

"دراسه تحليليه لأثر نظام الرقابہ الداخليه لعميل المراجعة علي أتعاب المراجع الخارجي- مع دراسه ميدانيه"

**“Analytical study of the effect of internal control system of audit client on external auditor fees –with a field study”.**

دكتورہ

إيمان عبدالفتاح حسن قرني الجمهودي

مدرس بقسم المحاسبه – كلية التجاره جامعه كفرالشيخ

**مستخلص البحث:-**

شهدت مهنة المراجعة خلال الفتره الأخيره مجموعه من التغييرات الإجرائيه والقانونيه والتنافسيه ، من أهمها الإلتزام بحوكمه الشركات وما يترتب عليها من تغييرات علي عمليه المراجعة وعمل المراجع الخارجي ، والتي لا بد أن يأخذها في الإعتبار عند قبوله لعمليه المراجعة، وعند تحديد مدي وحجم إجراءات عمليه المراجعة ، ومن ثم تحديد أتعابه المهنيه التي سوف يحصل عليها مقابل تقديم خدمات المراجعة ، ويهدف هذا البحث إلي دراسه أثر نظام الرقابہ الداخليه للشركه محل المراجعة (عميل المراجعة) علي أتعاب المراجع الخارجي في بيئه الأعمال المصريه، ولتحقيق ذلك الهدف – أعتمدت الباحثة علي تحليل مجموعه من الدراسات السابقه بالإضافة إلي إجراء دراسه ميدانيه لإستكشاف وتحليل الفروق بين طبقات العينه حول جوهرية تأثير نظام الرقابہ الداخليه للعميل علي أتعاب مراجع الحسابات ، وذلك من خلال تصميم قائمه إستقصاء وتوزيعها علي عينه البحث المتمثله في 130 مفرده من المراجعين الخارجيين والمراجعين الداخليين والأكاديميين العاملين في بيئه الأعمال المصريه.

وقد توصلت الدراسة بشقيها النظري والميداني إلي وجود علاقة مباشرة ما بين نظام الرقابه الداخليه لشركه عميل المراجعة ، ومستوي الأتعا ب التي يحصل عليها المراجع الخارجي ، لاسيما أنه تقع علي المراجع الخارجي مهمه تقييم نظام الرقابه الداخليه لعميل المراجعة خلال مراحل عمليه المراجعة خاصة مرحله التخطيط لعمليه المراجعة.

### **Abstract:-**

Audit profession has recently undergone many procedural, legal and competitive changes, One of the important of which is the commitment to corporate governance ,and the consequent changes to the audit process and the work of the external auditor ,which must be taken into consideration when accepting audit task, and then determine the professional fees that will be obtained for the provision of services .This research aims to study the impact of an internal mechanism of corporate governance mechanisms, the internal control system of the company on the fees of the external auditor in the Egyptian business environment ,and to achieve these goals – the researcher relied on the analysis of a set of previous studies in addition to conducting a field study to analyze differences between the layers of sample on the intrinsic impact of the client's internal control system on auditor's

fees through designing a questionnaire & distributing it to a sample of 130 external auditors, internal auditors and academics working in Egyptian business environment.

This study has found a direct relationship between internal control system of client & audit fees.

**Keywords:**–Audit fees, Internal control system, Corporate Governance.

#### المقدمه:-

شهدت الأوساط المهنية أحداثاً مالياً وإقتصادياً كبيراً تمثلت في إنهيار العديد من كبريات الشركات العالمية مثل شركة Enron, Worldcom وغيرها من الشركات العالمية، مما أسفر عنه خسائر كبيرة تحملها أصحاب المصلحة stakeholders المرتبطين بمنشآت الأعمال مما أفقدهم الثقة في التقارير والقوائم المالية، وما تتضمنه من تأكيدات ونتائج عن الأحداث المالية الخاصة بتلك المنشآت، كما امتدت عدم الثقة إلى سوق المال ككل على مستوى العالم حيث أهتزت إقتصاديات دول العالم المتقدمة والنامية، ويرجع ذلك إلى ضعف نظام الرقابة الداخلي لتلك الشركات، ونتيجة لذلك زاد الإهتمام بحوكمة الشركات في تأكيد سلامة التقارير المالية، ومنع وقوع الغش والإحتيال وذلك من خلال إصدار العديد من دول العالم مبادئ وتشريعات لحوكمة الشركات مثل مبادئ حوكمة الشركات التي أصدرتها منظمته التعاون الإقتصادي والتنمية Organization for economic cooperating and development(OECD). وتجدر الإشارة إلى أنه في أعقاب تلك الإنهيارات زاد إهتمام الشركات بتطوير تصميم نظم الرقابة الداخلي والإهتمام بتقييمها من قبل المراجع الخارجي، وبالتالي نال موضوع الإهتمام بضروره إضطلاع منشأ عميل المراجعة بتصميم

نظام رقابه داخلية محكم وقيام المراجع الخارجي في تقييم هذا النظام -قسطا كبيرا -مما كان له الأثر علي تحديد حجم وطبيعته إجراءات عملية المراجعة، وبالتالي يمكن توثيق العلاقة بين هذه الأهمية التي تؤول لنظام الرقابه الداخليه (كآليه داخلية من آليات حوكمه الشركات) وأثرها علي نطاق وكمية الإختبارات التي يفحصها المراجع الخارجي وبالتالي التأثير علي أتعاب المراجعة.

وتؤثر عملية تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابه الداخليه لشركة العميل علي تخصيص المراجع الخارجي للوقت والموارد لتقييم ذلك النظام ومواجهه كافة الإحتمالات المرتبطه بعملية تقييمه له- لا سيما- بعد أن أصبحت عملية تقييم نظام الرقابه الداخليه مطلباً حيوياً لمعظم المعايير المهنية ، لما لها من دور بارز في عملية كشف التحريفات المحتمل وجودها بالقوائم الماليه - مما ينطوي عليه أهميه كبيره تؤول لعملية تقييم نظام الرقابه الداخليه لشركة العميل مما يعطي معه الدليل للمراجع الخارجي علي عداله عرض القوائم الماليه محل المراجعة وهو الأمر الذي ينعكس بالإيجاب علي كفاءه وفعاليه عملية المراجعة.

#### طبيعته المشكله:-

مما لا شك فيه أن إلتزام الشركات المساهمه بتطبيق قواعد وآليات حوكمه الشركات له الأثر علي جوده عملية المراجعة ، وما لها من تأثيراتها علي نطاق فحصه وعلي طريقه أدائه لعمله ، ومن ثم تحديد أتعابه المهنية التي سوف يحصل عليها مقابل تقديم خدمات المراجعة، كما أن الإلتجاه المتزايد في السنوات الأخيره لتطبيق آليات حوكمه الشركات أدي إلي زياده الإهتمام بآليات الحوكمه الداخليه للشركات-بما فيها نظام الرقابه الداخليه للشركة- كما تجدر الإشارة إلي أن القانون الأمريكي Sarbanes-oxley من خلال القسم 404 قد طالب بضروره قيام مراجع الحسابات بتقييم فعاليه نظام الرقابه الداخليه لشركة العميل ، وقد أصدرت هيئه تداول الأوراق الماليه SEC في يونيو سنة 2003 قواعد تتمشي مع متطلبات القسم 404 تشمل متطلبات التقرير عن السنوات الماليه المنتهيه في أو بعد 15 نوفمبر سنة 2004، والسبب الرئيسي وراء تأجيل هيئه تبادل الأوراق

الماليه لتاريخ التطبيق والإذعان الخاصه بالقسم 404 هو إعترافا منها بتعقد  
عملية الوفاء بمتطلبات القسم 404 والإذعان له (أمين لطفي،2008).

ويقع علي عاتق الإدارة مسئولية إعداد تقرير عن فعالية نظام الرقابه الداخليه  
في المنشأه حيث يعمل ذلك علي تحقيق المزيد من الإفصاح والشفافيه ويعيق  
إمكانية حدوث الغش الإداري والتلاعب في إعداد التقارير الماليه ، وقد زادت  
المطالبات بالإفصاح عن نتائج تقييم نظام الرقابه الداخليه ، وتتمثل المشكله  
الرئيسيه لهذه الدراسه في بيان أثر نظام الرقابه الداخليه – علي حجم أتعاب  
مراجع الحسابات لاسيما أنه من خلال المعيار AS-2 لمجلس الإشراف المحاسبي  
علي الشركات العامه (public company accounting PCAOB oversight board)  
فإن المراجع مطالب بمزيد من الجهد لتقييم تقييمات الإدارة  
لوسائل الرقابه الداخليه بالشركه ، وهو في سبيله لتحقيق ذلك فهو يقوم بمضاعفه  
أتعابه التي يحصل عليها مما يرفع من التكاليف الكليه لعملية  
المراجعه(Klingsberg et al,2009).

كما أتضح للباحثه (وذلك من خلال ما سنتناوله الباحثه من خلال الدراسات  
السابقه) أن جهودا سابقه في مجال دراسه تأثير مجلس الإدارة ولجنه المراجعه  
ووظيفه المراجعه الداخليه (باعتبارها آليات داخليه لحوكمه الشركات) علي أتعاب  
المراجع الخارجي ، مع قلته الدراسات التي تبرز العلاقه المباشره ما بين نظام  
الرقابه الداخليه لشركه العميل – وبين أتعاب عملية المراجعه ، لاسيما أن عملية  
تحديد أتعاب عملية المراجعه من القضايا المعقده في العلاقه ما بين المراجع  
الخارجي وباقي أطراف حوكمه الشركات ، مما دفع بالباحثه إلي القيام بداسه أثر  
آليه داخليه من ضمن آليات حوكمه الشركات متمثله في نظام الرقابه الداخليه  
لشركه العميل وأثرها علي أتعاب المراجع الخارجي بهدف تحسين جوده عملية  
المراجعه ، وبما يصب في مصلحه المستفيدين من تقرير المراجعه.

ومن هنا يمكن صياغه مشكله البحث في السؤال البحثي الرئيسي التالي:-

" هل يوجد تأثير لنظام الرقابه الداخليه الموجود بشركه العميل علي أتعاب المراجع الخارجي وسوف تحاول الباحثه الإجابه علي السؤال البحثي الرئيسي من خلال الإجابه علي الأسئلة البحثيه الفرعيه التاليه:-"

1- هل يوجد تأثير جوهري لجوده تصميم إداره العميل لنظام الرقابه الداخليه بالشركه علي أتعاب عمليه المراجعته؟

2- هل يوجد تأثير جوهري لقيام المراجع بتقييم نظام الرقابه الداخليه للشركه علي أتعاب عمليه المراجعته؟

3- هل يوجد تأثير جوهري لإفصاح الشركه عن أيه عيوب لنظام الرقابه الداخليه لديها علي أتعاب عمليه المراجعته؟

#### أهداف البحث:-

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في دراسه تأثير نظام الرقابه الداخليه لشركه العميل علي أتعاب المراجع الخارجي، ويمكن تحقيق ذلك الهدف الرئيسي من خلال تحقيق الأهداف الفرعيه التاليه:-

1- تحديد تأثير جوده تصميم نظام الرقابه الداخليه لعميل المراجعته علي أتعاب المراجع الخارجي.

2- تحديد تأثير إضطلاع المراجع الخارجي بمهمه تقييم نظام الرقابه الداخليه علي أتعاب المراجع الخارجي.

