

محددات رأي مدقق الحسابات الخارجي: دراسة تحليلية للشركات المدرجة في بورصة عمان.

الدكتور نواف سماح محمد الذنيبات

الدكتور محمد عبد الرحيم محمد الدحيات

الملخص

تهدف الدراسة إلى اختبار العوامل المؤثرة في رأي مدقق الحسابات الخارجي في الأردن. وقد قسمت هذه العوامل إلى عوامل خاصة بالشركة الخاضعة للتدقيق، حيث شملت (ربحية الشركة، مديونية الشركة، وهيكل ملكية الشركة)، وعوامل خاصة بالمدقق وشركة التدقيق، حيث شملت (تصنيف شركة التدقيق، والتأخر في إصدار تقرير المدقق، و دوران شركة التدقيق، و أتعاب المدقق)، بالإضافة إلى مجموعة من العوامل الضابطة متمثلة بـ (حجم شركة العميل وقطاع شركة العميل). وتكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات المدرجة في بورصة عمان للفترة 2008-2016 وفقا لسجلات بورصة عمان لسنة 2016. استخدمت الدراسة الإحصاء الوصفي وتحليل الانحدار اللوجستي Logistic Regression لتحليل بيانات الدراسة وتحقيق أهدافها. حيث توصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي ذي دلالة إحصائية لمديونية شركة العميل، وقطاع شركة العميل، وأتعاب التدقيق، ودوران شركة التدقيق، والتأخر في إصدار المدقق لتقريره على رأي مدقق الحسابات الخارجي. كما توصلت الدراسة إلى وجود تأثير سلبي ذو دلالة إحصائية لكل من ربحية شركة العميل، وتصنيف شركة التدقيق، على رأي مدقق الحسابات الخارجي. في حين توصلت الدراسة إلى عدم وجد تأثير ذو دلالة إحصائية لهيكل ملكية شركة العميل على رأي مدقق الحسابات الخارجي. واستنادا على نتائج الدراسة، خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات يؤمل منها تطوير مهنة التدقيق في الأردن.

الكلمات الدالة: رأي مدقق الحسابات، ربحية الشركة، مديونية الشركة، دوران المدقق، أتعاب التدقيق، تأخر إصدار تقرير المدقق

ABSTRACT

Determinants Of The External Auditor's Opinion: Analytical Study in Companies Listed on Amman Stock Exchange.

The study aims at investigating the factors influencing the external auditor's opinion in Jordan. Two groups of the factors were analyzed including factors related to the auditee represented by (profitability of the company, indebtedness of the company and the ownership structure) and factors related to the auditor and the audit firm represented by (audit firm classification, audit report lag, auditor's turnover and fees). Additionally, the size of the auditee and industry sector were used as controlling variables. To achieve the objectives of the study, all annual reports of all companies listed in Amman Bourse during the period 2008-2016 were examined. Descriptive and logistic regression analyses were used for data analysis. The results of the study revealed that indebtedness, auditor's fees, turnover, and audit lag have significant positive effect on auditor's opinion. While profitability, audit firm type and size has a significant negative effect on auditor's opinion. Based on the results of the study, several recommendations were suggested that hopefully would advance external auditing profession in Jordan.

Key words: Auditor's Opinion, Profitability, Indebtedness, Auditor's turnover, Auditor's Fees, Audit Report Lag.

المقدمة:

يعتبر تدقيق الحسابات من المواضيع المهمة المتخصصة بالمعرفة كونه يرتكز على الأدلة والقوانين، وتتبع جذوره من المنطق الذي يؤهله بأن يكون علماً له طبيعة فلسفية. وتتكون عملية التدقيق من ثلاثة مكونات رئيسية هي الفحص والتحقق والتقرير. ويعتبر التقرير خلاصة عمل المدقق الذي يبين فيه رأيه الفني المحايد في البيانات المالية المدققة والذي يعتمد عليه مستخدمو البيانات المالية (الذنيبات، 2017). ومن الجدير بالذكر أن رأي المدقق هو رأي معقول وليس مطلق، كونه يخضع لحكم المدقق الشخصي، وقد يتأثر بعوامل مختلفة، منها ما هو مرتبط بشركة التدقيق، ومنها ما هو مرتبط بالشركة الواقعة تحت التدقيق. كما أن تقرير مدقق الحسابات الخارجي يعتبر المنتج النهائي لعملية التدقيق، ويعطي ملخصاً وافياً عن البيانات المالية المدققة، وهو وسيلة الاتصال التي يعتمد عليها مختلف الجهات المستخدمة للبيانات المالية في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة. ويعتبر إيصال البيانات المالية حول المنظمة من خلال التقارير والقوائم المالية إلى مستخدميها لمساعدتهم في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة هي الغاية الأساسية للمحاسبة المالية. وحتى تكون هذه البيانات المالية مفيدة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادي و يمكن الاعتماد عليها، لا بد من قيام جهة خارجية محايدة ذات كفاءة، واستقلالية بتدقيق البيانات المالية، والتحقق من مدى شموليتها وخلوها من الأخطاء، وتقديم تقرير لطمأننة مستخدمي البيانات المالية حول مدى ملائمة، وعدالة هذه البيانات. حيث يعتبر تقرير المدقق الخارجي* الوثيقة المكتوبة التي تبين خلاصة عملية التدقيق من خلال إعطاء رأي فني محايد عن مدى عدالة وموثوقية البيانات المالية (Arens, et al, 2015). ونظراً لأهمية هذا التقرير لأصحاب المصالح في المنظمة فيجب أن يعد بعد بذل العناية المهنية المطلوبة وممارسة الحذر المهني والتقيد بالمعايير المطلوبة والالتزام بالمتطلبات الأخلاقية للخروج بالرأي المناسب حول البيانات المالية.

مشكلة الدراسة وأسئلتها:

إن التدقيق الخارجي يعتبر نوعاً من أنواع البناء الاجتماعي الذي يؤثر في البيئة التي يعمل فيها ويتأثر بتلك البيئة وعواملها وأنشطتها المختلفة، سواء كانت هذه العوامل مرتبطة بشركة العميل وخصائصها، أو مرتبطة بشركة التدقيق وخصائصها أم بالمجتمع بشكل عام. وهذا التأثير المتبادل لا شك أنه سيندرج على أهم مكون من مكونات عملية التدقيق ونتيجته النهائية، وخلاصة عمل المدقق، وهو التقرير المكتوب الذي يصدره المدقق إلى مستخدمي البيانات المالية، وما يتضمنه هذا التقرير من رأي فني يعبر فيه عن مدى عدالة البيانات المالية التي قام بتدقيقها. وتجدر الإشارة هنا إلى أن مدقق الحسابات الخارجي لا يعتبر ضامناً للبيانات المالية، فهو يعطي رأياً في البيانات، وليس شهادة وذلك بسبب استخدام المدقق للعينات بدلاً من التدقيق الكامل، ووجود المحددات المتوارثة في أي نظام محاسبي، كما أن أدلة التدقيق هي أدلة إقناعية وليست قطعية فمدقق الحسابات الخارجي يعتمد على حكمه المهني (الذنيبات، 2017)، الذي قد يتأثر بعوامل مختلفة: منها ما يتعلق بشركة العميل، ومنها ما يتعلق بشركة التدقيق والمدقق. فبعد أن يقوم المدقق بعملية التدقيق يقرر نوع الرأي الذي سيقدمه لمستخدمي القوائم المالية، والذي قد يكون في صورة رأي نظيف في تقرير معياري، أو في تقرير معدل يفصح عن رأي متحفظ، أو مخالف، أو يمتنع فيه المدقق عن إبداء الرأي. ونظراً لأهمية الرأي، لا بد للمدقق أن يأخذ بعين الاعتبار مختلف الجوانب التي تمكنه من إبداء هذا الرأي بكل دقة واحترار. لذا لا بد من قيام المدقق بفهم ومعرفة مختلف الجوانب التي قد تؤثر على رأيه النهائي في القوائم المالية.

* وفقاً لقانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية المؤقت رقم 73 لسنة 2003 المادة رقم 1) أصبح يطلق على مدقق الحسابات الخارجي المحاسب القانوني.

ونظراً لأهمية تقرير مدقق الحسابات ورأيه فقد ركز الباحثون على دراسة هذا الموضوع من نواحي مختلفة. حيث تناول بعض الباحثين أثر نوع التقرير (كعامل مستقل) على متغيرات تابعة مختلفة منها أثره على أسعار الأسهم أو على اتخاذ القرار الائتماني في البنوك التجارية أو على اكتشاف تعثر الشركات. في حين أجريت دراسات أخرى على العوامل المؤثرة على رأي مدقق الحسابات والتي من خلالها يمكن التنبؤ بنوع التقرير ورأي المدقق (كعامل تابع). إلا أن نتائج هذه الدراسات لم تكن منسجمة فيما بينها لمعرفة طبيعة العلاقة والاثار الحقيقي للمتغيرات المستقلة على رأي مدقق الحسابات وذلك بسبب استخدامها لنماذج بسيطة ثنائية المتغيرات Bivariate Models لدراسة أثر متغير أو متغيرين على رأي المدقق. حيث أشارت العديد من الدراسات إلى أهمية دراسة العوامل المحددة والمؤثرة على رأي المدقق ونوع التقرير باستخدام نماذج شمولية متعددة المتغيرات Multivariate Models لمعرفة الأثر الحقيقي لهذه المتغيرات على تقرير مدقق الحسابات (Habib, 2013).

واستناداً على ما سبق، فإن هذه الدراسة تسعى بشكل رئيس إلى معرفة أثر مجموعة من العوامل المتعلقة بشركة العميل (ربحية الشركة، مديونية الشركة، هيكل ملكية الشركة) والعوامل المتعلقة بشركة التدقيق والمدقق (تصنيف الشركة، أتعاب المدقق، دوران المدقق، تأخر إصدار تقرير المدقق) على رأي مدقق الحسابات الخارجي مع وجود متغيرات ضابطة تتمثل بـ (حجم شركة العميل، وقطاع شركة العميل) وبالتالي فإن مشكلة الدراسة تتمثل في الإجابة عن الأسئلة الآتية:

1. هل يوجد اثر ذو دلالة إحصائية للعوامل المتعلقة بشركة العميل (ربحية الشركة، مديونية الشركة، هيكل ملكية الشركة) على رأي مدقق الحسابات الخارجي في البيانات المالية للشركات المدرجة في بورصة عمان؟
2. هل يوجد اثر ذو دلالة إحصائية للعوامل المتعلقة بشركة التدقيق والمدقق (تصنيف الشركة، أتعاب المدقق، دوران المدقق، تأخر إصدار تقرير المدقق) على رأي مدقق الحسابات الخارجي في البيانات المالية للشركات المدرجة في بورصة عمان؟

أهمية الدراسة:

تستمد الدراسة أهميتها من أهمية الموضوع، وهو رأي مدقق الحسابات الخارجي، والذي يجب أن يكون رأياً مناسباً، والذي يتم التوصل إليه من خلال الحصول على أدلة موضوعية تؤيد هذا الرأي، فلا بد من قيام المدقق بمعرفة مختلف الجوانب التي تؤثر في هذا الرأي، كون تقرير مدقق الحسابات هو وسيلة الاتصال ما بين المدقق ومستخدمي البيانات المالية، وهو الوثيقة المكتوبة التي يعتمد عليها هؤلاء المستخدمين، لذلك فإنه يتوقع أن تسهم هذه الدراسة في معرفة العوامل المؤثرة على رأي المدقق، آملاً أن تسهم نتائج هذه الدراسة في مساعدة:

- مدقق الحسابات الخارجي: للأخذ بعين الاعتبار مختلف الجوانب التي تمكنه من الخروج بالرأي المناسب حول مدى عدالة البيانات المالية.
- مستخدمي البيانات المالية: في ترشيد قراراتهم الاقتصادية المختلفة بسبب اعتمادهم على بيانات أكثر موثوقية.

