جامعة اليرموك
كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية
قسم المحاسبة

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

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

إشـــــــراف:
الأستاذ الدكتور: ميشيل سويدان

1437 ه/2016م

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة اليرموك

كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية

قسم المحاسبة

رسالة ماجستير بعنوان:

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

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

إشـــــــراف:

الأستاذ الدكتور: ميشيل سويدان

1437ه/2016م

المنارة للاستشارات

www.manaraa.com

قرار أعضاء اللجنة

أثر خصائص مجلس الإدارة على أتعاب التدقيق في الشركات الصناعية المدرجة

في بورصة عمان: دراسة تحليليه

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)

بكالوريس محاسبة – جامعة اليرموك – إربد –2013

قدمت هذه الرسالة إستكمالا 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 ٢٠١٦/٠٨/٠٧م

المنارة للاستشارات

www.manaraa.com

الإهـــــداء

بسم الله الرحمن الرحيم

"قَالُواْ سُبْحَانَكَ لاَ عِلْمَ لَنَا إِلاَّ مَا عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ أَنتَ 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 أمي أهدي هذه الرسالة
وشتان بين رسالة ورسالة
غفر الله لك وأسكنك في عليين

*****

الباحثة: ناديا الزعبي

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الشكر والتقدير

(وَلَا تَنْسَوُا الْفَضْلَ بَيْنَكُمْ إِنَّ اللَّهَ بِمَا تَعْمَلُونَ بَصِيرٌ)

سورة البقرة آية (237) صدق الله العظيم

الحمد لله حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه الذي وفقني لإتمام هذه الرسالة على الوجه الذي أراد، والحمد لله 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 يشكل منهج حياة أدعو الله أن أكون دائما أهلا للحفاظ عليه، وأن الكلمات لتعجز عن إيفاء الدكتور حقة في الثناء، على فضله في إخراج هذا العمل في الصورة التي هو عليها.

كما أتوجه بخالص الشكر والتقدير إلى أعضاء لجنة المناقشة الأستاذ الدكتور محمود قاقيش والدكتورة ديمة درادكة بتفضلهم قبول مناقشة هذه الرسالة وإثراؤها 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.

وأخيرا وليس آخرا أتقدم بجزيل الشكر إلى زوجي لصبره ودوام دعمه لي ومساندته ... 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 الله أن يبقيها حقا منارة إشعاع لكل الجامعات الأردنية. وآمل أن أكون دوما إبنة بارة بها وبجميع من تتلمذت على أيديهم.

الباحثة : ناديا محمود الزعبي

المنارة للاستشارات

www.manaraa.com

فهرس المحتويات

الموضوع	الصفحة

قرار أعضاء اللجنة .....**خطأ! الإشارة المرجعية غير معرّفة.**

الإهـــــداء..... أ

الشكر والتقدير ..... ج

فهرس المحتويات ..... د

قائمة 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 الدراســـــة: 5

4-1: أهمية الدراســـــة: 5

5-1: تنظيم الدراسة: 6

الفصل الثاني..... 8

الإطار النظري للدراسه 8

1-2: تمهيد:..... 8

2-2: المبحث الأول: خصائص مجلس 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: مجلس 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

المنارة للاستشارات

www.manaraa.com

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

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

5-2-1: وصف المتغيرات الكمية (المستمرة):..... 69
5-2-2: وصف المتغيرات الوهمية: 72
5-3: الإرتباطات التبادلية بين المتغيرات المستقلة: 73
5-4: نتائج تحليل الإنحدار وإختبار الفرضيات: 75
إختبار فرضيات الدراسة: 79
الفصل السادس..... 87
النتائج والإستنتاجات والتوصيات 87
6-1: تمهيد:..... 87
6-2: أهم النتائج التي خلصت إليها الدراسة: 87
6-3: أهم الإستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة: 89
6-4: التوصيات: 89
قائمة المراجع..... 91
المراجع باللغه العربية: 91
المراجع باللغة الإنجليزية: 95
ملخص الدراسة باللغة الإنجليزية 106

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

قائمة الجداول

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

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

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.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وقد 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 مزيدا من الضوء على تأثير خصائص مجلس 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 مجلس الإدارة، حوكمة الشركات، أتعاب التدقيق، الشركات الصناعية الأردنية، بورصة عمان.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

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

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

1-1: المقدمة:

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

هناك العديد من الدراسات التي بحثت عن العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المدقق الخارجي، وذلك ما إذا كانت تلك المكاتب تحصل على علاوة (زيادة في الأتعاب)، ومنها من ركز على إختلاف الأتعاب في السنوات الأولى لتعاقد مدقق الحسابات عنها في السنوات اللاحقة (قطب 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 مجلس الإدارة من ناحية وأتعاب التدقيق من ناحية أخرى، فوجود نظام حوكمة في الشركة يدعم إستقلالية مجلس الإدارة بما يوفره من آلية رقابة فعالة قد يؤدي إلى تقليل الإعتماد على التدقيق الخارجي وهذا بدوره قد يؤدي إلى تخفيض الحاجة إلى خدمات التدقيق الخارجي ومن

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ثم تخفيض أتعاب التدقيق (Desender *et al.*, 2009)، بالمقابل يرى Hay and (2004) Knechel ، أن تمتع مجلس الإدارة بإستقلالية أعلى قد يقود إلى الحاجة إلى مزيد من الخدمات التدقيقية لكي يقوم المجلس بمهامه الرقابية على أكمل وجه ويحافظ على سمعته، وهذا بدوره قد يقود 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 تقييم القرارات وثانيهما هو الإشراف على المرؤوسين في الشركة، ويرى المؤلفان بأن تحقيق هاتين المهمتين يتطلب تمتع مجلس الإدارة بإستقلالية عالية والفصل بين مهام رئيس مجلس الإدارة ومهام المدير العام، كذلك يتطلب الأمر عقد إجتماعات منتظمة للمجلس للقيام بواجباته وأيضاً إعطاء ضمان يؤكد على فاعلية الإشراف على المدير العام وإتخاذه؛ أي المدير العام 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 ولذلك 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 مجلس 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 مجلس الإدارة على أتعاب التدقيق للشركات المدرجة في بورصة عمان، كما تم الإشارة إليه في مقدمة الدراسة تعددت المتغيرات التي تم أستخدامها في الدراسات السابقة لإختبار أهميتها في عملية تحديد أتعاب

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

التدقيق، ولكن يُلاحظ 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 الأطار فإن أتعاب التدقيق ينظر إليها كمؤشر للطلب على خدمات التدقيق من مجلس الأدارة وذلك لممارسة مهامه في الإشراف والرقابة على الشركة، فهل تنوع وخبرات وغيرها من الأمور المتعلقة بمجلس الأدارة يمكن أن تساعد في تفسير الأختلاف في أتعاب التدقيق المدفوعة من الشركات لمدققيها؟ 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 منصبي 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؟

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

1-3: أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة الى معرفة أثر تنوع مجلس الأدارة 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 مجلس الإدارة على أتعاب التدقيق.
2. التعرف على أثر إزدواجية العضوية في مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية على أتعاب التدقيق.
3. التعرف على إثر عدد إجتماعات مجلس الإدارة (مؤشر للجهد المبذول من المجلس (Diligence)) على أتعاب التدقيق.
4. التعرف على أثر الخبرة المالية التي يتمع فيها أعضاء مجلس الإدارة على أتعاب التدقيق.
5. التعرف على أثر التخصصات الأكاديمية لأعضاء مجلس الإدارة على أتعاب التدقيق.
6. التعرف على أثر تنوع جنس عضو مجلس الإدارة على أتعاب التدقيق.
7. التعرف على أثر عدد أعضاء مجلس الإدارة على أتعاب التدقيق.

1-4: أهمية الدراسة:

يُلاحظ من الدراسات التي تم إستعراضها في الجزء المتعلق بالدراسات السابقة أن الغالبية العظمى من هذه الدراسات والمتعلقة بالعلاقة بين تنوع خصائص مجلس الإدارة وبين أتعاب التدقيق قد تم إجراءها 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 التنوع وتلك الخصائص وأثرها في تحديد أتعاب التدقيق في الأردن، كذلك تندرج هذه الدراسة تحت المنهج الإيجابي والذي يحاول تفسير ظاهرة معينة بإستخدام متغيرات وتطوير فرضيات قابلة للقبول والرفض من خلال إختبارات إحصائية، لذا تستمد هذه الدراسة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

أهميتها من محاولة توظيف متغيرات تعتقد الباحثة من خلال بحثها المستفيض في الدراسات الأردنية بأنها؛ أي تلك المتغيرات لم يتم ربطها بأتعاب التدقيق، لذا من المأمول أن تزودنا 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 هذا الفصل مقدمة الدراسة، وعرض لمشكلة الدراسة وأسئلتها، والأهداف القائمة عليها الدراسة، وأخيرا أهمية الدراسة. ويليه الفصل الثاني الإطار النظري للدراسة، حيث سيتناول هذا الفصل ثلاثة مباحث رئيسية الأول يعطي خلفية عن الإطار النظري لمفهوم الحوكمة وخصائص مجلس الإدارة والجوانب المتعلقة بها والنظريات المتعلقة بالدراسة، بينما يتناول المبحث الثاني مفهوم تدقيق الحسابات وأتعاب التدقيق الخارجي، أما المبحث الثالث فيتناول خصائص مجلس الأدارة وعلاقتها بأتعاب التدقيق الخارجي. ثم يليه الفصل الثالث بعنوان الدراسات السابقة وتطوير الفرضيات حيث سيتناول هذا الفصل مبحثين الأول الدراسات السابقه إبتداءا من الدراسات باللغة العربية وإنتهاءا بالدراسات باللغة الإنجليزية، والمبحث الثاني تطوير فرضيات الدراسة ثم يأتي الفصل الرابع: منهجية الدراسة، سيتضمن هذا الفصل وصفا 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 إستعراض ومناقشة التحليل الإحصائي المطبق في الدراسة وإختبار فرضيات الدراسة. وأخيراً الفصل السادس بعنوان نتائج الدراسة وتوصياتها، وسيتضمن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة والإستنتاجات والتوصيات المقدمة بناءا على ذلك، والتي توصلت إليها الباحثة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الثاني

الإطار النظري للدراسة

2-1: تمهيد

2-2: المبحث الأول خصائص مجلس 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 مجلس 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 مجلس الإدارة وأتعاب التدقيق

2-4-1: إستقلالية مجلس الإدارة وأتعاب التدقيق

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

2-4-3: حجم مجلس الإدارة وأتعاب التدقيق

2-4-4:الجمع بين منصبي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي، وأتعاب التدقيق

2-4-5: إجتماعات مجلس الإدارة وأتعاب التدقيق

2-4-6: التخصصات الاكاديمية لأعضاء مجلس الإدارة واتعاب التدقيق

2-4-7: تنوع تنوع جنس (Gender) أعضاء مجلس الإدارة واتعاب التدقيق

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الثاني

الإطار النظري للدراسه

2-1: تمهيد:

يهدف هذا الفصل إلى التعريف بالمفاهيم المتعلقه بكل من خصائص مجلس الإداره وأثرها على أتعاب التدقيق الخارجي، حيث يتضمن هذا الفصل ثلاثة مواضيع أساسية. يتناول الجزء الأول الحديث عن خصائص مجلس الإدارة إبتداءاً بالنظريات المتعلقة بالدراسة وحوكمة الشركات من حيث مفهومها وتعريفها وأهميتها وبعض آلياتها ثم التطرق للحديث بشكل خاص عن مجلس الإدراة وبعض من خصائصة مثل حجمه، وإستقلاليته، وخبرة أعضاءه، وأخيراً نبذه عن حوكمة الشركات في الأردن. أما الجزء الثاني فإنه يتناول الحديث عن التدقيق بشكل 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 مجلس الإدارة وأتعاب التدقيق الخارجي من واقع الدراسات السابقة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

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

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

وتُركز أنظمة وقوانين حوكمة الشركات في العالم على الحد من إستخدام 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 ومجلس 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 والقانونيين والمحللين الماليين لمفهوم حوكمة الشركات، ويرجع ذلك إلى إرتباط هذا المفهوم في العديد من الأمور التنظيمية والأقتصادية للشركات (نصر وشحادة، 2007).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وهنـــاك عـــدد مـــن التعـــاريف المرتبطـــة بحوكمـــة الشـــركات، فقـــد قـــدمت لجنـــة كادبوري Committee (1992, Cadbury) ، تعريفاً مختصراً للحوكمة على أنها نظام يتم من خلاله إدارة الشركات وضبط العمليات.

