مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، م٢٤ع١، ص ص: ٤٩-٨٦ (٢٠١٠م/١٤٣١هـ)
DOI: 10.4197/Eco. 24-1.2

بعض العوامل المحددة لأتعاب التدقيق: دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في بورصة عمان

ميشيل سعيد سويدان

قسم المحاسبة – جامعة البحرين – مملكة البحرين

(قدم للنشر في ١٤٢٩/١/٢٤هـ وقبل للنشر في ١٤٢٩/٨/٢٤هـ)

المستخلص. استهدفت هذه الدراسة معرفة أثر العديد من العوامل (حجم الشركة ودرجة تعقيد عملياتها ومخاطر التدقيق ونوع القطاع الذي تنتمي إليه الشركة وحجم مكتب التدقيق) على تحديد أتعاب التدقيق لعينة تكونت من (١٠٧) من الشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان لعام ٢٠٠٣م. وقد تم فحص أثر هذه المتغيرات على أتعاب التدقيق على المستوى الإجمالي (لكامل عينة الدراسة) وعلى المستوى القطاعي (بنوك وتأمين وخدمات وصناعة). لتحقيق أهداف الدراسة، تم تطوير نموذج للانحدار المتعدد تضمن العديد من المتغيرات المستقلة وأتعاب التدقيق كمتغير تابع. وقد أظهرت نتائج تحليل الانحدار المتعدد وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين كل من حجم الشركة موضع التدقيق وعدد فروعها وحجم مكتب التدقيق وبين أتعاب التدقيق. كذلك أظهرت نتائج التحليل وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين أتعاب التدقيق لقطاع البنوك من ناحية وأتعاب التدقيق للقطاعات الأخرى من ناحية أخرى. وأخيرا أظهرت نتائج تحليل الانحدار المتعدد لكل قطاع

على حده أن حجم الشركة موضع التدقيق يعتبر أهم العوامل المحددة لأتعاب التدقيق لكل قطاع من القطاعات المبحوثة. وقد خلصت الدراسة إلى التوصية بإجراء مزيد من الدراسات الأردنية التي تأخذ بالاعتبار العديد من الجوانب والمتغيرات التي لم يتم تغطيتها في الدراسة الحالية التي من الممكن أن تلقي مزيدا من الضوء على التفاوت في أتعاب التدقيق بين الشركات موضع التدقيق وأيضا بين مكاتب التدقيق المختلفة.

مقدمـــــــة

يعتبر موضوع تحديد أتعاب التدقيق من الموضوعات التي نالت اهتماما كبيرا من جانب الباحثين والمؤسسات المهنية وذلك نظرا لأثر هذا التحديد على جوهر عمل المدقق واستقلاليته (Simunic, 1980). وقد ساهم في زيادة الاهتمام بهذا الموضوع التطورات في اقتصاديات المعلومات ونظرية الوكالة والتي بدورها حاولت توضيح الدور الجوهري للمدقق الخارجي كحلقة وصل بين إدارات الشركات بما تملكه من معلومات داخلية، والأسواق المالية التي تعتمد على التقارير المالية الخارجية التي تصدرها الشركات والتي يعطيها رأي المدقق مصداقية تعتمد عليها تلك الأسواق (Watts and Zimmerman, 1986). إن هذا بدوره أدى إلى تركيز الاهتمام حول استقلالية المدقق. وفي هذا السياق تضمنت التشريعات القانونية والمهنية في الغالبية العظمى من دول العالم نصوصًا تؤكد على استقلالية المدقق وذلك لما لهذه الاستقلالية من آثار هامه على عدالة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي للشركة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية (العمري وآخرون، ٢٠٠٥م). وفي الأردن كغيرها من دول العالم صدرت العديد من التشريعات التي تؤكد على استقلالية المدقق. فقد أشارت المادة ١٩٧ من قانون الشركات رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧م بأنه "لا يجوز لمدقق الحسابات أن يشترك في تأسيس الشركة المساهمة العامة التي يدقق حساباتها أو أن يكون عضوًا في

مجالس إدارتها أو الاشتغال بصفة دائمة في أي عمل فني أو إداري أو استشاري فيها، ولا يجوز أن يكون شريكًا لأي عضو من أعضاء مجلس إدارتها أو أن يكون موظفًا لديه وذلك تحت طائلة بطلان أي اجراء أو تصرف يقع بصورة تخالف أحكام هذه المادة." كذلك أشارت المادة ٢٠٣ من نفس القانون بأنه "يحظر على مدقق الحسابات وعلى موظفيه المضاربة بأسهم الشركة التي يدقق حساباتها سواء جرى هذا التعامل بصورة مباشرة أو غير مباشرة."

بالرغم من النصوص القانونية السابقة التي تؤكد على أهمية استقلالية المدقق، لم يولي المشرع الأردني اهتمامًا يذكر بالأسس والمعايير التي من الممكن أن تستخدم في عملية تحديد أتعاب التدقيق باستثناء ما ورد في المادة ١٧١ من قانون الشركات التي تعطي الهيئة العامة للشركة المساهمة صلاحية انتخاب مدققي حسابات الشركة للسنة القادمة وتحديد أتعابهم أو تفويض تلك الصلاحيات لمجلس إدارة الشركة. لذلك فإن عملية تحديد أتعاب التدقيق تخضع في نهاية الأمر لعوامل العرض والطلب والتي تؤثر على الوضع التساومي لكل من مقدم الخدمة (المدقق) ومتلقيها (العميل) وتتأثر أيضا بدرجة تنظيم سوق خدمات التدقيق (مهنة التدقيق) والتزام أعضائه (المدققين) (مطر، ١٩٩٤م). وفي هذا الإطار ينظر البعض إلى سوق خدمات التدقيق في الأردن كسوق توجد فيه منافسة سعرية حادة تنعكس أحيانا بشكل سلبي على عمل المدقق واستقلاليته (الحمود وآخرون، ١٩٩٢م؛ مطر، ١٩٩٤م). لذلك فالمشكلة التي تواجه مدققي الحسابات وعملائهم عادة هي تحديد أتعاب التدقيق، والتي تكون مقبولة لكلا الطرفين. فمن ناحية يعتقد مدققو الحسابات أن الأتعاب التي يتقاضونها من عملائهم لا تتناسب مع تكاليف التدقيق التي يتحملوها ومع أهمية العمل الذي يقومون به. فالتسعير غير العادل لخدمات التدقيق قد يقود في نهاية الأمر الى إحجام العديد من الكفاءات عن العمل في هذا المجال مما يؤدي الى التدهور في جودة خدمات التدقيق (أبو نصار، ١٩٩٩م). وللتقليل من المنافسة الحادة في

سوق التدقيق الأردني، قامت جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين بإصدار العديد من التعميمات لأعضائها كان آخرها التعميم رقم ٢٥٧٤/٥ بتاريخ ٢٠٠١/٦/١٩م، والذي حددت بموجبه الحد الأدنى لأتعاب التدقيق للشركات المساهمة العامة بمبلغ ١٥٠٠ دينار أردني. من ناحية أخرى يعتقد مستخدمو خدمات التدقيق بأن الأتعاب التي تدفع للمدققين تفوق الخدمات التي يقدموها (أبو نصار، ١٩٩٩م). لذلك تحاول هذه الدراسة تطوير نموذج يهدف إلى تحديد العوامل التي تؤثر على أتعاب التدقيق في البيئة الأردنية في ضوء عينة من الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان.

أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة أثر العديد من المتغيرات (حجم الشركة ودرجة تعقيد عملياتها ومخاطر التدقيق ونوع القطاع الذي تنتمي إليه الشركة وحجم مكتب التدقيق) في تحديد أتعاب التدقيق لعينة من الشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان. وسوف يتم اختبار أثر هذه المتغيرات على أتعاب التدقيق على المستوى الإجمالي (لكامل عينة الدراسة) وعلى المستوى القطاعي وذلك بحسب القطاع الذي تنتمي إليه الشركة (بنوك وتأمين وخدمات وصناعة).

أهمية الدراسة

يلاحظ من الدراسات السابقة التي سيتم استعراضها في القسم القادم أن الغالبية العظمى لهذه الدراسات تم إجراؤها في الدول المتقدمة. ويعتقد الباحث بأنه لا يمكن تعميم نتائج تلك الدراسات على كافة الدول وذلك نظرًا لاختلاف الظروف المهنية والبيئية من دولة الى أخرى. فعلى سبيل المثال، يتميز سوق خدمات التدقيق في الأردن بالمنافسة السعرية الحادة وانخفاض مستوى الأتعاب التي تتقاضاها مكاتب التدقيق. لذلك تأتي هذه الدراسة لكشف النقاب عن العوامل

المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق في الأردن. ومما تجدر الإشارة إليه، وبحسب معرفة الباحث فإن الدراسات المنشورة التي تمت في الأردن حول العوامل المحددة لأتعاب التدقيق اقتصرت على دراستين هما دراسة جهماني (١٩٩٩م) ودراسة أبو نصار (١٩٩٩م)، إذ تم إجراء دراسة جهماني على عينة صغيرة نسبيًا تكونت من ٣١ شركة مدرجة في سوق عمان المالي لسنة ١٩٩٥م وذلك كما أشار الباحث نفسه بسبب صعوبة الحصول على المعلومات الخاصة بأتعاب التدقيق كون الشركات المدرجة آنذاك لم تكن ملزمة قانونيا بالإفصاح عن أتعاب التدقيق، واقتصرت متغيرات الدراسة على خمسة متغيرات مستقلة. أما دراسة أبو نصار فقد استخدمت أسلوب الاستبانة وذلك لتحديد أهمية العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق من وجهة نظر المدققين والشركات المساهمة.

لذا تنبع أهمية هذه الدراسة من محاولتها استخدام العديد من المتغيرات المستقلة التي ينتظر أن تسهم في تفسير الاختلافات في أتعاب التدقيق بين الشركات المساهمة المدرجة في بورصة عمان، كذلك سوف تحاول الدراسة الحالية اختبار أثر هذه المتغيرات على أتعاب التدقيق لكل قطاع من القطاعات التي تتوزع عليها الشركات المدرجة في بورصة عمان.

الدراسات السابقة

هناك العديد من الدراسات التي أجريت حول العوامل المحددة لأتعاب التدقيق وأثر حجم مكتب التدقيق على تلك الأتعاب، وسوف يتم استعراض بعض من هذه الدراسات ابتداءً من استعراض الدراسات الأجنبية ومرورًا بالدراسات العربية وانتهاءً باستعراض الدراسات الأردنية.

تعتبر دراسة سيمونك (Simunic, 1980) من أوائل الدراسات التي أجريت حول موضوع أتعاب التدقيق حيث هدفت هذه الدراسة الى تحديد أثر كل من حجم الشركة موضع التدقيق ودرجة تعقيد عملياتها ونتيجة أعمالها ونوع تقرير المدقق

وحجم مكتب التدقيق على أتعاب التدقيق. ولتحقيق ذلك قام الباحث باستخدام أسلوب الانحدار المتعدد. فوجدت الدراسة أن هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين أتعاب التدقيق وكل من حجم الشركة موضع التدقيق ودرجة تعقيد عملياتها. وكذلك وجدت الدراسة أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين أتعاب التدقيق التي تتقاضاها المكاتب الثمانية الكبار (حاليا الأربعة الكبار) ومكاتب التدقيق الأخرى. وخلصت الدراسة إلى أن سوق خدمات التدقيق الأميركية سوق تنافسي ولا توجد آثار احتكارية من قبل شركات التدقيق الثمانية الكبرى.

