



جامعة اليرموك
كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية
قسم المحاسبة

أثر خصائص مجلس الإدارة على أتعاب التدقيق في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان: دراسة تحليلية

**The Impact of Board Characteristics on Audit Fees in
Manufacturing Companies Listed on the Amman
Stock Exchange: An Analytical Study**

إعداد الطالبة:
ناديا محمود الزعبي

إشراف: - - راف:
الأستاذ الدكتور: ميشيل سويدان

1437 هـ / 2016م

بسم ا الرحمن الرحيم



جامعة اليرموك
كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية
قسم المحاسبة

رسالة ماجستير بعنوان:
أثر خصائص مجالس الإدارة على أتعاب التدقيق في الشركات الصناعية المدرجة
في بورصة عمان: دراسة تحليلية

*The Impact of Board Characteristics on Audit Fees in
Manufacturing Companies Listed on the Amman
Stock Exchange: An Analytical Study*

إعداد الطالبة:
ناديا محمود محمد الزعبي

إشراف: - - راف:
الأستاذ الدكتور: ميشيل سويدان

2016/1437هـم

قرار أعضاء اللجنة

أثر خصائص مجلس الإدارة على أتعاب التدقيق في الشركات الصناعية المدرجة

في بورصة عمان: دراسة تحليلية

The Impact of Board Characteristics on Audit Fees in Manufacturing Companies Listed on the Amman Stock Exchange: An Analytical Study

إعداد الطالبة:

نادية محمود محمد الزعبي

(2013730023)

بكالوريوس محاسبة - جامعة اليرموك - إربد - 2013

قدمت هذه الرسالة إكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة - جامعة
اليرموك - إربد - الأردن

وافق عليها

الأستاذ الدكتور ميشيل سعيد سويدان مشرفاً ورئيساً

أستاذ في المحاسبة - جامعة اليرموك

الأستاذ الدكتور محمود قاقيش عضواً

أستاذ في المحاسبة - جامعة اليرموك

الدكتورة ديمة درادكة عضواً

أستاذ مشارك - قسم العلوم المالية والمصرفية

تاريخ مناقشة الرسالة ٢٠١٦/٠٨/٠٧ م

الإله - داء

بسم الله الرحمن الرحيم

"قَالُوا سُبْحَانَكَ لَا عِلْمَ لَنَا إِلَّا مَا عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ أَنْتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ"
صدق الله العظيم

سورة البقرة آية (32)

إلى من نذرت عمرها في أداء
رسالة

صنعتها في ظلام الدهر

على سراج الأمل

بلا فتور أو كلل

رسالة تعلم العطاء كيف يكون
العطاء

وتعلم الوفاء كيف يكون الوفاء

إلى روحك الطاهرة أُمِّي أهدي هذه الرسالة

وشتان بين رسالة ورسالة

غفر الله لك وأسكنك في عليين

الباحثة: ناديا الزعبي

الشكر والتقدير

(وَلَا تَنْسُوا الْفَضْلَ بَيْنَكُمْ إِنَّ اللَّهَ بِمَا تَعْمَلُونَ بَصِيرٌ)

سورة البقرة آية (237) صدق الله العظيم

الحمد حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه الذي وفني لإتمام هذه الرسالة على الوجه - الذي أراد، والحمد الذي يسر لي إشرافاً على يد أستاذ فاضل يفخر المرء بما تعلمه على يده - في شتى المجالات، فما تعلمته من مشرفي الأستاذ الدكتور ميشيل سويدان بشكل منهج حياة أدعو أن أكون دائماً أهلاً للحفاظ عليه، وأن الكلمات لتعجز عن إيفاء الدكتور حفة في الشفاء، على فضله في إخراج هذا العمل في الصورة التي هو عليها.

كما أتوجه بخالص الشكر والتقدير إلى أعضاء لجنة المناقشة الأستاذ الدكتور محمد ود فافيش والدكتورة ديمة درادكة بتفضلهم قبول مناقشة هذه الرسالة وإثرائها بملاحظاتهم القيمة . ولأتوجه بخالص الشكر الموصول إلى أعضاء الهيئة التدريسية في قسم المحاسبة - الذين تعلمت على أيديهم معنى العلم والتعلم.

كما أشكر زملائي وزميلاتي الذين أسهمو بكل جهدهم لإتمام هذه الدراسة في مراحلها الأخيرة.

وأخيراً وليس آخراً أتقدم بجزيل الشكر إلى زوجي لصبره ودوام دعمه لي ومساعده ... وإلى جميع أفراد أسرتي .. وأفراد أسرة زوجي.

وفي النهاية لا بد لي من أن أعترف لجامعة اليرموك بالفضل الكبير، فهي التي إحتضنتني في بدايات هذا العمل وها هي تودعني أن شاء الله بالحصول على هذه الدرجة العلمية. وأرجو أن يبقيها حفا منارة إشعاع لكل الجامعات الأردنية. وآمل أن أكون دوماً إبنة بارة بها وبجميع من تتلمذت على أيديهم.

الباحثة : ناديا محمود الزعبي

فهرس المحتويات

الموضوع	الصفحة
فرار أعضاء اللجنة خطأ! الإشارة المرجعية غير معرفة.	
الإله - داء أ	
الشكر والتقدير ج	
فهرس المحتويات د	
فائمة الجداول ز	
ملخص الدراسة ح	
الفصل الأول 2	
الإطار العام للدراسة 2	
1-1: المقدمة: 2	
2-1: مشكلة الدراسة وأسئلتها: 3	
3-1: أهداف الدراسة -ة: 5	
4-1: أهمية الدراسة -ة: 5	
5-1: تنظيم الدراسة: 6	
الفصل الثاني 8	
الإطار النظري للدراسة 8	
1-2: تمهيد: 8	
2-2: المبحث الأول: خصائص مجالس الإدارة ضمن إطار حوكمة الشركات والنظريات المتعلقة بالدراسة. 9	
1-2-2: مفهوم وتعريف حوكمة الشركات: 9	
2-2-2: أهمية حوكمة الشركات: 11	
3-2-2: آليات حوكمة الشركات: 12	
4-2-2: مجالس الإدارة: 12	
5-2-2: حوكمة الشركات في الأردن: 15	
6-2-2: النظريات المتعلقة بالدراسة: 16	
3-2: المبحث الثاني: تدقيق الحسابات 19	
1-3-2: مفهوم تدقيق الحسابات: 19	
2-3-2: واجبات مدقق الحسابات: 20	
3-3-2: أتعاب مدقق الحسابات: 21	

22	4-3-2: تحديد أتعاب مدقق الحسابات في الأردن:
23	5-3-2: أشكال أتعاب مدقق الحسابات:
24	4-2: المبحث الثالث: أثر خصائص مجلس الإدارة على أتعاب التدقيق
25	1-4-2: إستقلالية مجلس الإدارة وأتعاب التدقيق:
26	2-4-2: خبرة أعضاء مجلس الإدارة وأتعاب التدقيق:
27	3-4-2: حجم مجلس الإدارة وأتعاب التدقيق:
27	4-4-2: الجمع بين مناصبي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي، وأتعاب التدقيق:
28	5- 4- 2: اجتماعات مجلس الإدارة وأتعاب التدقيق:
29	6- 4- 2: التخصصات الأكاديمية لأعضاء مجلس الإدارة وأتعاب التدقيق:
29	7- 4- 2: تنوع جنس (Gender) أعضاء مجلس الإدارة وأتعاب التدقيق:
31	الفصل الثالث
31	الدراسات السابقة وتطوير الفرضيات
31	1-3: تمهيد:
32	2-3: الدراسات السابقة:
32	1-2-3: الدراسات باللغة العربية:
35	1-2-3: الدراسات باللغة الإنجليزية:
52	3-2-3: ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:
52	3-3: تطوير فرضيات الدراسة:
52	1- 3- 3: الفرضيات المتعلقة بالمتغيرات المستقلة:
59	2- 3- 3: الفرضيات المتعلقة بالمتغيرات الضابطة:
61	الفصل الرابع
61	منهجية الدراسة
61	1-4: تمهيد:
61	2-4: مجتمع وعينة الدراسة:
62	3-4: مصادر جمع البيانات:
62	4-4: متغيرات الدراسة وطرق قياسها:
65	5-4: نموذج الدراسة:
66	6-4: الأساليب الإحصائية المستخدمة:
69	الفصل الخامس
69	تحليل البيانات واختبار الفرضيات
69	1-5: تمهيد:
69	2-5: التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة (Descriptive Statistic):

69	وصف المتغيرات الكمية (المستمرة):
72	وصف المتغيرات الوهمية:
73	الارتباطات التبادلية بين المتغيرات المستقلة:
75	نتائج تحليل الإنحدار واختبار الفرضيات:
79	إختبار فرضيات الدراسة:
87	الفصل السادس
87	النتائج والإستنتاجات والتوصيات
87	1-6: تمهيد:
87	2-6: أهم النتائج التي خلصت إليها الدراسة:
89	3-6: أهم الإستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة:
89	4-6: التوصيات:
91	فائمة المراجع
91	المراجع باللغة العربية:
95	المراجع باللغة الإنجليزية:
106	ملخص الدراسة باللغة الإنجليزية

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
46.....	ملخص الدراسات السابقة	3- 1:
64.....	متغيرات الدراسة وطرق قياسها	4- 1:
70.....	نتائج الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة	5- 1:
73.....	نتائج الإحصاء الوصفي للمتغيرات الوهمية	5- 2:
74.....	نتائج الارتباطات التبادلية بين المتغيرات المستقلة	5- 3:
75.....	مصفوفة الارتباط للمتغيرات المستقلة (Correlation Matrix)	5- 4:
75.....	نتائج تحليل الإنحدار المتعدد	5- 5:
85.....	نتائج فرضيات الدراسة	5- 6:

ملخص الدراسة

الزعبي، ناديا محمود(2016)، أثر خصائص مجلس الإدارة على أتعاب التدقيق في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان: دراسة تحليلية، رسالة ماجستير بجامعة اليرموك.
إشراف: أ. د ميشيل سعيد سويدان.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر خصائص مجلس الإدارة (إستقلالية مجلس الإدارة، وإزدواجية مجلس الإدارة، وعدد إجتماعات مجلس الإدارة، والتخصصات الأكاديمية لأعضاء مجلس الإدارة، وخبرة أعضاء مجلس الإدارة، وتنوع جنس أعضاء مجلس الإدارة، وحجم مجلس الإدارة) وبعض المتغيرات الأخرى (حجم الشركة، حجم مكتب التدقيق، درجة تعقيد عمليات الشركة، مخاطر التدقيق) على أتعاب التدقيق في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان للفترة (2011- 2014)، تكونت عينة الدراسة من (61) شركة صناعية توفرت جميع بياناتها اللازمة لإحتساب متغيرات الدراسة، وقد تم الحصول على البيانات المطلوبة من خلال التقارير السنوية المنشورة لشركات عينة الدراسة على موقع بورصة عمان، وقد تم إستخدام تحليل الإنحدار المتعدد لإختبار فرضيات الدراسة.

أظهرت نتائج تحليل الإنحدار المتعدد وجود علاقة سلبية ذات دلالة إحصائية بين تنوع جنس (Gender) أعضاء مجلس الإدارة وأتعاب التدقيق، وعدم وجود علاقة بين كل من (إستقلالية مجلس الإدارة، وإزدواجية مجلس الإدارة، وعدد إجتماعات أعضاء مجلس الإدارة، والتخصصات الأكاديمية لأعضاء مجلس الإدارة، وخبرة أعضاء مجلس الإدارة، وحجم مجلس الإدارة) وبين أتعاب التدقيق، كذلك أظهرت نتائج التحليل وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين كل من (حجم الشركة موضع التدقيق وعدد الشركات التابعة لها وحجم مكتب التدقيق) وبين أتعاب التدقيق.

وفد خلصت الدراسة إلى التوصية بإجراء المزيد من الدراسات المستقبلية في نفس الموضوع والتي تأخذ بالإعتبار العديد من الجوانب والمتغيرات التي لم يتم تغطيتها في الدراسة الحالية التي من الممكن أن تلقي مزيداً من الضوء على تأثير خصائص مجالس الإدارة على أتعاب التدقيق، كذلك أوصت الدراسة بإجراء دراسة مقارنة بين الأردن والدول المتقدمة أو النامية لمعرفة مدى تأثير الإطار المؤسسي على مستوى أتعاب التدقيق.

الكلمات المفتاحية: خصائص مجالس الإدارة، حوكمة الشركات، أتعاب التدقيق، الشركات الصناعية الأردنية، بورصة عمان.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

1-1: المقدمة

2-1: مشكلة الدراسة وأسئلتها

3-1: أهداف الدراسة

4-1: أهمية الدراسة

5-1: تنظيم الدراسة

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

1-1: المقدمة:

يعتبر موضوع تحديد أتعاب التدقيق من الموضوعات التي نالت إهتماماً كبيراً من جانب الباحثين والمؤسسات المهنية وذلك نظراً لأثر هذا التحديد على جوهر عمل المدقق وإستقلاليته (سويدان، 2010)، فمنذ أكثر من عشرين عاماً بدأ الجدل والنقاش حول أتعاب تدقيق الحسابات والعوامل التي تؤثر في تحديد تلك الأتعاب وهناك إتجاه متزايد في السنوات الأخيرة وفي الفكر المحاسبي حول مناقشة هذه القضية (فطاب والخاطر، 2004).

هناك العديد من الدراسات التي بحثت عن العوامل المؤثرة وفي تحديد أتعاب المدقق الخارجي، وذلك ما إذا كانت تلك المكاتب تحصل على علاوة (زيادة في الأتعاب)، ومنهـا ما ركز على إختلاف الأتعاب في السنوات الأولى لتعاقد مدقق الحسابات عنها في السنوات اللاحقة (فطاب والخاطر، 2004). هذا بالإضافة إلى عدد كبير من الدراسات التي إستخدمت عدد آخر من المتغيرات المتمثلة في حجم الشركة موضع التدقيق، ومخاطر التدقيق، ومدى تعقيد عملياتها التشغيلية، ومدى قوة فاعلية نظام الرقابة الداخلي وإلى غير ذلك من المتغيرات.

ظهرت في الآونة الأخيرة العديد من الدراسات التي حاولت الربط بين حوكمة الشركات والتنوع أو خصائص مجالس الإدارة من ناحية وأتعاب التدقيق من ناحية أخرى، فوجود نظام حوكمة في الشركة يدعم إستقلالية مجالس الإدارة بما يوفره من آلية رقابية فعالة قد يؤدي إلى تقليل الإعتماد على التدقيق الخارجي وهذا بدوره قد يؤدي إلى تخفيض الحاجة إلى خدمات التدقيق الخارجي ومن

ثم تخفيض أتعاب التدقيق (Desender *et al.*, 2009)، بالمقابل لـري (Hay and (2004) Knechel ، أن تمتع مجالس الإدارة باستقلالية أعلى قد يفود إلى الحاجة إلى مزيد من الخدمات التدقيقية لكي يقوم المجالس بمهامه الرقابية على أكمل وجه ويحافظ على سمعته، وهذا بدوره قد يفود إلى زيادة الطلب على خدمات تدقيق ذات جودة أعلى ومن ثم قد يؤدي إلى زيادة أتعاب التدقيق.

حدد Fama and Jensen (1983) ، مهمتان أساسيتان لمجلس الإدارة، أولهما هو تنفيذ القرارات وثانيهما هو الإشراف على المرووسين في الشركة، ويرى المؤلفان بأن تحقيق هاتين المهمتين يتطلب تمتع مجالس الإدارة باستقلالية عالية والفصل بين مهام رئيس مجالس الإدارة ومهام المدير العام، كذلك يتطلب الأمر عقد إجتماعات منتظمة للمجالس للقيام بواجباته وأيضاً إعطاء ضمان يؤكد على فاعلية الإشراف على المدير العام وإتخاذة؛ أي المدير العام في قرارات تصب في مصلحة الشركة.

في هذا السياق أظهرت نتائج بعض الدراسات أن الشركات التي لديها نظام فعال للحوكمة تتطلب خدمات تدقيقية ذات جودة عالية وإذالك تقوم بدفع أتعاب تدقيق عالية (Abbott *et al.*, 2003) و (Carcello *et al.*, 2002).

لذا تأتي هذه الدراسة لإلقاء مزيداً من الضوء على أثر خصائص مجالس الإدارة على أتعاب التدقيق وذلك بالتركيز على الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

1-2: مشكلة الدراسة وأسئلتها:

تحاول هذه الدراسة أن تقدم مساهمة متواضعة حول أثر تنوع خصائص مجالس الإدارة على أتعاب التدقيق للشركات المدرجة في بورصة عمان، كما تم الإشارة إليه في مقدمة الدراسة تعددت المتغيرات التي تم استخدامها في الدراسات السابقة لإختبار أهميتها في عملية تحديد أتعاب

التدقيق، ولكن يلاحظ من إستعراض الدراسات السابقة وخصوصاً العربية والأردنية على وجه الخصوص أن هناك (وبحسب علم الباحثة) ندرة في الدراسات التي حاولت إختبار أثر خصائص مجلس الإدارة على أتعاب التدقيق، لذا تسعى هذه الدراسة إلى تقديم دليل ميداني حول هذا الأثر على أتعاب التدقيق، في هذا الإطار فإن أتعاب التدقيق ينظر إليها كمؤشر للطلاب على خدمات التدقيق من مجلس الإدارة وذلك لممارسة مهامه في الإشراف والرقابة على الشركة، فهل تنوع وخبرات وغيرها من الأمور المتعلقة بمجلس الإدارة يمكن أن تساعد في تفسير الأختلاف في أتعاب التدقيق المدفوعة من الشركات لمدفقيها؟ ومن الممكن التعبير عن مشكلة الدراسة من خلال التساؤلات التالية:

1. هل لوجود أعضاء مستقلين في مجلس الإدارة أثر في تحديد أتعاب المدقق الخارجي؟
2. هل لعملية الفصل بين مناصبي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي (الإزدواجية) دور في تحديد أتعاب المدقق الخارجي؟
3. هل لعدد إجتماعات مجلس الإدارة (مؤشر للجهد المبذول من المجلس (Diligence)) دور في تحديد أتعاب المدقق الخارجي؟
4. هل للخبرة المالية التي يتمتع فيها أعضاء مجلس الإدارة دور في تحديد أتعاب المدقق الخارجي؟
5. هل للتخصصات الأكاديمية لأعضاء مجلس الإدارة دور في تحديد أتعاب المدقق الخارجي؟
6. هل لتنوع جنس أعضاء مجلس الإدارة دور في تحديد أتعاب المدقق الخارجي؟
7. هل لحجم مجلس الإدارة دور في تحديد أتعاب المدقق الخارجي؟

1-3: أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة الى معرفة أثر تنوع مجالس الإدارة وخصائصه على أتعاب التدقيق لعينة من الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان للفترة (2011-2014)، وبشكل أكثر تحديداً تهدف هذه الدراسة إلى:

1. التعرف على أثر إستقلالية مجالس الإدارة على أتعاب التدقيق.
2. التعرف على أثر إزدواجية العضوية في مجالس الإدارة والإدارة التنفيذية على أتعاب التدقيق.
3. التعرف على أثر عدد إجتماعات مجالس الإدارة (مؤشر للجهود المبذولة من المجالس Diligence) على أتعاب التدقيق.
4. التعرف على أثر الخبرة المالية التي يتمتع فيها أعضاء مجالس الإدارة على أتعاب التدقيق.
5. التعرف على أثر التخصصات الأكاديمية لأعضاء مجالس الإدارة على أتعاب التدقيق.
6. التعرف على أثر تنوع جنس عضو مجالس الإدارة على أتعاب التدقيق.
7. التعرف على أثر عدد أعضاء مجالس الإدارة على أتعاب التدقيق.

1-4: أهمية الدراسة:

يلاحظ من الدراسات التي تم إستعراضها في الجزء المتعلق بالدراسات السابقة أن الغالبية العظمى من هذه الدراسات والمتعلقة بالعلاقة بين تنوع خصائص مجالس الإدارة وبين أتعاب التدقيق قد تم إجرائها في الدول المتقدمة، وترى الباحثة بأنه لا يمكن تعميم نتائج تلك الدراسات على كافة الدول وذلك نظراً لإختلاف الظروف التنظيمية والبيئية من دولة إلى أخرى، لذلك تأتي هذه الدراسة لكشف النقاب عن ذلك النوع وتلك الخصائص وأثرها في تحديد أتعاب التدقيق في الأردن، كذلك تدرج هذه الدراسة تحت المنهج الإيجابي والذي يحاول تفسير ظاهرة معينة بإستخدام متغيرات ونظريات قابلة للقبول والرفض من خلال إختبارات إحصائية، لذا تمسك هذه الدراسة

أهميتها من محاولة توظيف متغيرات نعتقد الباحثة من خلال بحثها المستفيض في الدراسات الأردنية بأنها؛ أي تلك المتغيرات لم يتم ربطها بأنتعاب التدقيق، لذا من المأمول أن تزودنا هــ هذه الدراسة بنتائج نستطيع من خلالها المقارنة مع الدراسات التي تمت في دول وبيئات مختلفة.

1- 5: تنظيم الدراسة:

تم تقسيم الدراسة إلى ستة فصول الفصل الأول: الإطار العام للدراسة، ويتناول هــ هذا الفصل مقدمة الدراسة، وعرض لمشكلة الدراسة وأسئلتها، والأهداف القائمة عليها الدراسة، وأخيراً أهمية الدراسة. ويليه الفصل الثاني الإطار النظري للدراسة، حيث سيتناول هذا الفصل ثلاثة مباحث رئيسية الأول يعطي خلفية عن الإطار النظري لمفهوم الحوكمة وخصائص مجالس الإدارة والجوانب المتعلقة بها والنظريات المتعلقة بالدراسة، بينما يتناول المبحث الثاني مفهوم تدقيق الحسابات وأنتعاب التدقيق الخارجي، أما المبحث الثالث فيتناول خصائص مجالس الإدارة وعلاقتها بأنتعاب التدقيق الخارجي. ثم يليه الفصل الثالث بعنوان الدراسات السابقة وتطور الفرضيات حيث سيتناول هذا الفصل مبحثين الأول الدراسات السابقة ابتداءً من الدراسات باللغة العربية وإنهاءً بالدراسات باللغة الإنجليزية، والمبحث الثاني تطوير فرضيات الدراسة ثم يأتي الفصل الرابع: منهجية الدراسة، سيتضمن هذا الفصل وصفاً لمجتمع وعينة الدراسة، والمنهج الذي سيتبع في الدراسة، بالإضافة إلى توضيح أساليب وطرق تحليل البيانات وتوضيح نموذج الدراسة. ثم الفصل الخامس: نتائج التحليل الإحصائي ومناقشة النتائج، سيتم إنعراض ومناقشة التحليل الإحصائي المطبق في الدراسة وإختبار فرضيات الدراسة. وأخيراً الفصل السادس بعنوان نتائج الدراسة وتوصياتها، وسيتضمن هــ من هــ م النتائج التي توصلت إليها الدراسة والإستنتاجات والتوصيات المقدمة بناءً على ذلك، والتي توصلت إليها الباحثة.

الفصل الثاني

الإطار النظري للدراسة

2- 1: تمهيد

2- 2: المبحث الأول خصائص مجالس الإدارة ضمن حوكمة الشركات.

2- 2- 1 مفهوم وتعريف حوكمة الشركات

2- 2- 2 أهمية حوكمة الشركات

2- 2- 3 آليات حوكمة الشركات

2- 2- 4 مجالس الإدارة

2- 2- 5 حوكمة الشركات في الأردن

2- 2- 6 النظريات المتعلقة بالدراسة

2- 3: المبحث الثاني أتعاب التدقيق

2- 3- 1 مفهوم تدقيق الحسابات

2- 3- 2 واجبات مدقق الحسابات

2- 3- 3 أتعاب مدقق الحسابات

2- 3- 4 تحديد أتعاب مدقق الحسابات

2- 3- 5 أشكال أتعاب مدقق الحسابات

2- 4: المبحث الثالث: خصائص مجالس الإدارة وأتعاب التدقيق

2- 4- 1: إستقلالية مجالس الإدارة وأتعاب التدقيق

2- 4- 2: خبرة أعضاء مجالس الإدارة وأتعاب التدقيق

2- 4- 3: حجم مجالس الإدارة وأتعاب التدقيق

2- 4- 4: الجمع بين مناصبي رئيس مجالس الإدارة والمدير التنفيذي، وأتعاب التدقيق

2- 4- 5: إجتماعات مجالس الإدارة وأتعاب التدقيق

2- 4- 6: التخصصات الأكاديمية لأعضاء مجالس الإدارة وأتعاب التدقيق

2- 4- 7: تنوع جنس (Gender) أعضاء مجالس الإدارة وأتعاب التدقيق

الفصل الثاني

الإطار النظري للدراسة

2-1: تمهيد:

يهدف هذا الفصل إلى التعريف بالمفاهيم المتعلقة بكل من خصائص مجالس الإدارة وأثرها على أتعاب التدقيق الخارجي، حيث يتضمن هذا الفصل ثلاثة مواضيع أساسية. يتناول الجزء الأول الحديث عن خصائص مجالس الإدارة إبتداءً بالنظريات المتعلقة بالدراسة وحوكمة الشركات من حيث مفهومها وتعريفها وأهميتها وبعض آلياتها ثم التطرق للحديث بشكل خاص عن مجالس الإدارة وبعض من خصائصها مثل حجمه، وإستقلاليته، وخبرة أعضائه، وأخيراً نبذة عن حوكمة الشركات في الأردن. أما الجزء الثاني فإنه يتناول الحديث عن التدقيق بشكلا - كل عام مفهومه وواجبات المدقق الخارجي وأتعاب المدقق الخارجي من حيث تحديدها وأشكالها. وفي الجزء الثالث والأخير فسوف يتم التطرق فيه إلى ربط العلاقة بين خصائص مجالس الإدارة وأتعاب التدقيق الخارجي من واقع الدراسات السابقة.

2-2: المبحث الأول: خصائص مجالس الإدارة ضمن إطار حوكمة الشركات والنظريات المتعلقة بالدراسة.