وعُرفت حوكمة الشركات أيضاً على أنها مجموعه من الإجراءات والأنظمة التـــي تـــدير الشركة في أفضل طريقة لتحقيق أهداف أصحاب المصالح (Cattrysse, 2005).

وقدم أيضاً حماد (2005)، تعريفا للحوكمة على أنها النظام الذي يتم من خلالـــه توجيـــه المؤسسه ومراقبتها على أعلى مستوى، من أجل تحقيق الأهداف المتوخاه والقدرة علـــى الوفـــاء بالمعايير اللازمة للقيام بالمسئوليه وبنزاهة وشـــفافية. وعرفـــت المؤسســـة الدوليـــة للتعـــاون الإقتصـــادي والتنميـــة (2004) Organization for Economic Cooperation and Development, (OECD)، في نشرة مبادىء حوكمة الشركات الصادرة عام 2004، حوكمة الشركات على أنها: "مجموعة العلاقات ما بين إدارة المؤسسة، ومجلس إدارتهـــا، ومســـاهميها، والجهـــات الأخـــرى التي لها إهتمام بالمؤسسة، كما أنها تبين الآلية التي توضح مـــن خلالهـــا أهداف المؤسسة والوســـائل المستخدمة لتحقيق تلك الأهداف ومراقبـــة تحقيقهـــا، بالتـــالي فـــإن الحاكمية المؤسسية الجيدة هي التي توفر لكـــل من المجلس والإدارة التنفيذية الحوافز المناســـبة للوصول إلى الأهداف التي تصب في مصلحة الشركة أو المنظمة، وتسهل إيجاد عملية مراقبـــة فاعلة، وبالتالي تساعد المنظمة على إستغلال مواردها بكفاءة".

كما عرفت حوكمة الشركات أيضاً: "على أنها أحد حقول الإقتصاد الذي يهتم في البحـــث عن الطرق والوسائل التي تحقق الكفاءة الإدارية، كما أنها تهتم أيضاً بـــالتحفيز علـــى الكفـــاءة الإدارية من خلال إستخدام آاليات معينة للحوافز" (Matheson, 2002).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

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

2-2-2: أهمية حوكمة الشركات:

برزت أهمية حوكمة الشركات بإعتبارها 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 للقائمين على إدارة الشركة، هي من أهم أهداف الشركات المساهمة العامة فإنها تعتمد على جودة حوكمة الشركات وتعتبرها أهم مطلب لتحقيق أهدافها (Gill and Obradovich, 2012).

ويرى نصر وشحاته (2007)، أن الحوكمة تلعب دوراً أساسياً في ترشيد ممارسات المديرين ومجلس إدارة الشركة، وترشيد ممارسات المحاسبين لدى الشركات، ومراقبي الحسابات الداخليين والخارجيين، ويؤدي ذلك إلى تعزيز ثقة المستثمرين والمتعاملين في سوق الأوراق الماليه في المعلومات المنشورة في القوائم المالية لتلك الشركات المدرجه. 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 وقيمتها الإقتصادية وقيمة أسهمها، وأيضاً تحسين الممارسات المحاسبية والماليه والاداريه فيها ونزاهة تعاملاتها وعدالتها وشفافية المعلومات الصادرة عنها، وكل هذا من شأنه أن يقوي قدرات الشركة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

التنافسية وكذلك قدراتها على جذب الأستثمارات 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 في 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 وتحديدا مجلس الإدارة وخصائصه.

2-2-4: مجلس الإدارة:

أدى إنفصال المكلية عن الإدارة إلى حدوث ما يسمى بمشكلات الوكالة، وذلك قد يكون بسبب أن الوكلاء (المديرين) قد لا يعملون ما يحقق مصالح الموكلين (حملة الاسهم)، فقد تقوم الإدارة بممارسة سلوكاً نفعياً تتخذ من خلاله القرارات التي تحقق مصالحها الخاصة أو تؤدي إلى تحويل الثروة من طرف إلى آخر. ومن أجل ضمان الإدراة القيام بالمهام المفترضة وفق 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 الإدراة من قبل حملة الأسهم للعمل بما يخدم مصلحتهم.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ونظراً لأهمية الدور الذي يقوم به المجلس تدخلت معظم التشـريعات فـي معظـم دول العـالم لضرورة تشكيل المجلس وتحديد تركيبته ومؤهلات أعضائه واللجان التي يتكون منها، من أجـل تعظيم الدور الإشرافي والرقابي الموكل إليه، بمعنى آخر تحديد الخصائص التي يجب أن يتمتـع 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 يُبنى على ممارسات ومواقف مجلس الإدراة برمته، وأن مجلس الإدارة يتطلع لأن يكون إحدى وسائل الرقابة الداخلية والسيطرة والمراقبة علـى الإدارة من أجل ردعها عن أي سلوك إنتهازي. ويؤكد Gul and Leung (2004)، أن وجود مجلـس إدارة قوي في الشركات، يوفر المزيد من الإفصاحات وجودة التقارير المالية وإنخفاض مخـاطر التدقيق. وترى بعض الدراسات أن لبعض خصائص مجلس الإدارة تأثير على نوعيـة التقـارير المالية، وبالتالي تؤثر على الطلب على التدقيق الخـارجي (Desender *et al*.,2009)، وفـي الجزء التالي سوف نقدم طرحاً 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 زيـادة نشاط الشركة وزيادة فعاليته، فقد أشار Dalton *et al.*,(1999)، أن المجلس الكبير الحجـم يـوفر صلات بيئية أفضل للشركة وزيادة في الخبرات، أما Beasley (1996)، فيرى أن حجم مجلـس الإدارة له تاثير جوهري على نوعية مبادىء الحوكمة المطبقة في الشركة، ويزيد من إحتمالات وقوع عمليات الإحتيال في القوائم المالية؛ فبزيادة حجم مجلس الإدارة تزداد إحتمالية وقوع الإحتيالات في القوائم المالية، ويرى أيضاً أن وجود عدد كبير من الأعضاء في مجلس الإدارة يجعل من مناقشة الأمور المالية أمراً صعباً ويتطلب وقتا طويلا. أمـا Kikhia (2014)، فإنـه يـرى فـي دراسـته التـي

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

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

- **إستقلالية أعضاء مجلس الإدارة:**

تُشكل إستقلالية أعضاء مجلس الإدارة من أبرز محددات الخصائص النوعية لمجلس الإدارة، ويقصد بها أن لا يكون الجزء الأكبر من أعضاء مجلس الإدارة من ضمن المديرين التنفيذيين، فإن وجود أعضاء مستقلين في مجلس الإدارة يحدد القوة الإشرافية للمجلس ودور أعضاءه في ضبط أداء الإدارة للعمل في إطار مصلحة حملة الأسهم وتعظيم قيمة المنشأة (Dimitropoulos and Asteriou, 2010). ومن منظور تحليلات الوكالة فإن دور الإشراف والرقابة يعتبر من أحد الوظائف المناطة بمجلس الإدارة، وتتوقف على درجة ومدى إستقلاليته عن الإدارة التنفيذية، وذلك من خلال الأعضاء من غير المديرين التنفيذين الذين لا تربطهم علاقات خارجية مع الشركة غير دورهم كأعضاء في مجلس الإدارة (Davidson *et al.*, 2005).

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

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

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

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

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

- **خبرة أعضاء مجلس الإدارة:**

جاء في توصيات لجنة Cadbury (1992)، أن كفاءة أعضاء المجلس من غير التنفيذيين لها دور ذو أهمية في كفاءة وفعالية المجلس، وأن المعرفة والدراية بشؤون الشركة من الخبرات الضرورية التي يجب أن تتوفر في أعضاء المجلس، فعمليات التحكم والسيطرة ضرورية لدور المجلس 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 المجلس تزيد من تنمية بعض الكفاءات الرقابية، وتوفر معرفة ودراية أوسع في الشركة، وهذا بدوره يجعل المجلس أكثر قدرة 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 مجلس الإدارة وأتعاب التدقيق. إلا أن دراسة(Kikhia (2014 ، والتي أجراها على شركات أردنية لم يتوصل من خلال نتائجه إلى وجود أي مؤشر لعلاقة تربط بين أتعاب التدقيق الخارجي وخبرات أعضاء مجلس الإدارة.

2-2-5: حوكمة الشركات في الأردن:

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

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

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

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

وفي عام (2010)، قامت هيئة الأوراق المالية بوضع قواعد حوكمة الشركات ضمن فهرس لتحديد القواعد الإلزامية والإرشادية الواجب إتباعها من قبل الشركات الأردنية. حيث يتم التقيد بالقواعد الإلزامية أما القواعد الإرشادية فتطبق فقط ضمن أسلوب الإلتزام أو تبرير عدم الإلتزام (هيئة الأوراق المالية، 2010).

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

ومؤخرا أعلنت دائرة مراقبة الشركات الأردنية أنها بصدد تغيير قانون الشركات لعام (1997) وتقوم بإعداد مسودة قانون جديد للشركات الأردنية إعتبارا 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

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

أدوار مجالس الإدارة ومدققي الحسابات وتدرس كآليات تخفف من صراعات الوكالة، وتعتبر نظرية الوكالة الأكثر شمولا لتوضيح وظيفة مجلس الإدارة وتسليط 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 مبادىء هذه النظرية على أساس العلاقة التعاقدية بين المتشاركين في إدارة الشركة (الوكلاء)، وبين المساهمين والدائنين واصحاب المصالح (الموكلين) في الشركات المساهمة العامة. وقد نشأت هذه النظرية كمحاولة لحل مشكلة تعارض المصالح بين الإدارة والمالكين وبقية أصحاب المصالح في الشركة (Shleifer and Vishny, 1997). وتعود أصول هذه النظرية إلى القرن الثامن عشر عندما قام آدم سميث، بمناقشة الفصل بين الملكية والسيطرة في كتابه ثروة اللأمم (The Welth of Nations)، ونتج 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

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

لديهم الحافز للتضليل والتلاعب في القوائم 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 يحصلو على مكافآت. ويرى Wallace (1991)، أن الطلب 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 تطرقها إلى كل من مجلس 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 الأقتصادية للتدقيق (Economic theory of auditing):

قام Simunic and Satein (1996)، بتطوير الإطار الإقتصادي في دراستهم عن أتعاب التدقيق، فتشير هذه النظرية أن أتعاب التدقيق تعكس التكلفة الإقتصادية للمدققين الخارجيين للمنظمات والشركات، وهذه التكاليف تختلف بإختلاف حجم الشركة موضع التدقيق ومدى تعقيد العمليات في الشركة، ومخاطر الجهة المدقق 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 يقومون 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

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

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

2-3: المبحث الثاني: تدقيق الحسابات

يُعد التدقيق من أهم الوسائل والطرق التي تستخدمها الإدارة لغرض التحقق من فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية، وهي إحدى أنظمة الرقابة الداخلية التي تمد الإدارة بالمعلومات المستمرة. وقد إعترفت الهيئات المهنية والتنظيمية بأهمية هذه الوظيفة، فقد أكدت لجنة كادبري (Cadbyury) Committee على أهمية مسؤولية المدقق في الحد من إرتكاب الأخطاء وحدوث الغش والتزوير (القاضي، 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 المصداقية 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 الأنظمه الرقابيه 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 القوائم المالية للمنشأة أو المؤسسة لما هو موجود على أرض

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

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

كذلك يمكن تعريف التدقيق على أنه عملية يتم من خلالها تجميع وتقديم أدلـــة الاثبـــات وتحديد وإعداد التقارير الماليه 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 فحـــص المعلومـــات الماليـــة والقيام بإصدار تقرير عنها، ومراجعة إعتماديتها وموثوقيتها والوسائل المستخدمة لتحديد وقياس تصنيف وكتابة التقرير بمثل هذه المعلومات. وقد يتضمن ذلك مراجعة الوسائل المتعلقة بتحديـــد وقياس وتصنيف وإعداد التقارير الخاصة بالمعلومات والإستفسارات عن بنودٍ محددة، بالإضـــافة إلى الفحص التفصيلي للعمليات والإرصدة والإجراءات (Messier, 2010).