ولقد اتبعت العديد من الدراسات التالية منهجية مشابهة لتلك المستخدمة في دراسة سيمونك (Simunic,1980)، فقد توصلت دراسة فرانسس (Francis,1984) والتي أجريت على عينة مكونة من ١٣٦ شركة استرالية إلى وجود علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية بين أتعاب التدقيق وكل من حجم الشركة موضع التدقيق ودرجة تعقيد عملياتها مقاسا بعدد الشركات التابعة والحليفة للشركة موضع التدقيق. كذلك قام فرانسس وسيمون (Francis and Simon,1987) بإجراء دراسة هدفت الى معرفة العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق لعينة من الشركات الأمريكية صغيرة الحجم. فأظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة إيجابية بين أتعاب التدقيق وكل من حجم الشركة موضع التدقيق ودرجة تعقيد عملياتها ونوع تقرير المدقق. كذلك أظهرت نتائج الدراسة أن أتعاب التدقيق التي تتقاضاها مكاتب التدقيق الكبيرة أعلى من تلك التي تتقاضاها مكاتب التدقيق الأخرى.

وفي دراسة أخرى أجريت في نيوزيلندا وجد فيرث (Firth,1985) أن هناك علاقة إيجابية بين أتعاب التدقيق وكل من حجم الشركة موضع التدقيق ودرجة تعقيد نظامها المحاسبي ونسبة المدينين إلى الأصول ومعامل بيتا (Beta) في حين لم تجد الدراسة أية فروق ذات دلالة إحصائية بين أتعاب التدقيق التي تتقاضاها مكاتب التدقيق الكبيرة عن تلك التي تتقاضاها مكاتب التدقيق الصغيرة.

أما دراسة كان وآخرون (Chan *et al.,* 1993) التي أجريت على عينة تتكون من ٢٨٨ شركة بريطانية لتحديد العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق، فقد أظهرت وجود علاقة إيجابية بين أتعاب التدقيق وكل من حجم الشركة موضع التدقيق وعدد فروعها ودرجة التنوع في منتجاتها، وبعد مكتب التدقيق عن موقع الشركة وحجم مكتب التدقيق. ولم تجد الدراسة أية علاقة ذات دلالة إحصائية بين أتعاب التدقيق ومعامل بيتا (Beta) ونسبة المدينين أو المخزون إلى حجم الأصول.

أما دراسة بونج ووتنجتون (Pong and Whittington, 1994) والتي أجريت على عينة من ٥٧٧ شركة صناعية بريطانية كبيرة الحجم، فقد أظهرت وجود علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية بين أتعاب التدقيق وكل من حجم الشركة موضع التدقيق وعدد الشركات التابعة وحجم مكتب التدقيق، وعن وجود علاقة سلبية بين أتعاب التدقيق وتغيير المدقق. وخلصت الدراسة إلى أن حجم الشركة موضع التدقيق يعتبر العامل الأساسي في تحديد أتعاب التدقيق للشركات الصناعية البريطانية كبيرة الحجم.

وأظهرت دراسة لو وآخرون (Low *et al.,* 1990) التي أجريت على عينة مكونة من ٢٩١ شركة مدرجة في السوق المالية لسنغافورة أن حجم الشركة موضع التدقيق ودرجة تنوع أنظمتها ونتيجة نشاطها من ربح أو خسارة تمثل العوامل المهمة في تحديد أتعاب التدقيق في سنغافورة. ومن النتائج الأخرى للدراسة عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين أتعاب التدقيق وكل من نسبة المخزون أو المدينين إلى إجمالي الأصول، ووجود التزامات طارئة لدى الشركة موضوع التدقيق، ونوع تقرير المدقق ونسبة المديونية.

وفي هونغ كونج، قام جول (Gul, 1999) بإجراء دراسة حول العوامل المحددة لأتعاب التدقيق لعينة تتكون من ٣٤٥ شركة مدرجة في سوق هونغ كونج للأوراق المالية. فقد قام الباحث بتقسيم الشركات إلى مجموعتين: مجموعة الشركات

الكبيرة الحجم ومجموعة الشركات صغيرة الحجم. وقد بينت نتائج الدراسة أن أتعاب التدقيق للشركات كبيرة الحجم ترتبط إيجابيًا بكل من حجم الشركة موضع التدقيق وتاريخ تقرير المدقق وعدد الشركات التابعة وحجم مكتب التدقيق، وترتبط سلبيًا بنسبة السيولة السريعة ونسبة العائد على الأصول. أما فيما يتعلق بأتعاب التدقيق للشركات صغيرة الحجم، فقد وجدت الدراسة أنها ترتبط إيجابيًا مع حجم الشركة موضع التدقيق، ونسبة العائد على الأصول، وعدد الشركات التابعة، وحجم مكتب التدقيق وترتبط سلبيا مع تاريخ نهاية السنة المالية للشركة.

ومن الدراسات الأخرى في موضوع أتعاب التدقيق دراسة بيتي وآخرون (Beattie *et al.,* 2001) التي حاولت تحديد أهم العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق لعينة من المؤسسات الخيرية الكبيرة في المملكة المتحدة. وقد أظهرت نتائج الدراسة أن حجم المؤسسة موضع التدقيق يعتبر أهم العوامل المحددة لأتعاب التدقيق للمؤسسات الخيرية في المملكة المتحدة. كذلك أظهرت الدراسة وجود علاقة إيجابية بين أتعاب التدقيق وكل من عدد فروع المؤسسة الخيرية وبعد موقع المؤسسة عن مكتب التدقيق. وأخيرًا أشارت نتائج الدراسة الى أن مكاتب التدقيق الستة الكبيرة تتقاضى أتعابًا أعلى في المتوسط بنسبة (١٨,٥٪) من الأتعاب التي تتقاضاها مكاتب التدقيق الأخرى.

أما دراسة كارسيلو وآخرون (Carcello *et al.,* 2002) فقد هدفت إلى معرفة أثر خصائص مجلس الإدارة على أتعاب التدقيق لعينة من الشركات الأميركية كبيرة الحجم. طرحت الدراسة وجهتي نظر حول أثر خصائص مجلس الإدراة على أتعاب التدقيق. أما وجهة النظر الأولى فتمثلت في أن مجلس الإدارة الذي يتمتع بالاستقلالية ويتميز أعضاؤه بالخبرة الكافية سوف يزيد من نطاق التدقيق وهذا بدوره يؤدي إلى زيادة أتعاب التدقيق. وأما وجهة النظر البديلة فتمثلت في أن مجلس الإدارة الذي يتمتع بالاستقلالية والخبرة الكافية يؤدي إلى تقليل مخاطر التدقيق ومن ثم تقليل الجهود المبذولة من قبل المدقق الخارجي،

وهذا بدوره يؤدي الى تخفيض أتعاب التدقيق الخارجي. وقد جاءت نتائج الدراسة لتدعم وجهة النظر الأولى وخلصت إلى وجود علاقة إيجابية بين استقلالية مجلس الادراة وخبرة أعضاؤه وأتعاب التدقيق المدفوعة للمدقق الخارجي.

وفي دراسة أخرى مشابهة لـ أبوت وآخرون (Abbott *et al.,* 2003) حاولت فحص درجة الارتباط بين خصائص لجنة التدقيق (Audit Committee) المنبثقة عن مجلس إدارة الشركة موضع التدقيق وأتعاب التدقيق. ولتحقيق ذلك استخدمت الدراسة عينة مكونة من ٢٦٢ شركة أميركية تم تدقيقها من قبل المكاتب الخمسة الكبار (Big 5) خلال الفترة من ٢٠٠١/٢/٥م إلى ٢٠٠١/٣/٢٣م. وقد وجدت الدراسة أن هناك ارتباطًا إيجابيًا ذا دلالة إحصائية بين أتعاب التدقيق ولجان التدقيق التي تتكون من أعضاء يتمتعون بالاستقلالية الكافية والذين يجتمعون أيضًا على الأقل ٤ مرات خلال السنة.

وفي دراسة حديثة، حاول جوش ولوستجرتن (Ghosh and Lustgarten, 2006) المقارنة بين مكاتب التدقيق صغيرة الحجم ومكاتب التدقيق كبيرة الحجم الأميركية فيما يتعلق بمعدل تغيير العميل والمنافسة السعرية. وقد أظهرت نتائج الدراسة أن العملاء الجدد يشكلون ما نسبته (٣٤٪) من جميع عملاء شركات التدقيق الصغيرة مقارنة مع (٩٪) لشركات التدقيق الكبيرة. وكذلك أظهرت نتائج الدراسة أن العملاء الذين يقومون بتغيير شركة التدقيق الصغيرة يحصلون على (٢٤٪) تخفيض (خصم) في أتعاب التدقيق مقارنة مع أتعاب التدقيق السابقة لتغيير المدقق، بينما بلغت هذه النسبة فيما يتعلق بمكاتب التدقيق الكبيرة (٤٪) فقط. وخلصت الدراسة إلى أن المنافسة السعرية أقل حدة بالنسبة لمكاتب التدقيق الكبيرة مقارنة مع مكاتب التدقيق الصغيرة.

أما فيما يتعلق بالدراسات العربية حول موضوع أتعاب التدقيق فهناك العديد من الدراسات التي حاولت في أغلبها تحديد العوامل المؤثرة في أتعاب

التدقيق عن طريق استجلاء آراء مقدمي ومستخدمي خدمات التدقيق. ففي المملكة العربية السعودية هدفت دراسة الحميد (١٩٩٥م) إلى تحديد العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق. ولتحقيق ذلك تم توزيع استبانة على عينة تتكون من ١٣٩ مراجعا قانونيا. وقد خلصت الدراسة إلى أن أهم العوامل المحددة لأتعاب التدقيق مجموعة عناصر القوائم المالية وتتمثل في إجمالي الأصول وإجمالي المبيعات وإجمالي المدينين ونسبة المخزون لإجمالي الأصول، وعدد الساعات المقدرة لتدقيق الحسابات، وعدد الفروع الداخلية والخارجية للعميل، وكفاءة نظام الرقابة الداخلية، وتعدد أنشطة العميل.

وفي دراسة سعودية أخرى، حاول صبيحي (١٩٩٥م) تحديد العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق ومعرفة أسباب تدني أتعاب التدقيق في المملكة العربية السعودية. وقد خلصت الدراسة إلى أن أهم العوامل المحددة لأتعاب التدقيق مرتبة بحسب أهميتها هي: سمعة مكتب التدقيق، وحجم الشركة موضع التدقيق، ونوعية وعدد التقارير المطلوبة من المدقق، ومخاطر التدقيق ونطاق التدقيق. وكذلك خلصت الدراسة إلى أن أهم الأسباب في تدني أتعاب التدقيق هي سهولة الحصول على تراخيص فتح مكاتب تدقيق، وعدم الالتزام المهني السائد في سوق التدقيق، والمنافسة السعرية الحادة بين مكاتب التدقيق، وعدم إدراك الكثير من العملاء لأهمية عمل المدقق.

