

أثر خصائص مجلس الإدارة على التكاليف اللزجة للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان: الدور المعدل لجودة التدقيق الخارجي

ديانته محمد طه*

د. عبد الله صلاح حردان**

تاريخ وصول البحث: 2023/12/2 م

تاريخ قبول البحث: 2024/1/24 م

الملخص

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر خصائص مجلس الإدارة الممثلة بكل من (حجم مجلس الإدارة، الفصل بين المهام، استقلالية مجلس الإدارة، عدد اجتماعات مجلس الإدارة، وتركز الملكية) على التكاليف اللزجة للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، والتعرف على أثر جودة التدقيق الخارجي كمتغير معدل في هذه العلاقة. ولتحقيق أهداف الدراسة تم جمع البيانات الأولية من التقارير السنوية والإيضاحات المنشورة للشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان، للفترة (2015-2019). بلغ مجتمع الدراسة (46) شركة صناعية، بينما تكونت عينة الدراسة من (38) شركة صناعية انطبقت عليها شروط الدراسة وبمجموع (190) مشاهدة خلال فترة الدراسة.

لقياس متغيرات الدراسة فقد تم قياس خصائص مجلس الإدارة بعدة طرق، بينما تم قياس لزوجة التكاليف باستخدام نموذج (ABJ)، وقياس جودة التدقيق الخارجي إذا تم استخدام أحد مكاتب التدقيق الأربعة الكبرى (Big4). ولتحليل البيانات تم استخدام عدد من أساليب الإحصاء الوصفي والتحليلي كالارتباط والمتوسطات والانحراف المعياري والانحدار المتعدد والهرمي التفاعلي. توصلت الدراسة إلى وجود أثر ذي دلالة إحصائية لخصائص مجلس الإدارة في التكاليف اللزجة في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان، ووجود أثر للدور المعدل لجودة التدقيق الخارجي على العلاقة بين خصائص مجلس الإدارة والتكاليف اللزجة. وعند دراسة خصائص مجلس الإدارة منفردة فقد أظهرت النتائج عدم وجود أثر لكل من حجم المجلس وعدد الاجتماعات في التكاليف اللزجة، ووجود أثر لكل من الفصل بين المهام واستقلالية مجلس الإدارة وتركز الملكية في التكاليف اللزجة.

أوصت الدراسة الجهات التنظيمية والرقابية بتنفيذ دورها الرقابي لزيادة التزام الشركات الصناعية بتعليمات هيئة الأوراق المالية فيما يتعلق بخصائص مجلس الإدارة، زيادة كفاءة المحاسبين لفهم السلوك اللزج للتكاليف والحد منه، وتعزيز دور التدقيق الخارجي من خلال رفع مستويات شركات التدقيق المحلية لتنافس الشركات العالمية.

الكلمات المفتاحية: خصائص مجلس الإدارة، التكاليف اللزجة، جودة التدقيق الخارجي، الشركات الصناعية الأردنية.

* باحثة.

** أستاذ مشارك، قسم المحاسبة، جامعة العلوم الإسلامية العالمية.

The Impact of Board Directors Characteristics on Sticky Costs at Manufacturing Companies Listed on Amman Stock Exchange: The Moderating Role of the External Audit Quality

Abstract

The study aimed to identify the impact of the characteristics of the board of directors represented by (size of the board of directors, separation of duties, independence of the board of directors, number of board meetings, and ownership concentration) on the sticky costs of the industrial companies listed on Amman Stock Exchange, and to identify the effect of the quality of external auditing as a moderating variable. To achieve the objectives of the study, primary data was collected from the annual reports and notes published by the Jordanian industrial companies listed on Amman Stock Exchange, for the period (2015-2019). The study population is (46) industrial companies, while the sample consisted of (38) industrial companies that met the conditions of the study, with a total of (190) observations during the study period. To measure the variables of the study, the characteristics of the board of directors were measured in several ways, while the stickiness of costs was measured using the (ABI) measurement model, and the quality of external auditing if the company used one of the (Big4) auditors. To analyze the data, several descriptive and analytical statistics methods were used such as correlation, means, standard deviation, multiple regression, and interactive hierarchical. The study concluded that there is a statistically significant impact of the characteristics of the board of directors on sticky costs in the Jordanian industrial companies listed on Amman Stock Exchange, and the existence of an effect of the modified role of the quality of external auditing on the relationship between the characteristics of the board of directors and sticky costs. When examining the characteristics of the board of directors individually, the results revealed that there is no impact of the size of the board and the number of its meetings on the sticky costs, but there is an impact of the separation of duties, the independence of the board of directors, and the concentration of ownership in the sticky costs.

The study recommended that regulatory and supervisory authorities activate their supervisory role to increase industrial companies' compliance with the instructions of the Securities Commission regarding the characteristics of the board of directors, increasing the efficiency of accountants to understand and reduce the sticky behavior of costs, and enhance the role of external audit by raising the levels of local auditing companies to compete with international companies.

Keywords: Board Directors Characteristics, Sticky Costs, External Audit Quality, Jordanian industrial companies

المقدمة:

لم تستطع النظم التقليدية المستخدمة لقياس وتفسير التكاليف تفسير ظاهرة التكاليف اللزجة، وهي التكاليف التي لا تستجيب بشكل متماثل مع التغير في حجم النشاط، وبما أن التكاليف تمثل أهم المعلومات التي تحتاجه الإدارة وأن مجلس الإدارة هو الهيئة العليا التي تحدد استراتيجية الشركة وتضع سياساتها بما يحقق أهدافها، فإن كفاءة مجلس الإدارة سيكون لها تأثير على التكاليف اللزجة وبالتالي على أداء الشركات، كما أن لجودة التدقيق دوراً في الرقابة على تصرفات الإدارة فيما يتعلق بتخفيض التكاليف اللزجة مما يعزز الثقة بالبيانات المالية. تبرز أهمية القطاع الصناعي في نسبة مساهمته من الناتج المحلي الإجمالي التي وصلت عام 2019 إلى 40%، كما يمثل القطاع الصناعي نحو 60% من إجمالي الاستثمارات التي تستفيد من قانون الاستثمار، وتسهم بشكل كبير في قوة الدينار الأردني، واستقرار سعر الصرف من خلال استكمال الاحتياطات الرسمية للمملكة بالعملات الأجنبية (غرفة صناعة الأردن، 2021).

تبرز الأهمية العلمية للدراسة في أنها تعتبر من أوائل الدراسات - حسب علم الباحثين- التي قامت باختبار أثر ثلاثة متغيرات: خصائص مجلس الإدارة والتكاليف اللزجة وجودة التدقيق الخارجي، مما يدعم المكتبة العربية والباحثين بهذا النوع من الدراسات، أما أهمية العملية فتبرز من أهمية القطاع الصناعي كونه أحد الركائز الأساسية في الاقتصاد الأردني، حيث توصلت العديد من الدراسات إلى أن هذا القطاع قد شهد لزوجة كبيرة في تكاليفه مقارنة بالقطاعات الأخرى، لذلك فإن نتائج هذه الدراسة قد تساعد الجهات القائمة على الحوكمة لاتخاذ التشريعات اللازمة لوضع آليات الحوكمة التي تحد من تأثير خصائص مجلس الإدارة في لزوجة التكاليف.

لذا فإن هذه الدراسة تهدف إلى البحث في أثر خصائص مجلس الإدارة المتمثلة في (حجم مجلس الإدارة، الفصل بين المهام، استقلالية المجلس، عدد الاجتماعات، تركيز الملكية) في التكاليف اللزجة للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، وأثر جودة التدقيق الخارجي على العلاقة بين خصائص مجلس الإدارة والتكاليف اللزجة.

مشكلة الدراسة:

تستلزم حدة المنافسة البحث في التأثير المحتمل لخصائص مجلس الإدارة في التكاليف اللزجة، حيث أكدت بعض الدراسات أن الإدارة هي المحرك الأساسي لظاهرة التكاليف اللزجة (يوسف، 2019)، لذا جاءت هذه الدراسة لتتناول تأثير خصائص مجلس الإدارة في التكاليف

اللزجة في ضوء الدور المعدل لجودة التدقيق الخارجي للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، ومما تقدم يمكن صياغة مشكلة الدراسة بالسؤالين التاليين:

السؤال الرئيسي الأول:

هل لخصائص مجلس الإدارة أثر في التكاليف اللزجة للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان؟

ويتفرع من السؤال الرئيسي الأول الأسئلة الفرعية الآتية:

1- هل لحجم مجلس الإدارة أثر في التكاليف اللزجة للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان؟

2- هل للفصل بين المهام أثر في التكاليف اللزجة للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان؟

3- هل لاستقلالية مجلس الإدارة أثر في التكاليف اللزجة للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان؟

4- هل لعدد اجتماعات مجلس الإدارة أثر في التكاليف اللزجة للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان؟

5- هل لتركز الملكية أثر في التكاليف اللزجة للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان؟

السؤال الرئيسي الثاني:

هل لجودة التدقيق الخارجي أثر على العلاقة بين خصائص مجلس الإدارة والتكاليف اللزجة للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان؟

أهمية الدراسة:

تبرز أهمية الدراسة في بعدين: العلمي والعملي؛ فمن جانب الأهمية العلمية للدراسة فقد أضافت للأدبيات المحاسبية أثر ثلاثة متغيرات: خصائص مجلس الإدارة والتكاليف اللزجة وجودة التدقيق الخارجي.

وتبرز أهمية الدراسة من ناحية عملية من أهمية القطاع الصناعي كونه أحد الركائز الأساسية في الاقتصاد الأردني، لذلك فإن هذه الدراسة قد تساهم في الحصول على نتائج تمكن مجلس الإدارة من القيام بدور أكثر فاعلية لاتخاذ قرارات استراتيجية رقابية تحمي مصالح الأطراف المختلفة وتحقق الأهداف المحددة.

أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

الهدف الرئيسي الأول:

التعرف على أثر خصائص مجلس الإدارة في التكاليف اللزجة للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

ويتفرع عن الهدف الرئيسي الأول الأهداف الفرعية التالية:

1- التعرف على أثر حجم مجلس الإدارة في التكاليف اللزجة للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

2- التعرف على أثر الفصل بين المهام في التكاليف اللزجة للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

3- التعرف على أثر استقلالية مجلس الإدارة في التكاليف اللزجة للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

4- التعرف على أثر عدد اجتماعات مجلس الإدارة في التكاليف اللزجة للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

5- التعرف على أثر تركيز الملكية في التكاليف اللزجة للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

الهدف الرئيسي الثاني:

التعرف على أثر جودة التدقيق الخارجي في العلاقة بين خصائص مجلس الإدارة والتكاليف اللزجة للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

فرضيات الدراسة:

بنيت الدراسة على فرضيتين رئيسيتين وعلى النحو الآتي:

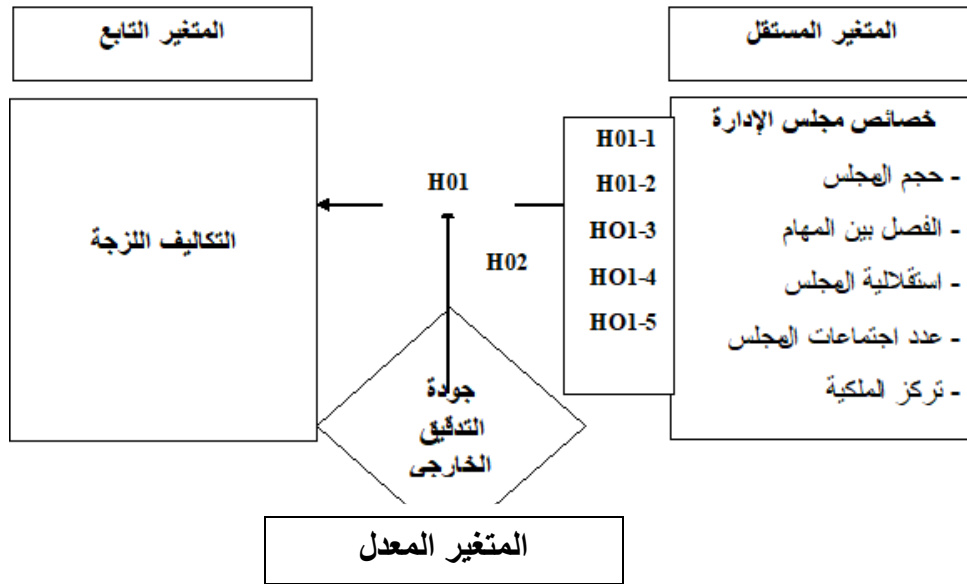
الفرضية الرئيسية الأولى:

$H01$: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لخصائص مجلس الإدارة في التكاليف اللزجة للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

وتتفرع من الفرضية الرئيسية الأولى الفرضيات الفرعية التالية:

$H01-1$: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لحجم مجلس الإدارة في التكاليف اللزجة للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

- H01-2: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) للفصل بين المهام في التكاليف اللزجة للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.
- H01-3: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لاستقلالية مجلس الإدارة في التكاليف اللزجة للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.
- H01-4: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لعدد اجتماعات مجلس الإدارة في التكاليف اللزجة للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.
- H01-5: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتركز الملكية في التكاليف اللزجة للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.
- الفرضية الرئيسية الثانية:
- H02: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لجودة التدقيق الخارجي في العلاقة بين خصائص مجلس الإدارة والتكاليف اللزجة للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.
- أنموذج الدراسة



الشكل (1-1): أنموذج الدراسة:

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على الدراسات التالية: سرور وشوقي (2022)، الصغير (2019) وفودة (2020).

الإطار النظري:

يتناول الإطار النظري كل من التكاليف اللزجة ومجلس الإدارة وجودة التدقيق الخارجي كما يلي:

التكاليف اللزجة:

يفسر المدخل التقليدي للتكاليف التغير في سلوك التكاليف على أساس التغير في حجم النشاط، وظل هذا المدخل مسيطرًا على الفكر والتطبيق المحاسبي لفترات طويلة إلى أن جاءت دراسات تنتقد هذا الافتراض وتشير إلى وجود عوامل أخرى تؤثر في سلوك التكاليف ومنها دراسة (Marom, 1991) التي تعد من أوائل الدراسات التي عرضت مفهوم عدم تماثل سلوك التكلفة (يوسف، 2019). ودراسة (Noreen & Staterstorn, 1994) المعنونة "هل التكاليف الفوقية اللزجة تتناسب مع النشاط" دراسة تطبيقية تضمنت عينة من مئة مستشفى في أمريكا وتوصلت إلى أن التكاليف والمصاريف لا تستجيب للتغيرات التي تحدث على حجم النشاط بالارتفاع أو الانخفاض وأن العلاقة ما بين سلوك التكاليف وحجم النشاط لم يأخذ المنحنى الخطي. وفي ذات الاتجاه جاءت دراسة (Anderson et al. 2003) التي قدمت تحليلاً لسلوك التكاليف وتوصلت إلى أن التكلفة يصبح سلوكها لزجاً عندما يكون معدل الزيادة في التكاليف عند زيادة حجم النشاط أكبر من معدل انخفاضها وذلك عند انخفاض مستوى النشاط. فقد توصلت إلى أن التكاليف البيعية والإدارية والعمومية تزيد بنسبه 55% عند زيادة المبيعات بنسبة 1% ولكنها تنخفض بنسبة 36% لكل انخفاض في المبيعات بنسبة 1%، وكانت المساهمة الرئيسية لهذه الدراسة أنها قامت بشرح التكاليف وفقاً لسلوك الإداري والاعتبارات الشخصية، واقترحت الدراسة أنموذج (ABJ) كأنموذج بديل لقياس سلوك التكاليف بدلا عن الأنموذج التقليدي الذي يرتبط بحجم النشاط (رضا ويعقوب وعبد الأئمة، 2019).

تؤدي الإدارة دوراً مهماً في قرار المفاضلة بين الاحتفاظ بالموارد غير المستغلة أو الاستغناء عنها وقت انخفاض حجم الطلب مما يؤثر في سلوك التكلفة، فحاجة الإدارة لتجنب الخسائر أو تجنب المستوى المنخفض من الأرباح أو مقابلة توقعات المحللين من شأنه أن يدفعها إلى المسارعة للتخلص من الموارد الراكدة عند انخفاض الطلب مما يخفض من درجة لزوجة التكاليف

(عرفات، 2020)، بينما تحدث لزوجة التكاليف عندما تقرر الإدارة الاحتفاظ بالموارد غير المستغلة رغم انخفاض الطلب (الصغير، 2019) مما يعرض الشركة للمخاطر، لذلك يوجد ارتباط بين السلوك اللزج للتكلفة والمخاطر؛ فكلما زادت درجة لزوجة التكاليف زادت مستويات المخاطر (Yao, 2018)، وكذلك تعاني الشركات من لزوجة التكاليف عندما تنخفض الإيرادات حيث تواجه خطراً أكبر يتمثل في صعوبة تحقيق الأداء التشغيلي وبالتالي تزداد احتمالية تعرضها للخسائر (Tang, 2020) مما يضعف المنافسة ويؤثر سلباً على الأرباح. وفي الأردن بينت بعض الدراسات شيوع ظاهرة السلوك اللزج في الشركات الصناعية (مغيض والعيسى 2017). يعتبر القرار الإداري هو المحرك الرئيسي لسلوك التكلفة اللزجة ويتأثر هذا القرار بمجموعة من العوامل الداخلية والخارجية، ومن العوامل التي تحد من السلوك اللزج للتكاليف نظام الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات وعوامل أخرى.

يتألف نظام الرقابة الداخلية من مجموعة الإجراءات والوسائل التي تتبناها إدارة الشركة لغرض حماية الموجودات والاطمئنان إلى دقة البيانات المحاسبية الإحصائية وتحقيق الكفاءة الإنتاجية القصوى وضمان تمسك الموظفين بالسياسات والخطط الإدارية المرسومة (حسن، 2019). تتأثر درجة لزوجة التكاليف بقوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية، فتقل درجة اللزوجة في الشركات ذات نظام الرقابة القوي، حيث يتحقق المدقق الخارجي من متانة وقوة نظام الرقابة الداخلي. كما أن حوكمة الشركات تخفض من السلوك اللزج للتكاليف من خلال جعل التكاليف أقرب إلى مستوياتها المثلى، ولكن درجة تأثيرها تختلف حسب إذا كانت هذه الشركات تخضع لنظام حوكمة أكثر صرامة يعمل على ضبط الأداء الضعيف وتعظيم مصالح المساهمين (عبيد الله، 2018)، أي أن قوة قواعد الحوكمة المطبقة في الشركات يمكن أن تقيد من سلوك المصلحة الذاتية للإدارة وتساعد على المراقبة الفعالة، ما يقلل من درجة لزوجة التكاليف.

مجلس الإدارة:

وضعت قواعد الحوكمة لضبط سلوك الإدارة ومنع التلاعب وتحديد المسؤوليات والواجبات حماية للمساهمين وأصحاب المصالح. تدار أعمال الشركات المساهمة من قبل مجلس إدارة منتخب من قبل الهيئة العامة يتولى الرقابة على نشاط الإدارة للتأكد من تحقيقها لأهداف المالكين. يتكون المجلس من أعضاء تنفيذيين وغير تنفيذيين ومستقلين على أن يكون ثلث أعضاء المجلس على الأقل مستقلين، وتنبتق عنه مجموعة لجان كلجنة التدقيق والمكافآت والتعيينات،

- وعليه بذل العناية المهنية اللازمة بما يحقق مصلحة الشركة وأهدافها وغاياتها، ولا يجوز الجمع بين منصب رئيس المجلس وأي منصب تنفيذي آخر في الشركة، ويمكن اعتبار الفصل بين المنصبين من ممارسات الحوكمة الجيدة التي تساعد في تحقيق التوازن المناسب في السلطة وزيادة المسائلة، وتحسين قدرة المجلس على اتخاذ القرارات بشكل مستقل (هيئة الأوراق المالية، 2017). يتولى المجلس مجموعة من المسؤوليات، ومن أهمها (هيئة الأوراق المالية، 2017):
- وضع الاستراتيجيات والسياسات والخطط والإجراءات التي من شأنها تحقيق مصلحة الشركة وأهدافها وتعظيم حقوق مساهميها وخدمة المجتمع المحلي.
 - وضع سياسة إدارة المخاطر التي قد تواجهها الشركة.
 - تنظيم الأمور المالية والمحاسبية والإدارية للشركة بموجب أنظمة داخلية خاصة وإعداد التقارير المالية.
 - وضع سياسة الإفصاح والشفافية الخاصة بالشركة ومتابعة تطبيقها وفقا لمتطلبات الجهات الرقابية والتشريعات النافذة.
 - اتخاذ الخطوات الكفيلة بتحقيق الرقابة الداخلية على سير العمل في الشركة بما في ذلك إنشاء وحدة خاصة للرقابة والتدقيق الداخلي تكون مهمتها التأكد من الالتزام بتطبيق أحكام التشريعات النافذة ومتطلبات الجهات الرقابية والأنظمة الداخلية والسياسات والخطط والإجراءات التي يضعها مجلس الإدارة.
 - مراجعة وتقييم أداء الإدارة التنفيذية في الشركة ومدى تطبيقها للاستراتيجيات والسياسات والخطط والإجراءات الموضوعة.
 - يتمتع مجلس الإدارة بمجموعة من الخصائص التي تمكنه من أداء مهامه وتحد من تعارض المصالح، وقد اعتمدت الدراسة خمسة خصائص مكونة من حجم مجلس الإدارة والفصل بين المهام واستقلالية المجلس وعدد اجتماعاته وتركز الملكية.
 - حجم مجلس الإدارة:
 - يمثل مجلس الإدارة عدد الأعضاء الذين يتولون مهام إدارة الشركة، وبحسب تعليمات الحاكمية المؤسسية للشركات المساهمة المدرجة يتولى إدارة الشركة مجلس إدارة لا يقل عدد أعضائه عن خمسة ولا يزيد عن ثلاثة عشر عضوا وفقا لما يحدده نظام الشركة ويتم انتخابهم وفق أسلوب التصويت التراكمي من قبل الهيئة العامة للشركة بالاقتراع السري (هيئة الأوراق

(المالية، 2017). أما من حيث علاقة حجم مجلس الإدارة بالتكاليف اللزجة، فإنه قد يكون لحجم المجلس تأثير في السلوك اللزج للتكاليف (Ibrahim, 2018).