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

2-3-2: واجبات مدقق الحسابات:

جاء في دليل حوكمة الشركات الصادر عن هيئة الاوراق المالية الواجبات التي يجـــب أن يقوم بها مدقق الحسابات الخارجي ،(هيئة الاوراق المالية، 2007) وهي كالتالي:

- أن يمارس الأعمال الموكله إليه باستقلال وحيادية.
- مراقبة أعمال الشركة.
- أن يقوم بتدقيق حسابات الشركة وفقاً للمعايير الدولية والقواعد المهنية المتعارف عليها.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- أن يقوم بفحص الأنظمة الإدارية والمالية للشركة وأنظمة الرقابة الداخلية وإبداء الرأي بخصوص فاعليتها، والتأكد من ملاءمتها لحسن سير أعمال الشركة والمحافظة على أموالها.
- التحقق من ملكية الشركة لموجوداتها وقانونية الإلتزامات المترتبة على الشركة.
- حضور إجتماعات 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 يؤثر 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 مدقق الحسابات:

تمثل خدمة التدقيق سلعة إقتصادية، وتعتبر أتعاب التدقيق من أهم مصادر إيرادات مكاتب التدقيق، حيث أن هذه المكاتب تسعى الى تعظيمه بهدف الحصول على أفضل عائد ممكن من ممارسة المهنه، ومن ناحية أخرى تمثل تلك الأتعاب أيضاً عبئاً مالياً على المنشآت الخاضعة للتدقيق، وهي تكلفة تنفق في سبيل الحصول على منفعة تبرر تحملها، ويرتبط ذلك بالنوعية والجودة التي تقدم بها تلك الخدمة، والتي تعد ضرورية للمكاتب التي تسعى للنهوض بالمهنة، والمحافظة على عملائها الذين يتوقعون نوعية جيدة من الخدمة (الشاطري والعنقري، 2006).

ويمكن تعريف أتعاب التدقيق على أنها عبارة عن المبالغ النقدية التي يحصل عليها المدقق من العميل نظير قيامه بأداء عملية تدقيق حسابات العميل وإصدار تقرير برأيه الفني المحايد (سويدان، 2010).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وعرفت أيضا بأنها المبالغ أو الأجور أو الرسوم التي يتقاضاها المدقق نظير قيامه بعملية التدقيق لحسابات منشأة ما، ويتم تحديد الأتعاب بموجب عقد يبرم بين المنشأة التي تقوم بعملية التدقيق وبين المنشأة المدقق 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 تحقيقه بغية الوصول إلى أفضل عائد ممكن من ممارسة المهنة هذا من ناحية ، ومن ناحية أخرى تمثل أتعاب التدقيق عبئاً مالياً على المنشآت الخاضعة للتدقيق، وتتوقع أن تحصل مقابله على منفعة تبرر تحمله وفقاً لمبدأ التكلفة والعائد (محمد سرور، 2009، ص: 22).

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

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

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

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

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

بموجبه ألزم الشركات المساهمة المدرجة في بورصة عمان بالإفصاح عن أتعاب التدقيق الخارجي. علماً بأن هذا القرار جاء متأخراً مقارنة مع دول أخرى مثل (المملكة المتحدة واستراليا)، ومع هذا يُلاحظ أن هناك شركات؛ وإن كان عددها قليل، لا تفصح عن أتعاب التدقيق الخارجي في سجلاتها (سويدان، 2010). هذا ويتم تحديد الأتعاب بناءاً 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 القرار إستناداً إلى أحكام قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية للأتعاب إعتباراً من عام 2007 كما يلي (جمعية مدققي 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 ألتامين والتوصية السيطة 1000 دينار.
- المؤسسات الفردية 700 دينار.
- المؤسسات الحكومية التي تعمل على أُسس 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:**

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

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

❖ **الأتعاب المتغيرة:**

وهذا النوع من الأتعاب يتم تحديده من قبل المدقق نفسه وفقاً للوقت الذي سوف يستغرقه في عملية التدقيق والجهد الذي سيبذله، ويمكن أن يحدد الأجر لكل ساعة عمل سوف تستغرق في عملية التدقيق، أو لكل يوم عمل يستغرق في عملية التدقيق (مسعد والخطيب، 2009، ص:66).

❖ **الأتعاب الشرطية:**

وهي الأتعاب التي يتم تحديدها بناءاً على المنافع والنتائج التي سوف تعود على العميل من عملية التدقيق، أي بعد إنجاز العمل المطلوب (المزحاني، 2010، ص: 20) ، ومن الممكن أن تكون على شكل نسبة مئوية من قيمة المنفعة التي ستعود على العميل، ولكن هذا النوع من الأتعاب يعتبر مخالفاً لآداب مهنة التدقيق، ولن 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) وتقوم باعداد مسودة قانون جديد للشركات الأردنية إعتبارا من 15-2-2016 (دائرة مراقبة الشركات، 2016).

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

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

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

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 إجتماعات أعضاء مجلس الإدارة، وحجم المجلس وخبرات أعضاءه، وغيرها من الخصائص التي قد تؤثر على أعمال المدقق الخارجي بطريقة مباشرة أو غير مباشره، مما 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 مجموع 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 إنخفاض 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 المحاسبية المعدة. 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 يقومون بأعمالهم بمستوى عال يرتبط بجودة تدقيق أعلى، وبالتالي يؤدي إلى أتعاب تدقيق أعلى، وتحاول هذه الدراسة إلقاء مزيد من الضوء على نوع العلاقة التي تربط إستقلالية أعضاء مجلس الإدارة مع أتعاب التدقيق الخارجي من خلال الشركات الأردنية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

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

إن التأكد من الدور الرقابي الفعّال لأعضاء مجلس الإدارة والخبرات التي يتمتع بها أعضاء مجلس الإدارة أمر بالغ الأهمية، وتتمثل خبرة أعضاء المجلس بعدد عضوياتهم بمجالس إدارة أخرى، ومدى معرفتهم الطويله في إستثمار وتطوير موارد الشركة (Fama and Jensen, 1983). وهناك دراسات عديدة أجريت تم الإشارة فيها إلى أثر تنوع خبرات أعضاء مجلس الإدارة على أتعاب التدقيق، فقد توصل (Carcello. *et al.*,2002) و (Ferris. *et al.*, 2003) أن أعضاء مجلس الإدارة الذين يمتلكون خبرات أكثر من خلال عضوياتهم بمجالس شركات أخرى، هم أكثر أشخاص من المتوقع مطالبتهم بجودة تدقيق عالية مما يؤدي إلى إرتفاع في أتعاب 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 أتعاب 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 أتعاب التدقيق الخارجي.

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

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

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

إن وضع الأهداف طويلة الأجل وتوجيه الشركة هو من مسؤولية مجلس الإدارة، و يرى Beasly (1996)، أن حجم مجلس الإدارة له تأثير جوهري على نوعية مبادىء الحوكمة المطبقة في الشركة، وله تأثير مهم في إحتمال وقوع إحتيالات وتلاعب في القوائم المالية، فإذا زاد عدد أعضاء مجلس الإدارة فإن إحتمالات وقوع إحتيال وتلاعب في القوائم المالية تزداد أيضاً. وهذا يؤدي إلى زيادة الطلب على التدقيق الخارجي وأيضا يزيد من الأتعاب المطلوبه في عملية التدقيق. ويرى Jensen (1993)، 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 االحصول على الإجماع في إتخاذ القرارات بين أعضاء مجلس الأدارة مما يترتب عليه صعوبة في حماية مصالح المساهمين.

وتوصل Kikhia (2014)، 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 منصبي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي، وأتعاب التدقيق:

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

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

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

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

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

يرى Carcello and Neal (2000)، أن عدد إجتماعات 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 المعززه من مجلس الإدارة وأعضاء لجنة التدقيق تكون بديلا عن بعض من الجهد المبذول من مدقق الحسابات الخارجي وبالتالي تؤدي إلى خفض الأتعاب المطلوبة، وتوصل أيضاً Goodwin and Kent (2006)، في دراستهما حول أثر عدد إجتماعات مجلس الإدارة على أتعاب التدقيق بأن هناك مؤشر لعلاقة إيجابية تربط بين وجود لجنة تدقيق وعدد الإجتماعات المنعقدة خلال السنة وبين أتعاب التدقيق، وهذا ما توصلا اليه أيضا (Lifschutz et al., 2010) في دراستهم بوجود علاقة إيجابية وملحوظة بين نسبة عدد إجتماعات لجنة التدقيق المكلفة بالإشراف على عملية التدقيق وأتعاب التدقيق الخارجي. إلا أن Abbott *et al.*, (2003)، و Kikhia (2014)، لم يتوصلا في دراساتهم التي أجروها إلى أي مؤشر لعلاقة مهمة تربط بين زيادة عدد إجتماعات مجلس الإدارة وقيمة أتعاب التدقيق الخارجي.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2-4-6: التخصصات الاكاديمية لأعضاء مجلس الإدارة واتعاب التدقيق:

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

2-4-7: تنوع تنوع جنس (Gender) أعضاء مجلس الإدارة واتعاب التدقيق:

يرى Srindhi *et. al,*.(2011)، في مجال المحاسبة أن التنوع بين الجنسين في مجلس الإدارة يترجم إلى إرتفاع في جودة الأرباح وثراء 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 المراقبة من الرجال وعموما أن المجالس التى 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 مجلس الأدارة 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 ملحوض بوجود أنثى بمنصب رئيس لحنة تدقيق في الشركة. ومن منظور توقعات الطلب 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 بالتاثير على تقييم المدقق لمخاطر التدقيق.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

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

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الثالث

الدراسات السابقة وتطوير الفرضيات

3-1: تمهيد:

أجريت العديد من الدراسات في مختلف بلدان العالم لمعرفة أثر خصائص مجلس الإدارة على تحديد أتعاب المدقق الخارجي، وأظهرت نتائج الغالبية العظمى من هذه الدراسات وجود أثر ودور فعال لبعض هذه الخصائص على أتعاب التدقيق، ومع ذلك فإن العلاقة بين خصائص مجلس الإدارة وأتعاب التدقيق الخارجي تختلف من بلد الى بلد آخر بسبب بنية الحاكمية المؤسسيه الناتجة عن الظروف الإجتماعية والإقتصادية والتنظيمية، كما وتشترك معظم الدراسات في إستخدام تحليل الإنحدار المتعدد لمعرفة العلاقة بينهما، ونحاول في هذا الفصل إستعراض بعض الدراسات التي تحدثت عن هذا الموضوع إبتداءاً بالدراسات العربية وإنتهاءاً بالدراسات الأجنبية وذلك حسب التسلسل من الأحدث الى الأقدم. وسنتطرق أيضاً للحديث عن فرضيات الدراسة التي تستند إلى نفس منهجية الدراسات السابقة المتعلقة بنفس الموضوع ومدى تطابق نتائجها أو الإختلاف عن نتائج الدراسات السابقة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

3-2: الدراسات السابقة:

3-2-1: الدراسات باللغة العربية:

1. دراسة سويدان (2010) بعنوان: "بعض العوامل المحددة لأتعاب 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 أتعاب التدقيق لعينة تكونت من (107) شركة من الشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان لعام 2004، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تطوير نموذج للإنحدار المتعدد والذي تضمن العديد من المتغيرات المستقلة وأتعاب التدقيق كمتغير تابع، وقد أظهرت نتائج تحليل الإنحدار المتعدد وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية تربط بين كل من حجم الشركة موضع التدقيق وعدد فروعها وحجم مكتب التدقيق وبين أتعاب التدقيق، كذلك أظهرت نتائج التحليل أن هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين أتعاب التدقيق لقطاع البنوك من ناحية وأتعاب التدقيق للقطاعات الأخرى من ناحية أخرى، وأخيراً أظهرت نتائج التحليل لكل قطاع على حده أن حجم الشركة موضع التدقيق يعتبر أهم العوامل المحددة لأتعاب 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 أتعاب التدقيق بين الشركات موضع التدقيق وأيضا بين مكاتب التدقيق المختلفة.

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

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

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

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 صغيرة الحجم مقارنة بمكاتب التدقيق المتوسطة الحجم وكبيرة الحجم.

4. دراسة الدحدوح (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،

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وذلك بهدف التعرف على أهمية كل منها في تحديد مستوى أتعاب التدقيق، ولتحقيق أهداف الدراسة، قام الباحث بتصميم إستبانه تم توزيعها على (75) مدقق حسابات قانوني، 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 التدقيق ومدى فعالية نظام الرقابة الداخلية وكفاءة التدقيق الداخلي، من اهم العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب 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 من أهم العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق.