وفي المملكة العربية السعودية أيضًا، قام الشاطري والعنقري (٢٠٠٦م) بإجراء دراسة هدفت إلى التعرف على أثر انخفاض مستوى أتعاب التدقيق على كل من جودة الأداء المهني، ونمو المكاتب المهنية وتزايد أعداد منسوبيها، وارتكاب التجاوزات المهنية. ولتحقيق ذلك تم توزيع استبانة على ممارسي مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية. وقد أظهرت نتائج الدراسة عدم وجود تأثير كبير لانخفاض الأتعاب المهنية على جودة الأداء المهني، ولكنها أظهرت أيضًا أن هذا

الانخفاض يؤدي إلى عزوف المهنيين عن المهنة، وعدم اجتذاب الكفاءات المهنية، وكذلك زيادة حدة المنافسة، وزيادة التجاوزات المهنية. كذلك أظهرت نتائج الدراسة ارتفاع درجة تأثير ظاهرة انخفاض الأتعاب المهنية على مكاتب التدقيق صغيرة الحجم مقارنة بمكاتب التدقيق متوسطة الحجم وكبيرة الحجم.

وفي قطر، قام الحمود وإبراهيم (١٩٩٦م) بإجراء دراسة عن العوامل المحددة لأتعاب التدقيق في دولة قطر. ولتحقيق ذلك تم تصميم استبانة وزعت على جميع مكاتب التدقيق والتي بلغ عددها (١٥) مكتبا وعلى جميع الشركات المساهمة العامة التي بلغت أيضًا (١٥) شركة مساهمة. وقد خلصت الدراسة إلى أن أهم العوامل المحددة لأتعاب التدقيق في دولة قطر هي: كفاءة الخدمات المهنية التي يقدمها مكتب التدقيق، والتأهيل العلمي والخبرة العملية للعاملين بمكتب التدقيق، ومدى سلامة نظام الرقابة الداخلية للشركة موضع التدقيق، وحجم الشركة موضع التدقيق، وعدد أنشطة العميل ومدى تعقيدها، ونوع التقارير المطلوبة من المدقق، ونوع الخدمات المهنية التي يقدمها مكتب التدقيق. كذلك أظهرت الدراسة عدم وجود فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين وجهات نظر المدققين والشركات حول أهمية تلك العوامل.

وفي دراسة قطرية أخرى، حاول قطب والخاطر (٢٠٠٤م) التوصل إلى العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق للشركات المسجلة في سوق الدوحة للأوراق المالية لسنة ٢٠٠٢م. وقد أظهرت نتائج ارتباط بيرسون وجود ارتباط إيجابي بين أتعاب التدقيق وكل من قيمة أصول الشركة موضع التدقيق، وعدد فروعها، وربحيتها، ونسبة المدينين إلى إجمالي الأصول، وعدد ساعات العمل اللازمة لإنجاز عملية التدقيق، ونوع القطاع الذي تعمل به الشركة. كذلك أظهرت نتائج الانحدار المتعدد أن أكثر العوامل أهمية من حيث التأثير على أتعاب الدقيق هي حجم الشركة موضع التدقيق، وربحيتها، ونوع القطاع الذي

تعمل به، وحجم العمل بمكتب التدقيق، ومدى تقديم مكتب التدقيق خدمات استشارية للشركة موضع التدقيق.

وفي الأردن قام جهماني (١٩٩٩م) بإجراء دراسة حول العوامل المحددة لأتعاب التدقيق لعينة تتكون من ٣١ شركة مدرجة في بورصة عمان لسنة ١٩٩٥م. وقد أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين أتعاب التدقيق وكل من نسبة المدينين لإجمالي الأصول وصافي الأرباح والخسائر وعدد فروع الشركة. وكذلك أظهرت نتائج الدراسة عدم وجود علاقة بين أتعاب التدقيق وكل من حجم الشركة موضع التدقيق وإجمالي المدينين.

وفي الأردن أيضا قام أبو نصار (١٩٩٩م) بإجراء دراسة هدفت إلى معرفة العوامل المحددة لأتعاب التدقيق من وجهة نظر كل من المدققين والشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان. واستخدم الباحث لجمع المعلومات استبانة تم توزيعها على عينة تتكون من ٦٢ مدققا خارجيا و٩٥ شركة مساهمة عامة. وبينت نتائج الدراسة أن أهم العوامل المحددة لأتعاب التدقيق هي: حجم الشركة موضع التدقيق، وعدد فروعها، والوقت اللازم لإكمال عملية التدقيق. كذلك أظهرت نتائج الدراسة تدني مستوى الأتعاب من وجهة نظر المدققين وعدم تناسبها مع الجهد المبذول من المدقق. وأخيرا أظهر التحليل الإحصائي (Kruskal Wallis test) وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المدققين والشركات المساهمة في تحديد العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق.

منهجية الدراسة

سيتم في هذه الدراسة استخدام المدخل الوضعي/الإيجابي (Positive Approach). إن الاستخدام الأمثل لهذا المدخل يتطلب ابتداءًا تطوير فرضيات قابلة للاختبار (Testable Hypotheses) (Watts and Zimmerman, 1978). وتم بناء هذه الفرضيات بالرجوع إلى الدراسات السابقة والمراجع ذات العلاقة

بالموضوع. وبالنتيجة تم تحديد المتغير التابع والمتغيرات المستقلة. وأخيرًا تم إخضاع هذه الفرضيات للاختبار باستخدام تحليل الانحدار المتعدد. وسيتم إعطاء شرح تفصيلي لمتغيرات الدراسة ضمن الجزء التالي.

متغيرات الدراسة وطريقة قياسها

المتغير التابع

المتغير التابع في هذه الدراسة هو أتعاب التدقيق الخارجي. ويمكن تعريف أتعاب التدقيق الخارجي بأنها مبالغ نقدية يحصل عليها المدقق من العميل نظير قيامه بأداء عملية مراجعة حسابات العميل وإصدار تقرير برأيه الفني المحايد. ويلاحظ أن هذا التعريف لأتعاب التدقيق الخارجي يستبعد تلك الأتعاب أو المبالغ التي تدفع للمدقق الخارجي نظير قيامه بخدمات أخرى مثال ذلك الخدمات الاستشارية أو خدمات التسجيل في الدفاتر وإعداد القوائم المالية (Audit None Services). ومن الجدير بالذكر أن إلزام الشركات المساهمة الأردنية بالإفصاح عن أتعاب التدقيق الخارجي جاء متأخرًا وذلك مقارنة بغيرها من الدول (المملكة المتحدة واستراليا)، ففي عام ١٩٩٧م أصدر مجلس مفوضي الأوراق المالية تعليمات الإفصاح رقم (١) الذي بموجبه ألزم الشركات المساهمة المدرجة في بورصة عمان بالإفصاح عن أتعاب التدقيق الخارجي. ويلاحظ أنه بالرغم من ذلك فهناك العديد من الشركات التي لم تقم بالإفصاح عن أتعاب التدقيق الخارجي.

المتغيرات المستقلة

حجم الشركة

أظهرت الغالبية العظمى من الدراسات السابقة أن حجم الشركة موضع التدقيق يعتبر أهم العوامل المحددة لأتعاب التدقيق. فحجم الشركة يعتبر مؤشرا ودالة لعدد ساعات العمل المطلوبة من المدقق لتدقيق شركة معينة. وقد استخدم إجمالي الأصول كمقياس للحجم في غالبية الدراسات السابقة (Simunic, 1980; Francis, 1984; Butterworth and Houghton, 1995; McMeeking *et al.*, 2006).

لذلك سوف تستخدم الدراسة الحالية إجمالي الأصول كمقياس لحجم الشركة موضع التدقيق.

درجة تعقيد عمليات الشركة

من المتوقع أن يزيد الجهد المبذول من قبل المدقق في تدقيق شركة معينة مع الزيادة في درجة تعقيد عملياتها وتعدد أنشطتها، ومن المحتمل أن يؤدي هذا إلى الزيادة في أتعاب التدقيق. وهناك العديد من المتغيرات التي استخدمت في الدراسات السابقة لقياس درجة تعقيد عمليات الشركة موضع التدقيق (Simunic, 1980; Francis, 1984; Palmrose, 1986; Chan *et al.* 1993; Butterworth and Houghton, 1995) ومن أهمها عدد فروع الشركة الداخلية والخارجية. فزيادة عدد فروع الشركة وانتشارها في أماكن مختلفة ينطوي على تكاليف إضافية للتدقيق ومن ثم زيادة في أتعاب التدقيق. ومن المتغيرات الأخرى التي تم استخدامها في هذا المجال نسبة المخزون السلعي إلى إجمالي الأصول ونسبة المدينين إلى إجمالي الأصول. فيلاحظ أن عملية تدقيق المخزون السلعي والمدينين تعتبر أصعب مقارنة بغيرها من الأصول المتداولة الأخرى، فالمخزون قد يتكون من مجموعة غير متجانسة من المنتجات والمكونات وقد يتطلب من المدقق التحقق من عملية توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة والتحقق أيضا من طريقة تسعيره وتقييمه. وقد أشار كان (Chan *et al.*, 1993) إلى أن الجهد المبذول في تدقيق المخزون لشركة صناعية قد يصل إلى (٢٥٪) من إجمالي جهد التدقيق. أما المدينون أو حسابات العملاء فقد تتكون من عدد كبير من الأرصدة والتي تتطلب جهدًا كبيرًا من المدقق للتحقق منها ومن إمكانية تحصيلها. بناء على ما سبق سوف تقوم الدراسة الحالية بقياس درجة تعقيد عمليات الشركة عن طريق استخدام عدد فروع الشركة الداخلية والخارجية، ونسبة المدينين إلى إجمالي الأصول، ونسبة المخزون السلعي إلى إجمالي الأصول.

مخاطر التدقيق

تتمثل مخاطر التدقيق في احتمالية أن يتعرض المدقق لمسائلة أو دعاوى قانونية مستقبلية حول الشركة التي يتم تدقيقها وما يستتبع ذلك من إساءة محتملة إلى سمعته وآثار محتملة على دخله المستقبلي (Pong and Whittington, 1994). وهذه الاحتمالية تتزايد مع تزايد احتمالية تعثر الشركة التي يتم تدقيق حساباتها. هناك العديد من المتغيرات التي استخدمت في الدراسات السابقة لقياس مخاطر التدقيق منها نوع تقرير المدقق (غير متحفظ أو متحفظ) ونتيجة الشركة موضع التدقيق من ربح أو خسارة وفترة التدقيق. وسوف تستخدم الدراسة الحالية هذه المتغيرات لقياس مخاطر التدقيق.

حجم مكتب التدقيق

يعتبر حجم مكتب التدقيق أحد المتغيرات الهامة التي تم استخدامها في العديد من الدراسات السابقة لتفسير التفاوت في أتعاب التدقيق بين الشركات المختلفة. فتفترض هذه الدراسات أنه نتيجة لتمتع مكاتب التدقيق الكبيرة باستقلالية أكبر وسمعة أفضل مقارنة بمكاتب التدقيق الصغيرة فإن أتعاب التدقيق التي تتقاضاها المكاتب الكبيرة أعلى من تلك التي تتقاضاها المكاتب الصغيرة أو غير الكبيرة. ومن ناحية أخرى يقترح البعض بأنه وبسبب من تمتع مكاتب التدقيق الكبيرة باقتصاديات الحجم (Economies of Scale) وما يتبعه من توفير في تكلفة التدقيق للعميل الواحد، فمن المتوقع أن تكون أتعاب التدقيق التي تتقاضاها المكاتب الكبيرة أقل من تلك التي تتقاضاها المكاتب الصغيرة.