- الفصل بين المهام:

وهو أن يتولى نفس الشخص منصبين في ذات الوقت: المدير التنفيذي ورئيس مجلس الإدارة، وبحسب تعليمات الحاكمية المؤسسية للشركات فإنه لا يجوز الجمع بين هذين المنصبين في شخص واحد (هيئة الأوراق المالية، 2017)، يحقق هذا الفصل استقلالية مجلس الإدارة ويضمن المساهمين وأصحاب المصالح على مصالحهم في الشركة، بينما الجمع بين هذه المهام له تأثير سلبي على أداء الشركة (يوسنة، 2018).

- استقلالية مجلس الإدارة:

العضو المستقل هو ذلك العضو الذي لا تربطه بالشركة أو بأي عضو من أعضاء مجلس الإدارة أو موظفي الإدارة التنفيذية العليا أو بأي شركة حليفة أو تابعة أو بمدقق حسابات الشركة الخارجي أي مصلحة مادية، أو علاقة تتعلق بملكيتها لأسهم في الشركة قد يتكون في ظلها شبهة أو منفعة سواء مادية أو معنوية، قد تؤدي إلى التأثير على قراراته أو استغلاله لمنصبه في الشركة، يجب أن يكون ثلث أعضاء مجلس الإدارة على الأقل من الأعضاء المستقلين (هيئة الأوراق المالية، 2017)، فاستقلالية مجلس الإدارة تخوله القيام بأداء مهامه على أكمل وجه وتحد من التلاعب بالحسابات ويساعد الإدارة على اتخاذ القرارات الملائمة لتخفيض لزوجة التكاليف، وكلما ارتفعت نسبة الاستقلالية انخفضت التكاليف اللزجة (عبيد الله، 2018).

- عدد اجتماعات مجلس الإدارة:

يعقد المجلس اجتماعاً واحداً على الأقل كل شهرين؛ بحيث لا يقل عدد الاجتماعات عن ستة اجتماعات خلال السنة المالية، ويتم الإفصاح عن عدد الاجتماعات في التقرير السنوي للشركة (هيئة الأوراق المالية، 2017). تهدف الاجتماعات الدورية للمجلس إلى ضمان قيام المجلس بمهامه لتحقيق أهداف الشركة. ولكن إلى أي مدى يساعد زيادة عدد الاجتماعات على اتخاذ القرارات التي من شأنها تخفيض التكاليف اللزجة وبالتالي تحقيق أهداف وغايات الشركة، بعض الأبحاث توصلت إلى انخفاض لزوجة التكاليف مع زيادة عدد هذه الاجتماعات (عبيد الله وبارومة وعجوة، 2018).

- تركيز الملكية:

وتشير إلى تركيز ملكية الشركة في يد عدد محدود من المساهمين تتجاوز نسبة تملكهم (5%) مما يؤثر في إدارة الشركة وتوجيه سياساتها المالية والتشغيلية، بينما يحدث التشتت في الملكية عندما تكون ملكية الشركة بيد مساهمين يمتلك منهم أقل من (5%) من أسهم الشركة (هيئة الأوراق المالية، 2017). التركيز في الملكية قد يكون له تأثير هام على العلاقة بين التكاليف اللزجة ومخاطر الشركات، لأنه في ظل سيطرة كبار المساهمين ستتخذ قرارات تحد من التكاليف اللزجة، ومن جانب آخر قد تتخذ قرارات تحقق مصالحهم الخاصة وتؤدي إلى الأضرار بالشركة مما يرفع من مستوى التكاليف اللزجة وبالتالي فستواجه الشركات أخطاراً أعلى (Yao, 2018).

جودة التدقيق الخارجي:

الجهة المسؤولة عن سلامة وصحة البيانات المالية هي الإدارة، ونظراً للفجوة الزمانية والمكانية بين الإدارة والمالكين كان لا بد من مدقق خارجي يتمتع بالاستقلالية والحيادية لتقليص هذه الفجوة وتعزيز موثوقية هذه البيانات.

التدقيق هو عملية تجميع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد والتقرير عن درجة المطابقة بين المعلومات والمعايير المحددة مسبقاً يقوم بها شخص مستقل وكفؤ. (Arens, et al., 2017). يتولى المدقق فحص البيانات المالية المعدة من قبل الإدارة والتحقق من عدالة القوائم المالية وخلوها من الانحرافات المادية وأنه قد تم إعدادها وفق المعايير الدولية ثم توصيلها للأطراف المعنية. ومجلس الإدارة معني بجودة التدقيق للتأكد من جودة البيانات المالية لاستخدامها في الرقابة على الإدارة والحد من القرارات التي من شأنها أن تزيد من ظاهرة السلوك اللزج للتكاليف. يشير مصطلح جودة التدقيق إلى العناصر الأساسية التي تخلق بيئة تزيد من احتمالية إجراء عمليات التدقيق على أساس ثابت (IAASB, 2014)، التي قد تؤدي إلى تخفيض السلوك اللزج للتكاليف (Muluk et al. 2019). من المقاييس المستخدمة لقياس جودة التدقيق: تعاقب الشركات مع شركات التدقيق الأربعة الكبرى (Big4) لتدقيق حساباتها (Che, Hope & Langli. 2019).

الدراسات السابقة:

تناول البحث عدد من الدراسات ذات الصلة مرتبة ترتيباً زمنياً من الأحدث وعلى النحو التالي: هدفت دراسة (Li, Zhang. (2023 إلى بيان تأثير أنواع المدقق الخارجي على التكاليف اللزجة باعتباره جزءاً مهماً من حوكمة الشركات. تكونت العينة النهائية من 18734 مشاهدة خلال الفترة 2011 إلى 2019. أظهرت النتائج أن ارتباط الشركات بشركات التدقيق الكبرى "Big 4" لتدقيق حساباتها سيقول من لزوجة التكلفة، حيث تبين وجود تأثير للتدقيق الخارجي على

لزوجة التكلفة مما يثبت ارتفاع جودة التدقيق في الشركات الصينية. أوصت الدراسة بضرورة زيادة التركيز على التدقيق الخارجي لما له من آثار إيجابية في تخفيض التكاليف اللزجة. أما دراسة Restuti et al. (2022) فقد هدفت اختبار سلوك التكاليف اللزجة تحت مستويات القدرات الإدارية المختلفة لعينة مكونة من 19612 شركة مدرجة في خمس دول من رابطة دول جنوب آسيا (إندونيسيا، ماليزيا، الفلبين، تايلاند، فيتنام) خلال الفترة 2013 إلى 2019. توصلت الدراسة إلى أن الشركات التي يقودها مديريين ذوي قدرات إدارية أقل كفاءة تظهر لزوجة في تكاليفها لعدم قدرتهم على إدارة الموارد بكفاءة، ذلك أن شركات الآسيان في الغالب عائلية وبالتالي تميل إلى توظيف مديريين بقدرات أقل لأنهم يعطون لأنفسهم الأولوية للإدارة. أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بقدرات الإدارات كونها تؤدي دورًا مهمًا في قرارات إدارة الموارد بشكل كفؤ.

دراسة AbedelMajeid&El- Deeb (2021) سعت إلى التعرف على تأثير خصائص مجلس الإدارة والمتمثلة في (حجم المجلس واستقلاليته والجمع بين مناصبي رئيس مجلس الإدارة وأي منصب تنفيذي "الجمع بين المهام") على التكاليف اللزجة في الشركات الصناعية المصرية، وذلك لعينة مكونة من 41 شركة مصرية نشطة مدرجة في البورصة المصرية خلال الفترة 2015 إلى 2019. توصلت الدراسة إلى أن لخصائص مجلس الإدارة تأثير في السلوك اللزج للتكاليف، وأن لكل من الاستقلالية وحجم مجلس الإدارة والجمع بين المهام تأثيرًا إيجابيًا على تخفيض التكاليف اللزجة. أوصت الدراسة بضرورة وجود حوكمة رشيدة للشركات تساهم في تقليل التلاعب وبالتالي خفض لزوجة التكاليف في الشركات.

ودراسة عرفات (2020) اختبرت أثر آليات حوكمة الشركات لكل من (حجم مجلس الإدارة، استقلالية مجلس الإدارة، عدد اجتماعات مجلس الإدارة، حجم لجنة التدقيق، استقلالية لجنة التدقيق، عدد اجتماعات لجنة التدقيق، مستوى التخصص القطاعي لمراقبي الحسابات ونسبة الملكية المؤسسية، نسبة الملكية الإدارية) على السلوك غير المتماثل لتكلفة المبيعات والتكاليف البيعية والعمومية والإدارية وذلك لعينة من 76 شركة مساهمة مقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة 2014 إلى 2018. توصلت الدراسة إلى أن تكلفة المبيعات والتكاليف البيعية والعمومية والإدارية تتبع السلوك اللزج للتكاليف، وأن آليات حوكمة الشركات وهيكل الملكية تدفع هذا السلوك نحو السلوك المتماثل للتكاليف، وأن حجم مجلس الإدارة وعدد اجتماعات لجنة التدقيق ذات تأثير معنوي على سلوك التكاليف. أوصت الدراسة باستمرار البحث في محددات

سلوك التكاليف في البيئة المصرية وتأثير هذا السلوك على كل من القرارات الإدارية وجودة المعلومات المحاسبية.

دراسة فودة (2020) بحثت أثر جودة التدقيق على السلوك غير المتماثل للتكاليف لعينة مكونة من 61 شركة مصرية مدرجة ببورصة الأوراق المالية المصرية تنتمي إلى 10 قطاعات اقتصادية مختلفة خلال الفترة 1999 إلى 2016. توصلت الدراسة إلى وجود أثر سلبي ومعنوي بين حجم مكتب التدقيق والسلوك غير المتماثل للمصاريف التشغيلية، ووجود أثر إيجابي ومعنوي للتدقيق المشترك على السلوك غير المتماثل لمصروفات التشغيل. أوصت الدراسة بإجراء دراسات مستقبلية كدراسة أثر أتعاب وتغيير المدقق الخارجي على السلوك غير المتماثل للتكاليف، وأثر تبني الأساليب الحديثة في مجال إدارة التكلفة على العلاقة بين جودة التدقيق الخارجية والسلوك غير المتماثل للتكاليف.

هدفت دراسة Muluk et al. (2019) إلى تحديد دور جودة التدقيق في تقليل مستوى التكاليف اللزجة لعينة مكونة من 117 شركة من شركات العقارات والإنشاءات المدرجة في بورصة إندونيسيا للفترة (2016-2018). أظهرت النتائج أن كل زيادة بنسبة 1% في صافي المبيعات ستؤدي إلى زيادة التكاليف البيعية والإدارية بنسبة 0.610%، وفي الوقت نفسه فإن كل انخفاض بنسبة 1% في صافي المبيعات سيقول من التكاليف البيعية والإدارية بنسبة 0.538%، بذلك تظهر النتائج أن جودة التدقيق يمكن أن تقلل من تكاليف اللزجة. أوصت الدراسة بضرورة التأكيد على جودة التدقيق لتقليل التكاليف اللزجة من قبل متخذي وصانعي القرار.

