,075	588,222,722	577,542,996
31	الفارس الوطنية	31,330,440	32,755,008	31,952,177	29,935,648	30,118,120
32	الرأي	55,447,837	49,107,941	51,856,170	48,342,096	45,468,712
33	الكهرباء الأردنية	559,801,412	633,613,256	707,155,910	817,924,769	903,906,188
34	كهرباء اربد	138,317,374	153,859,111	187,322,112	217,252,642	257,785,368
35	أفاق للطاقة	168,486,740	217,553,940	260,577,392	269,177,132	302,489,622
36	أوفتك القابضة	54,956,540	53,130,961	53,667,414	53,099,282	54,665,814
37	التسهيلات التجارية	31,176,257	34,788,828	33,566,759	33,677,110	39,312,625
38	الجنوب للإلكترونيات	42,278,677	39,405,953	40,337,712	24,936,621	20,494,693
39	الاسواق الحرة	36,393,779	38,222,354	39,292,746	48,226,237	51,329,568
40	المتكاملة للتأجير التمويلي	27,987,285	30,710,604	39,406,855	41,985,073	47,705,729
41	الاستثمارات المتخصصة	5,259,800	5,149,229	4,226,574	4,112,444	4,105,854
42	المركز الأردني	7,878,030	8,066,735	8,829,788	8,618,597	8,915,086
43	نوبار للتجارة	490,049	469,848	1,041,225	1,029,198	1,000,346
44	المتخصصة للتجارة	3,163,325	3,248,167	3,100,291	2,582,976	1,616,323

Number	Company Name	ROA 2011	ROA 2012	ROA 2013	ROA 2014	ROA 2015
1	البلاد الطبية	5.18	5.80	4.90	8.34	5.84
2	المجموعة الاستشارية	-4.57	5.60	-0.82	-6.85	-22.29
3	مستشفى ابن الهيثم	3.43	5.50	4.70	3.90	4.46
4	الدولية الطبية	2.09	13.50	8.29	6.09	3.45
5	الدولية للتعليم	14.80	14.80	16.04	12.34	10.31
6	البتراء للتعليم	18.62	16.66	16.17	16.51	13.78
7	الإسراء للتعليم	15.49	18.68	16.09	13.51	9.44
8	الزرقاء للتعليم	10.51	9.94	10.48	8.03	6.59
9	جامعة فيلادلفيا	10.98	11.51	13.55	16.20	14.46

10	مدارس الاتحاد	5.00	3.96	1.75	2.94	6.40
11	زارة للاستثمار	2.05	2.25	0.96	1.71	0.08
12	البحر المتوسط	3.92	4.45	5.61	5.52	5.18
13	الدولية للفنادق و الأسواق	4.56	5.23	4.96	4.62	3.94
14	العربية الدولية للفنادق	2.97	4.29	3.43	4.20	3.40
15	تطوير المشاريع	-0.76	-2.36	-3.09	3.15	10.54
16	وادي الشتا	-2.26	-13.25	-13.34	-11.86	-15.29
17	الشرق للمشاريع	7.61	8.00	10.31	10.68	6.54
18	الركائز	-3.33	4.49	2.10	2.07	1.48
19	سرى	1.08	2.42	-0.79	-0.77	-0.53
20	الفنادق و السياحة	4.93	6.42	4.54	8.38	7.00
21	الملكية الأردنية	-15.35	1.56	-7.27	-8.20	5.57
22	مسافات للنقل	0.82	5.67	5.11	6.19	5.31
23	السلام للنقل	-0.33	-2.37	0.45	-1.74	-0.37
24	الخطوط البحرية	2.80	7.47	3.88	3.83	5.64
25	رم للنقل و الاستثمار	-1.19	3.89	1.16	11.09	9.99
26	المقايضة للنقل	1.85	5.34	0.13	-6.46	1.92
27	النقلات للسياحة / جت	6.69	6.63	8.09	8.03	3.34
28	النقل السياحي / الفا	-13.76	-6.07	-6.26	2.92	2.59
29	العبور	-13.74	0.99	-3.14	-7.25	-9.20
30	الاتصالات الاردنية	13.57	12.97	8.37	7.17	2.80
31	الفارس الوطنية	-7.84	-2.22	-2.26	-3.31	-0.81
32	الرأي	2.44	-7.91	-1.17	-4.07	-3.55
33	الكهرباء الأردنية	2.89	3.03	0.58	2.94	5.27
34	كهرباء اربد	3.04	5.88	1.99	3.40	1.98
35	آفاق للطاقة	4.86	4.56	8.56	8.44	7.33
36	أوفتك القابضة	2.25	1.55	2.05	2.63	3.51
37	التسهيلات التجارية	7.25	6.71	8.67	7.74	9.13
38	الجنوب للإلكترونيات	-4.47	-2.01	-4.33	-1.52	-3.29
39	الاسواق الحرة	23.36	21.02	24.59	31.45	31.43
40	المتكاملة للتأجير التمويلي	10.00	10.21	9.44	9.64	9.62
41	الاستثمارات المتخصصة	-9.04	-1.53	-23.57	-0.06	0.24
42	المركز الأردني	6.83	7.54	5.20	3.52	5.08
43	نوبار للتجارة	-0.80	-3.97	-3.11	-0.88	-2.92
44	المتخصصة للتجارة	1.00	-2.67	-2.14	-9.79	-1.66