ويلاحظ عند استعراض نتائج الدراسات السابقة أن هناك عدم اتفاق حول أهمية هذا المتغير في تحديد أتعاب التدقيق. على سبيل المثال، لم تجد بعض الدراسات (*e.g.*, Simunic, 1980; Firth 1985; Chan *et al.* 1993) أية فروق ذات دلالة إحصائية بين الأتعاب التي تتقاضاها المكاتب الكبيرة والمكاتب صغيرة الحجم، ومن ناحية أخرى وجدت بعض الدراسات (*e.g.,* Butterworth

and Houghton, 1995) أن مكاتب التدقيق الكبيرة تتقاضى أتعابًا أعلى من مكاتب التدقيق الصغيرة.

وللتعامل مع هذا المتغير في الدراسة الحالية، فقد واجه الباحث مشكلة تصنيف مكاتب التدقيق العاملة في الأردن إلى مكاتب كبيرة الحجم وصغيرة الحجم. فلعدم وجود معلومات منشورة عن حجم الأصول أو الإيرادات لتلك المكاتب والتي كان من الممكن استخدامها في هذا التصنيف، تم استخدام معيارين لتصنيف مكاتب التدقيق في الأردن إلى كبير وصغير. تمثل المعيار الأول بتحديد عدد الشركات المساهمة المدرجة في بورصة عمان والتي قام كل مكتب بتدقيقها، بينما تمثل المعيار الثاني بتحديد عدد المدققين المرخصين العاملين في مكتب التدقيق.

فيما يتعلق بالمعيار الأول فقد تم استخدام دليل الشركات المساهمة العامة الأردنية لسنة ٢٠٠٣م الذي تصدره بورصة عمان وذلك لتحديد مدققي الشركات. وقد بينت نتائج تفريغ البيانات الخاصة بمدققي (١٩٠) شركة مساهمة مدرجة في بورصة عمان أن (١٤٦) شركة من إجمالي عدد الشركات المدرجة في بورصة عمان أو نسبة (٧٧٪) يقوم بتدقيق حساباتها ستة مكاتب تدقيق و(٤٤) شركة مساهمة يقوم بتدقيقها (٢٤) مكتب تدقيق.

أما فيما يتعلق بالمعيار الثاني فقد تم استخدام آخر دليل للمدققين الصادر عن جمعية مدققي الحسابات القانونين الأردنيين لعام ١٩٩٩م. وتبين من تفريغ البيانات أن هناك خمسة مكاتب يعمل فيها (٨) مدققين أو أكثر [سابا وشركاه (٣٣) مدقق، المحاسبون المتحدون (٢٨) مدقق، طلال أبو غزالة (١٩) مدقق، إبراهيم العباسي (١٢) مدقق والمهنيون العرب (٢٨) مدقق]. وبالمقارنة مع المعيار الأول، نجد أن هذه المكاتب الخمسة قامت بتدقيق حسابات ١٤٥ أو (٦٧٪) من إجمالي عدد الشركات المدرجة في بورصة عمان لسنة ٢٠٠٣م. وبسبب من التشابه الكبير بين المعيارين في التمييز بين مكاتب التدقيق كبيرة الحجم ومكاتب التدقيق صغيرة الحجم، وعدم تأثير استخدام أيهما على نتائج

تحليل الانحدار المتعلقة بأهمية هذا المتغير فقد تم استخدام المعيار الأول في تصنيف مكاتب التدقيق.

مجتمع وعينة الدراسة ووسيلة جمع البيانات

يتكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات المدرجة في بورصة عمان لعام ٢٠٠٣م والبالغ عددها ١٩٠ شركة، وذلك حسب دليل الشركات الصادر عن بورصة عمان لنفس العام (بورصة عمان، ٢٠٠٣م)، أما عينة الدراسة فتتكون من الشركات التي تتوفر فيها الشروط التالية:

١) أن يكون التقرير السنوي للشركة متاحا عن العام ٢٠٠٣م.
٢) أن تكون الشركة قد قامت بالإفصاح عن أتعاب التدقيق لعام ٢٠٠٣م.

ولقد بلغ عدد الشركات التي توفر فيها الشرطان السابقان ١٠٧ شركات مساهمة موزعة على القطاعات التي تتكون منها بورصة عمان (بنوك وتأمين وصناعة وخدمات) كما يبين الجدول رقم (١). وقد تم جمع البيانات المتعلقة بمتغيرات الدراسة من التقارير المالية السنوية لشركات العينة.

جدول (١). توزيع عينة الدراسة.

القطاع	عدد الشركات	النسبة المئوية (٪)
البنوك	١٣	١٢,١٥
التأمين	١٣	١٢,١٥
الخدمات	٣٥	٣٢,٧
الصناعة	٤٦	٤٣
المجموع	**١٠٧**	**١٠٠**

نموذج الدراسة

لتحديد درجة أهمية كل متغير من متغيرات الدراسة المستقلة على أتعاب التدقيق فقد تم استخدام أسلوب الانحدار المتعدد والذي تمثل بالمعادلة التالية:

$$\mathbf{Fees} = \beta_0 + \beta_1 \mathbf{TA} + \beta_2 \mathbf{AR/TA} + \beta_3 \mathbf{Inv/TA} + \beta_4 \mathbf{AUDL} + \beta_5 \mathbf{AUDOP} + \beta_6 \mathbf{AUDS} + \beta_7 \mathbf{NOB} + \beta_8 \mathbf{INC} + \beta_9 \mathbf{BAK} + \beta_{10} \mathbf{INS} + \beta_{11} \mathbf{SER} + \beta_{12} \mathbf{MAN} + \mathbf{e}$$

حيث:

βi = معاملات الانحدار $(i = 0, 1, \ldots\ldots, 12)$.

Fees = أتعاب التدقيق.

TA = أجمالي الأصول.

AR/TA = نسبة المدينون إلى أجمالي الأصول.

INV/TA = نسبة المخزون إلى أجمالي الأصول.

AUDL = عدد الأيام من بداية السنة المالية للشركة حتى توقيع المدقق لتقريره.

AUDOP = رأي المدقق، إذ تم استخدام (١) إذا كان رأي المدقق غير متحفظ و(٠) إذا كان رأي المدقق غير ذلك.

AUDS = حجم مكتب التدقيق، إذ تم استخدام (١) إذا كان حجم مكتب التدقيق كبيرا و(٠) إذا كان صغيرا.

NOB = عدد فروع الشركة الداخلية والخارجية.

INC = صافي الأرباح أو الخسائر للشركة موضع التدقيق، إذ تم استخدام (١) إذا حققت الشركة صافي ربح و(٠) إذا حققت صافي خسارة.

BAK = البنوك، إذ تم استخدام (١) إذا كانت الشركة بنكا و(٠) إذا كانت غير ذلك.

INS = شركات التامين، إذ تم استخدام (١) إذا كانت الشركة شركة تامين و(٠) إذا كانت غير ذلك.

SER = شركات الخدمات، إذ تم استخدام (١) إذا كانت الشركة شركة خدمات و(٠) إذا كانت غير ذلك.

MAN = الشركات الصناعية، إذ تم استخدام (١) إذا كانت الشركة صناعية و(٠) إذا كانت غير ذلك.

e = خطأ التقدير العشوائي (Error term).

يتكون نموذج الانحدار السابق من اثني عشرة متغيرا مستقلا، خمسة من هذه المتغيرات هي متغيرات مستمرة (Continuous Variables) تتضمن المتغيرات التالية: إجمالي الأصول، وعدد فروع الشركة الداخلية والخارجية، وفترة التدقيق، ونسبة المدينين إلى إجمالي الأصول، ونسبة المخزون إلى إجمالي الأصول. وكذلك يتضمن النموذج سبعة متغيرات وهمية (Dummy Variables)، ثلاثة متغيرات منها للقطاع الذي تنتمي إليه الشركة موضع التدقيق مع ترك قطاع خارج النموذج وذلك لتجنب الارتباط الخطي المتعدد التام (Perfect Multicollinearity). وكذلك سوف يستخدم هذا القطاع كقطاع أو متغير تقارن به القطاعات الأخرى داخل النموذج (Control Variable)، وثلاثة متغيرات لكل من رأي المدقق وحجم مكتب التدقيق ونتيجة الشركة من ربح أو خسارة.

توزيع المتغيرات والارتباطات التبادلية بينها

أن أحد الافتراضات المهمة لاستخدام تحليل الانحدار المتعدد هو التحقق من أن المتغيرات المستمرة بما فيها المتغير التابع تتبع التوزيع الطبيعي (Normal Distribution). ولغرض التحقق من هذا الأمر فيما يتعلق بالمتغيرات المستمرة المستخدمة في نموذج الدراسة تم استخدام (Kolmogorov-Smirnov Test) الذي بينت نتائجه أن المتغير التابع (أتعاب التدقيق) والمتغير المستقل (إجمالي الأصول) تنحرف عن التوزيع الطبيعي عند مستوى دلالة إحصائية (٥٪). ولغرض التقليل من هذه المشكلة وكما يقترح الإحصائيون في هذا المجال (Stoodley *et al.*, 1980; Norusis, 1988) فقد تم تحويل هذه المتغيرات باستخدام اللوغاريثم (log transformation)، وقد أشارت نتائج (Kolmogorov-Smirnov Test) بعد التحويل إلى أن هذه المتغيرات تتبع التوزيع الطبيعي عند مستوى دلالة إحصائية (٥٪). لذلك سوف يتم استخدام هذين المتغيرين عند إجراء تحليل الانحدار المتعدد بعد التحويل. ويبين الملحق رقم (١) توزيع هذين المتغيرين قبل وبعد التحويل.

كذلك تم فحص نموذج الانحدار للتحقق من عدم وجود ارتباطات تبادلية عالية بين المتغيرات المستقلة (Multicollinearity). إن وجود ارتباطات تبادلية عالية بين متغيرين أو أكثر يجعل من الصعب تحديد مساهمة كل متغير في تفسير التغيرات في المتغير التابع. وبحسب (Kennedy, 1985) و(Anderson *et al.,* 1993) فإن وجود ارتباط يزيد على (٧٠٪) بين أي متغيرين مستقلين أو أكثر يعتبر ارتباطا عاليا من الممكن أن ينتج عنه تشويه العلاقة بين أحد المتغيرين والمتغير التابع. وللتحقق من وجود هذه المشكلة بالنسبة لنموذج الانحدار المستخدم في هذه الدراسة، فقد تم إعداد مصفوفة للارتباطات التبادلية بين المتغيرات المستقلة (انظر الجدول رقم (٢)). يلاحظ من الجدول أنه لا توجد مشكلة ارتباطات تبادلية عالية إلى الحد الذي من الممكن أن تؤثر فيه في نتائج تحليل الانحدار.

جدول (٢). مصفوفة الارتباطات للمتغيرات المستقلة.