أهداف الدراسة:

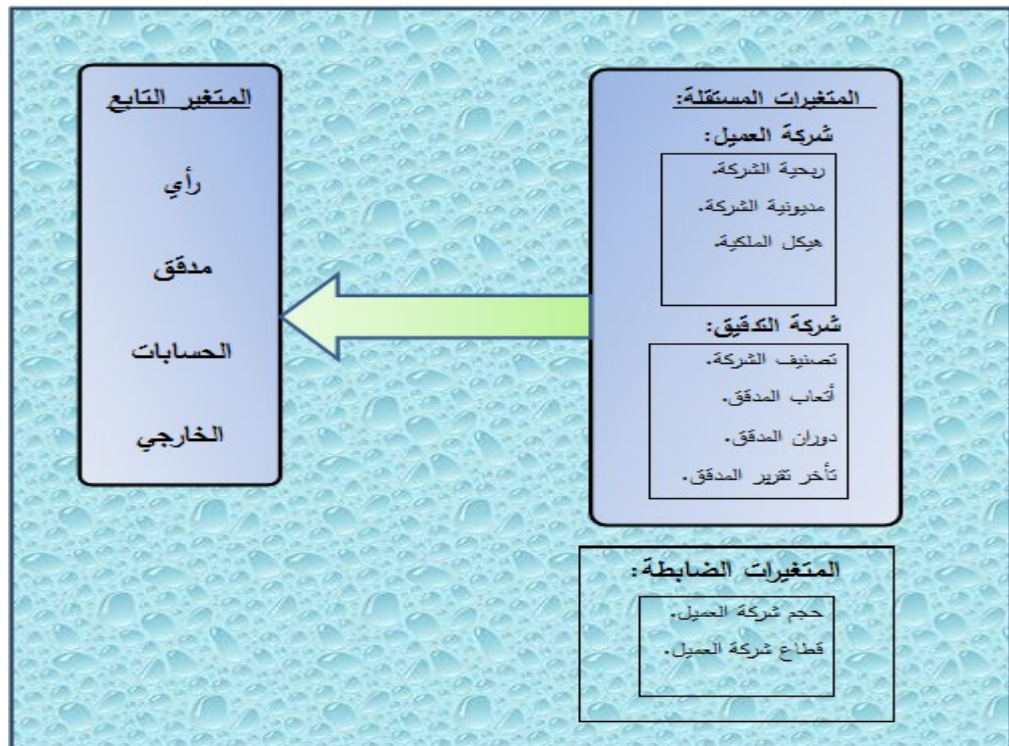
تهدف الدراسة بشكل رئيس إلى معرفة أثر مجموعة من العوامل المرتبطة بشركة التدقيق والمدقق الخارجي، وكذلك العوامل المرتبطة بشركة العميل على رأي مدقق الحسابات الخارجي. حيث إن وجود هذه العوامل قد يزيد أو يخفف من ممارسة الحذر والعناية المهنية وبالتالي على رأي المدقق الخارجي. وتتمثل أهداف الدراسة بما يلي:

1. بيان مدى تأثير العوامل المتعلقة بشركة العميل (ربحية الشركة، مديونية الشركة، هيكل ملكية الشركة) على رأي مدقق الحسابات الخارجي في البيانات المالية للشركات المدرجة في بورصة عمان؟
2. بيان مدى تأثير العوامل المتعلقة بشركة التدقيق والمدقق (تصنيف الشركة، أتعاب المدقق، دوران المدقق، تأخر إصدار تقرير المدقق) على رأي مدقق الحسابات الخارجي في البيانات المالية للشركات المدرجة في بورصة عمان؟

أنموذج الدراسة وتطوير فرضياتها

يبين الشكل رقم (1) أدناه نموذج الدراسة ومتغيراتها المستقلة والمتغير التابع. وقد تم تقسيم المتغيرات المستقلة إلى: عوامل تتعلق بالشركة الواقعة تحت التدقيق (شركة العميل) وتضم كل من (ربحية الشركة و مديونية الشركة وهيكل ملكية الشركة) وعوامل تتعلق بشركة التدقيق وتضم كل من (تصنيف شركة التدقيق، أتعاب المدقق، دوران المدقق، تأخر تقرير المدقق) مع وجود عاملين ضابطين هما (حجم الشركة الواقعة تحت التدقيق وقطاع الشركة الواقعة تحت التدقيق).

الشكل رقم (1): أنموذج الدراسة *



العلاقة بين ربحية ومديونية شركة العميل ورأي مدقق الحسابات الخارجي :

أكد معيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط لعملية التدقيق) على أهمية قيام مدقق الحسابات الخارجي بالتخطيط الكافي لعملية التدقيق للحصول على أدلة كافية ومناسبة للخروج برأي مناسب حول مدى عدالة وموثوقية البيانات المالية. لذا فعلى المدقق أن يولي عملية التخطيط عناية فائقة من أجل خفض مخاطر التدقيق إلى أدنى مستوى. لذلك لا بد من تقييم المخاطر التي قد تكون مرتبطة بالبيانات المالية، أو تلك التي قد تكون مرتبطة بالمخاطر بشكل عام بما فيها مخاطر الاستثمار والتي قد تؤثر على البيانات المالية. وهنا لا بد من إعادة التأكيد على أن المدقق مطمئن وليس ضامن لخلو البيانات المالية من الأخطاء أو الغش. لذا على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار مختلف العوامل التي قد تؤدي إلى احتمال وجود تحريفات مادية في البيانات المالية ومن ثم الاستجابة لتلك المخاطر من خلال التخطيط السليم لعملية التدقيق، وأن يكون أكثر حذرا في ممارسة الحكم المهني وكذلك الشك المهني من أجل الخروج برأي مناسب حول مدى عدالة البيانات تجنباً للوقوع في المساءلة القانونية، لأنه عند انهيار الشركة أول سؤال يسأل "أين مدقق الحسابات؟" حتى وإن لم يكن هذا السؤال في مكانه.

ومما يجب الإشارة إليه، وجود ثلاثة عوامل تزيد من احتمال قيام الشركة بتحريف البيانات المالية ويطلق عليها مثلث الغش (Knechel, et al., 2007):

أولاً: الحوافز والضغط: ان وجود حوافز اوضغوطات سواء على الإدارة أو على الموظفين لتلبية توقعات أطراف أخرى تزيد من احتمالية قيام الادارة بالتلاعب في البيانات المالية وتحريفها. ومن الامثلة على هذه الحوافز والضغطات إعلان الإدارة أن الشركة سوف تحقق مؤشرات اداء مرتفعة ووتخفيض من نسب المديونية، ومن الضغوطات كذلك انخفاض الربحية او نسب مالية أساسية سالبة سواء بسبب الصناعة نفسها أو بسبب العمليات التشغيلية للشركة او نسب مديونية عالية مع عدم القدرة على تسديد الديون او عدم القدرة على الحصول على التمويل اللازم من البنوك. وربما يكون هناك ضغوطات مالية على الموظفين قد يستغلها من يريد تحريف البيانات المالية.

ثانياً: وجود الفرص: ومن الفرص لوجود مخاطر تحريفات مالية وجود هيكل تنظيمي ضعيف او الاتصال غير الفعال داخل الهيكل التنظيمي او عدم فاعلية لجنة التدقيق ونظام الرقابة. وكذلك من الفرص التي تزيد من احتمالية ان تكون البيانات المالية محرفة كثرة تغيير السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية، ووجود العمليات غير المألوفة او التعامل المادي مع الأطراف ذات العلاقة.

ثالثاً: وجود المبررات: ومن هذه المبررات، ضعف دعم الإدارة للقيم الأخلاقية، والاهتمام الكبير من قبل الإدارة لزيادة سعر السهم، وفشل الإدارة في تصحيح نظام الرقابة الداخلية، وكذلك عندما تتدخل الإدارة غير المالية في اختيار الأساليب والمبادئ المحاسبية، ووجود المرونة في المعايير المحاسبية لاختيار الاساليب المحاسبية.

نتائج الدراسات السابقة المتعلقة بمعرفة العلاقة بين ربحية ومديونية الشركات ورأي مدقق الحسابات الخارجي جاءت متباينة فيما بينها. حيث توصلت بعض الدراسات السابقة الى وجود اثر لنسب الاداء المالي مثل الربحية والمديونية على رأي مدقق الحسابات الخارجي (الذنيبات، 2011). في حين توصلت دراسة (Masyitoh and Adhariani 2010)، والتي هدفت إلى معرفة العوامل التي قد تؤثر على رأي مدقق الحسابات الخارجي في إندونيسيا، إلى عدم وجود اثر للربحية في حين كان للمديونية اثرعلى إصدار المدقق لرأي متحفظ. كما أن دراسة (Caramanis and Spathis 2006)، والتي هدفت الى معرفة العلاقة بين المعلومات المالية وغير المالية وتقدير مدقق الحسابات المتحفظ وغير المتحفظ، قد توصلت لوجود ارتباط بين التقارير المتحفظه مع المقاييس المالية مثل هامش الربح التشغيلي ونسبة التداول. وفي نفس السياق نجد أن دراسة (Gaganis 2007)، والتي هدفت إلى دراسة محددات آراء مدققي الحسابات في قطاع البنوك من خلال استخدام عينة من البنوك مختارة من تسع مناطق آسيوية في الفترة الممتدة ما بين (1995-2004)، قد توصلت إلى أن

البنوك الأسبوعية التي كان رأي مدقق الحسابات الخارجي في بياناتها المالية متحفظاً كانت بشكل عام هي بنوك صغيرة الحجم و أقل تمويلاً وأقل عائداً وأقل فعالية. مما سبق فإنه يمكن صياغة الفرضيتين العدميتين فيما يخص أثر الربحية والمديونية لشركة العميل على رأي مدقق الحسابات الخارجي على النحو التالي :

H01: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لربحية شركة العميل على رأي مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في سوق عمان المالي.

H02: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمديونية شركة العميل على رأي مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في سوق عمان المالي.

العلاقة بين هيكل ملكية شركة العميل و رأي مدقق الحسابات الخارجي:

نتيجة انفصال الإدارة عن الملكية ظهر ما يسمى بنظرية الوكالة والتي رافقتها بعض المشاكل والتمثلة في قدرة المدير الخبير الذي يدير العمليات اليومية في التأثير على هذه العمليات من أجل اتخاذ القرارات التي قد تصب في مصلحته الشخصية أكثر من مصلحة المساهمين في حال وجود تضارب في المصالح بينهم. ويرتبط هيكل الملكية من حيث تأثيره على أداء الشركة من خلال أشكاله المختلفة: تشتت وتركز الملكية، الملكية الإدارية، الملكية الحكومية، وهيكل الملكية العائلي. حيث أن هيكل الملكية قد يخفف أو يزيد من تضارب المصالح الذي قد يؤثر بدوره على البيانات والدور الرقابي الذي يتولاه.

العديد من الدراسات وجدت ان هناك تأثير لهيكل الملكية على جودة التدقيق وبالتالي على رأي مدقق الحسابات الخارجي. حيث وجدت دراسة يوسف (2012) وجود تأثير للملكية الإدارية على التحفظ المحاسبي في حين لا يوجد تأثير للملكية العائلية على اختيار السياسات المحاسبية المتحفظة. وكذلك دراسة (Abdoli and Pourkaemi (2014) فقد توصلت إلى وجود علاقة بين هيكل الملكية ورأي المدقق الخارجي.

مما سبق فإنه يمكن صياغة الفرضية العدمية فيما يخص أثر هيكل الملكية الادارية لشركة العميل على رأي مدقق الحسابات الخارجي على النحو التالي:

H03: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لهيكل ملكية شركة العميل المتمثل بـ (الملكية الإدارية) على رأي مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في سوق عمان المالي.

العلاقة بين تصنيف شركة التدقيق و رأي مدقق الحسابات الخارجي):

اشارت الدراسات السابقة الى العلاقة بين كبرى مكاتب التدقيق وجودة التدقيق وقدرتها على اكتشاف التحريفات في القوائم المالية والإفصاح عن هذه التحريفات. وبالتالي فإن المتوقع من هذه الشركات (Big4) أن تعطي رأياً دقيقاً في البيانات المالية، وكذلك خفض مخاطر التدقيق إلى أدنى مستوى لامتلاكها الإمكانيات الكبيرة التي تساعدها في عملية تقييم المخاطر والاستجابة لهذه المخاطر من خلال التخطيط السليم للوصول إلى الرأي المناسب في البيانات. كما أن هذه الشركات تكون حريصة على سمعتها أكثر من الاحتفاظ بالعميل وبالتالي تكون أكثر التزاماً بمعايير التدقيق وتكون أكثر اهتماماً وتركيزاً على الرقابة على الجودة (Habib,2013). ووجدت دراسة حميدات (2002) أن وجود تباين في مستوى التدقيق بين شركات التدقيق الكبرى وشركات التدقيق الصغرى لصالح الشركات الكبرى. في حين اشارت دراسة (Caramanis and Spathis (2006 الى أن تصنيف شركة التدقيق لا يؤثر على رأي مدقق الحسابات وهذا ينسجم مع

دراسة (Piotet and Janin 2005) التي توصلت إلى أن مكاتب التدقيق الكبرى لا تتميز عن مكاتب التدقيق الأخرى فيما يتعلق بجودة الأرباح المعلن عنها في الشركات الخاضعة لتدقيقها، وبالتالي فإن جودة الخدمات المقدمة من شركات التدقيق الكبرى لا تختلف عن باقي الشركات المقدمة للخدمة. كما اشارت دراسة (Tendeloo and Vanstraelen 2005) إلى أن الشركات الأوروبية المدققة من قبل الشركات الكبرى تمارس إدارة أرباح بشكل أقل من تلك الشركات المدققة من قبل شركات تدقيق ليس من ضمن الشركات الكبرى ، وأن الفرق بين جودة خدمات التدقيق المقدمة من قبل مكاتب الشركات الكبرى ومكاتب التدقيق التي لا تتبع للشركات الكبرى تتضاءل في البلدان التي لديها قوانين صارمة. بمعنى أن أثر التدقيق من قبل شركات التدقيق الكبرى يختلف من بلد إلى آخر حسب حزم وشدة القوانين. وعليه فإنه يمكن صياغة الفرضية العدمية فيما يخص أثر تصنيف شركة التدقيق على رأي مدقق الحسابات الخارجي على النحو التالي:

Ho4: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتصنيف شركة التدقيق على رأي مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في سوق عمان المالي.