لقد أصبح مفهوم حوكمة الشركات من أهم الموضوعات التي تحتاج إلى دراسة تفصّلية وأحد متطلبات الإدارة الرشيدة، وقد اكتسب هذا المفهوم أهمية كبرى في الشركات المساهمة العامة، باعتباره أحد الوسائل المستخدمة للحد من الفساد المالي والإداري، الذي كان سبباً في الإنهيارات المالية والإفصاحية، وإفلاس العديد من الشركات العملاقة في الآونة الأخيرة، ويعتد على نطاق واسع أن جودة الحوكمة المؤسسية تلعب دوراً هاماً في تعظيم ثروة المساهمين من خلال زيادة القيمة السوفية للشركة (Rouf, 2011).

وتُركز أنظمة وفوانين حوكمة الشركات في العالم على الحد من استخدام السلطة الإدارية في غير صالح المساهمين، وتعمل على تفعيل أداء مجالس الإدارة في تلك الشركات، وكذلك تعزيز الرقابة الداخلية ومتابعة تنفيذ الإستراتيجيات، وتحديد الأدوار والصلاحيات لكل من المساهمين ومجالس الإدارة التنفيذية وأصحاب المصالح علاوة على تأكيد أهمية الشفافية والإفصاح (حماد، 2005).

إن مفهوم حوكمة الشركات هو منهج إصلاحي وآلية عمل جديدة من شأنها ترسيخ نزاهة المعاملات المالية، بوضع محددات تخدم المصالح العامة والحقوق الخاصة للمساهمين. وسوف يتم في هذا الجزء عرض مختصر لتعريف وأهمية حوكمة الشركات وبعضاً من آليات الحوكمة والتطرق للحديث عن حوكمة الشركات في الأردن.

2-2-1: مفهوم وتعريف حوكمة الشركات:

لا يوجد هناك تعريف موحد متفق عليه بين كافة الأقتصاديين والفنانين والمحللين الماليين لمفهوم حوكمة الشركات، ويرجع ذلك إلى ارتباط هذا المفهوم في العديد من الأمور التنظيمية والأفصاحية للشركات (نصر وشحادة، 2007).

وهذا كـ عـ د د مـ ن التـعـ ا ر ي ف المرتبـطـة بحوكمـة الشـركـات، فـد د فـ د م ت لـجـنـة
كـادـبـوري Committee (1992, Cadbury) ، تعريفاً مختصراً للحوكمة على أنها نظام يتم من
خلاله إدارة الشركات وضبط العمليات.

وعرفت حوكمة الشركات أيضاً على أنها مجموعه من الإجراءات والأنظمة التي تدير
الشركة في أفضل طريقة لتحقيق أهداف أصحاب المصالح (Cattrysse, 2005).

وفد أيضاً حماد (2005)، تعريفاً للحوكمة على أنها النظام الذي يتم من خلاله توجيه
المؤسسة ومرافبتها على أعلى مستوى، من أجل تحقيق الأهداف المنشوخة والقدرة على الوفاء
بالمعايير اللازمة للقيام بالمسؤولية وبنزاهة وشفافية. وعرفت المؤسسة الدولية للتعاون
الإقتصادي والتممية (2004) Organization for Economic Cooperation and
(OECD) Development، في نشرة مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عام 2004، حوكمة
الشركات على أنها: "مجموعة العلاقات ما بين إدارة المؤسسة، ومجالس إدارتها، ومساهميها،
والجهات الأخـرى التي لها إهتمام بالمؤسسة، كما أنها تبين الآلية التي توضح مـن خلالها
أهداف المؤسسة والوسائل المستخدمة لتحقيق تلك الأهداف ومرافبة تحقيقها، بالتالي فإن
الحكومية المؤسسية الجيدة هي التي توفر لكل من المجالس والإدارة التنفيذية الحوافز المناسبة
للوصول إلى الأهداف التي تصب في مصلحة الشركة أو المنظمة، وتسهل إيجاد عملية مرافبة
فاعلة، وبالتالي تساعد المنظمة على إستغلال مواردها بكفاءة".

كما عرفت حوكمة الشركات أيضاً: "على أنها أحد حقول الإقتصاد الذي يهتم في البحث
عن الطرق والوسائل التي تحقق الكفاءة الإدارية، كما أنها تهتم أيضاً بـ التحفيز على الكفاءة
الإدارية من خلال إستخدام آليات معينة للحوافز" (Matheson, 2002).

هذا ونستطيع القول ومن خلال مجموعة التعاريف السابقة أن مفهوم حوكمة الشركات هو نظام يمكن من خلاله إدارة الشركات والتحكم فيها.

2- 2- 2: أهمية حوكمة الشركات:

برزت أهمية حوكمة الشركات باعتبارها أحد الوسائل التي تحد من مشكلة الوكالة الناتجة عن تضارب المصالح بين المدراء من جهة، والمساهمين وأصحاب المصالح في الشركة من جهة أخرى وما يترتب عليها من تكاليف (Brigham and Ehrhardt, 2010).

هذا ونظراً لأن تعظيم ثروة المساهمين والحد من الفساد المالي والإداري للـائمين على إدارة الشركة، هي من أهم أهداف الشركات المساهمة العامة فإنها تعتمد على جـودة حوكمة الشركات وتعتبرها أهم مطلب لتحقيق أهدافها (Gill and Obradovich, 2012).

ويرى نصر وشحاته (2007)، أن الحوكمة تلعب دوراً أساسياً في ترشيد ممارسات المديرين ومجالس إدارة الشركة، وترشيد ممارسات المحاسبين لدى الشركات، ومرافق الحسابات الداخليين والخارجيين، ويؤدي ذلك إلى تعزيز ثقة المستثمرين والمتعاملين في سوق الأوراق المالية في المعلومات المنشورة في الفوائم المالية لتلك الشركات المدرجة. كما ويرى سليمان (2006)، بأن نظام الحوكمة الجيد يؤدي إلى تحقيق أهداف الشركة التي تصب في مصلحتها ومصلحة المساهمين فيها، وتسهل عملية الرقابة الفعالة من خلال إيجاد الحوافز المناسبة لمجلس الإدارة والمدير التنفيذي لتحقيق أهداف الشركة.

لذا نخلص إلى القول، بأن أهمية الحوكمة تنبع من هدفها لتحسين أداء الشركة وفيمتها الاقتصادية وقيمة أسهمها، وأيضاً تحسين الممارسات المحاسبية والمالية والإدارية فيها ونزاهة تعاملاتها وعدالتها وشفافية المعلومات الصادرة عنها، وكل هذا من شأنه أن يفوق فدرات الشركة

التنافسية وكذلك قدراتها على جذب الاستثمارات والنمو، والهدف الأساسي زيادة ثروة المساهمين من خلال زيادة سعر السهم.

2- 2- 3: آليات حوكمة الشركات:

يمكن توضيح مفهوم آليات حوكمة الشركات، بأنها مجموعة من الطرق والأساليب التي يتم إستخدامها لضبط التضارب الحاصل بين الإدارة وأصحاب المصالح وفي الشركة نتيجة لتضارب المصالح بينهم من جهة، وبين الأقلية من حملة الأسهم والأغلبية المسيطرة من حملة الأسهم من جهة أخرى (Gibson, 2003).

لقد تناولت الأدبيات النظرية المرتبطة بحوكمة الشركات؛ وبشكل خاص الدراسات الأجنبية، عدداً من آليات حوكمة الشركات لدراسة أثرها على نواحي مختلفة، وهذه الدراسة الحالية كغيرها من الدراسات حاولت دراسة أثر بعض آليات حوكمة الشركات الداخلية على أتعاب التدقيق الخارجي وتحديد مجلس الإدارة وخصائصه.

2- 2- 4: مجلس الإدارة:

أدى انفصال الملكية عن الإدارة إلى حدوث ما يسمى بمشكلات الوكالة، وذلك في ديك-ون بسبب أن الوكلاء (المديرين) قد لا يعملون ما يحقق مصالح الموكلين (حملة الاسهم)، فقد تنفذهم الإدارة بممارسة سلوكاً نفعياً تتخذ من خلاله القرارات التي تحقق مصالحها الخاصة أو تؤدي إلى تحويل الثروة من طرف إلى آخر. ومن أجل ضمان الإدارة القيام بالمهام المفترضة وفوق الوكالة، يتحمل الموكل والوكيل تكاليف الوكالة (Jensen and Meckling, 1976).

ونظراً لأن حملة الأسهم يبحثون دوماً عن الوسائل التي تمكنهم من الرقابة الفعالة على أداء الإدارة والقرارات التي تتخذها، فإن مجلس الإدارة يعد من أبرز الآليات التي تعمل للإشراف على عمل الإدارة، ويتم انتخاب أعضاء مجلس الإدارة من قبل حملة الأسهم للعمل بما يخدم مصالحهم.

ونظراً لأهمية الدور الذي يقوم به المجلس تدخلات معظم المنشآت في معظم دول العالم لضرورة تشكيل المجلس وتحديد تركيبتها ومؤهلات أعضائه واللجان التي يتكون منها، من أجل تعظيم الدور الإشرافي والرقابي الموكل إليه، بمعنى آخر تحديد الخصائص التي يجب أن يتمتع بها المجلس (Linn and Park, 2005).

ويلعب مجلس الإدارة دوراً هاماً في الشركة حيث يرى (Fama and Jensen (1983، أن أداء لجان التدقيق الداخلي ينبغي أن يبنى على ممارسات وموافقات مجلس الإدارة برمته، وأن مجلس الإدارة يتطلع لأن يكون إحدى وسائل الرقابة الداخلية والسيطرة والمراقبة على الإدارة من أجل ردعها عن أي سلوك إنتهازي. ويؤكد (Gul and Leung (2004، أن وجود مجلس إدارة قوي في الشركات، يوفر المزيد من الإفصاحات وجودة التقارير المالية وإنخفاض مخاطر التدقيق. وترى بعض الدراسات أن لبعض خصائص مجلس الإدارة تأثير على نوعية التقارير المالية، وبالتالي تؤثر على الطلب على التدقيق الخارجي (Desender et al., 2009)، وفي الجزء التالي سوف نقدم طرحة لبعض الخصائص التي يتمتع بها مجلس الإدارة وهي على النحو التالي:

• حجم مجلس الإدارة:

أشارت العديد من الدراسات إلى أن عدد أعضاء مجلس الإدارة يعتبر عاملاً مهماً في زيادة نشاط الشركة وزيادة فعاليته، فقد أشار (Dalton et al., 1999)، أن المجلس الكبير الحجم يوفّر صلات بيئية أفضل للشركة وزيادة في الخبرات، أما (Beasley (1996، فيرى أن حجم مجلس الإدارة له تأثير جوهري على نوعية مبادئ الحوكمة المطبقة في الشركة، ويزيد من احتمالات وقوع عمليات الإحتيال في الفوائض المالية؛ فزيادة حجم مجلس الإدارة تزداد إحتتمالية وقوع الإحتيالات في الفوائض المالية، ويرى أيضاً أن وجود عدد كبير من الأعضاء في مجلس الإدارة يجعل من مناقشة الأمور المالية أمراً صعباً ويتطلب وقتاً طويلاً. أما (Kikhia (2014، فإنه يرى في دراسته التي

أجراها على شركات أردنية، أن الأهداف طويلة الأجل إتجاه المنظمات هي من مسؤولية مجالس الإدارة وأن حجم مجالس الإدارة يرتبط بعلاقة إيجابية مع أتعاب التدقيق الخارجي، وهذا يتفق مع (Lajmi and Gana, 2011)، الذين توصلوا إلى أن حجم مجالس الإدارة يعتبر من العوامل المهمة في التأثير على جودة التدقيق الخارجي وعلى أتعاب التدقيق الخارجي.

• إستقلالية أعضاء مجالس الإدارة:

تُشكل إستقلالية أعضاء مجالس الإدارة من أبرز محددات الخصائص النوعية لمجالس الإدارة، وينصدها أن لا يكون الجزء الأكبر من أعضاء مجالس الإدارة من صنف من المديريين التنفيذيين، فإن وجود أعضاء مستقلين في مجالس الإدارة يحدد القوة الإشرافية للمجالس ودور أعضائه في ضبط أداء الإدارة للعمل في إطار مصلحة حملة الأسهم وتمنعهم من القيام بعمليات المنفعة الذاتية (Dimitropoulos and Asteriou, 2010). ومن منظور تحليلات الوكالة فإن دور الإشراف والرقابة يعتبر من أحد الوظائف المناطة بمجالس الإدارة، وتتوقف على درجة ومدى إستقلاليته عن الإدارة التنفيذية، وذلك من خلال الأعضاء من غير المديرين التنفيذيين الذين لا تربطهم علاقات خارجية مع الشركة غير دورهم كأعضاء في مجالس الإدارة (Davidson et al., 2005).

كما أن إستقلالية المجالس تتمتع بالخصائص التالية (Fama and Jensen, 1983): -

- وجود أعضاء غير تنفيذيين في المجالس.
- وجود لجنة تعيين أو ترشيح مستقلة للإدارة التنفيذية.
- فصل دور رئيس مجالس الإدارة عن دور المدير التنفيذي.

هذا وهناك العديد من الدراسات التي تناولت أثر وجود أعضاء مستقلين في مجالس الإدارة على تحديد أتعاب التدقيق الخارجي، وقد اجمعت أغلب هذه الدراسات في نتائجها إلى وجود الأثر الإيجابي

لإستقلالية مجالس الإدارة على أتعاب التدقيق الخارجي مثل دراسة (Kikhia, 2014) ودراسة (Lajmi and Gana, 2011) ودراسة (Lifschutz et al., 2010).

• خبرة أعضاء مجالس الإدارة:

جاء في توصيات لجنة (Cadbury (1992، أن كفاءة أعضاء المجالس من غير التنفيذيين لها دور ذو أهمية في كفاءة وفعالية المجالس، وأن المعرفة والدراية بشؤون الشركة من الخبرات الضرورية التي يجب أن تتوفر في أعضاء المجالس، فعمليات التحكم والسيطرة ضرورية لدور المجالس الرقابي، وهذه الخبرات تزداد من خلال التدريب المستمر والتجربة بحيث يدعم هذا التدريب جوانب حوكمة الشركات، وقد بين (Kasznik (1999، في دراسته أن خبرة المدراء من غير التنفيذيين في المجالس تزيد من تنمية بعض الكفاءات الرقابية، وتوفر معرفة ودراية أوسع في الشركة، وهذا بدوره يجعل المجالس أكثر فطرة على رقابة عملية إعداد التقارير المالية بصورة أفضل

هذا وقد توصل (Vafeas and Waegelin (2007، في دراستهما أن هناك علاقة إيجابية تربط بين خبرة أعضاء مجالس الإدارة وأتعاب التدقيق. إلا أن دراسة (Kikhia (2014، والتي أجراها على شركات أردنية لم يتوصل من خلال نتائجها إلى وجود أي مؤشر لعلاقة تربط بين أتعاب التدقيق الخارجي وخبرات أعضاء مجالس الإدارة.

2- 2- 5: حوكمة الشركات في الأردن:

جاءت ترجمة الحاكمية المؤسسية أو حوكمة الشركات كأقرب ترجمة لمفهوم (Corporate Governance)، وقد تم اعتماد هذه الترجمة من قبل مجمع اللغة العربية الأردنية في عام (2004)، حيث تضمنت التشريعات والفوانين الأردنية العديد من النصوص المتعلقة بالحوكمة. ومن أهم التشريعات والفوانين الأردنية التي ترتبط بحوكمة الشركات في الأردن، قانون الشركات الأردني الصادر في عام (1997)، وتعديلاته وقانون تنظيم أعمال شركات التأمين الصادر في

عام (1999) وتعديلاته، وفانون البنوك وفانون الأوراق المالية وتنظيم مهنة المحاسبة في الأردن (عبيني، 2014).

فامت هيئة الأوراق المالية عام (2005) بوضع إطار لمفهوم حوكمة الشركات عن طريق إصدار دليل فواعد حوكمة الشركات للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، وأصبح الزامي للشركات العمل بما جاء فيه إعتباراً من (2009/1/1)، ويهدف هذا الدليل إلى تنظيم علاقات الشركات وتحديد المسؤوليات لحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح، وتعتمد مبادئ الدليل على مبادئ منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (هيئة الأوراق المالية، 2009).

وفي عام (2010)، فامت هيئة الأوراق المالية بوضع فواعد حوكمة الشركات ضد من فهرس لتحديد الفواعد الإلزامية والإرشادية الواجب إتباعها من قبل الشركات الأردنية. حيث يتم التنفيذ بالفواعد الإلزامية أما الفواعد الإرشادية فتطبق فقط ضمن أسلوب الإلتزام أو تبرير عدم الإلتزام (هيئة الأوراق المالية، 2010).

وفي عام (2013)، أصدرت دائرة مراقبة الشركات في الأردن دليل فواعد حوكمة الشركات للشركات ذات المسؤولية المحدودة، والمساهمة الخاصة، والشركات المساهمة العامة غير المدرجة في بورصة عمان (دائرة مراقبة الشركات، 2013).

ومؤخراً أعلنت دائرة مراقبة الشركات الأردنية أنها بصدد تغيير قانون الشركات لعام (1997) وتنقوم بإعداد مسودة قانون جديد للشركات الأردنية إعتباراً من 15-2-2016 (دائرة مراقبة الشركات، 2016).

2-2-6: النظريات المتعلقة بالدراسة:

تستند هذه الدراسة على نظريتين أساسيتين وهما نظرية الوكالة (Agency Theory) والنظرية الإقتصادية للتدقيق (Economic Theory of Auditing)، يتم من خلالهما مراقبة

أدوار مجالس الإدارة ومدففي الحسابات وندرس كآليات تخفف من صراعات الوكالة، وتعتبر نظرية الوكالة الأكثر شمولاً لتوضيح وظيفة مجالس الإدارة وتبسيط الضوء على أهمية الدور الذي يقوم به (Zahra and Peace, 1989)، ويرى (Solomon (2007)، أن التدقيق الخارجي يعتبر من الوسائل المهمة الأخرى في نظام الرقابة الداخلية للشركة ويوفر نظام التحقق والتوازن الذي يساعد المساهمين في مراقبة نشاط الإدارة.

1- نظرية الوكالة (Agency Theory):

تقوم مبادئ هذه النظرية على أساس العلاقة التعاقدية بين المتشاركين في إدارة الشركة (الوكلاء)، وبين المساهمين والدائنين وأصحاب المصالح (الموكليين) في الشركة. ركزت المساهمة العلمية. وقد نشأت هذه النظرية كمحاولة لحل مشكلة تعارض المصالح بين الإدارة والمالكين وبفئة أصحاب المصالح في الشركة (Shleifer and Vishny, 1997). وتعد أحد أصول هذه النظرية إلى القرن الثامن عشر عندما قام آدم سميث، بمنافسة الفصل بين الملكية والسيطرة في كتابه ثروة الأمم (The Wealth of Nations)، ونج عنها ما يعرف بمشكلة الوكالة (Agency Problem). (Jensen and Meckling, 1976).

أما الإطار الحديث لنظرية الوكالة فيعود إلى (Jensen and Meckling (1976، حيث قدما تعريفاً شهيراً لنظرية الوكالة وهو: "علاقة يلجأ بموجبها شخص ما (المالك أو أكثر) ويسمى الموكل إلى خدمات شخص آخر (المدير) ويسمى الوكيل لكي يقوم ببعض المهام بدلا منه"، ويروا أن عملية الفصل بين المالكين والإدارة تعطي حافزاً للإدارة على تقديم مصالحها عندما تتعارض مع مصالح الملاك (المساهمين) مما يحمل الشركة تكاليف إضافية وتعرف بتكاليف الوكالة (Agency Cost). أما (Bushman et al., (2004، فقد أشاروا في دراستهم إلى أن حوكمة الشركات هي أفضل الوسائل لضبط ومراقبة سلوك الإدارة وتقييم أداء المديرين. ويرى (Carcello et al., (2002، أن المديرين

لديهم الحافز للتضليل والتلاعب في الفوائض المالية، وذلك نتيجة لتضارب المصالح بينهم وبين المساهمين (الملاك)، وذلك يعود من وجهة نظر الملاك أنهم يفضلون نمو الشركة على حساب نمو مصالح الملاك لكي يحصلوا على مكافآت. ويرى (Wallace 1991)، أن الطلاب على التدقيق الخارجي ينبع من العلاقة بين الموكل والوكيل فإن الوكيل والموكل كلاهما يسعى لتعظيم منفعته الخاصة في المقام الأول.

هذا وتعتبر نظرية الوكالة ذات صلة وثيقة بموضوع هذه الدراسة وذلك من خلال نظرتها إلى كل من مجالس الإدارة وملكية الإدارة، إضافة للحديث عن لجنة التدقيق حيث يعمل كل منهم دور رقابي للحد من مشكلة الوكالة ومراقبة عمليات أداء الإدارة وعمليات إعداد التقارير المالية. (Apador and Noor, 2013).

2- النظرية الاقتصادية للتدقيق (Economic theory of auditing):

قام (Simunic and Satein 1996)، بتطوير الإطار الاقتصادي في دراستهم عن أتعاب التدقيق، فتشير هذه النظرية أن أتعاب التدقيق تعكس التكلفة الاقتصادية للمدققين الخارجيين للمنظمات والشركات، وهذه التكاليف تختلف باختلاف حجم الشركة موضع التدقيق ومدى تعقيد العمليات في الشركة، ومخاطر الجهة المدققة عليها (Simunic and Satein, 1996). ويرى (Taylor et al., 1997)، أن الحاجة إلى التدقيق الخارجي نشأت بسبب أن المساهمين (الملاك) بحاجة إلى التأكد من أن المديرين ينفذون دورهم كما هو متوقع منهم ولا يفومون بتعظيم منفعتهم الشخصية على حساب مصالح الملاك.

في سياق متصل، جاء في تقرير لجنة التدقيق (Cadbury Report, 1992)، "أن التدقيق السنوي من أحد الركائز الأساسية في حوكمة الشركات"، فإن التدقيق يوفر دليل خارجي وفحص موضوعي على إعداد التقارير المالية وعرضها ومدى صحتها وصحة المعلومات الواردة فيها. ويتم

تعيين المدفوق الخارجي من قبل الساهمين (الملاك) وذلك نظراً لأنهم أكثر جهة لها مصلحة في زيادة المصدافية في الفوائد المالية للشركة (Eilifsen *et al.*, 2001).

2-3: المبحث الثاني: تدقيق الحسابات

يعد التدقيق من أهم الوسائل والطرق التي تستخدمها الإدارة لغرض التحقق من فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية، وهي إحدى أنظمة الرقابة الداخلية التي تم تد الإدارة بالمعلومات المستمرة. وقد إعتبرت الهيئات المهنية والتنظيمية بأهمية هذه الوظيفة، فقد أكدت لجنة كادبري Committee (Cadbury) على أهمية مسؤولية المدفوق في الحد من إرتكاب الأخطاء و حدوث الغش والتزوير (الفاضي، 2008، ص:103).

هذا ويرى Archambeault (2008)، أن وظيفة التدقيق تؤدي دوراً مهماً في تعزيز عملية الحوكمة، إذ أنها تعمل على زيادة القدرة على مساءلة إدارة الشركة من خلال قيام المدققين بالأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصدافية والعدالة، وتحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي.

2-3-1: مفهوم تدقيق الحسابات:

مر مفهوم التدقيق بالعديد من المراحل التي واكبت تطور الخدمات التي تؤديها هذه الوظيفة، والتي تعتبر أداة مهمة تساعد الإدارة العليا في الشركات للقيام بواجباتها على أكمل وجه.

يمكن تعريف مفهوم تدقيق الحسابات على أنه فحص الأنظمة الرقابية والبيانات والمستندات، وكذلك الدفاتر المحاسبية الخاصة بالمؤسسة أو المنظمة فحصاً نظامياً ومطابقاً للمواصفات والمعايير العالمية المعترف بها، والخروج من هذا الفحص برأي فني منطقي ومحايد يدل دلالة واضحة عن مدى تطابق الفوائد المالية للمنشأة أو المؤسسة لما هو موجود على أرض

الواقع، ويدل هذا الرأي على مدى تصوير تلك الفوائد لتنتج أعمال تلك المؤسسة من (ريـج او خسارة) وذلك خلال فترة معينة تمثلها تلك الفوائد (حدرب، 2010، ص: 9).

كذلك يمكن تعريف التدقيق على أنه عملية يتم من خلالها تجميع وتقديم أدلة اثبات وتحديد وإعداد التقارير المالية عن مدى التوافق بين المعلومات ومعايير محدده مقدماً، ويجب أن تتم عملية التدقيق بواسطة شخص فني مستقل محايد (الشيشيني، 2007، ص: 9).

وعرف التدقيق أيضاً على أنه العملية التي يتم من خلالها فحص المعلومات المالية والقيام بإصدار تقرير عنها، ومراجعة إعتمايتها وموثوقيتها والوسائل المستخدمة لتحديد وفلاس تصنيف وكتابة التقرير بمثل هذه المعلومات. وقد يتضمن ذلك مراجعة الوسائل المتعلقة بتحديد وفلاس وتصنيف وإعداد التقارير الخاصة بالمعلومات والإستفسارات عن بنود محددة، بالإضافة إلى الفحص التفصيلي للعمليات والإرصدة والإجراءات (Messier, 2010).

من التعاريف السابقة نجد أن التدقيق هو عملية منظمة تعتمد على الفكر والمنطق وتجميع وفحص وتقييم والتحقق من الأدلة بشأن نتائج العمليات والأحداث الاقتصادية، وهو الأساس الذي يعتمد عليه شخص ما معني مستقل مؤهل لإبداء رأي فني محايد، وهو مدقق الحسابات بموجب إتفاقية أو عقد يتفاوض عنه أتعاب محددة.

2-3-2: واجبات مدقق الحسابات:

جاء في دليل حوكمة الشركات الصادر عن هيئة الأوراق المالية والواجبات التي يجب أن يقوم بها مدقق الحسابات الخارجي، (هيئة الأوراق المالية، 2007) وهي كالتالي:

- أن يمارس الأعمال الموكلة إليه باستقلال وحيادية.
- مرافقة أعمال الشركة.
- أن يقوم بتدقيق حسابات الشركة وفقاً للمعايير الدولية والفوائد المهنية المتعارف عليها.

- أن يقوم بفحص الأنظمة الإدارية والمالية للشركة وأنظمة الرقابة الداخلية وإبـداء الـرأي بخصوص فاعليتها، والتأكد من ملائمتها لحسن سير أعمال الشركة والمحافظة على أموالها.