BAN	INS	SER	MAN	INC	NOB	AUDS	AUDO	AUDL	INV/TA	AR/TA	Log TA	
											1.00	**LogTA**
										1.00	.359**	**AR/TA**
									1.00	-.122	-.142	**INV/TA**
								1.00	-.091	-.174	.009	**AUDL**
							1.00	.033	-.112	-.116	-.084	**AUDOP**
						1.00	.046	-.050	-.086	-.154	.104	**AUDS**
					1.00	-.029	-.162	-.055	-.205*	.434**	.512**	**NOB**
				1.00	.113	.102	.137	-.106	-.055	.108	.183	**INC**
			1.00	-.135	-.274**	-.025	-.112	-.135	.493**	-.206*	-.170	**MAN**
		1.00	-.385**	-.038	-.164	.010	0236*	.313**	-.247*	-.335**	-.222*	**SER**
	1.00	-.259**	-.323**	.188	-.071	.048	-.004	-.086	-.238*	.180	-.142	**INS**
1.00	-.138	-.259**	-.323**	.071	.517**	-.023	-.165	-.159	-238*	.463**	.545**	**BAN**

** ذات دلالة إحصائية عند مستوى (١٪).

* ذات دلالة إحصائية عند مستوى (٥٪).

فرضيات الدراسة

سوف تقوم هذه الدراسة باختبار الفرضيات البديلة التالية:

١- يوجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى (٥٪) بين حجم الشركة موضع التدقيق مقاسًا بإجمالي الأصول وأتعاب التدقيق.

٢- يوجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى (٥٪) بين نسبة المدينون إلى إجمالي الأصول وأتعاب التدقيق.

٣- يوجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى (٥٪) بين نسبة المخزون إلى إجمالي الأصول وأتعاب التدقيق.

٤- يوجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى (٥٪) بين مدة التدقيق (Audit Lag) وأتعاب التدقيق.

٥- يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (٥٪) بين رأي المدقق (غير متحفظ أو متحفظ) وأتعاب التدقيق.

٦- يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (٥٪) بين حجم مكتب التدقيق (كبير أو صغير) وأتعاب التدقيق.

٧- يوجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى (٥٪) بين عدد فروع الشركة موضع التدقيق وأتعاب التدقيق.

٨- يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (٥٪) بين نتيجة أعمال الشركة موضع التدقيق من ربح أو خسارة وأتعاب التدقيق.

٩- يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (٥٪) بين نوع القطاع الذي تنتمي إليه الشركة موضع التدقيق (بنوك وتامين وخدمات وصناعة) وأتعاب التدقيق.

نتائج الدراسة

الإحصاء الوصفي

يبين الجدول رقم (٣- أ) الوصف الإحصائي للمتغير التابع والمتغيرات المستقلة لكامل عينة الدراسة المتمثلة ب (١٠٧) شركات مدرجة في بورصة

عمان لعام ٢٠٠٣م. فيلاحظ من الجدول أن متوسط أتعاب التدقيق لعينة الدراسة بلغ (٧١١٢,٤٦) دينار، ويلاحظ أيضا أن الانحراف المعياري لأتعاب التدقيق بلغ (١٣١٨١,٦٩) دينار وهو مرتفع مما يشير إلى أن هناك تفاوتاً كبيرًا في أتعاب التدقيق المدفوعة بين الشركات المساهمة التي تتكون منها عينة الدراسة. كذلك يلاحظ من الجدول التفاوت الكبير في أحجام الشركات المبحوثة وذلك كما يشير الانحراف المعياري الكبير للمتغير إجمالي الأصول. وهذا ينطبق أيضا إلى حد كبير على المتغيرات المستقلة المستمرة الأخرى. أما فيما يتعلق بالمتغيرات الوهمية فيلاحظ من الجدول (٣- ب) أن (٨٥٪) من شركات العينة حصلت على رأي "غير متحفظ" للمدقق، وأن (٧٩,٤٪) منها قد تم تدقيق حساباتها من مكاتب تدقيق كبيرة الحجم، وأن (٥٩,٨٪) من هذه الشركات حققت أرباحًا لعام ٢٠٠٣م. من المأمول أن تساهم هذه التباينات في الإحصاءات الوصفية لشركات العينة والتنوع في متغيرات الدراسة المستقلة في تفسير التباينات في المتغير التابع أتعاب التدقيق. وهذا ما سوف يتم معرفته في الجزء التالي الذي يستعرض نتائج تحليل الانحدار المتعدد.

جدول (٣- أ). الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة.

المتغيرات	N	الحد الأدني	الحد الأعلى	المتوسط	الانحراف المعياري
أتعاب التدقيق (Fees)	١٠٧	٧٠٠	١٠٠٧٤١	٧١١٢,٤٦	١٣١٨١,٦٩٢
إجمالي الأصول (TA)	١٠٦	١١٥٧٠٠	١٣٥٣٩٢٣٣٤٣	٨٠١٣٥٠٠٠	٢٠٣٩٨٩٣٤٨
عدد الفروع (NOB)	١٠٧	٠	٧٢	٤,٥٤	١٢,٥٤٦
فترة الدقيق (AUDL)	١٠٦	٤	١٨٢	٦٠,٩٨	٥١,٢٩٨
نسبة المدينين إلى الأصول (AR/TA)	١٠٦	٠,٠٠	٠,٦٠	٠,١٧٢٩	٠,١٥٢٧٧
المخزون إلى الأصول (INV/TA)	١٠٧	٠,٠٠	٠,٥٧	٠,٠٨٤٧	٠,١٣٢٧٦

جدول (٣- ب).

رأي المدقق (AUDO)	التكرار	النسبة المئوية (٪)
متحفظ (Qualified)	١٦	١٥,٠
غير متحفظ (Unqualified)	٩١	٨٥,٠
المجموع	١٠٧	١٠٠,٠
حجم مكتب التدقيق (AUDS)	التكرار	النسبة المئوية (٪)
صغير (Small)	٢٢	٢٠,٦
كبير (Big)	٨٥	٧٩,٤
المجموع	١٠٧	١٠٠,٠
نتيجة أعمال الشركة (INC)	عدد الشركات	النسبة المئوية (٪)
خسائر (Loss)	٤٣	٤٠,٢
أرباح (Profit)	٦٤	٥٩,٨
المجموع	١٠٧	١٠٠,٠

نتائج تحليل الانحدار المتعدد لكامل عينة الدراسة

يبين الجدول رقم (٤) نتائج تحليل الانحدار المتعدد لكامل عينة الدراسة. فيلاحظ من الجدول أن النموذج المستخدم ذا دلالة إحصائية عند مستوى (١٪) (F=26.935)، وأن المتغيرات المستقلة التي يتضمنها نموذج الانحدار المتعدد تفسر (٧٣٪) (*Adj.* R^2 =0.731) من الاختلافات في أتعاب التدقيق بين الشركات المبحوثة. ويتضح من الجدول أن هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى (١٪) بين المتغيرين المستقلين إجمالي الأصول وعدد فروع الشركة وأتعاب التدقيق. كذلك تشير نتائج تحليل الانحدار إلى وجود علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى (٥٪) بين حجم مكتب تدقيق الحسابات الذي يقوم بتدقيق الشركة وأتعاب التدقيق. أما فيما يتعلق بأثر القطاع الذي تنتمي إليه الشركة موضع التدقيق على أتعاب التدقيق فتشير نتائج التحليل إلى وجود فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى (٥٪) بين أتعاب التدقيق التي تدفعها الشركات التي تنتمي إلى قطاع البنوك وتلك الشركات التي تنتمي لقطاع الصناعة الذي ترك خارج النموذج وذلك لتجنب الارتباط الخطي المتعدد التام (Perfect Multicollinearity)، والذي استخدم أيضا كمتغير لمقارنة القطاعات

الأخرى معه. كذلك يلاحظ من الجدول رقم (٤) بأنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في أتعاب التدقيق بين قطاعي الخدمات والتأمين وقطاع الصناعة. ولمعرفة وجود فروقات في أتعاب التدقيق من عدمه بين قطاعات الخدمات والتأمين والبنوك، فقد تم إعادة إجراء تحليل الانحدار مرتين، مرة بترك قطاع الخدمات خارج النموذج ومقارنة القطاعات الأخرى معه، ومرة أخرى بترك قطاع التأمين خارج النموذج ومقارنة القطاعات الأخرى معه، وقد أشارت نتائج التحليل في المرة الأولى إلى وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين أتعاب التدقيق للبنوك من ناحية وأتعاب التدقيق لكل من شركات الخدمات وشركات التأمين من ناحية أخرى. كذلك أشارت نتائج تحليل الانحدار في المرة الثانية الى عدم وجود فروقات في أتعاب التدقيق بين شركات الخدمات وشركات التأمين.

جدول (٤). نتائج تحليل الانحدار المتعدد.

المتغيرات المستقلة	معامل الانحدار β	T-Value	Sig. Level
أجمالي الأصول (LogTA)	٠,٣٠١	٦,٩٩٥	٠,٠٠٠
نسبة المدينين إلى الأصول (AR/TA)	٠,٢١٥	١,١٣٩	٠,٢٥٨
نسبة المخزون الى الأصول (INV/TA)	٠,٢٧٥	١,١٩٤	٠,٢٣٦
فترة التدقيق (AUDL)	٠,٠٠٠	٠,٤٨١	٠,٦٣١
رأي المدقق (AUDOP)	-٠,٠٠٦	-٠,١٠٦	٠,٩١٦
حجم مكتب التدقيق (AUDS)	٠,١١١	٢,٠٩٣	٠,٠٣٩
عدد فروع الشركة (NOB)	٠,٠٠٨	٣,٤٠٠	٠,٠٠١
نتيجة أعمال الشركة (INC)	-٠,٠٣٠	-٠,٦٧٧	٠,٥٠٠
خدمات (SER)	-٠,٠٣٢	-٠,٤٦٦	٠,٦٤٢
تأمين (INS)	٠,١١٧	١,٥٢٧	٠,١٣٠
بنوك (Bank)	٠,٢٨٣	٢,٤٧٦	٠,٠١٥
	Adj R^2 =٠,٧٣١	F = ٢٦,٩٣٥ Sig. =٠,٠٠٠	N = ١٠٧

ولإلقاء مزيد من الضوء على أثر القطاع الذي تنتمي إليه الشركة على أتعاب التدقيق، تم المقارنة بين المتوسطات الحسابية لأتعاب التدقيق لجميع

القطاعات باستخدام اختبار (Way ANOVA One) وكإجراء متمم لهذا الاختبار تم استخدام اختبار (Scheffe) لمعرفة ما إذا كانت هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين كل قطاع والقطاعات الأخرى. ويبين الجدول رقم (٥) نتائج هذين الاختبارين والتي تشير إلى وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين القطاع الذي تنتمي إليه الشركة وأتعاب التدقيق (F = ٢٧,٤٧٧)، كذلك تشير نتائج اختبار Scheffe (الجدول رقم (٦)) إلى وجود فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى (٥٪) بين أتعاب التدقيق لقطاع البنوك والقطاعات الأخرى وإلى عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين قطاعات الصناعة والخدمات والتأمين.

جدول (٥). أثر القطاع الذي تنتمي إليه الشركة على أتعاب التدقيق.

	Sum of Squares	df	F	Sig.
بين القطاعات (Between Groups)	٨١٨٧٦٤٦٨٨٣	٣	٢٧,٤٧٧	٠,٠٠٠
خلال القطاعات (Within Groups)	١٠٢٣٠٥٩٦٤٨٤	١٠٣		
المجموع	١٨٤١٨٢٤٣٣٦٨	١٠٦		

جدول (٦). نتائج اختبار Scheffe لوجود فروقات في أتعاب التدقيق بين كل قطاع والقطاعات الأخرى.