3- تحديد تأثير إفصاح شركه العميل عن عيوب نظام الرقابه الداخليه علي أتعاب مراجع الحسابات.

#### فروض البحث:-

1-الفرض الأول:- "توجد دلالة إحصائية علي أن خصائص نظام الرقابه الداخليه لشركه العميل لها تأثير علي الجهد المبذول من قبل المراجع الخارجي ، ومن ثم لها تأثير علي أتعابه".

2- الفرض الثاني:-" توجد دلالة إحصائية علي أن إضطلاع المراجع الخارجي بمهام تقييم نظام الرقابه الداخليه يؤثر علي أتعاب المراجع الخارجي".

3- الفرض الثالث:-"توجد دلالة إحصائية علي أن إفصاح شركه العميل عن الثغرات الموجوده في نظام الرقابه الداخليه لديها ، له تأثير علي أتعاب مراجع الحسابات".

### أهميه البحث:-

تتمثل أهميه البحث في النقاط التاليه:-

1- أهميه موضوع أتعاب المراجع الخارجي ، وأثرهذه الأتعاب علي إستقلال المراجع الخارجي ، ومن ثم جوده عمليه المراجع.

2- أهميه نظام الرقابه الداخليه كآليه داخلية من آليات حوكمه الشركات وأثرها علي حجم أعمال ، وعينه الفحص الخاصه بالمراجع الخارجي.

3- ضروره مراعاة العلاقه المتبادلله بين المراجع الخارجي مع باقي أطراف حوكمه الشركات.

4- عدم تعرض غالبية الأبحاث السابقه التي تناولت موضوع أتعاب المراجع الخارجي لتأثير نظام الرقابه الداخليه لعميل المراجع علي تلك الأتعاب.

### منهج البحث:-

تحقيقا لأهداف ذلك البحث ، تعتمدالباحثه علي المنهجين:-

أ- المنهج الاستنباطي:- تعتمد من خلاله الباحثه علي الإطلاع علي مجموعه من الدراسات السابقه والبحوث العلميه المنشوره المرتبطه بموضوع البحث بهدف دراسه وتحليل أثر نظام الرقابه الداخليه للعميل كمتغير (مستقل) علي أتعاب المراجع الخارجي كمتغير تابع.

ب- المنهج الإستقرائي:- تستخدم الباحثه المنهج الإستقرائي لبناء دراسه الميدانيه من خلال الإعتماد علي قائمه إستقصاء تم تصميمها كأداة للبحث ، وتوزيعها علي عينه الدراسه التي تتكون من المراجعين الخارجيين ، مجموعه من الأكاديميين بأقسام المحاسبه والمراجعه في كليات التجاره بالجامعات المصريه ، عدد من المراجعين الداخليين العاملين بالشركات المساهمه المصريه بإعتبارهم المنوط بهم الإشراف علي نظام الرقابه الداخليه للشركه.

### حدود البحث:-

يتناول هذا البحث تأثير نظام الرقابه الداخليه لشركه عميل المراجعه ، دون التعرض لباقي الآليات الداخليه الأخرى لحوكمه الشركات مثل مجلس الإدارة ، لجنه المراجعه، المراجع الداخلي.

### خطه البحث:-

تقوم الباحثه بتقسيم الجزء الباقي من البحث إلي ما يلي:-

1- التأصيل النظري لأتعاب المراجع الخارجي.

2- أثر الآليات الداخليه لحوكمه الشركات علي أتعاب المراجع الخارجي.

3- مجموعه الدراسات السابقه:-

أ- دراسات تناولت أثر الآليات الداخليه لحوكمه الشركات علي أتعاب المراجع الخارجي.

ب- دراسات تناولت أثر تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابه الداخليه لشركه العميل علي عمليه المراجعه.

ج- دراسات تناولت أثر إفصاح شركه العميل عن عيوب نظام الرقابه الداخليه لديها علي عمل المراجع الخارجي.

### 1- التأسيس النظري لأتعايب المراجع الخارجي:-

**مقدمه:-** تعد أتعايب المراجعه الخارجيه التي يتقاضاها مراجع الحسابات أحد المؤشرات المهمه التي تؤثر علي إستقلاليته وعلي جوده مهنة المراجعه ويرى(سالم عبدالله،2003) أن عمليه تحديد أتعايب المراجع الخارجي هي عمليه شديده التعقيد ، وذلك لتعدد العوامل التي تؤثر في تقدير تلك الأتعايب ، إذ يهدف المراجع إلي الوصول إلي الرأي الفني المحايد علي صدق وعداله القوائم الماليه من خلال الإجراءات الجوهرية لفحص القوائم الماليه والتحقق من سلامتها .

#### أ- تعريف أتعايب المراجع الخارجي:-

يمكن تعريف أتعايب المراجع الخارجي بأنها مبالغ نقديه يحصل عليها المراجع الخارجي نظير قيامه بأداء عمليه مراجعه وفحص القوائم الماليه للعميل وإصدار رأيه الفني المحايد (حسين أحمد ،2007).

فأتعايب المراجع الخارجي تخضع للعامل التنافسي في سوق المراجعه ، وبالتالي فإن قبول المراجع بأتعايب أقل من المراجعين الآخرين هو أمر وارد ولا يتعارض مع أخلاقيات المهنة، بشرط أن لا يؤثر ذلك علي كفاءه الأداء وبذل العناية المهنيه الكافيه ، ومدى الإلتزام بمتطلبات وشروط عقد المراجعه مع العميل والخدمات التي سيتم تقييمها وطبيعه فريق العمل وكفاءته ، والوقت المخصص والكافي لأداء المهمه.

كما يشير (مها نجم ،2012) إلي أن أتعايب عمليه المراجعه لها عدة أشكال ، فمنها الأتعايب الثابته، ومنها الأتعايب المتغيره ، وأخري أتعايبا مشروطه ، يمكن توضيح تلك الأشكال علي النحو التالي:-

**1- الأتعاب الثابتة (fixed fees) :-** هي مبالغ تحدد مسبقا ، وغير قابله للزيادة ، ويتم تحديدها بناء علي طبيعه العمل أو الخدمه المطلوبه ووفقا للإرتباط مابين المراجع والعميل.

**2- الأتعاب المتغيره (variable fees) :-** وهي المبالغ التي تحدد مقابل أتعاب تعتمد بشكل أساسي علي الوقت الذي يقضيه مراجع الحسابات في عمليه المراجعه ، وقد لا تكون هذه الطريقه دقيقه حيث قد تعمل علي تشجيع المراجع علي إطاله الوقت اللازم لعمليه المراجعه.

**3- الأتعاب الشرطيه (contingent fees) :-** وهي الأتعاب التي تتحدد قيمتها بناء علي تحقق شرط مستقبلي ، فمثلا أن تكون نسبه من صافي الدخل المتحقق ، وبالطبع فإن قبول هذه الأتعاب عن خدمات لا تخص المراجعه Non Audit services (NAS) تؤدي إلي تهديد موضوعيه وإستقلاليه المراجع ، لذلك علي مراجع الحسابات أن يأخذ بعين الإهتمام الأمور التاليه لتقييم إمكانيه قبول مثل هذه الأتعاب:-

- طبيعه المهمه.

- قيمه هذه الأتعاب الممكن الحصول عليها.

- أساس تحديد هذه الأتعاب.

- الإستعانه بخطاب الإرتباط في تحديد الأساس الذي تحتسب بناء عليه الأتعاب.

- سياسات وإجراءات الرقابه علي الجوده.

ب- العوامل المؤثره علي أتعاب المراجع الخارجي:-

**1- العوامل المرتبطه بالمنشأه محل المراجع:-**

تتمثل العوامل المرتبطه بالمنشأه محل المراجع في بعض المؤشرات المستخرجه من القوائم الماليه وبعض العوامل الأخرى التي لا تعتمد علي القوائم الماليه والتي

قد يأخذها المراجع في إعتباره وهو بصدد تقدير أتعابه عند التعاقد علي مراجعه إحدى الشركات ، وتتضمن تلك العوامل ما يلي(Clatworthy,2005) :-

- حجم المنشأه. - صافي رأس المال العامل.
- حجم المديونية. - عدد أنشطه أو فروع المنشأه.
- نسبه المخزون لإجمالي الأصول. - مدى قوه نظام الرقابيه الداخليه.

## 2- العوامل المرتبطه بالمراجع ومكتب المراجعته:-

تتمثل تلك العوامل في كل ما يتعلق بالمراجع الخارجى أو مكتب المراجعته ، ويمكن أن يكون ذا تأثير علي عمليه تحديد أتعاب المراجعته ، وتشتمل تلك العوامل علي (Ferguson,A.,Stoker,2005) :-

- سمعه مكتب المراجعته.
- حجم مكتب المراجعته.
- مدى تقديم المكتب لخدمات لا تخص المراجعته(NAS).

## -التخصص القطاعي لمكتب المراجعته.

- الخبره المتراكمه للمراجعين الذين يعملون بمكتب المراجعته.

## 3- عوامل أخرى(Gul.F.A,2005):-

- وجود تشريعات ومعايير محاسبه ومراجعته ملزمه للشركات ومكاتب المراجعته.
- الفتره بين تاريخ التعاقد وتاريخ تقديم تقرير المراجعته.
- وجود قواعد سلوك مهني ملزمه.
- إنتهاء السنه الماليه للعميل في وقت إنتهاء السنه الماليه لأغلب الشركات.
- القوه التنافسيه بين مكاتب المراجعته.

## 2- أثر الآليات الداخليه لحوكمه الشركات على أتعاب المراجع الخارجى:-

حوكمه الشركات عباره عن شبكه تتكون من العديد من الأطراف والآليات والقواعد التي تحاول بأكبر قدر من الفعاليه تلبية إحتياجات كل من الشركه نفسها ومجموعه من أصحاب المصالح في الداخل والخارج (الدليل المصري لحوكمه الشركات، 2016).

فحوكمه الشركات عباره عن شبكه تتكون من العديد من الأطراف والآليات والقواعد التي تحاول بأكبر قدر من الفعاليه تلبية إحتياجات كل من الشركه نفسها ومجموعه من أصحاب المصالح في الداخل والخارج.

وتتمثل أهم أهداف حوكمه الشركات في (محمد سامي راضي، 2010):-

- 1- حمايه وضمان حقوق المساهمين والأطراف الأخرى المهتمه بالشركه.
  - 2- التأكيد علي جوده التقارير الماليه التي يتم إعدادها بواسطه الإداره العليا بالشركات.
  - 3- تحسين الكفاءه الإقتصاديه للشركات وزياده معدل النمو الإقتصادي.
  - 4- زياده ثقه المستثمرين في أسواق المال في معظم بلدان العالم.
  - 5- فرض الرقابه الفعاله علي الشركات وزياده قدره التنافسيه لها في الأسواق.
- وتتمثل أهم آليات حوكمه الشركات الداخليه فيما يلي:-

- الجمعيه العامه للمساهمين.

- مجلس الإداره.

- لجان المراجعه.

- المراجعه الداخليه.

## - علاقة الآليات الداخليه لحوكمه الشركات بأتعاب المراجع الخارجى:-

1- الجمعيه العامه للمساهمين:- نص الدليل المصري لحوكمه الشركات علي أن تقوم الجمعيه العامه ببناء علي ترشيح من مجلس الإدارة وبعد توصيه لجنه المراجعه، بتعيين مراجع حسابات أو أكثر للشركه ، ويكون قرار تعيينه وتقدير أتعابه من إختصاص الجمعيه العامه العاديه للشركه ، وذلك بغرض تقييم المعلومات الماليه وتحديد صدق وعداله القوائم الماليه وإبداء الرأي الفني المحايد فيها.