- التحقق من ملكية الشركة لموجوداتها وفانونية الإلتزامات المترتبة على الشركة.
- حضور اجتماعات الهيئة العامة للشركة.
- الإجابة على أسئلة واستفسارات مساهمي الشركة بخصوص البيانات المالية والحسابات الختامية خلال اجتماعات الهيئة.
- إبداء الرأي في عدالة البيانات المالية للشركة وطلب تعديلها إذا كان هناك ما يـؤثر على عدالتها.
- التبليغ عن أي مخالفة للتشريعات النافذة أو أي أمور مالية أو إدارية ذات أثر سلبي على أوضاع الشركة إلى الجهات المختصة.

2-3-3: أتعاب مدفوق الحسابات:

تمثل خدمة التدفوق سلعة إفتصادية، وتعتبر أتعاب التدفوق من أهم مصادر إيرادات مكاتب التدفوق، حيث أن هذه المكاتب تسعى الى تعظيمه بهدف الحصول على أفضل عائـد ممكن من ممارسة المهنة، ومن ناحية أخرى تمثل تلك الأتعاب أيضاً عبئاً مالياً على المنشآت الخاصة للتدفوق، وهي تكلفة تنفق في سبيل الحصول على منفعة تبرر تحملها، ويـرتبط ذلك بالنوعية والجودة التي تقدم بها تلك الخدمة، والتي تعد ضرورية للمكاتب التي تسعى للنهـوض بالمهنة، والمحافظة على عملائها الذين يتوقعون نوعية جيدة من الخدمة (الشاطري والعنبري، 2006).

ويمكن تعريف أتعاب التدفوق على أنها عبارة عن المبالغ النقدية التي يحصل عليها المدفوق من العميل نظير قيامه بأداء عملية تدفوق حسابات العميل وإصدار تقرير برأيه الفني المحايـد (سويدان، 2010).

وعرفت أيضا بأنها المبالغ أو الأجور أو الرسوم التي يتقاضاها المدفوق نظير قيامه بعملية التدقيق لحسابات منشأة ما، ويتم تحديد الأتعاب بموجب عقد يبرم بين المنشأة التي تقوم بعملية التدقيق وبين المنشأة المدفوق عليها وفقا للزمن الذي تستغرقه عملية التدقيق والخدمة المطلوبة منه وحاجة عملية التدقيق للمساعدين (مسعد والخطيب، 2009، ص: 64).

ونستطيع القول بأن أتعاب التدقيق هي الهدف الذي يسعى مكتب التدقيق إلى تحفيزه بغية الوصول إلى أفضل عائد ممكن من ممارسة المهنة هذا من ناحية ، ومن ناحية أخرى تمثل أتعاب التدقيق عبئا مالياً على المنشآت الخاضعة للتدقيق، وتتوقع أن تحصل مقابلته على منفعة تبرر تحمله وفقاً لمبدأ التكلفة والعائد (محمد سرور، 2009، ص: 22).

هذا وتعتبر أتعاب المدفوق الخارجي من العوامل المؤثرة في فاعلية التدقيق الخارجي، كما تعتبر عملية تحديدها من أعقد العمليات التي تواجه مدقق الحسابات الخارجي والعمل على حد سواء، ويرجع ذلك إلى تعدد العوامل التي يعتمد عليها مدفوق الحسابات عند وضع سعر لعملية التدقيق (المدهون، 2014).

إن المفهوم العام لفرضية تحديد أتعاب التدقيق هو أن الجهة التي تقوم بتعيين هذا المدفوق، والتي تعتبر الهيئة العامة في الشركات المساهمة، هي التي تحدد أتعاب التدقيق في الأصل، حيث تقوم بتحديد أتعاب المدفوق الخارجي في نفس وقت إصدار قرار منها بتعيينه، وفي حالة لم تسمح الظروف للهيئة العامة بالقيام بهذه المهمة، فإنها تفوض مجالس الإدارة للقيام بذلك ولكن مع وجود تحديد مسبق من قبل الهيئة العامة بالحدود لهذه الأتعاب (العجلوني، 2006).

2-3-4: تحديد أتعاب مدفوق الحسابات في الأردن:

تم إلزام الشركات المساهمة الأردنية بالإفصاح عن قيمة أتعاب التدقيق الخارجي في الأردن في عام 1997، فقد أصدر مجلس مفوضي الأوراق المالية تعليمات الإفصاح رقم (1)، الذي

بموجبه ألزم الشركات المساهمة المدرجة في بورصة عمان بالإفصاح ع-ن أتعاب التدقيق الخارجي. علماً بأن هذا الفرار جاء متأخراً مقارنة مع دول أخرى مثل (المملكة المتحدة و أستراليا)، ومع هذا يلاحظ أن هناك شركات؛ وإن كان عددها قليلاً، لا تفصح ع-ن أتعاب التدقيق الخارجي في سجلاتها (سويدان، 2010). هذا ويتم تحديد الأتعاب بناءً على العقد الذي تم بين المنشأة محل الفحص وبين المدقق، ومن الجدير ذكره هنا فيما يخص تحديد أتعاب مدقق الحسابات في الأردن، أن مجلس إدارة جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، قرر رفع قيمة الحد الأدنى للأتعاب السنوية التي يتقاضاها المحاسبون القانونيون المزاولون لأعمال التدقيق من الشركات والأفراد، ويأتي هذا الفرار إستناداً إلى أحكام قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية للأتعاب إعتباراً من عام 2007 كما يلي (جمعية م-دققي الحسابات القانونيين الأردنيين، 2007): -

- الشركات المساهمة العامة المدرجة التي تقدم بيانات مالية مرحلية 7500 دينار.
- الشركات ذات المسؤولية المحدودة والتوصية بالأسهم والشركات الأجنبية العاملة وغير العاملة 1250 دينار.
- الشركات المساهمة الخاصة 2000 دينار.
- الشركات المساهمة العامة غير المدرجة 4500 دينار.
- شركات التأمين والتوصية السطة 1000 دينار.
- المؤسسات الفردية 700 دينار.
- المؤسسات الحكومية التي تعمل على أسس تجارية 3500 دينار.
- المؤسسات غير الربحية يتم الإتفاق على أتعابها وفقاً لحجم العمل.

2-3-5: أشكال أتعاب مدقق الحسابات:

تشمل أتعاب التدقيق التي يتقاضاها المدقق من العميل الأشكال التالية:

❖ الأتعاب الثابتة:

وهي المبلغ الذي يتم تحديده مسبقاً ويكون ثابتاً وغير قابل للزيادة في المستقبل، بشرط أن يكـون متناسباً مع المهمة المطلوبة من المدفوق (الجعافرة، 2008، ص: 40).

❖ الأتعاب المتغيرة:

وهذا النوع من الأتعاب يتم تحديده من قبل المدفوق نفسه وفقاً للوقت الذي سوف يسـتغرقه فـي عملية التدقيق والجهد الذي سيبدله، ويمكن أن يحدد الأجر لكل ساعة عمل سوف تستغرق فـي عملية التدقيق، أو لكل يوم عمل يستغرق فـي عملية التدقيق (مسـعد والخطيب، 2009، ص: 66).

❖ الأتعاب الشرطية:

وهي الأتعاب التي يتم تحديدها بناءً على المنافع والنتائج التي سوف تعود على العميل من عملية التدقيق، أي بعد إنجاز العمل المطلوب (المزحاني، 2010، ص: 20) ، ومن الممكن أن تكـون على شكل نسبة مئوية من قيمة المنفعة التي ستعود على العميل، ولكن هذا النوع مـن الأتعاب يعتبر مخالفاً لأداب مهنة التدقيق، وإن تكون هناك أتعاب مثل هذا النوع إذا لم تكن هناك نتائج كما هو متفق عليه (ذنيبات، 2010، ص: 124)، ومؤخراً أعلنت دائرة مراقبة الشركات الأردنية أنها بصدد تغيير قانون الشركات لعام (1997) وتفوم بأعداد مسودة فـانون جديد للشـركات الأردنية إعتباراً من 15-2-2016 (دائرة مراقبة الشركات، 2016).

2-4: المبحث الثالث: أثر خصائص مجالس الإدارة على أتعاب التدقيق

يعتبر مجالس الإدارة أعلى مستوى آليات الرقابة في الشركة، حيث يلعب مجالس الإدارة الدور الأساسي لوضع القاعدة المناسبة لنظام رقابة داخلي سليم فـي الشـركات، ولـه السـيطرة المطلقة بتفويض القرارات التي يتم إتخاذها من قبل الإدارة العليا. إضافة لقيامه بتشكيل عدد من اللجان لضمان تحقيق أهداف الشركة (Fama and Jensen, 1983).

وهناك العديد من خصائص مجلس الإدارة والتي تناولتها دراسات سابقة والتي قد تؤثر في فعاليتها على أداء الدور الرقابي مثل وجود أعضاء غير تنفيذيين (مستقلين) في مجلس الإدارة، وعدد اجتماعات أعضاء مجلس الإدارة، وحجم المجلس وخبرات الأعضاء، وغيره. أما من الخصائص التي قد تؤثر على أعمال المدقق الخارجي بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، فهو ممثليها. ينعكس سلباً أو إيجاباً على أتعاب التدقيق الخارجي (Carcello *et al.*, 2002).

وفي هذا الجزء سيتم تناول أثر بعض هذه الخصائص على تحديد أتعاب التدقيق الخارجي.

2- 4- 1: إستقلالية مجلس الإدارة وأتعاب التدقيق:

تشير إستقلالية المجلس إلى نسبة عدد الأعضاء غير التنفيذيين (المستقلين) إلى مجملهم. وعادةً ما يرى أعضاء المجلس كاملاً، ويرى (Hay and Knechel, 2004)، أن وجود أعضاء مستقلين في المجلس يدعم وظيفة التدقيق الخارجي في إخراج تقارير مالية غير مشكوك فيها من قبل الإدارة. ويرى (Dechow *et al.*, 1996)، أن زيادة إستقلالية مجلس الإدارة من المرجح أن تؤدي إلى انخفاض أتعاب التدقيق الخارجي، وذلك لأن وجود أعضاء مستقلين أكثر في المجلس يوفر مستوى عالي من أنظمة الرقابة الداخلية في الشركة، ويوفر عمليات إشراف ذات كفاءة على عمليات إعداد التقارير المالية، مما يؤدي إلى زيادة موثوقية وصحة التقارير المالية المقدمة. وهناك دراسات عديدة أجمعت على هذا الرأي مثل دراسة (Vafeas and Wgelin, 2007)، و (Hay. *et al.*, 2008) وغيرهم.

بينما يرى (Carcello *et al.*, 2002)، أن زيادة عدد الأعضاء غير التنفيذيين (المستقلين) في مجلس إدارة الشركة والذين يفهمون بأعمالهم بمستوى عال يرتبط بجودة التدقيق الأعلى، وبالتالي يؤدي إلى أتعاب تدقيق أعلى، وتحاول هذه الدراسة إلقاء مزيد من الضوء على العلاقة التي تربط إستقلالية أعضاء مجلس الإدارة مع أتعاب التدقيق الخارجي من خلال الشركات الأردنية.

2-4-2: خبرة أعضاء مجلس الإدارة وأتعب التدقيق:

إن التأكيد من الدور الرقابي الفعال لأعضاء مجلس الإدارة والخبرات التي يتمتع بها أعضاء مجلس الإدارة أمر بالغ الأهمية، وتتمثل خبرة أعضاء المجلس بعدد عضويتهم بمجالس إدارة أخرى، ومدى معرفتهم الطويلة في إس-تثمار وتط-وير م-وارد الش-ركة (Fama and Jensen, 1983). وهناك دراسات عديدة أجريت تم الإشارة فيها إلى أثر تنوع خبرات أعضاء مجلس الإدارة على أتعب التدقيق، فقد توصل (Carcello. et al., 2002) و (Ferris. et al., 2003) أن أعضاء مجلس الإدارة الذين يمتلكون خبرات أكثر من خلال عضويتهم بمجالس شركات أخرى، هم أكثر أشخاص من المتوقع مطالبتهم بجودة تدقيق عالية مما يؤدي إلى إرتفاع في أتعب التدقيق المطلوبة.

ومن وجهة نظر أخرى يرى بعض الباحثون أن مجلس الإدارة الذي يتمتع أعضاؤه بالإستقلالية والخبرات الكافية، يؤدي إلى تقليل مخاطر التدقيق ومن ثم تقليل الجهود المبذولة من قبل المدقق الخارجي، وهذا بدوره يؤدي إلى تخفيض أتعب التدقيق المطلوبة (Vafes and Waeglin, 2007).

هذا وقد توصل Kikhia (2014)، بدراسته التي أجراها على شركات أردنية أن هناك علاقة إيجابية تربط بين عدد الأعضاء الذين يتمتعون بخبرات سابقة في مجالس شركات أخرى وبين أتعب التدقيق الخارجي.

كما سبق نرى أن أغلب الدراسات التي أجريت تميل إلى القول ب-أن لخبرات أعضاء مجلس الإدارة الأثر الأكبر والمهم في حجم الجهد المبذول من المدقق الخارجي، وبالتالي إلى تخفيض أتعب التدقيق المطلوبة، وهذه الدراسة كسابقتها تحاول تسليط مزيد من الضوء على هذه الخاصية لمعرفة أثرها على أتعب التدقيق في الشركات الأردنية.

2- 4- 3: حجم مجلس الإدارة وأتعب التدقيق:

إن وضع الأهداف طويلة الأجل وتوجيه الشركة هو من مسؤولية مجلس الإدارة، و يرى (1996) Beasley، أن حجم مجلس الإدارة له تأثير جوهري على نوعية مبادئ الحوكمة المطبقة في الشركة، وله تأثير مهم في احتمال وقوع إحتيالات وتلاعب في الفوائض المالية، فإذا زاد عدد أعضاء مجلس الإدارة فإن إحتتمالات ووقوع إحتيال وتلاعب في الفوائض المالية تزداد أيضاً. وهذا يؤدي إلى زيادة الطلب على التدقيق الخارجي وأيضاً يزيد من الأتعب المطلوبه في عملية التدقيق. ويرى (1993) Jensen، أن فعالية مجلس الإدارة تتطلب على وجه الخصوص إختيار حجمه المناسب. ويرى أيضاً أن المجالس الكبيرة التي تتألف من عدد كبير من الأعضاء تؤدي الى هيمنة المديرين وخلق الصراعات، علاوة على ذلك، فإنه سيكون من الصعب الحصول على الإجماع في إتخاذ القرارات بين أعضاء مجلس الإدارة مما يترتب عليه صعوبة في حماية مصالح المساهمين.

وتوصل (2014) Kikhia، بنتائجه من خلال دراسة شركات أردنية أن وجود عدد كبير من الأعضاء في مجلس الإدارة يعتبر من العوامل المهمة في التأثير الإيجابي على جودة التدقيق الخارجي.

2- 4- 4: الجمع بين مناصبي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي، وأتعب التدقيق:

يمكننا توضيح ازدواجية العضوية في مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية من خلال منظر نظرية الوكالة، كما جاء في دراسة (2001) (Peel and mark)، الذي يرى أن مصلحة المساهمين وأصحاب المصالح الأخرى في الشركة تقتضي أن لا يشغل المدير العام منصب عضواً أو رئيساً في مجلس إدارة الشركة، لأن من وجهة نظر المساهمين تهدر مصداقهم لصالح المدير العام بإعتباره مطلع على جميع أعمال الشركة. وسيفوم بالعمل لما يصب بمصلحته الشخصية بعيداً عن

مصالح الشركة. وبالتالي سينعكس هذا في زيادة الطلب على التدقيق الخارجي وزيادة أتعاب التدقيق.

وفي دراسة أجراها (Prokfiyeva and Muniandy, 2011)، توصلنا أيضاً لنفس الرأي بأن عدم وجود الأزدواجية في مجلس الإدارة يطمئن المساهمين وأصحاب المصالح الأخري على مصالحهم في الشركة، ويزيد من إستقلالية مجلس الإدارة بنظرهم، وبالتالي ينعكس على تقليل الحاجة إلى زيادة الطلب على التدقيق الخارجي من قبل المساهمين، وبالتالي سيؤدي إلى تخفيض أتعاب التدقيق. وتحاول هذه الدراسة المساهمة في زيادة البحث حول أثر ازدواجية العضوية في مجلس الإدارة على أتعاب التدقيق الخارجي.

2-4-5: اجتماعات مجلس الإدارة وأتعاب التدقيق:

يرى (Carcello and Neal (2000)، أن عدد اجتماعات مجلس الإدارة هو الأداة لقياس الجهد المبذول من المجلس لأداء مسؤولياتهم والسعي لمزيد من التدقيق في عملية إعداد التقارير المالية وهذا مؤشر لوجود نظام رقابة داخلي جيد يطبق في الشركة، وأشار (Byrne (1996، في دراسته أن الرقابة المعززة من مجلس الإدارة وأعضاء لجنة التدقيق تكون بديلاً عن بعض الجهد المبذول من مدقق الحسابات الخارجي وبالتالي تؤدي إلى خفض الأتعاب المطلوبة، وتوصل أيضاً (Goodwin and Kent (2006، في دراستهما حول أثر عدد اجتماعات مجلس الإدارة على أتعاب التدقيق بأن هناك مؤشر لعلاقة إيجابية تربط بين وجود لجنة تدقيق وعدد الاجتماعات المنعقدة خلال السنة وبين أتعاب التدقيق، وهذا ما توصلنا إليه أيضاً (Lifschutz et al., 2010) في دراستهم بوجود علاقة إيجابية وملحوظة بين نسبة عدد اجتماعات لجنة التدقيق المكلفة بالإشراف على عملية التدقيق وأتعاب التدقيق الخارجي. إلا أن (Abbott et al., 2003)، و (Kikhia (2014، لم يتوصلا في دراستهم التي أجروها إلى أي مؤشر لعلاقة مهمة تربط بين زيادة عدد اجتماعات مجلس الإدارة وقيمة أتعاب التدقيق الخارجي.

2- 4- 6: التخصصات الأكاديمية لأعضاء مجالس الإدارة وأتعب التدقيق:

إن إختلاف نوعية المستوى التعليمي لأعضاء مجالس الإدارة يؤثر على المجالس في إيجاد حلول مبتكرة للفضايا المعقدة يعطي مدى أوسع من المدخلات التي تعزز إستراتيجية الصداغة والتفيم (Ruigrok *et al.*, 2006)، ويرى (Wincenent *et al.*, 2010)، أن أعضاء مجالس الإدارة الذين يتمتعون بمستوى تعليمي عالي ودرجات عليا تتوفر لديهم الفدرات الأكبر في معالجة المعلومات ولديهم مرونة أكبر وفرصة أفضل لقبول الابتكارات وتبني الأفكار الجديدة.

2- 4- 7: تنوع جنس (Gender) أعضاء مجالس الإدارة وأتعب التدقيق:

يرى (Srinidhi *et al.*, 2011)، في مجال المحاسبة أن التنوع بين الجنسين في مجالس الإدارة يترجم إلى إرتفاع في جودة الأرباح وبراء أكثر في بيئة المعلومات، أما في مجال التمويل فيرى (Adams and Ferreira (2009)، أن المجالس التي يوجد بها تنوع بين الجنسين تسجل المديرات من النساء فيها حضور أفضل من الرجال، وأن المديرات من النساء هن أكثر فاعلية وحضور في لجان المرافية من الرجال وعموما أن المجالس التي يوجد بها تنوع بين الجنسين تخصص المزيد من الجهد للمرافية على أعمال الشركة. ويرى (Harjoto *et al.*, 2015)، أن الشركات التي يكون فيها المدير العام أو عضو مجلس الإدارة أنثى تدفع أتعاب تدقيق أكثر بكثير من تلك الشركات التي تقتصر على وجود الذكور فقط. ويرى (Ittonen *et al.*, 2011)، أن أتعاب التدقيق تنخفض بشكل ملحوظ بوجود أنثى بمنصب رئيس لجنة تدقيق في الشركة. ومن منظور توقعات الطلاب على خدمات التدقيق أشارت نتائج الدراسة أن وجود أنثى بمنصب رئيس لجنة التدقيق يقلل من الحاجة إلى الصداغات التي يوفرها المدققين الخارجيين، ومن جانب منظور العرض فإن وجود إناث بمنصب رئيس وعضو في لجان التدقيق يقلل من أتعاب التدقيق المطلوبة وذلك بالتأثير على تفيم المدقق لمخاطر التدقيق.

الفصل الثالث

الدراسات السابقة وتطوير الفرضيات

3- 1: تمهيد

3- 2: الدراسات السابقة

3- 2- 1 الدراسات باللغة العربية

3- 2- 2 الدراسات باللغة الإنجليزية

3- 2- 3 ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

3- 3: تطوير الفرضيات

الفصل الثالث

الدراسات السابقة وتطوير الفرضيات

3-1: تمهيد:

أجريت العديد من الدراسات في مختلف بلدان العالم لمعرفة أثر خصائص مجا-س الإدارة على تحديد أتعاب المدفوق الخارجي، وأظهرت نتائج الغالبية العظمى من هذه الدراسات وج-ود أثر ودور فعال لبعض هذه الخصائص على أتعاب التدقيق، ومع ذلك فإن العلاقة بين خصائص مجا-س الإدارة وأتعاب التدقيق الخارجي تختلف من بلد إلى بلد آخر بسبب بنية الحكمية المؤسسية الناتجة عن الظروف الاجتماعية والإقتصادية والتنظيمية، كما وتشترك معظم الدراسات في استخدام تحليل الإنحدار المتعدد لمعرفة العلاقة بينهما، ونحاول في ه-ذا الفصل إستعراض بعض الدراسات التي تحدثت عن هذا الموضوع ابتداءً بالدراسات العربية وإنتهاءً بالدراسات الأجنبية وذلك حسب التسلسل من الأحدث إلى الأقدم. وسنتطرق أيضاً للحديث عن فرضيات الدراسة التي تستند إلى نفس منهجية الدراسات السابقة المتعلقة بنفس الموضوع ومدى تطابق نتائجها أو الاختلاف عن نتائج الدراسات السابقة.

3-2: الدراسات السابقة:

3-2-1: الدراسات باللغة العربية:

1. دراسة سويدان (2010) بعنوان: "بعض العوامل المحددة لأتعب التدقيق: دراسة ميدانية

على الشركات المدرجة في بورصة عمان".

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر العديد من العوامل (حجم الشركة، ودرجة تعقيد عملياتها، ومخاطر التدقيق، ونوع القطاع الذي تنتمي إليه الشركة، وحجم مكتب التدقيق) على تحديد أتعب التدقيق لعينة تكونت من (107) شركة من الشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان لعام 2004، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تطوير نموذج للانحدار المتعدد والـذي نتج من العديد من المتغيرات المستقلة وأتعب التدقيق كمتغير تابع، وقد أظهرت نتائج التحليل الانحداري المتعدد وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية تربط بين كل من حجم الشركة موضع التدقيق وعدد فروعها وحجم مكتب التدقيق وبين أتعب التدقيق، كذلك أظهرت نتائج التحليل أن هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين أتعب التدقيق لقطاع البنوك من ناحية وأتعب التدقيق للقطاعات الأخرى من ناحية أخرى، وأخيراً أظهرت نتائج التحليل لكل قطاع على حده أن حجم الشركة موضع التدقيق يعتبر أهم العوامل المحددة لأتعب المدقق لكل قطاع من القطاعات المبحوثة، وقد خلصت الدراسة إلى التوصية بإجراء المزيد من الدراسات الأردنية التي تأخذ بالإعتبار العديد من الجوانب والمتغيرات التي لم يتم تغطيتها في الدراسة الحالية التي من الممكن أن تلقي مزيداً من الضوء على التفاوت في أتعب التدقيق بين الشركات موضع التدقيق وأيضاً بين مكاتب التدقيق المختلفة.

2. دراسة خاف (2008) بعنوان: "أثر عاملي حجم وربحية البنوك التجارية الأردنية على

أتعب مدققي الحسابات "دراسة مسحية".

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أثر عاملي حجم البنوك التجارية الأردنية التي تم قياسها

بمجموع أصولها، وربحية البنوك التجارية الأردنية المتمثلة بمجموعة من نسب الربحية وهي حافة

معدل الربح وحافة صافي الربح والعائد على الأصول والعائد على حقوق الملكية والعائد على الاستثمار على أتعاب مدقق الحسابات الخارجي في الأردن للمدة من (2002-2006)، وقد تم الحصول على بيانات جميع البنوك بالاعتماد على تقاريرها السنوية أو القيام بزيارات ميدانية لها، ولإختبار فرضيات الدراسة قام الباحث باستخدام الأساليب الإحصائية الوصفية والتحليلية، والتي من أهمها تحليل الانحدار الخطي وتحليل التباين الإحادي وتحليل الانحدار المتعدد، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن أتعاب مدققي الحسابات تتأثر بالعوامل المستقلة السابقة جميعها، وأن هناك ارتباطاً هاماً بين مدققي الحسابات وكل من حجم البنك والعائد على الاستثمار.

3. دراسة الشاطري والعنقري (2006) بعنوان: "إنخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على جودة الأداء المهني".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر إنخفاض مستوى أتعاب التدقيق على كل من جودة الأداء المهني، ونمو المكاتب المهنية وتزايد أعداد منسوبيها، وارتكاب التجاوزات المهنية. ولتحقيق ذلك تم توزيع استبانة على ممارسي مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية. وقد أظهرت نتائج الدراسة عدم وجود تأثير كبير لإنخفاض الأتعاب المهنية على جودة الأداء المهني، ولكنها أظهرت أيضاً أن هذا الإنخفاض يؤدي إلى عزوف المهنيين عن المهنة، وعدم إجتذاب الكفاءات المهنية، وكذلك زيادة حدة المنافسة، وزيادة التجاوزات المهنية. كذلك أظهرت نتائج الدراسة إرتفاع درجة تأثير ظاهرة إنخفاض الأتعاب المهنية على مكاتب التدقيق الصغيرة الحجم مقارنة بمكاتب التدقيق المتوسطة الحجم وكبيرة الحجم.

4. دراسة البندوي (2005) بعنوان: "العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة المالية في سورية: دراسة ميدانية".