العلاقة بين أتعاب المدقق و رأي مدقق الحسابات الخارجي:

تعتبر الأتعاب التي يتقاضاها المدقق من المؤشرات على جودة عملية التدقيق في ظل التنافس الشديد بين المدققين، حيث تميل الأتعاب إلى التقلب متأثرة بعوامل العرض والطلب مما قد يؤثر على استقلالية المدقق و جودة عملية التدقيق (الجعافرة، 2008). لذا فإن قبول المدقق بأتعاب أقل من الآخرين لا يعتبر في حد ذاته غير أخلاقي ، لكن الأمر حول مدى تأثير انخفاض الأتعاب على كفاءة أداء المدقق وعلى بذل العناية المهنية وذلك لأن المدقق يتأثر بالتكلفة والمنفعة عند تحديد كمية الأدلة المطلوبة (الذنيبات، 2017). وقد توصلت بعض الدراسات السابقة الى وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية لأتعاب التدقيق على جودة التدقيق وبالتالي على رأي مدقق الحسابات (حجازي، 2015 : النوايسة، 2006). وهذا يتطابق مع ما جاء في دراسة (Vastraelen 2000) والتي هدفت إلى التعرف على أثر التشريعات الحكومية البلجيكية على جودة التدقيق، إلى أن زيادة أتعاب المدقق تزيد من احتمالية إصدار تقارير متحفظة. في حين لم تتوصل دراسة (Caramanis and Spathis 2006) الى وجود اثر لاتعاب التدقيق على رأي مدقق الحسابات. مما سبق فإنه يمكن صياغة الفرضية العدمية فيما يخص أثر لجنة التدقيق في شركة العميل على رأي مدقق الحسابات الخارجي على النحو التالي:

H05: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لأتعاب التدقيق على رأي مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في سوق عمان المالي.

العلاقة بين معدل دوران المدقق ورأي مدقق الحسابات الخارجي:

ينتج عن طول الفترة التعاقدية ما بين الشركة ومدققها الخارجي علاقة قد يكون لها تأثير على رأيه في البيانات المالية. لذلك من أهم المبادرات المعتمدة في الكثير من التشريعات لضمان جودة التدقيق هو تحديد حد أعلى للارتباط بالمدقق. حيث اوصت لجنة (Sarbanes Oxley 2002) بعدم السماح للمدقق بالاستمرار مع الشركة لأكثر من 5 سنوات لضمان استقلاليته. وهذا ينسجم مع ما توصلت إليه بعض الدراسات السابقة حول وجود علاقة طردية ما بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي، بمعنى أن طول الفترة التعاقدية بين المدقق الخارجي والشركة محل التدقيق تؤثر سلبا على موضوعية واستقلالية المدقق وبالتالي تسهم في إصدار تقرير معياري من قبل مدقق الحسابات الخارجي. وتفسير ذلك أن

طول فترة الاحتفاظ بالمدقق سوف تؤدي إلى نشوء علاقة بين المدقق وإدارة الشركة مما يؤثر على استقلالية المدقق والتي تستغلها إدارة الشركة لإدارة أرباحها (Heliodoro, et al:2016، مشتهى، 2014: أبو عجيلة وحمدان، 2010 : جريوع، 2008). في حين اشارت دراسات اخرى الى أنه ليس بالضرورة ان يكون لطول فترة التعاقد بين الطرفين أثر سلبي على جودة التدقيق. على العكس تماما فقد يكون لقصر الفترة أثر عكسي على رأي مدقق الحسابات الخارجي لقلة خبرته في أعمال العميل ، لأن أكبر حالات فشل التدقيق تكون خلال السنوات الأولى حيث أن المدقق قد لا يتمكن من معرفة طبيعة عمل شركة العميل. وبالتالي قد تحتوي البيانات المالية على تحريفات ولا يستطيع المدقق من اكتشافها. وبالتالي فإن الاحتفاظ بالعميل لفترة طويلة تزيد من احتمالية إصدار تقارير متحيزة. أي كلما زادت مدة الارتباط ما بين المدقق والشركة الواقعة تحت التدقيق كلما اكتسب المدقق خبرة ومعرفة بهذه الشركة، وبالتالي زادت قدرته على اكتشاف التلاعب في البيانات المالية (Vastraelen: 2000، Ebrahim: 2001). وعليه فإنه يمكن صياغة الفرضية العدمية فيما يخص أثر دوران المدقق على رأي مدقق الحسابات الخارجي على النحو التالي:

Ho 6: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لدوران المدقق على رأي مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في سوق عمان المالي.

العلاقة بين تأخر صدور تقرير المدقق ورأي مدقق الحسابات الخارجي:

تأخر صدور تقرير مدقق الحسابات الخارجي قد يعني قيام المدقق بعمل إضافي في عملية التدقيق رداً على بعض المشاكل التي تحتويها البيانات المالية والتي تم اكتشافها من قبل مدقق الحسابات الخارجية. كما أن طول الفترة ما بين انتهاء السنة المالية وصدور تقرير المدقق قد تعزى إلى كثرة المداولات والنقاشات ما بين المدقق ومعدّي البيانات المالية حول بعض الملاحظات التي تؤثر في إصدار التقرير المتحفظ . وبالتالي من المتوقع وجود علاقة ايجابية بين تأخر المدقق في إصدار تقريره وإن يكون التقرير متحفظ (Habib:2013 ، Caramanis@Spathis: 2006). وعليه، يمكن صياغة الفرضية العدمية فيما يخص التأخر في إصدار تقرير مدقق الحسابات على رأي مدقق الحسابات الخارجي على النحو التالي:

Ho7: لا يوجد تأثير ذو دلالة لتأخر صدور تقرير مدقق الحسابات على رأي مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في سوق عمان المالي.

قياس متغيرات الدراسة:

المتغير التابع:

رأي المدقق الخارجي: تم تقسيم التقارير إلى نوعين حسب الرأي وقد تم استخدام متغير وهمي اعطي (1) إذا كان الرأي متحفظ، و (0) إذا كان غير متحفظ.

المتغيرات المستقلة:

ربحية الشركة: تم قياس ربحية الشركة الواقعة تحت التدقيق باستخدام معدل العائد على الأصول ويحتسب بقسمة صافي الدخل على مجموع الأصول، وتم استخراج هذه النسبة بالإعتماد على مركز إيداع الأوراق المالية.

مديونية الشركة: تم قياس مديونية الشركة الواقعة تحت التدقيق باستخدام نسبة المديونية، وتحسب نسبة المديونية بقسمة مجموع التزامات الشركة على مجموع أصولها ، وتم استخراج هذه النسبة بالإعتماد على مركز إيداع الأوراق المالية.

هيكل ملكية الشركة: تم قياس هيكل ملكية الشركة الواقعة تحت التدقيق من خلال قسمة عدد الأسهم التي يمتلكها أعضاء مجلس الإدارة على المجموع الكامل لأسهم الشركة، وتم الحصول على عدد الأسهم التي يمتلكها أعضاء مجلس الإدارة من خلال الإفصاحات الموجودة في التقرير السنوي المدرج في بورصة عمان، وكذلك تم استخراج العدد الكلي لأسهم الشركة من واقع الميزانية العمومية. بعد ذلك قام الباحثان بقسمة عدد الأسهم التي يمتلكها أعضاء مجلس الإدارة على العدد الإجمالي لأسهم الشركة وبشكل يدوي.

تصنيف الشركة: تم تقسيم شركات التدقيق التي تقوم بتدقيق الشركات المدرجة في سوق عمان المالي إلى قسمين: شركات تدقيق من ضمن شركات التدقيق الأربعة الكبرى (Big 4)، أو شركات تدقيق ليست من ضمن شركات التدقيق الكبرى، تم استخدام متغير وهمي (1) لشركات التدقيق الكبرى (Big 4)، في حين تم إعطاء الرمز (0) للشركات التي ليست من ضمن شركات التدقيق الكبرى (Big 4).

أتعاب المدقق: تم الحصول على أتعاب مدققي الشركات المدرجة في سوق عمان المالي من خلال التقارير السنوية للشركات الواقعة تحت التدقيق.

دوران المدقق: والمقصود بدوران المدقق في هذه الدراسة تغير مدقق الحسابات الخارجي للشركة الواقعة تحت التدقيق في آخر خمس سنوات لتدقيق البيانات. وتم فياسة كمتغير وهمي اعطي (1) إذا كان هناك تغيير و (0) إذا تم الاحتفاظ بهذا المدقق لآخر خمس سنوات.

تأخر صدور تقرير المدقق: ويقاس بعدد الأيام من تاريخ نهاية السنة المالية وحتى تاريخ إصدار تقرير مدقق الحسابات الخارجي، وتم استخراج تاريخ التقرير من التقرير نفسه الموجود ضمن التقرير السنوي لشركة العميل، حيث يكون هذا التقرير مؤرخ بتاريخ إصداره.

المتغيرات الضابطة:

حجم شركة العميل: تم قياس حجم شركة العميل باستخدام مجموع أصول الشركة، والذي تم استخراجه من التقارير المالية السنوية للشركات المدرجة في بورصة عمان، وبالتحديد من خلال قائمة المركز المالي للشركة.

قطاع شركة العميل: تم تصنيف الشركات حسب القطاع التي تنتمي إليه إلى صناعية من خلال الاعتماد على تصنيف بورصة عمان، صناعية وغير صناعية وتم استخدام متغير وهمي اعطي (0) إذا كان قطاع شركة العميل صناعي، و(1) إذا كان قطاع شركة العميل غير صناعي.

منهجية الدراسة- الطريقة والإجراءات

تبعاً لطبيعة الدراسة والمعلومات المراد الحصول عليها من مجتمع الدراسة المتمثل بجميع الشركات الصناعية وغير الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان وفقاً للتقرير السنوي لبورصة عمان لسنة 2016، اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وبما يتفق مع الاهداف التي تسعى هذه الدراسة إلى تحقيقها. وتم اختبار الفرضيات باستخدام نموذج الانحدار اللوجستي.

مجتمع وعينة الدراسة:

يشتمل مجتمع الدراسة على جميع الشركات المدرجة في بورصة عمان والبالغ عددها 192 شركة وفقاً للتقرير السنوي لبورصة عمان لسنة 2016 والتي تتوافر فيها الشروط التالية:

1. توفر بيانات الشركة اللازمة لقياس متغيرات الدراسة خلال الفترة (2008-2016). وقد تم اختيار هذه الفترة بالاعتماد على دليل الشركات لعام 2016 والذي يتضمن البيانات المالية لتلك السنوات.
2. أن تكون جميع تقارير المدققين متوافرة لتلك الشركات خلال فترة الدراسة.

قام الباحثان بمسح جميع الشركات المدرجة في سوق عمان المالي خلال الفترة الممتدة ما بين (2008-2016) من أجل الحصول على تقارير مدققي الحسابات الخارجيين في البيانات المالية لتلك الشركات، حيث تم الحصول على 226 قائمة مالية لشركات تلقت تقارير متحفظة خلال فترة الدراسة اعتمد منها 201 لغايات التحليل الإحصائي بسبب عدم توفر كافة البيانات المالية لباقي الشركات. كما تم إضافة بيانات أخرى عددها 191 تلقت تقارير غير متحفظة، ليصل المجموع إلى 392 تقرير. حيث يشترط تحليل الانحدار اللوجستي المستخدم في هذه الدراسة أن تكون عينة الدراسة قابلة للتقسيم إلى مجموعات وفقاً للمتغير التابع (شركات تلقت بياناتها المالية آراء متحفظة، أو غير متحفظة)، بحيث تتوفر بيانات عن متغيرات الدراسة في كل مجموعة للوصول لنتائج موثوقة.