5. دراسة قطب والخاطر (2004) بعنوان: "العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراجعة 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 المدينين إلى إجمالي 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 تزاول العمل في دولة قطر، وذلك للتعرف على أثر تلك العوامل من وجهة نظر المدققيق العاملين في تلك المكاتب على أتعاب التدقيق، وقد تم إستخدام كل من معامل إرتباط بيرسون والإنحدار المتعدد لإجراء التحليل الإحصائي، وقد أظهرت نتائج إرتباط بيرسون وجود إرتباط إيجابي بين أتعاب التدقيق، وكل من قيمة أصول الشركة موضع التدقيق، وعدد فروعها وربحيتها، ونسبة المدينين إلى إجمالي الأصول،

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

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 هو حجم الشركة موضع التدقيق، وربحيتها، ونوع القطاع الذي تعمل به، وحجم العمل بمكتب التدقيق، ومدى تقديم مكتب التدقيق للخدمات الإستشارية 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 الدراسه 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 عينه مكونة من 1642 شركة أمريكية تم الحصول عليها من مركز للبحوث في أسعار الأسهم الأمريكية (CRSP) للفترة (2002-2010)، وقد تم إستخدام أسلوب الإنحدار المتعدد لتحديد أثر المتغيرات المستقلة، وهي جنس وعرق عضو مجلس الإدراة والمدير التنفيذي وإستقلالية وخبرة أعضاء مجلس الإدراه، ودرجة تأثر وجود أنثى في منصب مدير عام، على المتغير التابع وهو أتعاب التدقيق الخارجي وتوقيت توقيع المدقق لتقريره، وقد أظهرت نتائج الدراسة أن الشركات التي يكون فيها المدير العام أو عضو مجلس الأدارة أنثى 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 أنثى وتزيد في مجالس إدارتها نسبة الإناث أو الأقلية العرقية، تتمتع بوقت تدقيق أقصر من الشركات الأخرى، وأخيراً توصلت الدراسة الى أن وجود أنثى في منصب مدير عام ووجود مديرين من الأقليات العرقية يرتبط بفترة توقيت تدقيق أقصر.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

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 لمدققي الحسابات في الأردن. وتركز هذه الدراسة بشكل خاص على التحقق من تأثير كلا من حجم الشركة الخاضعة للتدقيق، ودرجة تعقيد عملياتها، وربحيتها، ومخاطرها المالية، وحجم مكتب التدقيق، وفترة التدقيق، على أتعاب التدقيق. تكونت عينة الدراسة من الشركات الأردنية المدرجه 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 مجلس الإدارة في الشركة والمتمثلة في إستقلالية وخبرة وحجم المجلس 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 إفترضت هذه الدراسة وجود علاقة إيجابية بين كل من إستقلالية أعضاء مجلس الإدارة وخبراتهم وعدد أعضاء

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المجلس 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 التدقيق المطلوب على تحديد أتعاب التدقيق الخارجي. وقد تم تطبيق الدراسة على عينة تكونت من 64 شركة إيرانية مدرجة في بورصة طهران للفترة (2008-2012)، تم إختيارهم ممن تنطبق عليهم شروط البحث المطلوبة مستخدماً أسلوب الإنحدار المتعدد والتحليل الإحصائي الوصفي لإختبار فرضيات الدراسة، والتي تشير إلى وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين نسبة ملكية المؤسسين وأتعاب التدقيق الخارجي، ووجود علاقة إيجابية بين إستقلالية مجلس الإدارة وأتعاب التدقيق، ووجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين نسبة المديرين الذين يمثلون مستثمرين مؤسسين في الشركة وأتعاب التدقيق، وقد أشارت نتائج الدراسة الى أنه كلما زادت نسبة ملكية المديرين الذين

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

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. 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 الإنحدار البسيط والإنحدار المتعدد، وقد أظهرت نتائج الدراسة أن الشركات التي يشغل فيها منصب مدير تنفيذي أنثى 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 مبادىء حوكمة الشركات على تحديد أتعاب التدقيق الخارجي لعينة تكونت من 37 شركة مساهمة عامة مدرجة في سوق كراتشي المالي (KSH) للفترة (2009-2012)، وقد تم إستخدام أسلوب الإنحدار المتعدد لمعرفة أثر المتغير المستقل وهو حوكمة الشركات على أتعاب التدقيق، وتم التعبير عن حوكمة الشركات من خلال خمسة متغيرات (إستقلالية مجلس الإدراة ، وحجم مجلس الإدرارة، والجمع بين منصبي رئيس مجلس الإدراة والمدير العام، ومكافآت لجنة التدقيق، وإستقلالية لجنة التدقيق)، كذلك تم إستخدام بعض المتغيرات

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الضابطة مثل حجم الشركة والرافعة المالية وحجم مكتب التدقيق، وقد أظهرت نتائج الدراسة أن هناك علاقة إيجابية ذات دلاله إحصائية بين حوكمة الشركات وأتعاب التـــدقيق الخـــارجي، وأن هناك علاقة إيجابية ذات دلالة احصائية 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 الإنحدار المتعـــدد، وقد توصلت نتائج الدراسة إلى أن أتعاب التدقيق تنخفض بشكل ملحوظ بوجود أنثـــى بمنصـــب رئيس لحنة التدقيق في الشركة. ومن منظور توقعات الطلب على التدقيق أشارت نتائج الدراســـة إلى أن وجود أنثى بمنصب رئيس لجنة التدقيق تقلل من الحاجة إلى الضـــمانات التـــي يوفرهـــا المدققين الخارجيين، ومن جانب منظور العرض فإن وجود إناث بمنصب رئيس وعضـــو فـــي لجان التدقيق يقلل من أتعاب التدقيق المطلوبة وذلك بالتاثير على تقييم المدقق لمخاطر التـــدقيق، على سبيل المثال، عن طريق تحسين فعالية أنشطة الرقابة الداخلية أو من خلال تعزيـــز صـــحة ومصداقية التقارير المالية. وخلصت الدراسة إلى أن التنوع بين الجنسين في لجان التدقيق يرتبط بعلاقة سلبية مع أتعاب التدقيق.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

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 مجلس الإدارة على أتعاب التدقيق الخارجي، وقد أجريت الدراسة على عينة مكونة من 65 شركة مدرجة في بورصة هونج كونج سنغ (Hong Kong Sing index-listed)، للفترة (2007-2009)، وقد أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة سلبية بين وجود مديرين غير تنفيذيين (مستقلين) في مجلس 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 وتقوية دور مجالس الإدارة في رقابة الإدارة التنفيذية للشركات، وذلك في محاولة لزيادة الطلب على جودة عالية من خدمات التدقيق، تم تطبيق الدراسة على عينة تكونت من 147 شركة روسية لفحص أثر بعض خصائص مجلس الإدارة على أتعاب التدقيق، وقد أظهرت نتائج الأنحدار المتعدد الى وجود أثر ذات دلالة إحصائية لكل من عدم الجمع بين منصبي رئيس مجلس الإدارة والمدير العام وإستقلالية مجلس الأدارة من ناحية وبين أتعاب التدقيق من ناحية أخرى.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

10. دراسة Lajmi and Gana (2011) بعنوان:

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

هدفت هذه الدراسة إلى إختبار 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 تمثلت آليات حوكمة الشركات بحجم مجلس الإدارة، واستقلالية مجلس الإدراه، والإزدواجية في الجمع بين منصبي رئيس مجلس الإدارة والمدير العام، وعدد إجتماعات مجلس الإدارة خلال السنة، وقد أظهرت نتائج الدراسة بأن حجم مجلس الإدارة واستقلاليته 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: Astudy 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 إفترض 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 القوائم المالية للشركات المدرجه، وقد تم إستخدام أسلوب الإنحدار الخطي المتعدد لقياس أثر المتغيرات المستقلة والمتمثلة في (نسبة مديرين خارجيين (مستقلين) في لجنة التدقيق، نسبة المديرين خارجيين (مستقلين) في مجلس الإدارة، نسبة الأعضاء الذين لديهم خبرات مالية في لجنة التدقيق)، على المتغير التابع أتعاب التدقيق الخارجي، أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة إيجابية بين إستقلالية

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

مجلس الإدارة وبين أتعاب التدقيق الخارجي، ووجود علاقة إيجابية بين نسبة عدد إجتماعات لجنة التدقيق وأتعاب التدقيق الخارجي، وقد أشار الباحثون بأن نتائج هذه الدراسة تنطبق مع وجهة النظر القائم 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 إرتفاع أتعاب التدقيق الخارجي.

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

"Board Characterstics and Audit Fees: Why Ownership Structue matters?".

هدفت هذه الدراسة إلى إختبار أثر هيكل الملكيه وتنوع مجلس الإدارة على الطلب على خدمات المدقق الخارجي، وقد تم تطبيق هذه الدراسة على عينة تكونت من جميع الشركات الغير مالية المدرجه 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 إستخدمت أسلوب الانحدار البسيط (OLS. Regression)، إلى أن هيكل الملكية له تأثير كبير على أولويات مجلس الإدراة 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 الى أن هناك علاقة ايجابية تربط بين إستقلالية المجلس والجمع بين منصبي رئيس مجلس 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 إختبار أثر وجود إناث أعضاء في مجلس الأدارة على زيادة الطلب على خدمات التدقيق والذي تم قياسه بأتعاب التدقيق، وقد تم تطبيق الدراسة على عينة تكونت من

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2784 مشاهدة للفترة (2001-2003) في هونغ كونغ، وقد أظهرت نتائج تحليل الإنحدار المتعدد وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين وجود أنثى في مجلس الإدارة على الأقل، ونسبة الأناث في مجلس الأدارة من ناحية وأتعاب التدقيق من ناحية أخرى، وتقترح هذه النتائج أن وجود إناث في مجلس إدارة الشركة يؤدي إلى زيادة الجهود المطلوبة من المدقق الخارجي ومن ثم زيادة في أتعاب التدقيق.

14. دراسة Vafeas and Waegelin (2007) بعنوان:

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

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

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

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

15. دراسة Goodwin and Kent (2006) بعنوان:

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

هدفت هذه الدراسة إلى إختبار أثر وجود لجنة التدقيق، ووجود قسم للتدقيق الداخلي في الشركات المساهمة الأسترالية على أتعاب التدقيق الخارجي، حيث إفترضت هذه الدراسة أن الوجود الفعال لقسم التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق يرتبط بأتعاب عالية نظراً لزيادة الإختبارات المطلوبة للتوصل إلى مستوى عال لجودة عملية ألتدقيق، 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 بإستخدام 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 تعقدها خلال العام. وقد تكونت عينة الدراسة من 492 شركة من الشركات المدرجة في بورصة لندن خلال الفترة من تاريخ 2001-02-05 ولغاية 2001-06-30، وقد أظهرت نتائج الدراسة وجود

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

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

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

"Board Characteristics and Audit Fees".

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر خصائص مجلس الإدارة على أتعاب التدقيق لعينة من الشركات الاميركية كبيرة الحجم وعددها 1000 شركة. طرحت الدراسة وجهتي نظر حول أثر خصائص مجلس الأدراة على أتعاب التدقيق. أما وجهة النظر الأولى فتمثلت بأن مجلس الإدارة الذي يتمتع بالإستقلالية ويتميز أعضاءه بالخبرة الكافية سوف يزيد من نطاق التدقيق، وهذا بدوره يؤدي إلى زيادة أتعاب التدقيق، وأما وجهة النظر البديلة فتمثلت بأن تمتع مجلس 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 لتدعم وجهة النظر الأولى وخلصت إلى وجود علاقة إيجابية بين إستقلالية مجلس الادراة وخبرة أعضاءه 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 مجلس الإدراة (عدد الأعضاء غير التنفيذين (المستقلين) في مجلس الإدارة، ومدى الجمع بين منصب المدير العام والعضوية في مجلس إدارة الشركة، ومعدل تركز الملكية) على أتعاب التدقيق الخارجي، وهدفت أيضا إلى توضيح ماهية العلاقة بين أتعاب التدقيق التي يتقاضاها المدقق من جراء عملية

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

التدقيق وبين تلك التي يتقاضاها من جراء تقديمه لخدمات أخرى، وقد أجريت الدراسة على عينة مكونة من 132 شركة بريطانية للعام 1992، بإستخدام أسلوب الإنحدار المتعدد، وقد 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 بتقديم خدمات أخرى، كما أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة عكسية ذات دلالة إحصائية بين كل من نسبة تركز الملكية وعضوية المدير العام في مجلس إدارة الشركة مع أتعاب التدقيق، وكذلك أظهرت النتائج عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين عدد أعضاء مجلس 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 سويدان، (2010)	**"بعض العوامل المحددة لأتعاب التدقيق: دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في بورصة عمان"**	هدفت هذه الدراسة الى معرفة أثر العديد 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 الأردنية 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 ان لكل قطاع على حدا أن حجم الشركة موضع التدقيق يعتبر أهم العوامل المحددة لأتعاب المدقق لكل قطاع من القطاعات المبحوثة،
2-دراسة خلف (2008)	**"أثر عاملي حجم وربحية البنوك التجارية الأردنية على أتعاب 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	عينة الدراسة: جميع بيانات البنوك بالإعتماد على تقاريرها السنوية أو القيام بزيارات ميدانية لها للمدة من 2002-2006 أسلوب التحليل: الإنحدار الخطي وتحليل التباين	وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها أن أتعاب مدققي الحسابات تتأثر بالعوامل المستقلة السابقة جميعها وأن هناك إرتباطا هاما بين مدققي الحسابات وكل من حجم البنك والعائد على الإستثمار.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