وهدف دراسة Chen et al. (2019) إلى التعرف على أثر التوقعات الإدارية على سلوك التكاليف غير المتماثل في سياق ضبط تكاليف الموارد والقيود المفروضة على الموارد غير المستخدمة، لعينة مكونة من 45,048 شركة أمريكية مدرجة خلال الفترة (1994 - 2014). توصلت الدراسة إلى وجود درجة منخفضة من الموارد غير المستخدمة، والتوقعات الإدارية المتفائلة هي أقوى عوامل تؤثر في التكاليف اللزجة. أوصت الدراسة بأخذ محددات اقتصادية إضافية بعين الاعتبار عند تقييم تأثير التوقعات الإدارية على سلوك التكلفة.

فيما عملت دراسة عبيد الله (2018) على فحص سلوك التكاليف اللزجة للشركات المدرجة في بورصة الأوراق المالية المصرية، وتحديد مدى تأثير هذا السلوك بتطبيق حوكمة الشركات لعينة مكونة من 176 شركة خلال الفترة (2014 - 2017). توصلت الدراسة إلى انخفاض درجة اللزوجة في سلوك التكاليف عندما يكون حجم مجلس الإدارة صغير ونسبة استقلالية مجلس الإدارة

مرتفعة وهناك فصل في المهام الإدارية وزيادة في عدد اجتماعات مجلس الإدارة، في حين يزداد سلوك التكاليف اللزجة عندما يكون نسبة الملكية المؤسسية كبيرة. أوصت الدراسة باختبار تأثير متغيرات جديدة للحوكمة التي تؤثر على سلوك التكاليف اللزجة.

دراسة Ibrahim (2018) بحثت في سلوك التكاليف وأثر آليات حوكمة الشركات على طبيعة ومدى السلوك غير المتماثل للتكاليف، وذلك لعينة مكونة من 80 شركة من الشركات المصرية المدرجة خلال الفترة (2008 - 2013). توصلت الدراسة إلى أن السلوك غير المتماثل للتكاليف هو سلوك شائع، وأن خصائص المجلس تؤثر على قرارات المديرين وبالتالي تؤثر على سلوك التكلفة، وأن حجم المجلس الصغير والفصل بين وظيفة رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي يمكن أن يقلل من حالة عدم التماثل. أوصت الدراسة جهات حوكمة الشركات بالعمل على التخفيف من تدخل المديرين المتعمد للحد من السلوك غير المتماثل للتكاليف، وعلى المستثمرين والمحللين أن يأخذوا السلوك غير المتماثل للتكاليف بعين الاعتبار عند اتخاذ قراراتهم.

ودراسة مغيض والعيسى (2017) التي هدفت إلى استقصاء سلوك التكاليف غير المتماثل ودرجة عدم تماثله، وتحديد أهم العوامل المؤثرة على درجة هذا السلوك لعينة مكونة من 77 شركة صناعية مدرجة في سوق عمان المالي وذلك خلال الفترة (2002 - 2013). توصلت الدراسة إلى أن التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية تتبع السلوك غير المتماثل، وأن لزوجة التكاليف تزيد خلال سنوات الانتعاش وتنخفض خلال سنوات الركود. أوصت الدراسة ضرورة زيادة اهتمام متعاملي ومستخدمي البيانات المالية للشركات الصناعية بالسلوك غير المتماثل لهذه الشركات وادخالها ضمن النماذج التحليلية التي يستخدمونها في أعمالهم.

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

تميزت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة بأنها من أولى الدراسات حسب علم الباحثين التي تناولت أثر مجموعة من خصائص مجلس الإدارة وتحديدًا (حجم مجلس الإدارة، والفصل بين المهام، واستقلالية مجلس الإدارة، وعدد اجتماعات مجلس الإدارة، وتركز الملكية) في التكاليف اللزجة للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان بوجود الدور المعدل لجودة التدقيق الخارجي في البيئة الأردنية التي تختلف عن بيئة الدراسات السابقة ومتغيرات الدراسة.

الطريقة والإجراءات:

يعرض هذا الجزء من الدراسة الخطوات والطرق والإجراءات التي تم اتباعها في الجانب العملي، حيث يوضح المنهجية التي استندت عليها الدراسة ومجتمع الدراسة والعينة ومصادر جمع البيانات وطرق قياس المتغيرات والأساليب الإحصائية المستخدمة في المعالجة والتحليل للبيانات.

منهجية الدراسة:

استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لإعطاء صورة واضحة عن الظاهرة المراد دراستها، والكشف عن طبيعة العلاقة والأثر بين المتغيرات جميعاً، حيث يصف أثر أبعاد خصائص مجلس الإدارة في التكاليف اللزجة، والدور المعدل لجودة التدقيق الخارجي في هذا الأثر، وتم إضافة حجم الشركة كمتغير ضابط لاختلاف حجم الشركات.

مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من كافة الشركات المساهمة العامة الصناعية المدرجة في بورصة عمان خلال الفترة (2015-2019) عددها (46) شركة تعمل ضمن قطاعات صناعية فرعية وعددها (9) قطاعات. عينة الدراسة تكونت من (38) شركة صناعية توافرت لديها كافة البيانات اللازمة لقياس متغيرات الدراسة للفترة المحددة وبعدد مشاهدات (190) مشاهدة.

مصادر جمع البيانات:

اعتمدت الدراسة المصادر الثانوية في جمع بيانات الدراسة، وذلك من خلال إجراء مسح مكتبي وإلكتروني للاطلاع على المراجع والمصادر المتعددة، والاستفادة منها في بناء أركان الإطار النظري.

كما اعتمدت المصادر الأولية، حيث تم جمع البيانات اللازمة من التقارير السنوية المنشورة للشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان والإيضاحات المرفقة مع هذه التقارير والنشرات الإحصائية الصادرة عن بورصة عمان والشركات الصناعية.

قياس متغيرات الدراسة:

تم قياس متغيرات الدراسة: خصائص مجلس الإدارة، التكاليف اللزجة، جودة التدقيق الخارجي، ومتغير ضابط حجم الشركة على النحو التالي:

المتغير المستقل: خصائص مجلس الإدارة:

حجم مجلس الإدارة: تم قياسه بحسب عدد أعضاء مجلس الإدارة بحسب تعليمات هيئة الأوراق المالية بأن لا يقل عن خمسة ولا يزيد عن ثلاثة عشر عضواً، واستناداً إلى منهجية: (Ibrahim, 2018)

الفصل بين المهام: تم التعبير عن هذا المتغير كمتغير وهمي بحيث تعطى الشركة رقم (1) إذا كان رئيس مجلس الإدارة هو نفسه المدير التنفيذي وتعطى رقم (0) إذا كان غير ذلك، وذلك استناداً إلى: (بوسنة، 2018)

استقلالية المجلس: تم قياسها من خلال قسمة عدد أعضاء المجلس المستقلين على إجمالي عدد أعضاء مجلس الإدارة، وذلك استناداً إلى: (صالح وآخرون، 2020).

عدد الاجتماعات: تم قياسها بحسب عدد الاجتماعات السنوية التي يعقدها مجلس الإدارة، بحيث لا يقل عدد الاجتماعات عن ستة اجتماعات في السنة، وذلك استناداً إلى: (عرفات، 2020)

تركز الملكية: تم قياس تركيز الملكية بنسبة عدد الأسهم المملوكة من قبل كبار مالكي الأسهم الذين يملكون 5% أو أكثر إلى عدد الأسهم المتداولة، وذلك استناداً إلى (هيئة الأوراق المالية، 2017).

المتغير المعدل: جودة التدقيق الخارجي:

تم قياس هذا المتغير كمتغير وهمي بحيث يعطى الرقم (1) إذا تم تدقيق الشركة من أحد مكاتب التدقيق الأربعة الكبرى (Big4) ويعطى (0) لغير ذلك، وذلك بحسب Lawrence, Meza & (Zhang, 2011)

المتغير الضابط: حجم الشركة:

تم قياس حجم الشركة من خلال احتساب اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي أصول الشركة.

المتغير التابع: التكاليف اللزجة:

تم قياس السلوك اللزج للتكاليف باستخدام نموذج قياس السلوك غير المتماثل للتكلفة (ABJ) الذي توصل إليه (Anderson et al., 2003) واستخدمته عدد من الدراسات، ومنها: (مغيض والعيسى، 2017)، (Yao, 2018)، (عبيد الله وبارومة وعجوة، 2018). (رضا ويعقوب وعبد الأئمة، 2019)، (عرفات، 2020).

والذي يأخذ الصيغة التالية:

$$\text{Log Cost}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{Log Revenue}_{i,t-1} + \beta_2 \times \text{Di}_{i,t} \times \text{Log Revenue}_{i,t-1} + \epsilon_{i,t}$$

Log: حيث يمثل اللوغاريتم الطبيعي للشركة (i).

Cost: التكاليف البيعية والعمومية والادارية للشركة (i).

Revenue: الإيرادات للشركة (i).

β_0 : الجزء الثابت من التكلفة الذي تتحمله الشركة بغض النظر عن اتجاه تغير المبيعات.

β_1, β_2 : تمثل مقدار التغير في التكاليف نتيجة التغير في الايرادات.

D: متغير وهمي لانخفاض مبيعات الشركة (i).

$\epsilon_{i,t}$: يمثل مجموع الأخطاء في القياس وأخطاء التقدير الناتجة من تغير التكلفة في الشركة (i).

t: السنة الحالية.

t-1: السنة السابقة.

التحليل الاحصائي:

تم استخدام برمجية E-Views لمعالجة البيانات الأولية وتحليلها، حيث تم استخدام الاختبارات الإحصائية التالية:

1- النسب المئوية والتكرارات والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وذلك بهدف وصف متغيرات الدراسة.

2- معامل الارتباط الخطي لاختبار ظاهرة الارتباط المتعدد.

3- تحليل الانحدار الخطي المتعدد لاختبار أثر المتغيرات المستقلة على المتغير التابع.

4- تحليل الانحدار الهرمي التفاعلي لاختبار أثر المتغير المعدل في أثر المتغير المستقل على المتغير التابع.

وفيما يلي بيان لنتائج التحليل الاحصائي:

الإحصاء الوصفي لخصائص مجلس الإدارة

اشتملت خصائص مجلس الإدارة على كل من حجم المجلس، الفصل بين المهام، استقلالية

المجلس، عدد اجتماعات المجلس، وتركز الملكية، وكانت النتائج على النحو الآتي:

جدول (1) النتائج الإحصائية الوصفية لحجم المجلس والاستقلالية وعدد الاجتماعات وتركز

المقياس	حجم المجلس (عضو)	استقلالية المجلس (%)	عدد اجتماعات المجلس (اجتماع)	تركز الملكية (%)
المتوسط الحسابي	7.8	36.2	7.3	61.2
الوسيط	7.0	40.0	6.0	65.4
الانحراف المعياري	2.4	23.4	2.4	22.8
أعلى قيمة	17.0	100.0	18.0	98.7
أدنى قيمة	4.0	0.0	3.0	9.6

الملكية:

يشير الجدول (1) إلى أن المتوسط الحسابي لحجم المجلس قد بلغ (7.8) أعضاء، بوسيط (7.0) عضواً، وانحراف معياري (2.4)، وبلغت أعلى قيمة لحجم المجلس خلال الفترة (17.0) عضواً، في حين بلغت أدنى قيمة (4.0) أعضاء. وتظهر النتائج وجود تباين بين الشركات الصناعية فيما يتعلق بتشكيل مجلس الإدارة المحددة بأن لا يقل عدد أعضائه عن (5) ولا يزيد عن (13) عضواً، وقد يرجع لاختلاف طبيعة نشاط وحجم الشركة.