2- مجلس الإدارة:- يعد مجلس الإدارة الأكثر إستقلالاً مكوناً أساسياً في بيئته الرقابيه القويه ، وهذا يمكن أن يؤدي إلي تقليل تقدير المراجع الخارجى لمخاطر الرقابيه ، وفي ظل نموذج مخاطر المراجعه فإن إنخفاض مخاطر الرقابيه يتوقع أن ينتج عنه إنخفاض في ساعات عمل المراجعه ومن ثم تقليل أتعاب مراجع الحسابات (صلاح حماد،2016)، كما يري (Vafeas&Waegelien,2007) وجود علاقته إرتباط طرديه بين حجم مجلس الإدارة وإستقلال وخبره أعضائه وهذا يتفق مع فكره أن مجلس الإدارة المستقل يعد بمثابة مكمل لعمل مراجع الحسابات في الرقابيه والإشراف علي الإدارة.

3- لجنه المراجعه:- توصلت الكتابات الحاليه لنتائج متضاربه حول تأثير خصائص لجنه المراجعه علي أتعاب مراجع الحسابات فهناك فريق يري وجود علاقته عكسيه بين خصائص فعاليه لجنه المراجعه وأتعاب مراجع الحسابات ، ويحدث ذلك إذا أخذ مراجعو الحسابات بجوده حوكمه الشركات في إعتبارهم عند التسعير ، أو إذا كانت لجان المراجعه ذات الجوده العاليه تحتاج إلي جهود مراجعه خارجيه أقل (Boo&Sharma,2008-Krishnan&Visvan,2009-Chan et al,2013)

وهناك فريق آخر يري وجود علاقته طرديه بين خصائص فعاليه لجنه المراجعه وأتعاب مراجع الحسابات حيث أنه كلما تمتع أعضاء لجان المراجعه بدرجة عاليه من الإستقلال والخبره ، كلما زاد نشاطهم ، كلما زاد طلبهم علي مراجعه عاليه الجوده من أجل الحفاظ علي سمعتهم مما يزيد من جهد مراجع الحسابات ، ومن ثم الأتعاب التي يحصل عليها(Naser,2016- Rustom et al ,2013).

4- المراجعة الداخلية: - يري (Felix et al,2001) أن مدي مساهمه المراجعة الداخلية في مراجعه القوائم الماليه يعتبر محددًا معنويًا في تحديد أتعاب مراجع الحسابات ، وكلما زادت مساهمه المراجعة الداخليه أدي إلي إنخفاض أتعاب المراجع أي أنه هناك علاقه عكسيه ، فعلي سبيل المثال- إذا زادت مساهمه المراجعة الداخليه من صفر إلي 25% من أعمال مراجعه القوائم الماليه فإن أتعاب المراجع تنخفض بنسبه 17% ، كما توصل (Zain et al,2015) إلي أن التفاعل بين جوده وظيفه المراجعة الداخليه والمساهمه التي تقدمها للمراجعة الخارجيّه ، تؤدي إلي زياده إعتقاد مراجع الحسابات علي عمل المراجع الداخلي وينتج عن ذلك تخفيض في قيمه الأتعاب التي يحصل عليها مراجع الحسابات.

وعلي الجانب الآخر هناك بعض الدراسات التي توصلت إلي وجود علاقه طرديه بين وظيفه المراجعة الداخليه وأتعاب مراجع الحسابات، وأستند الباحثون في هذه الدراسات علي مبدأ أساسي هو أن زياده أتعاب مراجع الحسابات تعني جوده مراجعه مرتفعه (Singh&Newby,2010- Stewart&kent,2006).

### 3- مجموعه الدراسات السابقه:-

أ- دراسات تناولت أثر الآليات الداخليه لحوكمه الشركات علي أتعاب المراجعة:-

#### 1- دراسه (Stewart and Kent,2006):-

بعنوان ” Relation between external audit fees ,auditcommittee characteristics&internal audit”:-

تهدف هذه الدراسه إلي إختبار ما إذا كان وجود لجنة المراجعة ، بخصائصها المختلفه، وإستخدام المراجعة الداخليه يرتبط بزياده أتعاب مراجع الحسابات ، حيثأن زياده أتعاب المراجعة تنطوي علي الزياده في إختبارات المراجعة وجوده المراجعة.

وقد توصلت نتائج هذه الدراسه إلي أن وجود لجنة المراجعة وزياده نشاطها ، وزياده إستخدام المراجعة الداخليه يؤدي إلي زياده أتعاب المراجعة الخارجيّه، وترتبط خبرات أعضاء لجنة المراجعة بزياده الأتعاب ، وتتوافق هذه النتائج مع

الزيادة في الطلب علي جوده المراجعة من قبل لجان المراجعة، كما أن الشركات التي تعتمد علي الإستفاده بقدر أكبر من المراجعة الداخليه تتطلب درجه عاليه من الرقابته وهذا يتطلب من مراجع الحسابات جهد وعمل أكبر ، ومن ثم زياده في الأتعاب المطلوبه.

2-- دراسه (Mohamed et al,2012):-

**”Internal Audit attributes and external audit’s reliance بعنوان  
on internal audit:Implications for audit fees”**

تهدف هذه الدراسه إلي إختبار وفحص جانبيين من جوانب جوده المراجعة الداخليه،أولاً:- كفاءه المراجعة الداخليه ، ثانياً:- مساهمه وظيفه المراجعة الداخليه في مراجعه القوائم الماليه.

وقد أعتمدت الدراسه علي عينه مكونه من 73 شركه ماليزيه ، من خلال تصميم قائمه إستقصاءتم إرسالها لتلك الشركات.

وقد توصلت الدراسه إلي وجود علاقه عكسيه بين جوانب كفاءه المراجعة الداخليه من (مدته عمليه المراجعة الداخليه، خبره الموظفين، ساعات تدريب المراجعين الداخليين) مع أتعاب مراجع الحسابات - بما يؤدي معه إلي تخفيض أتعاب مراجع الحسابات.

3- دراسه (Desender et al,2013):-

**Board characteristics and audit fees: Why ownership  
structure matters?”.**

تهدف هذه الدراسه إلي فحص التأثير المحتمل لهيكل الملكيه علي العلاقه بين خصائص مجلس الإدارة من (إستقلال، الجمع بين مناصبي رئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب) والطلب علي خدمات المراجعة الخارجييه وأتعاب مراقب الحسابات.

وقد توصلت الدراسة إلي أن نوع هيكل الملكية لديه تأثير كبير علي أولويات مجلس الإدارة والطلب علي المراجعة ، وبالنسبة للشركات ذات الملكية المشتته ، نجد أن إستقلال أعضاء مجلس الإدارة يربطه بأتعاب المراجعة إرتباطا عكسيا ، حيث أنه كلما كان أعضاء مجلس الإدارة مستقلين كلما زادت الرقابه من قبلهم وأنخفض جهد وعمل مراجع الحسابات ، وبالتالي تنخفض أتعاب المراجعة.

**4- دراسة (سميره ابوالنيل،2013):-**

**بعنوان " دور حوكمه الشركات في تفعيل جوده المراجعه الداخليه وأثر ذلك علي أتعاب المراجعه الخارجيه"**

تهدف هذه الدراسة إلي التعرف علي دور حوكمه الشركات في تفعيل جوده المراجعه الداخليه وأثر ذلك علي أتعاب المراجعه الخارجيه ، ويتم تحقيق ذلك الهدف من خلال دراسه نظريه تهدف إلي تحليل مجموعه من الدراسات السابقه ، وقد توصلت الدراسه إلي مجموعه من النتائج:-

- إعتقاد المراجع الخارجي علي عمل المراجع الداخلي أصبح أكثر ضروره وأهميه للنهوض بإقتصاديات المراجعه الخارجيه ، حيث أن التعاون بينهما يؤثر علي توقيت ومدى وطبيعته إجراءات المراجعه ويؤدي إضافه قيمه للوحده الإقتصاديه .

- يؤدي إعتقاد المراجع الخارجي علي عمل المراجع الداخلي علي تخفيض أتعاب المراجعه الخارجيه في إطار قواعد حوكمه الشركات.

**5- دراسة (Mohamed ghozali,2014):-**

**بعنوان: "Impact of corporate Governance on audit fee"**

**Empirical evidence from Pakistan"**

تهدف هذه الدراسة إلي إختبار العلاقة ما بين حوكمه الشركات وأتعاب المراجعه في باكستان ، وقد تم الإعتداد علي أساليب إحصائيه منها تحليل الإنحدار لـ 37 شركه مسجله في بورصه كراشي للفتره مابين 2009-2012.

وقد توصلت نتيجة الدراسة إلي وجود علاقة إيجابية بين آليات حوكمه الشركات وبين أتعاب المراجعة ، كما أن حجم شركة المراجعة له علاقة وطيدة بأتعاب المراجعة، فكلما كانت شركة المراجعة كبير نسبيا وذو سمعه عاليه كلما كان ذلك له علاقة وطيدة بزياده تسعير خدمات المراجعة.

6-دراسه (Kikhia et al,2014):-

”Board characteristics,Audit committee بعنوان  
characteristics,Audit fees:Evidence from Jordan”

تهدف هذه الدراسة إلي إختبار العلاقة بين خصائص مجلس الإدارة من (إستقلال، خبره، حجم) وخصائص لجنة المراجعة (درجه الإستقلال ، الخبرة، الحجم ، الحجم ، النشاط) علي أتعاب مراجع الحسابات في الأردن ، وذلك من خلال إجراء دراسه علي عينه مكونه من 112 شركة غير ماليه مسجله في بورصه عمان لتداول الأوراق الماليه والتي أنطبقت عليها معايير الإختبار.

وقد توصلت الدراسة إلي وجود علاقة طرديه بين كل من حجم وإستقلال وخبره أعضاء مجلس الإدارة ، حيث أن مجلس الإدارة الذي لديه عدد كبير من الأعضاء الذين يتمتعون بالإستقلال والخبره لديهم طلب أكبر علي مراجعه ذات جوده مرتفعه ، أما بالنسبه للجنة المراجعة ، فهناك علاقة طرديه بين إستقلال الأعضاء وأتعاب مراجع الحسابات.

7-دراسه (صلاح حمد،2016):-

بعنوان"دراسه العلاقة بين آليات حوكمه الشركات وأتعاب مراقب الحسابات في  
بيئه الأعمال المصريه":-

تهدف هذه الدراسة إلي دراسه أثر آليات حوكمه الشركات الداخليه (مجلس الإدارة ، لجنة المراجعة، المراجعة الداخليه) والقانون الأمريكي Sarbanes-oxley علي أتعاب مراقب الحسابات في بيئه الأعمال المصريه ، ولتحقيق هذا الهدف تم تقسيم البحث إلي شقين ، الشق النظري وذلك من خلال الدراسات

السابقه لإستطلاع الجهود السابقه في ذلك المجال، والشق الميداني لإختبار الفروض الخاصه بالبحث.

