

العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق وانعكاسها على جودة التدقيق: دراسة  
تطبيقية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان  
للأوراق المالية

**Factors affecting the audit fees and their impact on the  
audit quality: Empirical Study on the Industrial  
Companies Listed at Amman Stock Exchange**

إعداد

أنس محمود أبو نصار

إشراف

الدكتور عبد الله أحمد الدعاس

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

قسم المحاسبة

كلية الأعمال

جامعة الشرق الأوسط

حزيران، 2019

## تفويض

أنا أنس محمود حسن أبو نصار، أفوض جامعة الشرق الأوسط بتزويد نسخ من رسالتي ورقياً وإلكترونياً للمكتبات، أو المنظمات أو الهيئات والمؤسسات المعنية بالأبحاث والدراسات العلمية عند طلبها.

الاسم: أنس محمود حسين أبو نصار.

التاريخ: 11 / 06 / 2019.

التوقيع: 

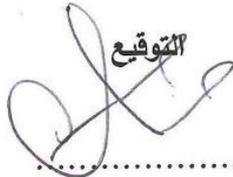
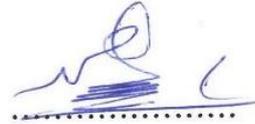
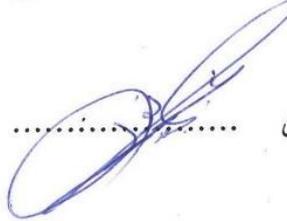
## قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها: "العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق وانعكاسها على جودة الأرباح: دراسة تطبيقية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية".

للباحث: أنس محمود حسين أبونصار.

أجيزت بتاريخ: 11 / 06 / 2019.

### أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم	الصفة	جهة العمل	التوقيع
د. خالد الجعارات	رئيساً وعضواً داخلياً	جامعة الشرق الأوسط	
د. عبدالله الدعاس	مشرفاً وعضواً داخلياً	جامعة الشرق الأوسط	
أ. د عبدالناصر نور	عضواً خارجياً	جامعة النجاح-فلسطين	

## شكر وتقدير

بعد حمد الله سبحانه وتعالى الذي وفقني على إتمام هذه الدراسة، أتقدم بوافر الشكر والتقدير إلى أستاذي الفاضل الدكتور عبدالله الدعاس لإشرافه على هذه الرسالة ولتوجيهاته وملاحظاته القيمة التي ساعدت على إتمام هذه الرسالة.

كما وأتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى السادة أعضاء الهيئة التدريسية بجامعة الشرق الأوسط لما قدموه لي من معرفة وعلم وخبرات، وإلى أعضاء لجنة المناقشة على تكريمهم بقبولهم مناقشة هذه الرسالة وإبرازها بالشكل العلمي المناسب وجزى الله الجميع خيرا الجزاء والله الموفق.

## الإهداء

إلى ..... وطني الغالي الأردن الحبيب.

إلى ..... من جعل مشواري العلمي ممكناً، إلى أبي الرحيم.

إلى ..... من تحت أقدامها تكمن الجنة، إلى أمي الحنون.

إلى ..... كل من ذكرت ونسيت أهدي هذا الجهد.

إليهم جميعاً أهدي هذا الجهد راجياً من الله تعالى الاطالة بأعمارهم.

## فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
أ	العنوان
ب	التفويض
ج	قرار لجنة المناقشة
د	شكر وتقدير
هـ	الإهداء
و	فهرس المحتويات
ح	قائمة الجداول
ط	قائمة الملحقات
ي	الملخص باللغة العربية
ك	الملخص باللغة الإنجليزية

### الفصل الأول: خلفية الدراسة وأهميتها

2	مقدمة
4	مشكلة الدراسة
5	فرضيات الدراسة
6	أهداف الدراسة وأسئلتها
7	أهمية الدراسة
7	حدود الدراسة
8	محددات الدراسة
8	مصطلحات الدراسة

### الفصل الثاني: الأدب النظري والدراسات السابقة

11	الأدب النظري
24	الدراسات السابقة
32	مميزات هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

### الفصل الثالث: الطريقة والإجراءات

34	منهجية الدراسة
34	مجتمع الدراسة
34	عينة الدراسة

35	أدوات الدراسة .....
35	مصادر المعلومات اللازمة للدراسة .....
36	أنموذج الدراسة .....
36	الأساليب الإحصائية .....

#### الفصل الرابع: نتائج الدراسة

41	التمهيد .....
41	التحقق من صلاحية البيانات للتحليل الإحصائي .....
43	الإحصاءات الوصفية للدراسة ومتغيراتها .....
46	مصفوفة إرتباط بيرسون .....
49	إختبار فرضيات الدراسة .....

#### الفصل الخامس: مناقشة النتائج والتوصيات

56	نتائج الدراسة .....
59	توصيات الدراسة .....

#### قائمة المراجع

60	المراجع العربية .....
63	المراجع الأجنبية .....
65	الملحقات .....

## قائمة الجداول

الصفحة	محتوى الجدول	رقم الفصل - رقم الجدول
42	Multicollinearity Test	1 - 4
43	Descriptive Statistics	2 - 4
44	Descriptive Statistics	3 - 4
46	Coefficient correlation Pearson	4 - 4
50	Multiple Liner Regression results	5 - 4
54	Simple Liner Regression results	6 - 4

## قائمة الملحقات

الصفحة	المحتوى	الرقم
65	بيانات عينة الدراسة	1
76	اختبار الارتباط الخطي	2
77	نتائج التحليل الوصفي	3
78	نتائج اختبار معامل ارتباط بيرسون	4
79	نتائج معادلة الانحدار الخطي المتعدد	5
80	نتائج معادلة الانحدار الخطي البسيط	6

## العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق وانعكاسها على جودة التدقيق: دراسة تطبيقية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية

إعداد

أنس محمود أبو نصار

إشراف

الدكتور عبد الله أحمد الدعاس

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى البحث في العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية والمتمثلة في (حجم الشركة محل التدقيق، حجم مكاتب التدقيق، فترة حياة العقد، درجة التعقيد، درجة المخاطرة) وأثرها على جودة التدقيق.

لتحقيق هذه الأهداف اعتمد الباحث على المنهج الكمي التحليلي، حيث تم اختيار عينة مكونة من (40) شركة من مجتمع الدراسة المتمثل في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية والبالغ عددها (61) شركة خلال الفترة الزمنية ما بين الأعوام 2011-2017، ولغايات اختبار الفرضيات قام الباحث باستخدام أسلوب الانحدار: البسيط والمتعدد.

بينت نتائج الدراسة وجود أثر ذي دلالة إحصائية للعوامل (حجم الشركة محل التدقيق، حجم مكاتب التدقيق، فترة حياة العقد، درجة التعقيد، درجة المخاطرة) مجتمعة على أتعاب التدقيق، كما بينت الدراسة وجود أثر ذي دلالة إحصائية لكل من (حجم الشركة محل التدقيق، حجم مكاتب التدقيق، درجة التعقيد) على أتعاب التدقيق كلاً على حدا وقد كان حجم الشركة محل التدقيق أكثر العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق، كما وأثبتت النتائج وجود أثر ذي دلالة إحصائية لأتعاب التدقيق على جودة التدقيق.

ومن أهم التوصيات التي تضمنتها الدراسة وضع نظام عملي لتحديد أتعاب التدقيق من قبل جمعية المحاسبين القانونيين بالإضافة لسن تشريعات ملزمة تحدد كلاً من الحد الأعلى والأدنى لأتعاب التدقيق وفرض القوانين الرادعة لمن يتجاوز ذلك.

الكلمات المفتاحية: جودة التدقيق، أتعاب التدقيق، فترة حياة العقد، درجة المخاطرة.

**Factors affecting the audit fees and their impact on the audit quality:  
Empirical Study of the Industrial Companies Listed on the Amman  
Stock Exchange**

**Prepared by:**

**Anas Mahmoud Abu-nassar**

**Supervised by:**

**Dr. Abdullah Alda'as**

**Abstract**

This study aims at investigating the factors affecting the auditing fees of the industrial companies listed on the Amman Stock Exchange (client's size, the size of the audit offices, the audit tenure, company complexity, and the degree of risk) and its impact on audit quality.

To achieve the aims of the study, the researcher adopted the quantitative analytical approach. A sample of 40 companies was selected from the study society represented in the industrial companies listed on the Amman Stock Exchange (61 companies) during the period between "2011-2017". For the purpose of testing the hypotheses, the researcher used simple and multiple regression analysis.

The results of the study showed that there is a statistically significant effect between the audit fees and the following factors: client's size, the size of the audit offices, the audit tenure, company complexity and the degree of risk collectively. In addition, the results of the study showed that there is a statistically significant effect between the audit fees and the following factors: client's size, the size of the audit offices as well as the company complexity in the sense that each factor impacts audit fees individually. The size of the company was the most important factor affecting the audit fees. Further, the results showed a statistically significant effect between audit fees and audit quality.

Among the most important recommendations of the study is the establishment of an implemental system for determining auditing fees by the Association of Chartered Accountants, as well as the enactment of binding legislation that sets fees auditing scale and regulations to address cases of violation of such system.

**Keywords: Audit Quality, Audit Fees, Audit Tenure, Degree of Risk.**

## الفصل الأول

### خلفية الدراسة وأهميتها

- 1-1 المقدمة
- 2-1 مشكلة الدراسة وأسئلتها
- 3-1 فرضيات الدراسة
- 4-1 أهداف الدراسة
- 5-1 أهمية الدراسة
- 6-1 حدود الدراسة
- 7-1 محددات الدراسة
- 8-1 المصطلحات الإجرائية

## الفصل الأول خلفية الدراسة وأهميتها

### 1-1 المقدمة

بدأ الاهتمام بالتدقيق يزداد في الآونة الأخيرة بعد العديد من فضائح الشركات العالمية منها والمحلية، وخصوصاً بعد الأزمة المالية العالمية التي خلال الأعوام 2007-2008 وما تبعها من بحث ودراسة لتحديد أبرز العوامل والأسباب التي أدت لوقوعها. فقد عُقدت العديد من الندوات والمؤتمرات العلمية لمناقشة هذه العوامل والأسباب حيث اتفقت بمعظمها على أن المشكلة الرئيسية كانت نتيجةً لعدم إتباع القوانين والتشريعات المحلية ومعايير المحاسبة الدولية من جهة والقصور في عملية التدقيق وآراء المدققين من جهة أخرى.

ومن أشهر القضايا في هذا الشأن إفلاس وانهيار شركة Enron عملاق الطاقة الأمريكية وشركة WorldCom ثاني أكبر شركة اتصالات أمريكية، وما تبع ذلك من انتشار سمعة سيئة عن شركة التدقيق والمحاسبة القانونية العالمية Arthur Anderson التي قامت بتدقيق الحسابات والقوائم المالية للشركتين المذكورتين، وعلى إثر ذلك اختفى اسم الشركة المدققة من السوق (أحمد ورضا، 2012).

ولعل السبب الرئيس الذي أدى إلى وجود قصور في مهنة التدقيق وآراء المدققين يعود إلى أتعاب التدقيق نفسها، من هنا كان لا بد من الاهتمام بالأتعاب والتركيز عليها من منظورين؛ يكمن الأول في التركيز على العوامل المؤثرة عليها والتي نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر: سمعة مكاتب التدقيق، الأتعاب من غير أعمال التدقيق، عمر شركة التدقيق، فترة حيازة عقد العميل، حجم شركة التدقيق، حجم شركة العميل، مدى تعقيد الأعمال لدى شركات العملاء، المخاطر

المرتتبة على عملية التدقيق وغيرها من العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق، فعند النظر إلى العوامل السابق ذكرها نلاحظ وجود عدد من العوامل التي يكون تأثيرها على الأتعاب قليل نسبياً بينما تلعب عوامل أخرى دوراً هاماً في تحديد قيمة الأتعاب (Qasim & Suwaidan, 2010)، وسيتم التركيز في هذه الدراسة على أكثر العوامل التي يعتقد الباحث أنه سيكون لها أثر على أتعاب التدقيق بينما سيتم التركيز في المنظور الثاني على الأثر الذي من الممكن أن تسببه أتعاب التدقيق على جودة التدقيق.

يمكن القول أن أتعاب التدقيق غير العادية تولد حالة من الترابط الاقتصادي مع العميل كما أسماها (Kraub, et.al, 2015) في دراسته مما يؤثر حتماً على جودة التدقيق، أما عن كيفية تأثير أتعاب التدقيق على جودة التدقيق ونوع العلاقة بينهما فيمكن النظر إلى هذه العلاقة من منظورين؛ يفترض المنظور الأول وجود علاقة عكسية بين أتعاب التدقيق وجودة التدقيق على اعتبار أن ارتفاع أتعاب التدقيق يؤثر على استقلالية المدقق مما يدفعه إلى ابداء رأي لا يعبر بعدالة عن محتوى القوائم المالية. أما المنظور الآخر فيرى أن ارتفاع أتعاب التدقيق يرتبط بالوقت والجهد المبذولين في عملية التدقيق نفسها أي أنه كلما ازدادت أتعاب التدقيق ازداد الوقت والجهد المبذولين في عملية التدقيق مما يرتبط إيجاباً مع جودة التدقيق.

من هنا كان لا بد من دراسة العوامل التي تؤثر على أتعاب التدقيق من جهة وأثر هذه الأتعاب على جودة التدقيق من جهة أخرى في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية، خصوصاً أنه لا يوجد اجماع أو اتفاق واضح بين الباحثين على تبني عوامل ثابتة ومؤثرة على أتعاب التدقيق، كما لا يوجد اتفاق واحد على نوع العلاقة بين أتعاب التدقيق وجودة التدقيق.

## 1-2 مشكلة الدراسة وأسئلتها

تتمثل أهمية أتعاب التدقيق بمقدار تأثيرها على عملية التدقيق وصحة القوائم المالية عموماً؛ حيث تعتبر جودة التدقيق من أهم العوامل التي تؤثر على قرارات الجهات المستفيدة من تقرير مدقق الحسابات منهم المستثمرين والبنوك ومؤسسات الإقراض والموردين والدائنين... الخ، إذ أن أكثر ما يهم المستثمرين في القوائم المالية هو عدالة هذه القوائم ومصداقيتها، في حين تعتبر القوائم المالية مزللة في حال تدني جودة التدقيق.

لهذا تكمن مشكلة الدراسة الرئيسية في طريقة تحديد أتعاب التدقيق حيث تعد هذه الأتعاب وجهان لعملة واحدة؛ فقد يتم اعتبارها دليلاً على بذل المدقق للمزيد من الوقت والجهد في عملية التدقيق مما يساهم في تحسين جودة التدقيق، ويمكن تصورهما في الجانب الآخر دليلاً على المساس باستقلالية المدقق والتأثير على رأيه المهني مما يسبب تدني واضح في جودة التدقيق.

في ضوء ما تقدم تتمثل عناصر مشكلة الدراسة في البحث عن إجابة لكل من السؤالين الرئيسيين التاليين بالإضافة لخمس أسئلة تتفرع من السؤال الرئيسي الأول:

1- ما مدى وجود أثر لفترة حياة العقد وحجم وتعقيد الشركات محل التدقيق وحجم شركات التدقيق ودرجة المخاطرة على أتعاب التدقيق؟

1-1 ما مدى وجود أثر لفترة حياة العقد على أتعاب التدقيق؟

1-2 ما مدى وجود أثر لحجم الشركات محل التدقيق على أتعاب التدقيق؟

1-3 ما مدى وجود أثر لمستوى تعقيد الشركات محل التدقيق على أتعاب التدقيق؟

1-4 ما مدى وجود أثر لحجم شركات التدقيق على أتعاب التدقيق؟

1-5 ما مدى وجود أثر لدرجة المخاطرة على أتعاب التدقيق؟

2- ما مدى وجود أثر لأتعب التدقيق على جودة التدقيق؟

### 3-1 فرضيات الدراسة

في ضوء الأسئلة التي تفرعت عن مشكلة الدراسة تقوم هذه الدراسة على الفرضيات التالية:

#### الفرضية الرئيسية الأولى $H_{01}$ :

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للعوامل (فترة حياة العقد وحجم وتعقيد الشركات محل التدقيق وحجم شركات التدقيق ودرجة المخاطرة) على أتعب التدقيق لدى الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية.

وتفرع من الفرضية الرئيسية الأولى الفرضيات الفرعية التالية:

#### الفرضية الفرعية الأولى $H_{01-1}$ :

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لفترة حياة العقد على أتعب التدقيق لدى الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية.

#### الفرضية الفرعية الثانية $H_{01-2}$ :

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لحجم الشركات محل التدقيق على أتعب التدقيق لدى الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية.

#### الفرضية الفرعية الثالثة $H_{01-3}$ :

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتعقيد الشركات محل التدقيق على أتعب التدقيق لدى الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية.

#### الفرضية الفرعية الرابعة $H_{01.4}$ :

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لحجم شركات التدقيق على أتعاب التدقيق لدى الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية.

#### الفرضية الفرعية الخامسة $H_{01.5}$ :

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لدرجة المخاطرة على أتعاب التدقيق لدى الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية.

#### الفرضية الرئيسية الثانية $H_{02}$ :

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأتعاب التدقيق على جودة التدقيق لدى الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية.