والمتوسط الحسابي لاستقلالية مجلس الإدارة (36.2%)، بوسيط (40.0%)، وانحراف معياري (23.4%)، وبلغت أعلى قيمة لاستقلالية المجلس خلال الفترة (100.0%)، في حين بلغت أدنى قيمة (0.0%). توضح النتائج عدم التزام الشركات الصناعية بالتعليمات المتعلقة باستقلالية المجلس مما قد يؤثر في تضارب المصالح.

والمتوسط الحسابي لعدد اجتماعات مجلس الإدارة بلغ (7.3) اجتماعات، بوسيط (6.0)، وانحراف معياري (2.4)، وبلغت أعلى قيمة لعدد اجتماعات المجلس خلال الفترة (18.0) اجتماع وأدنى قيمة (3.0) اجتماعات. وتشير القيم إلى وجود تباين بين الشركات الصناعية في عدد الاجتماعات الذي لا يحقق شرط الحد الأدنى لعدد اجتماعات مجلس الإدارة المحدد بستة اجتماعات وبمعدل اجتماع كل شهرين على الأقل. قد تفسر النتائج باختلاف الأهداف والغايات من عقد الاجتماعات وما يطرح للنقاش الذي يرتبط بحجم عمليات الشركة وطبيعة نشاطها وأهميتها.

والمتوسط الحسابي لتركز الملكية قد بلغ (61.2%)، بوسيط (65.4%)، وانحراف معياري (22.8%)، وبلغت أعلى نسبة لتركز الملكية خلال الفترة (98.7%) وأدنى نسبة (9.6%)، وأن أكثر

من نصف المشاهدات أظهرت تركزاً وهو مؤشر على ارتفاع نسبة تملك كبار المساهمين في الشركات مما يؤكد على أن تركز الملكية ظاهرة شائعة في الشركات الصناعية الأردنية وما يترتب عليها من التأثير في قرارات الشركة.

جدول (2) النتائج الإحصائية الوصفية للفصل بين مهام رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي

المقياس	الفصل بين المهام	لا يوجد فصل
التكرار	يوجد فصل	8
النسبة المئوية	182	4.2
	95.8	

يشير الجدول (2) إلى أن النسبة الكبرى من الشركات قد التزمت بعدم الجمع بين منصبي رئيس مجلس الإدارة ومنصب المدير التنفيذي في شخص واحد وبلغت (95.8%)، وأن ما نسبته (4.2%) من الشركات الصناعية لم تلتزم بالفصل بين المهام. وفي ذلك إشارة لالتزام غالبية الشركات بتعليمات الحاكمية المؤسسية بعدم الجمع بين المنصبين بشخص واحد وهو مؤشر على تحديد صلاحية المدراء التنفيذيين وعدم التدخل بقرارات مجلس الإدارة.

الإحصاء الوصفي للتكاليف اللزجة:

تم قياس التكاليف اللزجة استناداً إلى نموذج ABJ، الذي يقيس اللوغاريتم الطبيعي لمعدل التغير في التكاليف البيعية والعمومية والإدارية بالنسبة للتغير في إيرادات المبيعات وكانت النتائج على النحو الآتي:

جدول (3) النتائج الإحصائية الوصفية للتكاليف اللزجة خلال الفترة

المقياس	التكاليف اللزجة (%)
المتوسط الحسابي	0.87
الوسيط	3.43
الانحراف المعياري	66.0
أعلى قيمة	212.74
أدنى قيمة	-179.65

يشير الجدول (3) إلى أن المتوسط الحسابي للتكاليف اللزجة قد بلغ (0.87%)، بوسيط (3.43%)، وانحراف معياري (66.0%)، وبلغت أعلى نسبة للتكاليف اللزجة خلال الفترة (212.74%)، في حين بلغت أدنى نسبة (-179.65%)، وتشير القيم إلى وجود تباين كبير في لزوجة التكاليف.

الإحصاء الوصفي لجودة التدقيق الخارجي:

تم قياس جودة التدقيق الخارجي من خلال قياس مدى اعتماد الشركات الصناعية على مكاتب تدقيق عالمية (Big4) أو مكاتب تدقيق محلية، وكانت النتائج على النحو الآتي:

جدول (4) النتائج الإحصائية الوصفية لجودة التدقيق الخارجي خلال الفترة

المقياس	جودة التدقيق الخارجي	مكاتب تدقيق محلية
التكرار	44	146
النسبة المئوية	23.2	76.8

يشير الجدول (4) إلى أن النسبة الكبرى من الشركات قد اعتمدت على مكاتب تدقيق محلية لتدقيق حساباتها التي بلغت (76.8%)، بينما (23.2%) من الشركات الصناعية استعانت بمكاتب تدقيق عالمية Big4 لتدقيق حساباتها. قد يبرر سبب انخفاض نسبة اعتماد الشركات على مكاتب تدقيق عالمية Big4 لتدقيق حساباتها إلى الثقة بالمكاتب المحلية، والتكلفة المرتفعة لأتعاب شركات التدقيق الدولية التي غالباً ما تعتمد عليها الشركات الكبيرة الحجم.

الإحصاء الوصفي لحجم الشركة:

تم قياس حجم الشركة اعتماداً على البيانات المالية المتضمنة في التقارير السنوية والمتعلقة بإجمالي الأصول، وللمحد من التباين في القيم تم أخذ اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول في الشركات خلال الفترة، وكانت النتائج على النحو الآتي:

جدول (5) النتائج الإحصائية الوصفية لحجم الشركة خلال الفترة

المقياس	إجمالي الأصول (مليون دينار)	اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول
المتوسط الحسابي	104	17.13
الوسيط	20.6	16.84
الانحراف المعياري	260.4	1.44
أعلى قيمة	1174.2	20.88
أدنى قيمة	0.320	12.68

يشير الجدول (5) إلى أن المتوسط الحسابي لإجمالي الأصول قد بلغ (104) مليون دينار، بوسيط (20.6) مليون دينار، وانحراف معياري (260.4) مليون دينار، وبلغت أعلى قيمة لحجم الشركة خلال الفترة (1,174.2) مليون دينار، في حين بلغت أدنى قيمة (0.320) مليون دينار.

النتائج مؤشر واضح على اختلاف أحجام الشركات الصناعية نتيجة التباين في حجم أصولها واختلاف طبيعة نشاطها.

مصفوفة الارتباط:

يهدف اختبار الارتباط الخطي المتعدد Multicollinearity إلى التحقق من عدم وجود ارتباطات خطية كبيرة بين المتغيرات، وبالتالي الحصول على تفسيرات منطقية وواقعية. وتشير القيم التي تقل عن (± 0.80) إلى عدم وجود ارتباطات عالية بين البيانات وبالتالي ملاءمتها، وخلاف ذلك قد يدل على وجود ارتباطات كبيرة (Gujarati, 2004). والجدول الآتي يعرض قيم معاملات الارتباطات بين المتغيرات باستخدام مصفوفة الارتباط، وكانت النتائج على النحو الآتي:

جدول (6) معاملات الارتباط بين متغيرات الدراسة

المتغير	حجم المجلس	الفصل بين المهام	استقلالية المجلس	عدد اجتماعات المجلس	تركز الملكية	جودة التدقيق الخارجي	حجم الشركة
حجم المجلس	1.000						
الفصل بين المهام	0.073	1.000					
استقلالية المجلس	-0.214*	-0.099	1.000				
عدد اجتماعات المجلس	-0.179*	-0.021	0.075	1.000			
تركز الملكية	-0.147	0.105	-0.351*	0.056	1.000		
جودة التدقيق	0.095	0.115	-0.147*	0.193*	0.320*	1.000	
حجم الشركة	0.266*	-0.061	-0.073	0.143*	0.288*	0.441*	1.000

(*) دالة عند مستوى $\alpha \leq 0.05$

يشير الجدول (6) إلى أن الارتباط ضعيف بين أغلب المتغيرات وهي أقل من (± 0.80) ، بينما بلغت أكبر قيمة (0.441) بين (حجم الشركة) و(جودة التدقيق الخارجي).

ولتقديم تأكيد على صحة هذه النتيجة تم إيجاد قيم معامل تضخم التباين (Variance Inflation factor (VIF عند ذات المتغيرات، حيث تشير القيم التي تقل عن (10) إلى عدم وجود ارتباطات عالية بين البيانات وبالتالي ملاءمتها، وخلاف ذلك قد يدل على وجود ارتباطات كبيرة (Gujarati, 2004). والجدول الآتي يعرض قيم معاملات تضخم التباين (VIF) بين المتغيرات، وكانت النتائج على النحو الآتي:

جدول (7) معامل تضخم التباين

المتغير	معامل تضخم التباين VIF
حجم المجلس	1.350
الفصل بين المهام	1.056
استقلالية المجلس	1.276
عدد اجتماعات المجلس	1.108
تركز الملكية	1.477
جودة التدقيق الخارجي	1.368
حجم الشركة	1.496

تؤكد القيم في الجدول (7) عدم وجود ارتباط كبير بين المتغيرات، حيث كانت جميعها أقل من (10)، إذ بلغت أكبر قيمة (1.496) وهي عند (حجم الشركة).
اختبار فرضيات الدراسة:

تم إخضاع الفرضية الرئيسة الأولى وتفرعاتها لتحليل الانحدار المتعدد، فيما تم إخضاع الفرضية الرئيسة الثانية لتحليل الانحدار التفاعلي، وفيما يلي بيان هذه النتائج:
اختبار الفرضية الرئيسة الأولى:

"لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لخصائص مجلس الإدارة في التكاليف اللزجة للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان".

جدول (8) نتائج تحليل الفرضية الرئيسة الأولى

ملخص النموذج		ANOVA		تحليل التباين		معاملات الانحدار	
Sig.	F	Adjusted R ²	R ²	Sig (T)	المعاملات (B)	المتغيرات المستقلة	
0.000	6.084	0.139	0.166	0.402	0.016	حجم المجلس	
				0.000	-0.349	الفصل بين المهام	
				0.000	0.648	استقلالية المجلس	
				0.701	-0.003	عدد اجتماعات المجلس	
				0.150	0.155	تركز الملكية	
				0.000	0.025	حجم الشركة	
				0.179	-0.529	ثابت الانحدار	

يشير الجدول (8) إلى معنوية النموذج، حيث بلغت قيمة ($F=6.084$) وبمستوى دلالة ($Sig=0.000$) وهو أقل من (0.05)، وأشارت قيمة معامل التحديد ($R^2=0.166$) إلى أن ما نسبته

(16.6%) من التباين في التكاليف اللزجة يمكن تفسيره من خلال التباين في خصائص مجلس الإدارة، مع بقاء أي عوامل أخرى ثابتة.