مصادر جمع البيانات:

المصادر الأولية: اعتمدت هذه الدراسة على التقارير السنوية المنشورة للشركات المدرجة في بورصة عمان، وهيئة إيداع الأوراق المالية بهدف قياس المتغيرات المستقلة .

المصادر الثانوية: تم الاعتماد على الكتب والدوريات والأبحاث والدراسات السابقة والرسائل الجامعية والإنترنت، التي لها علاقة بموضوع الدراسة.

المعالجة الإحصائية:

تم استخدام البرنامج الإحصائي STATA لغايات التحليل الإحصائي بما في ذلك الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة مثل مقاييس النزعة المركزية (الوسط الحسابي)، ومقاييس الانحراف (الانحراف المعياري)، ومقاييس التشتت (أقل وأعلى قيمة). ولاختبار فرضيات الدراسة تم استخدام تحليل نموذج (الانحدار اللوجستي Logistic Regression)، والذي عادة ما يتم استخدامه عندما يكون المتغير التابع ثنائي القيمة (غير متصل). ويمتاز هذا التحليل على تحليل الانحدار الخطي في أنه لا يضع قيوداً على أنواع المتغيرات المستقلة، والتي يمكن لها أن تكون متصلة أو فئوية أو ثنائية أو خليط من الاثنين. كما أن تحليل الانحدار اللوجستي يعد أقل حساسية للانحرافات عن التوزيع الطبيعي للمتغيرات فهو لا يتطلب توزيعاً طبيعياً للمتغيرات المستقلة، ويتغلب على مشكلة عدم توافر الفروض التي يتطلبها تحليل الانحدار الخطي مما يجعله الأكثر ملاءمة في حالة أن يكون المتغير التابع ثنائي القيمة. كما أن تحليل الانحدار اللوجستي يساعد في معرفة قوة تأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع مما يسمح بمعرفة أي المتغيرات لها تأثير أكبر على المتغير التابع. كما أن نوع التقرير (البدايل المختلفة للرأي) تعتبر مستقلة عن بعضها، أي أن الظروف والأسباب التي تؤدي إلى إبداء الرأي المتحفظ تختلف عن تلك التي تؤدي إلى إبداء الرأي غير المتحفظ، وهذا ما يحقق متطلبات استخدام هذا النموذج من تحليل

الانحدار اللوجستي. كما يشترط تحليل الانحدار اللوجستي المستخدم في هذه الدراسة أن تكون عينة الدراسة قابلة للتقسيم إلى مجموعات وفقاً للمتغير التابع (شركات تلقت بياناتها رأي متحفظ، أو غير متحفظ) بحيث تتوفر بيانات في كل مجموعة للوصول لنتائج موثوقة (Freeze and Long: 2006, Field:2011)

التحليل الإحصائي ومناقشة النتائج:

الإحصاءات الوصفية لبيانات الدراسة:

وفي ما يلي عرض لنتائج التحليل الإحصائي الوصفي لمتغيرات الدراسة مبينا مقاييس النزعة المركزية (الوسط الحسابي)، ومقاييس الانحراف (الانحراف المعياري)، ومقاييس التشتت (أقل، وأعلى قيمة) لمتغيرات الدراسة. وتشتمل نتائج التحليل الوصفي من جزأين: الجزء الأول يبين الإحصاءات الوصفية لكامل عينة الدراسة، والبالغ عددها 392 شركة وكما هو مبين في الجدول رقم (1) ادناه. في حين يبين الجزء الثاني الإحصاءات الوصفية للشركات التي تلقت تقرير متحفظ والشركات التي تلقت تقرير غير متحفظ بشكل مستقل، ومقارنة الفروقات الإحصائية بينهما، والتعليق عليها لكل متغير على حدة.

جدول رقم (1) الإحصائيات الوصفية لمتغيرات الدراسة

stats	ROA	Debt	Ownership	Fees	Class	Turnover	Delay	Opinion
mean	-0.01	0.37	0.42	18377	0.42	0.52	71.92	0.51
min	-1.23	0.00	0.00	1250	0	0	2	0
max	0.35	2.28	0.99	160000	1	1	361	1
Sd.	0.15	0.30	0.27	20544	0.49	0.50	52.17	0.50

ربحية الشركات:

يتبين من خلال الجدول رقم (1)، أن متوسط الربحية المتمثلة بمعدل العائد على الأصول (ROA) كان سالب 0.01 (خسارة) وبانحراف معياري 0.15 في حين تراوحت القيمة العليا والدنيا لمعدل العائد على الأصول في الشركات المدرجة في بورصة عمان وضمن عينة الدراسة بين 0.36، وسالب 1.23 (خسارة). ولمعرفة أي الشركات كانت ربحيتها أعلى، تم تقسيم عينة الدراسة إلى مجموعتين: المجموعة الأولى الشركات التي تلقت بياناتها آراء متحفظة (Qualified) من قبل مدققي الحسابات الخارجيين، والمجموعة الثانية تلك الشركات التي تلقت بياناتها آراء غير متحفظة (Unqualified) من قبل مدققي الحسابات الخارجيين. حيث يبين الجدول رقم (2) نتائج التحليل الوصفي لربحية الشركات حسب المتغير التابع (متحفظ أو غير متحفظ).

الجدول رقم (2) التحليل الوصفي لربحية الشركات ورأي مدقق الحسابات الخارجي

Variable	opinion	Obs.	Mean	Sd.	Min	Max
ROA.	Qualified	201	-0.07	0.012	-1.23	0.35
	Unqualified	191	0.05	0.01	-0.08	0.36
Diff.			-0.12			
ROA. T= -9.41 sig. 0.00						

حيث يتبين من خلال الجدول رقم (2)، أن متوسط ربحية الشركات التي تلقت بياناتها المالية تقارير متحفظة كانت أقل من الشركات التي تلقت بياناتها المالية تقارير غير متحفظة (تقارير معيارية) (-0.07 و 0.05 على التوالي)، وبفارق معنوي مقداره (-0.12)، كما يتبين من الجدول رقم (2) أعلاه أن أعلى معدل عائد على الأصول (0.35) حيث كانت هذه الشركة من ضمن الشركات التي تلقت بياناتها المالية تقريراً غير متحفظ، في حين كان أدنى معدل عائد على الأصول (-1.23) وكانت هذه الشركة من ضمن الشركات التي تلقت بياناتها المالية تقريراً متحفظاً. وهذه النتائج تعطي دلالة أولية على أن ربحية الشركات التي تلقت بياناتها المالية آراء غير متحفظة كانت أعلى من ربحية الشركات التي تلقت بياناتها المالية آراء متحفظة من قبل مدققي الحسابات الخارجيين للشركات المدرجة في بورصة عمان.

مديونية الشركة:

يتبين من خلال الجدول رقم (1) أن متوسط المديونية للشركات المدرجة في بورصة عمان هي: 0.37 بانحراف معياري 0.3 في حين تراوحت القيمة العليا والدنيا لمديونية الشركات المدرجة في بورصة عمان وضمن عينة الدراسة بين (2.28 و 0.00). ولمعرفة أي الشركات كانت مديونيتها أعلى، تم تقسيم عينة الدراسة إلى مجموعتين: المجموعة الأولى الشركات التي تلقت بياناتها آراء متحفظة (Qualified)، والمجموعة الثانية تلك الشركات التي تلقت بياناتها آراء غير متحفظة (Unqualified). حيث يبين الجدول رقم (3) نتائج التحليل الوصفي لمديونية الشركات حسب المتغير التابع (متحفظ أو غير متحفظ).

الجدول رقم (3) التحليل الوصفي لمديونية الشركات ورأي مدقق الحسابات الخارجي.

variable	Opinion	Obs.	Mean	Sd.	Min	Max
	Qualified	201	0.44	0.02	0.02	2.28
Debt	Unquailed	191	0.29	0.02	0.00	0.94
Diff.			0.15			
DEBT. T=5.07 sig. 0.00						

حيث يتبين من خلال الجدول رقم (3)، أن متوسط مديونية الشركات التي تلقت تقارير متحفظة كانت أعلى من الشركات التي تلقت تقارير غير متحفظة (تقارير معيارية)، (0.44 و 0.29 على التوالي) وبفارق معنوي مقداره (0.15). كما يتبين من الجدول رقم (3) أن أعلى نسبة مديونية كانت (2.28)، وكانت هذه الشركة من ضمن الشركات التي تلقت بياناتها المالية رأي متحفظ. في حين كانت أدنى نسبة مديونية (0.00)، وكانت هذه الشركة من ضمن الشركات التي تلقت بياناتها المالية رأي غير متحفظ. وهذه النتائج تعطي دلالة أولية على أن مديونية الشركات التي تلقت بياناتها المالية

رأي متحفظ كانت أعلى من مديونية الشركات التي تلقت بياناتها المالية رأي غير متحفظ من قبل مدققي الحسابات الخارجيين للشركات المدرجة في بورصة عمان.

هيكل ملكية شركات العمل:

يتبين من الجدول رقم (1) أن متوسط هيكل ملكية للشركات المدرجة في بورصة عمان هي: 0.42، وبانحراف معياري 0.27، في حين تراوحت القيمة العليا والدنيا لهيكل ملكية الشركات المدرجة في بورصة عمان وضمن عينة الدراسة بين (0.99 و 0.00).

ولمعرفة أي الشركات كان هيكل الملكية فيها أعلى، تم تقسيم عينة الدراسة إلى مجموعتين: المجموعة الأولى الشركات التي تلقت بياناتها المالية رأي متحفظ (Qualified) من قبل مدققي الحسابات الخارجيين للشركات المدرجة في بورصة عمان، والمجموعة الثانية تلك الشركات التي تلقت بياناتها المالية رأي غير متحفظ (Unqualified) من قبل مدققي الحسابات الخارجيين للشركات المدرجة في بورصة عمان. حيث يبين الجدول رقم (4) نتائج التحليل الوصفي لهيكل ملكية الشركات حسب المتغير التابع (متحفظ أو غير متحفظ).

الجدول رقم (4) التحليل الوصفي لهيكل الملكية ورأي مدقق الحسابات الخارجي.

Variable	Opinion	Obs.	Mean	Sd.	Min	Max
	Qualified	201	0.37	0.26	0.01	0.97
Ownership	Unqualified	191	0.48	0.27	0.00	0.99
Diff.			-0.11			
T= -4.1715 sig. 0.00						

يتبين من خلال الجدول رقم (4) أن متوسط هيكل الملكية كان أقل في الشركات التي تلقت بياناتها المالية آراء متحفظة، مقارنة مع الشركات التي تلقت بياناتها المالية رأي غير متحفظ (0.37 و 0.48 على التوالي)، وبفارق معنوي مقداره (-0.11)، كما يتبين من الجدول رقم (4)، أن أعلى نسبة هيكل ملكية كانت (0.99)، وكانت في الشركات التي تلقت بياناتها المالية آراء غير متحفظة. وهذه النتائج تعطي دلالة أولية على أن متوسط نسبة الملكية لأعضاء مجلس الإدارة في الشركات التي تلقت بياناتها المالية رأي متحفظ، كانت أقل من متوسط نسبة الملكية لأعضاء مجلس الإدارة في الشركات التي تلقت بياناتها المالية رأي غير متحفظ من قبل مدققي الحسابات الخارجيين للشركات المدرجة في بورصة عمان.

أتعاب التدقيق:

يتبين من خلال الجدول رقم (1)، أن متوسط أتعاب التدقيق لمكاتب وشركات التدقيق التي قامت بتدقيق الشركات المدرجة في بورصة عمان المالي والموجودة في عينة الدراسة بلغت 18377 دينار، وبانحراف معياري 20544.7، في حين تراوحت القيمة العليا والدنيا لأتعاب تدقيق البيانات المالية لتلك الشركات المدرجة في بورصة عمان وضمن عينة الدراسة بين (160000 دينار، و 1250 دينار). ولمعرفة أي الشركات كانت أتعاب تدقيقها أعلى، تم تقسيم عينة الدراسة إلى مجموعتين: المجموعة الأولى الشركات التي تلقت بياناتها المالية آراء متحفظة (Qualified) من قبل مدققي الحسابات الخارجيين للشركات المدرجة في بورصة عمان، والمجموعة الثانية تلك الشركات التي تلقت بياناتها المالية آراء

غير متحفظة (Unqualified) من قبل مدققي الحسابات الخارجيين للشركات المدرجة في بورصة عمان. حيث يبين الجدول رقم (5) نتائج التحليل الوصفي لأتباع التدقيق حسب المتغير التابع (متحفظ أو غير متحفظ).