الملحق رقم (٤) تحليل بيانات المتغير التابع

Num ber	Company Name	Audit Fees 2011	Audit Fees 2012	Audit Fees 2013	Audit Fees 2014	Audit Fees 2015
1	البلاد الطبية	JOD 8,700.00	JOD 8,700.00	JOD 8,700.00	JOD 8,700.00	JOD 8,700.00
2	المجموعة الاستشارية	JOD 11,600.00	JOD 12,760.00	JOD 13,920.00	JOD 12,824.00	JOD 12,824.00
3	مستشفى ابن الهيثم	JOD 6,090.00	JOD 6,699.00	JOD 6,960.00	JOD 6,960.00	JOD 8,700.00
4	الدولية الطبية	JOD 3,770.00	JOD 3,770.00	JOD 5,800.00	JOD 5,800.00	JOD 8,700.00
5	الدولية للتعليم	JOD 15,370.00	JOD 15,979.00	JOD 16,240.00	JOD 16,240.00	JOD 19,720.00
6	البراء للتعليم	JOD 9,860.00	JOD 11,020.00	JOD 11,020.00	JOD 12,180.00	JOD 13,340.00
7	الإسراء للتعليم	JOD 10,150.00	JOD 10,150.00	JOD 10,150.00	JOD 10,150.00	JOD 10,150.00
8	الزرقاء للتعليم	JOD 8,700.00	JOD 9,280.00	JOD 10,440.00	JOD 10,440.00	JOD 10,440.00
9	جامعة فيلادلفيا	JOD 10,440.00	JOD 10,440.00	JOD 11,600.00	JOD 12,180.00	JOD 12,180.00
10	مدارس الاتحاد	JOD 6,090.00	JOD 6,699.00	JOD 6,960.00	JOD 6,960.00	JOD 6,960.00
11	وزارة للاستثمار	JOD 131,818.00	JOD 119,818.00	JOD 128,818.00	JOD 142,297.00	JOD 123,818.00
12	البحر المتوسط	JOD 14,000.00	JOD 14,000.00	JOD 15,000.00	JOD 16,000.00	JOD 16,000.00
13	الدولية للفنادق و الأسواق	JOD 5,220.00	JOD 16,820.00	JOD 16,820.00	JOD 16,820.00	JOD 16,820.00
14	العربية الدولية للفنادق	JOD 5,000.00	JOD 5,000.00	JOD 5,000.00	JOD 5,000.00	JOD 5,000.00
15	تطوير المشاريع	JOD 20,000.00	JOD 20,000.00	JOD 20,000.00	JOD 20,000.00	JOD 58,500.00
16	وادي الشتا	JOD 5,000.00	JOD 11,240.00	JOD 12,760.00	JOD 12,760.00	JOD 12,760.00
17	الشرق للمشاريع	JOD 8,700.00	JOD 8,700.00	JOD 8,700.00	JOD 8,700.00	JOD 8,700.00
18	الركائز	JOD 6,960.00	JOD 8,700.00	JOD 8,700.00	JOD 8,700.00	JOD 8,700.00
19	سرى	JOD 8,700.00	JOD 8,700.00	JOD 8,700.00	JOD 9,570.00	JOD 9,570.00
20	الفنادق و السياحة	JOD 17,000.00	JOD 17,000.00	JOD 18,000.00	JOD 18,000.00	JOD 18,000.00
21	الملكية الأردنية	JOD 93,380.00	JOD 81,820.00	JOD 81,200.00	JOD 81,200.00	JOD 81,200.00