وقد توصلت الدراسه إلي أن الشركات التي لديها مجالس إداره بها نسبه أعلي من الأعضاء المستقلين ، ولديهم خبره ماليه عاليه ، ويجتمعون بصوره مستمره، هم أكثر طلبا علي المزيد من المسؤوليات الإشرافيه ، مما يتطلب من مراقب الحسابات بذل جهد أكبر، مما يؤدي إلي زياده أتعابه ، كما توصلت أيضا إلي أن خصائص لجنه المراجعه تعمل علي تخفيض أتعاب مراقب الحسابات لدورها في زياده الرقابه الفعاله وتقليص فرص الغش وإداره الأرباح ، كما توصلت النتائج إلي أن المراجعه الداخليه تلعب دورا هاما في زياده الرقابه والحوكمه الفعاله، مما يقلل من حجم الإختبارات التي يجريها مراقب الحسابات ويختصر جزءا كبيرا من برنامج المراجعه ، فينخفض الوقت والجهد اللازم لأداء العمل ، ومن ثم تخفيض أتعابه المهنيه.

ب- دراسات تناولت أثر تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابه الداخليه علي عمل المراجع الخارجي، وأتعاب المراجعه:-

1-دراسه (أحمد سباعي،2004):-

بعنوان "العوامل المؤثره في تحديد أتعاب مراجع الحسابات- دراسه ميدانيه تطبيقيه علي دوله قطر".

تهدف هذه الدراسه إلي التوصل إلي العوامل المؤثره في تحديد أتعاب مراجع الحسابات ، وقد تم إجراء فحص وتحليل للدراسات والأبحاث السابقه في هذا المجال من أجل التوصل إلي العوامل ذات التأثير علي عمليه تحديد تلك الأتعاب ، وقد أعتمدت الدراسه الميدانيه علي قائمه إستقصاء للتعرف علي وجهه نظر العاملين في مكاتب المراجعه التي تزاوّل المهنة في قطر ، وتحديد أهم المؤثرات علي أتعاب المراجعه.

وتشير نتائج تلك الدراسه إلي أن أكثر العوامل تأثيرا هي قيمه إيرادات العميل ، وتعدد فروع الشركه ، وطبيعه الصناعه التي تنتمي لها شركه العميل، وسمعه مكتب المراجعه، وقيمه أصول المنشأه محل المراجعه،وقد توصلت النتيجة النهائيه

إلي أن أتعاب مراجع الحسابات تتضاعف في حاله وجود نظام رقابه داخليه غير محكم بشركه العميل.

2- دراسه (Adi Masli et al,2009):-

”Examining the potential benefits of internal control monitoring technology”  
بعنوان

يعد الغرض الرئيسي لهذه الدراسه هو تحليل الفوائد المحتمله التي تحققها الشركات من تطبيق التطبيقات التي من شأنها ضمان فعاليه أنظمه الرقابه الداخليه بالشركه ، كما أكدت لجنه الـ (COSO) أنه من المتوقع أن تعزز نظم الرقابه الداخليه للشركه من جوده التقارير الماليه، ومشاركه المراجع في تقييم وتعزيز جوده نظام الرقابه الداخليه من خلال تقرير خاص بذلك ، من شأنه زياده رسوم المراجعه(بقدر ليس كبير)، مع تأخير موعد تقديم التقرير(ليس تأخيرا كبيرا).

3-دراسه (Said Elfakanie et al,2016):-

”Audit fee levels and the impact of tighter regulations on internal control audit over financial statements”  
بعنوان

تهدف هذه الدراسه لمناقشه مدي الإرتباط ما بين عمل تقرير إضافي يفصح فيه المراجع الخارجي عن نقاط قوه وضعف نظام الرقابه الداخليه للشركه ، وبين ما إذا كان ذلك يرتبط برسوم إضافيه للمراجعه ،وتعتمد الدراسه في التوصل لأهدافها علي عينه من 697 شركه أمريكيه عن الفتره من سنه 2000 حتي سنه 2016، وقد توصلت إلي أن ذلك التقرير الإضافي حول جوده وفعاليه نظام الرقابه الداخليه للعميل (ICFREQ) \_يرتبط بزياده رسوم المراجعه التي تعكس المزيد من العمل الذي يقوم به المراجع الخارجي.

#### 4- دراسه Lee Jaehon,2016 :-

##### بعنوان "The effect of internal control weakness on investment efficiency"

تهدف هذه الدراسة إلى بحث مدى وجود ارتباط بين وجود نقاط ضعف جوهريه في نظام الرقابه الداخليه لشركة العميل ، وفعاليه عمليات الإستثمار داخل الشركات الكوريه، ومدى تأثير ذلك علي جوده عمليات التقرير المالي لا سيما أن نظام الرقابه الداخليه الضعيف لا يمنع أخطاء الغش أو أخطاء التقدير، كما يترك المجال واسعا للإداره لممارسات إداره الأرباح، كما تلقي هذه الدراسه الضوء علي تعارض المصالح بين الإداره وحمله الأسهم.

وقد توصلت الدراسه من خلال فروضها الأساسيه أن هناك علاقته ما بين ضعف نظام الرقابه الداخليه للشركه وحالات النقص والإفراط في الإستثمار ، وتقل جوده التقارير الماليه ، ويرتبط الأمر بمزيدا من الجهد المبذول من قبل المراجع لفحص عمليات الشركه ، وبالتالي زياده أتعاب المراجع.

#### 5- دراسه (Rahman Saedie et al,2017)

##### بعنوان "The effect of internal control weakness on investment efficiency of companies listed in Tehran stockexchange"

تهدف هذه الدراسه إلى إستكشاف تأثير ضعف نظام الرقابه الداخليه للشركات علي الكفاءه الإستثماريه للشركات المدرجه بالبورصه (بورصه طهران) ، وقد شملت عينه الدراسه كافة الشركات المدرجه في بورصه طهران عن الفتره الزمنيه من 2012-2015، وقد تم الإعتماد علي إستخدام المشاهدات العينيه ، وقد كشفت النتائج عن أن هناك علاقته كبيره بين ضعف نظام الرقابه الداخليه لشركة العميل ، وكفاءه الإستثمار ، وذلك في حد ذاته من شأنه بذل المراجع المزيد من الإجراءات والوقت ، وبالتالي التأثير علي تكاليف عمليه المراجع، ومن ثم زياده أتعاب عمليه المراجع.

## 6-دراسه(Anna Luikko,2017):-

### بغنوان "The effect of internal control deficiencies on audit fees and audit report lags"

يهدف ذلك البحث إلي تقييم تأثير الضعف المادي في نظام الرقابه الداخليه لشركه العميل علي رسوم المراجعه وعللي تأخير تقرير المراجعه، حيث يري الباحث من خلال هذه الدراسه أن ضعف نظام الرقابه الداخليه يؤدي علي الأرجح إلي مزيدا من أعمال المراجعه ، ويقوم الفرض الأساسي لهذه الدراسه علي أن الضعف المادي في نظام الرقابه الداخليه لشركه العميل من شأنه زياده تسعير عمليه المراجعه ، ويعمل علي تأخير تقرير المراجعه، كما تربط الدراسه ما بين زياده رسوم خدمه المراجعه ، وما بين حاله الإبلاغ عن القصور في نظام الرقابه الداخليه للعميل، مع تأخير تقرير المراجعه عن موعده.

وقد أتمد الباحث علي تحليل الإنحدار متعدد المتغيرات في إختبار صحه الفرض البحثي ، وقد أسفرت النتائج عن وجود علاقته طرديه بين الإبلاغ عن قصور نظام الرقابه الداخليه للشركه وزياده رسوم المراجعه.

ج- مجموعه الدراسات التي تتناول أثر إفصاح شركه العميل عن عيوب نظام الرقابه الداخليه لديها،و عمل المراجع الخارجي:-

### 1- دراسه فتحي مبروك صهود، 2010:-

#### بغنوان " تقييم فعاليه الرقابه الداخليه في ظل القانون Sarbanes-Oxley

ومعايير المراجعه وإمكانيه التطبيق في البيئه العربيه":-

تهدف هذه الدراسه إلي فحص مدي إمكانيه تطبيق متطلبات قانون Sarbanes-Oxley

لتقييم نظام الرقابه الداخليه في بيئه الأعمال العربيه، وما إذا كانت هذه المتطلبات أكثر قبولاً وقابله للتطبيق من معايير المراجعه الدوليه في وضع تصميم فعال للرقابه الداخليه فيها.

وقد توصلت الدراسة إلي مجموعه من النتائج من بينها أن البيئة العربية غير مهياه في الوقت الراهن لإقامه أنظمه رقابه داخلية فعاله وفقا لتعليمات القانون SOX ومعايير المراجعة الدولي لتقييم نظام الرقابه الداخليه ، كما أن متطلبات ذلك القانون تحتاج لتطبيقها محفزات معينه أهمها تحسين جوده عمليه إعداد التقرير المالي في الشركات المساهمه.

**-2- دراسه Hallu,2010:-**

**تحت عنوان “Direct &indirect effects of internal control weakness on accrual quality”:-**

من خلال تلك الدراسه يتم فحص مدي ملائمه منهج الإفصاح عن أي قصور في نظام الرقابه الداخليه لاسيما أن ذلك المنهج غير معترف به من قبل الإداره خاصه أن الإداره تري أن إتباع ذلك المنهج مصحوب بتكاليف أكثر.

وذلك طبقا لما جاء بالقسم 404 من القانون الأمريكي Sarbanes–Oxley لا سيما أن الشركات الكنديه تضع نصب عينيها إرتفاع تكاليف الإذعان لذلك ، وقد كانت الصعوبه الأساسيه التي تواجه تلك الدراسه تحديد ماهيه الأمور التي تستحق الإفصاح عنها من عيوب نظام الرقابه الداخليه ، وما يستحق غض الطرف عنه وذلك طبقا لمفهوم الأهميه النسبيه ، كما أن هذه الدراسه قد ألفت الضوء علي حاجه المراجع الخارجي المستقل إلي بذل المزيد من إجراءات المراجع الأساسيه والجوهرية في حاله الإفصاح عن عيوب نظام الرقابه الداخليه، كما ألفت الضوء علي زياده أتعاب عمليه المراجعه في هذه الحاله.

**-3- دراسه Erny prasy&others,2014:-**

**تحت عنوان – “Internal control system weakness and non-compliance to the provision of legislation in practicing audit of local government”**

تري هذه الدراسه أن مراجع الحسابات يتأثر رأيه في القوائم الماليه نتيجه عدم الإذعان من قبل الشركه لمتطلبات القوانين لا سيما القانون الأمريكي Sarbanes-Oxley وذلك بخصوص الإفصاح عن العيوب الجوهرية عن نظام الرقابه الداخليه (ICMW) ، فذلك يتطلب من المراجع المزيد من الإجراءات بخلاف الإجراءات التي كان مخططا لها، لاسيما أن التقرير الذي يعده المراجع يستفيد به المجتمع ككل ، كما جاءت تلك الدراسه لتؤكد علي أهميه الإعتناء بعملية تصميم نظام الرقابه الداخليه ، وقد أعتمدت الدراسه الميدانيه لهذا البحث علي عينه مكونه من 415 شركه من الشركات العامه المسجله بالبورصه تم إرسال 415 قائمه إستقصاء تم إستلام 371 قائمه قابله للتحليل.بالإضافه إلي الإعتقاد علي أسلوب الإنحدار الخطي المتعدد وذلك بإعتباره وسيله للتعرف علي علاقه ما بين المتغيرات التابعه والنتغيرات المستقله.