		وهي حافة مجمل الربح وحافة صافي الربح والعائد على الأصول والعائد على حقوق الملكية والعائد على الأستثمار على أتعاب مدقق الحسابات الخارجي في الأردن	الأحادي وتحليل الإنحدار المتعدد	
3-دراسة الشاطري والعنقري (2006)	**"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، وإرتكاب التجاوزات المهنية.	عينة الدراسة: جميع مكاتب التدقيق في المملكة العربية السعودية اسلوب الدراسة: تم توزيع إستبانة	أظهرت نتائج الدراسة عدم وجود تأثير كبير لإنخفاض الأتعاب المهنية على جودة الأداء المهني، وأظهرت أيضاً أن هذا الانخفاض يؤدي إلى عزوف المهنيين عن المهنة، وعدم اجتذاب الكفاءات المهنية، وكذلك زيادة حدة المنافسة، وزيادة التجاوزات المهنية. واظهرت ارتفاع درجة تأثير ظاهرة إنخفاض الأتعاب المهنية على مكاتب التدقيق صغيرة الحجم والمتوسطة الحجم والكبيرة
4-دراسة الدحدوح (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، وقياس وتحليل الأهمية لهذه العوامل من وجهة نظر كل من الشركات موضع التدقيق ومدققي الحسابات، بهدف التعرف على أهمية كل منها في تحديد مستوى أتعاب التدقيق	عينةالدراسة 75 مدقق 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 اهم العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب 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 من أهم العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق.
5-دراسة قطب والخاطر (2004)	**العوامل المؤثرة في تحديد اتعاب مراجعة الحسابات".**	هدفت هذه الدراسة الى 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 تزاول العمل في دولة قطر .وقد تم إستخدام كل من معامل إرتباط بيرسون والإنحدار المتعدد لإجراء التحليل الإحصائي	أظهرت النتائج إرتباط إيجابي بين أتعاب التدقيق، وكل من قيمة أصول الشركة موضع التدقيق، وعدد فروعها وربحيتها، 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، وربحيتها، 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 الى	عينة الدراسة: 1642	أظهرت نتائج الدراسة أن الشركات التي يكون

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

Harjoto et al., (2015)	**demographic characteristics of CEOs and directors on Audit fees and Audit delay"**	إختبار أثر جنس وعرق المدير التنفيذي وجنس وعرق أعضاء مجلس الإدارة وتحديدا (لجنة التدقيق) على كل من أتعاب التدقيق ووقت عملية التدقيق	شركة أمريكية تم الحصول عليها من مركز للبحوث في أسعار الأسهم الأمريكية (CRSP) للفترة من (2002-2010) اسلوب التحليل: معامل الإنحدار المتعدد	فيها المدير العام أو عضو مجلس الأدارة أنثى وأيضا 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 أنثى وتزيد في مجالس إدارتها نسبة الإناث أو الأقلية العرقية تتمتع بوقت تدقيق أقصر من الشركات الأخرى، وأخيرا توصلت الدراسة الى أن وجود أنثى في منصب مدير عام ووجود مدراء من الأقليات العرقية يرتبط بفترة توقيت 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 لمدققي الحسابات في الأردن	عينة الدراسة: 117 شركة أردنية غير مالية من أصل 350 مشاهدة للفترة من (2012-2010). أسلوب التحليل: معامل الإنحدار المتعدد	وقد أظهرت الدراسة النتائج التالية:1- أن حجم الشركة الخاضعة للتدقيق هو المحدد الأكبر لأتعاب التدقيق.-2 أن هناك مؤشر لوجود علاقة سلبية تربط بين مخاطر العميل المالية وأتعاب التدقيق. 3- لا توجد علاقة مهمة إحصائيا بين فترة التدقيق وأتعاب التدقيق الخارجي.
3- Kikhia, (2014)	**Board Characteristics, Audit Committee Characteristics, and Audit Fees: Evidence from Jordan".**	هدفت هذه الدراسة الى إختبار نوع العلاقة التي تربط بين الخصائص التي يتمتع بها مجلس الإدارة في الشركة والمتمثله في إستقلالية وخبرة وحجم المجلس مع أتعاب التدقيق الخارجي، وهدفت أيضا إلى إختبار نوع العلاقة التي تربط بين خصائص أعضاء لجنة التدقيق والمتمثله في إستقلالية وخبرة وعدد إجتماعات لجنة التدقيق وبين أتعاب التدقيق الخارجي في الأردن	عينة الدراسة:112 شركة خدمية وصناعية وصناعية من أصل 336 مشاهدة مدرجة في سوق عمان المالي (ASE) للفترة (2010-2012) اسلوب التحليل: معامل الإنحدار البسيط (ols)	أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية تربط بين إستقلالية وخبرات رئيس وأعضاء مجلس الإدارة في الشركة وأتعاب التدقيق الخارجي ووجود علاقة ايجابية بين عدد أعضاء مجلس الإدارة واتعاب التدقيق، ووجود علاقة إيجابية ايضا تربط بين إستقلالية لجنة التدقيق وأتعاب التدقيق الخارجي، إلا أنه لم يتوصل الباحث بدراسته الى وجود أي مؤشر لعلاقة مهمة تربط بين خبرات وعدد إجتماعات 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 الدراسه: 64 شركة ايرانية مدرجة في بورصة طهران للفترة (2008-2012) اسلوب الدراسة: معامل الإنحدار المتعدد	وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين نسبة ملكية المؤسسين وأتعاب التدقيق الخارجي، ووجود علاقة إيجابية بين إستقلالية مجلس الإدارة وأتعاب التدقيق، ووجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين نسبة المدراء الذين يمثلون مستثمرين مؤسسين في الشركة وأتعاب التدقيق، وقد أشارت نتائج الدراسة الى أنه كلما زادت نسبة ملكية المدراء الذين يمثلون مؤسسين مستثمرين تقل أتعاب التدقيق المدفوعة في الشركات المبحوثة، وأنه لا توجد هناك علاقة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

				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 جنس 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 اسلوب الدراسة: اسلوب الإنحدار البسيط والمتعدد	أظهرت نتائج الدراسة أن الشركات التي يشغل فيها منصب مدير تنفيذي أنثى 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 اثبات 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 مدرجه في سوق كراتشي المالي من أصل 45مشاهدة للفتره (2009-2012) اسلوب الدراسة: معامل الإنحدار المتعدد	ظهرت نتائج الدراسة أن هناك علاقة إيجابية ذات دلاله إحصائية بين حوكمة الشركات وأتعاب التدقيق الخارجي، وأن هناك علاقة إيجابية ذات دلالة احصائية تربط حجم الشركة المدقق 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 أثرا على التدقيق الخارجي ومن ثم على أتعاب التدقيق الخارجي	عينة الدراسة: عينة مكونة من 500 شركة امريكية 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 لحنة التدقيق في الشركة. ومن منظور توقعات الطلب على التدقيق أشارت نتائج الدراسة إلى أن وجود أنثى بمنصب رئيس لجنة التدقيق تقلل 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 بالتاثير على تقييم 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

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

8- Yin & Hung, (2011)	**The Association between Ownership Structures, Board Indepenedence and Audit Fees in Hong Kong SAR"**	هدفت هذه الدراسة إلى ايجاد تاثير هيكل الملكية وإستقلالية مجلس الإدارة على اتعاب التدقيق الخارجي.	عينة الدراسة: 65 شركة مدرجة في بورصة هونج كونج سنغ Hong Kong Seng (index-listed)، تملك 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 مجلس 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 ممن يملكون 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 الى فحص أثر الأجراءات التي اتخذتها الحكومة الروسية في الآونة الأخيرة والتي هدفت ألى تعزيز ممارسة حوكمة الشركات وتقوية دور مجالس الأدارة في رقابة الأدارة التنفيذية للشركات، وذلك في زيادة الطلب على جودة عالية من خدمات التدقيق	عينة الدراسة: 147 شركة روسية اسلوب الدراسة: معامل الإنحدار المتعدد	أظهرت نتائج الأنحدار المتعدد الى وجود أثر ذات دلالة إحصائية لكل من عدم الجمع بين منصبي رئيس مجلس الأدارة والمدير العام واستقلالية مجلس 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 الى إختبار أثر بعض آليات حوكمة الشركات على جودة التدقيق الخارجي	عينة الدراسة: 97 شركة بلجيكية للفترة (2003-2007)،	أظهرت نتائج الدراسة بأن حجم مجلس الإدارة واستقلاليته 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 تسليط الضوء على مدى العلاقة التي تربط بين حوكمة الشركات وأتعاب التدقيق الخارجي في الشركات الكبرى في إسرائيل	عينة الدراسة: 60 شركة غير مالية مدرجة في بورصة تل ابيب لعام 2007 أسلوب الدراسة: معامل الإنحدار الخطي المتعدد	وجود علاقة إيجابية وملحوظة بين إستقلالية المديرين في مجلس 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 الى دراسة وتقييم أثر هيكل الملكيه ومجلس الإدارة على الطلب على خدمات المدقق الخارجي	عينة الدراسة: 247 شركة اسبانية وفرنسية لعام 2007 اسلوب الدراسة: معامل الإنحدار البسيط (OLS)	أظهرت نتائج الدراسة (أن هيكل الملكية له تأثير كبير على أولويات مجلس الإدراة 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 الى أن هناك علاقة ايجابية تربط بين إستقلالية المجلس

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

				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 الى إختبار أثر وجود إناث أعضاء في مجلس الأدارة على زيادة الطلب على خدمات التدقيق والذي تم قياسه بأتعاب التدقيق	عينة الدراسة: عينة تكونت من 2784 مشاهدة لمدة ثلاث سنوات 2001-2003في هونغ كونغ اسلوب الدراسة: معامل الإنحدار المتعدد	أظهرت النتائج وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين وجود أنثى في مجلس الإدارة على الأقل ونسبة الأناث في مجلس الأدارة 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 إختبار أثر وجود لجنة التدقيق، ووجود قسم للتدقيق الداخلي في 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 الإفصاح عن الأتعاب الصادرة عن السوق المالي البريطاني	عينة الدراسة: 492 شركة من الشركات المدرجة في بورصة لندن خلال الفترة من تاريخ 2001-02-05 ولغاية 2001-06-30 أسلوب التحليل: الإنحدار المتعدد	أظهرت نتائج الدراسة بوجود علاقة إيجابية بين إستقلالية لجنة التدقيق والخبرة المالية للجنة مع أتعاب التدقيق. أما بالنسبة لعدد الإجتماعات فقد وجد أنه لا توجد علاقة تربطها باتعاب عملية التدقيق
17- Carcello *et al.*, (2002)	**"Board Characteristics and Audit Fees"**	هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر خصائص مجلس الإدارة على أتعاب التدقيق لعينة من الشركات الاميركية كبيرة الحجم.	عينة الدراسة: 1000 شركة أمريكية كبيرة الحجم	أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة ايجابية بين استقلالية مجلس الادراة وخبرة أعضاءه 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 الى إختبار أثر عدد من المتغيرات المرتبطة بخصائص مجلس الإدراة على أتعاب التدقيق الخارجي، وهدفت أيضا الدراسة الى 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 بتقديم خدمات أخرى، كما أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة عكسية ذات دلالة إحصائية بين كل من نسبة تركز الملكية وعضوية المدير العام في مجلس إدارة الشركة مع أتعاب التدقيق، وكذلك أظهرت النتائج عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين عدد أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين (المستقلين) وأتعاب التدقيق.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

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

يلاحظ من إستعراض الدراسات السابقة، بأن هناك شح في الدراسات العربيـــة والأردنيـــة على وجه الخصوص التي تعرضت لموضوع العلاقة بين خصـــائص مجلـــس الإدارة وأتعـــاب التدقيق، لذلك من المأمول أن تقدم هذه الدراسة مساهمة متواضعة لزيادة معرفتنـــا حـــول هـــذه العلاقة، ولكن يلاحظ أن الدراسة الحالية سوف تضيف إلى ما تم من دراسات السابقة وخصوصاً الاردنية منها، وذلك بمحاولة تغطية جميع خصائص مجلس الادارة، كذلك ســـوف تعتمـــد هـــذه الدراسة على بيانات تغطي فترة زمنية تعتبر الأحدث من الفترات التي غطتها الدراسات الســـابقة الذكر، ولمدة أطول من التي طرحتها أغلب الدراسات العربية والأردنية، لذلك من المـــأمول 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 مجلس الإدارة:

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

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

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

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

H1.1: توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين إستقلالية مجلس الإدارة وأتعاب التدقيق للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

2- الجمع بين منصبي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي:

يعتبر أعضاء مجلس الإدراة 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 مجلس الإدراة وأي منصب تنفيذي آخر، ففي دراسة أجراها (Desender *et al*. 2009)، والذي قام بتحليل أثر الجمع بين منصب المدير التنفيذي وعضوية مجلس الإدارة على أتعاب التدقيق، فقد توصل إلى أن وجود نفس الشخص بمنصب مدير تنفيذي ورئيس مجلس الإدارة يمكن أن يجعله أكثر سيطرة داخل قاعة المجلس وعلى عمليات الشركة، وإن الأشخاص غير التنفيذيين قد يواجهون صعوبات أكثر في الرقابة الفعالة. وتوصلت أيضاً الدراسة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

إلى أن الإزدواجية ترتبط بعلاقة إيجابية مع أتعاب التدقيق الخارجي في الشركات المساهمه 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 الإدراة والمدير التنفيذي يؤدي الى 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 منصبي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي وأتعاب التدقيق في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان.