جدول رقم (5) التحليل الوصفي لأتباع التدقيق و رأي مدقق الحسابات الخارجي.

variable	Opinion	Obs.	Mean	Sd.	Min	Max
	Qualified	201	17426.98	14849.86	1250	78500
Fees	unqualified	191	19376.71	25189.77	2500	160000
DIFF.			-1949.73			
Lfees. T=-1.0601 sig.0.2898						

حيث يتبين من خلال الجدول رقم (5)، أن متوسط أتباع تدقيق البيانات المالية للشركات التي تلقت تقارير متحفظة كانت أقل من الشركات التي تلقت تقارير غير متحفظة (تقارير معيارية) (17426.98 و 19376.71 على التوالي)، ولكن بفارق غير معنوي مقداره (-1949.73)، كما يتبين من الجدول رقم (5) أن أعلى أتباع تدقيق هي (160000 دينار)، وكانت هذه الشركة من ضمن الشركات التي تلقت بياناتها المالية تقريراً غير متحفظ. في حين كانت أدنى أتباع تدقيق (1250 دينار)، وكانت هذه الشركة من ضمن الشركات التي تلقت بياناتها المالية تقريراً متحفظ. وهذه النتائج تعطي دلالة أولية على أن متوسط أتباع التدقيق كان أقل في الشركات التي تلقت بياناتها المالية رأي متحفظ، مقارنة في الشركات التي تلقت بياناتها المالية رأي غير متحفظ من قبل مدققي الحسابات الخارجيين للشركات المدرجة في بورصة عمان.

تصنيف شركة التدقيق:

يتبين من خلال الجدول رقم (1) أن متوسط تصنيف شركات التدقيق لعينة الدراسة بلغ 0.418367 وهذا مؤشر على أن الشركات التي دقت بياناتها المالية من قبل شركات التدقيق الكبرى (Big.4) ضمن عينة الدراسة كانت أقل من الشركات التي دقت بياناتها المالية من قبل شركات التدقيق الأخرى. وتم تقسيم عينة الدراسة إلى مجموعتين: المجموعة الأولى الشركات التي تلقت بياناتها رأي متحفظ من قبل مدققي الحسابات الخارجيين، والمجموعة الثانية تلك الشركات التي تلقت بياناتها رأي غير متحفظ من قبل مدققي الحسابات الخارجيين. حيث يبين الجدول رقم (6) نتائج التحليل الوصفي لتصنيف الشركات حسب المتغير التابع (متحفظ أو غير متحفظ).

جدول رقم (6) التحليل الوصفي لتصنيف شركات التدقيق ورأي مدقق الحسابات الخارجي

Variable	Opinion	Obs	Mean	Sd.	Min	Max
Class	Qualified	201	0.3731343	0.484845	0	1
	unqualified	191	0.4659686	0.5001515	0	1
Diff.			-0.0928343			
T=-1.8645 sig.0.0630						

حيث يتبين من خلال الجدول رقم (6)، أن متوسط تصنيف شركة التدقيق كان أعلى في الشركات التي تلقت بياناتها المالية رأي غير متحفظ، مقارنة بالشركات التي تلقت بياناتها المالية تقرير متحفظ، (0.4659686 و 0.3731343

على التوالي)، وبفارق غير معنوي (0.0928343). وهذه النتائج تعطي دلالة أولية (ولكن بحذر) على أن شركات التدقيق الكبرى (big.4)، أكثر ميلاً لإعطاء رأي غير متحفظ، مقارنة بشركات التدقيق الأخرى.

دوران المدقق:

لتفسير نتائج المتغير المستقل دوران شركة التدقيق تم استخدام متغير وهمي ثنائي: حيث أعطي (1) إذا تم تغيير شركة التدقيق لآخر خمس سنوات متتالية حتى تاريخ تدقيق البيانات المالية، و (0) إذا لم يتم تغيير شركة التدقيق في آخر 5 سنوات لغاية تدقيق البيانات المالية، حيث يتبين من خلال الجدول رقم (1) أن متوسط دوران شركة التدقيق كانت 0.52296 لعينة الدراسة، وبانحراف معياري بلغ 0.50011، وهذا مؤشر على ميل الشركات ضمن عينة الدراسة لتغيير مدقق الحسابات، ولقد تم تقسيم الشركات عينة الدراسة إلى مجموعتين: المجموعة الأولى الشركات التي تلقت بياناتها المالية آراء متحفظة من قبل مدققي الحسابات الخارجيين، والمجموعة الثانية تلك الشركات التي تلقت بياناتها المالية آراء غير متحفظة من قبل مدققي الحسابات الخارجيين. حيث يبين الجدول رقم (7) نتائج التحليل الوصفي لدوران المدقق ورأي مدقق الحسابات.

جدول رقم (7) التحليل الوصفي لدوران مدقق الحسابات الخارجي ورأي المدقق

variable	opinion	Obs.	Mean	Sd.	Min	Max
turnover	Qualified	201	0.71144279	0.4565172	0	1
	unqualified	191	0.2356021	0.4254898	0	1
Diff.			0.47584069			
T=10.5693 sig 0.0000						

يتبين من خلال الجدول رقم (7)، أن متوسط دوران شركات التدقيق كان أعلى في الشركات التي تلقت بياناتها المالية رأي متحفظ، مقارنة بالشركات التي تلقت بياناتها المالية رأي غير متحفظ (تقارير معيارية)، (0.71144279 و 0.2356021 على التوالي) وبفارق معنوي مقداره (0.4708656). وهذه النتيجة تعطي دلالة أولية على أن دوران شركة التدقيق يكون أكبر في الشركات التي تلقت بياناتها المالية رأي متحفظ مقارنة مع الشركات التي تلقت تقاريرها المالية رأي غير متحفظ.

التأخر في إصدار تقرير المدقق:

يتبين من خلال الجدول رقم (1) أن متوسط الفترة لإصدار تقرير مدقق الحسابات الخارجي فيما يخص عينة الدراسة بلغ 71.91582 يوم، وبانحراف معياري 52.17343، في حين تراوحت القيمة العليا والدنيا لمدة إصدار تقرير مدقق الحسابات الخارجي بين (361 يوماً و يومين). ولمعرفة أي الشركات تأخر إصدار تقرير المدقق لبياناتها أعلى، تم تقسيم عينة الدراسة إلى مجموعتين: المجموعة الأولى الشركات التي تلقت بياناتها المالية آراء متحفظة (Qualified)، من قبل مدققي الحسابات الخارجيين، والمجموعة الثانية تلك الشركات التي تلقت بياناتها آراء غير متحفظة (Unqualified). حيث

يبين الجدول رقم (8) نتائج التحليل الوصفي لتأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي حسب المتغير التابع (متحفظ أو غير متحفظ).

جدول رقم (8) تأخر إصدار التقرير ورأي مدقق الحسابات

variable	opinion	Obs.	Mean	Sd.	Min	Max
	Qualified	201	93.10945	63.11345	2	361
delay	unqualified	191	49.61257	20.82172	6	97
Diff.			43.49689			
T=9.2552 sig.0.0000						

يتبين من خلال الجدول رقم (8)، أن متوسط التأخر في إصدار تقرير مدقق الحسابات في الشركات التي تلقت بياناتها المالية تقارير متحفظة كانت أعلى من الشركات التي تلقت بياناتها المالية تقارير غير متحفظة (تقارير معيارية) (93.10945 يوم و 49.61257 يوم على التوالي) وبفارق معنوي مقداره (43.49689 يوم). كما يتبين من الجدول رقم (8) أن أعلى فترة لإصدار تقرير مدقق الحسابات الخارجي بلغت 361 يوم، وكانت هذه الشركة من ضمن الشركات التي تلقت بياناتها المالية رأي متحفظ، في حين كانت أعلى فترة في الشركات التي تلقت بياناتها المالية آراء غير متحفظة 97 يوم. وهذه النتائج تعطي دلالة أولية على أن الشركات التي تلقت بياناتها المالية رأي متحفظ كانت في الشركات التي تأخر فيها إصدار تقرير مدقق الحسابات، مقارنة بالشركات التي تلقت بياناتها المالية رأي غير متحفظ من قبل مدققي الحسابات الخارجيين للشركات المدرجة في بورصة عمان.

حجم الشركات (متغير ضابط):

يتبين من خلال الجدول رقم (1) أن متوسط حجم الشركات (مقاسا بأجمالي الأصول) المدرجة في بورصة عمان بلغ 131000،000 دينار، وبانحراف معياري 442000000، في حين تراوحت القيمة العليا والدنيا لحجم الشركات المدرجة في بورصة عمان وضمن عينة الدراسة بين (4099519696 دينار و 544249 دينار)، ولمعرفة أي الشركات كان حجم الشركات فيها أعلى، تم تقسيم عينة الدراسة إلى مجموعتين: المجموعة الأولى الشركات التي تلقت بياناتها المالية آراء متحفظة (Qualified) من قبل مدققي الحسابات الخارجيين للشركات المدرجة في بورصة عمان، والمجموعة الثانية تلك الشركات التي تلقت بياناتها المالية آراء غير متحفظة (Unqualified) من قبل مدققي الحسابات الخارجيين للشركات المدرجة في بورصة عمان. حيث يبين الجدول رقم (9) نتائج التحليل الوصفي لحجم الشركات حسب المتغير التابع (متحفظ أو غير متحفظ).

الجدول رقم (9) حجم الشركة ورأي مدقق الحسابات الخارجي

variable	Opinion	Obs.	Mean	Sd.	min	Max
	Qualified	201	000,100,93	2.7E+08	544249	1800000000
Size	Unqualified	191	000,000,171	5.6E+08	1195795	4099519696
Diff.			-900000,77			
Lsize. T=-10.5693 sig. 0.0000						

حيث يتبين من خلال الجدول رقم (9)، أن متوسط حجم الشركات التي تلقت بياناتها المالية تقارير متحفظة كانت أقل من حجم الشركات التي تلقت بياناتها المالية تقارير غير متحفظة (تقارير معيارية) (000,100,93 دينار و 000,000,171 دينار على التوالي)، وبفارق معنوي مقداره (77,900000-)، كما يتبين من الجدول رقم (9) أن أكبر حجم شركة (4099519696 دينار)، وكانت هذه الشركة من ضمن الشركات التي تلقت بياناتها المالية تقرير غير متحفظ. في حين كان أقل حجم شركة (544249 دينار)، وكانت هذه الشركة من ضمن الشركات التي تلقت بياناتها المالية آراء متحفظة، وهذه النتائج تعطي دلالة أولية على أن متوسط حجم الشركات التي تلقت بياناتها المالية آراء متحفظة كانت أقل حجماً مقارنة بالشركات التي تلقت بياناتها المالية آراء غير متحفظة.

قطاع الشركات (متغير ضابط): يتبين من خلال الجدول رقم (1)، أن متوسط القطاع غير الصناعي بلغ (0.73214) لعينة الدراسة وبانحراف معياري بلغ (0.443409)، وهذا مؤشر على أن غالبية الشركات كانت في القطاع غير الصناعي، ويبين الجدول رقم (10) نتائج التحليل الوصفي لقطاع العميل حسب رأي المدقق.

جدول رقم (10) التحليل الوصفي لقطاع شركة العميل ورأي مدقق الحسابات الخارجي

variable	Opinion	Obs.	Mean	Sd.	Min	Max
	Qualified	201	0.7512438	0.0305677	0	1
Sector.	Unqualified	191	0.7120419	0.0328504	0	1
Diff.			0.0392019			
T=0.8786 sig.0.3829						

حيث يتبين من خلال الجدول رقم (10)، أن متوسط القطاع غير الصناعي كان أعلى في الشركات التي تلقت بياناتها المالية رأي متحفظ، مقارنة بالشركات غير الصناعية التي تلقت بياناتها المالية رأي غير متحفظ (0.7512438 و 0.7120419 على التوالي) وبفارق غير معنوي (0.0392019) وهذه النتائج تعطي دلالة أولية (ولكن بحذر) أن شركات القطاع غير الصناعي أكثر ميلاً لأن يكون رأي مدقق الحسابات الخارجي في بياناتها المالية متحفظاً مقارنة بالشركات الصناعية.

نتائج تحليل الانحدار اللوجستي واختبار الفرضيات:

لا يتطلب تحليل الانحدار اللوجستي Logistic Regression، والذي عادة ما يتم استخدامه عندما يكون المتغير التابع غير متصل (متقطع)، الافتراضات التي يتطلبها تحليل الانحدار الخطي مثل التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة (Normal Distribution)، أو أن تكون العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع خطية Linearity (الفهود، 2014). إلا أن تحليل الانحدار اللوجستي يتطلب التحقق من عدم وجود ارتباط مرتفع بين المتغيرات المستقلة Multicollinearity حيث إن وجود الارتباط المرتفع بين المتغيرات المستقلة قد يؤدي إلى الحصول على تقديرات وتنبؤات غير موضوعية وقد يؤدي إلى تضخيم الخطأ الاحصائي (Field، 2011).