وقد كانت النتيجه الرئيسييه للدراسه هو وجود قصور من قبل معظم الشركات محل

الفحص في الإذعان لمتطلبات القانون الأمريكي Sarbanes-oxley وقد سجلت هذه الشركات ان السبب الرئيسي في عدم الإذعان وعدم الإستجابه لتعليمات الإفصاح عن القصور في نظام الرقابه الداخليه هو عدم إقتصاديه الإفصاح طبقا لتحليل التكلفة العائد (من وجهه نظر هذه الشركات)  $\text{cost/benefit Analysis}$ .

#### 4-دراسه (Yan Sun,2015):-

تهدف هذه الدراسه إلي إستطلاع آراء المراجعين الخارجيين فيما يخص متطلبات القانون الأمريكي Sarbanes-oxley من خلال القسم 404 بشأن الإفصاح عن عيوب نظام الرقابه الداخليه في حاله وجودها بالشركه، وربط ذلك بإتجاهات الإستثمار في تلك الشركه .

وقد توصلت الدراسه إلي أن الشركات التي يري المراجعون أن نظام الرقابه الداخليه ضعيفا، تتجه إستثماراتها للإخفاض بالمقارنه بالشركات التي لا تفصح ، أما بعد معالجه هذه العيوب فإن نمو الإستثمارات يرجع مره أخرى، تربط هذه

الدراسه ما بين إنخفاض حجم الإستثمار أيضا بإنخفاض نفقات البحوث والتطوير ، كما تصل الدراسه لنتيجه رئيسيه أن الإفصاح عن نظام الرقابہ الداخليه له أثر كبير علي قرارات التشغيل داخل الشركه.

#### 5- دراسه (Tzu Chingm,2015):-

#### بعنوان "Internal control weakness & information quality":-

تهدف هذه الدراسه إلي إختبار الفروض الرئيسيه التاليه:-

- يرتبط وجود قصور في نظام الرقابہ الداخليه للشركه إرتباطا عكسيا بوجوده المعلومات الماليه للشركه.

- القيام بمعالجه قصور نظام الرقابہ الداخليه للشركه يرتبط إرتباطا طرديا بتحسين جوده المعلومات الماليه للشركه.

وقد توصلت هذه الدراسه إلي إثبات صحه تلك الفروض من خلال رصد سنوات متتابعه بالشركه مع مستويات مختلفه من نظم الرقابہ الداخليه للشركه.

#### تحليل الدراسات السابقه:-

يمكن تلخيص أهم ملاحظات الباحثه تجاه مجموعه الدراسات السابقه من خلال النقاط التاليه:-

- 1- قامت معظم الدراسات السابقه بالتركيز علي تناول أثر الآليات الداخليه لحوكمه الشركات علي أتعاب المراجعہ الخارجيہ، وذلك إعتقادا علي أن الرقابہ الداخليه هي وظيفه أساسيه من ضمن وظائف المراجعہ الداخليه.
- 2- هناك تباين طفيف ما بين نتائج معظم الدراسات السابقه في إتجاه تلك العلاقه هل هو طردى أم عكسي.
- 3- أضافت بعض الدراسات بعدا مختلفا لتأثير الآليات الداخليه لحوكمه الشركات علي الأتعاب التي يحصل عليها المراجع الخارجي، وهو مدي تأخر تقرير المراجعہ.

4- توصلت معظم الدراسات إلي أن المراجعة الداخليه تلعب دورا يشكل حجر الزاويه في حوكمه الشركات، والتأثير علي صدق القوائم والتقارير الماليه ، وبالتبعيه يتأثر حجم أعمال المراجع الخارجي بها ، ومن ثم يتأثر حجم النطاق الخاص بالمراجع الخارجي وحجم أتعابه بمدي إعماده علي عمل المراجع الداخلي.

5- تتفق أكثر من دراسه علي وجود علاقه ما بين إفصاح الشركات عن وجود ثغرات في نظام الرقابيه الداخليه للشركه ، وبين زياده أتعاب مراجع الحسابات، حيث أن وجود ثغرات في نظام الرقابيه الداخليه يؤدي إلي زياده مخاطر المراجعة لا سيما مخاطر الرقابيه ،وما يترتب عليه زياده احتمالات المساءله القانونيه التي يمكن أن يتعرض لها المراجع ،وذلك له أثره علي زياده أتعاب المراجعة ،وتتميز الدراسه الحاليه بعمل دراسه مباشره للعلاقه بين أثر نظام الرقابيه الداخليه لشركه العميل أتعاب المراجعة.

#### 4- الدراسه الميدانيه:-

من خلال ذلك الجزء يتم عرض الدراسه الميدانيه التي تهدف إلي إستقراء وتحليل آراء مجموعه المراجعين الخارجيين والداخليين والأكاديميين بأقسام المحاسبه بالجامعات المصريه ، ومن أجل تحقيق ذلك الهدف سيتم تقسيم ذلك الجزء من البحث إلي الأقسام الفرعيه التاليه:-

#### أ- الهدف من الدراسه الميدانيه:-

تهدف الدراسه الميدانيه إلي إستطلاع آراء مراجعي الحسابات والأكاديميين والمراجعين الداخليين ، وذلك للتعرف ما إذا كان هناك قبول من جانب تلك الفئات لتأثير نظام الرقابيه الداخليه لشركه العميل علي أتعاب المراجع الخارجي ، وذلم من خلال الإستعانه بقائمه إستقصاء تم تصميمها لإختبار مدي صحه فروض البحث.

#### ب- مجتمع وعينه الدراسه:-

مجتمع الدراسه:- يتمثل مجتمع الدراسه في ثلاث فئات رئيسيه:-

1- مراجعو الحسابات العاملون في مكاتب المراجعة المسجله.

2- المراجعون الداخليون العاملون بالشركات المساهمه المصريه.

3- الأكاديميون (أعضاء هيئه التدريس بقسم المحاسبه بالجامعات المصريه).

عينه الدراسه:- قامت الباحثه بتوزيع عينه حجمها 130 إستماره موزعه علي الأطراف المختلفه علي النحو التالي:-

1- تم توزيع 50 قائمه علي مراجعي الحسابات العاملين بمكاتب المراجعه ، وقد تم الحصول علي 41 قائمه صحيحه قابله للتحليل ، بمعدل إستجابته 82%.

2- تم توزيع 50 قائمه علي المراجعين الداخليين العاملين بالشركات المساهمه المصريه ، وقد تم الحصول علي 32 قائمه صحيحه قابله للتحليل ، بمعدل إستجابته 64%.

3- تم توزيع 30 قائمه علي الأكاديميين (أعضاء هيئه التدريس بقسم المحاسبه بالجامعات المصريه)، تم الحصول علي 30 قائمه صحيحه قابله للتحليل ، بمعدل إستجابته 100%.

ويمكن تلخيص ذلك من خلال الجدول التالي:-

### جدول رقم (1)

فئات العينه	الإستمارات المرسله	الإستمارات المستلمه	نسبته %	الإستمارات القابله للتحليل	نسبته %
-------------	--------------------	---------------------	---------	----------------------------	---------

مراجعو الحسابات	50	41	%82	48	%96
مراجعين داخليين	50	32	%64	31	%62
أكاديميين	30	30	%100	28	%93

\* توزيع العينه علي أساس المؤهل العلمي:-

### جدول رقم (2)

إجمالي	دكتوراه	دبلوم محاسبه ومراجعه	ماجستير	بكالوريوس	
41	3	5	5	28	مراجعو حسابات
32	.....	7	.....	25	مراجعين داخليين
30	30	.....	.....	.....	أكاديميين

\* توزيع العينه علي أساس مده الخبره:-

### جدول رقم (3)

أكثر من عشرون	من 10-20	من 5-10	أقل من 5	

سنة	سنة	سنوات	سنوات	
16	5	10	10	مراجعو حسابات
10	5	6	11	مراجعون داخليون
.....	10	5	15	أكاديميون

#### ج- أسلوب جمع البيانات:-

قامت الباحثة بالإستعانه بقائمة الإستقصاء كأداة لجمع البيانات ، من خلال الإستعانه بمقياس ليكارت Likert Scale الخماسي لإستقبال ردود المستقضي منهم.

#### جدول رقم (4)

التصنيف	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
الدرجة	5	4	3	2	1

#### 1-إختبار الصدق والثبات (إختبار ألفا كرونباخ):-

#### جدول رقم (5)

معامل الثبات	معامل الصدق	عدد العبارات	الفروض
0,867	0,770	10	الفرض الأول
0,865	0,752	10	الفرض الثاني
0,800	0,645	10	الفرض الثالث

يتضح من الجدول السابق أن معامل ألفا للصدق لقائمة الإستقصاء جاءت نسبة الموافقه بنسبه 84% ، وعدم الموافقه بـ10% ، والحياد 7,3% تدلل علي أن هناك تناسق داخلي للإستماره ككل يعد مقبولاً بدرجة كبيره.

#### - التحليل الإحصائي للبيانات :-

1- قياس مدي صدق إجابات المستقصي منهم عن الفرض الأول الذي ينص علي أنه " توجد دلالة إحصائية علي أن خصائص نظام الرقابه الداخليه لشركة العميل لها تأثير علي الجهد المبذول من قبل المراجع الخارجي ، ومن ثم لها تأثير علي أتعابه".

#### جدول رقم (6)

مستوي المعنويه	معامل الارتباط	الأسئله
0.000	0,580	1- يحقق نظام الرقابه الداخليه الفعال سلامه وعداله عرض المعلومات الماليه بالقوائم الماليه.

0,000	0,602	2- يؤدي نظام الرقابه الداخليه الفعال إلي التقليل من فرص الغش والإختلاس.
0,000	0,603	3- يضمن تصميم نظام الرقابه الداخليه الفعال إذعان الشركه للمبادئ المحاسبه المتعارف عليها.
0,000	0,690	4- يضمن التصميم السليم لنظام الرقابه الداخليه الحفاظ علي ممتلكات العميل من الإختلاسات والسرقات.
0,000	0,705	5- يضمن نظام الرقابه الداخليه المصمم جيدا إختصار المراجع لمزيدا من الوقت والجهد.
0,000	0,590	6- يضمن نظام الرقابه الداخليه المصمم جيدا،تقليل عدد المراجعين الذي يشملهم فريق المراجعة.
0,000	0,603	7- يقوم مراجع الحسابات بتقليص نطاق الفحص الذي يقوم به ،حال وجود نظام رقابه داخليه مصمم جيدا.
0,000	0,482	8- يضمن وجود نظام رقابه داخليه مصمم جيدا لدي عميل المراجعة، إمكانيه مواجهه أيه أخطاء مقصوده وغير مقصوده بالدفاتر.
0,000	0,690	9- يضمن وجود نظام رقابه داخليه مصمم جيدا ، إستعانه المراجع بإجراءات جوهرية للمراجعة أقل تعقيدا.
0,000	0.618	10- يضمن وجود نظام رقابه داخليه مصمم جيدا، إستعانه المراجع بمزيدا من إجراءات المراجعة التحليليه.

يتضح للباحثه من الجدول السابق أن معاملات الارتباط بين كل عبارته من عبارات الفرض البحثي الأول داله عند مستوي دلالة (0,05) ، وكذلك قيمه معامل الارتباط هي قيمه موجبه غير صفريه مما يدل علي وجود علاقته إرتباط موجبه داله إحصائيا ، وبذلك فإن إجابات المستقصي منهم علي الأسئلة متسقه وصادقه.