3- إجتماعات مجلس الإدراة:

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

إن العائق الرئيسي الذي يمنع المجلس من بذل الجهد والعناية هو عدم وجود وقت كافٍ لإستكمال مهام المجلس (Lipton and Lorsch, 1992)، ويرى Carcello and Neal (2000)، أن عدد إجتماعات 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 المعززه من مجلس الإدارة وأعضاء لجنة التدقيق تكون بديلاً عن بعض من الجهد المبذول من مدقق الحسابات الخارجي، وبالتالي تؤدي إلى خفض الأتعاب المطلوبة، وتوصل أيضاً(2006) Goodwin and Kent، في دراستهما حول أثر عدد إجتماعات مجلس الإدارة على أتعاب التدقيق، بأن هناك مؤشر لعلاقة إيجابية تربط بين وجود لجنة تدقيق وعدد الإجتماعات المنعقدة خلال السنة وبين أتعاب التدقيق،

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وهذا ما توصلا اليه أيضا Lifschutz *et. al*. (2010)، في دراستهم بوجود علاقة إيجابية وملحوظة بين نسبة عدد إجتماعات لجنة التدقيق المكلفة بالإشراف على عملية التدقيق وأتعاب 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 وقيمة أتعاب التدقيق الخارجي، وعليه يمكننا تطوير الفرضية التالية:

H3.3: توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين عدد إجتماعات مجلس الإدارة مؤشر الجهد المبذول (Diligence)، وأتعاب 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، ويرى Lanfranconi and Robertson (2002)، أن سبب إنهيار شركة إنرون ووردكوم Enron and WorldCom هو بسبب ضعف خبرة أعضاء مجلس إدارة شركتها، وتحديدا أن أعضاء مجلس الإدارة لم يفهمو ويدركو الهياكل المالية المعقدة في الشركة، أي أنهم لم يكن عندهم المعرفة الأساسية بالمبادىء المحاسبية ولم يكونوا على بينة بالنفقات التي تم رسملتها بدلاً من إعتبارها كمصروف مما أدى إلى هذا الإنهيار الضخم. ويرى Fama and Jensen (1983)، أن خبرة أعضاء المجلس تتمثل بعدد عضوياتهم بمجالس أخرى ومدى معرفتهم الطويله في إستثمار وتطوير موارد الشركة، هذا وقد جاء في دليل حوكمة الشركات الأردني يجب أن يكون عضو مجلس الإدارة مؤهلا ويتمتع بقدر كاف من الخبرة والمعرفة بالأمور الإدارية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وهناك دراسات عديدة تناولت أثر خبرة أعضاء مجلس الإدارة على أتعاب التدقيق، فيرى Carcello *et. al.* (2002)، أن مجلس الإدارة الذي يتمتع بالإستقلالية والخبرة الكافية يؤدي إلى تقليل مخاطر التدقيق، ومن ثم سيؤدي إلى تقليل الجهد المبذول من المدقق الخارجي، وهذا سيؤدي أيضاً إلى تخفيض قيمة الأتعاب المطلوبة من قبل المدقق الخارجي. بينما يرى Vafes and Waeglin (2007)، و Kikhia (2014)، عكس ذلك فقد أشارت نتائج دراساتهم التي أجروها حول هذا الموضوع أن أعضاء المجلس 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.

وبناءاً عليه سيتم تطوير فرضية الدراسة التالية:

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

5- التخصصات الأكاديمية لأعضاء مجلس الإدارة:

إن إختلاف نوعية المستوى التعليمي لأعضاء مجلس الإدارة يؤثر على المجلس في إيجاد حلول مبتكرة للقضايا المعقدة يعطي مدى أوسع من المدخلات التي تعزز إستراتيجية الصياغة والتقييم (Ruigrok *et. al.*, 2006)، ويرى Wincenent *et. al.* (2010)، أن أعضاء مجلس الإدارة الذين يتمتعون بمستوى تعليمي عالي ودرجات عليا، تتوفر لديهم القدرات الأكبر في معالجة المعلومات ولديهم مرونة أكبر وفرصة أفضل لقبول الإبتكارات وتبني الأفكار الجديدة. وبناءاً عليه تم تطوير الفرضية التالية:

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

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

6- تنوع جنس (Gender) أعضاء مجلس الإدارة:

من الملاحظ أن وجود أنثى أو إناث في مجالس إدراة الشركات قد إزداد في الآونة الأخيرة، وهذا الأمر حفز بعض المهتمين الأكاديميين والممارسين للبحث حول أثار هذا التنوع بين الجنسين في مجلس الإدارة على الحوكمة والشفافية والأداء في البيئة المالية والمحاسبية. ففي مجال المحاسبة يرى Srindhi *et. al.* (2011)، أن التنوع بين الجنسين في مجلس الإدارة يترجم إلى إرتفاع في جودة الأرباح وثراء 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 المراقبة من الرجال وعموماً أن المجالس التى 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 مجلس الأدارة أنثى تدفع أتعاب تدقيق أكثر بكثير من تلك الشركات التي تقتصر على وجود الذكور فقط، وتم 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 *et al.*, (2011)، أن أتعاب التدقيق تنخفض بشكل ملحوض بوجود أنثى بمنصب رئيس لحنة تدقيق في الشركة. ومن منظور توقعات الطلب 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 بالتاثير على تقييم المدقق لمخاطر التدقيق، أما Hung and Lee (2014)، فيرى أيضاً أن الشركات التي تشغل

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

فيها أنثى 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 الإدراة وأتعاب التدقيق في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان.

7- حجم مجلس الإدارة:

يعتبر عدد أعضاء مجلس الإدارة عاملا هاما في فعالية مجلس الإدارة، بالنظر إلى قانون الشركات الأردني نجد أنه ترك أمر تحديد عدد أعضاء المجلس للنظام الداخلي للشركة، ولكن قام بتحديد الحد الأدنى والحد الأعلى لعدد الأعضاء كما ورد في دليل حوكمة الشركات الأردنية المدرجه في بورصة عمان: "يتولى إدارة الشركة مجلس لا يقل عدد أعضاءه عن خمسة أشخاص ولا يزيد عن ثلاثة عشر"، وبالنظر للدراسات التي تناولت البحث في هذا الموضوع نجد أن هناك تضاربا في النتائج ولم تعطي دليلا واضحاً حول علاقة حجم المجلس وفعاليته في الدور الرقابي فيرى Beasly (1996)، أن زيادة عدد أعضاء المجلس له تأثير جوهري على نوعية مبادىء الحوكمة المطبقة في الشركة ويزيد من إحتمال وقوع إحتيالات وتلاعب في القوائم المالية، وأيضاً يرى Jensen (1993)، أن مجلس الإدارة الأكبر حجما أقل فعالية وكفاءة من المجلس الأقل عددا، وأشارا 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)، أيضا 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:

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

H07.7: توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين حجم مجلس الإدراة وأتعاب التدقيق في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان.

3-3-2: الفرضيات المتعلقة بالمتغيرات الضابطة:

H8.8: توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين حجم الشركة مقاسا بإجمالي الأصول وأتعاب التدقيق في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

H9.9: توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين حجم مكتب التدقيق وأتعاب التدقيق في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

H10.10: توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين نسبة المخزون إلى إجمالي الأصول وأتعاب التدقيق في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

H11.11: توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين نسبة المدينين إلى إجمالي الأصول وأتعاب التدقيق في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

H12.12: توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين عدد الشركات التابعة وأتعاب التدقيق في الشركات الصناعية في بورصة عمان.

H13.13: توجد علاقة إيجابية بين مخاطر التدقيق المقاسة بالعائد على الأصول وأتعاب التدقيق في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الرابع

منهجية الدراســة

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

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الرابع

منهجية الدراسة

4-1: تمهيد:

تناولت الفصول السابقة إستعراض الإطار العام للدراسة والجانب 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 بالإعتماد على الدراسات السابقة، وذلك من أجل تحقيق الهدف الرئيسي الذي قامت عليه الدراسة، باختبار أثر خصائص مجلس 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 عمان (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 تستدعي المزيد من البحث والتحليل.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

3-4: مصادر جمع البيانات:

تم الحصول على البيانات اللازمة لإجراء هذه الدراسة من التقارير المالية 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 الإستعانة بالمصادر الثانوية بالرجوع إلى قواعد 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 إعتبار **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 الإستشارية وخدمات مسك الدفاتر وإعداد القوائم المالية وغيرها .

المتغيرات المستقلة:

تم التعبير عن خصائص مجلس الإدارة من خلال المتغيرات التالية:

- **إستقلالية مجلس الادارة:** تم قياس إستقلالية مجلس الإدارة عن طريق قسمة عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين على إجمالي عدد أعضاء مجلس الادارة وتم إحتسابها على النحو التالي: **عدد اعضاء مجلس الادارة المستقلين/ اجمالي عدد اعضاء مجلس الإدارة.**

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- **الجمع بين منصبي رئيس مجلس الادارة والمدير التنفيذي/العام (الإزدواجية):** وتم التعبير عن هذا المتغير كمتغير وهمي (Dummy Variable) بحيث تعطى الشركة رقم (1) اذا تم الجمع بين منصبي 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 إحتسابها على النحو التالي:

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

- **التخصصات الأكاديمية لأعضاء مجلس الإدراة:** وتم قياس هذا المتغير بنسبة عدد الأعضاء الحاصلين على شهادات اكاديمية في التخصصات الإدارية والمالية الى إجمالي عدد أعضاء مجلس الإدارة، وتم إحتسابها على النحو التالي:

عدد الأعضاء الحاصلين على شهادات إداريه وماليه/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 اكثر 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 الاصول).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

❖ **حجم مكتب التدقيق:** تم قياس هذا المتغيرمن خلال متغير وهمي (Dummy Variable) حيث يعطى الرقم (1) إذا تم تدقيق الشركة من أحد مكاتب التدقيق الأربعه الكبرى (Big **4**) و (0) لغير ذلك.

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

- **نسبة المخزون السلعي إلى إجمالي الاصول.** $\frac{\text{T.Inventory}}{\text{TA}}$
- **نسبة المدينين إلى إجمالي الاصول.** $\frac{\text{T.AR}}{\text{TA}}$
- **عدد الشركات التابعة.**

❖ **العائد على الاصول (ROA).**

والجدول التالي (4-1) يوضح ملخص لمتغيرلت الدراسة المستحدمة 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 اجمالي عدد اعضاء مجلس الادارة
الجمع بين منصبي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي	مستقل	DUAL	رقم (1) إذا تم الجمع بين منصبي رئيس مجلس الادارة والمدير التنفيذي وتعطى رقم (0) اذا كان غير ذلك.
إجتماعات مجلس الإدارة	مستقل	MEET	عدد إجتماعات مجلس الإدارة في السنة المالية
خبرة أعضاء مجلس الإدارة	مستقل	EXP	نسبة عدد الاعضاء الذين لديهم خبرات إدارية إلى اجمالي عدد اعضاء مجلس الادارة
التخصصات اللأكاديمية لأعضاء مجلس الإدارة	مستقل	EDU	نسبة عدد الاعضاء الحاصلين على شهادات أكاديمية في التخصصات الادارية والمالية الى اجمالي عدد أعضاء مجلس الادارة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

نوع جنس أعضاء مجلس الإدارة	مستقل	GENDER	رقم (1) اذا كان هناك عضو او اكثر في مجلس الادارة من الاناث 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) اذا تم تدقيق الشركة من احد مكاتب التدقيق الاربعه الكبرى (Big 4) و (0) لغير ذلك.
درجة تعقيد عمليات الشركة	ضابط	INV AR SUB	نسبة المخزون السلعي الى اجمالي الاصول نسبة المدينين الى اجمالي الاصول. عدد الشركات التابعة إن وجدت.
العائد على الاصول	ضابط	ROA	العائد على الاصول.