#### 4-1 أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى تحقيق ما يلي:

- 1- تقصي أثر أتعاب التدقيق على جودة التدقيق في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية.
- 2- تحليل أثر فترة حيازة العقد على أتعاب التدقيق في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية.
- 3- تحليل أثر حجم الشركات محل التدقيق على أتعاب التدقيق في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية.
- 4- تحليل أثر حجم مكاتب التدقيق على أتعاب التدقيق في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية.

5- تحليل أثر درجة تعقيد عملية التدقيق على أتعاب التدقيق في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية.

6- تحليل أثر درجة مخاطرة عملية التدقيق على أتعاب التدقيق في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية.

### 5-1 أهمية الدراسة

بما أن جودة التدقيق تمثل أهمية كبيرة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية لغايات اتخاذ القرارات الاستثمارية أو الائتمانية كان لا بد من التركيز على دراسة جودة التدقيق التي من المفترض أن تُظهر القوائم المالية بصدق وعدالة بعيداً عن التضليل والتلاعب من خلال دراسة أثر أتعاب التدقيق على جودة التدقيق، وبالتالي ستكون هذه الدراسة مهمة لمكاتب تدقيق الحسابات أولاً، ومن ثم لكافة مستخدمي القوائم المالية، بالإضافة إلى الباحثين المهتمين بتطوير مهنة التدقيق في الأردن وفي الدول الأخرى.

وعلى حد علم الباحث فإن هنالك عدد محدود من الدراسات التي تبحث عن الأثر بين أتعاب التدقيق وجودة التدقيق في نطاق الشركات المساهمة العامة الأردنية ومن هنا برزت أهمية هذه الدراسة خصوصاً أن الدراسات السابقة لم تكن تعتمد على الأسلوب التحليلي وإنما اعتمدت على الأسلوب الوصفي فقط في التوصل لنتائجها.

### 6-1 حدود الدراسة

الحدود الزمانية: غطت هذه الدراسة فقط الفترة الزمنية الممتدة ما بين السنوات 2011 – 2017.  
الحدود المكانية: قامت هذه الدراسة على الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية.

## 7-1 محددات الدراسة

يتوقف تعميم نتائج الدراسة على ما يلي:

- 1- تمت الدراسة على الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية.
- 2- تمت الدراسة فقط على العوامل التالية (حجم الشركة محل التدقيق، حجم مكاتب التدقيق، فترة حياة العقد، درجة المخاطرة، درجة التعقيد).
- 3- تمت الدراسة فقط على 40 شركة من مجتمع الدراسة لعدم القدرة على الحصول على البيانات المالية اللازمة للشركات المتبقية.
- 3- تمت دراسة أثر أتعاب التدقيق فقط على جودة التدقيق.

## 8-1 المصطلحات الإجرائية

- **جودة التدقيق:** هي احتمالية قيام مراقب الحسابات باكتشاف التحريف الجوهرى والأخطاء بالكشوفات المالية في النظام المحاسبي للعميل والقيام بالإبلاغ عنها (DeAngelo, 1981)، ومن طرق قياس جودة التدقيق تصنيف مكاتب التدقيق إلى مكاتب صغرى وكبرى أو بطريقة المستحقات الاختيارية باعتبار أن القوائم المالية الخالية من إدارة الأرباح تكون ذات جودة تدقيق عالية.
- **أتعاب التدقيق:** المبالغ والأجور التي يتقاضاها المدقق من العميل مقابل قيامه بعملية التدقيق لحسابات شركة العميل، حيث يتم تحديد حجم الأتعاب بناء على الاتفاق بين الطرفين (سويدان، 2010)، وتتم عملية قياس أتعاب التدقيق حسب اللوغاريتم الطبيعي لحجم الأتعاب المعلن عنها في القوائم المالية.

- **فترة حياة العقد:** هي الفترة الزمنية التي تستمر فيها شركة التدقيق بالحفاظ على الشركة محل التدقيق كعميل (سويدان، 2010)، ويتم قياسها بعد تصنيف مكاتب التدقيق إلى مكاتب تدقيق صغرى وكبرى وإعطاء الرقم 1 لمكاتب التدقيق الكبرى والمصنفة ضمن (The big 4) والرقم 0 لبقية المكاتب باعتبارها مكاتب تدقيق صغرى.
- **درجة المخاطرة:** هي المخاطر التي تؤدي إلى قيام المدقق بإبداء رأي لا يُعبر بعدالة عن محتوى القوائم المالية عندما تكون البيانات المالية خاطئة بشكل جوهري (الحدوه، 2015)، ويتم قياس درجة المخاطرة بناءً على معادلة انحدار.

## الفصل الثاني الأدب النظري والدراسات السابقة

1-2 الأدب النظري

1-1-2 التدقيق

2-1-2 أتعاب التدقيق

3-1-2 العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق

1-3-1-2 حجم مكتب التدقيق

2-3-1-2 فترة حيازة العقد

3-3-1-2 حجم الشركة محل التدقيق

4-3-1-2 درجة المخاطرة

5-3-1-2 تعقيد الشركة محل التدقيق

4-1-2 جودة التدقيق

2-2 الدراسات السابقة

1-2-2 الدراسات العربية السابقة

2-2-2 الدراسات الأجنبية السابقة

3-2-2 مميزات هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

## الفصل الثاني الأدب النظري والدراسات السابقة

تناول هذا الفصل الأدب النظري المتعلق بجودة التدقيق وأتعب التدقيق والعوامل المؤثرة عليها، والدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة الحالية بالإضافة لما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة، وفيما يأتي تفصيل لذلك:

### القسم الأول: الأدب النظري

يمكن تلخيص الإطار النظري لهذه الدراسة في الحديث عن التدقيق عموماً بالإضافة لتعريف أتعب التدقيق وأهميتها وما يؤثر على تقديرها من قبل المدققين ومن ناحية أخرى سنقوم بالتركيز على جودة التدقيق وتأثيرها على القوائم المالية لنتمكن من التعرف على أثر أتعب التدقيق على جودة التدقيق.

### 2-1-1 التدقيق

يعرف التدقيق بأنه عملية فحص الحسابات من خلال فحص البيانات والحسابات وأنظمة الرقابة الداخلية الخاصة بالشركات محل التدقيق على أن يكون منظم يهدف إلى الخروج برأي فني محايد عن عدالة القوائم المالية ودلالاتها عن الوضع المالي للشركة (Elder, et.al, 2011). ويعرف التدقيق الخارجي بأنه عملية منظمة، يقوم بها مدقق مستقل بغرض إبداء رأي مهني بمجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة، مع توصيل النتائج إلى المستخدمين من ذوي الاهتمام (بابنات وعدون، 2008).

كما يعرف بأنه الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية في المنشأة ومن ناحية أخرى فإن التدقيق الخارجي بمعناه المتطور والحديث والشامل ما هو إلا نظام

يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المنشأة (سرايا، 2007).

يعتبر العام 1944 بداية ظهور مكاتب التدقيق في الأردن وذلك عند تأسيس جورج خضر لمكتبه الذي اشتملت أعماله على الخدمات المحاسبية والتدقيق، وقد تطور هذا المكتب تدريجياً ليصبح فيما بعد شركة تدقيق تحت مسمى خضر ورمضان، ثم بدأت المهنة بالتطور تدريجياً فيما بعد من خلال افتتاح مكاتب أخرى ساهمت في تحسين عمل التدقيق في الأردن. بعد ذلك الوقت تم افتتاح بعض المكاتب الفرعية لشركات أجنبية مثل شركة (Russel Co) وشركة (Whimney & Murrey Co)، من هنا كانت نشأة مهنة التدقيق في الأردن والتي بدأت بحجم صغير من المكاتب حتى وصلت إلى صورتها الحالية (أبو عياش، 2007).

بما أن التدقيق هو دراسة القوائم المالية لمنشأة ما، وتكون الدراسة متعمقة وشديدة الدقة، هدفها النهائي صياغة تقرير مالي مصادق عليه ومعتمد من قبل محاسب قانوني محايد، ليصبح فيما بعد مرجع أساسي يمكن أن يُعَوَّل عليه من جهات معنية وأصحاب المصالح المختلفة، وبما أن الغرض الأساسي من التدقيق هو إضفاء العدالة على القوائم المالية لمنظمة ما واكتشاف أخطاء إعداد هذه القوائم من حيث نقص المعلومات، وعدم صحتها، وتوافق أو تضارب المعايير المتبعة؛ سواء بسبب الأخطاء العفوية أو الغش، إضافةً لمساعدة الإدارات أو المعنيين بالقوائم المالية في اتخاذ قراراتهم أو تغييرها لمسارات أفضل، تعود أهميته إلى كونه وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة العديد من الأطراف التي تستخدم القوائم المالية وتعتمدها كمرجع في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها، كما نجد بأن إدارات المنشآت تعتمد وتضع خططها على التقارير المحاسبية (نظمي والعزب، 2012).

## 2-1-2 أتعاب التدقيق

لقد تم تعريف أتعاب التدقيق على أنها " المبلغ الذي يتقاضاه المدقق عن أي عمل يتم القيام به لإبداء الرأي بشأن الحالة الحقيقية والعادلة لمركز العمل " (Abdul-rahman, et.al, 2017)، حيث أكد على وجود العديد من العوامل المركبة التي تساهم في تحديد أتعاب التدقيق ولكنه ركز على عاملين أساسيين لإثبات أنهما الأكثر تأثيراً وهما: درجة التعقيد وحجم الشركات. وسيتم أخذ هذه العوامل كمتغيرات مستقلة في هذه الدراسة لقياس أثرها على أتعاب التدقيق في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في ستق عمان للأوراق المالية.

وقد قام المشرع الأردني بتحديد أتعاب التدقيق حيث نصت المادة (192) من قانون الشركات الأردني على أنه " يجب على الهيئة العامة أن تنتخب لكل من الشركة المساهمة العامة وشركة التوصية بالأسهم والشركة ذات المسؤولية المحدودة مدققاً أو أكثر من مدققي الحسابات المرخص لهم بمزاولة المهنة لمدة سنة واحدة قابلة للتجديد وتقرر بدل أتعابهم أو تفوض مجلس الإدارة بتحديد الأتعاب " (قانون الشركات الأردني رقم 22 لسنة 1997).

حيث تم تحديد حد أدنى لأتعاب التدقيق من قبل جمعية المحاسبين القانونيين في (2007) على النحو التالي (مجلة المدقق، ص27، 2007):

- المؤسسات الفردية (700 دينار).
- الشركات المساهمة الخاصة (2000 دينار).
- الشركات المساهمة العامة غير المدرجة (4500 دينار).
- شركات التضامن والتوصية البسيطة (1000 دينار).
- الشركات ذات المسؤولية المحدودة والشركات الأجنبية العاملة (1250 دينار).
- الشركات المساهمة العامة المدرجة (7500 دينار).

- المؤسسات الحكومية التي تعمل على أسس تجارية (3500 دينار).

ويمكن تقسيم أتعاب التدقيق إلى أتعاب عادية وأتعاب غير عادية، حيث يمكن القول بأن "الأتعاب غير العادية هي الفرق بين أتعاب التدقيق المدفوعة فعلياً للمدققين والمستوى المقدر لأتعاب التدقيق" (Nkemjika, et.al, 2017). وتمثل أتعاب التدقيق العادية تعويضاً للوقت والجهد المبذولين من قبل المدقق على الخدمات الموكلة إليه من قبل الشركات، أما الأتعاب غير العادية فيمكن اعتبارها أتعاب إيجابية أو سلبية؛ حيث تكون الأتعاب غير العادية إيجابية إذا كانت ترتفع بشكل ملحوظ عن الأتعاب العادية وتمثل هذه نقطة الخلاف الرئيسية بين الباحثين.

ويجادل بعض الباحثين بأن هناك علاقة طردية بين أتعاب التدقيق غير العادية وجودة التدقيق ويبررون موقفهم بأن أتعاب التدقيق غير العادية تؤدي إلى بذل المزيد من الوقت والجهد من قبل المدقق مما يحسن من جودة التدقيق. أما الرأي الآخر فيجد أن هناك علاقة عكسية قوية بين أتعاب التدقيق غير العادية وجودة التدقيق فمن وجهة نظرهم تعد الأتعاب غير العادية واحدة من أكبر العوامل التي تؤثر على استقلالية المدقق وبالتالي على مصداقيته في تقييم الأداء المالي وإبداء رأي محايد عند المصادقة على القوائم المالية.

وعند الحديث عن الأتعاب غير العادية السلبية فمن الممكن اعتبارها غير مؤثرة على جودة التدقيق بافتراض أن الوقت والجهد المبذولين من قبل المدقق لم يتأثرا بمقدار التغيير في الأتعاب، أما في حالة تقليل الوقت والجهد المبذولين من قبل المدقق فإن العلاقة تكون سلبية بينها وبين جودة التدقيق. ومن الواضح أن السبب الرئيسي الذي يؤدي إلى تدني قيمة أتعاب المدققين هو حدة التنافس الموجود بين شركات ومكاتب التدقيق.

ولكي نتمكن من تقييم ما إذا كانت أتعاب التدقيق تُحدد بصورة عادلة علينا أن نحدد العوامل التي تؤثر على أتعاب التدقيق في السوق الأردني ومنها: حجم شركة أو مكتب التدقيق، سمعة شركة أو مكتب التدقيق، عدد الموظفين، مخاطر التدقيق، استقلالية المدقق، فترة حيازة العقد، حجم الشركة محل التدقيق، تعقيد الشركة محل التدقيق، عمر الشركة محل التدقيق.

وبالرغم من وجود العديد من العوامل التي تؤثر على أتعاب التدقيق إلا أنه لا يوجد اتفاق عام على عوامل ومقاييس موحدة بسبب اختلاف الموقع الجغرافي ومجتمع الدراسة من جهة وتفاوت الأهمية النسبية التي تتأثر بها أتعاب التدقيق من عامل لآخر من جهة أخرى، حيث يوجد علاقة طردية ذات مستوى معنوية عالٍ بين بعض العوامل وأتعاب التدقيق بينما يكون تأثير العوامل الأخرى قليل نسبياً على الأتعاب. من هنا تم تحديد بعض العوامل كمتغيرات يُعتقد بأنها ذات أهمية نسبية عالية تؤثر على أتعاب التدقيق في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية.

### 2-1-3 العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق

هناك العديد من العوامل التي من الممكن أن تؤثر على أتعاب التدقيق في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية وسيتم ذكر بعض هذه العوامل وفيما يلي تفصيل ذلك:

#### 2-1-3-1 حجم مكتب التدقيق

على الرغم من أن معظم الدراسات الأدبية السابقة مثل دراسة (Kraub, et.al, 2015) تؤيد وجود علاقة طردية بين حجم مكتب التدقيق وأتعاب التدقيق مبررةً ذلك بأن (The Big 4) تعد من أكثر الشركات التي تصدر قوائم مالية ذات جودة تدقيق عالية، وبالتالي تُعتبر في موقف

يسمح لها بفرض أتعاب أعلى من المكاتب الأخرى نظراً لحجمها وسمعتها. إلا أن جودة التدقيق لا ترتبط بالمكاتب الكبيرة فقط، وإنما ترتبط أيضاً بالمكاتب الصغيرة على افتراض أنه من غير المنطقي أن تكون مكاتب التدقيق الصغرى عديمة الجدوى، وبالتالي إذا افترضنا أن حجم مكاتب التدقيق لا يرتبط بالجودة فمن المؤكد أنه لا يرتبط بالأتعاب كذلك.

ويتم تقييم أتعاب التدقيق بناءً على حجم مكتب التدقيق على أساس ساعات العمل اللازمة وكفاءة فريق التدقيق ونظام المكافآت إلا أن هذه الأسس المستخدمة في تقييم الأتعاب على أساس حجم المكتب تُركز على جودة عملية التدقيق أكثر من حدة التنافس السوقية، وبالتالي لا يمكن اعتبارها من الأسس الثابتة (عابي ويعقوبي، 2014).

ويمكن القول أن مكاتب التدقيق كبيرة الحجم لديها القدرة لتوظيف مدققين بدرجة كفاءة عالية، كما أنها تنفق الكثير من المال لتدريب موظفيها، بالإضافة لقدرتها على الاستعانة بأطراف خارجية عند القيام بعمليات تدقيق معقدة مما ينعكس إيجاباً على جودة عملية التدقيق، وبالتالي يؤدي إلى ارتفاع قيمة الأتعاب عما تتقاضاه مكاتب التدقيق صغيرة الحجم. بالمقابل لا يُمكن تعميم هذه النتيجة بصورة مُطلقة وخير دليل على ذلك ما حصل لشركة Enron حيث تم الكشف عن تدني واضح في جودة التدقيق لقوائمها المالية على الرغم بأن عملية التدقيق تمت من قِبَل شركة Arthur Anderson التي كانت تُعد من أكبر الشركات العالمية آنذاك.