بلغت قيمة المعامل (B) عند (حجم المجلس) (0.016) وبمستوى دلالة (Sig=0.402) مما يدل على عدم معنوية الأثر عند هذا البعد. قيمة المعامل (B) عند (الفصل بين المهام) (-0.349) وبمستوى دلالة (Sig=0.000) مما يدل على معنوية الأثر عند هذا البعد. قيمة B عند (استقلالية المجلس) (0.648) وبمستوى دلالة (Sig=0.000)، مما يدل على معنوية الأثر عند هذا البعد. وبلغت قيمة B عند (عدد اجتماعات المجلس) (-0.003) وبمستوى دلالة (Sig=0.701) مما يدل على عدم معنوية الأثر عند هذا البعد. قيمة B عند (تركز الملكية) (0.155) وبمستوى دلالة (Sig=0.150) مما يدل على عدم معنوية الأثر عند هذا البعد.

وفيما يتعلق بالمتغير الضابط، فقد بلغت قيمة B عند (حجم الشركة) (0.025) وبمستوى دلالة (Sig=0.000) مما يدل على معنوية الأثر عند هذا المتغير.

ووفقاً للنتائج السابقة، فإنه يتم رفض الفرضية العدمية الرئيسة الأولى وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه:

"يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لخصائص مجلس الإدارة في التكاليف اللزجة للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان".

توافقت هذه النتائج مع نتيجة دراسة (AbedelMajeid&El- Deeb, 2021) و (Ibrahim, 2018) و (عرفات، 2020) في أن خصائص مجلس الإدارة لها تأثير في سلوك التكاليف وبالتالي في لزوجة التكاليف.

اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

"لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لحجم مجلس الإدارة في التكاليف اللزجة للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان".

جدول (9) نتائج تحليل الفرضية الفرعية الأولى

ملخص النموذج تحليل التباين ANOVA				معاملات الانحدار		
Sig.	F	Adjusted R ²	R ²	Sig (T)	المعاملات (B)	المتغيرات المستقلة
0.097	2.367	0.014	0.025	0.173	-0.013	حجم مجلس الإدارة
				0.064	0.043	حجم الشركة
				0.121	-0.621	ثابت الانحدار

يشير الجدول (9) إلى عدم معنوية النموذج، حيث بلغت قيمة ($F=2.367$) وبمستوى دلالة ($Sig=0.097$) وهو أكبر من (0.05)، كما أشارت قيمة معامل التحديد R^2 إلى أن ما نسبته (2.5%) من التباين في التكاليف اللزجة يمكن تفسيره من خلال التباين في حجم المجلس مع بقاء أي عوامل أخرى ثابتة.

قيمة المعامل (B) عند (حجم المجلس) بلغت (-0.013) وبمستوى دلالة ($Sig=0.173$) مما يدل على عدم معنوية الأثر عند هذا البعد. وفيما يتعلق بالمتغير الضابط، فقد بلغت قيمة B عند (حجم الشركة) (0.043) وبمستوى دلالة ($Sig=0.064$)، مما يدل على عدم معنوية الأثر عند هذا المتغير.

ووفقاً للنتائج السابقة، فإنه يتم قبول الفرضية العدمية الفرعية الأولى التي تنص على أنه: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لحجم مجلس الإدارة في التكاليف اللزجة للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان".

اتفقت الدراسة مع نتائج دراسة (Ibrahim, 2018) في عدم وجود أثر لحجم مجلس الإدارة في التكاليف اللزجة، ولكنها اختلفت مع دراسة نتائج (AbedelMajeid&El- Deeb, 2021) و (عرفات، 2020) التي توصلت إلى أن لحجم مجلس الإدارة تأثير إيجابي على تخفيض التكاليف اللزجة.

اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

"لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) للفصل بين المهام في التكاليف اللزجة للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان".

جدول (10) نتائج تحليل الفرضية الفرعية الثانية

ملخص النموذج تحليل التباين ANOVA				معاملات الانحدار		
Sig.	F	Adjusted R ²	R ²	Sig (T)	المعاملات (B)	المتغيرات المستقلة
0.018	4.114	0.032	0.042	0.000	-0.299	الفصل بين المهام
				0.007	0.043	حجم الشركة
				0.151	-0.406	ثابت الانحدار

يشير الجدول (10) إلى المعنوية للنموذج، حيث بلغت قيمة ($F=4.114$) وبمستوى دلالة ($Sig=0.018$) وهو أقل من (0.05)، كما أشارت قيمة معامل التحديد R^2 إلى أن ما نسبته

(4.2%) من التباين في التكاليف اللزجة يمكن تفسيره من خلال التباين في الفصل بين المهام مع بقاء أي عوامل أخرى ثابتة.

قيمة المعامل (B) عند (الفصل بين المهام) بلغت (-0.299) وبمستوى دلالة (Sig=0.000)، مما يدل على معنوية الأثر عند هذا البعد. وفيما يتعلق بالمتغير الضابط، فقد بلغت قيمة B عند (حجم الشركة) (0.043) وبمستوى دلالة (Sig=0.007) مما يدل على معنوية الأثر عند هذا المتغير.

ووفقاً للنتائج السابقة، فإنه يتم رفض الفرضية العدمية الفرعية الثانية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه:

"يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) للفصل بين المهام في التكاليف اللزجة للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان".

توافقت هذه النتائج مع نتيجة دراسة (AbdelMajeid&El- Deeb, 2021) و (Ibrahim, 2018) (في أن الفصل في المهام الإدارية تخفض السلوك اللزج للتكاليف، وكذلك مع (عبيد الله، 2018) التي توصلت إلى انخفاض درجة اللزوجة في سلوك التكاليف عندما يكون هناك فصل بين وظيفة رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي.

اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

"لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لاستقلالية مجلس الإدارة في التكاليف اللزجة للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان".

جدول (11) نتائج تحليل الفرضية الفرعية الثالثة

ملخص النموذج تحليل التباين ANOVA				معاملات الانحدار		
Sig.	F	Adjusted R ²	R ²	Sig (T)	المعاملات (B)	المتغيرات المستقلة
0.000	13.881	0.120	0.129	0.000	0.608	استقلالية مجلس الإدارة
				0.075	0.031	حجم الشركة
				0.016	-0.785	ثابت الانحدار

يشير الجدول (11) إلى معنوية النموذج، حيث بلغت قيمة ($F=13.881$) وبمستوى دلالة (Sig=0.000) وهو أقل من (0.05)، كما وأشارت قيمة معامل التحديد R^2 إلى أن ما نسبته (12.9%) من التباين في التكاليف اللزجة يمكن تفسيره من خلال التباين في استقلالية مجلس الإدارة مع بقاء أي عوامل أخرى ثابتة.

قيمة المعامل (B) عند (استقلالية مجلس الإدارة) بلغت (0.608) وبمستوى دلالة

(Sig=0.000) مما يدل على معنوية الأثر عند هذا البعد. وفيما يتعلق بالمتغير الضابط، فقد بلغت قيمة B عند (حجم الشركة) (0.031) وبمستوى دلالة (Sig=0.075) مما يدل على عدم معنوية الأثر عند هذا المتغير.

ووفقاً للنتائج السابقة، فإنه يتم رفض الفرضية العدمية الفرعية الثالثة وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه:

"يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لاستقلالية مجلس الإدارة في التكاليف اللزجة للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان".

توافقت هذه النتائج مع نتيجة دراسة (AbedelMajeid&El- Deeb, 2021) و (عبيد الله، 2018) التي توصلت إلى أن الاستقلالية لها تأثير في التكاليف اللزجة.

اختبار الفرضية الفرعية الرابعة:

"لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لعدد اجتماعات مجلس الإدارة في التكاليف اللزجة للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان".

جدول (12) نتائج تحليل الفرضية الفرعية الرابعة

ملخص النموذج تحليل التباين ANOVA				معاملات الانحدار		
Sig.	F	Adjusted R ²	R ²	Sig (T)	المعاملات (B)	المتغيرات المستقلة
0.190	1.673	0.007	0.018	0.298	-0.011	عدد اجتماعات المجلس
				0.085	0.042	حجم الشركة
				0.136	-0.610	ثابت الانحدار

يشير الجدول (12) إلى عدم معنوية النموذج، حيث بلغت قيمة ($F=1.673$) وبمستوى دلالة (Sig=0.190) وهو أكبر من (0.05)، كما أشارت قيمة معامل التحديد R^2 إلى أن ما نسبته (1.8%) من التباين في التكاليف اللزجة يمكن تفسيره من خلال التباين في عدد اجتماعات مجلس الإدارة مع بقاء أي عوامل أخرى ثابتة.

قيمة المعامل (B) عند (عدد اجتماعات مجلس الإدارة) بلغت (-0.011) وبمستوى دلالة (Sig=0.298) مما يدل على عدم معنوية الأثر عند هذا البعد. وفيما يتعلق بالمتغير الضابط، فقد بلغت قيمة B عند (حجم الشركة) (0.042) وبمستوى دلالة (Sig=0.085) مما يدل على عدم معنوية الأثر عند هذا المتغير.

ووفقاً للنتائج السابقة، فإنه يتم قبول الفرضية العدمية الفرعية الرابعة التي تنص على أنه:

"لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لعدد اجتماعات مجلس الإدارة في التكاليف اللزجة للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان".

اختلفت النتائج مع نتيجة دراسة (عرفات، 2020) و(عبيد الله، 2018) و (Ibrahim, 2018) التي توصلت لوجود أثر لعدد اجتماعات مجلس الإدارة في درجة لزوجة التكاليف.

اختبار الفرضية الفرعية الخامسة:

"لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتركز الملكية في التكاليف اللزجة للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان".

جدول (13) نتائج تحليل الفرضية الفرعية الخامسة

ملخص النموذج تحليل التباين ANOVA				معاملات الانحدار		
Sig.	F	Adjusted R ²	R ²	Sig (T)	المعاملات (B)	المتغيرات المستقلة
0.003	6.017	0.050	0.060	0.023	-0.151	تركز الملكية
				0.092	0.039	حجم الشركة
				0.180	-0.563	ثابت الانحدار

يشير الجدول (13) إلى معنوية النموذج، حيث بلغت قيمة ($F=6.017$) وبمستوى دلالة ($Sig=0.003$) وهو أقل من (0.05)، كما أشارت قيمة معامل التحديد R^2 إلى أن ما نسبته (6.0%) من التباين في التكاليف اللزجة يمكن تفسيره من خلال التباين في عدد تركيز الملكية مع بقاء أي عوامل أخرى ثابتة.

قيمة المعامل (B) عند (تركز الملكية) بلغت (-0.151) وبمستوى دلالة ($Sig=0.023$)، مما يدل على معنوية الأثر عند هذا البعد. وفيما يتعلق بالمتغير الضابط فقد بلغت قيمة B عند (حجم الشركة) (0.039) وبمستوى دلالة ($Sig=0.092$) مما يدل على عدم معنوية الأثر عند هذا المتغير. ووفقاً للنتائج السابقة، فإنه يتم رفض الفرضية العدمية الفرعية الخامسة وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه:

"يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتركز الملكية في التكاليف اللزجة للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان".

اتفقت النتائج مع نتيجة دراسة عبید الله (2018) في وجود أثر لتركز الملكية في التكاليف اللزجة، إلا أنها اختلفت معها في اتجاه الأثر حيث توصلت إلى زيادة سلوك التكاليف اللزجة عندما يكون نسبة الملكية كبيرة.

اختبار الفرضية الرئيسية الثانية:

"لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لجودة التدقيق الخارجي في العلاقة بين خصائص مجلس الإدارة والتكاليف اللزجة للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان".