القطاع (١)	القطاع (٢)	الفرق في متوسط الأتعاب (١-٢)
الصناعة	الخدمات	٣٢٢,٤٥٠
	التأمين	٣٥,٧١٤-
	البنوك	٢٦٦٥٦,٣٢٩-(*)
الخدمات	الصناعة	٣٢٢,٤٥٠-
	التأمين	٣٥٨,١٦٤-
	البنوك	٢٦٩٧٨,٧٧٩-(*)
التأمين	الصناعة	٣٥,٧١٤
	الخدمات	٣٥٨,١٦٤
	البنوك	٢٦٦٢٠,٦١٥-(*)
البنوك	الصناعة	٢٦٦٥٦,٣٢٩(*)
	الخدمات	٢٦٩٧٨,٧٧٩(*)
	التأمين	٢٦٦٢٠,٦١٥(*)

* ذات دلالة إحصائية عند مستوى (٥٪).

مناقشة نتائج تحليل الانحدار واختبار فرضيات الدراسة

في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها من تحليل الانحدار لعينة الدراسة يلاحظ أن حجم الشركة موضع التدقيق يعتبر من أهم العوامل المحددة لأتعاب التدقيق للشركات المدرجة في بورصة عمان. فحجم الشركة يعتبر دالة لعدد ساعات العمل المطلوبة والجهد المبذول من قبل المدقق لتدقيق شركة معينة. إن هذه النتيجة تتفق مع الغالبية العظمى من الدراسات السابقة والتي وجدت أن هناك علاقة إيجابية وذات دلالة إحصائية بين حجم الشركة وأتعاب التدقيق. وفيما يتعلق بدرجة تعقيد عمليات الشركة الذي تم تمثيله في نموذج الانحدار السابق بثلاثة متغيرات (نسبة المدينين إلى إجمالي الأصول، ونسبة المخزون إلى إجمالي الأصول، وعدد فروع الشركة الداخلية والخارجية). فيلاحظ أن هناك علاقة إيجابية وذات دلالة إحصائية فقط بين عدد فروع الشركة وأتعاب التدقيق. كذلك تجدر الإشارة إلى وجود ارتباط إيجابي قوي ذي دلالة إحصائية عند مستوى (١٪) بين هذا المتغير وإجمالي الأصول (انظر الجدول رقم (٢)) بمعنى أن النتائج المتعلقة بهذا المتغير تتفق مع النتائج المتعلقة بمتغير إجمالي الأصول وقد تكون أيضا متأثرة ببعض القطاعات (البنوك وشركات التأمين) التي لديها العديد من الفروع مقارنة بالقطاعات الأخرى (الصناعة والخدمات). أما فيما يتعلق بالمتغيرين نسبة المدينين إلى إجمالي الأصول ونسبة المخزون إلى إجمالي الأصول فيلاحظ أن معاملات الانحدار لهذين المتغيرين إيجابية (كما هو مفترض) ولكنها ليست ذات دلالة إحصائية عند مستوى (٥٪). أما فيما يتعلق بمخاطر التدقيق الذي تم تمثيله في نموذج الانحدار السابق بثلاثة متغيرات (فترة التدقيق ورأي المدقق ونتيجة أعمال الشركة)، فيلاحظ عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (٥٪) بين أي من هذه المتغيرات وأتعاب التدقيق.

كما أشارت نتائج تحليل الانحدار إلى وجود فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى (٥٪) بين أتعاب التدقيق التي تتقاضاها مكاتب التدقيق الكبيرة وتلك

التي تتقاضاها مكاتب التدقيق الصغيرة. وتدل الإشارة الايجابية لمعامل الانحدار لهذا المتغير على أن أتعاب التدقيق التي تتقاضاها مكاتب التدقيق الكبيرة أعلى من تلك التي تتقاضاها المكاتب الصغيرة. قد يشير وجود فروقات سعرية في ظل أي سوق تنافسي سواء كان سوق سلع أو خدمات كخدمات التدقيق إلى وجود فروقات في المنتج أو الخدمة (Product Differentiation) المقدمة، لذلك يمكن تفسير العلاوة (Premium) التي تتقاضاها مكاتب التدقيق الكبيرة بارتفاع جودة خدمات التدقيق التي تقدمها لعملائها مقارنة مع تلك التي تقدمها مكاتب التدقيق الصغيرة. إن التفسير الآخر المحتمل لهذه العلاوة يفترض أن سوق خدمات التدقيق في الأردن هو سوق غير تنافسي تتمتع فيه مجموعة قليلة من مكاتب التدقيق بمركز احتكاري يمكنها من الحصول على أتعاب أعلى من الأتعاب التي تحصل عليها المكاتب الأخرى. وما يدعم هذا التفسير أن (٧٧٪) من الشركات المدرجة في بورصة عمان لسنة ٢٠٠٣م (كما تم الإشارة إليه سابقًا) وحوالي (٨٠٪) من عينة الدراسة تم تدقيق حساباتها من قبل ستة مكاتب تدقيق فقط. وأخيرا لا تتفق نتائج هذا المتغير مع الافتراض القائل بأنه وبسبب من تمتع مكاتب التدقيق الكبيرة باقتصاديات الحجم (Economies of Scale) وما يتبعه من توفير في تكلفة التدقيق للعميل الواحد، فمن المتوقع أن تكون أتعاب التدقيق التي تتقاضاها المكاتب الكبيرة أقل من تلك التي تتقاضاها المكاتب الصغيرة.

وأشارت نتائج تحليل الانحدار المتعدد أيضا إلى وجود فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى (٥٪) في أتعاب التدقيق بين قطاع البنوك من ناحية والقطاعات الأخرى من ناحية أخرى. ويمكن تفسير ذلك بالارتباطات التبادلية العالية بين قطاع البنوك وكل من حجم الشركة وعدد فروعها. فتتميز البنوك الأردنية عن غيرها من القطاعات الأخرى بأحجامها الكبيرة وبانتشار فروعها في غالبية المدن والتجمعات السكانية. كما أن للعديد من هذه البنوك فروعًا خارجية، لذلك من المتوقع أن تكون هناك فروقات كبيرة في أتعاب التدقيق بينها

وبين بقية القطاعات (انظر الجدول رقم (٦)). ويبين الجدول رقم (٧) نتائج اختبار فرضيات الدراسة والتي تشير إلى قبول الفرضيات ١، و٦، و٧، و٩ والمتعلقة بالمتغيرات المستقلة: إجمالي الأصول، وحجم مكتب التدقيق، وعدد فروع الشركة، ونوع القطاع على التوالي.

جدول (٧). نتائج اختبار فرضيات الدراسة.

رقم الفرضية	المتغير المستقل	نتيجة اختبار الفرضية
١	إجمالي الأصول	قبول**
٢	نسبة المدينين إلى إجمالي الأصول	رفض
٣	نسبة المخزون إلى إجمالي الأصول	رفض
٤	مدة التدقيق	رفض
٥	رأي المدقق	رفض
٦	حجم مكتب التدقيق	قبول*
٧	عدد فروع الشركة	قبول**
٨	نتيجة الشركة من ربح أو خسارة	رفض
٩	نوع القطاع	قبول*

** ذات دلالة إحصائية عند مستوى (١٪).

* ذات دلالة إحصائية عند مستوى (٥٪).

بمقارنة نتائج هذه الدراسة مع الدراسات السابقة خصوصًا الأردنية والعربية منها، يلاحظ أن هناك اتفاقًا بين نتائج هذه الدراسة والغالبية العظمى من الدراسات السابقة فيما يتعلق بأهمية حجم الشركة موضع التدقيق في تفسير التباين في أتعاب التدقيق بين الشركات. كذلك تتفق نتائج هذه الدراسة المتعلقة بأهمية عدد فروع الشركة مع دراستي جهماني (١٩٩٩م) وأبو نصار (١٩٩٩م) التي أجريتا في الأردن، ومع دراسة قطب والخاطر (٢٠٠٤م) التي أجريت في قطر. وتتفق أيضًا نتائج هذه الدراسة مع دراسة قطب والخاطر (٢٠٠٤م) فيما يتعلق بتأثير القطاع الذي تنتمي إليه الشركة على أتعاب التدقيق، ومع دراسة

جول (Gul, 1999) فيما يتعلق بأهمية حجم مكتب التدقيق. بالمقابل لا تتفق نتائج هذه الدراسة مع دراسة جهماني (١٩٩٩م) فيما يتعلق بالمتغير نسبة المدينين إلى إجمالي الأصول والمتغير صافي الأرباح والخسائر.

نتائج تحليل الانحدار لنوع القطاع

أظهرت نتائج تحليل الانحدار لكامل عينة الدراسة أن حجم الشركة، مقاسا بإجمالي الأصول وعدد فروع الشركة وحجم مكتب التدقيق ونوع القطاع الذي تنتمي إليه الشركة، هي متغيرات ذات دلالة إحصائية في تفسير الاختلافات في أتعاب التدقيق بين الشركات المدرجة في بورصة عمان. إن حقيقة كون هذه المتغيرات قد وجدت مهمة إحصائيا في تفسير أتعاب التدقيق لكامل عينة الدراسة لا يعني بالضرورة أنها تكتسب نفس الأهمية لكل قطاع على حدة. إن هذا المنطق ينطبق أيضًا على المتغيرات المستقلة التي وجدت في النموذج السابق غير مهمة إحصائيا. وهذا أيضا لا يعني بالضرورة أن هذه المتغيرات أو بعضها لا تكتسب أهمية نسبية لقطاع معين عن غيره من القطاعات. لذلك يهدف هذا الجزء إلى معرفة المتغيرات المحددة لأتعاب التدقيق لكل قطاع على حدة.

يبين الجدول رقم (٨) الوصف الإحصائي للمتغير التابع والمتغيرات المستقلة لكل قطاع من القطاعات الأربعة التي تتوزع عليها عينة الدراسة. كذلك يبين الجدول رقم (٩) نتائج تحليل الانحدار المتعدد لكل قطاع. فيلاحظ من الجدول رقم (٩) أن نماذج الانحدار لجميع القطاعات ذات دلالة إحصائية عند مستوى (١٪) وهذا يعني إحصائيا أن هذه النماذج مهمة في تفسير الاختلافات في أتعاب التدقيق بين الشركات المبحوثة في كل قطاع. كذلك يلاحظ من الجدول أن القوة التفسيرية للنماذج تتراوح من (٣٤٪) لقطاع الصناعة إلى (٨٨٪) لقطاع التأمين. أما فيما يتعلق بالمتغيرات المستقلة المهمة إحصائيا، فيلاحظ من الجدول وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى (١٪) بين إجمالي

الأصول وأتعاب التدقيق لكل قطاع من القطاعات المبحوثة. كذلك تشير نتائج الانحدار المتعدد إلى وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى (٥٪) بين حجم مكتب التدقيق وأتعاب التدقيق لقطاع الصناعة وقطاع التأمين، وهذا يقترح بأن مكاتب التدقيق الكبيرة الحجم تتقاضى أتعابًا أعلى في المتوسط من مكاتب التدقيق صغيرة الحجم في هذين القطاعين. وأخيرا تشير نتائج الانحدار لقطاع البنوك الى أن هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى (٥٪) بين عدد فروع البنك وأتعاب التدقيق.