## 2-3-1-2 فترة حياة العقد

إن حياة العقد هي " فترة الالتزام المتفق عليها بين المدقق والشركات محل التدقيق " (Abdul-rahman, et.al, 2017). وعادةً ما تكون فترة حياة العقد مرتبطة باستقلالية المدقق وهي واحدة من أكثر العوامل - إضافةً إلى أتعاب التدقيق - التي تؤثر على الاستقلالية، وترتبط

معها بعلاقة لم يتم تحديدها قطعاً حتى الآن، فقد أثبتت بعض الدراسات ( Eshleman & Guo, 2013) وجود علاقة طردية بين أتعاب التدقيق وفترة حياة العقد، وقد تم تبرير هذه النتيجة بحجة ازدياد أتعاب التدقيق في السنوات اللاحقة للسنة الأولى حيث يقوم مكتب التدقيق بفرض رسوم منخفضة في السنة الأولى لكسب العميل، وبعد ذلك يقوم برفع هذه الرسوم خصوصاً إذا كانت خدمات التدقيق التي قام بها قد لاقت استحساناً وقبولاً من قبل العميل. ومن ناحية أخرى يمكن القول بأن طول فترة ارتباط المدقق مع العميل ترتبط عكسياً بأتعاب التدقيق، ويعود السبب لمحاولة مكتب التدقيق الاحتفاظ بالعميل حتى لو أدى ذلك إلى تخفيض الأتعاب. ويمكن ربط فترة حياة العقد بجودة التدقيق مباشرةً فمستوى التعلم يعطي ميزة إيجابية في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وبالتالي زيادة الجودة (كهينة، 2016)، ومن الناحية المقابلة يُمكن أن تتأثر جودة الأرباح بشكل عكسي كلما طالت فترة حياة العقد مما يدعم دراسة Eshleman خصوصاً إذا كان ارتفاع الأتعاب يؤثر على الاستقلالية.

### 2-1-3-3 حجم الشركة محل التدقيق

يعتبر حجم الشركات من العوامل التي تؤثر على أتعاب التدقيق فمن المعلوم أنه كلما زاد حجم الشركة سيزداد الوقت والجهد المبذولين لإنجاز عملية التدقيق، وقد أثبتت العديد من الدراسات وجود علاقة طردية قوية بين حجم الشركة وأتعاب التدقيق منها دراسة ( Eshleman & Guo, 2013) وأيضاً دراسة (Kraub, et.al, 2015) بالإضافة إلى دراسة (Alhadab, 2018). ويعتبر وزن العلاقة بين حجم الشركة مقاساً باللوغاريتم الطبيعي لمجموع الأصول أكثر تأثيراً من بقية العوامل (تعقيد الشركة، ربحية الشركة) على أتعاب التدقيق " (أبوهديب، 2017).

وبناء على الأثر المترتب عن حجم الشركة على الأتعاب فلا بد من ارتباطه بجودة التدقيق نفسها حسب النتيجة التي تم التوصل لها (Abdul-rahman, et.al, 2017) حيث أثبتت دراستهم على أنه " يؤثر حجم الشركة محل التدقيق على جودة التدقيق بشكل سلبي إذ يوجد علاقة عكسية بينهما ".

#### 4-3-1-2 درجة المخاطرة

درجة المخاطرة هي المخاطر التي تؤدي إلى قيام المدقق بإبداء رأي لا يُعبر بعدالة عن مُحتوى القوائم المالية عندما تكون خاطئة بشكل جوهري (الحدوه، 2015) مما ينعكس سلباً على سمعة شركة التدقيق وبالتالي فإن هناك علاقة طردية بين درجة المخاطرة والوقت المبذول للقيام بعملية التدقيق سعياً في الوصول إلى نتيجة عادلة لا تؤثر على سمعة مكتب التدقيق في السنوات القليلة القادمة مما يؤثر حتماً على الأتعاب.

#### 5-3-1-2 تعقيد الشركة محل التدقيق

لا يوجد مفهوم واضح نستطيع من خلاله الاستدلال على مدى تعقيد الشركة محل التدقيق، وإنما يمكن أن ننظر إلى قضية التعقيد من بعدين: الأول يتعلق بالشخص القائم بأداء المهمة وهو المدقق، والثاني يتعلق بمهمة التدقيق ذاتها وهي الشركة محل التدقيق. إذ يُعرف البعد الأول بأنه ازدياد درجة التعقيد في المعايير والإجراءات المحاسبية، أما البعد الثاني فيتمثل في زيادة كمية المدخلات وعدم وضوحها مما يؤثر على تعقد المخرجات، الأمر الذي يبرر وجود علاقة طردية بين تعقيد الشركة محل التدقيق وأتعاب التدقيق وهو ما يتفق مع دراسة (Alahdab, 2018).

ومن الجدير بالذكر أن تعقيد الشركة من أكثر الأمور التي ترتبط طردياً مع الوقت والجهد المبذولين من قبل المدقق، وقد تصل درجة التعقيد لأن يقوم المدقق بالاستعانة ببعض الأشخاص

والجهات الخارجية في الأمور التي تكون خارج نطاق اختصاصه مما يتسبب في زيادة تكاليف أداء خدمة التدقيق، وبالتالي زيادة الأتعاب. حيث يمكن القول بأن عدد الشركات المُتَحَكَمَ بها واختلاف توزيع الأصول وخصوصاً المخزون والذمم المدينة من المؤشرات التي تدل على مدى تعقيد الشركة محل التدقيق (Kraub, et.al, 2015).

## 2-1-4 جودة التدقيق

مفهوم جودة التدقيق واسع ومعقد، حيث أن هناك مفاهيم متعددة لجودة التدقيق، فكل مفهوم يركز على جانب من جوانب جودة التدقيق، فقد ربط البعض مفهوم جودة التدقيق باكتشاف المخالفات والأخطاء الجوهرية، في حين ركز البعض الآخر على أن هناك عوامل أخرى تتعلق بالشركة محل التدقيق وتؤثر في جودة التدقيق، ومع ذلك يمكن القول بأن أكثر التعاريف شيوعاً لجودة التدقيق هو تعريف (DeAngelo, 1981) حيث عرفت جودة التدقيق بأنها احتمالية قيام مراقب الحسابات باكتشاف التحريف الجوهرية والأخطاء بالكشوفات المالية في النظام المحاسبي للعميل والقيام بالإبلاغ عنها.

كما يمكن تعريف جودة التدقيق بأنها درجة الثقة التي يقدمها المدقق لمستخدمي القوائم المالية، كما يمكن تعريفها بأنها مقياس لمقدرة المدقق الخارجي على تقليل تحيز البيانات المحاسبية وزيادة دقتها (عيسى، 2008). وتعتبر جودة التدقيق عن قدرة المدقق الخارجي في الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد عن القوائم المالية التي يقوم بتدقيقها (Schipper & Vincent, 2003).

ويوجد العديد من الأسباب للاهتمام بجودة التدقيق منها: رغبة المدقق الخارجي في إضفاء مصداقية أكبر على تقريره، ورغبة إدارة الشركة في إضفاء الثقة على قوائمها المالية، ورغبة

المنظمات المهنية في ضمان وفاء مهنة التدقيق بمسئوليتها تجاه جميع الأطراف المعنية (Caneghem, 2004).

**العوامل المؤثرة على جودة التدقيق:**

### 1. أتعاب التدقيق:

عند البدء في مفاوضات تخص الخدمات المهنية يمكن أن يحدد مدقق الحسابات الأتعاب التي يراها مناسبة، وحقيقة أن يحدد أحد المدققين أتعاباً أقل من آخر لا يعتبر بحد ذاته عملاً لا أخلاقياً. ومع ذلك فقد يؤثر مستوى الأتعاب المفروضة على الالتزام بالمبادئ الأساسية فعلى سبيل المثال ينشأ تهديد المصلحة الشخصية على الكفاءة المهنية والعناية اللازمة إذا كانت الأتعاب المعروضة متدنية للغاية بحيث قد يكون من الصعب أداء عملية التدقيق وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها مقابل ذلك السعر (جمعة، 2012).

### 2. استقلالية المدقق:

يجب أن يكون لمدقق الحسابات شخصية ذاتية تجعله لا يتأثر بالآخرين وأن يؤدي واجباته رغم أي ضغط يقع عليه ورغم التعارض بين مصالحه الشخصية وواجباته، لا يوجد اتفاق حول مفهوم استقلالية مدقق الحسابات ولكن يمكن التمييز بين مفهومين للاستقلالية قامت بوضعها هيئة الأوراق المالية الأمريكية (المطارنة، 2009).

أولاً: الاستقلال الذهني ويعني أن يتجرد المدقق من أي دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد، حيث أن ذلك ينسجم مع النظرية الذاتية الشخصية فهي ترى أن الاستقلال حالة ذهنية لا يمكن وضع معايير واضحة لها أو مقاييس محددة لأن هذه المعايير قد تتغير، ولكن الاستقلال الذهني لا يتغير مفهومه حيث أنه يجب على المدقق أن يكون أميناً ونزيهاً يلتزم الصدق في شهادته ويكشف عن الحقيقة في تقريره.

ثانياً: الاستقلال الظاهري ويقصد به ان يكون هناك أعراف وقواعد مهنية تضمن عدم سيطرة إدارة الشركة على المدقق وعدم وجود أي ارتباط لمصالحه مع إدارة الشركة.

### 3. الكفاءة المهنية والعناية اللازمة:

إن قاعدة الكفاءة المهنية والعناية اللازمة تفرض الالتزامات التالية على المحاسبين المهنيين (جمعة، 2012):

- المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان حصول العملاء أو أصحاب العمل على الخدمة المهنية ذات الكفاءة العالية.
- تأدية المهام بكل اجتهاد وعناية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية.
- تتطلب الخدمة المهنية التي تتسم بالكفاءة ممارسة الحكم الصائب في تطبيق المعرفة والمهارات المهنية في أداء تلك الخدمة. ويمكن تقسيم الكفاءة المهنية إلى مرحلتين منفصلتين، الأولى: الحصول على الكفاءة المهنية، والثانية: المحافظة على الكفاءة المهنية.

### 4. خبرة مكاتب التدقيق بالصناعة التي ينتمي إليها العميل:

مما لا شك فيه أن خبرة مكاتب التدقيق بالصناعة التي تنتمي إليها الشركة محل التدقيق يزيد من احتمال خلو القوائم المالية التي تم تدقيقها من الأخطاء الجوهرية، مما يعني ارتفاع جودة التدقيق (جربوع، 2003).

### 5. مدى إدراك مدقق الحسابات لأهمية تحقيق الجودة في عملية التدقيق:

أي أن يدرك مدقق الحسابات بأن يتم أداء عملية التدقيق بالشكل المطلوب وبأعلى جودة ممكنة، حيث أن المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية يتوقعون من مخرجات عملية التدقيق

المتمثلة في تقرير المدقق الجودة التامة لأنهم يعتمدون في اتخاذ قراراتهم على هذا التقرير (جبران، 2010).

### الرقابة على الجودة، معيار التدقيق الدولي رقم (220):

الرقابة على الجودة تشمل السياسات والاجراءات التي ينبغي على مكتب التدقيق أن يقوم بها سواء فيما يتعلق بالمكتب بشكل عام أو بمهام التدقيق الخاصة، أي على مستوى المكتب ككل وعلى مستوى كل عملية تدقيق وذلك من أجل ضمان قيام مكتب التدقيق بخدمة الأطراف ذات العلاقة بشكل مناسب وبما يتفق مع معايير التدقيق. وقد تختلف طبيعة ومدى سياسات واجراءات الرقابة على الجودة باختلاف حجم مكتب التدقيق وطبيعة الأعمال التي يمارسها والموقع الجغرافي ومدى تفرع الاعمال، وتتأثر كذلك بالتكاليف والمنافع المتوقع تحقيقها منها وعناصر الرقابة على النوعية عادة ما تشمل التالي (الذنيبات، 2006):

1. المتطلبات المهنية.
2. الكفاءة والجدارة.
3. تفويض الأعمال.
4. الاشراف.
5. الاستشارات.
6. قبول العملاء الجدد والاستمرارية مع القدامى.
7. التفتيش.

وكذلك نصت الفقرة الرابعة من هذا المعيار على ما يلي (جربوع، 2003):

1. على مكتب التدقيق تنفيذ سياسات واجراءات رقابة الجودة التي صممت للتأكد من أن كفاءة اعمال التدقيق قد تمت حسب معايير التدقيق الدولية أو المعايير او الممارسات الوطنية المناسبة.

أن طبيعة وتوقيت سياسات واجراءات رقابة الجودة لمكتب التدقيق تعتمد على عدد من العوامل كحجم وطبيعة أعمال المكتب المهني، واتساع النشاط الجغرافي، وهيكل المكتب التنظيمي والاعتبارات الملائمة المتعلقة بالتكلفة والمنفعة.

## القسم الثاني: الدراسات السابقة

هناك العديد من الدراسات السابقة التي تناولت أتعاب التدقيق وعلاقتها بجودة التدقيق، لذا تم

تناول الدراسات السابقة وفق الترتيب الزمني والمنطقي لموضوع الدراسة وكما يلي:

### 1-2-2 الدراسات العربية

- دراسة التوجيهي والنافعابي (2008)، بعنوان: جودة خدمة المراجعة: دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين في المملكة العربية السعودية.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة آراء مدققي الحسابات حول العوامل ذات التأثير المحتمل على

جودة التدقيق المقدمة بواسطة مكاتب التدقيق، وكذلك تحديد العوامل المؤثرة في تفضيل العملاء

لمكاتب التدقيق. وقد استخدم الباحثين المنهج الوصفي التحليلي، حيث قام الباحثان بتوزيع استبانة

محكمة علمياً على عينة الدراسة البالغة 32 مكتب من مكاتب تدقيق الحسابات.

بينت نتائج الدراسة أن أكثر ثلاث عوامل تأثيراً على جودة التدقيق من وجهة نظر المدققين

هي (الخبرة العملية لأعضاء مكتب التدقيق، الموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابة

التقرير عنها، الكفاءة العلمية لأعضاء مكتب التدقيق متمثلةً بالشهادات الأكاديمية).

أما أكثر العوامل المؤثرة في قرار التفضيل بين مكاتب التدقيق فهي في رأي الباحثين تتمثل

في فترة حيازة العقد، وأتعاب التدقيق، بالإضافة لسمعة أو شهرة مكتب التدقيق.

- دراسة جبران (2010)، بعنوان: العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة في جودة التدقيق وتعزيز موثوقيتها، وقد قام

الباحث بإتباع المنهج الوصفي التحليلي في البحث وقام بتصميم وتوزيع استبانة علمية محكمة على

مجتمع الدراسة والذي يتمثل في أصحاب مكاتب تدقيق الحسابات في الجمهورية اليمنية، تكون حجم العينة من 109 استبانة وزعت على المحاسبين القانونيين في اليمن.

وتوصلت الدراسة إلى أن كل من التأهيل العلمي والخبرة العملية والمأم مدقق الحسابات بمعايير التدقيق العالمية من المؤثرات الهامة في جودة عملية التدقيق، كما أن تنظيم مكتب التدقيق وسمعته وشهرته تؤثر إيجاباً على جودة التدقيق، إلا أن أكثر العوامل المؤثرة على جودة التدقيق كانت مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية بالإضافة لأتعب التدقيق والتي أثبتت دراسته أنها تؤثر إيجاباً على جودة التدقيق.

- دراسة نجم (2012)، بعنوان: العوامل المؤثرة في تحديد أتعب مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة.

هدفت هذه الدراسة إلى قياس أثر بعض العوامل على أتعب التدقيق في قطاع غزة، حيث قامت الباحثة في هذه الدراسة بإتباع المنهج الوصفي التحليلي حيث قامت بتصميم وتوزيع استبانة علمية محكمة على مجتمع الدراسة والذي يتمثل في أصحاب مكاتب وشركات التدقيق في قطاع غزة وعددهم 65 مكتب، وقد قامت بتوزيع 80 نسخة وتم استرداد جميع الاستبيانات.

وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج ومن أبرزها:

- الوقت اللازم لتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق وحجم عمل الشركة محل التدقيق من أهم العوامل المحددة لأتعب التدقيق.

- حجم عمل الشركة محل التدقيق من العوامل المؤثرة إيجاباً في تحديد أتعب التدقيق.

- سمعة وشهرة مكتب التدقيق من أهم العوامل المؤثرة إيجاباً في تحديد الأتعب.

- الاستقلالية والنزاهة التي يتمتع بها العاملين في المكتب من العوامل المؤثرة إيجاباً في تحديد أتعب التدقيق.

- مدى كفاءة ومثانة نظام الرقابة الداخلية في الشركة محل التدقيق لها تأثير في تحديد الأتعاب. ومن التوصيات التي خلصت لها الدراسة قيام جمعية مدققي الحسابات بوضع نظام أو نموذج عملي لتحديد الأتعاب وضرورة نشر أتعاب المدققين في القوائم المالية السنوية للشركات محل التدقيق.

- دراسة الشاطري والعنقري (2014)، بعنوان: انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على جودة الأداء المهني.

هدفت الدراسة إلى التعرف على تأثير انخفاض أتعاب التدقيق على كل من جودة التدقيق واستمرارية مكاتب التدقيق في العمل وزيادة التجاوزات المهنية، وقد اعتمدت الدراسة على استبانة تم توزيعها على عينة مؤلفة من 72 مكتب تدقيق حسابات في المملكة العربية السعودية. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها: عدم وجود تأثير لأتعاب التدقيق على جودة التدقيق، إلا أن انخفاض أتعاب التدقيق تؤدي إلى عزوف المدققين عن المهنة وزيادة المنافسة والتجاوزات المهنية، كما أن هناك ارتفاع لدرجة تأثير ظاهرة انخفاض أتعاب التدقيق لمكاتب التدقيق الصغرى عن درجة تأثيرها بالنسبة لمكاتب التدقيق متوسطة وكبيرة الحجم.

- دراسة الحذوه (2015)، بعنوان: العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق: دراسة ميدانية على شركات التدقيق في المملكة الأردنية الهاشمية.