جدول (14) نتائج تحليل الفرضية الرئيسية الثانية

ملخص النموذج تحليل التباين ANOVA				معاملات الانحدار		
Sig.	F	Adjusted R ²	R ²	Sig (T)	المعاملات (B)	المتغيرات المستقلة
0.000	5.493	0.222	0.271	0.000	-0.343	حجم المجلس
				0.342	1.029	الفصل بين المهام
				0.908	0.145	استقلالية المجلس
				0.218	0.236	عدد اجتماعات المجلس
				0.000	4.568	تركز الملكية
				0.075	0.304	جودة التدقيق الخارجي
				0.000	0.037	* حجم المجلس جودة التدقيق الخارجي
				0.194	-0.165	* الفصل بين المهام جودة التدقيق الخارجي
				0.676	0.053	* استقلالية المجلس جودة التدقيق الخارجي
				0.232	-0.025	* عدد اجتماعات المجلس جودة التدقيق الخارجي
				0.000	-0.488	* تركيز الملكية جودة التدقيق الخارجي
				0.011	0.021	حجم الشركة
				0.031	-3.016	ثابت الانحدار

يشير الجدول (14) إلى معنوية النموذج، حيث بلغت قيمة ($F=5.493$) وبمستوى دلالة ($\text{Sig}=0.000$) وهو أقل من (0.05)، كما أشارت قيمة معامل التحديد R^2 إلى أن جودة التدقيق استطاعت تفسير (27.1%) في أثرها على العلاقة بين خصائص مجلس الإدارة والتكاليف اللزجة. قيمة المعامل (B) عند (حجم المجلس * جودة التدقيق الخارجي) بلغت (0.037) وبمستوى دلالة ($\text{Sig}=0.000$) مما يدل على معنوية الأثر عند هذا البعد، ومعامل (B) عند (الفصل بين المهام * جودة التدقيق الخارجي) (-0.165) وبمستوى دلالة ($\text{Sig}=0.194$) مما يدل على عدم

معنوية الأثر عند هذا البعد، ومعامل B عند (استقلالية المجلس * جودة التدقيق الخارجي) (0.053) وبمستوى دلالة (Sig=0.676) مما يدل على عدم معنوية الأثر عند هذا البعد، ومعامل B عند (عدد اجتماعات المجلس * جودة التدقيق الخارجي) (-0.025) وبمستوى دلالة (Sig=0.232) مما يدل على عدم معنوية الأثر عند هذا البعد، ومعامل B عند (تركز الملكية * جودة التدقيق الخارجي) (-0.488) وبمستوى دلالة (Sig=0.000) مما يدل على معنوية الأثر عند هذا البعد.

وفيما يتعلق بالمتغير الضابط، فقد بلغت قيمة B عند (حجم الشركة) (0.021) وبمستوى دلالة (Sig=0.011) مما يدل على معنوية الأثر عند هذا المتغير. ووفقاً للنتائج السابقة، فإنه يتم رفض الفرضية العدمية الرئيسية الثانية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه:

"يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لجودة التدقيق الخارجي في العلاقة بين خصائص مجلس الإدارة والتكاليف اللزجة للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان".

تتوافق هذه النتائج مع نتيجة دراسة (Li, Zhang, 2023)، حيث أظهرت النتائج وجود تأثير إيجابي للتدقيق الخارجي على لزوجة التكلفة، ومع نتائج (Muluk et al., 2019) التي توصلت إلى أن جودة التدقيق يمكن أن تخفض من التكاليف اللزجة.

النتائج والاستنتاجات:

بحثت الدراسة في أثر خصائص مجلس الإدارة في التكاليف اللزجة للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، بوجود الدور المعدل لجودة التدقيق الخارجي لعينة من الشركات الصناعية الأردنية خلال الفترة 2015-2019، وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

أولاً: وجود أثر لخصائص مجلس الإدارة مجتمعة (حجم مجلس الإدارة، الفصل بين المهام، استقلالية مجلس الإدارة، عدد اجتماعات مجلس الإدارة، وتركز الملكية) في التكاليف اللزجة للشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان، حيث فسرت خصائص مجلس الإدارة نحو 17% من التباين في التكاليف اللزجة، مما يظهر الدور الرقابي الذي يقوم به مجلس الإدارة الذي يؤثر في قرارات الإدارة مما يؤثر في سلوك التكاليف وبالتالي تخفيض التكاليف اللزجة.

ثانياً: هناك تباين في نتائج المتغيرات منفردة؛ فقد توصلت الدراسة إلى أن حجم مجلس الإدارة وعدد اجتماعات مجلس الإدارة منفردة ليس لهما أثر معنوي في التكاليف اللزجة، حيث لا تتأثر لزوجة التكاليف بحجم المجلس ولا عدد اجتماعاته. يمكن تفسير هذه النتائج من جانب أن حجم المجلس لا يرتبط بمعايير معينة ذات صلة بالتكاليف كالتخصص والخبرة لعضو مجلس الإدارة وبالتالي فهو لا يؤثر في التكاليف اللزجة، وإنما يرتبط حجم المجلس بمعايير أخرى كالعلاقات الشخصية ومعدل دوران المجلس وذلك بخلاف الأعضاء التنفيذيين والمديرين الذين يتم اختيارهم بحسب المؤهلات والكفاءة. كما يرتبط عدد الاجتماعات باختلاف أهداف عقد الاجتماعات بحكم أن جدول أعمالها يتضمن موضوعات ذات

طبيعة استراتيجية والتحديات التي تواجه الشركة.

كما توصلت الدراسة لوجود أثر لكل من استقلالية مجلس الإدارة، والفصل بين المهام، وتركز الملكية منفردة في تخفيض التكاليف اللزجة. فالفصل بين المهام يعمل على عدم تداخل الصلاحيات مما يؤثر في قرارات المديرين وبالتالي يزيد من كفاءة العمليات ويقلل التكاليف اللزجة.

كما أن التركيز يدفع كبار المساهمين إلى إدارة التكاليف بشكل كفء والعمل على تخفيض مستوى لزوجة التكاليف حرصاً على مصالحهم.

تبين النتائج أن درجة الاستقلالية في الشركات الصناعية جاءت منخفضة ولذلك كانت درجة لزوجة التكاليف مرتفعة، فعوض المجلس المستقل ليس له منفعة قد تؤدي إلى التأثير على قرارات المديرين أو استغلاله لمنصبه في الشركة مما يساعد على اتخاذ القرارات الملاءمة لتخفيض لزوجة التكاليف، وبالتالي فقد تغير سلوك لزوجة التكاليف بالارتفاع نتيجة انخفاض مستوى الاستقلالية.

ثالثاً: وعند إدخال جودة التدقيق الخارجي كمتغير معدل تبين وجود أثره على العلاقة بين خصائص مجلس الإدارة والتكاليف اللزجة، حيث ارتفع معامل التفسير ليصل إلى أكثر من 27%. يعزى الدور المعدل لجودة التدقيق الخارجي إلى الجهود المهنية للمدقق وقدرته على التواصل مع المجلس والرقابة على الإدارة بحيث تعمل هذه العلاقة على التقليل من لزوجة التكاليف. إن التوجه نحو شركات التدقيق الكبرى Big 4 يحقق جودة أكبر في التدقيق نتيجة سمعة هذه الشركات وقدرتها على اجتذاب الكفاءات من المدققين وذوي الخبرات العالية وكذلك ما تتمتع به من استقلالية عالية، مما يساهم في تحسين عملية التدقيق ويؤثر في قرارات المديرين فيما يتعلق بالتكاليف.

تظهر هذه النتائج أهمية خصائص مجلس الإدارة وتأثيرها في التكاليف وسلوك التكاليف اللزجة وبالتالي في ربحية الشركات.

التوصيات:

في ضوء ما تم استعراضه من نتائج فقد تم صياغة التوصيات التالية:

- 1-حث الجهات التنظيمية والرقابية لتفعيل دورها الرقابي لزيادة التزام الشركات الصناعية بقواعد وتعليمات مبادئ الحاكمية المؤسسية فيما يتعلق بخصائص مجلس الإدارة من حيث التزامها بحجم مجلس الإدارة واستقلالية وعدد اجتماعات المجلس وتركز الملكية.
- 2-حث المستثمرين والمقرضين والأطراف الأخرى على اتخاذ القرارات على أساس مدى التزام هذه الشركات بمبادئ وتعليمات الحاكمية المؤسسية فيما يتعلق بخصائص مجلس الإدارة لما لها من أثر في التكاليف اللزجة.
- 3-عمل دورات تدريبية وورش عمل ولقاءات دورية لزيادة كفاءة المحاسبين في الشركات الصناعية لفهم السلوك اللزج للتكاليف والعمل على الحد منه.
- 4-تعزيز دور التدقيق الخارجي في الحد من التكاليف اللزجة من خلال رفع مستويات شركات التدقيق المحلية لتنافس الشركات العالمية.
- 7-البحث في التكاليف اللزجة في قطاعات أخرى مثل القطاع الخدمي والمالي.

حدود الدراسة:

الحدود العلمية: ركزت الدراسة في حدودها العلمية على خصائص مجلس الإدارة والتكاليف اللزجة وجودة التدقيق الخارجي ممثلة (Big4).

الحدود المكانية: تتمثل الحدود المكانية بالشركات الصناعية في الأردن.

الحدود الزمانية: تمت الدراسة خلال الفترة 2015-2019 وهي الفترة التي سبقت الأزمة الناتجة من جائحة كورونا وأثرت على الاقتصاد، ولذلك فقد تم استثناء فترة الجائحة وما تلاها.

المصادر والمراجع:

أولاً: المصادر والمراجع العربية:

- البحراوي، إيمان محمد أحمد محمود. (2021). تحليل العلاقة بين خصائص الإدارة وممارسات إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية: دراسة تطبيقية على سوق الأوراق المالية المصري. *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية*، جامعة قناة السويس، 12(1): 183-207.
- بوسنة، حمزة. (2018). أثر خصائص مجلس الإدارة على أداء الشركات الفرنسية المدرجة بمؤشر CAC 40. *مجلة المالية وحوكمة الشركات*، 2(2): 23-43.
- بوشرف، جيلالي ويعقوب، مروة (2020). أثر خصائص مجلس الإدارة على أداء المؤسسات الاقتصادية. *مجلة الإستراتيجية والتنمية*، 10(1): 26-44.
- حسن، إياد منصور (2019). إدارة العمليات البنكية والنقدية. (ط1)، دار ابن النفيس للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- الذنيبات، علي عبد القادر. (2017). *تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية*. (ط 6)، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- رضا، نضال ويعقوب، ابتهاج وعبد الأئمة، ميس. (2019). التكاليف اللزجة في الفكر المحاسبي. *مجلة الإدارة والاقتصاد*، 42(4): 453-456.
- زيدان عمرو علاء الدين. (2017). العوامل المؤثرة في خصائص مجلس الإدارة في الشركات العائلية المساهمة المصرية. *المجلة العربية للعلوم الإدارية*، 24(2): 175-210.
- سالم، محمد والسيد، علي مجاهد وهبة، الطنطاوي. (2021). إطار مقترح لإدارة التكاليف اللزجة لتدعيم إستراتيجية ريادة التكلفة مع دراسة حالة البيئة المصرية. *مجلة الدراسات التجارية المعاصرة*، 7(11): 767-818.
- سرور، هبة محمد وشوقي، علاء محمد. (2022). أثر خصائص مجلس الإدارة على الأداء المالي للشركات الصناعية قبل وأثناء كورونا. *المؤتمر العلمي السادس لكلية التجارة*، جامعة طنطا، طنطا، 42(2): 1-34.
- شاهين، محمد أحمد. (2018). إطار محاسبي مقترح لاستخدام السلوك غير المنتظم للتكاليف في تحديد محرك تكلفة النشاط الأكثر فعالية: دراسة تطبيقية. *مجلة الفكر المحاسبي*، 22(2): 498-561.
- صالح، رضا والعجبي، هالة والسماذوني، حمادة. (2020). أثر خصائص مجلس الإدارة على مستوى الإفصاح الاختياري عن المخاطر غير المالية. *مجلة الدراسات التجارية المعاصرة*، 9(6): 774-813.
- الصغير، محمد السيد محمد. (2019). دور التكلفة اللزجة في ترشيد قرارات الربحية وتقييم الأداء في ظل فروض نظرية الوكالة: دراسة نظرية ميدانية. *مجلة الفكر المحاسبي*، 23(2): 682-750.
- طالب، عباس صباح. (2021). أثر تحليل السلوك اللزج للتكاليف على دقة المعلومات للنظام التكاليفي وتحسين قرارات الربحية. *مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة*، 2021(65): 322-334.
- عبد المنعم، أسامة والعفيف، جمال وابو الهيجاء، محمد. (2017). أثر خصائص مجلس الإدارة على فترة إصدار تقرير المدقق: دراسة تطبيقية. *مجلة المنارة للبحوث والدراسات*، 23(3): 91-120.