تم التحقق من عدم وجود ارتباط مرتفع بين المتغيرات المستقلة باستخدام معامل تضخم التباين (VIF) Variance Inflation Factor ومعامل التباين المسموح Tolerance. حيث يتبين من الجدول رقم (11) ادناه، أن قيم معامل تضخم التباين (VIF) لجميع المتغيرات المستقلة أقل من 10 وقيم التباين المسموح به Tolerance لجميع المتغيرات

المستقلة هي أكبر من 0.10 مما يشير إلى عدم وجود مشكلة الارتباط المرتفع بين المتغيرات المستقلة للدراسة (Hair, et al. 1998).

جدول رقم (11) اختبار معامل تضخم التباين والتباين المسموح به

Variables	VIF	Tolerance
Fees	2.39	0.418479
Size	2.33	0.428861
Debt	1.34	0.744017
Profitability	1.31	0.762602
Class	1.3	0.772157
Delay	1.24	0.808583
Turnover	1.13	0.882104
Ownership	1.08	0.923987
Sector	1.06	0.938972

ولمعرفة أثر العوامل المستقلة المتعلقة بشركة العميل (الربحية، والمديونية، وهيكل الملكية)، والعوامل المتعلقة بشركة التدقيق (تصنيف شركة التدقيق، وأتعاب التدقيق، ودوران المدقق، والتأخر في إصدار التقرير) على المتغير التابع (رأي مدقق الحسابات)، بدون العوامل الضابطة (حجم شركة العميل والقطاع الصناعي)، ومعرفة أثر تلك العوامل المتعلقة بشركة العميل، والعوامل المتعلقة بشركة التدقيق ولكن بوجود العوامل الضابطة، حيث تم إجراء تحليل الانحدار اللوجستي باستخدام نموذجي الدراسة المبيينين تالياً، ومقارنة النتائج بينهما واختيار النموذج الأفضل لاختبار الفرضيات.

أنموذج الانحدار اللوجستي رقم (1) (بدون المتغيرات الضابطة):

$OpinionDummy_{it}$

$$= \alpha + \beta_1 PROFITABILITY_{i,t} + \beta_2 DEPT_{i,t} + \beta_3 Ownership_{i,t} + \beta_4 IFEES_{i,t} + \beta_5 CLASS_{i,t} + \beta_6 TURNOVER_{i,t} + \beta_7 DELAY_{i,t} + \varepsilon_{it}$$

أنموذج الانحدار اللوجستي رقم (2) (بوجود المتغيرات الضابطة):-

$OpinionDummy_{it}$

$$= \alpha + \hat{\alpha}_1 PROFITABILITY_{i,t} + \hat{\alpha}_2 DEPT_{i,t} + \hat{\alpha}_3 Ownership_{i,t} + \hat{\alpha}_4 IFEES_{i,t} + \hat{\alpha}_5 CLASS_{i,t} + \hat{\alpha}_6 TURN_{i,t} + \hat{\alpha}_7 DELAY_{i,t} + \hat{\alpha}_8 SECTOR_{i,t} + \hat{\alpha}_9 SIZE_{i,t} + \varepsilon_{it}$$

نتائج اختبار نموذج الانحدار اللوجستي رقم (1) (بدون المتغيرات الضابطة)

الجدول رقم (12) يعكس نتائج اختبار نموذج الانحدار اللوجستي رقم (1) وفيما يلي تفسير النتائج:

$OpinionDummy_{it}$

$$= \alpha + \beta_1 PROFITABILITY_{i,t} + \beta_2 DEPT_{i,t} + \beta_3 Ownership_{i,t} + \beta_4 IFEES_{i,t} + \beta_5 CLASS_{i,t} + \beta_6 TURNOVER_{i,t} + \beta_7 DELAY_{i,t} + \varepsilon_{it}$$

أولاً: التحقق من ملائمة وجودة نموذج الدراسة رقم (1) Goodness Model of Fit

يتبين من خلال الجدول رقم (12) أن قيمة مربع كاي تساوي (296.25)، وبمستوى معنوية ($0.000 < value = 0.05P$)، مما يدل على أن المتغيرات المستقلة الموجودة في النموذج لها أهمية ذات دلالة إحصائية (معنوية)، في التنبؤ وتفسير المتغير التابع (رأي مدقق الحسابات). حيث تقابل قيمة مربع كاي في تحليل الانحدار اللوجستي قيمة F في تحليل الانحدار الخطي. كما بلغت قيمة ($pseudo R^2 = 0.5454$) والتي تقابل إلى حد ما قيمة R^2 في تحليل الانحدار الخطي (Field:2011 p. 265) وهذا مؤشر آخر على ملائمة النموذج وقدرته التفسيرية.

الجدول رقم (12) نتائج اختبار أنموذج الانحدار اللوجستي رقم (1) (بدون المتغيرات الضابطة)

Number of obs.		392		
LR chi ² (9)		296.25		
Prob. chi ²		0.0000		
Log likelihood	-123.461	pseudo R ²	0.5454	
Opinion	Coef. (B)	Z	Sig	Odds (B)
Profitability	-21.87359	-6.22	0.000	3.17e-10
Debt.	0.5961943	0.88	0.381	1.815198
Ownership.	-0.8329094	-1.30	0.195	0.4348325
L. Fees	0.4576662	1.78	0.075	1.580381
Class	-1.210811	-3.14	0.002	0.2979554
Turnover	1.116823	6.07	0.000	1.1204136
Delay	0.0516264	-2.51	0.000	1.052982

ثانياً: فحص اثر كل متغير مستقل على المتغير التابع

لمعرفة اثر كل متغير مستقل في أنموذج الانحدار اللوجستي والقوة التفسيرية له على رأي المدقق الخارجي، يتبين من خلال الجدول رقم (12)، أن قيمة معامل الانحدار اللوجستي (B coef.) لكل متغير مستقل، وهي تقابل قيمة B في تحليل الانحدار الخطي والتي يتم إدراجها في معادلة الانحدار، والدلالة الإحصائية، أو المعنوية (Sig. P-value) وقيمة نسبة الترجيح (B odds) لكل متغير. والقيمة الأخيرة هي مشابهة لمعامل الانحدار اللوجستي (B) إلا أنها أسهل للتفسير، حيث تعني احتمال حدوث المتغير التابع الذي أعطي رقم (1) (رأي متحفظ)، نتيجة للتغير في العامل المستقل بمقدار وحدة واحدة، بمعنى آخر هي عدد المرات التي يتوقع فيها أن يحدث رأي متحفظ مقارنة بالرأي الآخر، وهو الرأي غير المتحفظ، نتيجة للتغير في العامل المستقل بمقدار وحدة واحدة. بحيث إذا كانت قيمة (B Odds) أكبر من (1) فإن ذلك مؤشر على وجود علاقة طردية، بمعنى أنه كلما زاد المتغير المستقل فإن احتمالية حدوث المتغير التابع تزيد. في حين إذا كانت القيمة اقل من 1 تكون العلاقة عكسية، كما انه يساعد في ترتيب المتغيرات حسب الأهمية والتأثير على المتغير التابع.

حيث يتبين من خلال الجدول رقم (12) أن قيمة معامل الانحدار اللوجستي (B) لكل من العوامل المستقلة التالية كان له تأثير ذو دلالة إحصائية على رأي مدقق الحسابات ($P\text{-value} < 0.05$) وهي: ربحية شركة العميل، وتصنيف شركة التدقيق، ومعدل دوران المدقق، وتأخر صدور تقرير المدقق، في حين لم يكن هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لكل من مديونية شركة العميل وهيكل الملكية وأتعاب مدقق الحسابات على رأي مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في سوق بورصة عمان ($P\text{-value} > 0.05$).

وسيتم التعليق بشكل مفصل على نتائج التحليل الانحدار اللوجستي لاحقاً بعد الانتهاء من اختبار النموذج رقم (2).

نتائج اختبار أنموذج الانحدار اللوجستي رقم (2) (بوجود المتغيرات الضابطة)

الجدول رقم (13) يعكس نتائج اختبار أنموذج الانحدار اللوجستي رقم (2) وفيما يلي تفسير النتائج:

أولاً: التحقق من مدى ملائمة وجودة النموذج Goodness of Fit

تشير النتائج المبينة في الجدول رقم (13) أن ملائمة وقدرة النموذج على تفسير المتغير التابع قد تحسنت بعد إضافة المتغيرات الضابطة لنموذج الانحدار اللوجستي، مقارنة بنموذج الانحدار اللوجستي رقم (1)، حيث زادت قيمة مربع كاي لتصبح (329.79) وبمستوى معنوية ($P = 0.000 < 0.05$). كما زادت القدرة التفسيرية للعوامل المستقلة لتصبح قيمة $\text{pseudo } R^2$ (0.5961)، كما انخفضت قيمة log likelihood لتصبح (-109.692) وهذا مؤشر على أن جودة أنموذج الانحدار اللوجستي رقم (2)، أكثر ثباتاً وقدرة على التفسير والتنبؤ بالمتغير التابع Model Goodness of Fit. كما أن الدلالة الإحصائية للعديد من المتغيرات المستقلة في النموذج تحسنت، وبناء عليه سيتم اختبار فرضيات الدراسة باستخدام نتائج النموذج رقم (2).

الجدول رقم (13) نتائج اختبار أنموذج الانحدار اللوجستي رقم (2) (بوجود المتغيرات الضابطة)

Number of obs.		392
LR chi ² (9)		329.79
Prob. chi ²		0.0000
Log likelihood	-109.692	pseudo R ² 0.5961

	Coef. (B)	Z	Sig	odds ratio (B)
Profitability	-18.56251	-5.07	0.000	8.68e-09
Debt	2.24067	2.49	0.013	9.399622
Ownership	-0.7483415	-1.06	0.289	0.4731575
Fees	1.722826	4.02	0.000	5.60033
Class	-1.655816	-3.94	0.000	0.1909362
Turnover	2.19303	5.83	0.000	6.115782
Delay	0.0519984	6.14	0.000	1.053374
Sector	1.0600031	2.56	0.01	2.886461
Size	-1.036359	-4.44	0.000	0.3547434

ثانياً: فحص اثر كل متغير مستقل على المتغير التابع واختبار فرضيات الدراسة

وتشير النتائج المبينة في الجدول رقم (13) إلى أن جميع العوامل المستقلة كان لها تأثير ذو دلالة إحصائية على رأي مدقق الحسابات ($P\text{-value} < 0.05$)، ما عدا المتغير المستقل هيكل الملكية لشركة العميل ($P\text{-value} > 0.05$) حيث لم يكن له تأثير معنوي على رأي المدقق الخارجي. كما تشير قيم نسبة الترجيح odds ratio(B) المبينة في الجدول رقم (13)، إن ربحية شركة العميل تعتبر أهم عامل يساعد على التنبؤ برأي المدقق ($Odds(B) \text{ ratio} = 8.68e-09$)، يليها من حيث الأهمية على الترتيب المديونية، ثم دوران المدقق، ثم أتعاب المدقق، ثم التصنيف وأخيراً تأخر صدور التقرير. وسيتم فيما يلي اختبار فرضيات الدراسة ومناقشة النتائج.

اختبار الفرضيات:

الفرضية العدمية الأولى Ho1: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لنسبة ربحية شركة العميل على رأي مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان.

تشير النتائج المبينة في الجدول رقم (13) إلى وجود أثر عكسي ذو دلالة إحصائية لربحية شركة العميل على رأي مدقق الحسابات الخارجي ($B=-18.5625$)، $\text{sig} < 0.05$ ، كما أن قيمة نسبة الترجيح ($Odds(B) = 8.68e-09$) مؤشر على أنه كلما زادت ربحية شركة العميل فإن احتمالية أن يكون تقرير المدقق غير متحفظ تزيد بنسبة كبيرة. بمعنى آخر أنه كلما زادت ربحية شركة العميل فإن إمكانية (احتمالية) أن يكون رأي مدقق الحسابات متحفظ تكون ضئيلة جداً مقارنة بالشركات ذات الربحية المنخفضة، وبالتالي يمكن القول أنه كلما انخفضت ربحية الشركة الواقعة تحت التدقيق، كلما زاد احتمال أن يكون التقرير متحفظ. لذا تم رفض الفرضية العدمية أعلاه لصالح القبول بوجود تأثير ذو دلالة إحصائية لربحية شركة العميل على رأي مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان.

الفرضية العدمية الثانية Ho2: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمديونية شركة العميل على رأي مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان.