2--قياس مدي صدق إجابات المستقصي منهم عن الفرض الثاني الذي ينص علي أنه" توجد دلالة إحصائية علي أن إضطلاع المراجع الخارجي بمهام تقييم نظام الرقابه الداخليه يؤثر علي أتعاب المراجع الخارجي":-

جدول رقم (7)

مستوي المعنويه	معامل الإرتباط	الأسنله
		1- يساهم قيام المراجع الخارجي بتقييم نظام الرقابه الداخليه للعميل

0,000	0,655	في تحديد مستوي المخاطر المقبول.
0,000	0,630	2-يساهم تقييم المراجع الخارجي بتقييم نظام الرقابه الداخليه لعميل المراجع، في تحديد حجم إعماده علي وظيفه المراجع الداخليه.
0,000	0,670	3- تتطلب مهمه تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابه الداخليه للعميل ، إجراء المزيد من الإستفسارات حول ذلك النظام.
0,000	0,628	4- تتطلب مهمه تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابه الداخليه للعميل، عمل المزيد من الزيارات الدوريه للأقسام المختلفه بالشركه.
0,000	0,550	5- يتطلب تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابه الداخليه للعميل الإستعانه ببعض إجراءات المراجع التحليليه .
0,000	0,670	6- يتطلب تقييم نظام الرقابه الداخليه للعميل عمل المزيد من إجراءات المراجع الجوهريه.
0,000	0,620	7- يتطلب تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابه الداخليه للعميل الإستعانه بفريق مراجعه أكثر عددا.
0,000	0,625	8- تنطوي عمليه تقييم نظام الرقابه الداخليه لعميل المراجع علي قيام المراجع بعمليه مراجعه مستمره.
0,000	0,652	9- تتطلب عمليه تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابه الداخليه للعميل علي تتبع دوره التشغيل بشركه العميل.
0,000	0,652	10- تتطلب عمليه تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابه الداخليه للعميل علي دراسته للعلاقات القائمه بين الإدارات المختلفه لشركه العميل.

مما سبق يتضح أن معاملات الارتباط داله عند مستوي دلالة (0,05) ، وكذلك قيمه معامل الارتباط قيمه موجبه غير صفريه ، مما يدل علي وجود علاقته ارتباط موجبه داله إحصائيا ، وبذلك هناك إتجاها نحو صدق إجابات المستقضي منهم.

3- قياس مدي صدق إجابات المستقصي منهم عن الفرض الثالث الذي ينص علي أنه" توجد دلالة إحصائية علي أن إفصاح شركة العميل عن العيوب الموجوده في نظام الرقابه الداخليه لديها ، له تأثير علي أتعاب مراجع الحسابات".

#### جدول رقم (8)

الأسئله	معامل الإرتباط	مستوي المعنويه
1- يعمل إفصاح إداره شركه العميل عن وجود عيوب بنظام الرقابه الداخليه لديها إلي إستنتاج المراجع لعدم وجود بينه رقابه فعاله بالشركه،وزياده إجراءات فحصه.	0,625	0,000
2-يعمل إفصاح الإداره عن وجود عيوب جوهرية بنظام الرقابه الداخليه لديها ،إلي إستنتاج المراجع عدم إقتناع الإداره بأهميه الرقابه الداخليه.	0,710	0,000
3- يعمل إفصاح الإداره عن وجود عيوب جوهرية بنظام الرقابه الداخليه لديها، علي إستنتاج المراجع عدم وجود خطه لتقدير المخاطر بشركه العميل.	0,700	0,000
4- يعمل إفصاح الإداره عن وجود عيوب جوهرية بنظام الرقابه الداخليه لديها،إلي إستنتاج المراجع وجود مخاطر مرتبطه بإعداد القوائم الماليه للشركه.	0,655	0,000
5- إفصاح الإداره عن وجود عيوب جوهرية بنظام الرقابه الداخليه لديها،يعني عدم وجود نظام فعال وملاتم لتوصيل المعلومات لجميع المستويات الإداريه داخل الهيكل التنظيمي للشركه.	0,653	0,000
6- إفصاح الإداره عن وجود عيوب جوهرية بنظام الرقابه الداخليه لديها، يعني إجراء المراجع الخارجي لمزيدا من إجراءات	0,712	0,000

		المراجعه الجوهرية.
0,000	0,700	7- إفصاح الإدارة عن وجود عيوب جوهرية بنظام الرقابه الداخليه لديها، يعني إجراء المراجع الخارجي لمزيدا من أساليب المراجعه التحليليه.
0,000	0,715	8- يعمل إفصاح الإدارة عن وجود عيوب جوهرية بنظام الرقابه الداخليه لديها، علي توسيع المراجع الخارجي لنطاق فحصه.
0,000	0,630	9- إفصاح الإدارة عن وجود عيوب جوهرية بنظام الرقابه الداخليه لديها، يشمل تقديم المراجع لمجموعه إجراءات تصحيحيه لمعالجه القصور في نظام الرقابه الداخليه للعميل.
0,000	0,652	10- يعمل إفصاح الإدارة عن وجود عيوب جوهرية بنظام الرقابه الداخليه لديها، علي قيام المراجع الخارجي بفحص دوري لمخرجات الرقابه الداخليه لشركة العميل.

من خلال الجدول السابق نجد أن معاملات الارتباط داله عند مستوي دلالة (0,05) وكذلك قيمه معامل الارتباط قيمه موجبه غيرصفرية مما يدل علي وجود علاقته ارتباط موجبه داله إحصائيا.

#### 4- اختبار كا<sup>2</sup> (chi-square) للفرض الأول:-

جدول رقم (9)

الترتيب	الدلالة	درجة الحرية	مربع كاي	الإنحراف المعياري	الوسط الحسابي	الأسئلة
3	0,000	3	21,04	0,85	4	1- يحقق نظام الرقابة الداخليه الفعال سلامه وعداله عرض المعلومات الماليه بالقوائم الماليه.
10	0,003	3	15	1,15	3,60	2- يؤدي نظام الرقابة الداخليه الفعال إلي التقليل من فرص الغش والإختلاس.
2	0,000	3	21,4	0,85	4,30	3- يضمن تصميم نظام الرقابه الداخليه الفعال إذعان الشركه للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
9	0,000	3	15,3	1,15	3,60	4- يضمن التصميم السليم لنظام الرقابه الداخليه الحفاظ علي ممتلكات العميل من الإختلاسات والسرقات.
4	0,000	3	21,4	0,87	4,30	5- يضمن نظام الرقابه الداخليه المصمم جيدا إختصار المراجع لمزيدا من الوقت والجهد.
8	0,000	4	21	1,05	3,75	6- يضمن نظام الرقابه الداخليه المصمم جيدا،تقليل عدد المراجعين الذي يشملهم فريق المراجعة.
						7- يقوم مراجع الحسابات بتقليص

1	0,003	3	52	0,79	4,56	نطاق الفحص الذي يقوم به ، حال وجود نظام رقابه داخله مصمم جيدا .
5	0,000	3	25	0,88	4,40	8- يضمن وجود نظام رقابه داخله مصمم جيدا لدي عميل المراجع، إمكانيه مواجهه أية أخطاء مقصوده وغير مقصوده بالدقاتر .
7	0,000	3	46,70	0,97	4,53	9- يضمن وجود نظام رقابه داخله مصمم جيدا ، إستعانه المراجع بإجراءات جوهريه للمراجعه أقل تعقيدا .
6	0,000	4	45	0,95	4,55	10- يضمن وجود نظام رقابه داخله مصمم جيدا، إستعانه المراجع بمزيدا من إجراءات المراجع التحليليه .

من الجدول السابق نجد أن قيمه الوسط الحسابي لمعظم العبارات قد جاءت تدل على موافقه أفراد العينه علي بنود الفرض الأول ، كما أن الإنحراف المعياري يتراوح بين (0,78-1,15) أي أقل من واحد صحيح لغالبية العبارات ، كما أن إختبار مربع كاي كان أقل من (0,05) لمعظم العبارات بمعني موافقه أفراد العينه علي ما شمله الفرض الأول من عبارات.

**5- اختبار كاي<sup>2</sup>(chi-square) للفرض الثاني:-**

**جدول رقم (10)**

الترتيب	الدلالة	درجه الحريه	قيمه مربع كاي	إنحراف معياري	وسط حسابي	الأسئله
9	0,000	4	21,02	1,07	3,80	1- يساهم قيام المراجع الخارجي بتقييم نظام الرقابه الداخليه للعميل في تحديد مستوي المخاطر المقبول.
7	0,000	4	45,3	0,98	4,56	2-يساهم تقييم المراجع الخارجي بتقييم نظام الرقابه الداخليه لعميل المراجع، في تحديد حجم إعماده علي وظيفه المراجعه الداخليه.
6	0,000	3	46,7	0,97	4,53	3- تتطلب مهمه تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابه الداخليه للعميل ، إجراء المزيد من الإستفسارات حول ذلك النظام.
5	0,000	3	25	0,88	4,40	4- تتطلب مهمه تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابه الداخليه للعميل، عمل المزيد من الزيارات الدوريه للأقسام المختلفه بالشركه.

10	0,003	3	15,3	1,17	3,60	5- يتطلب تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابة الداخليه للعميل الإستعانه ببعض إجراءات المراجع التحليليه .
1	0,000	3	52	0,81	4,56	6- يتطلب تقييم نظام الرقابه الداخليه للعميل عمل المزيد من إجراءات المراجع الجوهرية.
2	0,000	3	23,4	0,85	4,32	7- يتطلب تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابه الداخليه للعميل الإستعانه بفريق مراجعه أكثر عددا.
3	0,000	3	23,4	0,86	4,56	8- تنطوي عمليه تقييم نظام الرقابه الداخليه لعميل المراجعه علي قيام المراجع بعمليه مراجعه مستمره.
8	0,000	3	21,5	1,04	4,52	9- تتطلب عمليه تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابه الداخليه للعميل علي تتبع دوره التشغيل بشركه العميل.
4	0,000	3	21,4	0,87	4,30	10- تتطلب عمليه تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابه الداخليه للعميل علي دراسته للعلاقات القائمه بين الإدارات المختلفه لشركه العميل.

من الجدول السابق نجد أن قيمه الوسط الحسابي لجميع العبارات جاءت لتتدلل علي موافقه أفراد العينه علي بنود الفرض الثاني ، كما أن الإنحراف المعياري

لأغلب العبارات كان أقل من الواحد الصحيح ، كما أن إختبار مربع كاي كان أقل من 0,05 لكل العبارات بمعنى موافقه المستقصي منهم علي العبارات.