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة الأثر والأهمية النسبية لكل عامل من العوامل التي تؤثر على أتعاب التدقيق في الأردن، حيث قام الباحث بإتباع المنهج الوصفي التحليلي من خلال تصميم وتوزيع استبانة علمية محكمة على مجتمع الدراسة الذي يتمثل في مكاتب التدقيق المعتمدة لدى لجنة جمعية المحاسبين والمدققين الأردنيين ومدراء الشركات محل التدقيق، حيث تم توزيع 114 استبانة وتوصلت الدراسة إلى نتائج كان من أهمها وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين

كل من المتغيرات المستقلة ( وجود جهاز رقابة داخلي فعال، سمعة مكتب التدقيق، حجم مكتب التدقيق، فترة حياة العقد ) في تحديد أتعاب المدقق الخارجي. وبناء على هذه النتائج أوصى الباحث بضرورة تشريع أنظمة وقوانين تحدد الحد الأعلى والأدنى لأتعاب مدققي الحسابات.

- دراسة أبو هديب (2017)، بعنوان: العوامل المحددة لأتعاب التدقيق الخارجي في الأردن: دراسة تطبيقية على الشركات الخدمية المدرجة في بورصة عمان.

هدفت الدراسة إلى البحث في العوامل المؤثرة على تحديد أتعاب التدقيق الخارجي من خلال تحديد العلاقة بين الخصائص ذات الصلة بالشركة محل التدقيق وهي ( حجم الشركة محل التدقيق، وربحية الشركة محل التدقيق، ودرجة التعقيد في الشركة محل التدقيق ) مع أتعاب التدقيق، وتحديد العلاقة بين الخصائص ذات الصلة بمكتب التدقيق وهي ( حجم مكتب التدقيق، وسمعة مكتب التدقيق، وطول فترة استمرارية علاقة مكتب التدقيق مع الشركة محل التدقيق )، حيث تكون مجتمع الدراسة من الشركات الخدمية المدرجة في سوق عمان المالي وتم اختيار 44 شركة لتمثل عينة الدراسة خلال الفترة الزمنية من 2011 - 2015.

وبينت نتائج الدراسة وجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للخصائص ذات الصلة بالشركة محل التدقيق مجتمعة وكلٍ على أفراد على أتعاب التدقيق ووجود أثر ذو دلالة إحصائية للخصائص ذات الصلة بمكتب التدقيق مجتمعة على أتعاب التدقيق، وعدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية لكل من ( طول فترة استمرارية علاقة مكتب التدقيق مع الشركة محل التدقيق، وسمعة مكتب التدقيق ) على أتعاب التدقيق في الشركات الخدمية المدرجة في بورصة عمان، كما بينت النتائج وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين أثر الخصائص ذات الصلة بمكتب التدقيق مجتمعة

على أتعاب التدقيق، وأثر الخصائص ذات الصلة بالشركة محل التدقيق مجتمعة على أتعاب التدقيق، وأن الخصائص ذات الصلة بالشركة محل التدقيق هي الأكثر تأثيراً. وأوصت الدراسة أن تتولى جمعية مدقي الحسابات القانونيين في الأردن وضع أسس علمية لتحديد الأتعاب.

#### - دراسة بن حمادة وشريفي (2017)، بعنوان: أثر أتعاب مدقق الحسابات على جودة خدمات التدقيق.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مقدار العلاقة بين أتعاب التدقيق وجودة عملية التدقيق وتم أخذ بعض المتغيرات الضابطة خلال الدراسة حيث تألف مجتمع الدراسة من ممارسي مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر وقد تم الجمع بين مهنة مدقق الحسابات والخبير المحاسبي باعتبار أن الخبير المحاسبي مؤهل لممارسة مهنة مدقق الحسابات وقد اقتصر مجتمع الدراسة على ولاية عين الدفلى والولايات المجاورة لها. أما بالنسبة لعينة الدراسة فقد بلغ عددها الإجمالي 480 استبانة شملت 46 استبانة مسلمة مباشرة و 434 استبانة مرسله عن طريق البريد الإلكتروني، وهذا للحصول على أكبر نسبة تمثيل ممكنة لمجتمع الدراسة، وقد تم استبعاد 112 استبيان واعتماد ما تبقى كعينة دراسة.

من النتائج التي توصلت لها الباحثة وجود أثر إيجابي على جودة خدمات التدقيق من المتغيرات التالية: السمعة المهنية لمكتب التدقيق والخبرة والتأهيل العملي لفريق التدقيق والمنافسة بين مكاتب التدقيق، وحجم أتعاب مدقق الحسابات كما أظهرت نتائج الدراسة أن أكثر العوامل المرتبطة بالشركة محل التدقيق تأثيراً على الأتعاب بشكل سلبي هي حجم الشركة ودرجة تعقد أنشطتها.

## 2-2-2 الدراسات الأجنبية السابقة

- دراسة (Elgammal, 2012)، بعنوان:

### **Determinants of audit fees: evidence from Lebanon.**

هدفت هذه الدراسة لمعرفة العوامل الخاصة بمكاتب التدقيق التي تؤثر على أتعاب التدقيق حسب آراء المدققين الخارجيين والداخليين والمحللين الماليين حيث اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليل عن طريق توزيع 80 استبانة على مكاتب التدقيق في لبنان وقد تم استردادها بالكامل.

تضمنت الاستبانة فحصاً للعديد من العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق كان من أهمها: درجة التعقيد، ودرجة المخاطرة، وحجم مكتب التدقيق. وتوصلت الدراسة لعدة نتائج من أهمها أن أكثر العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق هي حجم مكتب التدقيق مقاساً بتصنيف المكتب من ضمن (Big 4) أو لا، كما أثبتت الدراسة عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل من درجة التعقيد ودرجة المخاطرة من جهة وأتعاب التدقيق من جهة أخرى.

وقد أوصى الباحث القائمين على سن قوانين الشركات في لبنان إجبار الشركات على الإفصاح عن أتعاب التدقيق السنوية ليتمكن الباحثين من تحديد العوامل المؤثرة عليها بدقة.

- دراسة (Eshleman & Guo, 2013)، بعنوان:

### **Abnormal Audit Fees and Audit Quality: You Get What You Pay For.**

هدفت هذه الدراسة لتحديد مقدار أهمية الأتعاب على جودة التدقيق علماً أن الباحث قام بقياس جودة التدقيق حسب نموذج جونز المعدل وهو ما يُستخدم عادةً لقياس إدارة الأرباح أو جودة الأرباح بدلاً من جودة التدقيق. حيث تتلخص الفكرة من الدراسة في الإجابة عن السؤال التالي: هل

تعتبر أتعاب التدقيق غير العادية والعالية إشارة على أن المدقق قد بذل مزيداً من الجهد والوقت أم إشارة إلى أن المدقق قد يفقد استقلاليته؟

في هذه الدراسة قام الباحث بالاعتماد على ما يسمى بالمستحقات الاختيارية وهي طريقة من طرق قياس إدارة الأرباح حيث تعتمد على قدرة مدراء الأرباح في الوصول لنتائج مماثلة لتوقعات المحللين حول ربحية السهم، وعند قياس العلاقة بين أتعاب التدقيق العالية واحتمالية استخدام المستحقات الاختيارية من قبل مدراء الأرباح وجد الباحث علاقة عكسية واضحة.

هذا يعني توافق الأدلة مع وجهة النظر التي تقول بأن أتعاب التدقيق غير العادية تدل على بذل جهد أكبر من قبل المدقق، وبعبارة أخرى تشير النتائج إلى أن العملاء الذين يدفعون أتعاب تدقيق منخفضة بشكل غير عادي يتلقون جودة تدقيق متدنية. وهذه النتيجة تتعارض مع بعض الأبحاث والدراسات ومنها دراسة (Aliu & Others, 2018).

– دراسة (Kraub, et.al 2015)، بعنوان:

### **Abnormal Audit Fees and Audit Quality: Initial Evidence from the German Audit Market.**

هدفت هذه الدراسة إلى قياس مدى تأثير أتعاب التدقيق غير العادية على جودة التدقيق. تعتبر هذه الدراسة الأولى في دراسة الشركات الألمانية باستخدام التحليل التجريبي عن طريق أخذ عينة مكونة من 2334 شركة لمدة 5 سنوات (2005-2010).

وقد أثبتت النتائج التجريبية أن أتعاب التدقيق غير العادية الإيجابية ترتبط بشكل سلبي مع جودة التدقيق وهذا يعني وجود ترابط اقتصادي بين المدقق والعميل مما يؤثر على استقلالية المدقق.

كما أن أتعاب التدقيق غير العادية السلبية ليس لها أثر عالٍ على جودة التدقيق مما يعني أن الوقت والجهد المبذولين في عملية التدقيق متساوي في الحالتين.

- دراسة (Jushua, 2018)، بعنوان:

### **Audit Fees and Audit Quality: A Study of Listed Companies in the Downstream Sector of Nigerian Petroleum Industry.**

هدفت هذه الدراسة إلى بحث العلاقة بين أتعاب التدقيق وجودة التدقيق للشركات المدرجة في قطاع صناعة النفط النيجيرية. لتحقيق هذا الهدف تم اختيار 9 شركات كعينة دراسة وتم الاعتماد على التقارير السنوية للشركات المختارة لمدة 8 سنوات (2007-2014).

ويُظهر الاستنتاج الذي توصل له الباحث على أن أتعاب التدقيق لها علاقة سلبية ملحوظة مع جودة التدقيق في حين أن الرافعة المالية لا ترتبط بعلاقة مهمة مع جودة التدقيق. وقد كان لعمر الشركة محل التدقيق علاقة إيجابية وارتباط كبير بجودة التدقيق.

وبناء على هذا توصل الباحث إلى أن ارتفاع أتعاب التدقيق ينطوي على احتمال المساس باستقلال المدقق مما يؤدي إلى تدني جودة التدقيق وبالتالي هناك احتمال كبير بتدني جودة بعض البيانات الواردة في القوائم المالية. وقد أوصى الباحث الجهات على مهنة التدقيق باعتماد تدابير من شأنها تنظيم ومراقبة عملية تحديد أتعاب التدقيق لتحقيق التوازن بين جهد المدقق والأتعاب التي يحصل عليها.

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

تتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة باختلاف العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق، إلا أن جوهر الاختلاف يكمن في عدم تركيز الدراسات السابقة على العلاقة بين أتعاب التدقيق وجودة التدقيق بالإضافة لاختلاف مجتمع الدراسة.

ولهذا تتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة باختلاف المتغيرات التي تم تضمينها في نموذج الدراسة عن المتغيرات الموجودة في بقية الدراسات حيث تم الأخذ بعين الاعتبار جميع المتغيرات التي من المتوقع أن يكون لها أثر واضح على أتعاب التدقيق.

من جهة أخرى تمتاز هذه الدراسة عن غيرها من الدراسات باعتمادها على عملية تحليل البيانات الواردة في القوائم المالية المنشورة في سوق عمان المالي لمجتمع الدراسة الذي يتكون من جميع الشركات الصناعية المساهمة العامة باستثناء تلك التي لم تنطبق عليها شروط حدود الدراسة مما يعني عدم اعتمادها على الاستبانة أو الآراء الشخصية بالإضافة لاعتمادها على عينة دراسة نأمل أن تكون كبيرة نسبياً مما يساهم في دقة النتائج والأهداف المرجوة.

## الفصل الثالث الطريقة والإجراءات

1-3 منهجية الدراسة

2-3 مجتمع الدراسة

3-3 عينة الدراسة

4-3 أدوات الدراسة

5-3 مصادر المعلومات اللازمة للدراسة

6-3 أنموذج الدراسة

7-3 الأساليب الإحصائية

## الفصل الثالث الطريقة والإجراءات

يتناول هذا الفصل المنهجية والإجراءات التي سيتبعها الباحث في هذه الدراسة بالإضافة إلى مجتمع وعينة الدراسة، وأدوات الدراسة، ومصادر المعلومات اللازمة للدراسة، والمعالجة الإحصائية التي سيتم استخدامها لتحليل البيانات التي سيتم الحصول عليها للوصول إلى النتائج النهائية.

### 3-1 منهجية الدراسة

قام الباحث في هذه الدراسة باستخدام المنهج الكمي التحليلي من خلال تحليل ما ورد من معلومات في القوائم المالية المنشورة في سوق عمان للأوراق المالية من قبل الشركات عينة الدراسة لاستخلاص بيانات سيتم استخدامها في عملية قياس المتغيرات التي تم تحديدها في النموذج.

### 3-2 مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية خلال الفترة ما بين 2011 - 2017 حيث تبين أن عدد الشركات الصناعية المدرجة في نهاية العام 2017 بلغ 61 شركة صناعية حسب الموقع الإلكتروني الخاص بسوق عمان للأوراق المالية.

### 3-3 عينة الدراسة

وهي عبارة عن عينة قصدية تم اختيارها من جميع الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية عند توافر الشروط التالية:

1- وجود قوائم مالية منشورة على الموقع الإلكتروني لسوق عمان المالي للفترة الزمنية ما بين

الأعوام 2011 - 2017.

2- أن يحتوي التقرير السنوي للشركة على إفصاحات عن قيمة أتعاب التدقيق السنوية.

وبعد تطبيق الشرطين أعلاه تبين أن عينة الدراسة تتكون من 40 شركة صناعية حيث تم استبعاد 21 شركة لعدم توفر البيانات اللازمة لحساب قيمة المتغيرات خلال الفترة ما بين 2011 – 2017.

### 3-4 أدوات الدراسة

قام الباحث بجمع المعلومات المتعلقة بأتعاب التدقيق والوضع المالي للشركات محل التدقيق من خلال القوائم المالية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية والمنشورة في سوق عمان للأوراق المالية خلال حدود الدراسة الزمانية والقيام بتحليل البيانات اللازمة في هذه القوائم.

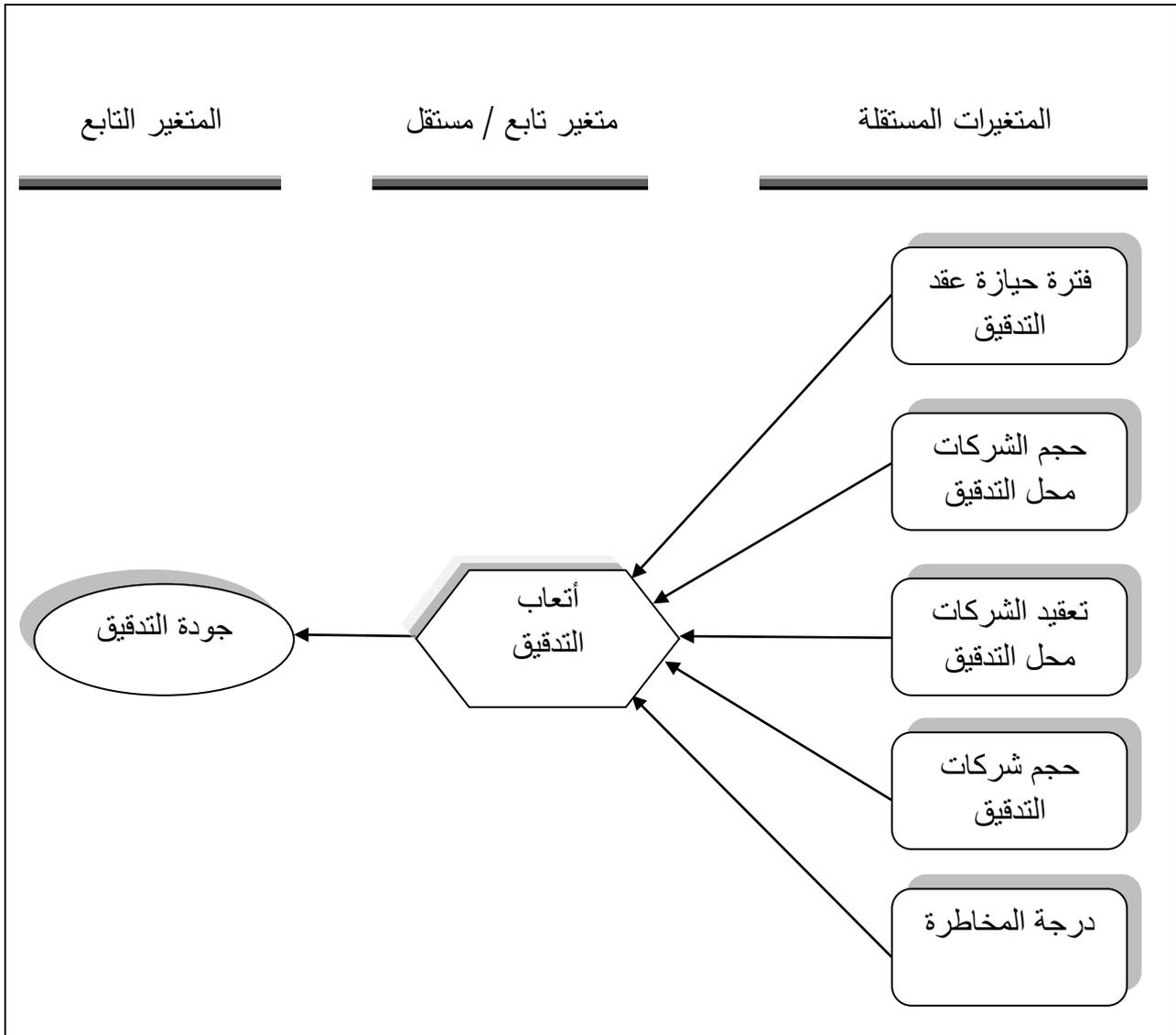
### 3-5 مصادر المعلومات اللازمة للدراسة

استعان الباحث في دراسته من مصادر المعلومات التالية:

1- مصادر أولية: تتمثل في القوائم المالية المنشورة الصادرة عن الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية المشمولة في عينة الدراسة للفترة ما بين 2011 – 2017.