4-5: نموذج الدراسة:

لبيان أثر كل متغير مستقل من المتغيرات المستقلة التي تم الاشارة اليها سابقا على المتغير التابع تم إستخدام نموذج الانحدار المتعدد التالي:

$$FEES = ß_0 + ß_1\ IND + ß_2 DUAL + ß_3\ BMEET + ß_4\ BEXP + ß_5\ BEDU + ß_6\ GENDER + ß_7\ BS + ß_8\ TA + ß_9\ AUDS + ß_{10}\ INV + ß_{11} AR + ß_{12}\ ROA + ß_{13}\ BSUB + E_i$$

حيث أن:

Fees : أتعاب التدقيق.

IND : (Independent) إستقلالية مجلس الادارة.

DUAL : (Duality) الجمع بين منصبي رئاسة المجلس والمدير العام.

BMEET : (Board meeting) عدد إجتماعات مجلس الاداره.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

EXP : (Experience) الخبرة المالية لأعضاء مجلس الادارة.

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

GENDER : جنس عضو مجلس الادارة.

BS : (Board Size) حجم مجلس الادارة

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.

ß$_i$: معاملات الانحدار (i=0,1,2.....13)**.**

E_i : خطأ التقدير العشوائي (error term).

4-6: الأساليب الاحصائية المستخدمة:

لتحقيق أهداف هذه الدراسة تم الإعتماد على برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية (SPSS)، فقد تم إجراء التحليلات الإحصائية التالية:

- **الإحصاء الوصفي:** ومتمثلا في الوسط الحسابي والذي تم استخدامه كمؤشر لتحديد درجة الأهمية، والإنحراف المعياري والذي تم إستخدامه لمعرفة درجة تشتت القيم عن وسطها الحسابي، والحد الأعلى والأدنى للقيم، كما تضمن النسب المئوية والتكرارات للمتغيرات الوهمية (Dummy Variable)**.**

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- **تحليل الإنحدار المتعدد:** (Multiple Regression Analysis)، حيث تم إستخدام هذا التحليل في معظم الدراسات المشابهة، وذلك باستخدام طريقة المربعات الصغرى الإعتيادية (OLS) من أجل فحص العلاقة بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة واختبار الفرضيات بناءا على نموذج الدراسة، وفحص(T-Test) للتأكد من صلاحية ومدى ملائمة بينات الدراسة للنموذج المستخدم.
- **إختبار((VIF)** (Variance Inflation Factor لفحص الإرتباط بين متغيرات الدراسة والكشف فيما إذا كانت هناك مشكلة في الإرتباط الخطي (Multicollinearity)، كما تم أيضا إستخدام إختبار معامل الإرتباط بيرسون (Person) وذلك لقياس الإرتباطات التبادلية بين المتغيرات المستقلة للتأكد من عدم وجود إرتباطات تبادلية عالية بينها.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الخامس

تحليل البيانات وإختبار الفرضيات

5-1: تمهيد

5-2: التحليل الوصفي للمتغيرات

5-3: الإرتباطات التبادلية بين المتغيرات المستقلة

5-4: نتائج تحليل الإنحدار وإختبار فرضيات الدراسة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الخامس

تحليل البيانات وإختبار الفرضيات

5-1: تمهيد:

يناقش هذا الفصل أهم نتائج تحليل الإنحدار المتعدد ومن ثم إختبار أثر خصائص مجلس الإدارة على أتعاب التدقيق، والمشاكل التي قد تتضمنها بيانات الدراسة أثناء التحليل وطرق إختبارها، 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 إجراءه على بيانات الدراسة لفترة الدراسة من 2011 ولغاية 2014 للمتغير التابع والمتغيرات المستقلة والضابطة أيضا، والمتمثلة في الوسط الحسابي، والإنحراف المعياري، والحد الأعلى والأدنى للقيم، كما سيتم عرض النسب المئوية والتكرارت 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 بإنحراف معياري (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

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

مستوى الأتعاب المدفوعة من قبل الشركات الصناعية المختارة ضمن العينة الى مكاتب التدقيق.

الجدول رقم (5-1)

نتائج الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

متغيرات الدراسة	الإنحراف المعياري	الوسط الحسابي	أعلى قيمة	أدنى قيمة
الأتعاب (JD)	17988.595	13847.64	111500	2000
إستقلالية مجلس الإدارة	.13065	.9009	1.00	.20
عدد إجتماعات مجلس الإدارة	1.794	7.33	16	4
حجم مجلس الإدارة	2.236	7.70	13	3
خبرة أعضاء مجلس الإدارة	.086313	.96979	1.000	.556
المستوى الأكاديمي لأعضاء مجلس 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
العائد على الأصول (ROA)	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 مجلس الإدارة (.9009)، بإنحراف معياري (.13065)، وهذا يدل على أن مستوى إستقلالية مجالس الإدارة في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان الخاضعة لعينة الدراسة عالية جدا، هذا وقد بلغت أعلى قيمة 100% وأدنى قيمة 20%، وهذا يدل على أن هذه الشركات تطبق متطلب حوكمة الشركات إلى حد كبير والذي ينص على أن يكون ثلث أعضاء مجلس الإدارة مستقلين.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- بلغ متوسط عدد إجتماعات أعضاء مجلس الإدارة (7.33)، أي سبعة إجتماعات سنوياً بانحارف معياري (1.794)، أي إجتماعين سنويا وبلغت أعلى قيمة لعدد الإجتماعات (16) سنويا وأدنى قيمة (4) سنوياً، هذا ومن الملاحظ أن هناك تشتتاً محدوداً للقيم عن وسطها الحسابي مما يدل على أن بعض الشركات تمتثل لمتطلب الحوكمة والذي ينص على عقد 6 إجتماعات سنوياً على الأقل.
- بلغ متوسط حجم مجلس الإدارة (7.70) أي ما يعادل ثمانية أعضاء بإنحراف 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 تقيد بعض الشركات بدليل قواعد الحوكمة باستثناء شركة واحدة والذي ينص على أن يكون الحد الأدنى لحجم مجلس الإدارة (5) أعضاء والحد الأعلى (13).
- بلغ متوسط نسبة الخبرة المالية والإدارية التي يتمتع بها أعضاء مجلس الإدارة لعينة الشركات المختارة (.96979)، وإنحرافاً معيارياً (.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 والتي تم قياسها من خلال المتغير الضابط إجمالي الأصول حيث بلغ الوسط الحسابي (59708399.30) دينار وانحراف معياري (179861561.795) دينار حيث بلغت أعلى قيمة (1223269000) وأدنى قيمة (829603).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- 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 (19271.، 14370.، 2.1855، 1.24) على التوالي، وبلغ كذلك الإنحراف المعياري على التوالي (1802218. ،115528. ، 9.35732، 1.671)، وبلغت أعلى قيمة للمتغيرات على التوالي (2.089، 910.، 40.38، 6)، بينما بلغت أدنى قيمة (000.، 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 مجلس الإدارة والمتمثل 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 جنس (Gender) عضو مجلس الإدارة فيلاحظ أن هناك (87.0%) من المشاهدات يشغل منصب عضو مجلس 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.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الجدول رقم (5-2)

نتائج الإحصاء الوصفي للمتغيرات الوهمية

المتغير		التكرار	النسبة المئوية (%)
الإزدواجية بين منصبي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي(Duality)	عدم وجود إزدواجية	247	%84.1
	وجود إزدواجية	39	%15.9
	المجموع	246	%100
تنوع جنس عضو مجلس الإدارة (Gender)	عدم وجود إناث في المجلس	214	%87
	وجود إناث في المجلس	32	%13
	المجموع	246	%100
حجم مكتب التدقيق	مكاتب صغيرة الحجم	168	%68.3
	مكاتب كبيرة الحجم (Big 4)	78	%31.7
	المجموع	246	%100

5-3: الإرتباطات التبادلية بين المتغيرات المستقلة:

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

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

جدول رقم (5-3)

نتائج الإرتباطات 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

وقد تم أيضا فحص نموذج الإنحدار المتعدد للتأكد من عدم وجود أية إرتباطات تبادلية عالية بين المتغيرات المستقلة باستخدام مصفوفة الإرتباطات التبادلية بين المتغيرات المستقلة، حيث أن وجود نسبة إرتباط تزيد عن (70%) بين أي متغيرين أو أكثر يعد إرتباطا عالياً، وهذا يؤدي إلى تشويه العلاقه 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 للإرتباطات التبادلية بين متغيرات الدراسة المستقلة كما في الجدول رقم (5-4). حيث

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

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 دلاله إحصائية عند مستوى(0.01). * ذات دلاله 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 أتعاب التدقيق.

جدول رقم (5-5)

نتائج تحليل الإنحدار المتعدد

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

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المستوى التعليمي Edu.	-.008	-.234	.815
إجمالي الإصول 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 إختبار العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع المتمثل في أتعاب التدقيق، حيث بلغت (F-Statistic) لنموذج الدراسة (F= 63.409) بدلالة إحصائية عند مستوى (Sig.= 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 مجلس الإدارة فتشير المعلومات الواردة في جدول (5-5) إلى النتائج التالية:

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- وجود علاقة سلبية ذات دلالة إحصائية عند مستوى (1%)، بين تنوع الجنس في مجلس الإدارة (Gender) وأتعاب 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 مجلس الإدارة، وإزدواجية منصب رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي، وحجم مجلس الإدارة من جانب وأتعاب التدقيق من جانب أخر، علما 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 منصبي رئيس مجلس 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 أتعاب التدقيق.
- لا توجد هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغيرات عدد إجتماعات مجلس الإدارة، وخبرة أعضاء مجلس الإدارة، والمستوى الأكاديمي لأعضاء مجلس الإدارة، وأتعاب 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 وأتعاب التدقيق، ويلاحظ من خلال النتائج التي تم التوصل اليها من خلال تحليل الإنحدار لعينة الدراسة أن حجم الشركة موضع التدقيق، يعد أهم المتغيرات المرتبطة والمؤثرة على أتعاب التدقيق للشركات المدرجة في بورصة عمان، فحجم الشركة يعتبر دالة على عدد ساعات العمل المطلوبة والجهد المبذول من قبل المدقق للقيام بتدقيق شركة معينة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدالة (1%) بين حجم مكتب التدقيق وأتعاب التدقيق وقد يعزى سبب هذه النتيجة إلى فروقات الأتعاب بين مكاتب التدقيق الكبرى (Big4) والمكاتب الأخرى حيث تدل الإشارة الإيجابية لمعامل الإنحدار لهذا المتغير على أن أتعاب التدقيق التي تتقاضاها مكاتب التدقيق الكبرى (الأربعة الكبار)، أعلى من تلك التي تتقاضاها مكاتب التدقيق الأخرى، ويمكن تفسير العلاوة التى تتقاضاها مكاتب التدقيق الكبرى لإرتفاع جودة الخدمات المقدمة لعملائها مقارنة مع التي تقدمها المكاتب الأخرى، كذلك قد يكون السبب وراء ذلك تمتع هذه المكاتب الكبيرة (Big4) بالشهرة الوسعة والسمعة التجارية التدقيقية العالية في سوق العمل.
- وفيما يتعلق بالمتغير درجة تعقيد العمليات الذي تم تمثيله في نموذج الإنحدار 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 أتعاب التدقيق، وهذا يعتبر منطقي جدا حيث أن حجم التدقيق المطلوب يزداد طرديا مع نسبة المدينين/إجمالي الأصول. أما بالنسبة لمتغير نسبة المخزون إلى إجمالي الإصول فتظهر معاملة الإنحدار لهذا المتغير إيجابية ولكنها ليست ذات دلالة إحصائية عند مستوى (5%).
- أما فيما يتعلق بالمتغير العائد على الأصول والذي تم تمثيله في نموذج الإنحدار (ROA) فيلاحظ عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين هذا المتغير وأتعاب التدقيق.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

إختبار فرضيات الدراسة:

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

بناءاً على نتائج تحليل الإنحدار الخطي المتعدد (أنظر جدول (5-5)) يلاحظ أن مستوى الدلالة الإحصائية (.Sig) لإستقلالية مجلس الإدارة قد بلغت (.352) وهي أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية (0.05)، وهذا يدل على عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين إستقلالية مجلس الإدارة وأتعاب 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 إختلفت 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 منصبي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي، (الإزدواجية)، في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة فـــي بورصة عمان.