جدول (٨). الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة وفقا للقطاع.

القطاع	الصناعة	الخدمات	التأمين	البنوك
المتغيرات المستمرة	**المتوسط**	**المتوسط**	**المتوسط**	**المتوسط**
أتعاب التدقيق (Fees)	٣٩٧٤,٩٨	٣٦٥٢,٥٣	٤٠١٠,٦٩	٣٠٦٣١,٣١
إجمالي الأصول (TA)	٢٣٠٣٣٣٣٨	٢٥٩٤٤٠٨٠	٨٢٣٥٥١٧	٤٩٥٠٤٧٢٢٠
عدد الفروع (NOB)	٠,٦١	١,٦٠	٢,١٥	٢٨,٧٧
فترة الدقيق (AUDL)	٥٣,٠٢	٨٣,٩١	٤٩,٢٣	٣٩,١٥
نسبة المدينين إلى الأصول (AR/TA)	٠,١٣٧١	٠,٠٩٨٨	٠,٢٤٦٢	٠,٤٢٠٤
المخزون إلى الأصول (INV/TA)	٠,١٩٧١	٠,٠٢١٠	٠,٠٠٠٠	٠,٠٠٠٠
عدد الشركات (N)	٤٦	٣٥	١٣	١٣

المتغيرات الوهمية		الصناعة	الخدمات	التأمين	البنوك
رأي المدقق (AUDO)	متحفظ	٩	١	٢	٤
	غير متحفظ	٣٧	٣٤	١١	٩
حجم مكتب التدقيق (AUDS)	صغير	١٠	٧	٢	٣
	كبير	٣٦	٢٨	١١	١٠
نتيجة أعمال الشركة (INC)	خسائر	٢١	١٥	٣	٤
	أرباح	٢٥	٢٠	١٠	٩

جدول (٩). نتائج تحليل الانحدار وفقا للقطاع.

المتغيرات المستقلة	الصناعة β	الخدمات β	التأمين β	البنوك β
إجمالي الأصول (LogTA)	**٠,٣٣٤	**٠,٢٣٣	**٠,٧٢٩	**٠,٥٣٨
نسبة المدينين إلى الأصول (AR/TA)	٠,٣٢٨	-٠,٠٤٩	٠,٦٥٤	٠,٠٦٠
نسبة المخزون إلى الأصول (INV/TA)	٠,٢٧٦	٠,٠٢١	-	-
فترة التدقيق (AUDL)	٠,٠٠١	٠,٠٠٢	-٠,٠٠٣	-٠,٠٨١
رأي المدقق (AUDOP)	-٠,٠٢٩	٠,٠٨٥	-٠,١١٢	٠,٠٠٣
حجم مكتب التدقيق (AUDS)	*٠,١٥٩	٠,٠٩٢	*٠,١٦٥	٠,٠٠٧
عدد فروع الشركة (NOB)	٠,٠٠٩	٠,٠٠٥	-٠,٠٢٢	*٠,١٢
نتيجة أعمال الشركة (INC)	-٠,٠٠٥	٠,٠١٩	٠,١٩٨	-٠,١٨٧
	F =٣,٧٣٩** Adj.R^2= ٠,٣٣٧	F =٥,٦٠** Adj.R^2= ٠,٥١٨	F = ١٢,٩٦** Adj.R^2= ٠,٨٨٤	F =٤,٣٨٧** Adj.R2=٠,٦٧٧

* تشير إلى أن معامل الانحدار (β) ذات دلالة إحصائية عند مستوى (٥٪).

** تشير إلى أن معامل الانحدار (β) ذات دلالة إحصائية عند مستوى (١٪).

خلاصة الدراسة وأهم نتائجها

استهدفت هذه الدراسة معرفة أثر العديد من العوامل (حجم الشركة ودرجة تعقيد عملياتها ومخاطر التدقيق ونوع القطاع الذي تنتمي إليه الشركة وحجم مكتب التدقيق) على تحديد أتعاب التدقيق لعينة تكونت من (١٠٧) شركات من الشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان لعام ٢٠٠٣م. وقد تم فحص أثر هذه المتغيرات على أتعاب التدقيق على المستوى الإجمالي (لكامل عينة الدراسة) وعلى المستوى القطاعي (بنوك وتأمين وخدمات وصناعة). ولتحقيق أهداف الدراسة، تم تطوير نموذج للانحدار المتعدد تضمن العديد من المتغيرات المستقلة وأتعاب التدقيق كمتغير تابع. وفي ضوء نتائج تحليل الانحدار المتعدد يمكن تلخيص أهم النتائج التي تم التوصل إليها في النقاط التالية:

١) يعتبر حجم الشركة أهم العوامل المحددة لأتعاب التدقيق للشركات المدرجة في بورصة عمان. وهذا ينطبق على جميع الشركات بغض النظر عن

القطاع التي تنتمي إليه الشركة، وينطبق أيضا على كل قطاع من القطاعات الأربعة التي تتوزع عليها الشركات المدرجة في بورصة عمان.

٢) تتقاضى مكاتب التدقيق الكبيرة بالمتوسط أتعاب تدقيق أعلى من تلك التي تتقاضاها مكاتب التدقيق الصغيرة مما قد يشير إلى وجود فروقات في جودة خدمات التدقيق المقدمة من المكاتب الكبيرة مقارنة مع تلك المقدمة من المكاتب الصغيرة، أو إلى تمتع المكاتب الكبيرة بمركز احتكاري في سوق خدمات التدقيق مما يمكنها من الحصول على أتعاب أعلى. ومن جهة أخرى تشير نتائج التحليل القطاعي إلى اقتصار أهمية هذا المتغير في تفسير التفاوت في أتعاب التدقيق على قطاعي الصناعة والتأمين.

٣) تتأثر أتعاب التدقيق إيجابيًا بعدد فروع الشركة الداخلية والخارجية. فزيادة عدد فروع الشركة وانتشارها في أماكن جغرافية مختلفة وما يتبعه من زيادة في الجهد المبذول من المدقق يؤدي إلى زيادة في أتعاب التدقيق. ولكن يلاحظ من نتائج التحليل القطاعي أن أهمية هذا المتغير في تفسير التفاوت في أتعاب التدقيق تقتصر فقط على قطاع البنوك.

٤) توجد فروقات مهمة إحصائيا في أتعاب التدقيق بين قطاع البنوك والقطاعات الأخرى. ويمكن تفسير ذلك بالارتباطات التبادلية العالية بين قطاع البنوك وكل من حجم الشركة وعدد فروعها. من ناحية أخرى لا توجد فروقات مهمة إحصائيا في أتعاب التدقيق بين قطاعات الصناعة والخدمات والتأمين.

اقتراحات لدراسات مستقبلية

يعتبر موضوع الدراسة الحالية من الموضوعات المتشعبة التي يصعب تغطية جميع جوانبها في دراسة واحدة، لذلك توصي الدراسة الحالية بإجراء مزيد من الدراسات الأردنية التي تأخذ بالاعتبار العديد من الجوانب والمتغيرات التي لم يتم تغطيتها في الدراسة الحالية والتي من الممكن أن تلقي مزيدا من الضوء على

التفاوت في أتعاب التدقيق بين الشركات وأيضا بين مكاتب التدقيق المختلفة. لذلك يقترح الباحث إجراء دراسة حول العلاقة بين درجة اعتماد المدقق الخارجي على نظام التدقيق الداخلي للشركة موضع التدقيق وأتعاب التدقيق الخارجي، وفي هذا الإطار، على سبيل المثال، وجدت دراسة فليكس وآخرون (Felix *et al.,* 2001) علاقة سلبية ذات دلالة إحصائية بين درجة مساهمة قسم التدقيق الداخلي للشركة موضع التدقيق في عمل المدقق الخارجي وأتعاب التدقيق الخارجي. ويوصي الباحث أيضا بإجراء دراسة حول أثر الأتعاب التي يحصل عليها المدقق الخارجي نظير تقديمه خدمات أخرى غير خدمات التدقيق (Non Audit Services) وأتعاب التدقيق. فقد أظهرت دراسة مكميكنج وآخرون (McMeeking *et al.*, 2006)، على سبيل المثال، وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين أتعاب الخدمات الأخرى التي يحصل عليها المدقق وأتعاب التدقيق.

المراجـــــع

أولا: المراجع العربية

أبونصار، محمد حسين (١٩٩٩م) العوامل المحددة لأتعاب التدقيق في الأردن من وجهة نظر المدققين والشركات المساهمة العامة، *مجلة دراسات*، **مجلـد ٢٦**، عـدد ٢، ص ص: ٣٩٧-٤١١.

بورصة عمان (٢٠٠٣م) *دليل الشركات المساهمة العامة الأردنية*، عمان، الأردن.

جهماني، عمر (١٩٩٩م) العوامل التي تؤثر على تحديد أتعاب مدقق الحسابات القانوني: دراسة ميدانية على الشركات المساهمة المدرجة في سوق عمان المالي، *مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية)*، **مجلد ١٣**، عدد ٢، ص ص: ٤٩٤-٥٢١.

الحمود، تركي، ومحمد إبراهيم (١٩٩٦م) العوامل المحددة لأتعاب التدقيق في دولة قطر، *المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد*، جامعة قطر، **عدد ٧**، ص ص: ٥٣-٨٠.

الحميد، عبدالرحمن إبراهيم (١٩٩٥م) تحديد أتعاب المراجعة المالية في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية للعوامل المؤثرة من وجهة نظر المراجعين القانونين، *مجلة جامعة الملك سعود*، **مجلد ٧**، ص ص: ٥٣-٩٧.

الشاطري، إيمان حسين، وحسام عبدالمحسن العنقري (٢٠٠٦م) انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، *مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة*، **مجلد ٢٠**، عدد ١، ص ص: ٩٧-١٦٣.

قطب، أحمد سباعي، و الخاطر، خالد ناصر (٢٠٠٤م) العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراجعة الحسابات: دراسة ميدانية تطبيقية على دولة قطر، *مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة*، **مجلد ١٨**، عدد ٢، ص ص: ١٥٣-١٨٨.

صبيحي، محمد حسني عبدالجليل (١٩٩٥م) العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة بالمملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية، *المجلة العلمية للتجارة والتمويل*، جامعة طنطا، العدد **الأول**، ص ص: ١-٦٢.

العمري، أحمد محمد، وسويدان، ميشيل سعيد وحميدات، محمد محمود (٢٠٠٥م) تقييم جودة تدقيق الحسابات في الأردن والعوامل المحددة لها: دراسة ميدانية، *مجلة المنارة*، **مجلد ١١**، عدد ٢، ص ص: ٢٦١-٢٩٧.

مطر، محمد (١٩٩٤م) "سبل تدعيم استقلال مدقق الحسابات الخارجي بالأردن: دراسة ميدانية تحليلية لأراء المدققين، ومستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف على المهنة"، *مجلة دراسات*، **مجلد ٢١أ**، عدد ٣، ص ص: ٣٢١-٣٧٣.

ثانيًا: المراجع الإنجليزية

Abbott, L., Parker, S., Peters, G. and **Raghunandan, K.** (2003) "The Association between Audit Committee Characteristics and Audit Fees", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, **22**(2): 17-32.