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العوامل التي تؤثر في تحديد أتعاب التدقيق في سورية، وقياس وتحليل الأهمية لهذه العوامل من وجهة نظر كل من الشركات موضع التدقيق ومدققي الحسابات،

وذلك بهدف التعرف على أهمية كل منها في تحديد مستوى أتعاب التـدقيق، ولتحقيق أهـداف الدراسة، قام الباحث بتصميم إستبانة تم توزيعها على (75) مـدقق حسـابات فـرانوني، و (75) إستبانة أخرى تم توزيعها على إدارة الشركات المساهمة محل التدقيق في مدينة دمشق، وقد توصلت الدراسة إلى أن الوقت اللازم للقيام بعملية التدقيق وحجم الشركة محل التـدقيق ومـدى فعالية نظام الرقابة الداخلية وكفاءة التدقيق الداخلي، من أهم العوامل المؤثرة في تحديد أتعـاب التدقيق من وجهة نظر المدققين، وأما بالنسبة لوجهة نظر إدارة الشركات محل التدقيق، فقد بينت أن حجم مكتب التدقيق ومدى فاعلية الرقابة الداخلية وشهرة مكتب التدقيق مـن أهـم العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق.

5. دراسة قطب والخاطر (2004) بعنوان: "العوامل المؤثرة فـي تحديد أتعـاب مراجعـة الحسابات".

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق للشركات المدرجة في سوق الدوحة للأوراق المالية لعام 2002، وقد تناولت الدراسة العوامل والمتغيرات التالية: (عدد ساعات التدقيق، وإجمالي أصول الشركة موضع التدقيق، ونسبة المـدينين إلـى إجمـالي الأصول، ونسبة العائد على الإستثمار، وعدد فروع الشركة محل التدقيق، وصافي الربح، وعدد المدققين بمكتب التدقيق، وعدد عمليات التدقيق، وعدد عمليات الخدمات الإستشارية، وإيرادات مكتب التدقيق من خدمات التدقيق، وإيرادات مكتب التدقيق من الخدمات الإستشارية)، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحثان بتوزيع (60) إستبانة على مكاتب التدقيق التي تزاوّل العمل في دولة قطر، وذلك للتعرف على أثر تلك العوامل من وجهة نظر المدققين العاملين في تلك المكاتب على أتعاب التدقيق، وقد تم إستخدام كل من معامل ارتباط بيرسون والانحدار المتعدد لإجراء التحليل الإحصائي، وقد أظهرت نتائج ارتباط بيرسون وجود ارتباط إيجابي بين أتعاب التدقيق، وكل مـن قيمة أصول الشركة موضع التدقيق، وعدد فروعها وربحياتها، ونسبة المدينين إلى إجمالي الأصول،

وعدد ساعات العمل اللازمة لإنجاز عملية التدقيق ونوع القطاع الذي تعمل به الشركة، وأظهرت نتائج الإنحدار المتعدد أن أكثر العوامل أهمية من حيث التأثير على أتعاب التدقيق هي: وحجم الشركة موضع التدقيق، وربحياتها، ونوع القطاع الذي تعمل به، وحجم العمل يمكنه بالتدقيق، ومدى تقديم مكتب التدقيق للخدمات الاستشارية للشركة موضع التدقيق.

3- 2- 1: الدراسات باللغة الإنجليزية:

1. دراسة (Harjoto et al. (2015 بعنوان:

"The Impact of Demographic Characteristics of CEOs and Directors on Audit Fees and Audit Delay."

هدفت هذه الدراسة إلى إختبار أثر جنس وعرق المدير التنفيذي وجنس وعرق أعضاء مجلس الإدارة وتحديداً (لجنة التدقيق) على كل من أتعاب التدقيق وتوقيت عملية التدقيق، وقد أجريت الدراسة على عينة مكونة من 1642 شركة أمريكية تم الحصول عليها من مركز للبحوث في أسعار الأسهم الأمريكية (CRSP) للفترة (2002-2010)، وقد تم استخدام أسلوب الإنحدار المتعدد لتحديد أثر المتغيرات المستقلة، وهي جنس وعرق عضو مجلس الإدارة والمدير التنفيذي وإستقلالية وخبرة أعضاء مجلس الإدارة، ودرجة تأثير وجود أنشئ في منصب مدير عام، على المتغير التابع وهو أتعاب التدقيق الخارجي وتوقيت توفيق المدفوق لتقريره، وقد أظهرت نتائج الدراسة أن الشركات التي يكون فيها المدير العام أو عضو مجلس الإدارة أنشئ وأيضاً من الأقليات العرقية، تتحمل أتعاب تدقيق أكثر بكثير من تلك الشركات التي تقتصر على وجود الذكور فقط، كذلك أظهرت نتائج الدراسة أن الشركات التي يكون مديرها العام أنشئ وتزيد في مجالس إدارتها نسبة الإناث أو الأقلية العرقية، تتمتع بوقت تدقيق أقصر من الشركات الأخرى، وأخيراً توصلت الدراسة الى أن وجود أنشئ في منصب مدير عام ووجود مديرين من الأقليات العرقية يرتبط بفترة توفيق تدقيق أقصر.

2. دراسة Kikhia (2015) بعنوان:

'Determination of Audit Fees: Evidence from Jordan'.

هدفت هذه الدراسة بشكل عام إلى معرفة العوامل المؤثرة في مستوى أتعاب التدقيق الخارجي من قبل الشركات الأردنية لمدففي الحسابات في الأردن. وتركز هذه الدراسة بشكل خاص على التحقق من تأثير كلا من حجم الشركة الخاضعة للتدقيق، ودرجة تعقيد عملياتها، وربحياتها، ومخاطرها المالية، وحجم مكتب التدقيق، وفترة التدقيق، على أتعاب التدقيق. تكونت عينة الدراسة من الشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان وعددها 117 شركة أردنية غير مالية للفترة (2010-2012)، توفرت فيها معايير الإختبار المطلوبة مستخدماً أسلوب معامل الإنحدار المتعدد، وقد أظهرت الدراسة النتائج التالية:

1. أن حجم الشركة الخاضعة للتدقيق هو المحدد الأكبر لأتعاب التدقيق.
2. أن هناك مؤشر لوجود علاقة سلبية تربط بين مخاطر العميل المالية وأتعاب التدقيق.
3. لا توجد علاقة مهمة إحصائياً بين فترة التدقيق وأتعاب التدقيق الخارجي.

3. دراسة Kikhia (2014) بعنوان:

'Board Characteristics, Audit Committee Characteristics, and Audit Fees: Evidence from Jordan'.

هدفت هذه الدراسة إلى إختبار نوع العلاقة التي تربط بين الخصائص التي يتمتع بها مجالس الإدارة في الشركة والمتمثلة في إستقلالية وخبرة وحجم المجالس مع أتعاب التدقيق الخارجي، وهدفت أيضاً إلى إختبار نوع العلاقة التي تربط بين خصائص أعضاء لجنة التدقيق والمتمثلة في إستقلالية وخبرة وعدد إجتماعات لجنة التدقيق وبين أتعاب التدقيق الخارجي في الأردن. وقد إفتترضنت هذه الدراسة وجود علاقة إيجابية بين كل من إستقلالية أعضاء مجالس الإدارة وخبراتهم وعدد أعضاء

المجاس مع أتعاب التدقيق الخارجي، وافترضت أيضاً وجود علاقة إيجابية تربط بين إستقلالية وخبرة وعدد إجتماعات لجنة التدقيق مع أتعاب التدقيق الخارجي، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بإجراء الإختبار على 112 شركة خدمية وصناعية مدرجة في بورصة عمان للفترة (2010-2012)، وقد إستخدم الباحث في دراسته أسلوب الإنحدار المتعدد OLS، وقد أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين إستقلالية وخبرات رئيس وأعضاء مجلس الإدارة في الشركة وأتعاب التدقيق الخارجي ووجود علاقة إيجابية بين عدد أعضاء مجلس الإدارة وأتعاب التدقيق، ووجود علاقة إيجابية أيضاً تربط بين إستقلالية لجنة التدقيق وأتعاب التدقيق الخارجي، إلا أنه لم يتوصل الباحث بدراسته إلى وجود أي مؤشر لعلاقة مهمة تربط بين خبرات وعدد إجتماعات أعضاء لجنة التدقيق وأتعاب التدقيق الخارجي.

4. دراسة Esmaeili et al. (2014) بعنوان:

"The Relationship Between Ownership Structure and Audit Fee in Companies Listed in Tehran Stock Exchange".

هدفت هذه الدراسة إلقاء الضوء على أثر هيكل ملكية الشركة وحجم الذ-دقيق المطل-وب على تحديد أتعاب التدقيق الخارجي. وقد تم تطبيق الدراسة على عينة تكونت م-ن 64 ش-ركة إيرانية مدرجة في بورصة طهران للفترة (2008-2012)، تم إختيارهم ممن تنطبق عليهم شروط البحث المطلوبة مستخدماً أسلوب الإنحدار المتعدد والتحليل الإحصائي الوصفي لإختبار فرض-يات الدراسة، والتي تشير إلى وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين نس-بة ملكية المؤسس-ين وأتعاب التدقيق الخارجي، ووجود علاقة إيجابية بين إستقلالية مجا-س الإدارة وأتع-اب الذ-دقيق، ووجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين نسبة المديرين الذين يمثلون مستثمرين مؤسسين و-ي الشركة وأتعاب التدقيق، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أنه كلما زادت نسبة ملكية المديرين الذين

يمثلون مؤسسين مستثمرين، تفل أتعاب التدقيق المدفوعة في الشركات المبحوثة، وأنه لا توجد هناك علاقة تربط بين وجود نسبة كبيرة من الملاك المؤسسين وفيمة أتعاب التدقيق المدفوعة في الشركات العينة.

5. دراسة (Huang et al. (2014 بعنوان:

'Corporate Executive's Gender and Audit Fees'.

هدفت هذه الدراسة إلى إختبار أثر وجود تنوع في جنس أعضاء الإدارة التنفيذية في الشركة على تحديد قيمة أتعاب التدقيق الخارجي، وتم إجراء الإختبار على عينة مكونة من 8402 شركة صناعية أمريكية من أصل 14949 مشاهدة مدرجة في بورصة نيويورك للفترة 2003-2010، مستخدماً أسلوب الانحدار البسيط والانحدار المتعدد، وقد أظهرت نتائج الدراسة أن الشركات التي يشغل فيها منصب مدير تنفيذي أنشئ تدفع أتعاب تدقيق أعلى من تلك التي يشغل منصب مدير تنفيذي فيها رجل.

6. دراسة (Hassan et al. (2014 بعنوان:

'Impact of Corporate Governance on Audit Fee: Empirical Evidence from Pakistan'.

هدفت هذه الدراسة لمعرفة أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على تحديد أتعاب التدقيق الخارجي لعينة تكونت من 37 شركة مساهمة عامة مدرجة في سوق كراتشي المالوي (KSH) للفترة (2009-2012)، وقد تم استخدام أسلوب الانحدار المتعدد لمعرفة أثر المتغير المستقل وهو حوكمة الشركات على أتعاب التدقيق، وتم التعبير عن حوكمة الشركات من خلال خمسة متغيرات (إستقلالية مجالس الإدارة، وحجم مجالس الإدارة، والجمع بين منصب رئيس مجلس الإدارة والمدير العام، ومكافآت لجنة التدقيق، وإستقلالية لجنة التدقيق)، كذلك تم استخدام بعض المتغيرات

الضابطة مثل حجم الشركة والرافعة المالية وحجم مكتب التدقيق، وقد أظهرت نتائج الدراسة أن هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين حوكمة الشركات وأتعاب التدقيق الخارجي، وأن هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية تربط حجم الشركة المدقق عليها والرافعة المالية للشركة مع أتعاب التدقيق الخارجي.

7. دراسة (Ittonen et al. 2011) بعنوان:

'Does Female Representation on Audit Committees Affect Audit Fees?'

هدفت هذه الدراسة إلى إيجاد العلاقة بين وجود أعضاء إناث في لجنة التدقيق وبين أتعاب التدقيق الخارجي، وافترضت الدراسة أن التنوع بين الجنسين في لجان التدقيق، يعكس أثراً على التدقيق الخارجي ومن ثم على أتعاب التدقيق الخارجي، وقد تم تطبيق الدراسة على عينة مكونة من 500 شركة أمريكية غير مالية للفترة (2006-2008)، باستخدام تحليل الانحدار المتعدد، وقد توصلت نتائج الدراسة إلى أن أتعاب التدقيق تنخفض بشكل ملحوظ بوجود أنثى بمنصب رئيس لجنة التدقيق في الشركة. ومن منظور توقعات الطلاب على التدقيق أشارت نتائج الدراسة إلى أن وجود أنثى بمنصب رئيس لجنة التدقيق يقلل من الحاجة إلى الضمانات التي يوفرها المدققين الخارجيين، ومن جانب منظور العرض فإن وجود إناث بمنصب رئيس وعضو في لجان التدقيق يقلل من أتعاب التدقيق المطلوبة وذلك بالتأثير على تقييم المدقق لمخاطر التدقيق، على سبيل المثال، عن طريق تحسين فعالية أنشطة الرقابة الداخلية أو من خلال تعزيز زهده ومصداقية التقارير المالية. وخلصت الدراسة إلى أن التنوع بين الجنسين في لجان التدقيق يرتبط بعلاقة سلبية مع أتعاب التدقيق.

8. دراسة (Yin and Hung (2011 بعنوان:

Association between Ownership Structures, Board Independence and Audit Fees in Hong Kong SAR".

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر هيكل الملكية وإستقلالية مجالس الإدارة على أتعاب التدقيق الخارجي، وقد أجريت الدراسة على عينة مكونة من 65 شركة مدرجة في بورصة هونغ كونج سنغ (Hong Kong Sing index- listed)، للفترة (2007-2009)، وقد أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة سلبية بين وجود مديرين غير تنفيذيين (مستقلين) في مجالس الإدارة وأتعاب التدقيق، وعدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين هيكل الملكية وأتعاب التدقيق، كذلك أشارت النتائج إلى وجود علاقة إيجابية تربط بين وجود مديرين ممن يملكون نسبة كبيرة من أسهم الشركة وأتعاب التدقيق، بينما توجد هناك علاقة سلبية تربط بين وجود مديرين لا يملكون أسهم في الشركة وأتعاب التدقيق.

9. دراسة (Prokofieva and Muniandy (2011 بعنوان:

'Board Composition and Audit Fee".

هدفت هذه الدراسة الى فحص أثر الإجراءات التي إتخذتها الحكومة الروسية في الآونة الأخيرة، والتي هدفت إلى تعزيز ممارسة حوكمة الشركات وتنقية دور مجالس الإدارة في رقابة الإدارة التنفيذية للشركات، وذلك في محاولة لزيادة الطلب على جودة عالية من خدمات التدقيق، تم تطبيق الدراسة على عينة تكوّن من 147 شركة روسية لفحص أثر بعض خصائص مجالس الإدارة على أتعاب التدقيق، وقد أظهرت نتائج الأندادار المتعدد الى وجود أثر ذات دلالة إحصائية لكل من عدم الجمع بين منصبى رئيس مجالس الإدارة والمدير العام وإستقلالية مجالس الأدارة من ناحية وبين أتعاب التدقيق من ناحية أخرى.

10. دراسة Lajmi and Gana (2011) بعنوان:

"Audit fees, External Auditor's Reputation and Characteristics of the Director's Board: The Case of Belgian Context".

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار أثر بعض آليات حوكمة الشركات على جودة التدقيق الخارجي لعينة تكونت من 97 شركة بلجيكية للفترة (2003-2007)، وقد تم التعبير عن جودة التدقيق الخارجي من خلال أتعاب التدقيق، كذلك تمثأت آليات حوكمة الشركات بحجم مجالس الإدارة، واستقلالية مجالس الإدارة، والإزدواجية في الجمع بين مناصبي رئيس مجالس الإدارة والمدير العام، وعدد إجتماعات مجالس الإدارة خلال السنة، وقد أظهرت نتائج الدراسة بأن حجم مجالس الإدارة واستقلاليتها تعتبر من العوامل المهمة في التأثير على جودة التدقيق الخارجي والذي تم التعبير عنه من خلال أتعاب التدقيق.

11. دراسة Lifschutz et al. (2010) بعنوان:

"Corporate Governance Characteristics and External Audit fees: A study of Large Public Companies in Israel".

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مدى العلاقة التي تربط بين حوكمة الشركات وأتعاب التدقيق الخارجي في الشركات الكبرى في إسرائيل. وقد افترض الباحثون وجود علاقة إيجابية بين حوكمة الشركات وأتعاب التدقيق، تكونت عينة الدراسة من 60 شركة كبرى عامة غير مالية إسرائيلية مدرجة في بورصة تل أبيب لعام 2007، تم الحصول على بياناتها من خلال الفوائم المالية للشركات المدرجة، وقد تم استخدام أسلوب الإنحدار الخطي المتعدد لقياس أثر المتغيرات المستقلة والمتمثلة في (نسبة مديري خارجيين (مستقلين) في لجنة التدقيق، نسبة المديرين خارجيين (مستقلين) في مجالس الإدارة، نسبة الأعضاء الذين لديهم خبرات مالية في لجنة التدقيق)، على المتغير التابع أتعاب التدقيق الخارجي، أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة إيجابية بين إستقلالية

مجالس الإدارة وبين أتعاب التدقيق الخارجي، ووجود علاقة إيجابية بين نسبة عدد اجتماعات لجنة التدقيق وأتعاب التدقيق الخارجي، وقد أشار الباحثون بأن نتائج هذه الدراسة تنطبق مع وجهة النظر القائلة على الطلب على خدمات التدقيق حيث أن الشركات التي تتمتع بخصائص حوكمة شركات قوية تتطلب ضمانات قوية وإضافية من المدققين وجودة أعلى لعملية التدقيق، وهذا يؤدي بدوره إلى ارتفاع أتعاب التدقيق الخارجي.

12. دراسة Desender *et al.* (2009) بعنوان:

'Board Characteristics and Audit Fees: Why Ownership Structure matters?'

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار أثر هيكل الملكية وتنوع مجالس الإدارة على الطلب على خدمات المدقق الخارجي، وقد تم تطبيق هذه الدراسة على عينة تكونت من جميع الشركات الغير مالية المدرجة في سوق مدريد المالي، والشركات متوسطة الى كبيرة الحجم غير المالية من سوق باريس المالي، والتي بلغ عددها 247 شركة لسنة 2007، أظهرت نتائج الدراسة والتي استخدمت أسلوب الانحدار البسيط (OLS. Regression)، إلى أن هيكل الملكية له تأثير كبير على أولويات مجالس الإدارة في التركيز على توفير الموارد بدل من الاهتمام بالرقابة والطلب على التدقيق الخارجي، بالرغم من أن السائد لدى الشركات عامة هو التركيز على الرقابة، وقد توصلت الدراسة أيضاً إلى أن هناك علاقة إيجابية تربط بين إستقلالية المجالس والجمع بين مناصبي رئيس مجالس الإدارة والمدير التنفيذي مع أتعاب التدقيق.

13. دراسة Gul *et al.* (2008) بعنوان:

'Board Diversity and the Demand for Higher Audit Effort'

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار أثر وجود إناث أعضاء في مجالس الإدارة على زيادة الطلب على خدمات التدقيق والذي تم قياسه بأتعاب التدقيق، وقد تم تطبيق الدراسة على عينة تكونت من

2784 مشاهدة للفترة (2001-2003) في هونغ كونغ، وقد أظهرت نتائج تحليل الانحدار المتعدد وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين وجود أئني في مجلس الإدارة على الأول، ونسبة الأناث في مجلس الإدارة من ناحية وألناب التدقيق من ناحية أخرى، ونفترح هذه النتائج أن وجود إناث في مجلس إدارة الشركة يؤدي إلى زيادة الجهود المطلوبة من المدوق الخارجي ومن ثم زيادة في ألناب التدقيق.

14. دراسة (Vafeas and Waegelin (2007) بعنوان:

"The Association between Audit Committees, Compensation Incentives, and Corporate Audit fees".

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر كل من لجنة التدقيق والحوافز الممنوحة للإدارة التنفيذية على ألناب التدقيق، وقد تم تطبيق هذه الدراسة على أكبر 500 شركة صناعية أمريكية في عام 2001، حيث قام الباحثان بالحصول على المعلومات المتعلقة بألناب التدقيق وتعويضات المديرين من خلال التقارير المالية السنوية المتوفرة عن ثلاث سنوات (2003-2001).

وقد تم استخدام أسلوب الانحدار المتعدد لقياس أثر المتغيرات المستقلة (عدد الأعضاء المستقلين في لجنة التدقيق والخبرة المتوفرة للأعضاء والحوافز التعويضية للإدارة التنفيذية)، على المتغير التابع وهو ألناب التدقيق، وقد توصل الباحثان إلى وجود علاقة إيجابية بين عدد الأعضاء المستقلين في لجنة التدقيق والخبرة المتوفرة لدى أعضائها مع مستوى ألناب التدقيق، وذلك في الشركات التي تكون فيها مهام لجنة التدقيق متممة لعمل المدوق الخارجي، كما أشار الباحثان في نتائجهما إلى وجود علاقة عكسية بين الحوافز الممنوحة للإدارة التنفيذية وألناب التدقيق.

15. دراسة Goodwin and Kent (2006) بعنوان:

"The Relation between External Audit Fees, Audit Committee Characteristics and Internal Audit".

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار أثر وجود لجنة التدقيق، ووجود قسم للتدقيق الداخلي في الشركات المساهمة الأسترالية على أتعاب التدقيق الخارجي، حيث افترضت هذه الدراسة أن الوجود الفعال لقسم التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق يرتبط بأتعاب عالية نظراً لزيادة الإختبارات المطلوبة للتوصل إلى مستوى عال لجودة عملية التدقيق، وقد قام الباحثان بتوزيع إستبانة على جميع الشركات المدرجة في بورصة أستراليا المكونة من 1400 شركة تقريباً في شهر أكتوبر 2002، وبلغت نسبة الإستجابة 29%، قام الباحث باستخدام أسلوب الإنحدار المتعدد لقياس أثر المتغيرات المستقلة على أتعاب التدقيق بإعتباره متغير تابع، وقد توصل الباحثان إلى أن هناك علاقة إيجابية بين وجود لجنة التدقيق وعدد إجتماعاتها مع أتعاب التدقيق الخارجي، ووجود علاقة إيجابية بين فعالية التدقيق الداخلي وأتعاب التدقيق الخارجي.

16. دراسة Abbott et al. (2003) بعنوان:

"The Association between Audit Committee Characteristics and Audit Fees".

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح العلاقة بين خصائص لجنة التدقيق وأتعاب التدقيق، بالإعتماد على البيانات التي تم جمعها بموجب تعليمات الإفصاح عن الأتعاب الصادرة عن السوق المالي البريطاني، وقد تم افتراض وجود علاقة إيجابية بين إرتفاع أتعاب التدقيق وبين مجموعة عوامل منها إستقلالية لجنة التدقيق، والخبرة المالية لأعضائها، وعدد الإجتماعات التي تعدها خلال العام. وقد تكونت عينة الدراسة من 492 شركة من الشركات المدرجة في بورصة لندن خلال الفترة من تاريخ 05-02-2001 ولغاية 30-06-2001، وقد أظهرت نتائج الدراسة وجود

علاقة إيجابية بين إستقلالية لجنة التدقيق والخبرة المالية للجنة مع أتعاب التدقيق. أما بالنسبة لعدد الاجتماعات فقد وجد أنه لا توجد علاقة تربطها بانتعاب عملية التدقيق.

17. دراسة Carcello *et al.* (2002) بعنوان:

'Board Characteristics and Audit Fees'.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر خصائص مجالس الإدارة على أتعاب التدقيق لعينة من الشركات الأميركية كبيرة الحجم وعددها 1000 شركة. طرحت الدراسة وجهتي نظر حول أثر خصائص مجالس الإدارة على أتعاب التدقيق. أما وجهة النظر الأولى فتتمثل بأن مجالس الإدارة الذي يتمتع بالإستقلالية ويتميز أعضائه بالخبرة الكافية سوف يزيد من نطاق التدقيق، وهذا بدوره يؤدي إلى زيادة أتعاب التدقيق، وأما وجهة النظر البديلة فتتمثل بأن تمتع مجالس الإدارة بالإستقلالية والخبرة الكافية يؤدي الى تقليل مخاطر التدقيق، ومن ثم تقليل الجهود المبذولة من قبل المدقق الخارجي، وهذا بدوره يؤدي إلى تخفيض أتعاب التدقيق الخارجي. وقد جاءت نتائج الدراسة لندعم وجهة النظر الأولى وخلصت إلى وجود علاقة إيجابية بين إستقلالية مجالس الإدارة وخبرة أعضائه وأتعاب التدقيق المدفوعة للمدقق الخارجي.

18. دراسة Peel and Mark (2001) بعنوان:

'The Relation between Governance Structure and Audit Fees Pre-Cadbury: Some Empirical Findings'.

هدفت هذه الدراسة الى إختبار أثر عدد من المتغيرات المرتبطة بخصائص مجالس الإدارة (عدد الأعضاء غير التنفيذيين (المستقلين) في مجالس الإدارة، ومدى الجمع بين منصب المدير العام والعضوية في مجالس إدارة الشركة، ومعدل تركيز الملكية) على أتعاب التدقيق الخارجي، وهدوت أيضا إلى توضيح ماهية العلاقة بين أتعاب التدقيق التي يتقاضاها المدقق من جراء عملية

التدقيق وبين تلك التي يتفادها من جراء تقديمه لخدمات أخرى، وقد أجريت الدراسة على عينة مكونة من 132 شركة بريطانية للعام 1992، باستخدام أسلوب الإنحدار المتعدد، وقد أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين أتعاب التدقيق التي يتفادها مكتب التدقيق من جراء عملية التدقيق، وبين الأتعاب التي يتفادها من جراء قيامه بتقديم خدمات أخرى، كما أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة عكسية ذات دلالة إحصائية بين كل من نسبة تركيز الملكية وعضوية المدير العام في مجالس إدارة الشركة مع أتعاب التدقيق، وكذلك أظهرت النتائج عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين عدد أعضاء مجالس الإدارة غير التنفيذيين (المستقلين) وأتعاب التدقيق. والجدول (3-1) يعرض ملخصاً بالدراسات السابقة.