2- البيانات الثانوية: تتمثل في الكتب والدراسات والأبحاث المنشورة والمجلات العلمية والدوريات والمواقع الإلكترونية الخاصة بالشركات المساهمة العامة الأردنية والموقع الإلكتروني لسوق عمان للأوراق المالية.

## 3-6 نموذج الدراسة



- النموذج من اعداد الباحث -

## 3-7 الأساليب الإحصائية

للإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها قام الباحث باستخدام الأساليب الإحصائية

بواسطة برنامج الحزم الإحصائية (SPSS) متمثلة بالآتي:

1- اختبار التوزيع الطبيعي حسب نظرية النهاية المركزية.

2- اختبار التداخل الخطي (Multicollinearity Test) بين المتغيرات المستقلة من خلال

(Collinearity Diagnostics).

3- مصفوفة ارتباط بيرسون لمتغيرات الدراسة.

4- أساليب ومؤشرات الإحصاء الوصفي (الوسط الحسابي، والانحراف المعياري، أعلى قيمة وأدنى

قيمة).

5- قام الباحث باختبار الفرضية الأولى والفرضيات الفرعية التابعة لها عن طريق أسلوب الانحدار

الخطي المتعدد (Multiple Liner Regression).

6- قام الباحث باختبار الفرضية الثانية بأسلوب الانحدار الخطي البسيط ( Simple Liner

Regression).

بخصوص قياس العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق قام الباحث باستخدام نموذج الانحدار

الخطي المتعدد التالي (Charles et al, 2010):

$$\begin{aligned}
 &AUDFEES_{i,t} \\
 &= \alpha + \beta_{1-1}AUDTEN_{i,t} + \beta_{1-2}CLTSIZE_{i,t} + \beta_{1-3}CLTCOMPLEXITY_{i,t} \\
 &+ \beta_{1-4}AUDSIZE_{i,t} + \beta_{1-5}LEVELRISK_{i,t} + \mu_{i,t}
 \end{aligned}$$

حيث:

AUDFEES	:	أتعاب التدقيق
AUDTEN	:	فترة حياة العقد
CLTSIZE	:	حجم الشركة محل التدقيق
CLTCOMPLEXITY	:	تعقيد الشركة محل التدقيق
AUDSIZE	:	حجم شركة التدقيق
LEVELRISK	:	درجة المخاطرة

لا بد من التذكير بوجود عوامل أخرى من الممكن أن تؤثر على أتعاب التدقيق لم تقع ضمن نطاق هذه الدراسة والتي يُمثّلها الرمز ( $\mu$ ) وهو ما يُطلق عليه هامش الخطأ.

وقد تم تطبيق هذا النموذج في العديد من الدراسات السابقة ومنها دراسة (Alhadab, 2018) وأيضاً في دراسة (أبوهديب، 2017) وكذلك في دراسة أثر استقلالية المدقق على جودة التدقيق لـ (Eshleman & Guo, 2013).

أما بالنسبة لطرق قياس المتغيرات المستقلة بالإضافة لأتعاب التدقيق وجودة التدقيق فيمكن تفصيلها كما يلي:

المتغيرات	نوع المتغير	المرجع	طريقة القياس
جودة التدقيق	Dependent	Eshleman & Guo, (2013).	1 إذا كانت شركة التدقيق من الـ ( BIG ) و 0 بخلاف ذلك.
أتعاب التدقيق	Dependent	Nkemjika, Sunday, Nwamaka, (2017).	اللوغاريتم الطبيعي لأتعاب التدقيق المدفوعة من قِبَل العميل.
فترة حياة العقد	Independent	Abdul-rahman, Benjamin, olayinka, (2017).	1 إذا كانت فترة العقد ثلاث سنوات وأكثر و 0 إذا كانت أقل من ثلاث سنوات.
حجم الشركة محل التدقيق	Independent	Abdul-rahman, Benjamin, olayinka, (2017).	اللوغاريتم الطبيعي لمجموع الأصول للشركة محل التدقيق.
درجة التعقيد	Independent	Alhadab (2018).	مجموع المخزون والذمم المدينة نسبةً إلى حجم الأصول.
حجم مكتب التدقيق	Independent	Kraub, Pronobis, Zulch (2015).	1 إذا كانت شركة التدقيق تمتلك فروع خارجية و 0 بخلاف ذلك.
درجة المخاطرة	Independent	Alhadab (2018).	بواسطة معادلة انحدار.

يتم قياس درجة المخاطرة لمكتب التدقيق بناءً على معادلة الانحدار التالية:

$$\begin{aligned} & LEVELRISK_{i,t} \\ & = \alpha_1 ROA_{i,t} + \alpha_2 LEV_{i,t} + \alpha_3 Z - SCORE_{i,t} + \alpha_4 GROWTH_{i,t} \\ & + \alpha_5 ISSUE_{i,t} + \alpha_6 CR_{i,t} \end{aligned}$$

حيث:

ROA	:	معدل العائد على الأصول
LEV	:	الرافعة المالية
Z-SCORE	:	نموذج Altman للتنبؤ بفشل الشركات
GROWTH	:	معدل نمو الشركة
ISSUE	:	مقدار الأسهم المُصدرة خلال سنة التدقيق
CR	:	نسبة التداول

يتم احتساب قيمة (ROA) عن طريق نسبة صافي الدخل إلى متوسط مجموع الأصول، أما

(LEV) فيعبر عنها بمقدار نسبة إجمالي الديون إلى إجمالي حقوق الملكية. لحساب

(GROWTH) نقوم باحتساب النسبة بين أرباح الفترة الحالية إلى أرباح السنة السابقة ولحساب

قيمة (ISSUE) نعطي الرقم 1 للشركة التي قامت بإصدار أسهم خلال نفس السنة و Zero

بخلاف ذلك. ويمكن احتساب قيمة (CR) بنسبة الأصول المتداولة إلى الالتزامات المتداولة، أما

لحساب (Z-SCORE) فيمكن استخدام نموذج Altman التالي (Zmijewski, 1984) :

$$\begin{aligned} & Z - SCORE \\ & = 0.3 \left( \frac{NI + SALES}{ASSETS} \right) + 1.4 \left( \frac{RE}{ASSETS} \right) + 1.2 \left( \frac{WORKING CAPITAL}{ASSETS} \right) \\ & + 0.6 \left( \frac{STOCK PRICE \times SHARES OUTSTANDING}{LIABILITIES} \right) \end{aligned}$$

## الفصل الرابع نتائج الدراسة

1-4 تمهيد

2-4 التحقق من صلاحية البيانات للتحليل الإحصائي

1-2-4 اختبار التوزيع الطبيعي

2-2-4 اختبار التداخل الخطي

3-4 الإحصاءات الوصفية للدراسة ومتغيراتها

4-4 مصفوفة ارتباط بيرسون

5-4 اختبار فرضيات الدراسة

## الفصل الرابع نتائج الدراسة

### 4-1 تمهيد

يقوم هذا الفصل على تحليل البيانات التي تم جمعها بهدف استخلاص نتائج الدراسة للشركات الصناعية المساهمة العامة في سوق عمان المالي، ويتم ذلك على عدة مراحل حيث تستوجب المرحلة الأولى القيام بالتحقق من صلاحية البيانات للتحليل الإحصائي من خلال اختبار التوزيع الطبيعي (Normal-Distribution) واختبار التداخل الخطي (Multicollinearity Test) بواسطة مقياس (Collinearity Diagnostics). بعد ذلك يتم الانتقال للمرحلة الثانية بالقيام بعملية التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة والتي تتضمن (الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، أعلى وأدنى قيمة) للتمكن من وصف عينة الدراسة، في المرحلة الأخيرة يتم اختبار فرضيات الدراسة باستخدام نموذجي الانحدار البسيط والمتعدد.

### 4-2 التحقق من صلاحية البيانات للتحليل الإحصائي

يتم اعتبار البيانات صالحة للتحليل الإحصائي عند توافر شرط التوزيع الطبيعي وعدم وجود تداخل خطي بين المتغيرات المستقلة، إذ أنه في حال عدم توافر شرط التوزيع الطبيعي لا بد من استخدام أساليب إحصائية لأملمية (Dinov, et.al, 2008)، وبناء عليه قام الباحث بالتأكد من أن بيانات الدراسة تحقق شرط التوزيع الطبيعي. إن وجود ارتباط خطي بين متغيرات الدراسة المستقلة يؤدي إلى وجود تشوه في نموذج الدراسة مما يستوجب اختبار التداخل الخطي للتأكد من عدم وجود ارتباط خطي بين المتغيرات وفيما يلي بيان ذلك:

#### 1-2-4 اختبار التوزيع الطبيعي

تكون بيانات الدراسة موزعة حول الوسط وهو ما يعرف بالتوزيع الطبيعي، أو منحرفة لليمين أو اليسار، هذا الانحراف يعتمد على تباين عينة الدراسة بالنسبة لتباين المجتمع، إذ وجد أنه كلما اقتربت عينة المجتمع من 30 أو أكثر فإن تباين هذه العينة يقارب تباين العينات الكبيرة ومن هنا وضع حجم العينة 30 كحد فاصل باعتباره من المسلمات. حيث أنه بحسب نظرية النهاية المركزية والتي تنص على أنه كلما ازداد حجم العينة كلما اقترب تباينها من تباين المجتمع يمكن اعتبار العينات موزعة توزيعاً طبيعياً عندما يكون حجم العينة 30 وأكثر (Dinov, et.al, 2008) وبما أن عدد المشاهدات لكل متغير من هذه المتغيرات يزداد عن 30 مشاهدة فقد تم اعتبار هذه البيانات موزعة طبيعياً.

#### 2-2-4 اختبار التداخل الخطي

تم إخضاع البيانات لاختبار التداخل الخطي (MulticollinearityTest) بواسطة مقياس العلاقة الخطية المتداخلة (Collinearity Diagnostics) الذي يعتمد على معامل تضخم البيانات Variance Inflationary Factor ومعامل القدرة على التحمل Tolerance حيث كانت نتائج الاختبار كما يلي:

الجدول (1-4) MulticollinearityTest

Variable	Tolerance	VIF
AUDTEN	0.942	1.061
CLTSIZE	0.798	1.254
CLTCOM	0.952	1.050
AUDSIZE	0.878	1.139
LEVELRISK	0.912	1.097

وبحسب (Field, 2001) فإنه لا يوجد تداخل خطي بين متغيرات الدراسة عندما تكون قيمة Tolerance أكبر من 0.10 وقيمة VIF أقل من 5. واستناداً إلى الجدول أعلاه نلاحظ أن أقل قيمة لـ Tolerance كانت 0.798 وهي أكبر من 0.10 بينما كانت أعلى قيمة لـ VIF هي 1.254 وهي أقل من 5، بالتالي نستطيع القول أنه لا يوجد تداخل خطي بين متغيرات الدراسة المستقلة.

#### 3-4 الإحصاءات الوصفية للدراسة ومتغيراتها

تم إجراء التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة المستقلة والتابعة بعد جمع بياناتها من القوائم المالية السنوية للشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول (2-4) Descriptive Statistics

Variable	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
AUDFEES	2200	81200	13430	15400
AUDTEN	0.00	1.00	0.8679	0.33925
CLTSIZE	2,243,023	1,223,269,000	86,904,983	226,846,044
CLTCOM	0.087	0.753	0.3281	0.17285
AUDSIZE	0.00	1.00	0.4143	0.49348
LEVELRISK	-25.52	52.75	9.8073	12.05975
AUDQUALITY	0.00	1.00	0.2964	0.45750
N	280	280	280	280

يعرض الجدول رقم (2-4) التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة المستقلة والمتمثلة بفترة حياة العقد (AUDTEN) وحجم الشركة محل التدقيق (CLTSIZE) ودرجة تعقيد عملية التدقيق (CLTCOM) وحجم مكتب التدقيق (AUDSIZE) ودرجة المخاطرة (LEVELRISK) بالإضافة للمتغير التابع أتعاب التدقيق (AUDFEES) والذي سيتم تصنيفه في الفرضية الثانية كمتغير مستقل باعتبار جودة التدقيق (AUDQUALITY) هي المتغير التابع، وتجدر الإشارة إلى أنه قد تم

التخلص من الانحراف المعياري المرتفع لكل من حجم الشركة وأتعب التدقيق عند اختبار الفرضيات عن طريق أخذ اللوغاريتم الطبيعي لهذه المتغيرات مما يعني عدم وجود تشتت لهذه القيم إلا أنه لا يمكن القيام بالتحليل الوصفي لقيم اللوغاريتم باعتبار هذه القيم غير دالة احصائياً، حيث كانت نتائج التحليل الوصفي لقيم المتغيرات المقاسة باللوغاريتم كما يلي:

#### الجدول (3-4) Descriptive Statistics

Variable	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
AUDFEES	2.90	4.91	3.9929	0.2986
CLTSIZE	6.35	9.09	7.4290	0.55119
N	280	280	280	280

يتضح من الجدول (3-4) أن أعلى قيمة لأتعب التدقيق باللوغاريتم الطبيعي بلغت (4.91) بينما بلغت أدنى قيمة (2.90) في حين كان الوسط الحسابي (3.9929) وانحراف معياري (0.2986) مما يعني عدم وجود تشتت لأتعب التدقيق، أما بالنسبة لحجم الشركة محل التدقيق فقد بلغت أعلى قيمة (9.09) بينما كانت أدنى قيمة (6.35) في حين كان الوسط الحسابي (7.4290) والانحراف المعياري (0.55119) مما يؤكد أيضاً وجود تباين بين هذه القيم وعدم تشتتها.

بالعودة إلى الجدول (2-4) نلاحظ أن أدنى قيمة لأتعب التدقيق بلغت (2200) بينما بلغت أعلى قيمة (81200) وهو ما يفسر ارتفاع الانحراف المعياري للأتعب حيث بلغت قيمته (15400) ويرى الباحث أن السبب في هذا التباين بين أتعب التدقيق يرجع إلى كثرة العوامل المؤثرة عليها وعدم وجود معيار معين لتحديد الأتعب، أما فيما يتعلق بفترة حياة العقد والتي تقيس الفترة الزمنية التي تستمر فيها شركة التدقيق بالتدقيق على الشركة محل التدقيق فقد بلغ الوسط

الحسابي لها (0.8679) مما يعني أن 87% من عدد المشاهدات تكون فترة حيازة العقد فيها 3 سنوات وأكثر أي ما يقارب (35) شركة من عينة الدراسة يتم تدقيق حساباتها لمدة 3 سنوات فأكثر دون تغيير مكتب التدقيق.

أما بالنسبة لحجم الشركة محل التدقيق نجد أن أعلى قيمة لها (1,223,269,000) بينما كانت أدنى قيمة (2,243,023) وهو ما يفسر الارتفاع الملحوظ للانحراف المعياري (226,846,044) وبما أن حجم الشركة محل التدقيق يقاس بالأصول التي تمتلكها فمن الطبيعي وجود ارتفاع ملحوظ في الانحراف المعياري لاختلاف حجم الأصول نفسها خاصة أن الدراسة مطبقة على الشركات الصناعية والتي تكون قيمة الأصول فيها مرتفعة مقارنة ببقية القطاعات.

وعند النظر لدرجة التعقيد نلاحظ أن أعلى قيمة كانت (0.753) بينما كانت القيمة الأقل (0.0146) في حين كان الوسط الحسابي يمثل (0.3281) وانحراف معياري (0.17285) وهو مقبول نسبياً نتيجة اختلاف حجم المخزون والذمم المدينة نسبة إلى إجمالي الأصول بين الشركات المختلفة وبين الشركة الواحدة خلال الفترة الزمنية التي غطتها الدراسة والبالغة 7 سنوات.

أما حجم مكتب التدقيق نجد أن قيمة الوسط الحسابي كانت (0.4143) بمعنى أن 41% من التقارير السنوية أي ما يساوي (115) تقرير يعود لمكاتب التدقيق كبيرة الحجم وبقسمة هذا العدد على المشاهدات نجد أن ما يقارب (16) شركة من الشركات الصناعية يتم تدقيق حساباتها بواسطة مكاتب التدقيق كبيرة الحجم، بينما تكون حصة المكاتب الصغرى من عملية التدقيق ما يقارب (24) شركة من عينة الدراسة وهو ما يفسر ارتفاع قيمة الانحراف المعياري حيث بلغ (0.49348)، وهذه النتيجة تشير إلى أن معظم الشركات عينة الدراسة لا يتم تدقيقها من قبل مكاتب التدقيق الكبرى، وقد يعود ذلك إلى ارتفاع أتعاب التدقيق التي تتقاضاها هذه المكاتب.

أما المتغير الخاص بجودة التدقيق فنلاحظ أن الانحراف المعياري بلغ (0.45750) حيث يلاحظ تفاوت في درجة جودة التدقيق بين الشركات عينة الدراسة، وقد يعود ذلك إلى التفاوت في حجم شركات التدقيق القائمة على عملية التدقيق.