النتائج المبينة في الجدول رقم (13) تبين وجود أثر ذو دلالة إحصائية لمديونية شركة العميل على رأي مدقق الحسابات الخارجي ($B=2.2476$)، $\text{sig} < 0.05$ ، كما أن قيمة نسبة الترجيح ($\text{Odds}(B) = 9.399622$)، مؤشر على أنه كلما زادت مديونية شركة العميل فإن احتمالية أن يكون رأي المدقق متحفظ، تزيد 9 مرات من احتمالية الحصول على تقرير غير متحفظ. بمعنى أنه كلما زادت مديونية شركة العميل فإن إمكانية (احتمالية) أن يكون رأي مدقق الحسابات متحفظ تكون مرتفعة. لذا تم رفض الفرضية العدمية أعلاه والقبول بوجود تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية لمديونية شركة العميل على رأي مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان.

الفرضية العدمية الثالثة Ho3: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لهيكل ملكية شركة العميل على رأي مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان.

تشير النتائج المبينة في الجدول رقم (13)، إلى عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية لهيكل ملكية شركة العميل على رأي مدقق الحسابات ($B=-0.7483415$)، $\text{sig} > 0.05$ ، كما أن قيمة نسبة الترجيح ($\text{Odds}(B) = 0.4731575$)، ولكن على الرغم من عدم وجود دلالة إحصائية إلا أن اتجاه الأثر كان عكسي بمعنى أنه كلما زادت نسبة ملكية مجلس الإدارة فإن احتمالية أن يكون رأي مدقق الحسابات الخارجي غير متحفظ تزيد، ولكن هذا الاحتمال كان ضعيف وغير معنوي. وبالتالي تم قبول الفرضية العدمية أعلاه والتي تنص على عدم وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لهيكل ملكية شركة العميل على رأي مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان.

الفرضية العدمية الرابعة Ho4: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتصنيف شركة التدقيق على رأي مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان.

تفسير نتائج تحليل الانحدار اللوجستي بشكل صحيح يتطلب معرفة كيف تم قياس المتغيرات الثنائية. حيث تم قياس المتغير المستقل تصنيف شركة التدقيق كمتغير وهمي ثنائي أعطى (1) إذا كانت شركة التدقيق من الشركات الكبرى و (0) إذا لم تكن شركة التدقيق من ضمن الشركات الكبرى (Big 4). وتشير النتائج المبينة في الجدول رقم (13) إلى وجود أثر عكسي ذو دلالة إحصائية لتصنيف شركة التدقيق على رأي مدقق الحسابات الخارجي ($B=-1.655816$)، $\text{sig} < 0.05$ كما أن قيمة نسبة الترجيح ($\text{odds}(B) = 0.1909362$). وهذا مؤشر على أنه إذا كانت شركة التدقيق من ضمن شركات التدقيق الكبرى، فإن احتمالية أن يكون رأي المدقق متحفظ تكون ضعيفة (0.1909362)، وبالتالي تكون أكثر ميلا لإعطاء رأي غير متحفظ. بمعنى آخر إذا كانت شركة التدقيق ليست من ضمن شركات التدقيق الكبرى Big 4 تكون احتمالية أن يكون تقريرها متحفظ أعلى مقارنة بشركات التدقيق الكبرى (Big 4). وتفسير هذه النتيجة قد يعزى إلى أن الشركات المدققة من قبل شركات التدقيق الكبرى (Big 4) تمارس إدارة أرباح بشكل أقل من تلك الشركات المدققة من قبل شركات التدقيق التي ليست من ضمن الشركات الكبرى (Tendeloo & Vanstraelen:2005). وبناء على ذلك، تم رفض الفرضية العدمية أعلاه، والقبول بوجود أثر ذو دلالة إحصائية لتصنيف شركة التدقيق على رأي مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان.

الفرضية العدمية الخامسة Ho5: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لأتباع التدقيق على رأي مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان.

النتائج المبينة في الجدول رقم (13) تشير إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لأتباع التدقيق على رأي مدقق الحسابات ($B=1.722826$)، $\text{sig} < 0.05$ ، كما أن قيمة نسبة الترجيح ($\text{Odds}(B) = 5.60033$) وهذا مؤشر على أنه كلما زادت

أُتْعَاب التدقيق، فإن احتمالية أن يكون رأي المدقق متحفّظ، تكون 5.6 مره أكبر من احتمالية الحصول على تقرير غير متحفّظ. بمعنى أنه كلما زادت أُتْعَاب التدقيق، فإن إمكانية (احتمالية) أن يكون رأي مدقق الحسابات متحفّظ تكون عالية جداً. وبناء على ذلك تم رفض الفرضية العدمية والقبول بأنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لأُتْعَاب التدقيق على رأي مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان.

الفرضية العدمية السادسة: Ho6: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لدوران المدقق على رأي مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان.

تم استخدام متغير وهمي ثنائي لقياس دوران المدقق أعطي (1) إذا تم تغيير المدقق في آخر خمس سنوات و(0) إذا لم يتم تغييره في السنوات الخمس الأخيرة. وتشير النتائج المبينة في الجدول رقم (13)، إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لدوران شركة التدقيق على رأي مدقق الحسابات الخارجي ($B=2.19303$)، $\text{sig} < 0.05$ ، كما أن قيمة نسبة الترجيح ($\text{Odds} (B) = 6.115782$)، وهذا مؤشر على أنه كلما زاد دوران مدقق الحسابات فإن احتمالية/ إمكانية أن يكون رأي المدقق متحفّظ تكون أكبر بمقدار 6 مرات مقارنة بعدم تغيير المدقق الخارجي. بمعنى أنه كلما كان هناك دوران في شركة التدقيق، فإن إمكانية (احتمالية) أن يكون رأي مدقق الحسابات متحفّظ تكون عالية جداً. بمعنى أن ثبات شركة التدقيق في تدقيق شركة العميل يزيد من احتمالية الخروج برأي غير متحفّظ في البيانات المالية لشركة العميل. وبناء على ذلك تم رفض الفرضية العدمية والقبول بأنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لدوران مدقق الحسابات الخارجي على رأي مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة.

الفرضية العدمية السابعة Ho7: لا يوجد تأثير ذو دلالة لتأخر تقرير مدقق الحسابات على رأي مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان.

النتائج المبينة في الجدول رقم (13) تشير إلى وجود اثر ذو دلالة إحصائية لتأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي على رأي مدقق الحسابات الخارجي ($B=0.0519984$)، $\text{sig} < 0.05$ ، كما أن قيمة نسبة الترجيح ($\text{Odds} (B) = 1.053374$)، مؤشر على انه كلما تأخر صدور تقرير مدقق الحسابات الخارجي فان احتمالية ان يكون رأي المدقق متحفّظ تكون اكبر من احتمالية الحصول على تقرير غير متحفّظ. وبناء على النتيجة تم رفض الفرضية العدمية والقبول بوجود تأثير ذو دلالة لتأخر تقرير مدقق الحسابات على رأي مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان.

الاستنتاجات والتوصيات:

أولاً: تأثير العوامل المتعلقة بشركة العميل

بينت نتائج الدراسة الحالية أن ربحية ومديونية شركة العميل يعتبران أكثر العوامل تأثيراً على رأي مدقق الحسابات الخارجي في البيانات المالية للشركات المدرجة في بورصة عمان ، يليهما من حيث الأهمية دوران المدقق ثم أُتْعَاب ثم تصنيف شركة التدقيق وأخيراً تأخر صدور التقرير على التوالي. في حين لم يكن لهيكل الملكية المتمثل بـ (نسبة ملكية مجلس الإدارة) أثر ذو دلالة إحصائية على رأي مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان. إلا أن اتجاه التأثير كان عكسي مما يشير إلى أن زيادة نسبة هذه الملكية تؤدي إلى احتمالية أن يكون رأي مدقق الحسابات غير متحفّظ، ولكن هذا الاحتمال كان ضعيفاً، وقد يعزى سبب هذه النتيجة إلى احتمالية أن يكون تأثير زيادة نسبة هذه الملكية على تقرير مدقق الحسابات غير مباشر من خلال وجود عوامل وسيطة مثل إدارة الأرباح. حيث أشارت الدراسات السابقة

إلى أن للملكية الإدارية دور في الرقابة والحد من سلوك الإدارة في إدارة الأرباح، وبالتالي زيادة احتمالية إصدار تقرير غير متحفظ (الفضل وراضي، 2010)، فوجود مجلس إدارة يتمتع بملكية ونفوذ مرتفعين سوف يؤدي إلى ممارسة دور رقابي أكبر على المدير، وبالتالي الحد من التلاعب في البيانات المالية وزيادة احتمالية أن يكون تقرير مدقق الحسابات غير متحفظ (يوسف، 2012).

ثانياً: تأثير العوامل المتعلقة بشركة التدقيق

بينت نتائج الدراسة الحالية أن العوامل المتعلقة بشركة التدقيق جاءت في المرتبة الثانية من حيث الأهمية والتأثير على رأي مدقق الحسابات الخارجي في البيانات المالية للشركات المدرجة في بورصة عمان، بعد العوامل المتعلقة بشركة العميل (ربحية ومديونية شركة العميل). حيث كان ترتيبها حسب الأهمية: دوران المدقق ثم أتعاب التدقيق ثم تصنيف شركة التدقيق وأخيراً تأخر صدور التقرير على التوالي.

حيث بينت نتائج هذه الدراسة وجود تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية لدوران المدقق على رأي مدقق الحسابات الخارجي في البيانات المالية للشركات المدرجة في بورصة عمان. حيث أن دوران المدقق له تأثير إيجابي على إصدار تقرير متحفظ، في حين أن طول الفترة التعاقدية بين شركة التدقيق والشركة محل التدقيق تسهم في إصدار تقرير غير متحفظ. وتتفق هذه النتيجة مع ما تم الإشارة إليه سابقاً إلى أن طول فترة التعاقد ما بين مدقق الحسابات وشركة العميل قد يؤدي لأثار سلبية تؤثر على رأي مدقق الحسابات الخارجي. وتتفق أيضاً مع توصية قانون Sarbanes Oxley: 2002 بعدم السماح لشركة التدقيق بالاستمرار مع شركة العميل لأكثر من 5 سنوات لضمان موضوعية واستقلالية المدقق. إلا أن هذه النتيجة تتعارض مع دراسات أخرى أشارت إلى أنه ليس بالضرورة أن يكون لطول فترة التعاقد بين الطرفين أثر سلبي على جودة التدقيق. على العكس تماماً فقد يكون لقصر الفترة أثر عكسي على رأي مدقق الحسابات الخارجي لقلة خبرته في أعمال العميل، لأن أكبر حالات فشل التدقيق تكون خلال السنوات الأولى حيث أن المدقق قد لا يتمكن من معرفة طبيعة عمل شركة العميل. وبالتالي قد تحتوي البيانات المالية على تحريفات ولا يستطيع المدقق من اكتشافها. وبالتالي فإن الاحتفاظ بالعميل لفترة طويلة تزيد من احتمالية إصدار تقارير متحفظة. أي كلما زادت مدة الارتباط ما بين المدقق والشركة الواقعة تحت التدقيق كلما اكتسب المدقق خبرة ومعرفة بهذه الشركة، وبالتالي زادت قدرته على اكتشاف التلاعب في البيانات المالية (Ebrahim:2001، Vastraelen:2000).

كما بينت الدراسة وجود تأثير ذي دلالة إحصائية لأتعاب التدقيق على رأي مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان، حيث إن زيادة أتعاب شركة التدقيق يؤدي إلى زيادة احتمالية أن يكون رأي مدقق الحسابات متحفظ. وهذه النتيجة تتسجم مع ما تم الإشارة إليه سابقاً بأن الأتعاب التي يتقاضاها المدقق من المؤشرات على جودة عملية التدقيق في ظل التنافس الشديد بين المدققين، بمعنى إن قبول المدقق بأتعاب أقل من الآخرين لا يعتبر في حد ذاته غير أخلاقي، لكن الأمر حول مدى تأثير انخفاض الأتعاب على كفاءة أداء المدقق وعلى بذل العناية المهنية وذلك لأن المدقق يتأثر بالتكلفة والمنفعة عند تحديد كمية الأدلة المطلوبة.