جدول رقم (3-1)
ملخص الدراسات السابقة

الدراسات باللغة العربية				
إسم الباحث وسنة الدراسة	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	عينة الدراسة	نتائج الدراسة
1-دراسة سـ -ويدان، (2010)	"بعض العوامل المحددة لأتعاب التدقيق: دراسة مبدئية على الشركات المدرجة في بورصة عمان"	هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر العبد من العوامل (حجم الشركة ودرجة تعقيد عملياتها ومخاطر التدقيق ونوع القطاع الذي تنتمي إليه الشركة وحجم مكتب التدقيق) على تحديد أتعاب التدقيق.	عينة الدراسة: (107) شركة من الشركات الأرنبية المدرجة في بورصة عمان لعام 2004، أسلوب التحليل: الإنحدار المتعدد	أظهرت النتائج وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية تربط بين كل من حجم الشركة موضع التدقيق وعدد فروعها وحجم مكتب التدقيق وبين أتعاب التدقيق، كذلك أظهرت أن هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين أتعاب التدقيق لقطاع البنوك من ناحية وأتعاب التدقيق للقطاعات الأخرى من ناحية أخرى، وتبين أن لكل قطاع على حدا أن حجم الشركة موضع التدقيق يعتبر أهم العوامل المحددة لأتعاب المدقق لكل قطاع من القطاعات المبحوة،
2-دراسة خـ -ف (2008)	"أثر عوامل حجم وربحية البندوك التجارية الأرنبية على أتعاب المدققين الحسابات دراسة مسحية	هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أثر عوامل حجم البنوك التجارية الأرنبية التي تم قياسها بحجم وع أصولها وربحية البندوك التجارية الأرنبية المتمثلة بمجموعة من نسب الربحية	عينة الدراسة: جميع بيانات البنوك بالإعتماد على تقاريرها السنوية أو الفام بزيارات ميدانية لها للعدة من 2002 - 2006 أسلوب التحليل: الإنحدار الخطي وتحليل التباين	وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن أتعاب مدققي الحسابات تتأثر بالعوامل المستقلة السابقة جميعها وأن هناك ارتباطاً هاماً بين مدققي الحسابات وكل من حجم البندوك والعائد على الإستثمار.

		وهي حافة مجمل الـ ربح وحافة صافي الربح والعائد على الأصول والعائد على حقوق الملكية والعائد على الاستثمار على أتعاب مدقق الحسابات الخارجي في الأردن		
3-دراسة الشـاطري والعنفـري (2006)	"إنخفاض مسـئوى أتعاب المراجعة وآثاره على جـودة الأداء المهني"	هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر انخفاض مستوى أتعاب التدقيق على كل من جودة الأداء المهني، ونمـو المكنـة ب المهنيـة ويزايد أـعداد منسـوبيها، وإرتكـاب التجـاوزات المهنيـة.	عينة الدراسة: جميع مكاتب التدقيق في المملكة العربية السعودية أسلوب الدراسة: تم توزيع إستبانة	أظهرت نتائج الدراسة عدم وجود تأثير كبير لـإنخفاض الأتعاب المهنية على جـودة الأداء المهني، وأظهرت أيضاً أن هذا الانخفاض يؤدي إلى عزوف المهنيين عن المهنة، وعدم لجذب الكفاءات المهنية، وكذلك زيادة حدة المنافسة، وزيادة التجاوزات المهنية. وأظهرت ارتفاع درجة تأثير ظاهرة إنخفاض الأتعاب المهنية على مكاتب التدقيق صغيرة الحجم والمتوسطة الحجم والكبيرة
4-دراسة الدحود (2005)	"العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة المالية في سورية: دراسة ميدانية"	هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العوامل التي تؤثر في تحديد أتعاب التدقيق في سورية، وفـيـاس وتحليل الأهمية لهذه العوامل من وجهة نظر كل من الشركات موضع التدقيق ومدفعي الحسابات، بهـدف التعرف على أهمية كل منها في تحديد مستوى أتعاب التدقيق	عينة الدراسة 75 مـدفق حسابات قانوني و 75 إدارة الشركات المساهمة محل التدقيق في مدينة دمشق، أسلوب الدراسة: إستبانة	توصلت الدراسة إلى أن الوقت اللازم للقيام بعملية التدقيق وحجم الشركة محل التدقيق ومدى فعالية نظام الرقابة الداخلية وكفاءة التدقيق الداخلي من أهم العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق من وجهة نظر إدارة الشركات محل التدقيق فقد بينت أن حجم مكتب التدقيق ومدى فاعلية الرقابة الداخلية وشهرة مكتب التدقيق من أهم العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق.
5-دراسة قطـب والـخـاطر (2004)	العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراجعة الحسابات.	هدفت هذه الدراسة إلى التوصل إلى العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المدقق الخارجي للشركات المدرجة في سوق الدوحة للأوراق المالية لعام 2002،	عينة الدراسة: بتوزيع 60 إستبانة على مكاتب التدقيق التي تزاوّل العمل في دولة قطر. وقد تم إستخدام كل من معامل ارتباط بيرسون والانحدار المتعدد لإجراء التحليل الإحصائي	أظهرت النتائج ارتباط إيجابي بين أتعاب التدقيق، وكل من قيمة أصول الشركة موضع التدقيق، وعدد فروعها وربحيتهـا، ونسبة المدينين إلى إجمالي الأصول، وعدد ساعات العمل اللازمة لإنجاز عملية التدقيق ونوع القطاع الذي تعمل به الشركة، وأظهرت النتائج أن أكثر العوامل أهمية من حيث التأثير على أتعاب التدقيق هو حجم الشركة موضع التدقيق، وربحيتهـا، ونوع القطاع الذي تعمل به، وحجم العمل بمكتب التدقيق، ومدى تقديم مكتب التدقيق للخدمات الإستشارية للشركة موضع التدقيق.
الدراسات باللغة الإنجليزية				
إسم الباحث وسنة الدراسة	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	منهجية الدراسة	نتائج الدراسة
1-	"The impact of	هدفت هذه الدراسة إلى	عينة الدراسة: 1642	أظهرت نتائج الدراسة أن الشركات التي يكون

Harjoto et al., (2015)	demographic characteristics of CEOs and directors on Audit fees and Audit delay"	إختبار أثر جـنس وعـرق المدير التنفيذي وجـنس وعـرق أعضاء مجالس الإدارة ونحيداً (لجنة التدقيق) على كل من أتعاب التدقيق ووقت عملية التدقيق	شركة أمريكية تم الحصول عليها من مركز للبحوث في أسعار الأسهم الأمريكية (CRSP) للفترة 2002-2010) أسلوب التحليل: معامل الإنحدار المتعدد	فيها المدير العام أو عضو مجلس الإدارة أثنى وأيضاً من الأقليات العرقية تتحمل أتعاب تدقيق أكثر بكثير من تلك الشركات التي تقتصر على وجود الذكور فقط، كذلك أظهرت نتائج الدراسة أن الشركات التي يكون مديروها العام أثنى وتزيد في مجالس إدارتها نسبة الإناث أو الأقليات العرقية تتمتع بوقت تدقيق أقصر من الشركات الأخرى، وأخيراً توصلت الدراسة إلى أن وجود أثنى في منصب مدير عام ووجود مدراء من الأقليات العرقية يرتبط بفترة توفيت تدقيق أقصر.
2- Kikhia, (2015)	"Determination of Audit Fees. Evidence from Jordan"	هدفت هذه الدراسة بشكل عام إلى معرفة العوامل المؤثرة في مستوى أتعاب التدقيق الخارجي من قبل الشركات الأردنية لم تدقي الحسابات في الأردن	عينة الدراسة: 117 شركة أردنية غير مالية من أصل 350 مشاهددة للفترة 2002-2010. أسلوب التحليل: معامل الإنحدار المتعدد	وقد أظهرت الدراسة النتائج التالية: 1- أن حجم الشركة الخاضعة للتدقيق هو المحدد الأكبر لأتعاب التدقيق. 2- أن هناك مؤشراً لوجود علاقة سلبية تربط بين مخاطر العمل المالية وأتعاب التدقيق. 3- لا توجد علاقة مهمة إحصائية بين فترة التدقيق وأتعاب التدقيق الخارجي.
3- Kikhia, (2014)	Board Characteristics, Audit Committee Characteristics, and Audit Fees: Evidence from Jordan".	هدفت هذه الدراسة إلى إختبار نوع العلاقة التي تربط بين الخصائص التي يتمتع بها مجالس الإدارة في الشركة والمتمثلة في إستقلالية وجود وحجم المجلس مع أتعاب التدقيق الخارجي، وهدفت أيضاً إلى إختبار نوع العلاقة التي تربط بين خصائص أعضاء لجنة التدقيق والمتمثلة في إستقلالية وجود وعدد اجتماعات لجنة التدقيق وبين أتعاب التدقيق الخارجي في الأردن	عينة الدراسة: 112 شركة خدمية وصناعية من أصل 336 مشاهددة مدرجة في سوق عمان المالي (ASE) للفترة 2010-2012) أسلوب التحليل: معامل الإنحدار المتعدد (ols)	أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية تربط بين إستقلالية وجودات رئيس وأعضاء مجالس الإدارة وفي الشركة وأتعاب التدقيق الخارجي ووجود علاقة إيجابية بين عدد أعضاء مجالس الإدارة وأتعاب التدقيق، ووجود علاقة إيجابية أيضاً تربط بين إستقلالية لجنة التدقيق وأتعاب التدقيق الخارجي، إلا أنه لم يتوصل الباحث بدراسته إلى وجود أي مؤشراً لعلاقة مهمة تربط بين خبرات وعدد اجتماعات أعضاء لجنة التدقيق وأتعاب التدقيق
4- Esmaeili et al, (2014)	The Relationship Between Ownership Structure and Audit fee in Companies Listed in Tehran Stock Exchange".	هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أثر هيكل ملكية الشركة وحجم التدقيق المطلوب على تحديد أتعاب التدقيق الخارجي	عينة الدراسة: 64 شركة إيرانية مدرجة في بورصة طهران للفترة (2008-2012) أسلوب الدراسة: معامل الإنحدار المتعدد	وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين نسبة ملكية المؤسسين وأتعاب التدقيق الخارجي، ووجود علاقة إيجابية بين إستقلالية مجالس الإدارة وأتعاب التدقيق، ووجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين نسبة المدراء الذين يمثلون مستثمرين مؤسسين في الشركة وأتعاب التدقيق، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أنه كلما زادت نسبة ملكية المدراء الذين يمثلون مؤسسين مستثمرين تقل أتعاب التدقيق المدفوعة في الشركات المبحوثة، وأنه لا توجد هناك علاقة

				تربط بين وجود نسبة كبيرة من الملاك المؤسسين وقيمة أتعاب التدقيق المدفوعة في الشركات العينة
5- Huang and Lee, (2014)	'Corporate Executive's Gender and Audit Fees'.	الوصول إلى نتيجة أثر وجود تنوع في الجنس أعضاء الإدارة التنفيذية في الشركة على تحديد قيمة أتعاب التدقيق	عينة الدراسة: 8402 شركة صناعية أمريكية من أصل 14949 مشاهدة مدرجة في بورصة النيويورك عن المدة 2003-2010 أسلوب الدراسة: أسلوب الانحدار البسيط والمتعدد	أظهرت نتائج الدراسة أن الشركات التي يشغل فيها منصب مدير تنفيذي أنشئ تدفع أتعاب تدقيق أعلى من تلك التي يشغل منصب مدير تنفيذي فيها رجل.
6- Hassan et al., (2014)	'Impact of Corporate Governance on Audit Fee: Empirical Evidence from Pakistan'.	هدفت الدراسة إلى إثبات أن 1 - هل هناك علاقة بين حجم الشركة والرافعة المالية للشركة مع أتعاب التدقيق الخارجي. 2 - هل هناك أي علاقة بين حجم مكتب التدقيق وأتعاب التدقيق الخارجي	عينة الدراسة: 37 شركة مساهمة عامة مدرجة في سوق كرايتشي المالي من أصل 45 مشاهدة للفترة (2009-2012) أسلوب الدراسة: معامل الانحدار المتعدد	ظهرت نتائج الدراسة أن هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين حوكمة الشركات وأتعاب التدقيق الخارجي، وأن هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية تربط حجم الشركة المدفوع عليها والرافعة المالية للشركة مع أتعاب التدقيق الخارجي.
7- Ittonen et al , (2011)	"Does Female Representation on Audit Committees Affect Audit Fees?"	هدفت هذه الدراسة إلى إيجاد العلاقة بين وجود أعضاء إناث في لجنة التدقيق وبين أتعاب التدقيق الخارجي، وافترضت الدراسة أن التنوع بين الجنسين في لجان التدقيق يعكس أثراً على التدقيق الخارجي ومن ثم على أتعاب التدقيق الخارجي	عينة الدراسة: عينة مكونة من 500 شركة أمريكية غير مالية للفترة ما بين 2006-2008. أسلوب التحليل: (Cross-sectional regressions)	توصلت نتائج الدراسة إلى أن أتعاب التدقيق تنخفض بشكل ملحوظ بوجود أنثى بمنصب رئيس لجنة التدقيق في الشركة. ومن منظور توقعات الطلاب على التدقيق أشارت نتائج الدراسة إلى أن وجود أنثى بمنصب رئيس لجنة التدقيق تقلل من الحاجة إلى الصدمات التي يوفرها المدققين الخارجيين، ومن جانب منظور العرض فإن وجود إناث بمنصب رئيس وعضو في لجان التدقيق يقلل من أتعاب التدقيق المطلوبة وذلك بالتأثير على تنفيذ المدقق لمخاطر التدقيق، على سبيل المثال، عن طريق تحسين فعالية أنشطة الرقابة الداخلية أو من خلال تعزيز صحة ومصداقية التقارير المالية. وخلصت الدراسة إلى أن التنوع بين الجنسين في لجان التدقيق يرتبط بعلاقة سلبية

8- Yin & Hung, (2011)	The Association between Ownership Structures, Board Independenece and Audit Fees in Hong Kong SAR"	هدفت هذه الدراسة إلى إيجاد تأثير هيكل الملكية وإستقلالية مجالس الإدارة على أتعاب التدقيق الخارجي.	عينة الدراسة: 65 شركة مدرجة في بورصة هونغ كونج سنج Hong Kong Seng (index- listed)، نملك تقارير تدقيق غير متحفظة للفترة من 2007- 2009 أسلوب التحليل: (Cross Sectional analysis)	أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة سلبية بين وجود مدراء غير تنفيذيين (مستقلين) في مجالس الإدارة وأتعاب التدقيق، وعدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين هيكل الملكية وأتعاب التدقيق، كذلك أشارت النتائج إلى وجود علاقة إيجابية تربط بين وجود مدراء مهتمين بملكون نسبة كبيرة من أسهم الشركة وأتعاب التدقيق، بينما توجد هناك علاقة سلبية تربط بين وجود مدراء لا يملكون أسهم في الشركة وأتعاب التدقيق.
9- Prokofieva & Muniandy, (2011)	'Board Composition and Audit fee'.	هدفت هذه الدراسة إلى فحص أثر الإجراءات التي اتخذتها الحكومة الروسية في الآونة الأخيرة والتي هدفت إلى تعزيز ممارسة حوكمة الشركات وتقوية دور مجالس الإدارة في رقابة الإدارة التنفيذية للشركات، وذلك في زيادة الطلب على جودة عالية من خدمات التدقيق	عينة الدراسة: 147 شركة روسية أسلوب الدراسة: معامل الانحدار المتعدد	أظهرت نتائج الانحدار المتعدد إلى وجود أثر ذات دلالة إحصائية لكل من عدم الجمع بين مناصبي رئيس مجالس الإدارة والمدير العام وإستقلالية مجالس الإدارة من ناحية وبين أتعاب التدقيق من ناحية أخرى.
10- Lajmi & Gana, (2011)	"Audit fees, External Auditor Reputation and Characteristics of Director's Board".	هدفت هذه الدراسة إلى اختبار أثر بعض آليات حوكمة الشركات على جودة التدقيق الخارجي	عينة الدراسة: 97 شركة بلجيكية للفترة (2003- 2007)،	أظهرت نتائج الدراسة بأن حجم مجالس الإدارة وإستقلاليته تعتبر من العوامل المهمة في التأثير على جودة التدقيق الخارجي والذي تم التعبير عنه من خلال أتعاب التدقيق.
11- Lifschutz. et al., (2010)	'Corporate Governance Characteristics and External Audit fees" A Study of Large Public Company in Israel.	هدفت هذه الدراسة إلى تبسيط الضوء على مدى العلاقة التي تربط بين حوكمة الشركات وأتعاب التدقيق الخارجي في الشركات الكبرى في إسرائيل	عينة الدراسة: 60 شركة غير مالكة مدرجة في بورصة تل أبيب لعام 2007 أسلوب الدراسة: معامل الانحدار الخطي المتعدد	وجود علاقة إيجابية وملحوظة بين إستقلالية المديرين في مجالس الإدارة وبين أتعاب التدقيق الخارجي، ووجود علاقة إيجابية بين نسبة عدد إجتماعات لجنة التدقيق المكلفة بالإشراف على عملية التدقيق وأتعاب التدقيق الخارجي،
12- Desender et. al., (2009)	'Board characteristics and audit fees: Why ownership structue matters"	هدف الباحث من خلال هذه الدراسة إلى دراسة وتقييم أثر هيكل الملكية ومجالس الإدارة على الطلب على خدمات المدقق الخارجي	عينة الدراسة: 247 شركة إسبانية وفرنسية لعام 2007 أسلوب الدراسة: معامل الانحدار البسيط (OLS)	أظهرت نتائج الدراسة (أن هيكل الملكية له تأثير كبير على أولويات مجالس الإدارة في التركيز على توفير الموارد بدل من الاهتمام بالرقابة والطلب على التدقيق الخارجي بالرغم من أن السائد لدى الشركات عامة هو التركيز على الرقابة، وقد توصلت الدراسة أيضا إلى أن هناك علاقة إيجابية تربط بين إستقلالية المجالس

				والجمع بين منصبي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي مع أتعاب التدقيق.
13- Gul et al., (2008)	'Board Diversity and the Demand for Higher Audit Effort':	هدفت هذه الدراسة إلى اختبار أثر وجود أعضاء في مجالس الإدارة على زيادة الطلب على خدمات التدقيق والذي تم قياسه بأتعاب التدقيق	عينة الدراسة: عينة تكونت من 2784 مشاهداً لمدة ثلاث سنوات 2001 - 2003 في هونغ كونغ أسلوب الدراسة: معامل الإنحدار المتعدد	أظهرت النتائج وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين وجود أئني في مجالس الإدارة على الأذل ونسبة الأناث في مجالس الإدارة من ناحية وأتعاب التدقيق من ناحية أخرى
15- Goodwin & Kent, (2006)	"The Relation between external audit fees, Audit committee characteristics and internal audit"	هدفت هذه الدراسة إلى اختبار أثر وجود لجنة التدقيق، ووجود قسم للتدقيق الداخلي وفي الشركات المساهمة الأسترالية على أتعاب التدقيق الخارجي،	عينة الدراسة: 1400 شركة أسترالية لعام 2002 أسلوب التحليل: الإنحدار المتعدد	توصل الباحثان إلى أن هناك علاقة إيجابية بين وجود لجنة التدقيق وعدد اجتماعاتها مع أتعاب التدقيق الخارجي، ووجود علاقة إيجابية بين فعالية التدقيق الداخلي وأتعاب التدقيق الخارجي.
16- Abbott. et al., (2003)	The Association Between Audit Committee Characteristics and Audit Fees":	هدفت هذه الدراسة إلى توضيح العلاقة بين خصائص لجنة التدقيق وأتعاب التدقيق بالإعتماد على البيانات التي تم جمعها بموجب تعليمات الإقصاح عن الأتعاب الصادرة عن السوق المالي البريطاني	عينة الدراسة: 492 شركة من الشركات المدرجة في بورصة لندن خلال الفترة من تاريخ 05- 02- 2001 ولغاية 30- 06- 2001 أسلوب التحليل: الإنحدار المتعدد	أظهرت نتائج الدراسة بوجود علاقة إيجابية بين إستقلالية لجنة التدقيق والخبرة المالية للجنة مع أتعاب التدقيق. أما بالنسبة لعدد الاجتماعات فقد وجد أنه لا توجد علاقة تربطها بأتعاب عملية التدقيق
17- Carcello et al., (2002)	'Board Characteristics and Audit Fees"	هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر خصائص مجالس الإدارة على أتعاب التدقيق لعينة من الشركات الأميركية كبيرة الحجم.	عينة الدراسة: 1000 شركة أميركية كبيرة الحجم	أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة إيجابية بين إستقلالية مجالس الإدارة وخبرة أعضائها وأتعاب التدقيق المدفوعة للمدقق الخارجي.
18- Peel & Mark, (2001)	The Relation Between Governance Structure and Audit Fees Pre-Cadbury: Some Empirical Findings"	هدفت هذه الدراسة إلى اختبار أثر عدد من المتغيرات المرتبطة بخصائص مجالس الإدارة على أتعاب التدقيق الخارجي، وهدفت أيضاً الدراسة إلى توضيح ماهية العلاقة بين أتعاب التدقيق التي يتقاضاها المدقق من جراء عملية التدقيق وبين تلك التي يتقاضاها من جراء تقديمه لخدمات أخرى،	عينة الدراسة: 132 شركة بريطانية للعام 1992. أسلوب التحليل: الإنحدار المتعدد	أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين أتعاب التدقيق التي يتقاضاها مكتب التدقيق من جراء عملية التدقيق وبين الأتعاب التي يتقاضاها من جراء قيامه بخدمات أخرى، كما أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة عكسية ذات دلالة إحصائية بين كل من نسبة تركيز الملكية وعضوية المدير العام في مجالس إدارة الشركة مع أتعاب التدقيق، وكذلك أظهرت النتائج عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين عدد أعضاء مجالس الإدارة غير التنفيذيين (المستقلين) وأتعاب التدقيق.

3- 2- 3: ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

يلاحظ من إستعراض الدراسات السابقة، بأن هناك شح في الدراسات العربية والأردنية على وجه الخصوص التي تعرضت لموضوع العلاقة بين خصائص مجالس الإدارة وأنواع التدقيق، لذلك من المأمول أن تقدم هذه الدراسة مساهمة متواضعة لزيادة معرفتنا حول هذه العلاقة، ولكن يلاحظ أن الدراسة الحالية سوف تضيف إلى ما تم من دراسات السابقة وخصوصاً الأردنية منها، وذلك بمحاولة تغطية جميع خصائص مجالس الإدارة، كذلك سوف تعتمد هذه الدراسة على بيانات تغطي فترة زمنية تعتبر الأحدث من الفترات التي غطتها الدراسات السابقة الذكر، ولمدة أطول من التي طرحتها أغلب الدراسات العربية والأردنية، لذلك من المأمول أن تمثل نتائج هذه الدراسة أساساً جيداً للمقارنة مع الدراسات السابقة التي تمت في بيئات مختلفة.

3- 3: تطوير فرضيات الدراسة:

3- 3- 1: الفرضيات المتعلقة بالمتغيرات المستقلة:

1 - إستقلالية مجالس الإدارة:

جاء تعريف عضو مجلس الإدارة المستقل كما ورد في دليل حوكمة الشركات المساهمة العامة الأردنية الصادر عن هيئة الأوراق المالية، بأنه العضو الذي لا يرتبط بأي علاقة كانت سواء بالشركة أو بأي من موظفي الإدارة التنفيذية العليا، أو في الشركات الحليفة أو بأي مـدق في الشركة أو أي مصلحة، أو أي علاقة قد تتشكل في إثرها منفعة كانت مادية أم معنوية، ممكن أن تؤثر على قراراته، أو استغلالاً لمنصبه، هذا وقد إشتراط قانون الشركات الأردني أيضاً على أن يكون ثلث أعضاء مجالس الإدارة مستقلين.

يجب على مجالس الإدارة أن يعمل بشكل مستقل عن الإدارة التنفيذية للشركة حتى يستطيع إتخاذ قرارات فعالة تعود بالنفع على الشركة والمساهمين، وعموماً يعتبر الأعضاء المستقلين

مرافبون بشكل أفضل من الأعضاء الآخرين، كونهم لديهم القدرة على التصرف وفق مصالح الشركة (Laksmana, 2008)، هذا وقد أجريت دراسات عديدة لتثبت ماهية العلاقة التي تربط بين إستقلالية مجالس الإدارة وأتعب التدقيق كدراسة (Kikha, 2014)، والتي أجراها على شركات أردنية والتي توصل فيها إلى أن وجود أعضاء مستقلين في مجالس الإدارة يزيد من الطلب على جودة التدقيق، وبالتالي يؤدي إلى إرتفاع أتعب التدقيق، ودراسة (Prokofieva and Mununiady, 2011)، الذي توصل أيضاً إلى وجود علاقة إيجابية بين إستقلالية مجالس الإدارة وأتعب التدقيق. إلا أن (Yin and Hung, 2011)، فبينما في دراستهم أن هناك علاقة سلبية تربط بين وجود أعضاء مستقلين في مجالس الإدارة وأتعب التدقيق، وبناء عليه يمكن تطوير فرضية الدراسة كما يلي:

H1.1: توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين إستقلالية مجالس الإدارة وأتعب التدقيق

للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

2 - الجمع بين منصب رئيس مجالس الإدارة والمدير التنفيذي:

يعتبر أعضاء مجالس الإدارة بمثابة ممثلين ومندوبين لجميع المساهمين في الشركة، وبالتالي عليهم بذل الإهتمام والعناية في إدارة الشركة والمحافظة على مصالح المساهمين وأصحاب المصالح الأخرى، فقد جاء في دليل حوكمة الشركات الصادر عن هيئة الأوراق المالية، عدم جواز الجمع بين منصب رئاسة مجالس الإدارة وأي منصب تنفيذي آخر، ففي دراسة أجراها (Desender et al. 2009)، والذي قام بتحليل أثر الجمع بين منصب المدير التنفيذي وعضوية مجالس الإدارة على أتعب التدقيق، فقد توصل إلى أن وجود نفس الشخص بمنصب مدير تنفيذي ورئيس مجالس الإدارة يمكن أن يجعله أكثر سيطرة داخل فاعة المجالس وعلى عمليات الشركة، وإن الأشخاص غير التنفيذيين قد يواجهون صعوبات أكثر في الرقابة الفعالة. وتوصلت أيضاً الدراسة

إلى أن الإزدواجية ترتبط بعلاقة إيجابية مع أتعاب التدقيق الخارجي وفي الشركات المساهمة العامة، ولكن لا يوجد أي مؤشر لعلاقة في الشركات المساهمة ذات الملكية الخاصة، ويرى أيضاً (Prokofiva and Muniandy 2011)، إن عدم الجمع بين منصب رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي يؤدي إلى طمأنة المساهمين وتقليل الحاجة إلى تدقيق خارجي يترتب عليه تخفيض أتعاب التدقيق المطلوبة. لذلك يمكن تطوير الفرضية كما يلي:

H2.2: توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين الجمع بين مناصبي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي وأتعاب التدقيق في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان.