بناءاً على نتائج تحليل الإنحدار الخطي المتعدد (أنظر جدول (5-5)) نلاحظ أن قيمة مستوى المعنوية (.Sig) للجمع بين منصبي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي قد بلغ (.712) وهي أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية (0.05)، وهذا يدل على عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية للجمع بين منصبي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي 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 اتفقت مع دراسة (Prokofiva and Muniandy, 2001)، ولكنها إختلفت مع نتيجة دراسة (Descender *et. al.,* 2009) والتي

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

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

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

بناءاً على نتائج تحليل الإنحدار الخطي المتعدد (أنظر جدول (5-5)) نلاحظ أن قيمة مستوى المعنوية (Sig.) لعدد إجتماعات مجلس الإدارة قد بلغ (.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 أجراهاعلى عينة من الشركات الصناعية والخدمية في سوق عمان المالي، ومع دراسة (Abbott *et. al.*, 2003)، ولكنها إختلفت مع نتائج دراسات سابقة مثل (Goodwin and Kent, 2006 و(Byrne, 1996) و (Lifschutz *et. al.*, 2010) الذين توصلوا إلى وجودعلاقة 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.

بناءاً على نتائج تحليل الإنحدار الخطي المتعدد (أنظر جدول (5-5)) نلاحظ أن قيمة مستوى المعنوية (Sig.) لخبرة أعضاء مجلس الإدارة قد بلغت (.576) وهي أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية (0.05)، وهذا يدل على عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الخبرات

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

التي يتمتع بها أعضاء 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 تتفق مع نتيجة دراسة (Vafes and Waeglin, 2007) و (Kikhia, 2014)، ولكنها أختلفت مع نتيجة دراسة (Carcello *et. al*., 2002).

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

بناءاً على نتائج تحليل الإنحدار الخطي المتعدد (أنظر جدول (5-5)) نلاحظ أن قيمة مستوى المعنوية (Sig.) للتخصصات الأكاديمية لأعضاء مجلس الإدارة قد بلغت (.815) وهي أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية (0.05)، وهذا يدل على عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية للتخصصات الأكاديمية لأعضاء مجلس الإدارة وأتعاب 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 مجلس الإدارة وأتعاب التدقيق في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

بناءاً على نتائج تحليل الإنحدار الخطي المتعدد (أنظر جدول (5-5)) نلاحظ أن قيمة مستوى المعنوية (Sig.) لتنوع جنس أعضاء مجلس الإدارة قد بلغت (.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 مجلس الإدارة وأتعاب 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 هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (Ittonen *et.*

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(*al*., 2011)، وأتفقت 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.

بناءاً على نتائج تحليل الإنحدار الخطي المتعدد (أنظر جدول (5-5)) نلاحظ أن قيمة مستوى المعنوية (Sig.) لحجم مجلس الإدارة قد بلغت (.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 فانه يتم رفض هذه الفرضية وقبول الفرضية العدمية، وبالمقارنة مع الدراسات السابقة يلاحظ أن هذه النتيجة قد إختلفت هذه مع نتيجة دراسة كل من (Lagmi and Gana, 2011) و (Kikhia, 2014) والتي يرون فيها أن وجود عدد أكبر من الأعضاء في مجلس 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 مقاسا بإجمالي الأصول وأتعاب التدقيق في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

بناءاً على نتائج تحليل الإنحدار الخطي المتعدد (أنظر جدول (5-5)) نلاحظ أن قيمة مستوى المعنوية (Sig.) لحجم الشركة موضع التدقيق والذي تم قياسه باجمالي الأصول قد بلغت (.000) وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية (0.05) و (Beta=.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.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

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

بناءاً على نتائج تحليل الإنحدار الخطي المتعدد (أنظر جدول (5-5)) نلاحظ أن قيمة مستوى المعنوية (Sig.) لحجم مكتب التدقيق قد بلغت (.000) وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية (0.05) و (Beta=.345)، وهذا يدل على وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين حجم مكتب التدقيق وأتعاب 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 وأتعاب التدقيق في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

بناءاً على نتائج تحليل الإنحدار الخطي المتعدد (أنظر جدول (5-5)) نلاحظ أن قيمة مستوى المعنوية (Sig.) لنسبة المخزون إلى إجمالي الأصول قد بلغت (.158) وهي أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية (0.05)، وهذا يدل على عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين نسبة المخزون إلى إجمالي الأصول وأتعاب 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 وأتعاب التدقيق في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

بناءاً على نتائج تحليل الإنحدار الخطي المتعدد أنظر جدول (5-5) نلاحظ أن قيمة مستوى المعنوية (Sig.) لنسبة المدينين إلى إجمالي الأصول قد بلغت (.001) وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية (0.05) و (Beta=.120)، وهذا يدل على وجود علاقة إيجابية ذات دلالة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

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 عدد الشركات التابعة وأتعاب التدقيق في الشركات الصناعية في بورصة عمان.

بناءاً على نتائج تحليل الإنحدار الخطي المتعدد أنظر جدول (5-5) نلاحظ أن قيمة مستوى المعنوية (Sig.) لعدد الشركات التابعة قد بلغت (.000) وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية (0.05) و (Beta=.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 المقاسة بالعائد على الأصول وأتعاب التدقيق في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

بناءاً على نتائج تحليل الإنحدار الخطي المتعدد أنظر جدول (5-5) نلاحظ أن قيمة مستوى المعنوية (Sig.) لمخاطر التدقيق والمقاسة بالعائد على الأصول قد بلغت (.308) وهي أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية (0.05)، وهذا يدل على عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مخاطر التدقيق والمقاسة 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 أختبار فرضيات الدراسة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

جدول رقم (5-6)

نتائج فرضيات الدراسة

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

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

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

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل السادس

النتائج والإستنتاجات والتوصيات

6-1: تمهيد:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر خصائص مجلس الإدارة على أتعاب التدقيق، لعينة مكونة من (61) شركة صناعية أردنية مدرجة في بورصة عمان للفترة (2011 -2014)، وذلك من خلال إختبار العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، بإستخدام نموذج تحليل الإنحدار 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 جنس عضو مجلس الإدارة وأتعاب التدقيق. وهذا يدل على أن مجالس الشركات التي يوجد فيها إناث ترتبط مع أتعاب تدقيق أقل من المجالس التي لا يوجد بها تنوع بين الجنسين.
2. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل من (إستقلالية مجلس الإدارة، وعدم الجمع بين منصبي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي (الإزدواجية)، وعدد إجتماعات مجلس الإدارة، وخبرة أعضاء مجلس الإدارة، والتخصص الأكاديمي لأعضاء مجلس الإدارة، وحجم مجلس الإدارة) وبين أتعاب التدقيق.
3. توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى 1% بين حجم الشركة موضع التدقيق وأتعاب التدقيق.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

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 منصبي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي، وأمور أخرى مثل عدد الإجتماعات.

11. توجد نسبة إستقلاليه 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 ينسجم مع متطلب حوكمة الشركات باستثناء شركة واحدة بلغ عدد أعضاءها ثلاثة أعضاء.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

6-3: أهم الإستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة:

إن عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين خصائص مجلس الإدارة وأتعاب التدقيق لا يعني بالضرورة أنه لا توجد أهمية لخصائص مجلس الإدارة وحوكمة الشركات في أثرها الإيجابي على أتعاب التدقيق، فكما تم الإشارة إليه في معرض مناقشة النتائج أن الغالبية العظمى من الشركات المبحوثة تطبق وتمتثل لدليل وقواعد حوكمة الشركات في الأردن، وهذا يقترح عدم وجود تباينات ملحوظة في هذه المتغيرات بين الشركات. كما وترى الباحثة أن متغيرات خصائص مجلس الإدارة التي أستخدمت في هذه الدراسة قد لا تكون التقطت فعلياً عمليات المراقبة الفعلية التي تجري داخل الشركات العينة؛ فعلى سبيل المثال؛ تستخدم هذه الدراسة متغير وهمي ويأخذ قيمة (1) إذا كان هناك عدم وجود إزدواجية بين منصبي رئيس مجلس الإدارة والمدير العام و(0) لغير ذلك. وأيضاً هناك متغيرات يمكن أن يكون تعريفها واسع جداً ويصعب حصره مثل الخبرات المالية فقد تضم المهارات التي قد لا تسهم بالتأكيد في فعالية عضو مجلس الإدارة.

6-4: التوصيات:

بناءاً على النتائج التي تم التوصل اليها، توصي الدراسة بالآتي:

1. محاولة إيجاد آليات جديدة لقياس حوكمة الشركات والتعبير عن خصائص مجلس الإدارة، فما هو متاح من آليات تم استخدامها في الدراسات السابقة يقتصر على آليات إجمالية قد لا تعكس الخصائص الفردية لأعضاء مجلس الإدارة، مثال ذلك قياس متغير خبرة أعضاء مجلس الأدارة أو متغير المستوى التعليمي لأعضاء المجلس والذي تم التعبير عن كلاهما 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

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

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 مجلس الإدارة وهناك المزيد من الخصائص وقد تكون مثيرة للإهتمام أيضاً لمزيد من الأبحاث المستقبلية فيها.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

قائمة المراجع

المراجع باللغه 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 والمبادىء والتجارب**"، الدار الجامعية - الإسكندرية، مصر.
- خلف، 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)**".

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- دائرة مراقبة الشركات، من خلال الموقع الإلكتروني التالي:

http://www.ccd.gov.jo/ar/home/news/newlowproject.(2016)

- الدحدوح، 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. 188-153.
- ذنيبات، علي عبد القادر، (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 والعنقري، حسام عبد المحسن، (2006)، "إنخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره 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: 97-163.
- الشيشيني، حاتم محمد، (2007)، "**اساسيات 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.

المنارة للاستشارات

www.manaraa.com

- 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.
- القاضي، حسين، (2008)، "**التدقيق الداخلي**"، الطبعه الأولى، دمشق، منشورات جامعة دمشق- سوريا.
- قطب، 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**، العدد8 ، جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين.
- المدهون، رغدة ابراهيم، (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، الطبة الأولى، عمان - الأردن.
- منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (2004)، دليل مبادىء حوكمة الشركات، تم الحصول على هذا المرجع من خلال الموقع الإلكتروني التالي:

www.cipearabia.org/files/.../OECD_Principles_of_Corporate_Governance_2004.pd

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- 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 قواعد حوكمة الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان**"، عمان، الأردن .http://www.ase.com.jo/ar/index.php
- هيئة الأوراق المالية، (2008)، "**دليل قواعد حوكمة الشركات المساهمة المدرجة في بورصة عمان**": http://www.sdc.com.jo.
- هيئة الأوراق المالية، (2009)، "**دليل قواعد حوكمة الشركات المساهمة المدرجة في بورصة عمان**" موقع الكتروني:http://www.sdc.com.jo.
- هيئة الأوراق المالية، (2010)، "فهرس القواعد الإلزامية والإرشادية للشركات المساهمة المدرجة في بورصة عمان"، موقع الكتروني: http://www.sdc.com.jo.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

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.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- 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.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- 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.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- Dimitropoulos, P., and D., Asteriou, (2010), "The Effect of board Composition on the in Formativeness 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.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- 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", **/nternational 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), "**Pasic 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.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- 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**

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

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.

المنارة للاستشارات

www.manaraa.com

- 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.
- Laksmanta, 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.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- Matheson, Kerik, (2002), "**Managerial and Financial Performance**", Ph.D. Dissertation, series 18.2002, Copenhagen Business School, Denmark, viewed.
- Messier, William, F., (2010), *"Au***diting 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:
- Prokfieva, 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.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- 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), "C**orporate 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.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- Wincent, J., Ankhin, 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.

www.manaraa.com

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 Exchang: 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 characteritcs (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 od 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.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

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.

www.manaraa.com