22	مسافات للنقل	JOD 9,000.00	JOD 9,000.00	JOD 9,000.00	JOD 10,150.00	JOD 11,150.00
23	السلام للنقل	JOD 17,300.00	JOD 24,393.00	JOD 27,608.00	JOD 30,648.00	JOD 34,210.00
24	الخطوط البحرية	JOD 31,900.00	JOD 34,800.00	JOD 36,946.00	JOD 41,041.00	JOD 41,447.00
25	رم للنقل و الاستثمار	JOD 9,500.00	JOD 9,500.00	JOD 10,000.00	JOD 10,000.00	JOD 11,700.00
26	المقايضة للنقل	JOD 8,700.00	JOD 8,700.00	JOD 8,700.00	JOD 8,700.00	JOD 8,700.00
27	النقلات للسباحة / جت	JOD 14,000.00	JOD 14,000.00	JOD 17,864.00	JOD 15,400.00	JOD 17,864.00
28	النقل السياحي / الفا	JOD 7,500.00	JOD 7,500.00	JOD 7,500.00	JOD 7,500.00	JOD 7,500.00
29	العبور	JOD 8,700.00	JOD 8,700.00	JOD 8,700.00	JOD 8,700.00	JOD 3,480.00
30	الاتصالات الاردنية	JOD 109,480.00	JOD 109,480.00	JOD 105,420.00	JOD 88,500.00	JOD 82,665.00
31	الفارس الوطنية	JOD 25,358.00	JOD 13,750.00	JOD 15,000.00	JOD 15,000.00	JOD 13,750.00
32	الرأي	JOD 11,000.00	JOD 11,000.00	JOD 11,000.00	JOD 11,000.00	JOD 11,000.00
33	الكهرباء الأردنية	JOD 16,240.00	JOD 13,920.00	JOD 20,880.00	JOD 27,840.00	JOD 20,880.00
34	كهرباء اربد	JOD 19,720.00	JOD 19,720.00	JOD 20,880.00	JOD 16,472.00	JOD 18,843.00
35	آفاق للطاقة	JOD 12,760.00	JOD 15,892.00	JOD 16,530.00	JOD 19,140.00	JOD 31,900.00
36	اوفتك القابضة	JOD 20,000.00	JOD 20,500.00	JOD 25,100.00	JOD 28,386.00	JOD 33,442.00
37	التسهيلات التجارية	JOD 10,440.00	JOD 11,310.00	JOD 10,260.00	JOD 12,580.00	JOD 13,166.00
38	الجنوب للإلكترونيات	JOD 14,720.00	JOD 13,920.00	JOD 13,920.00	JOD 13,050.00	JOD 13,050.00
39	الاسواق الحرة	JOD 10,000.00	JOD 15,069.00	JOD 17,000.00	JOD 17,000.00	JOD 17,000.00
40	المتكاملة للتأجير التمويلي	JOD 9,900.00	JOD 9,950.00	JOD 12,470.00	JOD 13,022.00	JOD 13,590.00
41	الاستثمارات المتخصصة	JOD 8,700.00	JOD 8,700.00	JOD 5,800.00	JOD 5,800.00	JOD 5,220.00
42	المركز الأردني	JOD 8,700.00	JOD 8,700.00	JOD 8,700.00	JOD 8,700.00	JOD 8,700.00
43	نوبار للتجارة	JOD 2,500.00	JOD 2,000.00	JOD 6,000.00	JOD 2,000.00	JOD 1,000.00
44	المتخصصة للتجارة	JOD 8,700.00	JOD 8,700.00	JOD 8,700.00	JOD 8,700.00	JOD 8,700.00