3 - اجتماعات مجلس الإدارة:

يجب على مجلس الإدارة أن يكون على علم بنقاط القوة والضعف في الشركة ولا يتأتى ذلك إلا من عقد اجتماعات دورية للمجلس لمناقشة ما يستجد من أمور، ويشير مفهـوم الجهد المبذول (Diligence) إلى عدد اجتماعات مجلس الإدارة التي تعقد خلال العام.

إن العائق الرئيسي الذي يمنع المجلس من بذل الجهد والعناية هو عدم وجود وفـت كافية للإستكمال مهمـام المجلس (Lipton and Lorsch, 1992)، ويرى Carcello and Neal (2000)، أن عدد اجتماعات مجلس الإدارة هو الأداة لقياس الجهد المبذول من المجلس لأداء مسؤولياتهم، والسعي لمزيد من التدقيق في عملية إعداد التقارير المالية، وهذا مؤشر لوجـود نظام رقابة داخلي جيد يطبق في الشركة، وأشار Byrne (1996)، في دراسته أن الرقابة المعززة من مجلس الإدارة وأعضاء لجنة التدقيق تكون بديلاً عن بعض من الجهد المبذول من دقـق الحسابات الخارجي، وبالتالي تؤدي إلى خفض الأتعاب المطلوبة، وتوصل أيضاً (Goodwin and Kent 2006)، في دراستهما حول أثر عدد اجتماعات مجلس الإدارة على أتعاب التدقيق، بأن هناك مؤشر لعلاقة إيجابية تربط بين وجود لجنة تدقيق وعدد الاجتماعات المنعقدة خلال السنة وبين أتعاب التدقيق،

وهذا ما توصلنا اليه أيضا (Lifschutz et. al. (2010، في دراسـتهم بوجـود علاقه إيجابية وملحوظة بين نسبة عدد إجتماعات لجنة التدقيق المكلفة بالإشراف على عملية التدقيق وأنعاب التدقيق الخارجي. إلا أن (Abbott et. al. (2014، لم يتوصلا في دراساتهم التي أجروها إلى أي مؤشر لعلاقة مهمة تربط بين زيادة عدد إجتماعات مجلس الإدارة وفيمة أنعاب التدقيق الخارجي، وعليه يمكننا تطوير الفرضية التالية:

H3.3: توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين عدد إجتماعات مجلس الإدارة ومؤشر الجهد المبذول (Diligence)، وأنعاب التدقيق في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان.

4 - خبرات أعضاء مجلس الإدارة:

إن ضعف خبرة ومعرفة أعضاء مجلس الإدارة يهدد أداء الشركة وذلك بسبب ضعف تعاملهم مع القضايا التي تؤثر على أعمال الشركة، ويدري Lanfranconi and Robertson (2002)، أن سبب إنهيار شركة إنرون وورلدكوم Enron and WorldCom هو بسبب ضعف خبرة أعضاء مجلس إدارة شركتها، وتحديدًا أن أعضاء مجلس الإدارة لم يفهمو ويدركو الهياكل المالية المعقدة في الشركة، أي أنهم لم يكن عندهم المعرفة الأساسية بالمبادئ المحاسبية ولم يكونوا على بينة بالنفقات التي تم رسملتها بدلاً من إعتبارها كمصروف مما أدى إلى هـذا الإنهيار الضخم. ويرى (Fama and Jensen (1983، أن خبرة أعضاء المجلس تتمثل بعدد عضويتهم بمجالس أخرى ومدى معرفتهم الطويلة في إستثمار وتطوير موارد الشركة، هذا وقد جاء في دليل حوكمة الشركات الأردني يجب أن يكون عضو مجلس الإدارة مؤهلاً ويتمتع بكاف من الخبرة والمعرفة بالأمور الإدارية.

وهناك دراسات عديدة تناولت أثر خبرة أعضاء مجالس الإدارة على أتعاب التدقيق، فيرى (2002) Carcello *et. al.*، أن مجالس الإدارة الذي يتمتع بالاستقلالية والخبرة الكافية يـؤدي إلى تقليل مخاطر التدقيق، ومن ثم سيؤدي إلى تقليل الجهد المبذول من المدقق الخارجي، وهـذا سيؤدي أيضاً إلى تخفيض قيمة الأتعاب المطلوبة من قبل المدقق الخارجي. بينما يـرى Vafes (2007) and Waeglin، و Kikhia (2014)، عكس ذلك فقد أشارت نتـائج دراسـاتهم الـتي أجروها حول هذا الموضوع أن أعضاء المجالس الذين لديهم المزيد من الخبرة هم أكثر عرضة للحصول على خدمات جودة تدقيق عالية، مما يؤدي إلى إرتفاع أتعاب التدقيق المطلوبة من قبل المدقق الخارجي.

وبناءً عليه سيتم تطوير فرضية الدراسة التالية:

H4.4: توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين خبرة أعضاء مجالس الإدارة وأتعاب التدقيق في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان.

5 - التخصصات الأكاديمية لأعضاء مجالس الإدارة:

إن إختلاف نوعية المستوى التعليمي لأعضاء مجالس الإدارة يؤثر على المجالس في إيجاد حلول مبتكرة للفضايا المعقدة يعطي مدى أوسع من المدخلات التي تعزز إستراتيجية الصـداقة والتفـهم (Ruigrok *et. al.*, 2006)، ويـرى (Wincenent *et. al.* (2010)، أن أعضاء مجالس الإدارة الذين يتمتعون بمستوى تعليمي عالي ودرجات عليا، تتوفر لديهم الذرات الأكبر في معالجة المعلومات ولديهم مرونة أكبر وفرصة أفضل لقبـول الابتكـارات وتبني الأفكار الجديدة. وبناءً عليه تم تطوير الفرضية التالية:

H5.5: توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين التخصصات الأكاديمية لأعضاء مجالس الإدارة وأتعاب التدقيق في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان.

6 - تنوع جنس (Gender) أعضاء مجالس الإدارة:

من الملاحظ أن وجود أنثى أو إناث في مجالس إدارة الشركات قد ازداد في الآونة الأخيرة، وهذا الأمر حفز بعض المهتمين الأكاديميين والممارسين للبحث حول آثار هذا التنوع بين الجنسين في مجالس الإدارة على الحوكمة والشفافية والأداء في البيئة المالية والمحاسبية. ففي مجال المحاسبة يرى (Srinndhi et. al. (2011)، أن التنوع بين الجنسين في مجالس الإدارة يترجم إلى ارتفاع في جودة الأرباح وبراء أكثر في بيئة المعلومات، أما في مجال التمويل فيرى (Adams and Ferreira (2009)، أن المجالس التي يوجد بها تنوع بين الجنسين تسجل المديرات من النساء فيها حضور أفضل من الرجال، وأن المديرات من النساء هن أكثر فاعلية وحضور في لجان المرافقة من الرجال وعموماً أن المجالس التي يوجد بها تنوع من الجنسين تخصص المزيد من الجهد للرقابة على أعمال الشركة. ويرى (Harjoto et. al. (2015)، أن الشركات التي يكون فيها المدير العام أو عضو مجالس الإدارة أنثى تدفع أتعاب تدقيق أكثر بكثير من تلك الشركات التي تقتصر على وجود الذكور فقط، ويتم تفسير ذلك بسبب أن النساء يطالبن بجودة تدقيق عالية، كذلك يلاحظ أن الشركات التي يكون مديرها العام أنثى وتزيد مجالس إدارتها نسبة الإناث تتمتع بوقت تدقيق أقصر من الشركات الأخرى. ويرى Ittonen (2011)، أن أتعاب التدقيق تنخفض بشكل ملحوظ بوجود أنثى بمنصب رئيس لجنة تدقيق في الشركة. ومن منظور توقعات الطلاب على خدمات التدقيق أشارت نتائج الدراسة أن وجود أنثى بمنصب رئيس لجنة التدقيق يقلل من الحاجة إلى الضمانات التي يوفرها المدققين الخارجيين، ومن جانب منظور العرض فإن وجود إناث بمنصب رئيس وعضو في لجان التدقيق يقلل من أتعاب التدقيق المطلوبة وذلك بالتأثير على نفقيم المدة لمخاطر التدقيق، أما (Hung and Lee (2014)، فيرى أيضاً أن الشركات التي تشغل

فيها أنشئ منصب مدير تنفيذي تدفع أتعاب تدقيق أعلى من تلك التي يشغل منصب مدير تنفيذي رجل. وبناءاً على الدراسات في هذا المجال يمكننا تطوير الفرضية كالتالي:

H6.6: توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين تنوع جنس أعضاء مجلس الإدارة وأتعاب التدقيق في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان.

7 - حجم مجلس الإدارة:

يعتبر عدد أعضاء مجلس الإدارة عاملاً هاماً في فعالية مجلس الإدارة، بالنظر إلى فـانـون الشركات الأردني نجد أنه ترك أمر تحديد عدد أعضاء المجلس للنظام الداخلي للشركة، ولكن فام بتحديد الحد الأدنى والحد الأعلى لعدد الأعضاء كما ورد في دليل حوكمة الشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان: "يتولى إدارة الشركة مجلس لا يقل عـدد أعضـاءه عـن خمسة أشخاص ولا يزيد عن ثلاثة عشر"، وبالنظر للدراسات التي تناولت البحث في هـذا الموضوع وع نجد أن هناك تضارباً في النتائج ولم نعطي دليلاً واضحاً حول علاقة حجم المجلس وفعاليتـه فـي الدور الرقابي فيرى (Beasley 1996)، أن زيادة عدد أعضاء المجلس له تأثير جوهري على نوعية مبادئ الحوكمة المطبقة في الشركة ويزيد من احتمال وقوع إحتيالات وتلاعب بـ في الفوائـم المالية، وأيضاً يرى (Jensen 1993)، أن مجلس الإدارة الأكبر حجمـاً أفضـل فعاليتـه وكفاءة من المجلس الأقل عدداً، وأشارـا (Lajmi and Gana 2011)، في دراستهم إلى أن وجود عدد أكبر من الأعضاء في مجلس الإدارة يعتبر من العوامل المهمة في التأثير على جودة التدقيق ومن ثم على أتعاب التدقيق الخارجي، وأشارت دراسة (Kikhia, 2014)، أيضاً أن هناك علاقة إيجابية تربط بين حجم مجلس الإدارة وأتعاب التدقيق، إلا أن Peel and Mark (2001)، لم يتوصلا لأي علاقة مهمة تربط بين عدد أعضاء مجلس الإدارة وأتعاب التدقيق، وبناءاً على الدراسات التي أجريت حول هذه العلاقة تم تطوير هذه الفرضية كما يلي:

H07.7: توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين حجم مجلس الإدارة وأتعب التدقيق و-ي

الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان.

3- 2: الفرضيات المتعلقة بالمتغيرات الضابطة:

H8.8: توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين حجم الشركة مفاس-ا بإجم-الي الأص-ول

وأتعب التدقيق في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

H9.9: توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين حجم مكتب التدقيق وأتعب التدقيق و-ي

الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

H10.10: توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين نسبة المخزون إلى إجم-الي الأص-ول

وأتعب التدقيق في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

H11.11: توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين نسبة المدينين إلى إجم-الي الأص-ول

وأتعب التدقيق في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

H12.12: توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين عدد الشركات التابعة وأتعب التدقيق

في الشركات الصناعية في بورصة عمان.

H13.13: توجد علاقة إيجابية بين مخاطر التدقيق المفاة بالعائد على الأصول وأتعب التدقيق

في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

الفصل الرابع

منهجية الدراسة

4- 1: تمهيد

4- 2: مجتمع وعينة الدراسة

4- 3: مصادر جمع البيانات

4- 4: متغيرات الدراسة

4- 5: نموذج الدراسة

4- 6: الاساليب الاحصائية المستخدمة

الفصل الرابع

منهجية الدراسة

4 - 1: تمهيد:

تناولت الفصول السابقة إستعراض الإطار العام للدراسة والجاذب النظري والدراسات السابقة، ويتضمن هذا الفصل عرض منهجية الدراسة حيث يبدأ بالتطرق لمجتمع وعينة الدراسة وكذلك مصادر جمع البيانات، بالإضافة إلى ذلك سيتم عرض النموذج المستخدم لإختبار العلاقة بين متغيرات الدراسة وطريقة قياس كل متغير بالاعتماد على الدراسات السابقة، وذلك من أجل تحقيق الهدف الرئيسي الذي قامت عليه الدراسة، باختبار أثر خصائص مجالس الإدارة على أتعاب التدقيق للشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان للفترة من (2011 - 2014).

4 - 2: مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمـان (ASE) للفترة (2011-2014) وعددها (65) شركة كما هو مدرج وموضح في موقع بورصة عمان في نهاية عام (2016)، أما عينة الدراسة فقد تم إختيار الشركات التي تتوفر فيها الشرط التالي:

- أن تكون بياناتها متوفرة لأحتساب متغيرات الدراسة.

ووفقا لهذا الشرط، فقد بلغت عينة الدراسة (61) شركة بعد إستبعاد الشركات التي لم تتوفر بيانات كافية عنها خلال فترة البحث، ويعزى سبب إختيار القطاع الصناعي كونه يعتبر ركيزه مهمه من ركائز الإقتصاد الأردني، لذلك يعتبر أهم القطاعات الحيوية التي تساهم في المزيد من البحث والتحليل.

4-3: مصادر جمع البيانات:

تم الحصول على البيانات اللازمة لإجراء هذه الدراسة من النفاذ المالى السنوية للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان للفترة (2011-2014)، والتي تم الحصول عليها بشكل رئيس من خلال موقع بورصة عمان www.ase.com، وذلك لقياس أثر خصائص مجلس الإدارة على أتعاب التدقيق، كما تم الاستعانة بالمصادر الثانوية بالرجوع إلى فواعد البيانات والمكتبات للحصول على المقالات والدراسات المتعلقة بهذا الموضوع، وذلك لتغطية الإطار النظري للدراسة والدراسات السابقة.

4-4: متغيرات الدراسة وطرق قياسها:

المتغير التابع: أتعاب التدقيق الخارجي

تهدف هذه الدراسة إلى قياس أثر خصائص مجلس الإدارة على أتعاب التدقيق، حيث تم اعتبار أتعاب التدقيق الخارجي المتغير التابع، ويمكن تعريف أتعاب التدقيق الخارجي بأنها المبالغ النقدية التي يحصل عليها المدقق من العميل نظير قيامه بأداء عملية مراجعة حسابات العميل، وإصدار التقرير برأيه الفني المحايد سويدان (2010)، حيث لا بد من الإشارة إلى أن هذه الأتعاب لا تشمل الأتعاب التي يحصل عليها المدقق الخارجي لقاء تقديمه خدمات أخرى غير خدمات التدقيق مثل الخدمات الاستشارية وخدمات مسك الدفاتر وإعداد الفواتير والمالية وغيرها .

المتغيرات المستقلة:

تم التعبير عن خصائص مجلس الإدارة من خلال المتغيرات التالية:

- ❖ إستقلالية مجلس الإدارة: تم قياس إستقلالية مجلس الإدارة عن طريق نسبة عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين على إجمالي عدد أعضاء مجلس الإدارة وتم إحتسابها على النحو التالي: عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين / إجمالي عدد أعضاء مجلس الإدارة.

❖ الجمع بين مناصبي رئيس مجلس الادارة والمدير التنفيذي/العام (الإزدواجية): وتم -م التعبير عن هذا المتغير كمتغير وهمي (Dummy Variable) بحيث تعطى الشركة رقم (1) اذا تم الجمع بين مناصبي رئيس مجلس الادارة والمدير التنفيذي وتعطى رقم (0) اذا كان غير ذلك.

❖ إجتماعات مجلس الادارة: تم قياسها بعدد إجتماعات مجلس الإدارة في السنة المالية.

❖ خبرة أعضاء مجلس الادارة: وتم قياس هذا المتغير بنسبة عدد الأعضاء الذين لديهم خبرات مالية وإدارية سابقة إلى إجمالي عدد أعضاء مجلس الإدارة، وتم احتسابها على النحو التالي:

عدد الاعضاء الذين لديهم خبرات سابقة / إجمالي عدد اعضاء مجلس الادارة

❖ التخصصات الأكاديمية لأعضاء مجلس الإدارة: وتم قياس هذا المتغير بنسبة عدد الأعضاء الحاصلين على شهادات أكاديمية في التخصصات الإدارية والمالية إلى إجمالي عدد أعضاء مجلس الإدارة، وتم احتسابها على النحو التالي:

عدد الأعضاء الحاصلين على شهادات إدارية ومالية/إجمالي عدد أعضاء مجلس الإدارة

❖ تنوع جنس أعضاء مجلس الادارة: تم قياس هذا المتغير من خلال متغير وهمي (Dummy Variable) يعطى رقم (1) إذا كان هناك عضو أو أكثر في مجلس الادارة من الإناث ويعطى رقم (0) لغير ذلك.

❖ حجم مجلس الإدارة (عدد أعضاء مجلس الإدارة): وتم قياس هذا المتغير بعدد أعضاء مجلس الإدارة.

المتغيرات الضابطة:

❖ حجم الشركة: تم قياس حجم الشركة بلوغاريتم (إجمالي الأصول).

❖ حجم مكتب التدقيق: تم قياس هذا المتغير من خلال متغير وهمي (Dummy Variable)

حيث يعطى الرقم (1) إذا تم تدقيق الشركة من أحد مكاتب التدقيق الأربعة الكبرى (Big 4) و (0) لغير ذلك.

❖ درجة تعقيد عمليات الشركة: تم قياسه من خلال المتغيرات التالية:

• نسبة المخزون السلعي إلى إجمالي الأصول. $\frac{T.Inventory}{TA}$

• نسبة المدينين إلى إجمالي الأصول. $\frac{T.AR}{TA}$

• عدد الشركات التابعة.

❖ العائد على الأصول (ROA).

والجدول التالي (4 - 1) يوضح ملخص لمتغيرات الدراسة المستخدمة وطرق قياسها.

جدول (4-1)
متغيرات الدراسة وطرق قياسها

المتغير	النوع	الرمز	طريقة القياس
أتعاب التدقيق	تابع	FEES	إجمالي قيمة الاتعاب السنوية
إستقلالية مجلس الإدارة	مستقل	IND	نسبة مئوية من إجمالي عدد أعضاء مجلس الإدارة
الجمع بين مناصبي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي	مستقل	DUAL	رقم (1) إذا تم الجمع بين منصبين رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي وتعطى رقم (0) إذا كان غير ذلك.
إجتماعات مجلس الإدارة	مستقل	MEET	عدد إجتماعات مجلس الإدارة في السنة المالية
خبرة أعضاء مجلس الإدارة	مستقل	EXP	نسبة عدد الأعضاء الذين لديهم خبرات إدارية إلى إجمالي عدد أعضاء مجلس الإدارة
التخصصات الأكاديمية لأعضاء مجلس الإدارة	مستقل	EDU	نسبة عدد الأعضاء الحاصلين على شهادات أكاديمية في التخصصات الإدارية والمالية إلى إجمالي عدد أعضاء مجلس الإدارة

نوع جنس أعضاء مجلس الإدارة	مستقل	GENDER	رقم (1) إذا كان هناك عضو أو أكثر في مجلس الإدارة من الإناث ويعطى رقم (0) لغير ذلك.
حجم مجلس الإدارة	مستقل	BS	إجمالي عدد أعضاء مجلس الإدارة
حجم الشركة	ضابط	TA	لوغاريتم إجمالي أصول الشركة
حجم مكتب التدقيق	ضابط	AUDS	الرقم (1) إذا تم تدقيق الشركة من أحد مكاتب التدقيق الأربعة الكبرى (Big 4) و (0) لغير ذلك.
درجة تعقيد عمليات الشركة	ضابط	INV AR SUB	نسبة المخزون السلعي إلى إجمالي الأصول نسبة المدينين إلى إجمالي الأصول. عدد الشركات التابعة إن وجدت.
العائد على الأصول	ضابط	ROA	العائد على الأصول.

4-5: نموذج الدراسة:

ليان أثر كل متغير مستقل من المتغيرات المستقلة التي تم الإشارة إليها سابقاً على المتغير التابع

تم استخدام نموذج الانحدار المتعدد التالي:

$$FEES = \beta_0 + \beta_1 IND + \beta_2 DUAL + \beta_3 BMEET + \beta_4 BEXP + \beta_5 BEDU + \beta_6 GENDER + \beta_7 BS + \beta_8 TA + \beta_9 AUDS + \beta_{10} INV + \beta_{11} AR + \beta_{12} ROA + \beta_{13} BSUB + E_i$$

حيث أن:

Fees : أتعاب التدقيق.

IND : إستقلالية مجلس الإدارة.

DUAL : الجمع بين مناصبي رئاسة المجلس والمدير العام.

BMEET : عدد إجتماعات مجلس الاداره.

EXP : (Experience) الخبرة المالية لأعضاء مجلس الإدارة.

BEDU : (Board education) التخصصات الأكاديمية لأعضاء مجلس الإدارة.

GENDER : جنس عضو مجلس الإدارة.

BS : (Board Size) حجم مجلس الإدارة

TA : (Total Asset) إجمالي الأصول.

AUDS : (Audit Size) حجم مكتب التدقيق.

INV : (Inventory) نسبة المخزون السلعي لأجمالي الأصول.

AR : (Account Receivable) نسبة المدينين لإجمالي الأصول.

BSUB : (Subsidiaries) عدد الشركات التابعة.

ROA : (Return on Asset) العائد على الأصول.

β_i : معاملات الانحدار ($i=0,1,2,\dots,13$).

E_i : خطأ التنبير العشوائي (error term).

4-6: الأساليب الإحصائية المستخدمة:

لتحقيق أهداف هذه الدراسة تم الإعتماد على برنامج الح-زم الإحصائية للعلوم الإجتماعية

(SPSS)، فقد تم إجراء التحليلات الإحصائية التالية:

• الإحصاء الوصفي: ومتمثلاً في الوسط الحسابي والذي تم استخدامه كمؤشر لتحديد درجة

الأهمية، والإنحراف المعياري والذي تم استخدامه لمعرفة درجة تشتت القيم ع-ن وسطها

الحسابي، والحد الأعلى والأدنى للقيم، كما تضمن النسب المئوية والنك-رارات للمتغير-رات

الوهمية (Dummy Variable).

- تحليل الانحدار المتعدد: (Multiple Regression Analysis)، حيث تم استخدام هذه التحليل في معظم الدراسات المشابهة، وذلك باستخدام طريقة المربعات الصغرى الإعتيادية (OLS) من أجل فحص العلاقة بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة واختبار الفرضيات بناءاً على نموذج الدراسة، وفحص (T- Test) للتأكد من صلاحية وملاءمة بينات الدراسة للنموذج المستخدم.
- اختبار (VIF) (Variance Inflation Factor) لفحص الارتباط بين متغيرات الدراسة والكشف فيما إذا كانت هناك مشكلة في الارتباط الخطي (Multicollinearity)، كما تم أيضاً استخدام اختبار معامل الارتباط بيرسون (Person) وذلك لقياس الارتباطات التبادلية بين المتغيرات المستقلة للتأكد من عدم وجود ارتباطات تبادلية عالية بينها.

الفصل الخامس

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

5- 1: تمهيد

5- 2: التحليل الوصفي للمتغيرات

5- 3: الارتباطات التبادلية بين المتغيرات المستقلة

5- 4: نتائج تحليل الانحدار واختبار فرضيات الدراسة

الفصل الخامس

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

5-1: تمهيد:

يناقش هذا الفصل أهم نتائج تحليل الانحدار المتعدد ومن ثم اختبار أثر خصائص مجا-س الإدارة على أتعاب التدقيق، والمشاكل التي قد تتضمنها بيانات الدراسة أثناء التحليل وط-رق اختبارها، وذلك حسب ما ورد في الفصل الرابع من منهجية الدراسة.

5-2: التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة (Descriptive Statistic):

يعرض في هذا الجزء من التحليل نتائج الإحصاء الوصفي الذي تم إجراؤه على بيانات الدراسة لفترة الدراسة من 2011 ولغاية 2014 للمتغير التابع والمتغيرات المستقلة والضابطات أيضا، والمتمثلة في الوسط الحسابي، والانحراف المعياري، والحد الأعلى والأدنى للف-يم، كم-ا سيتم عرض النسب المئوية والتكرارات للمتغيرات الوهمية (Dummy Variable) المستخدمة في نموذج الدراسة.

5-2-1: وصف المتغيرات الكمية (المستمرة):

يبين جدول (5-1) الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة المستمرة

(Continuous Variables)، بالتدقيق في الجدول يلاحظ الآتي:

- بلغ متوسط أتعاب التدقيق لعينة الدراسة مبلغ (13847.64) دينار ب-انحراف معي-اري (17988.595) دينار وهو مرتفع مما يشير إلى أن هناك تفاوتاً كبيراً في أتعاب التدقيق المدفوعة من قبل الشركات الصناعية المختارة ضمن العينة لمكاتب التدقيق، هذا وقد بلغت أعلى قيمة (111,500) وأدنى قيمة (2000)، وهذا يدل أيضا على أن هناك تبايناً واضحاً في

مستوى الأنعاب المدفوعة من قبل الشركات الصناعية المختارة ضمن العينة إلى مكانة ب
الذديق.