وفيما يتعلق بتأثير تصنيف شركة التدقيق على رأي المدقق، بينت الدراسة وجود تأثير سلبي ذي دلالة إحصائية لتصنيف شركة التدقيق على رأي مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان. بمعنى أن شركات التدقيق الكبرى تكون أكثر ميلاً لإعطاء رأي غير متحفظ مقارنة بشركات التدقيق الأخرى. وتفسير هذه النتيجة قد يعزى إلى أن الشركات المدققة من قبل شركات التدقيق الكبرى (Big.4) تمارس إدارة أرباح بشكل أقل من تلك الشركات المدققة من قبل شركات التدقيق الأخرى (Tendeloo and Vanstraelen:2005). إلا أن هذه النتيجة لا تتفق مع الدراسات التي أشارت لوجود

تباين في مستوى جودة التدقيق بين شركات التدقيق الكبرى وشركات التدقيق الصغرى لصالح الشركات الكبرى التي تكون حريصة على سمعتها أكثر من الاحتفاظ بالعميل، وبالتالي تكون أكثر قدرة على اكتشاف التحريفات في القوائم المالية والإفصاح عن هذه التحريفات في تقريرها (Habib:2013، حميدات، 2002). كما بينت الدراسة وجود تأثير ذي دلالة إحصائية لتأخر إصدار تقرير مدقق الحسابات على رأي مدقق الحسابات الخارجي المتحفظ ولكن قوة التأثير واحتمالية حدوثه كان ضعيفا. بمعنى انه كلما تأخر المدقق في إصدار تقريره فانه يكون أكثر ميلا إلى إصدار تقرير متحفظ، وذلك لان تأخر صدور التقرير قد يعزى إلى كثرة المداولات والنقاشات بين المدقق ومعهدي البيانات المالية حول بعض الملاحظات التي تعتبر من العوامل التي تؤثر على إصدار التقرير المتحفظ.

التوصيات :

أولاً: أن تقوم شركات التدقيق بالتركيز عند تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 520 (الإجراءات التحليلية) على العوامل المرتبطة بشركة العميل وبالأخص الربحية والمديونية. حيث يعتبران من أهم العوامل التي تساعد المدقق على تكوين صورة أولية عن البيانات المالية ومعرفة الرأي الفني المتوقع في البيانات المالية. مما يساعد في تحديد نطاق التدقيق، وتخطيط عملية التدقيق في المراحل الأولية، وتكوين الرأي الصحيح عن البيانات المالية في المراحل النهائية بعد اكتمال عملية التدقيق. حيث إن الربحية المنخفضة والمديونية المرتفعة تعتبران من أهم الضغوطات التي تواجه إدارة شركة العميل للقيام بممارسات لإدارة الأرباح والتأثير على البيانات المالية، وهذا يتطلب من شركات التدقيق القيام بإجراءات إضافية لاكتشاف أية تجاوزات في البيانات المالية والخروج برأي فني صحيح.

ثانياً: أن يقوم المشرع الأردني بتنظيم مهنة تدقيق الحسابات في الأردن، من خلال اتخاذ الإجراءات المبينة تالياً، والكفيلة بضمان الموضوعية والاستقلالية لمدقق الحسابات الخارجي، وبالتالي جودة المخرج النهائي لعملية التدقيق، وهو الرأي الفني المحايد في البيانات المالية للشركات المدرجة في بورصة عمان:

أ- وضع آليات جديدة من قبل الجهات التنظيمية والتشريعية لتنظيم عملية الاختيار والتعاقد بين شركة التدقيق وشركة العميل لضمان دوران المدقق، وبالتالي موضوعيته واستقلاليته في إعطاء رأي فني محايد حول البيانات المالية لشركة العميل، بحيث لا يتم التعاقد بين شركة العميل وشركة التدقيق بطريقة مباشرة، وإنما من خلال جهة تنظيمية او مهنية، مثل جمعية المحاسبين القانونيين، تقوم باختيار شركة التدقيق وفقاً لآلية واضحة وشفافة، كما هو متبع في شركات التأمين على المركبات. كما ان التحقق من دوران المدقق له إيجابيات أخرى تشمل تخفيض حدة المنافسة بين شركات التدقيق. كما يوصي الباحثان في هذا المجال أيضاً وضع حد أعلى وكذلك حد أدنى لمدة التعاقد بين شركة التدقيق والعميل، وذلك لأن لطول فترة التعاقد تأثير على استقلالية مدقق الحسابات الخارجي، وبالتالي على رأيه الفني في البيانات المالية، كما أن لقصر المدة تأثير تأثير عكسي على رأي مدقق الحسابات الخارجي لقلة خبرته في أعمال العميل وبالتالي قدرته على اكتشاف التحريفات في القوائم المالية.

ب- ضرورة وضع آليات رقابية لضمان التزام مدقق الحسابات الخارجي بالحد الأدنى لأتعاب التدقيق؛ لأن التنازل عن الحد الأدنى للأتعاب المنصوص عليها في التشريعات يؤثر على مفهوم التكلفة والمنفعة لعملية التدقيق، وبالتالي على إجراءات التدقيق لخفض تكاليف عملية التدقيق مثل اختصار إجراءات عملية التدقيق، وخفض كمية أدلة التدقيق، وبالتالي التأثير على جودة عملية التدقيق.

ت- وضع آليات ضابطة لضمان التزام شركات التدقيق بإصدار تقرير المدقق الخارجي ضمن الفترة المحددة في القانون. حيث أوجب قانون الشركات الأردني لسنة (1997)، على الشركات الأردنية إصدار تقاريرها بما فيها تقرير مدقق الحسابات الخارجي بمدة لا تتجاوز الثلاثة أشهر من نهاية السنة المالية. إلا أن المشرع الأردني لم يضع حداً أدنى من الوقت لإصدار البيانات المالية، وبالتالي يوصي الباحث في هذا المجال أن يقوم المشرع أيضاً بوضع حد أدنى لإصدار التقارير حتى لا يصدر مدقق الحسابات الخارجي تقريره دون أخذ الوقت الكافي لدراسة مختلف الجوانب المادية التي تؤثر على البيانات المالية. حيث بينت نتائج الدراسة أن قيام بعض شركات التدقيق بإصدار تقرير مدقق الحسابات بعد يومين من انتهاء السنة المالية، في حين أن البعض الآخر أصدر التقرير بعد 361 يوماً من انتهاء السنة المالية.

ثالثاً: توصي الدراسة الباحثين والأكاديميين بضرورة إجراء دراسات مستقبلية أكثر شمولية متعددة المتغيرات Multivariate Studies تأخذ بعين الاعتبار أكبر عدد ممكن من المتغيرات التي قد تؤثر على رأي مدقق الحسابات الخارجي وذلك لفهم طبيعة العلاقات بين المتغيرات بشكل أفضل وخصوصاً عندما تكون نتائج الدراسات السابقة متعارضة. حيث إن غالبية الدراسات السابقة استخدمت نماذج بسيطة ثنائية المتغيرات Bivariate Models لدراسة أثر متغير أو متغيرين على رأي المدقق وقد تخرج الدراسة بوجود أثر لمتغير معين على رأي مدقق الحسابات في حين قد يتلشى هذا الأثر في حال تم استخدام نماذج شمولية متعددة المتغيرات. كما توصي البحوث المستقبلية بإضافة متغيرات وسيطة في نموذج الدراسة مثل: إدارة الأرباح واستقلالية المدقق وذلك لتوضيح النتائج المتعارضة للبحوث السابقة وتفسير طبيعة العلاقات والتأثير بين المتغيرات المستقلة والتابعة سواء كان التأثير مباشر أم غير مباشر من خلال المتغيرات الوسيطة.

المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية:

- أبو عجيله، عماد محمد و حمدان، علام (2010) " أثر جودة التدقيق في الحد من إدارة الأرباح: دليل من الأردن"، المجلة العربية للعلوم الإدارية، المجلد 17، العدد 2.
- جمعه، احمد حلمي (2009)، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث - الإطار الدولي - أدله ونتائج التدقيق، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان - الأردن.
- حجازي، قتيبة (2015)، "ألعاب التدقيق الخارجي ومحدداتها وجودة تدقيق الحسابات: دليل من الأردن"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا - الجامعة الأردنية، عمان - الأردن.
- حميدات، محمد محمود (2001)، "تقييم جودة تدقيق الحسابات في الأردن، والعوامل المحددة لها: دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية - جامعة اليرموك، اربد - الأردن.
- مشتهي ، صبري (2014) " تحليل العلاقة بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي وانعكاس ذلك على رأي مدقق الحسابات الخارجي"، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 22، العدد 2.
- النوايسة، محمد (2006) " العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات: دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن "، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 2، العدد 3.

- الذنيبات، علي (2017) تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق، الطبعة السادسة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
- الذنيبات، نواف (2011) "أثر الأداء المالي للشركات المدرجة في بورصة عمان على آراء مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن (دراسة تحليلية)"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية إدارة الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.
- الصحن، عبد الفتاح وكامل، سمير ودرويش، محمود (2000) المراجعة الخارجية (موضوعات متخصصة)، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر.
- الفضل، مؤيد محمد وراضي، نوال حربي (2010) "العلاقة بين الحاكمية المؤسسية وقيمة الشركة في ضوء نظرية الوكالة: دراسة حالة في الأردن"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 12، العدد 4.
- الفرهود، سهيلة حمود عبدالله (2014)، "استخدام الانحدار اللوجستي لدراسة العوامل المؤثرة على أداء الأسهم (دراسة تطبيقية على سوق الكويت للأوراق المالية)"، مجلة جامعة الأزهر للعلوم الطبيعية، العدد 16.
- يوسف، علي (2012) "أثر محددات هيكل الملكية في تحفظ التقارير المالية (دراسة تطبيقية)"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 28، العدد 1.

المراجع باللغة الإنجليزية:

- Abdoli, M. and Pourkaemi, A. (2014) "Effect Of Executive Board and Family Control on Audit Opinion", African Journal of Business management, Vol. 8, No. 18, pp. 810-815.
- Arens, A., Elde, R. J., and Beasley, M. (2015) Auditing and Assurance Services, 15th ed., Prentice-hall-New York.
- Caramanis, C. and Spathis, C. (2006) "Auditee and Audit Firm Characteristics as Determinants of Audit Qualification", Managerial Auditing Journal, Vol. 21, No. 9, pp. 905-920.
- Ebimobowei, Appan and Keretu, Oyadonghan (2011) "Mandatory Rotation of Auditors on Audit Quality, Cost and Independence in south-Nigeria", Un published master thesis, Yenagoa Bayelsa state University, Nigeia.
- Ebrahim, ahmed, (2001) "Auditing Quality, Auditor Tenure, Client Importance, and Earnings Management: An Additional Evidence", Working paper, Rutgers University, Available online at: ssrn.com
- Eng, L. and Mak, Y. (2003) "Corporate Governance and Voluntary Disclosure", Journal of Accounting and Public Policy, Vol. 22. No. 1.
- Field, A., (2011) Discovering Statistics Using SPSS For Windows-Advanced Techniques For Beginners, Sage: London.
- Freeze, J. and Long, J. S. (2006) Regression Models for Categorical Dependent Variables Using Stata, Stata Press: USA.
- Gaganis, C. (2007) "A multivariate analysis of the determinants of auditors' opinion on Asian banks", Journal of Modern Accounting and Auditing, Vol. 22 No.3, pp. 268-287.

- Habib, Ahsan (2013) "A meta-analysis of the determinants of modified opinion decision", Managerial Auditing Journal, Vol. 28, No.3, PP.184-216
- Hair, J., Anderson, R., Tatham, R. and Black, W., (1998), Multivariate Data Analysis, 5th edition, Prentice-Hall: USA.
- Heliodoro, P., Carreira, F. and Lopes, M. (2016) "The Change of Auditor: The Portuguese Case", Spanish Accounting Review, VOL.19, No. 2, pp.181-186.
- Knechel, W. R., Salterio, S. E. and Ballou, B. (2007) Auditing: Assurance and Risk, 3rd edition, Thomson South-western: USA.
- Louwers, Timothy (2005) Auditing and Assurance Services, First edition, MC Grow-Hill: UK.
- Masyitoh, O. and Adhariani, D. (2010) "The Analysis of Determinants of Going Concern Audit Reports", Journal of Modern Accounting and Auditing, Vol. 6, No. 4, pp. 26-37.
- Piot, C. and Janin, R. (2005) "Audit Quality and Earnings Management in France", Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=830484> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.830484>.
- Van Tendeloo, B. and Vanstraelen, A. (2005) "Earnings Management and Audit Quality in Europe: Evidence from the Private Client Segment Market", European Accounting Review, Vol. 17, No. 3, pp.447-469.
- Vanstraelen, A. (2000) "The Impact Of ReneWarble long term Audit Mandates on Audit Quality", European Accounting Review, Vol. 9, No. 3, pp. 419-442.

المراجع الإلكترونية:

مركز إيداع الأوراق المالية (2017)، <http://www.sdc.com.jo/arabic/index.php>

بورصة عمان <https://www.ase.com.jo/ar>