#### 4-4 مصفوفة ارتباط بيرسون

بهدف اختبار العلاقة الارتباطية بين المتغيرات المستقلة ببعضها البعض وبينها وبين المتغيرات التابعة قام الباحث باستخدام مصفوفة ارتباط بيرسون لإيجاد معامل الارتباط بين هذه المتغيرات حيث كانت نتيجة الاختبار كالتالي:

الجدول (4-4) معامل ارتباط بيرسون

Variable	AUDFEES	AUDTEEN	CLTSIZE	CLTCOM	AUDSIZE	LEVEL RISK	AUD QUALITY
AUDFEES	1						
AUDTEEN	0.124*	1					
CLTSIZE	0.694**	0.136*	1				
CLTCOM	-0.012	-0.017	-0.086	1			
AUDSIZE	0.514**	0.028	0.134*	-0.081	1		
LEVELRISK	-0.067	-0.020	0.048	-0.091*	0.004	1	
AUDQUALITY	0.608**	0.069	0.347**	-0.081	0.772**	0.062	1

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

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

يبين الجدول أعلاه وجود علاقة مهمة إحصائياً بين أتعاب التدقيق (المتغير التابع) وكل من المتغيرات المستقلة التالية: (1) حجم الشركة موضوع التدقيق و(2) فترة الحياة و(3) حجم مكتب التدقيق. حيث يلاحظ أن أعلى معامل ارتباط كان بين أتعاب التدقيق وحجم الشركة محل التدقيق،

وكانت علاقة موجبة حيث بلغت قيمة الدلالة ومعامل الارتباط ( $R= 0.694, Sig= 0.00$ )، عند مستوى معنوية ( $0.01$ )، وهذه النتائج تشير إلى أن ازدياد حجم الشركة محل التدقيق يتطلب مزيداً من الوقت والجهد المبذولين في عملية التدقيق مما يفسر قيام مكتب التدقيق برفع قيمة أتعاب التدقيق ليكون حجم الشركة محل التدقيق أكثر العوامل المؤثرة على الأتعاب، كما يلاحظ وجود علاقة موجبة ذات دلالة إحصائية بين أتعاب التدقيق و حجم مكاتب التدقيق حيث بلغت قيمة الدلالة ومعامل الارتباط ( $R= 0.514, Sig= 0.00$ )، عند مستوى معنوية ( $0.01$ )، مما يعني أن مكاتب التدقيق كبيرة الحجم تتقاضى أتعاباً أكبر من مكاتب التدقيق الصغرى ويعود السبب في ذلك إلى السمعة العالية التي تمتلكها مما يساعدها على فرض أتعاب أعلى مقارنةً بغيرها.

بالإضافة لما سبق فإنه يوجد علاقة موجبة ذات دلالة إحصائية بين أتعاب التدقيق وفترة حياة العقد حيث بلغت قيمة الدلالة ومعامل الارتباط ( $R= 0.124, Sig= 0.019$ )، عند مستوى معنوية ( $0.05$ )، وقد تفسر هذه النتيجة بأن مكاتب التدقيق تقوم بتخفيض قيمة الأتعاب في السنوات الأولى من عملية التدقيق بهدف كسب العميل ثم تقوم في السنوات اللاحقة برفع قيمة الأتعاب خصوصاً إذا نالت عملية التدقيق رضا العميل مما يفسر العلاقة الطردية بين أتعاب التدقيق وفترة حياة العقد.

بالمقابل لم تجد الدراسة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين أتعاب التدقيق ودرجة المخاطرة كما أنه لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أتعاب التدقيق ودرجة التعقيد. مما يعني أن مكاتب التدقيق في الأردن لا تأخذ بعين الاعتبار مخاطر عملية التدقيق ودرجة التدقيق عند تحديد الأتعاب رغم أهمية هذان المتغيران في إجراءات التدقيق.

عند دراسة الارتباط بين أتعاب التدقيق كمتغير مستقل وجودة التدقيق كمتغير تابع نجد أن هناك علاقة موجبة ذات دلالة إحصائية بين أتعاب التدقيق وجودة التدقيق حيث بلغت قيمة الدلالة ومعامل الارتباط ( $R= 0.608, Sig= 0.00$ ) عند مستوى معنوية ( $0.01$ )، أي أن جودة التدقيق تزداد كلما ازدادت أتعاب التدقيق، فإذاً هناك علاقة قوية موجبة ذات دلالة إحصائية بين أتعاب التدقيق وجودة التدقيق، ويرى الباحث أن ازدياد قيمة أتعاب التدقيق يدل على بذل المزيد من الوقت والجهد مما يحسن جودة عملية التدقيق ودقتها.

أما بالنسبة لعلاقة جودة التدقيق مع متغيرات الدراسة الأخرى فيلاحظ من الجدول وجود علاقة موجبة ذات دلالة إحصائية بين حجم الشركة محل التدقيق وجودة التدقيق حيث بلغت قيمة الدلالة ومعامل الارتباط ( $R= 0.347, Sig= 0.000$ ) عند مستوى معنوية ( $0.01$ )، أي أن جودة التدقيق تزداد كلما ازداد حجم الشركة محل التدقيق، ويعتقد الباحث أن سبب ذلك يعود إلى أن الشركات محل التدقيق كبيرة الحجم تستخدم عادة مكاتب التدقيق الكبرى لتدقيق حساباتها الأمر الذي ينعكس إيجاباً على جودة عملية التدقيق.

وتظهر النتائج أيضاً وجود علاقة موجبة ذات دلالة إحصائية بين حجم مكاتب التدقيق وجودة التدقيق حيث بلغت قيمة الدلالة ومعامل الارتباط ( $R= 0.772, Sig= 0.000$ ) عند مستوى معنوية ( $0.01$ )، أي أن جودة التدقيق تزداد كلما ازداد حجم مكاتب التدقيق.

أخيراً أظهرت النتائج عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين درجة التعقيد وجودة التدقيق حيث بلغت قيمة الدلالة ومعامل الارتباط ( $R= -0.81, Sig= 0.175$ ) عند مستوى معنوية ( $0.05$ )، كما لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين درجة المخاطرة وجودة التدقيق حيث بلغت قيمة الدلالة ومعامل الارتباط ( $R= 0.062, Sig= 0.305$ ) عند مستوى معنوية ( $0.05$ )، وأخيراً

لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين درجة المخاطرة وجودة التدقيق حيث بلغت قيمة الدلالة ومعامل الارتباط ( $R= 0.069$ ,  $Sig= 0.253$ ) عند مستوى معنوية (0.05).

#### 4-5 اختبار فرضيات الدراسة

تضمنت الدراسة فرضيتان رئيسيتان، تم اختبارهما باستخدام نموذجي الانحدار البسيط والمتعدد بمستوى معنوية (0.05) وحسب قاعدة القرار التالية:

ترفض الفرضية الصفرية  $H_0$  وتقبل الفرضية البديلة  $H_a$  إذا كانت قيمة الدلالة (Sig) أقل من أو تساوي (0.05)، وبالعكس ذلك تقبل الفرضية الصفرية  $H_0$  وترفض الفرضية البديلة  $H_a$  إذا كانت قيمة الدلالة (Sig) أكبر من (0.05).

#### الفرضية الرئيسية الأولى $H_{01}$ :

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للعوامل (فترة حيازة العقد وحجم وتعقيد الشركات محل التدقيق وحجم شركات التدقيق ودرجة المخاطرة) على أتعاب التدقيق لدى الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية.

وقد تفرع من هذه الفرضية خمس فرضيات فرعية هي:

#### الفرضية الفرعية الأولى $H_{01-1}$ :

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لفترة حيازة العقد على أتعاب التدقيق لدى الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية.

#### الفرضية الفرعية الثانية $H_{01-2}$ :

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لحجم الشركات محل التدقيق على أتعاب التدقيق لدى الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية.

### الفرضية الفرعية الثالثة Ho<sub>1-3</sub>:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتعقيد الشركات محل التدقيق على أتعاب التدقيق لدى الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية.

### الفرضية الفرعية الرابعة Ho<sub>1-4</sub>:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لحجم شركات التدقيق على أتعاب التدقيق لدى الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية.

### الفرضية الفرعية الخامسة Ho<sub>1-5</sub>:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لدرجة المخاطرة على أتعاب التدقيق لدى الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية.

### نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الأولى

يعرض الجدول رقم (4-4) نتائج اختبار الانحدار المتعدد لاختبار الفرضية الأولى الرئيسية والفرضيات التابعة لها.

الجدول (4-5) Multiple Liner Regression results

Variable	$\beta$	Std. Error	Coefficient	T-Statistic	Sig
<b>Constant</b>	1.317	.165	----	7.989	0.000
AUDTEN	0.029	0.033	0.032	0.855	0.393
CLTSIZE	0.332	0.022	0.614	15.070	0.000
CLTCOM	0.314	0.067	0.182	4.658	0.000
AUDSIZE	0.211	0.024	0.349	8.609	0.000
LEVELRISK	0.000	0.000	-0.081	-2.147	0.033
<b>Adjusted R-square</b>	0.605				
<b>R-squared</b>	0.612				
<b>R</b>	0.782				
<b>Sig. F</b>	0.000				
<b>F Test Model</b>	86.483				
<b>S.E. of regression</b>	0.188				

يلاحظ أن نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الأولى  $H_{01}$  والتي تنص على أنه " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لفترة حياة العقد وحجم وتعقيد الشركات محل التدقيق وحجم شركات التدقيق ودرجة المخاطرة على أتعاب التدقيق لدى الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية " تشير إلى أن قيمة F تبلغ (86.483) وأن قيمة (Sig.F) تساوي (0.00)، مما يشير إلى رفض الفرضية الصفرية  $H_{01}$  وقبول الفرضية البديلة  $H_{a}$ ، أي أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمتغيرات المستقلة مجتمعة التي تضمنتها الفرضية على أتعاب التدقيق لدى الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية.

أما بالنسبة للقوة التفسيرية للنموذج فتظهر نتائج الانحدار المتعدد أن قيمة (**Adjusted R-square**) كانت (0.605)، أي أن العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق والمدرجة في نموذج الدراسة قادرة على تفسير ما نسبته 60.5% من الأتعاب وبالتالي هناك 39.5% من الأتعاب لا يمكن تفسيرها ويرجع السبب في ذلك إلى وجود عوامل أخرى تؤثر على أتعاب التدقيق لم يتم إدراجها في نموذج الدراسة. كما ونلاحظ أن قيمة معامل الارتباط (**R**) كانت (0.782) مما يؤكد وجود علاقة موجبة ومرتفعة لأتعاب التدقيق على العوامل (حجم مكتب التدقيق، حجم الشركات محل التدقيق، فترة حياة العقد، درجة المخاطرة، درجة التعقيد).

أما بخصوص نتائج الفرضيات الفرعية من الفرضية الرئيسية الأولى  $H_{01}$  فتظهر النتائج

الآتي:

1. الفرضية الفرعية الأولى  $H_{01-1}$  والتي تنص على أنه " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لفترة حياة العقد على أتعاب التدقيق لدى الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق

عمان للأوراق المالية " نجد أن قيمة (Sig.) كانت (0.393) وبما أنها أكبر من (0.05)

نقبل الفرضية الصفرية  $H_{01-1}$  وبالتالي لا يوجد علاقة بين فترة حيازة العقد وأتعاب التدقيق.

2. الفرضية الفرعية الثانية  $H_{01-2}$  والتي تنص على أنه " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لحجم

الشركات محل التدقيق على أتعاب التدقيق لدى الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة

في سوق عمان للأوراق المالية " يتضح أن قيمة (Sig.) كانت (0.00) وبما أنها أقل من

(0.05) نرفض الفرضية الصفرية  $H_{01-1}$  ونقبل الفرضية البديلة  $H_a$ ، أي أنه يوجد أثر ذو

دلالة إحصائية لحجم الشركات محل التدقيق على أتعاب التدقيق لدى الشركات الصناعية

المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية، وبما أن قيمة معامل الارتباط

(Correlation coefficient) كانت (0.614) فهذا يدل على وجود علاقة طردية قوية

بين حجم الشركات محل التدقيق وأتعاب التدقيق حيث تعتبر الأولى أكثر العوامل المؤثرة على

أتعاب التدقيق لكون معامل الارتباط لها هو الأعلى مقارنة ببقية العوامل.

3. الفرضية الفرعية الثالثة  $H_{01-3}$  والتي تنص على أنه " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتعقيد

الشركات محل التدقيق على أتعاب التدقيق لدى الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة

في سوق عمان للأوراق المالية " يبين الجدول أن قيمة (Sig.) كانت (0.000) وبما أنها أقل

من (0.05) نرفض الفرضية الصفرية  $H_{01-1}$  ونقبل الفرضية البديلة  $H_a$ ، أي أنه يوجد أثر

ذو دلالة إحصائية بين تعقيد الشركات محل التدقيق وأتعاب التدقيق لدى الشركات الصناعية

المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية، وبما أن قيمة معامل الارتباط

(Correlation coefficient) كانت (0.182) يتبين وجود تأثير إيجابي غير مهم نسبياً

وبالتالي علاقة طردية بين كل من درجة التعقيد وأتعاب التدقيق حيث تعد درجة التعقيد أقل

عامل مؤثر على أتعاب التدقيق.

4. الفرضية الفرعية الرابعة  $H_{01.4}$  والتي تنص على أنه " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لحجم شركات التدقيق على أتعاب التدقيق لدى الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية " يبين الجدول أن قيمة (Sig.) كانت (0.00) وبما أنها أقل من (0.05) نرفض الفرضية الصفرية  $H_{01.1}$  ونقبل الفرضية البديلة  $H_{a}$ ، أي أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين حجم شركات التدقيق وأتعاب التدقيق لدى الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية، وبما أن قيمة معامل الارتباط (Correlation coefficient) كانت (0.349) يتبين وجود تأثير إيجابي قوي وبالتالي علاقة طردية بين كل من حجم مكتب التدقيق وأتعاب التدقيق.

5. الفرضية الفرعية الخامسة  $H_{01.5}$  والتي تنص على أنه " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين درجة المخاطرة وأتعاب التدقيق لدى الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية " نجد أن قيمة (Sig.) كانت (0.033) وبما أنها أكبر من (0.05) نقبل الفرضية الصفرية مما يشير إلى أن درجة المخاطرة لا تؤثر على أتعاب التدقيق.

#### الفرضية الرئيسية الثانية $H_{02}$ :

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأتعاب التدقيق على جودة التدقيق لدى الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية.

بهدف اختبار هذه الفرضية تم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط وكانت نتائج الاختبار كما

هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول (4-6) Simple Liner Regression results

Variable	B	Std. Error	Coefficient	T-Statistic	Sig
<b>Constant</b>	-3.423	.292	----	-11.715	0.000
AUDFEE	0.931	0.073	0.608	12.765	0.000
<b>Adjusted R-square</b>	0.367				
<b>R-squared</b>	0.370				
<b>R</b>	0.608				
<b>Sig. F</b>	0.000				
<b>F Test Model</b>	162.956				
<b>S.E. of regression</b>	0.36391				

يتبين من الجدول أن قيمة (**Sig. F**) تساوي (0.000) وبما أنها أقل من (0.05) ترفض الفرضية الصفرية  $H_0$  وتقبل الفرضية البديلة  $H_a$ ، أي أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأتعب التدقيق على جودة التدقيق لدى الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية.

كما بينت نتائج الانحدار المتعدد أن قيمة (**Adjusted R-square**) كانت (0.367) بما معناه أن أتعب التدقيق قادرة على تفسير ما نسبته 36.7% من جودة التدقيق، كما ونلاحظ أن قيمة معامل الارتباط (**R**) كانت (0.608) مما يؤكد وجود علاقة موجبة قوية جداً بين أتعب التدقيق وجودة التدقيق، بما معناه أن مكاتب التدقيق في الأردن تخصص المزيد من الوقت والجهد المبذولين في عملية التدقيق عند تقاضي أتعب مرتفعة مما يساهم في تحسين جودة التدقيق.

الفصل الخامس  
مناقشة نتائج الدراسة والتوصيات

1-5 نتائج الدراسة

2-5 توصيات الدراسة

## الفصل الخامس

### مناقشة نتائج الدراسة والتوصيات

#### 1-5 نتائج الدراسة

توصلت الدراسة لعدد من النتائج يمكن تلخيصها كما يلي:

- 1- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.01) للعوامل التالية (حجم الشركات محل التدقيق، حجم مكاتب التدقيق، فترة حياة العقد، درجة التعقيد، درجة المخاطرة) مجتمعة على أتعاب التدقيق في الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية.
- 2- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.01) لحجم الشركات محل التدقيق على أتعاب التدقيق في الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية، ويرى الباحث أن الشركات محل التدقيق كبيرة الحجم بحاجة لبذل المزيد من الوقت والجهد في عملية التدقيق عن الشركات صغيرة الحجم وهو ما يمثل زيادة في تكلفة عملية التدقيق بالنسبة لمكاتب التدقيق مما يدفع مكاتب التدقيق لزيادة الأتعاب على هذه الشركات خاصة أن حجم الشركات محل التدقيق هو العامل الأكثر تأثيراً على أتعاب التدقيق، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (نجم، 2012) ودراسة (أبو هديب، 2017) بينما تختلف مع دراسة (بن حماد وشريفي، 2017).