الجدول رقم (5 - 1)

نتائج الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

متغيرات الدراسة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	أعلى قيمة	أدنى قيمة
الأنعاب (JD)	17988.595	13847.64	111500	2000
إستقلالية مجالس الإدارة	.13065	.9009	1.00	.20
عدد إجتماعات مجالس الإدارة	1.794	7.33	16	4
حجم مجالس الإدارة	2.236	7.70	13	3
خبرة أعضاء مجالس الإدارة	.086313	.96979	1.000	.556
المستوى الأكاديمي لأعضاء مجالس الإدارة	.217191	.53122	1.000	.000
إجمالي الأصول (T.A) (JD)	17,861,561.795	59708399.30	1223269000	829603
نسبة المخزون إلى إجمالي الأصول INV/TA	.180218	.19271	2.089	.000
نسبة المدينين إلى إجمالي الأصول AR/TA	.115528	.14370	.910	.000
(ROA) العائد على الأصول	9.35732	2.1855	40.38	- 43.80
عدد الشركات التابعة	1.671	1.24	6	0

** عدد المشاهدات (246)

- بلغ الوسط الحسابي لإستقلالية أعضاء مجالس الإدارة (.9009)، بانحراف معياري (.13065)، وهذا يدل على أن مستوى إستقلالية مجالس الإدارة في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان الخاضعة لعينة الدراسة عالية جداً، هذا وقد بلغت أعلى قيمة 100% وأدنى قيمة 20%، وهذا يدل على أن هذه الشركات تطبق متطلبات حوكمة الشركات إلى حد كبير والذي ينص على أن يكون ثلث أعضاء مجالس الإدارة مستقلين.

- بلغ متوسط عدد اجتماعات أعضاء مجالس الإدارة (7.33)، أي سبعة اجتماعات سنوياً بانحراف معياري (1.794)، أي اجتماعين سنوياً وبلغت أعلى قيمة لعدد الاجتماعات (16) سنوياً وأدنى قيمة (4) سنوياً، هذا ومن الملاحظ أن هناك تشتتاً محدداً للفيم عن وسطها الحسابي مما يدل على أن بعض الشركات تمثل لمتطلبات الحوكمة والذي ينص على عقد 6 اجتماعات سنوياً على الأقل.

- بلغ متوسط حجم مجالس الإدارة (7.70) أي ما يعادل ثمانية أعضاء بانحراف معياري (2.236) أي ما يعادل عضوين ويلاحظ أن هناك تشتتاً محدوداً لعدد الأعضاء عن وسطها الحسابي، وبلغت أعلى قيمة (13) عضو وأدنى قيمة (3) أعضاء مما يشير إلى تنفيذ بعض الشركات بدليل فواعد الحوكمة باستثناء شركة واحدة والذي ينص على أن يكون الحد الأدنى لحجم مجالس الإدارة (5) أعضاء والحد الأعلى (13).

- بلغ متوسط نسبة الخبرة المالية والإدارية التي يتمتع بها أعضاء مجالس الإدارة لعينة الشركات المختارة (96979)، وإنحرافاً معيارياً (0.086313)، وبلغت أعلى قيمة (100%) وأدنى قيمة (556%). مما يدل على أن نسبة خبرة أعضاء مجالس الشركات مرتفعة.

- بلغ متوسط نسبة الأعضاء الذين يحملون شهادات مالية وإدارية في الشركات للعينة المبحوثة (53122) عند إنحراف معياري (217191) وبلغت أعلى قيمة (100%)، وأدنى قيمة (0).

- يلاحظ أن هناك تفاوتاً كبيراً في أحجام الشركات التي تم إجراء الدراسة عليها والذي تم قياسها من خلال المتغير الضابط إجمالي الأصول حيث بلغ الوسط الحسابي (59708399.30) دينار وإنحراف معياري (179861561.795) دينار حيث بلغت أعلى قيمة (1223269000) وأدنى قيمة (829603).

- أما بالنسبة للمتغيرات الضابطة الأخرى والمتمثلة في (نسبة المخزون إلى مجموع الأصول، نسبة المدينين إلى مجموع الأصول، العائد على الأصول، عدد الشركات التابعة) فقد بلغ الوسط الحسابي لها (1.9271، 1.4370، 2.1855، 1.24) على التوالي، وبلغ ك- ذلك الإنحدار المعياري على التوالي (1.1802218، 1.115528، 9.35732، 1.671)، وبلغت أعلى قيمة للمتغيرات على التوالي (2.089، 0.910، 40.38، 6)، بينما بلغت أدنى قيمة (0.000، 0.000، 43.80، 0) على التوالي.

5- 2- 2: وصف المتغيرات الوهمية:

يبين جدول (5- 2) الوصف الإحصائي للمتغيرات الوهمية، ويلاحظ من الجدول الآتي:

- إن متغير إزدواجية مجالس الإدارة والممثل في الفصل بين منصب رئيس مجلس الإدارة وأي منصب تنفيذي آخر هناك (84.1%) من المشاهدات لا يوجد فيها جمع بين المنصبين بينما يوجد هناك نسبة (15.9%) من المشاهدات لا تستجيب لمتطلبات الحوكمة في بورصة عمان في الحد من الإزدواجية بين المنصبين.

- أما بالنسبة لمتغير تنوع الجنس (Gender) عضو ومجالس الإدارة فـ يلاحظ أن هناك (87.0%) من المشاهدات يشغل منصب عضو مجالس الإدارة فيها من الذكور فقط وأن نسبة قليلة جدا تشغلها إناث (13.0%).

- ويشير الجدول أيضا أن (31.7%) من شركات عينة الدراسة قد تم تدقيق حساباتها من مكاتب تدقيق كبيرة الحجم (Big4) وأن (68.3%) من الشركات العينة تم تدقيقها من قبل مكاتب غير الأربعة الكبار، وهذا يفسر التفاوت الواضح في أتعاب التدقيق.

الجدول رقم (5-2)

نتائج الإحصاء الوصفي للمتغيرات الوهمية

المتغير	التكرار	النسبة المئوية (%)
الإزدواجية بين مناصبي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي (Duality)	عدم وجود إزدواجية	247
	وجود إزدواجية	39
	المجموع	246
تنوع جنس عضو مجلس الإدارة (Gender)	عدم وجود إناث في المجلس	214
	وجود إناث في المجلس	32
	المجموع	246
حجم مكتب التدقيق	مكاتب صغيرة الحجم	168
	مكاتب كبيرة الحجم (Big 4)	78
	المجموع	246

5-3: الارتباطات التبادلية بين المتغيرات المستقلة:

يهدف هذا التحليل إلى معرفة مدى وجود مشكلة ارتباطات تبادلية عالية (Multicollinearity) بين متغيرات نموذج الانحدار المتعدد، ولهذا الغرض تم استخدام إختبار (VIF) معامل تضخم التباين (Variance Inflation Factor)، لكل متغير من متغيرات الدراسة للكشف عن مشكلة الارتباط المتعدد، التي تجعل هناك صعوبة في تحديد مساهمة كل متغير مستقل في تفسير التغيرات في المتغير التابع، وقد أشار (Gujarati 2003)، أن معامل VIF أقل من (10) يدل على عدم وجود مشكلة في الارتباطات التبادلية بين المتغيرات المستقلة، وأن إختبار التباين المسموح به (Tolerance) يجب أن يكون أكبر من (10%). ويوضح الجدول رقم (5-3) أن درجة الارتباط بين المتغيرات المستقلة VIF تراوحت بين (1.101-1.783)، وجميعها أقل من 10، أما إختبار التباين المسموح به فقد تراوحت فيه بين (0.561-0.908) وجميعها أكبر من (10%).

جدول رقم (5-3)

نتائج الارتباطات التبادلية بين المتغيرات المستقلة

المتغير	معامل تضخم التباين VIF	التباين المسموح به Tolerance
إستقلالية مجلس الإدارة	1.260	.794
الإزدواجية بين رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي	1.248	.801
عدد إجتماعات مجلس الإدارة	1.105	.905
خبرة أعضاء مجلس الإدارة	1.247	.802
نوع جنس أعضاء مجلس الإدارة	1.101	.908
عدد أعضاء مجلس الإدارة (حجم المجلس)	1.343	.744
المستوى الأكاديمي لأعضاء مجلس الإدارة	1.141	.877
حجم الشركة/إجمالي الأصول	1.783	.561
حجم مكتب التدقيق	1.185	.844
نسبة المخزون/إجمالي الأصول	1.280	.781
نسبة المدينين/إجمالي الأصول	1.290	.775
العائد على الأصول	1.227	.815
عدد فروع الشركة	1.562	.640
المعدل	1.29	0.788

وفد تم أيضا فحص نموذج الإنحدار المتعدد للتأكد من عدم وجود أية ارتباطات تبادلية عالية بين المتغيرات المستقلة باستخدام مصفوفة الارتباطات التبادلية بين المتغيرات المستقلة، حيث أن وجود نسبة ارتباط تزيد عن (70%) بين أي متغيرين أو أكثر يعد ارتباطا عاليا، وهذا يؤدي إلى تشويه العلاقات بين أحد المتغيرين المستقلين مع المتغير التابع (Kennedy, 1985) ; (Anderson et al., 1993) ، ومن أجل التحقق من عدم وجود مثل هذه الترابطات فقد تم إعداد مصفوفة للارتباطات التبادلية بين متغيرات الدراسة المستقلة كما في الجدول رقم (5-4). حيث

يلاحظ من خلال الجدول بأنه لا يوجد هناك مشكلة إرتباطات تبادلية عالية الى الحد الذي ممكن أن تؤثر فيه على نتائج الإنحدار.

جدول رقم (5- 4)

مصفوفة الإرتباط للمتغيرات المستقلة (Correlation Matrix)

	B Indep	Duality	Dilligance	Exper	Gender	Board /size	Edu
Bindep	1						
Duality	-.302**	1					
Diligan	-.003	-.044	1				
Exper		-.269**	.005	1			
Gender	.046	.130*	.002	-.208**	1		
Board/size	.275**	-.116	-.115	.104	.090	1	
Edu	-.088	.063	-.152*	.107	-.030	.010	1

** ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.01). * ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05)

5- 4: نتائج تحليل الإنحدار وإختبار الفرضيات:

يبين جدول (5- 5) نتائج تحليل الإنحدار المتعدد لأثر المتغيرات المستقلة على المتغير التابع أنعاب التدفيق.

جدول رقم (5- 5)

نتائج تحليل الإنحدار المتعدد

مستوى المعنوية Sig.Level	قيمة ت T- Value	معامل الإنحدار B	المتغيرات المستقلة
000	8.147	- - -	الثابت constant
.352	.932	.032	الاستقلالية Indep.
.712	.370	.013	الإزدواجية Duality
.811	- 240	- .008	عدد الإجتماعات Dilligance
.576	- .560	- .019	الخبرة Exper.
.000	- 4.093	- .133	نوع الجنس Gender **
.242	1.173	.042	حجم مجالس الإدارة Size.B

المستوى التعليمي Edu.	- .008	- .234	.815
إجمالي الأصول ** T.Aset	.634	15.390	.000
حجم مكتب التدقيق ** A. Size	.345	10.276	.000
نسبة المخزون/إجمالي الأصول INV/TA	.049	1.417	.158
نسبة المدينين /إجمالي الأصول ** AR/TA	.120	3.420	.001
العائد على الأصول ROA.	- .035	- 1.021	.308
الشركات التابعة ** Subsidiaries	.150	3.890	.000
Adjusted R ²	.773		
R ²	.786		
R	.886		
F	63.409		
Sig.	.000		

وبالنظر إلى جدول (5- 5) يلاحظ الآتي:

- صلاحية نموذج الدراسة المستخدم في اختبار العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع المتمثل في أتعاب التدقيق، حيث بلغت (F- Statistic) لنموذج الدراسة $F = 63.409$ بدلالة إحصائية عند مستوى $(Sig. = 0.000)$ ، وهي أقل من (0.01) ، وهذا يدل على أهمية عالية للنموذج المستخدم ومتغيراته المستقلة في التنبؤ بأتعاب التدقيق.
- بلغت قيمة $(Adjusted R^2)$ (77.3%) ، وهذه النسبة تشير إلى قدرة تفسيرية مرتفعة للمتغيرات المستقلة في تفسير التغيرات في المتغير التابع، حيث تفسر هذه المتغيرات ما نسبته (77.3%) من التغير الحاصل في المتغير التابع (أتعاب التدقيق).
- بالنسبة للمتغيرات الرئيسية والتي ترتبط بخصائص مجالس الإدارة فتشير المعلومات

الواردة في جدول (5- 5) إلى النتائج التالية:

- وجود علاقة سلبية ذات دلالة إحصائية عند مستوى (1%)، بين تنوع الجنس في مجالس الإدارة (Gender) وأتعب التدقيق مع العلم بأن نسبة وجود إناث أعضاء في مجالس إدارة الشركات الصناعية العينة في بورصة عمان ضئيلة جداً حيث بلغت حسب نتائج التحليل الوصفي (1.3%) فقط من إجمالي عدد أعضاء مجالس إدارة الشركات.
- لا توجد هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل من المتغيرات إستقلالية مجالس الإدارة، وإزدواجية منصب رئيس مجالس الإدارة والمدير التنفيذي، وحجم مجالس الإدارة من جانب وأتعب التدقيق من جانب آخر، علماً أنه ومن خلال الإحصاء الوصفي تبين أن هناك إستقلالية عالية للغالبية العظمى من الشركات المبحوثة، وأن هناك عدد قليل من الشركات التي يتم فيها إزدواجية بين مناصبي رئيس مجالس الإدارة والمدير التنفيذي، ونستطيع القول بمعنى آخر أن التباينات بين هذه المتغيرات قليلة إلى حد كبير، وهذا من الممكن أن يفسر عدم وجود أهمية إحصائية لهذه المتغيرات على أتعب التدقيق.
- لا توجد هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغيرات عدد إجتماعات مجالس الإدارة، وخبرة أعضاء مجالس الإدارة، والمستوى الأكاديمي لأعضاء مجالس الإدارة، وأتعب التدقيق.
- أما بالنسبة للمتغيرات الأخرى (الضابطة) فقد ظهرت النتائج التالية:
- وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدالة (1%) بين المتغير حجم الشركة، والذي تم قياسه بإجمالي الأصول وأتعب التدقيق، ويلاحظ من خلال النتائج التي تم التوصل إليها من خلال تحليل الانحدار لعينة الدراسة أن حجم الشركة موضع التدقيق، يعد أهم المتغيرات المرتبطة والمؤثرة على أتعب التدقيق للشركات المدرجة في بورصة عمان، فحجم الشركة يعتبر دالة على عدد ساعات العمل المطلوبة والجهد المبذول من قبل المدقق للقيام بتدقيق شركة معينة.

- وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدالة (1%) بين حجم مكتب التدقيق وأتعب التدقيق وقد يعزى سبب هذه النتيجة إلى فروقات الأنواع بين مكاتب التدقيق الكبرى (Big4) والمكاتب الأخرى حيث يدل الإشارة الإيجابية لمعامل الانحدار لهذا المتغير على أن أتعب التدقيق التي تتفاضها مكاتب التدقيق الكبرى (الأربعة الكبرى)، أعلى من تلك التي تتفاضها مكاتب التدقيق الأخرى، ويمكن تفسير العلاقة التي تتفاضها مكاتب التدقيق الكبرى لارتفاع جودة الخدمات المقدمة لعملائها مقارنة مع التي تتفاضها مكاتب الأخرى، كذاك قد يكون السبب وراء ذلك تمتع هذه المكاتب الكبرى (Big4) بالشهرة الواسعة والسمعة التجارية التدفيفية العالية في سوق العمل.
- وفيما يتعلق بالمتغير درجة تعقيد العمليات الذي تم تمثيله في نموذج الانحدار بثلاثة متغيرات (نسبة المخزون إلى إجمالي الأصول، ونسبة المدينين إلى إجمالي الأصول، وعدد الشركات التابعة) فيلاحظ أن هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدالة 1% بين كل من نسبة المدينين إلى إجمالي الأصول، وعدد الشركات التابعة مع أتعب التدقيق، وهذا يعتبر منطقي جدا حيث أن حجم التدقيق المطلوب يزداد طرديا مع نسبة المدينين/إجمالي الأصول. أما بالنسبة لمتغير نسبة المخزون إلى إجمالي الأصول فتظهر معاملة الانحدار لهذا المتغير إيجابية ولكنها ليست ذات دلالة إحصائية عند مستوى (5%).
- أما فيما يتعلق بالمتغير العائد على الأصول والذي تم تمثيله في نموذج الانحدار (ROA) فيلاحظ عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين هذا المتغير وأتعب التدقيق.

إختبار فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى (H1): توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين إستقلالية مجالس الإدارة وأتعب التدقيق في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

بناءً على نتائج تحليل الإنحدار الخطي المتعدد (أنظر جدول (5-5)) يلاحظ أن مستوى الدلالة الإحصائية (Sig.) لإستقلالية مجالس الإدارة قد بلغت (0.352). وهي أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية (0.05)، وهذا يدل على عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين إستقلالية مجالس الإدارة وأتعب التدقيق في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، وعليه يتم رفض هذه الفرضية وقبول الفرضية العدمية، وقد جاءت نتيجة هذه الفرضية متشابهة مع دراسة (Yin & Hung, 2011) و (Peel and Mark, 2001)، ولكنها اختلفت مع نتائج عدة دراسات منها دراسة (Prokofieva and Mununiad, 2011) و (Kikihia, 2014).

الفرضية الثانية (H2): توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين الجمع بين مناصبي رئيس مجالس الإدارة والمدير التنفيذي، (الإزدواجية)، في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان.

بناءً على نتائج تحليل الإنحدار الخطي المتعدد (أنظر جدول (5-5)) نلاحظ أن قيمة مستوى المعنوية (Sig.) للجمع بين مناصبي رئيس مجالس الإدارة والمدير التنفيذي قد بلغت (0.712). وهي أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية (0.05)، وهذا يدل على عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية للجمع بين مناصبي رئيس مجالس الإدارة والمدير التنفيذي وأتعب التدقيق في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، وعليه يتم رفض هذه الفرضية وقبول الفرضية العدمية، وبالمقارنة مع الدراسات السابقة يلاحظ أن هذه النتيجة قد اختلفت مع دراسة (Prokofieva and Muniandy, 2001)، ولكنها اختلفت مع نتيجة دراسة (Descender et. al., 2009) والتي

وجدت أن وجود نفوس الشخص بمنصب مدير تنفيذي ورئيس مجلس الإدارة يمكن أن يجعله أكثر سيطرة داخل فاعة المجلس وعلى عمليات الشركة وبالتالي على تحديد أتعاب التدقيق.

الفرضية الثالثة (H3): توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين عدد إجتماعات مجلس الإدارة ومؤشر الجهد المبذول (Diligence) وأتعاب التدقيق في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان.

بناءً على نتائج تحليل الإنحدار الخطي المتعدد (أنظر جدول (5-5)) نلاحظ أن قيمة مستوى المعنوية (Sig.) لعدد إجتماعات مجلس الإدارة قد بلغ (0.811) وهي أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية (0.05)، وهذا يدل على عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين عدد إجتماعات مجلس الإدارة وأتعاب التدقيق في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، وعليه يتم رفض هذه الفرضية وقبول الفرضية العدمية، وبالمقارنة مع الدراسات السابقة يلاحظ أن هذه النتيجة قد تشابهت مع نتائج دراسات سابقة أردنية مثل (Kikhia, 2014) والتي أجراها على عينة من الشركات الصناعية والخدمية في سوق عمان المالي، ومع دراسة (Abbott et. al., 2003)، ولكنها اختلفت مع نتائج دراسات سابقة مثل (Goodwin and Kent, 2006 و (Byrne, 1996) و (Lifschutz et. al., 2010) الذين توصلوا إلى وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين عدد إجتماعات مجلس الإدارة و قيمة الأتعاب المدفوعة.

الفرضية الرابعة (4): توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين خبرة أعضاء مجلس الإدارة وأتعاب التدقيق في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان.

بناءً على نتائج تحليل الإنحدار الخطي المتعدد (أنظر جدول (5-5)) نلاحظ أن قيمة مستوى المعنوية (Sig.) لخبرة أعضاء مجلس الإدارة قد بلغت (0.576) وهي أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية (0.05)، وهذا يدل على عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الخبرات

التي يتمتع بها أعضاء مجالس الإدارة وأتباع التدقيق في الشركات الصناعية المدرجة -في بورصة عمان، وعليه يتم رفض هذه الفرضية وقبول الفرضية العدمية، وبالمقارنة مع الدراسات السابقة يلاحظ أن هذه النتيجة تتفق مع نتيجة دراسة (Vafes and Waeglin, 2007) و (Kikhia, 2014)، ولكنها اختلفت مع نتيجة دراسة (Carcello et. al., 2002).

الفرضية الخامسة (H5): توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين التخصصات الأكاديمية لأعضاء مجالس الإدارة وأتباع التدقيق في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان.

بناءً على نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد (أنظر جدول (5-5)) نلاحظ أن قيمة مستوى المعنوية (Sig.) للتخصصات الأكاديمية لأعضاء مجالس الإدارة قد بلغت (0.815) وهي أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية (0.05)، وهذا يدل على عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية للتخصصات الأكاديمية لأعضاء مجالس الإدارة وأتباع التدقيق في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، وعليه يتم رفض هذه الفرضية وقبول الفرضية العدمية.

الفرضية السادسة (H6): توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين (Gender) تنوع جنس أعضاء مجالس الإدارة وأتباع التدقيق في الشركات الصناعية المدرجة -في بورصة عمان.

بناءً على نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد (أنظر جدول (5-5)) نلاحظ أن قيمة مستوى المعنوية (Sig.) لتنوع جنس أعضاء مجالس الإدارة قد بلغت (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية (0.05) وبلغت (Beta=-.133)، وهذا يدل على وجود علاقة سلبية ذات دلالة إحصائية بين تنوع جنس أعضاء مجالس الإدارة وأتباع التدقيق في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان. وعليه يتم قبول هذه الفرضية ورفض الفرضية العدمية، وبالمقارنة مع الدراسات السابقة يلاحظ أن هذه النتيجة قد اختلفت مع نتيجة دراسة (Ittonen et.)

(al., 2011)، وأتلفت مع دراسة (Hung and Lee, 2014) و (Harjoto et. al., 2015)

والذي يرو أن المجالس التي يوجد فيها إناث تدفع أتعاب تدقيق أعلى من غيرها.

الفرضية السابعة (H7): توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين حجم مجلس الإدارة وأتعاب التدقيق في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان.

بناءً على نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد (أنظر جدول (5-5)) نلاحظ أن قيمة مستوى المعنوية (Sig.) لحجم مجالس الإدارة قد بلغت (0.242) وهي أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية (0.05)، وهذا يدل على عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين حجم مجلس الإدارة وأتعاب التدقيق في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، وعليه فإنه يتم رفض هذه الفرضية وقبول الفرضية العدمية، وبالمقارنة مع الدراسات السابقة يلاحظ أن هذه النتيجة قد اختلفت هذه مع نتيجة دراسة كل من (Lagmi and Gana, 2011) و (Kikhia, 2014) والتي يرون فيها أن وجود عدد أكبر من الأعضاء في مجالس الإدارة يعتبر من العوامل المهمة في التأثير على جودة التدقيق ومن ثم على أتعاب التدقيق

الفرضية الثامنة (H8): توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين حجم الشركة مقياساً بإجمالي الأصول وأتعاب التدقيق في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

بناءً على نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد (أنظر جدول (5-5)) نلاحظ أن قيمة مستوى المعنوية (Sig.) لحجم الشركة موضع التدقيق والذي تم قياسه بإجمالي الأصول قد بلغت (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية (0.05) و (Beta=0.634)، وهذا يدل على وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين حجم الشركة موضع التدقيق وأتعاب التدقيق في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، وعليه يتم قبول هذه الفرضية.

الفرضية التاسعة (H9): توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين حجم مكتب التدقيق وأتباع التدقيق في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

بناءً على نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد (أنظر جدول (5-5)) نلاحظ أن قيمة مستوى المعنوية (Sig.) لحجم مكتب التدقيق قد بلغت (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية (0.05) و ($Beta=0.345$)، وهذا يدل على وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين حجم مكتب التدقيق وأتباع التدقيق في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، وعليه يتم قبول هذه الفرضية.

الفرضية العاشرة (H10): توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين نسبة المخزون إلى إجمالي الأصول وأتباع التدقيق في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

بناءً على نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد (أنظر جدول (5-5)) نلاحظ أن قيمة مستوى المعنوية (Sig.) لنسبة المخزون إلى إجمالي الأصول قد بلغت (0.158) وهي أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية (0.05)، وهذا يدل على عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين نسبة المخزون إلى إجمالي الأصول وأتباع التدقيق في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، وعليه يتم رفض هذه الفرضية وقبول الفرضية العدمية.

الفرضية الحادية عشرة (H11): توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين نسبة المدينين إلى إجمالي الأصول وأتباع التدقيق في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

بناءً على نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد (أنظر جدول (5-5)) نلاحظ أن قيمة مستوى المعنوية (Sig.) لنسبة المدينين إلى إجمالي الأصول قد بلغت (0.001) وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية (0.05) و ($Beta=0.120$)، وهذا يدل على وجود علاقة إيجابية ذات دلالة

إحصائية بين نسبة المدينين إلى إجمالي الأصول وأتعاب التدقيق في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، وعليه يتم قبول هذه الفرضية.

الفرضية الثانية عشرة (H12): توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين ع-د الشركات التابعة وأتعاب التدقيق في الشركات الصناعية في بورصة عمان.

بناءً على نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد أنظر ج-دول (5-5) نلاحظ أن قيمة مستوى المعنوية (Sig.) لعدد الشركات التابعة قد بلغت (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية (0.05) و ($Beta = 0.150$)، وهذا يدل على وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين عدد الشركات التابعة وأتعاب التدقيق في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، وعليه يتم قبول هذه الفرضية.

الفرضية الثالثة عشرة (H13): توجد علاقة إيجابية بين مخاطر التدقيق المفاسدة بالعائد على الأصول وأتعاب التدقيق في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

بناءً على نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد أنظر ج-دول (5-5) نلاحظ أن قيمة مستوى المعنوية (Sig.) لمخاطر التدقيق والمفاسدة بالعائد على الأصول قد بلغت (0.308) وهي أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية (0.05)، وهذا يدل على عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مخاطر التدقيق والمفاسدة بالعائد على الأصول وأتعاب التدقيق في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، وعليه يتم رفض فرضية الدراسة وقبول الفرضية العدمية.