#### 6- إختبار كاي<sup>2</sup> (chi-square) للفرض الثالث:-

#### جدول رقم (11)

الترتيب	الداله	درجه الحريه	مربع كاي	إنحراف معياري	وسط حسابي	الأسئله
5	0.000	4	29,01	0,82	3,15	1- يعمل إفصاح إداره شركه العميل عن وجود عيوب بنظام الرقابه الداخايه لديها إلي إستنتاج المراجع لعدم وجود بينه رقابه فعاله بالشركه، وزياده إجراءات فحصه.
3	0,000	4	27,20	0,80	3,17	2- يعمل إفصاح الإدارة عن وجود عيوب جوهرية بنظام الرقابه الداخليه لديها ،إلي إستنتاج المراجع عدم إقتناع الإدارة بأهميه الرقابه

						الداخليه.
10	0,037	3	20,20	1,20	3,16	3- يعمل إفصاح الإدارة عن وجود عيوب جوهرية بنظام الرقابه الداخليه لديها، علي إستنتاج المراجع عدم وجود خطه لتقدير المخاطر بشركه العميل.
4	0,000	3	41,8	0,81	4,07	4- يعمل إفصاح الإدارة عن وجود عيوب جوهرية بنظام الرقابه الداخليه لديها،إلي إستنتاج المراجع وجود مخاطر مرتبطه باعداد القوائم الماليه للشركه.
2	0,000	3	10,1	0,76	4,10	5- إفصاح الإدارة عن وجود عيوب جوهرية بنظام الرقابه الداخليه لديها،يعني عدم وجود نظام فعال وملانم لتوصيل المعلومات لجميع المستويات الإداريه داخل الهيكل التنظيمي للشركه.
9	0,000	3	10,2	1	4,33	6- إفصاح الإدارة عن وجود عيوب جوهرية بنظام الرقابه الداخليه لديها، يعني إجراء المراجع الخارجي لمزيدا من إجراءات المراجعه الجوهريه.
1	0,000	3	13,8	0,72	4,25	7- إفصاح الإدارة عن وجود عيوب جوهرية بنظام الرقابه الداخليه لديها، يعني إجراء المراجع الخارجي

						لمزيداً من أساليب المراجعة التحليلية.
8	0,000	3	28	0,99	3,30	8- يعمل إفصاح الإدارة عن وجود عيوب جوهرية بنظام الرقابة الداخليه لديها، علي توسيع المراجع الخارجي لنطاق فحصه.
6	0,000	3	13,2	0,90	3,82	9- إفصاح الإدارة عن وجود عيوب جوهرية بنظام الرقابة الداخليه لديها، يشمل تقديم المراجع لمجموعه إجراءات تصحيحية لمعالجه القصور في نظام الرقابه الداخليه للعميل.
6	0,000	3	34,20	0,83	4,33	10- يعمل إفصاح الإدارة عن وجود عيوب جوهرية بنظام الرقابه الداخليه لديها، علي قيام المراجع الخارجي بفحص دوري لمخرجات الرقابه الداخليه لشركة العميل.

من الجدول السابق نجد أن قيمة الوسط الحسابي لجميع العبارات جاءت لتدلل علي موافقه أفراد العينه علي بنود الفرض الثالث ، كما أن الإنحراف المعياري جاء لأغلب العبارات أقل من الواحد صحيح ، كما أن إختبار مربع كاي كان أقل من 0,05 لكل العبارات ، بمعنى موافقه المستقضي منهم علي العبارات.

7- إختبار صحه الفرض الأول باستخدام تحليل التباين إحادى الإتجاه (ANOVA):-

### جدول رقم (14)

الدلالة	مستوي المعنوية	قيمة ف المحسوبة	إنحراف معياري	متوسط حسابي	عينه البحث	
غير داله	0,195	1,536	0,1725	4,1974	مراجعون خارجيون	تأثير خصائص الرقابه الداخليه للعمل علي عمل المراجع الخارجي
			0,1681	4,1765	مراجعون داخليون	
			0,1875	4,2584	أكاديميون	

يتضح من الجدول السابق أنه لا توجد إختلافات ذات دلالة إحصائية بين إتجاهات المستجيبين (المراجعون الخارجيون،المراجعون الداخليون،الأكاديميون) نحو وجود علاقه بين خصائص نظام الرقابه الداخليه للعمل ، وعمل وجهد المراجع الخارجي ، وبالتالي يثبت صحة الفرض البحثي الأول ، حيث جاءت الإجابات عند مستوي معنويه أكبر من (0,05) نظرا لتجانس إتجاهات المستقصي منهم في طبقات البحث المختلفه.

### 8- إختبار صحة الفرض الثاني باستخدام تحليل التباين إحادى

الإتجاه(ANOVA):-

### جدول رقم (15)

الدلالة	مستوي المعنوية	قيمة ف المحسوبة	إنحراف معياري	متوسط حسابي	عينه البحث
---------	----------------	-----------------	---------------	-------------	------------

غير داله	0,182	1,2231	0,2072	4,532	مراجعون خارجيون	تأثير قيام المراجع الخارجي بتقييم نظام الرقابه الداخليه للشركه علي أتعاب المراجع
			0,2241	4,522	مراجعون داخليون	
			0,120	4,258	أكاديميون	
			8	5		

يتضح مما سبق عدم وجود إختلافات ذات دلالة إحصائيه بين إتجاهات المستجيبين في طبقات المراجعون الخارجيون ،المراجعون الداخليون، الأكاديميون، فيما يخص تأثير قيام المراجع الخارجي بتقييم نظام الرقابه الداخليه علي أتعاب المراجع، حيث جاءت الإجابات عند مستوي معنويه أكبر من (0,05) نظرا لتجانس إتجاهات المستقصي منهم في طبقات البحث المختلفه والإتجاه الإيجابي علي الموافقه علي الفرض البحثي الثاني.

### 9-إختبار صحه الفرض الثالث باستخدام تحليل التباين احادي الاتجاه(ANOVA):-

#### جدول رقم (16)

عينه	متوسط	إنحراف	قيمه ف	مستوي
------	-------	--------	--------	-------

الدلالة	المعنويه	المحسوبه	معياري	حسابي	البحث	
غير داله	0,981	0,103	0,247	4,216	مراجعون خارجيون	تأثير قيام شركه العمل بالإفصاح عن عيوب نظام الرقابه الداخليه للشركه علي عمل المراجع الخارجي
			2			
			0,244	4,214	مراجعون داخليون	
			1			
			0,221	4,201	أكاديميون	
			5	5		

يتضح من الجدول السابق أنه لا توجد إختلافات ذات دلالة إحصائيه بين إتجاهات المستجيبين في طبقات كل من المراجعين الخارجيين ، المراجعين الداخليين ، الأكاديميين حول أثر إفصاح شركه العمل عن عيوب نظام الرقابه الداخليه لديها علي جهد وأتعاب المراجع الخارجي.

### النتائج والتوصيات:-

1- يؤثر موضوع أتعاب المراجع الخارجي علي جوده عمليه المراجعة، ومن ثم يجب أن يولي الباحثون الأهميه الكبيره لتحديد أهم العوامل المؤثره علي تحديده وإكتشاف المزيد من العوامل التي تؤثر عليه .

2- تعد لجنة المراجعة هي أكثر الآليات الداخليه لحوكمه الشركات تأثيرا علي موضوع أتعاب المراجعة ، وينطوي ذلك علي مسئوليتهم تجاه تصميم وتقييم نظام الرقابه الداخليه لشركه العمل.

- 3- هناك إرتباط طردي وعلاقه وثيقه ما بين جوده تصميم نظام الرقابہ الداخليه لشركه العميل ، وبين المجهود المبذول من قبل المراجع الخارجي من خلال قيامه ببعض إجراءات المراجعہ الجوهرية ، المراجعہ التحليلية، ومن ثم التأثير علي أتعابه.
- 4- تعكس خصائص نظام الرقابہ الداخليه لشركه العميل حجم الجهد الذي سيبدله المراجع الخارجي في فحص ومراجعہ الدفاتر والسجلات الخاصه بشركه العميل.
- 5- يؤدي تعاون المراجع الخارجي مع المراجع الداخلي إلي تخفيض حجم أتعاب المراجعہ الخارجيہ.
- 6- للحفاظ علي إستقلاليه المراجع الخارجي ومن ثم جوده المراجعہ الخارجيہ ، ينبغي الفصل بين مسئوليہ الإدارة نحو تصميم نظام الرقابہ الداخليه للشركه، ومسئوليہ المراجع الخارجي نحو تقييم ذلك النظام.
- 7- يرتبط إتجاه شركه العميل نحو الإفصاح عن عيوب نظام الرقابہ الداخليه لديها ، بمزيد من الجهد والوقت الذي يبذله المراجع الخارجي، وهكذا زياده الأتعاب التي يتقاضاها.
- 8- لا بد من أن يتم الإهتمام بوظيفه المراجعہ الداخليه داخل شركات العميل، بما يكفل معه الإهتمام بنظام الرقابہ الداخليه لهذه الشركات، بما له تأثير علي جوده وأتعاب عمليه المراجعہ الخارجيہ.
- 9- تقديم المراجع لمقترحاته بشأن تدعيم وتطوير نظام الرقابہ الداخليه لعميل المراجعہ ، من شأنه زياده تكاليف عمليه المراجعہ، وتأخير تقرير المراجعہ.

## قائمه المراجع:-

### أ- المراجع العربيه:-

#### الكتب:-

1- د.أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة وخدمات التأكيد بعد القانون-sarbanes oxley ، دار النهضة العربيه، القايره، سنه 2008، ص.94-95.

#### رسائل:-

1- صلاح الدين محسن حمد،دراسه العلاقه بين آليات حوكمه الشركات وأتعاب مراقب الحسابات في بيئه الأعمال المصريه،رساله ماجستير، تجاره كفرالشيخ،سنه 2016، ص37-39.

2- سميره عباس ابوالنيل،دور حوكمه الشركات في تفعيل جوده المراجعة الداخليه ، وأثر ذلك علي أتعاب المراجعة الخارجيه،رساله ماجستير، تجاره بنها، سنه 2013، ص15-18.

3- فتحي مبروك صهود، تقييم فعاليه الرقابه الداخليه في ظل القانون الأمريكي SOX ومعايير المراجعة، وإمكانيه التطبيق في البيئه العربيه-دراسه ميدانيه،رساله دكتوراه غير منشوره،جامعه دمشق.

4- مها رزق نجم، العوامل المؤثره في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزه ، رساله ماجستير، جامعه غزه ، سنه 2012، ص7.

#### دوريات:-

1- أحمد سباعي قطب، "العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراجع الحسابات - دراسة ميدانية تطبيقية علي دولة قطر"، مجله جامعه الملك عبدالعزيز في الإقتصاد والإداره، سنه 2004، ص 163.

2- حسين أحمد ، "مسئوليه مراجع الحسابات عن إكتشاف التضليل في التقارير الماليه للشركات الصناعيه والعوامل المؤثره في إكتشافه"، مجله جامعه دمشق للعلوم الإقتصاديّه والقانونيه، سنه 2007، المجلد 22، العدد 1، ص 15.

3- سالم عبدالله، "العوامل المؤثره في تحديد أتعاب التدقيق في فلسطين"، مجله الجامعه الإسلاميه ، سنه 2003، المجلد 18، العدد 1، ص 12-15.

- الدليل المصري لحوكمه الشركات، الهيئه العامه للرقابه الماليه، صادر عن مركز المديرين المصري بالهيئه العامه للرقابه الماليه ، الإصدار الثالث، 26 يوليو 2016.

ب- المراجع الأجنبيّه:-

- PCAOB, Auditing standard NO.5, "An audit of internal control over financial reporting that is integrated with an audit of financial statement ", 2007, available at://http:pcabus.org/standard.

- Anna Luikko, The effect of internal control defeciencies on audit fees and audit report lags, Master Thesis, Aalto University, 2017, 50-60.