- 3- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.01) لحجم مكاتب التدقيق على أتعاب التدقيق في الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية، ويمكن تفسير هذا الأثر بأن مكاتب التدقيق الكبرى تمتلك سمعة وشهرة تمكنها من فرض أتعاب عالية مقارنةً بالمكاتب الصغرى وتُعتبر مفضلة لدى الشركات كبيرة الحجم، حيث اتفقت هذه النتيجة

مع دراسة كل من (الحدوه، 2015) و (نجم، 2012) و (أبو هديب، 2017) و (Elgammal, 2012).

4- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.01) لدرجة التعقيد على أتعاب التدقيق في الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية، ومن الطبيعي درجة التعقيد بحجم الشركة محل التدقيق بناءً على أساس القياس المستخدم وبالتالي ارتباطها معها بنفس النتيجة حيث أن ارتفاع مستوى التعقيد في عملية التدقيق يصاحبه زيادة في الوقت والجهد كما هو الحال في ازدياد حجم الشركة محل التدقيق، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (أبو هديب، 2017) بينما تختلف مع دراسة (بن حماد وشرفي، 2017).

5- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لدرجة المخاطرة على أتعاب التدقيق في الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية، حيث بينت الدراسة وجود أثر إيجابي لدرجة المخاطرة على أتعاب التدقيق إلا أن هذا الأثر لم يصل لمستوى الدلالة الإحصائية.

6- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لفترة حياة العقد على أتعاب التدقيق في الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية، علماً أن قياس الارتباطات بنموذج بيرسون أظهرت أثراً ضعيفاً نسبياً إلا أن هذا الأثر تلاشى عند تطبيق الانحدار المتعدد لوجود عوامل أخرى تؤثر عليه.

7- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.01) لأتعاب التدقيق على جودة التدقيق في الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية، ويرى الباحث أن زيادة أتعاب التدقيق ترتبط بدقة عملية التدقيق وصحتها أكثر من ارتباطها بالمسار باستقلالية المدقق مما يجعل جودة التدقيق مرتفعة كما وصفها (Eshleman) في دراسته (You get

(what you pay for) وبالتالي كلما ارتفعت أتعاب التدقيق ارتفعت معها جودة التدقيق، وتتفق هذه النتيجة مع معظم الأدبيات السابقة ومنها (بن حماد وشريفي، 2017) و (جبران، 2010) كما وتتفق مع دراسة (Eshleman & Guo 2013)، بينما اختلفت النتيجة مع دراسة كل من (Kraub, et.al 2015) و (الشاطري والعنقري، 2017) بالإضافة لدراسة (Jushua, 2018).

## 5-2 توصيات الدراسة

بناءً على نتائج الدراسة السابقة توصل الباحث لعدد من التوصيات يمكن صياغتها كما يلي:

1- وضع نظام عملي لتحديد أتعاب التدقيق، بحيث تكون الأتعاب مناسبة لما يبذله المدقق من وقت وجهد في عملية التدقيق بالإضافة لما يصاحب عملية التدقيق من صعوبات ومخاطر، وعدم ترك تحديد أتعاب التدقيق للمساومة بين الطرفين خوفاً من تأثير ذلك على جودة التدقيق.

2- سن التشريعات التي تحدد كلاً من الحد الأعلى والأدنى لأتعاب التدقيق وفرض القوانين الرادعة لمن يتجاوز ذلك، فقد تبين أن مكاتب التدقيق الصغرى لا تلتزم بالحد الأدنى من الأتعاب بينما تقوم المكاتب الكبرى بفرض أتعاب مرتفعة نسبياً مما ينعكس في الحالتين على استقلالية المدقق وبالتالي على جودة عملية التدقيق.

3- توعية مكاتب التدقيق على تخفيض المنافسة بينها، وبالأخص عدم تخفيض أتعاب التدقيق في سبيل جذب عملاء جدد أو الحفاظ على عملاء حاليين فقد أظهرت الدراسة أن تخفيض الأتعاب يقلل من الجهد والوقت المبذولين في عملية التدقيق مما ينعكس سلباً على جودة التدقيق.

4- إجراء دراسة مقارنة حول أثر جودة التدقيق على جودة الأرباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية.

## قائمة المراجع

### المراجع العربية:

أبو عياش، حسام مصطفى (2007). العوامل المؤثرة على إستراتيجية العمل لمكاتب التدقيق في الأردن واتجاهات تطورها. (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان، الأردن.

أبو هديب، غادة شحادة (2017). العوامل المحددة لأتعب التدقيق الخارجي في الأردن: دراسة تطبيقية على الشركات الخدمية المدرجة في بورصة عمان. (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، المملكة الأردنية الهاشمية.

أحمد، رياض، ورضا، سامح محمد (2012). " أثر جودة المراجعة في جودة الأرباح وانعكاسها على التوزيعات النقدية في الشركات الصناعية المساهمة المصرية "، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، 8، (4).

بابنات، عبد الرحمن، وعدون، ناصر دادي (2008). التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، دار المحمدي العامة.

بن حمادة، أسماء، وشريفي، صبيحة (2017). أثر أتعاب مدقق الحسابات على جودة خدمات التدقيق. (رسالة ماجستير غير منشورة)، قسم العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة الجيلاني، الجزائر.

التويجري، عبد الرحمان علي والنافعابي، حسين محمد (2008). جودة خدمة المراجعة: دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين في المملكة العربية السعودية. مجلة جامعة الملك عبد العزيز. الاقتصاد والإدارة، المجلد (22)، العدد(1). جدة، المملكة العربية السعودية.

جبران، محمد علي (2010). العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن، بحث مقدم في الندوة الثانية عشر لسبل تطوير مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية: تحديات القرن الواحد والعشرون.

جربوع، يوسف (2003). أساسيات الإطار النظري في مراجعة الحسابات، ط 2، مكتبة الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

- جمعة، أحمد (2012). المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، ط 1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- الحدوة، زيد خضر (2015). العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق: دراسة ميدانية على شركات التدقيق في المملكة الأردنية الهاشمية. (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، المملكة الأردنية الهاشمية.
- الذنيبات، علي (2006). تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية نظرية وتطبيق، ط 1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
- سرايا، محمد السيد (2007). أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر.
- سويدان، ميشيل (2010). " بعض العوامل المحددة لأتعاب التدقيق: دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق عمان"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة 24، (1).
- الشاطري، إيمان حسين والعنقري، حسام عبد المحسن (2006). انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وأثاره على جودة الأداء المهني. مجلة جامعة الملك عبد العزيز. الاقتصاد والإدارة، المجلد (20)، العدد(1). جدة، المملكة العربية السعودية.
- عابي، خليفة، ويعقوبي، محمد (2014). " دراسة للعوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية 2، (7).
- عيسى، سمير كامل محمد (2008). أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح - مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد 45، العدد 2.
- قانون الشركات رقم (22): لسنة 1997 وزارة التجارة والصناعة، عمان، الأردن.
- كهينة، رشام (2016). " جودة التدقيق كأسلوب للحد من الغش والفساد المالي"، مجلة معارف (20).
- مجلة المدقق، جمعية مدققي الحسابات القانونية الأردنيين، العدد 69 - 70، كانون الثاني، 2007.

المطارنة، غسان (2009). تدقيق الحسابات المعاصر، ط 1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

نجم، مها رزق (2012). العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة. (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.

نظمي، إيهاب، والعزب، هاني (2012)، تدقيق الحسابات الإطار النظري، ط 1، عمان: دار وائل للنشر، الأردن.

## المراجع الأجنبية:

- Abdul-Rahman, Onaolapo Adekunle, Benjamin, Ajulo Olajide, Olayinka, Onifade Hakeem. (2017) "Effect of Audit Fees on Audit Quality: Evidence from Cement Manufacturing Companies in Nigeria" **European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research**, Vol.5, No.1, pp-17.
- Alhadab, Mohammad. (2018) "Abnormal audit fees and accrual and real earnings management: Evidence from UK" **Journal of Financial Reporting and Accounting**.
- Aliu, Momodu Mohammed, Qkpanachi, Joshua, Mohammed, Nma Ahmed. (2018) "Audit Fees and Audit Quality: A Study of Listed Companies in the Downstream Sector of Nigerian Petroleum Industry" **Humanities and Social Sciences Letters**, Vol.6, No2.
- Caneghem, T. (2004). The Impact of Audit Quality on Earnings Rounding -up Behavior: Some UK Evidence. **European Accounting Review**, Vol. 13, No.4.
- Charles, S.L., S.M. Glover, and N.Y. Sharp. (2010) "The Association between Financial Reporting Risk and Audit Fees before and after the Historic Events Surrounding SOX." **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 29 (1): 15-39.
- DeAngelo, L., (1981), "Auditor Size and Audit Quality", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. (3), No(3),P:11-14
- Dinov, I. D., Christou, N., & Sanchez, J. (2008) "Central limit theorem: New SOCR applet and demonstration activity" **Journal of Statistics Education**, Volume16, Issue 2.
- Elder, R. J., Beasley, M. S., & Arens, A. A. (2011) "Auditing and Assurance services" **Pearson Higher Education**.
- El-Gammal, Walid. (2012) "Determinants of Audit Fees: Evidence from Lebanon" **Canadian Center of Science and Education**, Volume5, Issue 11.
- Eshleman, John Daniel, Guo, Peng. (2013) "**Abnormal Audit Fees and Audit Quality: You Get What You Pay For**" E.J. Ourso College of Business, Louisiana State University.
- Field, a (2001), *Discovering Statistics Using SPSS*, 2nd Ed Sage.
- Jushua, O. (2018) "**Audit Fees and Audit Quality: A Study of Listed Companies in the Downstream Sector of Nigerian Petroleum Industry**".
- Kraub, Patrick, Pronobis, Paul, Zulch, Henning. (2015) "Abnormal Audit Fees and Audit Quality: Initial Evidence from the German Audit Market" **Journal of Business Economics (JBE)**, Forthcoming, Volume 85, Issue 1.

- Nkemjika, Ogujiofor Magnus, Sunday, Anichebe Alphonsus, Nwamaka, Ozuomba Chidinma. (2017) "Audit Quality, Abnormal Audit Fee and Auditor Attributes" **International Journal of Management Excellence**, Volume 8, No.3.
- Qasim, Amer, Suwaidan, Mishiel. (2010) "External auditors' reliance on internal auditors and its impact on audit fees: An empirical investigation" **Managerial Auditing Journal**, Volume 25, Issue 6.
- Schipper, K., & Vincent, L. (2003). **Earning Quality**. Accounting Horizons, Supplement.
- Zmijewski ME (1984) "Methodological issues related to the estimation of financial distress prediction models." **Journal of Accounting Research** 22(Supplement): 59-82.

## قائمة الملحقات

## ملحق رقم ( 1 ) بيانات عينة الدراسة

الشركة	حياسة العقد	حجم الأصول	درجة التعقيد	حجم المكتب	درجة المخاطر	أتعاب التدقيق	جودة التدقيق
الأجواخ الأردنية							
2011	1	74,146,139	0.0631	1	37.099	8000	1
2012	1	73,576,165	0.0582	1	29.034	8000	1
2013	1	76,506,498	0.0491	1	25.306	8500	1
2014	1	79,707,170	0.0500	1	22.176	8500	1
2015	1	76,423,494	0.0493	1	32.813	9000	1
2016	1	75,022,757	0.0495	1	34.789	9000	1
2017	1	73,734,991	0.0446	1	24.971	10000	1
الأردنية للزيوت							
2011	1	8,508,037	0.7494	1	3.296	10000	1
2012	1	7,935,255	0.6257	1	8.190	10000	1
2013	1	6,705,186	0.6118	1	15.110	12000	1
2014	1	6,247,550	0.5748	1	18.329	12000	1
2015	1	6,380,732	0.4753	1	17.443	12000	1
2016	1	6,887,859	0.3876	1	14.918	14000	1
2017	1	7,249,828	0.2934	1	18.088	15250	1
الأساس							
2011	0	17,477,001	0.1196	0	-0.959	7500	0
2012	0	17,113,940	0.1406	0	1.381	7500	0
2013	1	16,673,270	0.1726	0	4.451	7500	0
2014	1	16,152,659	0.2001	0	-0.357	7500	0
2015	1	15,790,055	0.1856	0	-2.343	7500	0
2016	1	15,771,010	0.1886	0	3.309	7500	0
2017	1	16,087,010	0.2275	0	-1.670	7500	0
الاستثمارات العامة							

2011	1	24,951,539	0.1988	1	20.269	8000	0
2012	1	25,421,705	0.2453	1	19.483	9000	0
2013	1	25,212,947	0.2249	1	19.056	11000	0
2014	1	25,999,984	0.2575	1	20.050	10000	0
2015	1	26,858,239	0.1741	1	13.090	11000	0
2016	0	27,344,828	0.1590	1	18.776	11000	1
2017	0	28,962,656	0.1625	1	15.475	12572	1
الألمنيوم آزال							
2011	1	16,897,783	0.4091	0	9.219	7500	0
2012	1	16,987,704	0.3561	0	8.711	7500	0
2013	1	18,683,433	0.3697	0	8.873	7500	0
2014	1	18,305,745	0.3459	0	10.595	7500	0
2015	1	16,312,501	0.3777	0	9.410	7500	0
2016	1	15,879,089	0.3570	0	10.261	7500	0
2017	1	15,363,783	0.4208	0	11.500	7500	0
الأنايبب الأردنية							
2011	1	7,668,513	0.5109	1	11.583	6000	0
2012	1	8,033,485	0.4255	1	6.840	6000	0
2013	1	7,444,045	0.4988	1	11.054	6000	0
2014	0	8,125,372	0.5224	1	3.965	5000	0
2015	0	7,369,810	0.6319	1	0.895	5000	0
2016	1	7,069,186	0.5981	1	2.945	5000	0
2017	1	7,403,991	0.6397	1	3.515	5000	0
الباطون الجاهز							
2011	1	51,309,815	0.2223	0	4.773	9500	0
2012	1	52,176,165	0.1438	0	8.400	9500	0
2013	1	52,409,627	0.1553	1	9.752	10440	0
2014	1	54,024,861	0.1744	1	10.645	11600	0
2015	1	56,475,611	0.1488	1	9.008	12760	0
2016	1	61,771,322	0.1632	0	9.892	12760	0
2017	1	65,410,594	0.1666	0	6.676	13000	0

البتروكيماويات							
2011	1	11,480,427	0.3423	0	4.961	7500	0
2012	1	11,850,243	0.3328	0	5.439	7500	0
2013	1	12,740,997	0.3823	0	5.138	7500	0
2014	1	12,098,131	0.3751	0	2.242	7500	0
2015	1	10,802,014	0.3220	1	-3.425	7500	0
2016	1	11,148,463	0.3669	1	-0.999	7500	0
2017	1	12,292,963	0.4113	1	-0.308	7500	0
الحياة الدوائية							
2011	1	12,521,447	0.3736	0	19.109	7500	0
2012	1	13,818,230	0.3856	0	26.990	7500	0
2013	1	14,810,863	0.3207	0	27.349	8000	0
2014	1	16,891,690	0.3127	0	26.866	8000	0
2015	1	18,236,464	0.2845	0	24.909	6897	0
2016	1	20,717,436	0.3171	0	23.400	8000	0
2017	1	23,924,273	0.3257	0	19.157	8000	0
الدولية للأغذية							
2011	1	20,220,454	0.0003	1	137.650	2320	0
2012	1	24,588,252	0.0011	1	26.656	2320	0
2013	1	30,064,803	0.0002	1	76.672	2320	0
2014	1	36,092,130	0.0004	1	100.981	2320	0
2015	1	34,071,608	0.0002	1	91.272	2200	0
2016	1	27,866,000	0.0000	1	85.588	2552	0
2017	1	24,621,546	0.0000	1	64.221	2320	0
الصلب							
2011	1	4,456,245	0.2456	0	-6.649	4000	0
2012	1	3,579,332	0.1773	0	9.832	4000	0
2013	1	2,243,023	0.1919	1	13.335	4000	0
2014	0	5,471,443	0.0810	1	10.956	5550	0
2015	0	6,818,752	0.0678	1	-1.043	8500	1
2016	0	11,481,541	0.4365	1	11.230	4500	0

2017	0	10,481,896	0.3105	1	10.176	4500	0
الصناعات الكيمياوية							
2011	1	6,973,023	0.3872	0	5.810	7500	0
2012	1	7,369,948	0.4120	0	6.219	7500	0
2013	1	8,202,307	0.3632	0	9.796	7500	0
2014	1	7,738,391	0.4016	0	5.238	7500	0
2015	1	6,555,716	0.4348	0	7.847	7500	0
2016	1	6,840,064	0.4039	0	8.188	7500	0
2017	1	7,616,775	0.4142	0	7.381	7500	0
العالمية للزيوت							
2011	0	11,886,643	0.6250	0	9.831	7500	0
2012	0	9,789,840	0.4757	0	19.115	7500	0
2013	0	9,693,649	0.4338	0	23.421	7500	0
2014	0	11,521,969	0.4482	0	19.205	7500	0
2015	0	11,146,023	0.3384	0	29.617	7500	0
2016	0	11,764,873	0.3902	0	30.327	7500	0
2017	0	11,806,309	0.3254	0	26.727	7500	0
العربية الكهربائية							
2011	1	8,615,724	0.4405	0	2.484	7500	0
2012	1	9,103,571	0.4633	0	7.140	7500	0
2013	1	9,438,485	0.4956	0	7.412	6466	0
2014	1	10,174,739	0.4648	0	1.798	6466	0
2015	1	8,786,448	0.4712	0	-7.899	6466	0
2016	1	7,451,813	0.5105	0	-8.559	6466	0
2017	1	6,001,613	0.4571	0	-11.236	7800	0
العربية للمبيدات							
2011	1	24,465,655	0.6180	1	13.435	10250	0
2012	1	25,624,729	0.6574	1	14.882	10250	0
2013	1	29,586,193	0.6717	1	17.090	11750	0
2014	1	29,630,450	0.6203	1	13.368	11500	0
2015	1	28,493,129	0.6236	1	14.490	11500	0