الملحق رقم (٥) مخرجات التحليل الإحصائي

اختبار الفرضية الرئيسية الاولى Ho1 / اختبار الانحدار المتعدد للخصائص ذات الصلة
بمكتب التدقيق

Regression

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	AuditorSize, AuditorTenure, Internationalbranches ^b		Enter

a. Dependent Variable: LogAf

b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.441 ^a	.194	.183	.30137

a. Predictors: (Constant), AuditorSize, AuditorTenure,
Internationalbranches

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	4.727	3	1.576	17.348	.000 ^b
	Residual	19.618	216	.091		
	Total	24.345	219			

a. Dependent Variable: LogAf

b. Predictors: (Constant), AuditorSize, AuditorTenure, Internationalbranches

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	3.849	.043		89.457	.000
	AuditorTenure	.079	.044	.111	1.811	.072
	Internationalbranches	.089	.058	.129	1.521	.130
	AuditorSize	.024	.006	.331	3.898	.000

a. Dependent Variable: LogAf

اختبار الفرضية الرئيسية الثانية Ho2 / اختبار الانحدار المتعدد للخصائص ذات الصلة
بالشركة محل التدقيق

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	logAss, ROA, Compelxity ^b		. Enter

a. Dependent Variable: LogAf

b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.763 ^a	.583	.577	.21683

a. Predictors: (Constant), logAss, ROA, Compelxity

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	14.190	3	4.730	100.604	.000 ^b
	Residual	10.155	216	.047		
	Total	24.345	219			

a. Dependent Variable: LogAf

b. Predictors: (Constant), logAss, ROA, Compelxity

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.109	.194		5.723	.000
	Compelxity	.124	.031	.186	3.975	.000
	ROA	.007	.002	.167	3.652	.000
	logAss	.395	.027	.713	14.871	.000

a. Dependent Variable: LogAf

نتائج اختبار الانحدار المتدرج للفروق بين نموذجي الدراسة

Regression

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics				
					R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change
1	.441 ^a	.194	.183	.30137	.194	17.348	3	216	.000
2	.787 ^b	.619	.608	.20863	.425	79.235	3	213	.000

a. Predictors: (Constant), AuditorSize, AuditorTenure, Internationalbranches

b. Predictors: (Constant), AuditorSize, AuditorTenure, Internationalbranches, ROA, Compelxity, logAss

نتائج اختبار الانحدار المتدرج للمتغيرات المستقلة

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	ROA, AuditorSize, Compelxity, logAss ^b		. Enter

a. Dependent Variable: LogAf

b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.781 ^a	.611	.603	.20998

a. Predictors: (Constant), ROA, AuditorSize, Compelxity, logAss

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	14.865	4	3.716	84.288	.000 ^b
	Residual	9.479	215	.044		
	Total	24.345	219			

a. Dependent Variable: LogAf

b. Predictors: (Constant), ROA, AuditorSize, Compelxity, logAss

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.274	.192		6.624	.000
	logAss	.359	.027	.648	13.167	.000
	Compelxity	.124	.030	.185	4.085	.000
	AuditorSize	.013	.003	.178	3.914	.000
	ROA	.006	.002	.151	3.377	.001

a. Dependent Variable: LogAf

Regression

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics				
					R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change
1	.441 ^a	.194	.183	.30137	.194	17.348	3	216	.000
2	.787 ^b	.619	.608	.20863	.425	79.235	3	213	.000

a. Predictors: (Constant), AuditorSize, AuditorTenure, Internationalbranches

b. Predictors: (Constant), AuditorSize, AuditorTenure, Internationalbranches, ROA, Compelxity, logAss