Periodicals:-

**1–Adi Masli,Gary F.Peters,”Examining the potential benefits of internal control monitoring technology”,Sep,2009,pp21–25.**

**2– Boo&Sharma,”The influence of earning management conducted through the use of accretive stock repurchases on audit fees”,advances in accounting ,vol.34,2016,p5.**

**3– Chan et AM,Yin,”Independent audit committee members,board tenure and audit fees”,Accounting&Finance,2013,vol.53,pp1129–1147.**

**4–Clatworthy,M.A,”The market for external audit services in the public sector :an empiricialanalysis of NHS trusts”,working paper,2005.pp1–3.**

**5– Dwsender,Kurt,A.,Ruth,”Board characteristics and audit fees:why ownership structure matters?”,strategic management journal,2013,vol.34,pp823–842.**

**6–Erny Praset,”Internal control system weakness and non compliance to the provision of legislation in practicing audit of local government in Indonesia”,open journal of political science,sep,2014,pp. 71–72.**

7- Ferguson,A.,and stokers,"Brand name audit pricing ,industryspecialization,and leadership premiums post-big and big 6 mergers",contemporary Accounting research,2006,pp.77-110.

8-Gul,F.A,chin,"Discretionary accounting accruals managemers incentives,and audit fees",Contemporary Accounting research ,Tornato,2003,p20.

9-Hallu,Gordan Richardson,"Direct &indirect effects of internal control weakness on accrual quality",2010,www.ssrn.com.

10-Lee Jaehong,"The effect of internal control weakness on investment efficiency",Journal of applied Business Research,May,2016,pp.60-63.

11- Mohamed Ghozali,"Impact of corporate governance on audit fee:Empirical evidence from Pakistan",world applied science journal,Jan,2014,pp.645-651.

12- Mohamed,Zulkiffle,M.Zain,"Internal audit attributes&external audit's reliance on internal audit

**:Implications for audit fees”,International journal of auditing,2012,vol.16,pp268–285.**

**13–Naser,K.,Youssef,Mohamed Hassan,”Factors influencing external audit fees of companies listed on Dubai financial market”,International journal of Islamic management,2016,vol.9,pp7–9.**

**14–Rahman Saedi,Mohsen Dastgir,”The effect of internal control weakness on investment efficiency of companies listed in Tahrain stock exchange”,international journal of finance and managerial accounting,2017,vol.7,no.7,pp30–39.**

**15–Rustom,Sehrish,Khalid Zanan,”The relationship between audit committee ,companies incentives and corporate audit fees in Pakistan”,Economic modeling,2013,vol.31,pp1–2.**

**16– Said Elfakani,Abdeljalil Ghanem,”Audit fee levels and the impact of tighter regulations on internal control audit over financial reporting”,2016,www.emerald.com.**

17–Singh&Nenby,”Internal audit &audit fees:Further evidence”,Mnagerial Auditing journal,2010,vol.25.

18–Stweart&Kent,”Relation between external audit fees ,audit committeecharacteristics and internal audit”,journal of accounting &finance,2006,p4.

19– Kikhia,Hassan Yahia,”Board characteristics,Audit committee characteristics,Audit fees:Evidence from Jordan”,International Business Research,2014,vol.7,pp98–110.

20–Krishnan &Visvan athan,”How do auditors view maneger’s voluntary disclosure strategy?The effect of earning guidance on audit fees”,Accounting public policy,2012,vol.6,pp4–7.

21– Klingsberg,Ethan,and Marie Noble,”SOX–404,what it all means for M&A”,M&A Lawyers Magazine,sep,2010.p7.

22–Tzu ching weng&others,”Internal control weakness &information “,Journal of applied finance &banking ,vol.5,NO.5,2015,p6.

23- Yan Sun,"Internal control weakness disclosure and firm investment ",Aug,2015,http://doi-org/10.773.

24-Zain Mazlina,"The effect of internal audit function quality&Internal audit contribution to external audit on audit fees",International journal of audit,vol.3,2015,pp6-9.

### ملحق البحث

#### قائمة الاستقصاء

تقوم الباحثة بإعداد بحث بعنوان "دراسة تحليلية لأثر نظام الرقابة الداخليه لعميل المراجعة علي أتعاب المراجع الخارجي- مع دراسته ميدانيه"

، وتهدف الباحثة من خلال تلك القائمة إلي إستطلاع رأي عينه الدراسة المكونه من المراجعين الخارجيين ، المراجعين الداخليين، الأكاديميين"- وذلك بهدف الوقوف علي اهمما يؤثر علي تحديد أتعاب المراجع الخارجي ،بما يدعم جوده عمليه المراجعة ،بما يخدم أصحاب المصلحه بكافه طوائفهم .

وتأمل الباحثة في توفير الإجابات علي هذه القائمة بحرص وعنايه أملا في موضوعيه النتائج التي يتم التوصل لها بعون الله وتوفيقه.

إعداد:-

د.إيمان عبدالفتاح حسن قرني الجمهودي

مدرس بقسم المحاسبه- كلية التجاره جامعه كفرالشيخ

## 1- المجموعه الأولى من الأسئلة:-

وتهدف هذه المجموعه من الأسئلة لإختبار مدى صحة الفرض البحثي الأول والذي ينص علي

" توجد دلالة إحصائية علي أن خصائص نظام الرقابه الداخليه لشركة العميل لها تأثير علي الجهد المبذول من قبل المراجع الخارجي ، ومن ثم لها تأثير علي أتعابه ."

لا أوافق بشده	لا اوافق	محايد	موافق	موافق بشده	الأسئله
					1- يحقق نظام الرقابه الداخليه الفعال سلامه وعداله عرض المعلومات الماليه بالقوائم الماليه.
					2- يؤدي نظام الرقابه الداخليه الفعال إلي التقليل من فرص الغش

					والإختلاس.
					3- يضمن تصميم نظام الرقابه الداخليه الفعال إذعان الشركه للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
					4- يضمن التصميم السليم لنظام الرقابه الداخليه الحفاظ علي ممتلكات العميل من الإختلاسات والسرقات.
					5- يضمن نظام الرقابه الداخليه المصمم جيدا إختصار المراجع لمزيديا من الوقت والجهد.
					6- يضمن نظام الرقابه الداخليه المصمم جيدا،تقليل عدد المراجعين الذي يشملهم فريق المراجع.
					7- يقوم مراجع الحسابات بتقليص نطاق الفحص الذي يقوم به ،حال وجود نظام رقابه داخليه مصمم جيدا.
					8- يضمن وجود نظام رقابه داخليه مصمم جيدا لدي عميل المراجع، إمكانية مواجهه أيه أخطاء مقصوده وغير مقصوده بالدفاتر.
					9- يضمن وجود نظام رقابه داخليه مصمم جيدا ، إستعانته المراجع بإجراءات جوهرية للمراجعه أقل

					تعقيدا.
					10- يضمن وجود نظام رقابه داخليه مصمم جيدا، إستعانته المراجع بمزيديا من إجراءات المراجعة التحليليه.

### المجموعه الثانيه من الأسئلة:-

وتشمل مجموعه العبارات التي تختبر صحه الفرضى البحثي الثاني:- " توجد دلالة إحصائيه علي أن إضطلاع المراجع الخارجي بمهام تقييم نظام الرقابه الداخليه يؤثر علي أتعاب المراجع الخارجي".

لا أوافق بشده	لا اوافق	محايد	موافق	موافق بشده	الأسئله
					1- يساهم قيام المراجع الخارجي بتقييم نظام الرقابه الداخليه للعميل

					في تحديد مستوى المخاطر المقبول.
					2- يساهم تقييم المراجع الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلي لعميل المراجعة، في تحديد حجم إعماده علي وظيفه المراجعة الداخليه.
					3- تتطلب مهمه تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابه الداخليه للعميل ، إجراء المزيد من الإستفسارات حول ذلك النظام.
					4- تتطلب مهمه تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابه الداخليه للعميل، عمل المزيد من الزيارات الدورية للأقسام المختلفه بالشركه.
					5- يتطلب تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابه الداخليه للعميل الإستعانه ببعض إجراءات المراجعة التحليليه .
					6- يتطلب تقييم نظام الرقابه الداخليه للعميل عمل المزيد من إجراءات المراجعة الجوهرية.
					7- يتطلب تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابه الداخليه للعميل الإستعانه بفريق مراجعه أكثر عددا.

					8- تنطوي عملية تقييم نظام الرقابه الداخليه لعميل المراجعه علي قيام المراجع بعملية مراجعه مستمره.
					9- تتطلب عملية تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابه الداخليه للعميل علي تتبع دوره التشغيل بشركه العميل.
					10- تتطلب عملية تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابه الداخليه للعميل علي دراسته للعلاقات القائمه بين الإدارات المختلفه لشركه العميل.

### المجموعه الثالثه من الأسئلة:-

وتقيس هذه الأسئلة مدي صحه الفرض البحثي الثالث:- "توجد دلالة إحصائيه علي أن إفصاح شركه العميل عن العيوب الموجوده في نظام الرقابه الداخليه لديها ، له تأثير علي أتعاب مراجع الحسابات".

لا أوافق بشده	لا أوافق	محايد	موافق	موافق بشده	الأسئلة
					1- يعمل إفصاح إداره شركه العميل عن وجود عيوب بنظام الرقابه الداخليه لديها إلى إستنتاج المراجع لعدم وجود بينه رقابه فعاله بالشركه،وزياده إجراءات فحصه.
					2-يعمل إفصاح الإدارة عن وجود عيوب جوهرية بنظام الرقابه الداخليه لديها ،إلي إستنتاج المراجع عدم إقتناع الإدارة بأهميه الرقابه الداخليه.
					3- يعمل إفصاح الإدارة عن وجود عيوب جوهرية بنظام الرقابه الداخليه لديها، علي إستنتاج المراجع عدم وجود خطه لتقدير المخاطر بشركه العميل.
					4- يعمل إفصاح الإدارة عن وجود عيوب جوهرية بنظام الرقابه الداخليه لديها،إلي إستنتاج المراجع وجود مخاطر مرتبطه بإعداد القوائم الماليه للشركه.
					5- إفصاح الإدارة عن وجود عيوب جوهرية بنظام الرقابه الداخليه

					لديها، يعني عدم وجود نظام فعال وملائم لتوصيل المعلومات لجميع المستويات الإداريه داخل الهيكل التنظيمي للشركه.
					6- إفصاح الإدارة عن وجود عيوب جوهرية بنظام الرقابه الداخليه لديها، يعني إجراء المراجع الخارجي لمزيدا من إجراءات المراجعه الجوهريه.
					7- إفصاح الإدارة عن وجود عيوب جوهرية بنظام الرقابه الداخليه لديها، يعني إجراء المراجع الخارجي لمزيدا من أساليب المراجعه التحليليه.
					8- يعمل إفصاح الإدارة عن وجود عيوب جوهرية بنظام الرقابه الداخليه لديها، علي توسيع المراجع الخارجي لنطاق فحصه.
					9- إفصاح الإدارة عن وجود عيوب جوهرية بنظام الرقابه الداخليه لديها، يشمل تقديم المراجع لمجموعه إجراءات تصحيحيه لمعالجه القصور في نظام الرقابه الداخليه للعميل.
					10- يعمل إفصاح الإدارة عن وجود عيوب جوهرية بنظام الرقابه الداخليه لديها، علي قيام المراجع الخارجي بفحص دوري لمخرجات الرقابه

					الداخليه لشركة العميل.
--	--	--	--	--	------------------------