- عبيد الله، فايزة وبارومة، بسام وعجوة، هناء. (2018). أثر كفاءة مجلس الإدارة والملكية المؤسسية وفعالية لجان المراجعة كمتغيرات لحوكمة الشركات على سلوك التكلفة المتصقة. *مجلة التجارة والتمويل*، 38 (4): 125-174.
- عرفات، إبراهيم. (2020). أثر حوكمة الشركات وهيكل الملكية على السلوك الغير متمائل للتكلفة: دراسة تطبيقية في بيئة الأعمال المصرية. *مجلة الدراسات التجارية المعاصرة*، 6(10): 41-100.
- علي، سايح جبور. (2022). التدقيق الخارجي كآلية لحوكمة الشركات وتحسين جودة القوائم المالية - دراسة استطلاعية لآراء عينة من محافظي الحسابات. *مجلة المهل الاقتصادي*، 5(1): 51-62.
- فودة، السيد أحمد والأسداوي، مصطفى السيد. (2020). أثر جودة المراجعة على السلوك غير المتمائل للتكاليف في الشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية - دراسة اختبارية. *المجلة العلمية للدراسات المحاسبية*، 2(4): 73-129.
- قحطان، منير علي. (2021). أثر السلوك غير المتمائل للتكلفة على تحليل التكلفة - الحجم - الأرباح وانعكاساته على جودة معلومات المحاسبة الإدارية - بحث تطبيقي. *مجلة العلوم التربوية والدراسات الإنسانية*، 7(16): 241-278.
- محمد، هاجر عبد الرحمن. (2020). قياس تأثير توقعات الإدارة على السلوك غير المتمائل للتكلفة بهدف زيادة جودة المحتوى المعلوماتي لنظام المحاسبة الإدارية - دراسة تطبيقية. *مجلة الفكر المحاسبي*، 24(1): 562-624.
- محمود، سحر عبد السمیع. (2021). أثر السلوك غير المتمائل للتكلفة على قيمة الشركة - دراسة تطبيقية. *مجلة الدراسات التجارية المعاصرة*، 7(11): 343-368.
- مغيض، براق والعيسى، ياسين. (2017). تحليل سلوك التكاليف اللزجة - دراسة استقصائية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي. *المجلة الأردنية في إدارة الأعمال*، 13(4): 475-496.
- مؤمن، شريف محمد علي. (2017). دراسة تحليلية اختبارية لأثر التباين في سلوك التكلفة غير المباشرة عند تغير حجم النشاط على التنبؤات الإدارية. *مجلة الفكر المحاسبي*، 21(2): 747-820.
- النبريسي، حنين محمد. (2020). أثر جودة التدقيق في تحسين قياس مكونات إدارة الأرباح - دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان. *مجلة رماح للبحوث والدراسات*، (42): 23-58.
- أبو نصار، محمد. (2020). *محاسبة التكاليف*. دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- يوسف، محمد عبد المنعم. (2019). خصائص ومحددات التكاليف اللزجة. *مجلة المحاسبة*، 21(62): 19-20.

ثانياً: المصادر والمراجع الأجنبية

- Abdel Megeid, N. & El-Deeb, M. (2021). Board Characteristics Effect on Cost Stickiness Using Earnings Management as a Mediating Variable. *Alexandria Journal of Accounting Research*, 5(2): 1-47.
- Abu Aliya, M., Mardawi, Z. (2021). The Impact of Ownership Structure and Board Characteristics on Corporate Social Responsibility Disclosed by Palestinian Companies. *Jordan Journal of Business Administration*, 17(2): 254-277.
- Al Bhoor, A. & Khamees, B. (2016). Audit Report lag, Audit Tenure and Auditor Industry Specialization: Empirical Evidence from Jordan. *Jordan Journal of Business Administration*, 12(2): 459-478.
- AL-Qatamin, K., Salleh, Z. (2020). Audit Quality: A Literature Overview and Research Synthesis. *IOSR Journal of Business and Management*, 22(2): 56-66.

- Al Smady, A. (2018). The Effect of Board of Directors Characteristics and Ownership Type on the Timeliness of Financial Reports. *International Journal of Business and Management*, 13(6): 276-282.
- Anderson, M., Banker, R., & Janakiraman, S. (2003). Are Selling, General, and Administrative Costs Sticky? *Journal of Accounting Research*, 41(1): 47-63.
- Arens, A., Elder, R., Beasley, M. (2017). Auditing and Assurance Services. (3 ed.). Pearson, England.
- Azizkhani, M. , Daghani, R. & Shailer, G. (2018). Audit Firm Tenure and Audit Quality in a Constrained Market. *The International Journal of Accounting*, 53(3):167-182.
- Ballas, A., Naoum, V., & Vlismas, O. (2020). The Effect of Strategy on the Asymmetric Cost Behavior of SG & An Expenses. *European Accounting Review*, 31 (2): 409-447.
- Che, L., Hope, O., & Langli, J. (2019). How Big-4 Firms Improve Audit Quality. *Forthcoming, Management Science*. 66(10):1-47.
- Chen, J.V., Kama, I. & Leheavy, R. (2019). A Contextual Analysis of the Impact of Managerial Expectations on Asymmetric Cost Behavior. *Review of Accounting studies*, 24(2): 665-693.
- Chung, C., Hur, S., & Liu, C. (2019). Institutional investors and Cost Stickiness : Theory and Evidence The North. *American Journal of Economics and Finance*, 47: 336-350.
- Ciftci, M. & Zoubi, T. (2019). The Magnitude of Sales Change and Asymmetric Cost Behavior. *Journal of Management Accounting Research*, 31(3): 65-81.
- Daryaei, A., Fattahi, Y., Sadeqi, H., Hasani, R. (2021). Management Characteristics and Cost Stickiness: An Examination Based on Agency Theory. *Environmental Energy and Economic Research*, 5(1): 1-15.
- Fourati, Y., Ghorbel, R., & Jarbou, A. (2020). Sticky Cost behavior and its implication on accounting conservatism: across country study. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 18(1):169-197.
- Gujarati, D., Porter, D. (2009). Basic Econometrics. (5th ed.), McGraw Hill. New York, USA.
- Hassanein, A. & Younis, M. (2020). Cost Stickiness Behavior and Financial Crisis: Evidence from the UK Chemical Industry. *Corporate Ownership and Control*, 17(2): 46-56.
- Ibrahim, A. (2018). Board Characteristics and asymmetric cost behavior: evidence from Egypt. *Accounting Research journal*, 31(2): 301-322.
- Ji, S., Kwon, I. & An, S. (2021). The Effects of Managerial Attributes on Cost Stickiness: An Empirical Analysis of Korean Exporters and Implications for Start-ups. *Journal of Korea Trade*, 25(2): 196-219.
- Lawrence, A., Meza, M., Zhang, P. (2011). Can Big 4 versus Non-Big 4 Differences in Audit-Quality Proxies Be Attributed to Client Characteristics? *The Accounting Review*, 86(1):259-286
- Li, T., Zhang, Z. (2023). *Financial Data Analysis-The Impact of External Auditor Types on Cost Stickiness: Evidence from China*. 2nd International Conference on Business Administration and Data Science (BADs 2022):959-965.

- Muluk, A. & Herianti, E. & Suwanti. (2019). Does Audit Quality able to Reduce Cost Stickiness? Evidence from Property, Real Estate and Building Construction Industry. *KnE Social Sciences*, 2019:564-577.
- Qawqzeh, H., Endut, W., Rashid, N. & Dakhallh, M. (2020). Impact of The External Auditors Effectives on the financial Reporting Quality: The Mediating Effect of Audit Quality. *Journal of Critical Reviews*, 7(6): 1196-1208.
- Restuti, M., Gani, L., Shauki, E., & Leo, L. (2022). Does Managerial Ability Lead to Different Cost Stickiness Behavior? Evidence from ASEAN Countries. *International Journal of Financial Studies*, 10(3):1-21.
- Sobngwi, C. & Noland, T. (2019). Attracting and retaining core competency: A focus on cost stickiness. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 15(4): 678-700.
- Sven, H., & Loy, T. (2022). The Impact of Cost Stickiness on Financial Reporting: Evidence from Income Smoothing. *Journal Accounting and Finance*, 62(3): 913–3950.
- Tang, Q. (2020). Cost Stickiness corporate future losses and Audit Costs. *American Journal of Industrial and Business Management*, 10(1): 110-134.
- Yao, K. (2018). Cost Stickiness, Ownership Concentration and Enterprise Risk-Empirical: Evidence from Chinese Listed Manufacturing Companies. *American Journal of Industrial and Business Management*, 8(1): 163-173.

المواقع الالكترونية:

- [https://www.iaasb.org/publications/framework-audit-quality-key elements-create-environment-audit-quality-](https://www.iaasb.org/publications/framework-audit-quality-key-elements-create-environment-audit-quality-)
- غرفة صناعة الأردن (2021). دراسات القطاع الصناعي لسنة 2021 عمان، الأردن. متاح على <http://www.jci.org.jo/chamber/sectorsstudies>.
- مركز إيداع الأوراق المالية (2022). دليل قواعد حوكمة الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، عمان-الأردن، <https://www.Sdc.com.jo/>.
- هيئة الأوراق المالية (2016). دليل قواعد حوكمة الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان. متاح على الموقع www.jsc.gov.jo/.
- هيئة الأوراق المالية (2017). تعليمات حوكمة الشركات المساهمة العامة المدرجة لسنة 2017، عمان، الأردن. متاح على <https://www.ase.com.jo/>.
- وزارة الصناعة والتجارة. السياسة الصناعية (2021-2017). متاح على <http://mit.gov.jo/Ar/list>