Anderson, D.R., Sweeney, D.R. and **Williams, T.A.** (1993) *Statistics for Business and Economics*, Fifth Edition, West Publishing Company, St. Paul, MN.

Beattie, V., Goodacre, A., Pratt, K. and **Stevenson, J.** (2001) "The Determinants of Audit Fees: Evidence From the Voluntary Sector", *Accounting and Business Research*, **31**, (4): 243-274.

Butterworth, S. and **Houghton, K.** (1995) "Auditor Switching: The Pricing of Audit Services", *Journal of Business Finance and Accounting*, **22**(3): 323-344.

Carcello, S.V., Hermanson, D.R., Neal, T.L. and **Riley, R.A.** (2002) "Board Characteristics and Audit Fees", *Contemporary Accounting Research*, **19** (Fall): 365-385.

Chan, P., Ezzamel, M. and **Gwilliam, D.** (1993) Determinants of Audit Fees for Quoted UK Companies, *Journal of Business Finance and Accounting*, **20**(6): 765-786.

Felix, W.L. JR., Granling, A. and **Maletta, M.** (2001) "The Contribution of Internal Audit as a Determinant of External Audit Fees and Factors Influencing This Contribution", *Journal of Accounting Research*, **39**, (3): 513-534.

Firth, M. (1985) An Analysis of Audit Fees and Their Determinants in New Zealand, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, **4**(2): 23-37.

Francis, J.R. (1984) The Effect of Audit Firm Size on Audit Prices: A Study of the Australian Market, *Journal of Accounting and Economics*, **6**(2): 133-151.

Francis, J.R. and **Simon, D.T.** (1987) A Test of Audit Pricing in the Small-Client Segment of the US Audit Market, *The Accounting Review*, **62**, (1): 145-157.

Ghosh, A. and **Lustgarten, S.** (2006) "Pricing of Initial Audit Engagements by Large and Small Audit Firms", *Contemporary Accounting Research*, **23**(2): 333-368.

Gul, F.A. (1999) "Audit Price, Product Differentiation and Economic Equilibrium", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, **18**(1): 219-237.

Kennedy, P. (1985) *A Guide to Econometrics*, Second Edition, Basil Blackwell Ltd, Oxford.

Low, L., Tan, P. and **Koh, H.** (1990) "The Determination of Audit Fees: An Analysis in the Singapore Context", *Journal of Business Finance and Accounting*, **17**(2): 285-295.

McMeeking, K., Peasnell, K. and **Pope, P.** (2006) "The Determinants of the UK Big Firm Premium", *Accounting and Business Research*, **36**(3): 207-231.

Norusis, M.J. (1988) *SPSS-X Introductory Statistics Guide for Release 3*, SPSS Inc., Chicago, Illinois.

Palmrose, Z.V. (1986) "Audit Fees and Auditor Size: Further Evidence", *Journal of Accounting Research,* **24**(1): 97-110.

Pong, C. and **Whittington, G.** (1994) "The Determinants of Audit Fees: Some Empirical Models", *Journal of Business Finance and Accounting*, **21**(8): 1071-1095.

Simunic, D.A. (1980) The Pricing of Audit Services: Theory and Evidence, *Journal of Accounting Research*, **18**(1): 161-191.

Stoodley, K.D., Lewis, T. and **Stainton, C.L.** (1980) *Applied Statistical Techniques*, Ellis Horwood Limited, England.

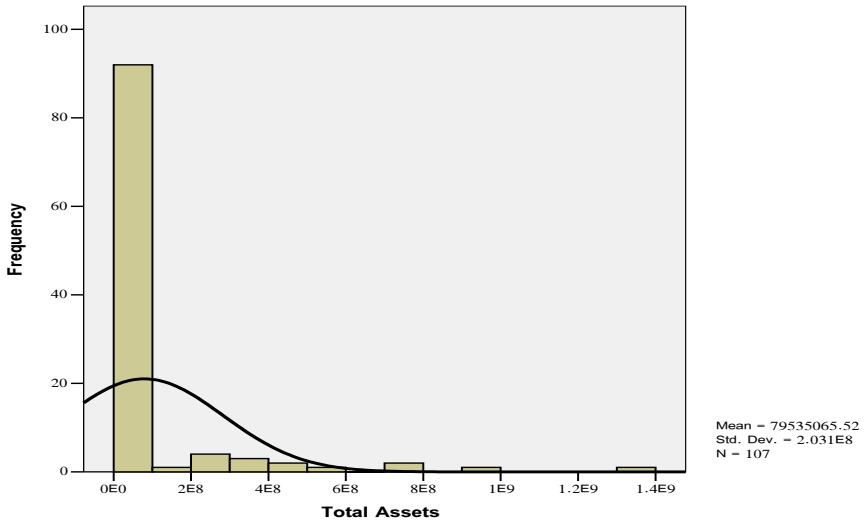
Watts, R. and **Zimmerman, J.** (1978) "Towards a Positive Theory of Determination of Accounting Standards", *Accounting Review*, **53**(1): 112-134.

Watts, R. and **Zimmerman, J.** (1986) *Positive Accounting Theory*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, New Jersey.

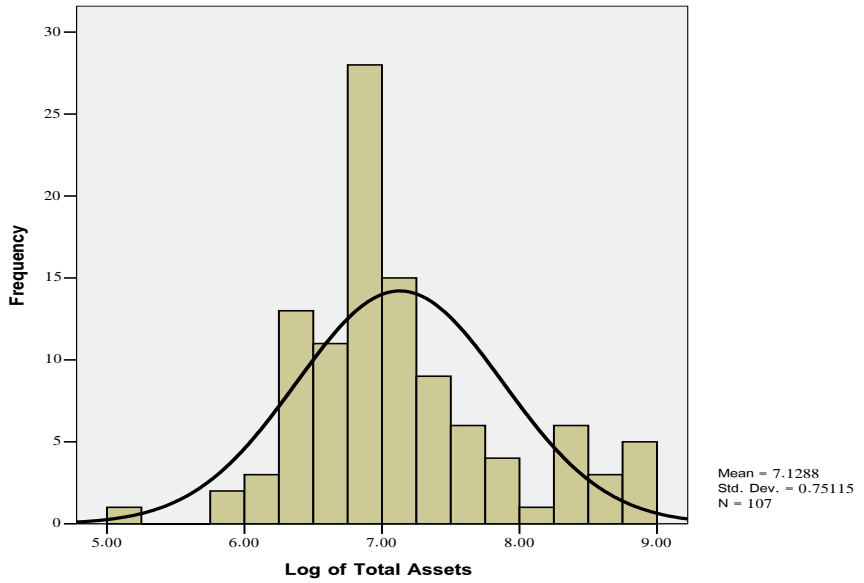
الملحق رقم (١)

توزيع إجمالي الأصول وأتعاب التدقيق قبل التحويل وبعد التحويل باستخدام اللوغاريثم

(١) إجمالي الأصول

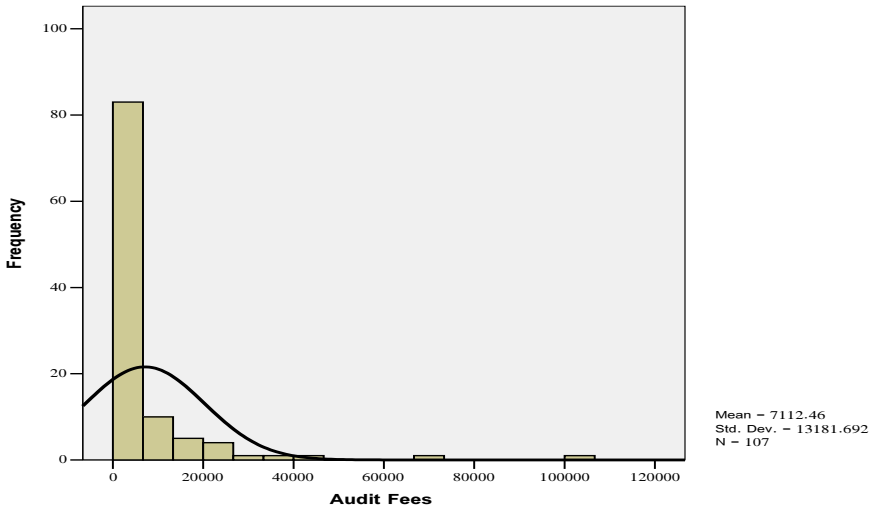


قبل التحويل

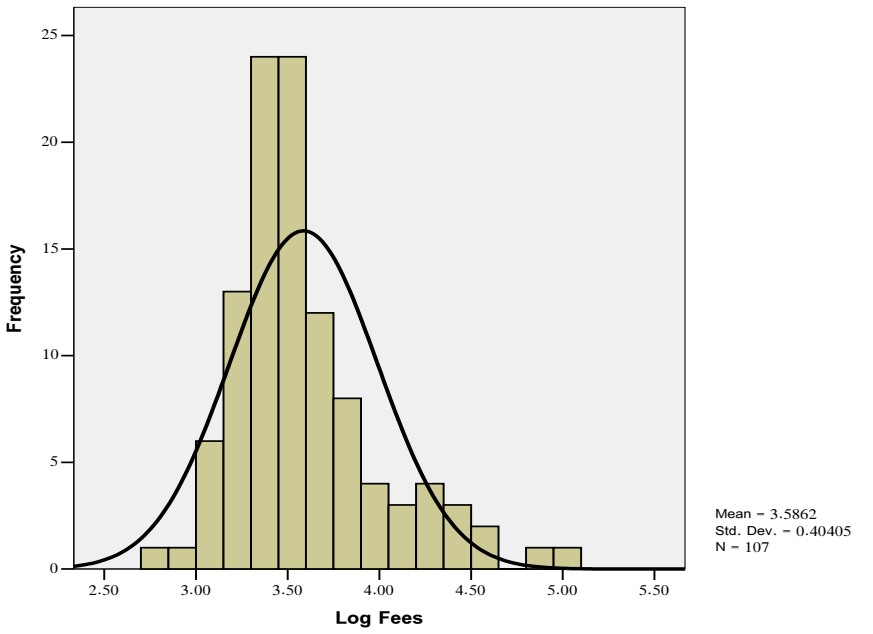


بعد التحويل

(٢) أتعاب التدقيق



قبل التحويل



بعد التحويل

Some Determinants of Audit Fees: An Empirical Examination of Companies Listed on the Amman Stock Exchange

Mishiel Said Suwaidan
Department of Accounting
University of Bahrain, Bahrain Kingdom

Abstract. The main objective of this study was to examine the impact of a number of factors (size of audited company, complexity of its operations, audit risk, industry type and size of auditing firm) on audit fees of a sample of (107) company listed on the Amman Stock Exchange for the year 2003. This examination was conducted at two levels: aggregated level and industry (sector) level. To achieve this, a multiple regression analysis, incorporating a number of independent variables and audit fees as the dependent variable, was undertaken. The results of the multiple regression analysis indicated the existence of positive and significant relationship between the size of the audited company, its number of branches and the size of auditing firm, and audit fees. In addition, the analysis revealed that there is a significant difference between audit fees for banks and audit fees for the other types of industry. As for the multiple regression analysis for each industry (sector), the results indicated that the size of the audited company is the most important variable in determining the audit fees for each industry. The study ended with recommendations for future research that may cover other aspects of the topic and/or incorporate new variables not covered by the current study.