مصفوفة ارتباط بيرسون لمتغيرات الدراسة

Correlations								
		LogA f	AuditorTenur e	Internationalbranche s	AuditorSiz e	Compelxit y	ROA	logAs s
LogAf	Pearson Correlatio n	1	.191	.356**	.416**	.395**	.129	.729**
	Sig. (2- tailed)		.018	.000	.000	.000	.039	.000
	N	220	220	220	220	220	220	220
AuditorTenure	Pearson Correlatio n	.191	1	-.033	-.046	.047	.058	.064
	Sig. (2- tailed)	.018		.623	.501	.493	.390	.346
	N	220	220	220	220	220	220	220
Internationalbranche s	Pearson Correlatio n	.356**	-.033	1	.695**	.034	.074	.288**
	Sig. (2- tailed)	.000	.623		.000	.614	.276	.000
	N	220	220	220	220	220	220	220
AuditorSize	Pearson Correlatio n	.416**	-.046	.695**	1	.110	.005	.338**
	Sig. (2- tailed)	.000	.501	.000		.105	.940	.000
	N	220	220	220	220	220	220	220
Compelxity	Pearson Correlatio n	.395**	.047	.034	.110	1	.168*	.332**
	Sig. (2- tailed)	.000	.493	.614	.105		.013	.000
	N	220	220	220	220	220	220	220
ROA	Pearson Correlatio n	.129	.058	.074	.005	.168*	1	.273**

	Sig. (2-tailed)	.039	.390	.276	.940	.013		.000
	N	220	220	220	220	220	220	220
logAss	Pearson Correlation	.729**	.064	.288**	.338**	.332**	.273*	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.346	.000	.000	.000	.000	
	N	220	220	220	220	220	220	220

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

اختبار التوزيع الطبيعي

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
LogAf	1.140	220	.125	.897	220	.097
AuditorSize	.705	220	.054	.873	220	.043
ROA	.977	220	.090	.966	220	.060
logAss	1.492	220	.194	.962	220	.145

a. Lilliefors Significance Correction

اختبار التداخل الخطي واختبار الارتباط الذاتي

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	AuditorSize, AuditorTenure, Internationalbranches ^b		Enter

a. Dependent Variable: LogAf

b. All requested variables entered.

Model Summary^b

Model	Durbin-Watson
1	2.008 ^a

a. Predictors: (Constant),
AuditorSize, AuditorTenure,
Internationalbranches

b. Dependent Variable:
LogAf

Coefficients^a

Model		Collinearity Statistics	
		Tolerance	VIF
1	AuditorTenure	.998	1.002
	Internationalbranches	.516	1.936
	AuditorSize	.517	1.938

a. Dependent Variable: LogAf

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	logAss, ROA, Compelxity ^b	.	Enter

a. Dependent Variable: LogAf

b. All requested variables entered.

Model Summary^b

Model	Durbin-Watson
1	1.947 ^a

a. Predictors: (Constant),
logAss, ROA, Compelxity

b. Dependent Variable:
LogAf

Coefficients^a

Model		Collinearity Statistics	
		Tolerance	VIF
1	Compelxity	.883	1.132
	ROA	.919	1.088
	logAss	.841	1.189

a. Dependent Variable: LogAf

AuditorTenure

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	.00	151	36.7	68.6	68.6
	1.00	69	16.7	31.4	100.0
	Total	220	53.4	100.0	
Missing	System	192	46.6		
Total		412	100.0		

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	Skewness		Kurtosis	
	Statistic	Statistic	Statistic	Statistic	Statistic	Statistic	Std. Error	Statistic	Std. Error
AFEE	220	1000	142297	19172.18	24769.468	.270	.164	1.437	.327
AuditorSize	220	1.00	18.00	7.8318	4.61028	.809	.164	.296	.327
ROA	220	-23.57	31.45	3.6755	7.74486	-.001	.164	2.155	.327
Ass	220	469848.00	903906188.00	83108219.1955	151207807.15658	.227	.164	2.625	.327
Valid N (listwise)	220								

نتائج الاختبار الوصفي لمتغير الدراسة

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	Skewness		Kurtosis	
	Statistic	Statistic	Statistic	Statistic	Statistic	Statistic	Std. Error	Statistic	Std. Error
AFEE	220	1000	142297	19172.18	24769.468	.270	.164	1.437	.327
AuditorSize	220	1.00	18.00	7.8318	4.61028	.809	.164	.296	.327
ROA	220	-23.57	31.45	3.6755	7.74486	-.001	.164	2.155	.327
Ass	220	469848.00	903906188.00	83108219.1955	151207807.15658	.227	.164	2.625	.327
Valid N (listwise)	220								

AuditorTenure

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	.00	151	36.7	68.6	68.6
	1.00	69	16.7	31.4	100.0
	Total	220	53.4	100.0	
Missing	System	192	46.6		
Total		412	100.0		