2016	1	28,920,888	0.6495	1	16.935	11500	0
2017	1	27,188,254	0.5474	1	18.734	12300	0
العصر للاستثمار							
2011	1	7,937,468	0.0416	0	10.301	7500	0
2012	1	8,696,702	0.0015	0	6.844	9000	0
2013	1	7,866,787	0.0008	0	14.933	8500	0
2014	0	7,401,218	0.0005	0	26.491	8000	0
2015	0	7,926,135	0.0363	0	13.149	7500	0
2016	0	17,486,266	0.0206	0	17.052	7500	0
2017	1	18,258,565	0.0146	0	-0.332	7500	0
الفوسفات							
2011	1	911,721,000	0.2054	1	36.174	75000	1
2012	1	994,797,000	0.2941	1	21.281	75000	1
2013	1	1,112,494,000	0.2823	1	4.555	75000	1
2014	1	1,211,466,000	0.2972	1	5.313	80000	1
2015	1	1,174,183,000	0.2817	1	6.840	80000	1
2016	1	1,136,295,000	0.2205	1	-4.284	80000	1
2017	1	1,077,663,000	0.2144	1	-1.569	55000	1
القدس الخرسانية							
2011	1	11,927,483	0.1589	0	-5.424	9250	0
2012	1	9,656,315	0.1852	0	-25.522	9250	0
2013	1	9,302,319	0.2628	0	2.986	9250	0
2014	1	9,656,795	0.1771	0	7.291	9250	0
2015	0	10,004,550	0.1787	0	7.669	9250	0
2016	0	11,434,714	0.1578	0	6.548	9250	0
2017	1	11,704,092	0.1681	0	5.849	9750	0
الكابلات المتحدة							
2011	1	64,933,470	0.3122	0	4.724	9000	0
2012	1	59,171,207	0.2765	0	5.203	9500	0
2013	1	54,586,633	0.3082	0	8.059	10000	0
2014	1	52,908,633	0.3424	0	5.047	10000	0

2015	1	52,067,952	0.3564	0	6.851	10500	0
2016	1	47,105,970	0.3356	0	7.821	11000	0
2017	1	54,129,908	0.3894	0	7.328	11000	0
المتصدرة							
2011	1	5,985,228	0.0036	1	3.126	8700	1
2012	1	4,643,554	0.0279	1	-8.417	8700	1
2013	1	4,903,609	0.0000	1	6.868	9000	1
2014	1	7,616,644	0.2042	1	8.763	10000	1
2015	1	6,815,250	0.3028	1	2.700	10000	1
2016	1	4,643,227	0.0012	1	39.195	7500	1
2017	1	3,949,223	0.0002	1	-5.897	7500	1
المناسير للحديد							
2011	1	55,006,431	0.3212	0	16.817	7500	0
2012	1	52,563,746	0.2440	0	9.543	7500	0
2013	1	61,322,738	0.5556	0	4.741	7500	0
2014	1	56,760,368	0.6314	0	-5.628	7500	0
2015	1	66,543,567	0.6015	0	-2.664	7500	0
2016	1	85,442,730	0.4608	0	5.217	7500	0
2017	1	69,097,189	0.2823	0	-7.687	9000	0
الموارد الصناعية							
2011	1	22,130,315	0.3768	1	11.618	7500	0
2012	1	22,372,347	0.3904	1	12.711	7500	0
2013	1	22,063,414	0.3805	1	13.721	7500	0
2014	1	22,171,861	0.3028	1	7.171	7500	0
2015	1	19,291,682	0.2091	1	-0.677	7500	0
2016	1	19,030,714	0.1998	1	1.366	800	0
2017	1	18,600,813	0.1864	1	1.575	800	0
المواسير المعدنية							
2011	0	18,198,293	0.4969	0	23.389	7500	0
2012	1	22,369,497	0.5442	0	16.929	8500	0
2013	1	20,314,225	0.5894	0	12.197	8500	0

2014	1	20,893,262	0.5911	0	10.719	8500	0
2015	1	18,135,297	0.5709	0	3.694	8500	0
2016	1	16,407,509	0.6003	0	11.435	8500	0
2017	1	16,973,465	0.5853	0	13.501	8500	0
الوطنية للألمنيوم							
2011	1	12,470,966	0.1671	0	-0.775	7500	0
2012	1	13,229,541	0.4329	0	12.105	8000	0
2013	1	15,065,734	0.4690	0	10.559	8000	0
2014	1	16,438,498	0.4379	0	9.177	8000	0
2015	1	14,701,980	0.3946	0	7.102	8000	0
2016	1	14,185,840	0.4374	0	8.480	8000	0
2017	1	15,614,406	0.4311	0	5.678	8000	0
الوطنية للدواجن							
2011	1	92,168,042	0.3839	1	0.883	20000	1
2012	1	94,589,016	0.4217	1	6.164	21098	1
2013	1	95,454,637	0.4490	1	9.977	24658	1
2014	1	90,984,504	0.4364	1	17.771	30327	1
2015	1	85,470,544	0.4657	1	16.890	40210	1
2016	1	75,246,121	0.4429	1	-1.452	35595	1
2017	1	77,245,930	0.4997	1	6.677	30690	1
الوطنية للكورين							
2011	1	12,061,697	0.1713	0	8.422	8000	0
2012	1	12,638,566	0.2264	0	10.887	8000	0
2013	1	12,084,703	0.1898	0	4.433	8400	0
2014	1	16,089,445	0.1650	0	3.513	8400	0
2015	1	19,043,384	0.1018	0	2.955	8400	0
2016	1	20,791,489	0.1178	0	-2.404	8600	0
2017	0	19,835,381	0.1016	0	-4.818	6000	0
الوطنية للكوابل							
2011	1	38,251,719	0.4322	0	4.909	7500	0
2012	1	32,215,089	0.4600	0	-0.673	7500	0

2013	1	33,694,591	0.4571	0	5.222	7500	0
2014	1	34,691,763	0.4238	0	3.755	7500	0
2015	1	34,153,497	0.4607	0	2.686	7500	0
2016	1	27,913,613	0.4532	0	-1.833	7500	0
2017	1	29,141,192	0.4761	0	-0.766	8400	0
ترافكو							
2011	1	5,369,065	0.2980	0	15.731	8000	0
2012	1	5,563,929	0.3741	0	13.445	8500	0
2013	1	6,291,624	0.3880	0	22.965	8500	0
2014	1	5,604,474	0.3885	0	4.151	8500	0
2015	1	5,642,084	0.4360	0	5.365	8500	0
2016	1	5,476,620	0.4797	0	-3.773	8500	0
2017	1	3,948,722	0.5072	0	-9.835	6000	0
تسويق الدواجن							
2011	1	41,094,324	0.1883	0	6.808	7500	0
2012	1	45,570,193	0.1446	0	6.722	10000	0
2013	1	51,514,820	0.1889	0	6.103	7500	0
2014	1	56,516,987	0.1906	0	5.657	7500	0
2015	1	62,712,570	0.1998	0	7.573	7500	0
2016	1	68,403,224	0.2053	0	2.165	7500	0
2017	1	72,995,137	0.1668	0	4.726	7500	0
جوايكو							
2011	1	15,623,304	0.3356	1	4.386	10000	1
2012	1	16,689,640	0.3574	1	1.021	10500	1
2013	1	16,047,633	0.3864	1	-1.913	11000	1
2014	1	15,452,994	0.4103	1	5.228	10000	1
2015	1	13,917,488	0.3870	1	-12.568	10000	1
2016	1	11,670,950	0.3252	1	-0.763	12000	1
2017	1	10,917,829	0.3599	1	-14.558	12000	1
حديد الأردن							
2011	1	84,484,104	0.4188	0	13.198	7500	0

2012	1	91,593,898	0.4190	0	5.411	7500	0
2013	1	83,287,918	0.4154	0	5.745	7500	0
2014	1	74,522,888	0.3819	0	-0.053	7500	0
2015	1	67,864,246	0.3318	0	3.531	7500	0
2016	0	66,848,655	0.3337	0	2.214	2500	0
2017	0	65,111,116	0.2969	0	1.107	5600	0
دار الدواء							
2011	1	90,284,198	0.4355	1	1.158	18000	1
2012	1	86,367,258	0.4422	1	2.730	18000	1
2013	1	101,303,769	0.3991	1	10.803	18000	1
2014	1	100,290,031	0.3970	1	11.190	18000	1
2015	1	91,590,358	0.3695	1	9.422	18000	1
2016	1	101,763,094	0.4171	1	9.963	18000	1
2017	1	100,414,723	0.3960	1	-5.854	20000	1
دار الغذاء							
2011	1	19,336,548	0.6420	1	-24.157	10000	1
2012	1	13,882,190	0.4689	1	497.877	10000	1
2013	1	12,562,959	0.4360	1	-1.696	10000	1
2014	1	14,120,707	0.5068	1	7.808	10000	1
2015	1	13,271,410	0.5967	1	10.938	11000	1
2016	1	14,003,444	0.5564	1	12.512	11000	1
2017	1	14,014,758	0.6295	1	7.220	11750	1
فيلادلفيا للأدوية							
2011	1	4,245,942	0.5473	0	0.362	7500	0
2012	0	3,658,872	0.4872	0	-8.989	4750	0
2013	0	4,759,746	0.5457	0	21.738	4500	0
2014	0	7,878,530	0.5844	1	52.753	12000	1
2015	0	10,351,106	0.6931	1	42.689	15000	1
2016	0	11,617,526	0.6296	0	16.581	6000	0
2017	0	13,265,997	0.7236	0	14.026	6000	0
الإنتاج							

2011	1	13,485,684	0.4840	0	14.787	5000	0
2012	1	28,905,920	0.3599	0	13.991	7500	0
2013	1	34,985,280	0.3750	0	11.009	9500	0
2014	1	28,045,940	0.2865	0	10.674	9500	0
2015	1	25,911,755	0.3242	0	7.107	13000	0
2016	1	26,744,485	0.3051	0	5.052	13000	0
2017	1	28,193,445	0.2388	0	4.486	14000	0
الإقبال للاستثمار							
2011	1	67,662,846	0.2694	0	46.954	7500	0
2012	1	67,873,197	0.3511	0	49.818	7500	0
2013	0	97,701,774	0.3074	0	42.205	7500	0
2014	0	99,620,066	0.2958	0	37.393	9500	0
2015	1	108,234,546	0.2720	0	42.385	13000	0
2016	1	126,982,710	0.3551	0	47.709	13000	0
2017	1	258,636,670	0.3750	0	25.447	13000	0
الاتحاد للسجائر							
2011	1	56,240,396	0.4035	0	3.375	10000	0
2012	1	71,687,088	0.3792	0	10.867	10000	0
2013	1	98,166,419	0.3437	0	10.183	15000	0
2014	1	82,536,802	0.3319	0	4.300	20000	0
2015	1	74,570,344	0.4234	0	3.582	20000	0
2016	1	79,108,261	0.5815	0	4.273	20000	0
2017	0	70,764,235	0.5671	1	-0.919	25000	1
الاسمنت							
2011	1	213,962,722	0.1830	1	-6.146	45000	1
2012	1	198,493,218	0.2092	1	-6.320	43250	1
2013	1	187,911,091	0.2193	1	-9.891	43250	1
2014	1	190,300,011	0.2373	1	5.170	43000	1
2015	1	195,011,262	0.2292	1	8.220	43000	1
2016	1	187,462,429	0.1935	1	2.575	43000	1
2017	0	184,365,841	0.2205	1	-13.818	27000	1

البوتاس العربية							
2011	1	1,223,269,000	0.1342	1	41.668	70000	1
2012	1	1,083,453,000	0.1286	1	46.085	81200	1
2013	1	1,005,415,000	0.1050	1	31.827	81200	1
2014	1	948,423,000	0.0838	1	29.673	79500	1
2015	1	1,016,122,000	0.0983	1	28.057	72000	1
2016	1	916,836,000	0.0808	1	24.964	72000	1
2017	0	937,307,000	0.0663	1	25.683	42000	1
الزبي لصناعة الألبسة							
2011	1	23,212,909	0.3240	1	8.167	12000	1
2012	1	22,464,456	0.3806	1	8.204	12000	1
2013	1	23,233,601	0.3258	1	6.731	12000	1
2014	1	23,192,275	0.3172	1	0.259	12000	1
2015	1	20,020,706	0.2847	1	-5.629	12000	1
2016	1	21,254,553	0.2880	1	0.730	12000	1
2017	1	21,658,773	0.3161	1	-0.249	12000	1

## ملحق رقم ( 2 ) اختبار الارتباط الخطي

Coefficients<sup>a</sup>

		Collinearity Statistics	
Model		Tolerance	VIF
1	AUDTEN	.942	1.061
	CLTSIZE	.798	1.254
	CLTCOM	.952	1.050
	AUDSIZE	.878	1.139
	LEVELRISK	.912	1.097

a. Dependent Variable: AUDFEES

## ملحق رقم ( 3 ) نتائج التحليل الوصفي

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
AUDFEES	280	2200	81200	13430	15400
AUDTEN	280	0.00	1.00	0.8679	0.33925
CLTSIZE	280	2243023	1223269000	86904983	226846044
CLTCOM	280	0.087	0.753	0.3281	0.17285
AUDSIZE	280	0.00	1.00	0.4143	0.49348
LEVELRISK	280	-25.52	52.75	9.8073	12.05975
AUDQUALITY	280	0.00	1.00	0.2964	0.45750
Valid N (listwise)	280				

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
CLTSIZE	280	6.35	9.09	7.4290	.55119
AUDFEES	280	2.90	4.91	3.9929	.29860
Valid N (listwise)	280				

## ملحق رقم ( 4 ) نتائج اختبار معامل ارتباط بيرسون

## Correlations

		AUDFEES	AUDTEEN	CLTSIZE	CLTCOM	AUDSIZE	LEVELRISK	AUD QUALITY
AUDFEES	Pearson Correlation	1	.124*	.694**	-.012	.514**	-.067	.608**
	Sig. (2-tailed)		.038	.000	.839	.000	.261	.000
	N	280	280	280	280	280	280	280
AUDTEEN	Pearson Correlation	.124*	1	.136*	-.017	.028	-.020	.069
	Sig. (2-tailed)	.038		.023	.779	.636	.737	.253
	N	280	280	280	280	280	280	280
CLTSIZE	Pearson Correlation	.694**	.136*	1	-.086	.134*	.048	.347**
	Sig. (2-tailed)	.000	.023		.001	.000	.419	.000
	N	280	280	280	280	280	280	280
CLTCOM	Pearson Correlation	-.012	-.017	-.086	1	-.098	-.091	-.081
	Sig. (2-tailed)	.839	.779	.001		.000	.128	.175
	N	280	280	280	280	280	280	280
AUDSIZE	Pearson Correlation	.514**	.028	.134*	-.098	1	.004	.772**
	Sig. (2-tailed)	.000	.636	.000	.000		.951	.000
	N	280	280	280	280	280	280	280
LEVELRISK	Pearson Correlation	-.067	-.020	.048	-.091	.004	1	.062
	Sig. (2-tailed)	.261	.737	.419	.128	.951		.305
	N	280	280	280	280	280	280	280
AUDQUALITY	Pearson Correlation	.608**	.069	.347**	-.081	.772**	.062	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.253	.000	.175	.000	.305	
	N	280	280	280	280	280	280	280

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

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

## ملحق رقم ( 5 ) نتائج معادلة الانحدار الخطي المتعدد

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.782 <sup>a</sup>	.612	.605	.18766

a. Predictors: (Constant), LEVELRISK, AUDSIZE, AUDTEEN, CLTCOM, CLTSIZE

ANOVA<sup>b</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	15.227	5	3.045	86.483	.000 <sup>a</sup>
	Residual	9.649	274	.035		
	Total	24.876	279			

a. Predictors: (Constant), LEVELRISK, AUDSIZE, AUDTEEN, CLTCOM, CLTSIZE

b. Dependent Variable: AUDFEES

Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.317	.165		7.989	.000
	AUDTEEN	.029	.033	.032	.855	.393
	CLTSIZE	.332	.022	.614	15.070	.000
	CLTCOM	.314	.067	.182	4.658	.000
	AUDSIZE	.211	.024	.349	8.609	.000
	LEVELRISK	.000	.000	-.081	-2.147	.033

a. Dependent Variable: AUDFEES

## ملحق رقم ( 6 ) نتائج معادلة الانحدار الخطي البسيط

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.608 <sup>a</sup>	.370	.367	.36391

a. Predictors: (Constant), AUDFEES

ANOVA<sup>b</sup>

Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	21.581	1	21.581	162.956	.000 <sup>a</sup>
	Residual	36.816	278	.132		
	Total	58.396	279			

a. Predictors: (Constant), AUDFEES

b. Dependent Variable: AUDQUALITY

Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	-3.423	.292		-11.715	.000
	AUDFEES	.931	.073	.608	12.765	.000

a. Dependent Variable: AUDQUALITY