الجدول رقم (5-6) يلخص نتائج اختبار فرضيات الدراسة.

جدول رقم (5-6)

نتائج فرضيات الدراسة

التسلسل	الفرضية	القبول أو الرفض
1	توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين إستقلالية مجلس الإدارة وأتعب التدقيق	رفض
2	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الجمع بين مناصبي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي (الإزدواجية)	رفض
3	توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين عدد إجتماعات مجلس الإدارة /مؤشر الجهد المبذول (Dilgence) وأتعب التدقيق.	رفض
4	توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين خبرة أعضاء مجلس الإدارة وأتعب التدقيق.	رفض
5	توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين التخصصات الأكاديمية لأعضاء مجلس الإدارة وأتعب التدقيق.	رفض
6	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تنوع جنس أعضاء (Gender) مجلس الإدارة وأتعب التدقيق.	قبول
7	توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين حجم مجلس الإدارة وأتعب التدقيق.	رفض
8	توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين حجم الشركة مقياسا بإجمالي الأصول وأتعب التدقيق	قبول
9	توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين حجم مكتب التدقيق وأتعب التدقيق.	قبول
10	توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين نسبة المخزون إلى إجمالي الأصول وأتعب التدقيق.	رفض
11	توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين نسبة المدينين إلى إجمالي الأصول وأتعب التدقيق.	قبول
12	توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين عدد الشركات التابعة وأتعب التدقيق.	قبول
13	توجد علاقة إيجابية بين مخاطر التدقيق المفاضة بالعائد على الأصول (ROA) وأتعب التدقيق.	رفض

الفصل السادس

النتائج والإستنتاجات والتوصيات

6 - 1: تمهيد

6 - 2: أهم النتائج التي خلصت إليها الدراسة

6 - 3: أهم الإستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة

6 - 4: التوصيات

الفصل السادس

النتائج والإستنتاجات والتوصيات

6-1: تمهيد:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر خصائص مجالس الإدارة على أُنْعاب التدقيق، لعينة مكونة من (61) شركة صناعية أردنية مدرجة في بورصة عمّان للفتره (2011 - 2014)، وذلك من خلال إختبار العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، بإستخدام نموذج تحليل الانحدار المتعدد، وبناء على نتائج التحليل الإحصائي خلصت الدراسة إلى عدد من النتائج والإستنتاجات والتوصيات، التي سيتم عرضها في هذا الفصل.

6-2: أهم النتائج التي خلصت إليها الدراسة:

- إعتماداً على نتائج تحليل البيانات وإختبار الفرضيات، فقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:
1. توجد علاقة سلبية ذات دلالة إحصائية إحصائية عند مستوى الدلالة (1%) بين تنوع الجنس عضو مجلس الإدارة وأُنْعاب التدقيق. وهذا يدل على أن مجالس الشركات التي يوجد فيها إناث ترتبط مع أُنْعاب تدقيق أقل من المجالس التي لا يوجد بها تنوع بين الجنسين.
 2. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل من (إستقلالية مجالس الإدارة، وعدم الجمع بين منصبى رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي (الإزدواجية)، وعدد إجتماعات مجالس الإدارة، وخبرة أعضاء مجالس الإدارة، والتخصص الأكاديمي لأعضاء مجالس الإدارة، وحجم مجلس الإدارة) وبين أُنْعاب التدقيق.
 3. توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى 1% بين حجم الشركة موضع التدقيق وأُنْعاب التدقيق.

4. توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى 1% بين حجم مكتب التدقيق وأتعاب التدقيق.

5. توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى 1% بين نسبة المدينين إلى إجمالي الأصول وأتعاب التدقيق.

6. توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى 1% بين عدد الشركات التابعة إلى إجمالي الأصول.

7. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نسبة المخزون إلى إجمالي الأصول وأتعاب التدقيق.

8. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العائد على الأصول (ROA) وأتعاب التدقيق.

9. من النتائج (5) و (6) نستنتج أنه توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى 5% بين درجة تعقيد العمليات وأتعاب التدقيق.

10. إن معظم الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان تطبق دليل حوكمة الشركات في الأردن بالنسبة لعملية الفصل بين مناصبي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي، وأمور أخرى مثل عدد الاجتماعات.

11. توجد نسبة إستقلالية عالية بين أعضاء مجالس إدارة الشركات الصناعية المدرجة.

12. معظم الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان يتراوح حجم مجالسها بين (5-13) عضو وهو ما يتسجم مع متطلبات حوكمة الشركات باستثناء شركة واحدة بلغ عدد أعضائها ثلاثة أعضاء.

6-3: أهم الإستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة:

إن عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين خصائص مجالس الإدارة وأتعب الذ-دقيق لا يعني بالضرورة أنه لا توجد أهمية لخصائص مجالس الإدارة وحوكمة الش-ركات في أثرها-ا الإيجابي على أتعب التدقيق، فكما تم الإشارة إليه في معرض مناقشة النتائج أن الغالبية العظمى من الشركات المبحوثة تطبق وتمتثل لدليل وفوائد حوكمة الشركات في الأردن، وه-ذا يفت-رح عدم وجود تبانيات ملحوظة في هذه المتغيرات بين الشركات. كما وترى الباحثة-ة أن متغ-رات خصائص مجالس الإدارة التي أستخدمت في هذه الدراسة قد لا تكون التظ-ت فعلي-اً عمل-ات المرافبة الفعلية التي تجري داخل الشركات العينة؛ فعلى سبيل المثال؛ تست-خدم ه-ذه الدراسة متغير وهمي ويأخذ قيمة (1) إذا كان هناك عدم وجود إزدواجية بين منصب-بي رئ-يس مجا-س الإدارة والمدير العام و(0) لغير ذلك. وأيضاً هناك متغيرات يمكن أن يكون تعريفها واسع ج-داً ويصعب حصره مثل الخبرات المالية فقد تضم المهارات التي قد لا تسهم بالتأك-د في فعالية عضو مجالس الإدارة.

6-4: التوصيات:

بناءً على النتائج التي تم التوصل إليها، توصي الدراسة بالآتي:

1. محاولة إيجاد آليات جديدة لقياس حوكمة الشركات والتعبير عن خصائص مجالس الإدارة، فما هو متاح من آليات تم استخدامها في الدراسات السابقة يفتصر على آليات إجمالية وقد لا تعكس الخصائص الفردية لأعضاء مجالس الإدارة، مثال ذلك قياس متغ-ر خبر-ة أعضا-ء مجالس الإدارة أو متغير المستوى التعليمي لأعضاء المجالس والذي تم التعبير ع-ن كلاهما-ا بشكل إجمالي عام.
2. إجراء دراسات مستقبلية في نفس الموضوع، فيمكن للباحثين في المستقبل إجراء دراسة مقارنة الأردن مع الدول المتقدمة أو الدول النامية، ويمكننا القول بأن هذا النوع من الدراسات يمكن أن

يكون مفيد لمعرفة مدى تأثير الإطار المؤسسي على مستوى أتعاب التدقيق، علاوة على ذلك فإن هذه الدراسات قد تكون مفيدة في تفسير كيف يمكن للمتطلبات التنظيمية المتنوعة أن تؤثر على مستوى أتعاب التدقيق في مختلف الأطر المؤسسية.

3. وأخيرا يمكن القول بأن هذه الدراسة إقتصرت على بعض من خصائص مجالس الإدارة وهناك المزيد من الخصائص وقد تكون مثيرة للإهتمام أيضاً لمزيد من الأبحاث المستقبلية فيها.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

- الجعافرة، محمد مفلح، (2008)، "مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية"، رسالة ماجستير غير منشورة، الأردن - المكتبة الوطنية، الطبعة الأولى.
- جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين (2007)، جريدة العرب اليوم، العدد 5403، تم الحصول على هذا المرجع من خلال الموقع الإلكتروني التالي:
http://www.alarabalyawm.net/pages.php?news_id=5403
- حدرب، زهير (2010)، "علم تدقيق الحسابات"، دار البداية، ناشرون وموزعون، الطبعة الأولى، عمان - الأردن، ص: 9.
- حماد، طارق عبد العال، (2005)، "حوكمة المؤسسات - المفاهيم والمبادئ والتجارب"، الدار الجامعية - الإسكندرية، مصر.
- خاف، اسامة ربحي، (2008)، "أثر عاملي حجم وربحية البنوك التجارية الأردنية على أتعاب مدققي الحسابات: دراسة مسحية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن.
- دائرة مراقبة الشركات (1997)، قانون الشركات الأردني رقم 22 لسنة 1997 وتعديلاته.
- دائرة مراقبة الشركات، (2013)، "دليل حوكمة الشركات الأردنية (الشركات المساهمة الخاصة، الشركات المساهمة ذات المسؤولية المحدودة، الشركات المساهمة غير المدرجة في بورصة عمان)".

- دائرة مراقبة الشركات، من خلال الموقع الإلكتروني التالي:
http://www.ccd.gov.jo/ar/home/news/newlowproject. (2016)
- الدحودح، حسين أحمد، (2005)، "العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة المالية في سورية_دراسة ميدانية"، مجلة اربد للبحوث والدراسات، جامعة إربد الأهلية، المجلد 9، العدد 1، ص ص. 153- 188.
- ذنبيات، علي عبد الفادر، (2010)، "تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية"، نظرية وتطبيق، الأردن - المكتبة الوطنية، الطبعة الأولى.
- سليمان، محمد مصطفى (2006)، "حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري"، الدار الجامعية للنشر، الطبعة الأولى، الاسكندرية - جمهورية مصر العربية.
- سويدان، ميشيل، (2010)، "بعض العوامل المحددة لأتعاب التدقيق"، دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في بورصة عمان، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، المجلد 24، عدد 1، ص ص: 49- 86.
- الشاطري، إيمان حسين والعنفر، حسام عبد المحسن، (2006)، "إنخفاض مستوى أتعاب المراجعة وأثاره على جودة الأداء المهني"، دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الإقتصاد والإدارة، مجلد 20، عدد 1، ص ص: 97- 163.
- الشيشيني، حاتم محمد، (2007)، "الاساسيات المراجعة"، جامعة طنطا، المكتبة العصرية، الطبعة الأولى.
- العبويني، محمد، (2014)، "تأثير الحاكمية المؤسسية والرافعة المالية على قيمة الشركات المدرجة في بورصة عمان"، رسالة ماجستير، عمان - الأردن.

- عجلوني، لما أحمد، (2006)، "العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق"، دراسة ميدانية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، رسالة ماجستير، جامعة اليرموك، إربد - الأردن.
- الفاضلي، حسين، (2008)، "التدقيق الداخلي"، الطبعة الأولى، دمشق، منشورات جامعة دمشق - سوريا.
- فطاب، أحمد سباعي والخاطر، خالد ناصر، (2004)، "العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراجعة الحسابات"، دراسة ميدانية تطبيقية على دولة قطر، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، المجلد: 18، عدد 24، المملكة العربية السعودية.
- محمد، علي وسرور، جمال، (2009)، "العوامل المؤثرة في تحديد قيمة أتعاب المراجعة في الجمهورية اليمنية"، مجلة المحاسب القانوني، العدد 8، جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين.
- المدهون، رعدة إبراهيم، (2014)، "العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرهما في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي"، دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة.
- المزحاني، حسين، (2010)، "العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب تدقيق الحسابات في الجمهورية اليمنية"، اليمن، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية.
- مسعد، محمد فضل والخطيب، خالد، (2009)، "دراسة معمقة في تدقيق الحسابات"، دار كنوز المعرفة العلمية، الطبعة الأولى، عمان - الأردن.
- منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (2004)، دليل مبادئ حوكمة الشركات، تم الحصول على هذا المرجع من خلال الموقع الإلكتروني التالي:

- نصر علي، عبد الوهاب وشحاتة، شحاتة السيد، (2007)، "مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
- هيئة الأوراق المالية (2007)، "دليل فواعد حوكمة الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان"، عمان، الأردن. <http://www.ase.com.jo/ar/index.php>
- هيئة الأوراق المالية، (2008)، "دليل فواعد حوكمة الشركات المساهمة المدرجة في بورصة عمان": <http://www.sdc.com.jo>
- هيئة الأوراق المالية، (2009)، "دليل فواعد حوكمة الشركات المساهمة المدرجة في بورصة عمان" موقع الكتروني: <http://www.sdc.com.jo>
- هيئة الأوراق المالية، (2010)، "فهرس الفواعد الإلزامية والإرشادية للشركات المساهمة المدرجة في بورصة عمان"، موقع الكتروني: <http://www.sdc.com.jo>

المراجع باللغة الإنجليزية:

- Abbott, L., Parker, S., Peters, G. and Raghunandan, K., (2003), "The Association Between audit Committee characteristics and Audit Fees", *Auditing: Journal of Practice and Theory*, Vol. 22, No.2, pp.17- 32.
- Adams, R., & D., Ferreira, (2009), "Women in the Boardroom and their Impact on Governance and Performance", **Journal of Financial Economics**, Vol. 94, pp. 291- 309.
- Apadore, K., and Noor, M., (2013), "Determinates of Audit Report Lag and Corporate Governance of Malaysia", **International Journal of Business Management**, Vol. 8, N.15, pp. 151- 163.
- Archambeault, Deborah, S., (2008), **"The Relation between Corporate Governance Strength and Fraudulent Financial Reporting: Evidence From SEC Enforcement Cases"**, USA: Practice- Hall International- Inc.
- Anderson, D., Sweeney, D. and Williams, T. (1993), **"Statistics for Business and Economics"**, Fifth Edition, West Publishing Company, St. Paul, MN.

- Beasley, M., (1996), "An Empirical Analysis of the Relation between the Board of Director Composition and Financial Fraud", **The Accounting Review**, 71, 4, pp.443- 465.
- Brigham, E., and Ehrhardet, M., (2010), "**Financial Management Theory and Practice**", *Thomson South- Western*, United States of America.
- Bushman, R., Chen, Q., E., Engel, E., and Smith, A., (2004), "Financial Accounting Information, Organizational Complexity and Corporate Governance Systems", **Journal of Accounting and Economics**, Vol. 37, No. 2, pp.167- 201.
- Byrne, J., (1996), "And you thought CEOs Were Overpaid", **Business Week**: pp.26- 34.
- Cadbury Committee Report, (1992), "**Report of the Cadbury Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance**", Gee, London, Retrieved from:// www.ecgi.org/codes/documents/cadbury.pdf
- Carcello, J.V. and Neal, T.L., (2000), "Audit Committee Composition and Auditor Reporting", **The Accounting Review**, 75, 4: pp. 453- 467.

- Carcello, J. V., Hermanson, D. R., Neal, T. L. and Riley, R. A., (2002), "Board Characteristics and Audit Fees", **Contemporary Accounting Research**, No. 19, pp.365- 384.
- Cattrysse, J. (2005), "**Reflection on Corporate Governance and the Role of the Internal Auditor**", from: <http://usdrinc.com/>.
- Dalton, D.R., C.M. Daily, J.L Johnson, and A.E. Ellstrand. (1999), "Number of Directors and Financial Performance": **A meta- analysis Academy of Management Journal**, 42 (December): pp.674- 686.
- Davidson, R., Goodwin, J. and Kent, P. (2005), "Internal Governance Structures and Earning Management", **Accounting and Finance**, 45, No.2, pp. 241- 268.
- Dechow, P.M., Sloan, R.G., and A.P. Sweeny, (1996), "Causes and Consequences of Earning Manipulation: An Analysis of Firms Subject to Enforcement Actions by the SEC", **Contemporary Accounting Research**, 13 (spring), pp. 1- 36.
- Desender, K., Garcia- Cestona, M., Crespi, R., and Aguilera, R. (2009), "**Board Characteristics and Audit Fees: Why Ownership Structure Matters?**" Retrieved from the following:

http://www.business.illinos.edu/working_papers/papers/09-0107.pdf.

- Dimitropoulos, P., and D., Asteriou, (2010), "The Effect of board Composition on the Informativeness and Quality of Annual Earnings: Empirical evidence from Greece", **Research in International Business and Finance**, 24, pp.190- 205.
- Eilifsen, A., Knechel, W.R. and Wallage, P., (2001), "External Assurance Services and Strategic Business Risk: An International Field Study", **Accounting Horizons**, (September), pp.193- 207.
- Esmaeili, M. R., mirgoushe, N. and Mortazavi, N., (2014), "**The Relationship between Ownership Structure and Audit Fee in Companies Listed in Tehran Stock Exchange**", Reef Resources Assessment and Management Technical Paper, Retrieved from ISSN. Vol. 40, No.1, pp.463- 469. Available online at www.behaviorsciences.com.
- Fama, E. and Jensen, M.C., (1983), "Agency Problems and Residual Claims", **Journal of law and Economics**, 26, pp.327- 349.
- Fama, E. and Jensen, M., (1983), "Separation of Ownership and Control", **Journal of Law and Economics**, 26, pp.301- 325.

- Ferris, S.P., Jagannathan, M. and Pritchard, A.C., (2003), "Too Busy to Mind the Business: Monitoring by Directors with Multiple Board Appointments" *Journal of Finance*, 58, 3: pp.1087- 1111.
- Gibson, M. S.,(2003), "Is Corporate Governance Ineffective in Emerging Markets?", **Journal of Financial and Quantitative Analysis**, pp.231- 250.
- Gill, A., and Obradovich, O., (2012), "The Impact of Corporate Governance and Financial Leverage on the Value of American Firms", **International Research Journal of Finance and Economics**, 91, 2, pp.1450- 2887.
- Goodwin- Stewart, J. and P. Kent, (2006), "Relation between External Audit Fees, Audit Committee Characteristics and Internal Audit", **Accounting and Finance**, Vol. 46, pp.387- 404.
- Gujarati, D. (2003), **'Basic Econometrics 4th Edition'**, New York
- Gul, F., Srinidhi, B. and Tsui, J., (2008), " **Board Diversity and the Demand for Higher Audit Effort**", Retrieved for the SSRN.
- Gul, F. and Leung, S. (2004), "Board leadership, outside directors expertise and voluntary corporate disclosures, **Journal of Accounting and Public Policy**, 23, pp.351- 379.

- Harjoto, M. A., Laksmana, I. and Lee, R., (2015), "The Impact of Demographic Characteristics of CEOs and Directors on Audit Fees and Audit Delay", **Managerial Auditing Journal**, 30, 8/9: pp.963-997.
- Hay, D. and Knechel, W.R., (2004), "**Evidence on the Association among Elements of Control and External Assurance**", working paper, University of Auckland.
- Hassan, M., Hassan, S., Iqbal, A. and Ahmed Khan, M. F., (2014), "Impact of Corporate Governance on Audit Fee: Empirical Evidence from Pakistan", **World Applied Sciences Journal**, 30, 5, pp.645-651.
- Hay, D., Knechel, W.R. and Ling, H., (2008), "Evidence on the Impact of Internal Control and Corporate Governance on Audit Fees", **International Journal of Auditing**, 12, 1: pp.9- 24.
- Huang, T. C., Huang, H. W. and Lee, C.C., (2014), "Corporate Executive's Gender and Audit Fees", **Managerial Auditing Journal**, Vol.29, No.6, pp.527- 547.
- Ittonen, K., Miettinen, J. and Vahamaa, S., (2011), "Does Female Representation on Audit Committees Affect Audit Fees?" **Quarterly**

Journal of Finance and Accounting, Vol.49, No.3- 4, pp.113-139.

- Jensen, M.C., (1993), "The Modern Industrial Revolution, Exit and the Failure of Internal Control Systems", **Journal of Finance**, 48, 3, pp.831- 880.
- Jensen, M. and Meckling, W. (1976), "The Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs, and Ownership Structure", **Journal of Financial Economics**, 3(4), pp. 305- 360.
- Kasznik, R., (1999), "On the Association between Voluntary Disclosure and Earnings Management", **Journal of Accounting Research**. 37, 1, pp.57- 82.
- Kennedy, P. (1985), "**A Guide to Econometrics**", Second Edition, Basil Blackwell, Ltd., Oxford.
- Kikhia, H. Y., (2015), "Determinants of Audit Fees: Evidence from Jordan", **Accounting and Finance Research Journal**, Vol. 4, No.1: 42- 53.
- Kikhia, H. Y., (2014), "Board Characteristics, Audit Committee Characteristics, and Audit Fees: Evidence from Jordan", **International Business Research**, Vol. 7, No. 12: pp. 98- 110.

- Lajmi, A. and Gana, M., (2011), "**Audit Fees, External Auditor Reputation and Characteristics of Director's Board: The Case of Belgian Context**", Northeast Decision Sciences Institute Proceedings, Retrieved from SSRN.
- Laksmana, I., (2008), "Corporate Governance and Voluntary Disclosure of Executive Compensation Practices", **Contemporary Accounting Research**, 25, 4, pp.1147- 1182.
- Lanfranconi, C., and Robertson, D., (2002), "Corporate Financial Reporting: The Role of the Board of Directors", **Levy Business Journal**, 67, 1, pp.1- 3.
- Lifschutz, S., Jacobi, A. and Feldstein, S., (2010), "Corporate Governance Characteristics and External Audit Fees: A Study of large Public Companies in Israel", **International Journal of Business and Management**, Vol. 5, No. 3, pp. 109- 116.
- Linn, S., and Park, D., (2005), "Outside Director Compensation Policy and the Investment Opportunity Set", **Journal of Corporate Finance**, Vol.11, pp.680- 715.
- Lipton, L. and Lorsch, J., (1992), "A modest Proposal for Corporate Governance", **The Business Lawyer**, 48, pp.59- 77.

- Matheson, Kerik, (2002), **"Managerial and Financial Performance"**, Ph.D. Dissertation, series 18.2002, Copenhagen Business School, Denmark, viewed.
- Messier, William, F., (2010), **"Auditing and Assurance Services: A systematic Approach"**. Second edition- McGraw- Hill Companies.
- Peel, M. and Mark, A. C., (2001), **"The Relationship Between Government Structure and Audit Fees pre- Cadbury: Some Empirical findings"**, Vol. 9, No. 4, pp.286- 297: Retrieved from SSRN:
- Prokfiyeva, M. and Muniandy, B., (2011), "Board Composition and Audit Fee: Evidence from Russia", **Corporate Ownership and Control Journal**, Vol. 8, No. 2, PP.551- 565.
- Rouf, M., (2011), "The Relationship between Corporate Governance and Value of the Firm in Developing Countries: Evidence from Bangladesh", **The International Journal of Applied Economics and Finance**, 5, 3, pp.237- 244.
- Ruigrok, W., peck, S., Tacheva, S., Greve, P. and Hu, Y., (2006), "The Determinants and Effects of Board Nomination Committees", **Journal of Management Governance**, 10, pp.119- 148.

- Shleifer, A. and Vishny, R., (1997), "A Survey of corporate Governance", **Journal of Finance**, Vol.52, No.2, pp..737- 784.
- Simunic, D.A. and Stein, M.T., (1996), "The Impact of Litigation Risk on Audit Pricing: A Review of the Economics and the Evidence" **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, 15, 2, pp.145- 149.
- Srinidhi, B., Gul, F. A, and Tsui, J., (2011), "Female Directors and Earnings Quality", **Contemporary Accounting Research**, 28, 5, pp.1610- 1644.
- Solomon, J. F., (2007), "**Corporate Governance and Accountability**", 2nd edition, Wiley, New York.
- Taylor, H. and Glezen, W., (1997), "**Auditing an Assertions Approach**", 7th edition, Wiley, New York.
- Vafeas, N. and F. Waegelin, (2007), "The Association between Audit Committee, Compensation Incentive, and Corporate Audit Fees", **Quantitative Finance and Accounting**, 28: pp.241- 255.
- Wallace, W. A., (1991), "**The Economic Role of Auditing in Free and Regulated markets: Auditing Monographs**", PWS- Kent, pp.9- 56.

- Wincent, J., Ankin, S. and Ortqvist, D., (2010), "Does network Board Capital Matter? A study of Innovative Performance in Strategic SME Networks", **Journal of Business Research**, 63: pp.265- 275.
- Yin, C. L., Hung, L. W., (2011), "**Association between Ownership Structures, Board Independence and Audit Fees in Hong Kong SAR**", Working paper, Hong Kong Baptist University. From *libproject.hkbu.edu.hk/trsimage/hp/08027064.pdf*
- Zahra, S. and Pearce, J., (1989), "Boards of Directors and Corporate Financial Performance: A Review and Integrative Model", **Journal of Management**, 15: pp.291- 244.

ملخص الدراسة باللغة الإنجليزية

Abstract

Alzoubi, Nadia Mahmood. (2016). "The Impact of Board Characteristics on Audit Fees in Manufacturing Companies Listed on the Amman Stock Exchange: An Analytical Study ". Master Degree in Accounting, Yarmouk University.

Under supervision of Prof. Mishiel Said Swaidan.

The main objective of this study was to examine the impact of board of directors characteristics (Independence of the board, duality, number of board meetings, academic specializations of the board members, experience of the board members, gender, and board size) and other variables (size of company, size of auditing firm, complexity of the company operations, and audit risk) on audit fees for manufacturing companies listed on the Amman Stock Exchange (ASE) for the period 2011-2014. The sample of the study consisted of 61 company for which all necessary information needed for the calculation of the variable was available. The data were collected from the annual reports of companies which were available on the ASE website. Multiple regression analysis was employed to examine the hypotheses of the study. The results of the regression analysis revealed the existence of a negative relationship between gender and audit fees. In addition, the study did not find significant relationships between independence of the board, duality, number of board meetings, academic specializations of the board members, experience of the board members, and board size, and audit fees. Furthermore, the study found positive relationships between the company size, number of affiliated companies, and auditing firm size, and audit fees.

The study concluded by recommending conducting more studies which take into account new variable that have not been covered by the current study which could shed some light on the impact of board characteristics on audit fees. The study also recommended conducting comparative studies between Jordan and other developed or developing countries on the implication of institutional framework on audit fees.

Keywords: Boaed of Directors Characteristics, Corporate Governance, Audit fees, Amman Stock Exchange, Manufacturing Companies.