



كلية التجارة
الدراسات العليا
قسم المحاسبة والمراجعة

قياس أثر أتعاب مراقب الحسابات على جودة عملية المراجعة "دراسة ميدانية - فلسطين"

Measuring The Impact of The External Auditor's Fees on The
Audit Quality
A Field Study – Palestine

رسالة مقدمة للحصول على درجة دكتور الفلسفة في المحاسبة

إعداد

نفين عبدالله أبو سمهدانه

إشراف

أ.د/ يوسف محمود جربوع

أستاذ المحاسبة والمراجعة

عميد الكلية

كلية التجارة _ جامعة فلسطين

أ.د/ محمد عبد الفتاح محمد

أستاذ المحاسبة والمراجعة

رئيس قسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة _ جامعة عين شمس

د/ صفوت الدويري

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد

كلية التجارة _ جامعة عين شمس

٢٠١٥م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

(يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ ءَامَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ

بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ ﴿١١﴾)

صَبْرًا وَاللَّهُ الْعَظِيمُ

سورة المجادلة (الآية ١١)

الإهداء

إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم
إلى من علمني أنني خلقت للنجاح وليس للفشل
إلى من تمنى أن يراني في هذا المكان
إلى القلب الكبير

والدي العزيز

إلى رمز الحب وبلسم الشفاء
إلى القلب الناصع بالبياض
إلى العطاء الذي يفيض بلا حدود
إلى صديقتي وحبيبتي ورفيقة دربي

والدتي الحبيبة

إلى من بذل كل جهدٍ وعطاء لكي أصل إلى هذه اللحظة

زوجي الغالي

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة إلى رياحين حياتي
إلى رفقاء دربي إلى الذين أحبوني وأحببتهم

صديقاتي

إلى الأرواح التي سكنت تحت تراب الوطن الحبيب

الشهداء العظام

إليكم جميعاً أهدي هذا العمل

بطاقة شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على سيدنا محمد وآله وأصحابه الطيبين الطاهرين

وبعد ...

يسعدني ويشرفني وقد وفقني الله في إنجاز هذا العمل أن أتقدم بالشكر والتقدير

والعرفان إلى:

الأستاذ الدكتور / محمد عبد الفتاح محمد / أستاذ ورئيس قسم المحاسبة والمراجعة

في كلية التجارة بجامعة عين شمس لتكرمه بقبول الإشراف على هذه الرسالة ولما بذله من جهد ووقت لتوجيه الباحثة وتقديم العون لها رغم مشاغله الكثيرة حيث كان لتوجيهاته أثر كبير ودافع قوي لها على الجد والاجتهاد فليسيادته تتقدم الباحثة بأسمى آيات الشكر والعرفان بالجميل والتقدير جزاه الله عني وعن جميع الباحثين خير جزاء ومتعه بوفاء الصحة والعافية.

الدكتور / صفوت مصطفى الدويري / أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد في كلية

التجارة بجامعة عين شمس لتفضله بقبول المشاركة في الإشراف على هذه الرسالة وإمداد الباحثة بالإرشادات والتوجيهات التي كان لها دور كبير في إنجاز هذا العمل فليسيادته تتقدم الباحثة بالشكر والتقدير والامتنان جزاه الله عني وعن جميع الباحثين خير جزاء ومتعه بوفاء الصحة والعافية.

الأستاذ الدكتور / يسري أمين سامي / أستاذ المحاسبة والمراجعة في كلية التجارة

جامعة قناة السويس لتكرمه بالموافقة على المشاركة ورئاسة لجنة المناقشة والحكم على هذه الرسالة فليسيادته تتقدم الباحثة بخالص الشكر والتقدير جزاه الله عني وعن جميع الباحثين خير جزاء ومتعه بوفاء الصحة والعافية.

الأستاذ الدكتور /جمال سعد خطاب/ أستاذ المحاسبة والمراجعة في كلية التجارة بجامعة
عين شمس لتفضله بالموافقة على المشاركة في لجنة المناقشة والحكم على هذه الرسالة
فلسيادته تتقدم الباحثة بعظيم الشكر والامتنان جزاه الله عني وعن جميع الباحثين خير جزاء
ومتعه بوافر الصحة والعافية.

الأستاذ الدكتور / يوسف محمود جربوع / أستاذ المحاسبة والمراجعة وعميد كلية
التجارة جامعة فلسطين لتفضله بقبول المشاركة في الإشراف على هذه الرسالة وإمداد الباحثة
بكل العون والمساعدة والدعم فلسيادته تتقدم الباحثة بالشكر والتقدير والامتنان جزاه الله عني
وعن جميع الباحثين خير جزاء ومتعه بوافر الصحة والعافية

كما تتقدم الباحثة بالشكر والتقدير إلى كل أفراد كلية التجارة بجامعة عين شمس من
أعضاء هيئة التدريس ، وإداريين ، وعاملين ، وزملاء..

وأخيرا تتقدم الباحثة بخالص الشكر والتقدير إلى كل من أمد يد المساعدة لها في جميع
خطوات إعداد هذا العمل..

والشكر لله سبحانه وتعالى أولاً وأخراً والحمد لله رب العالمين

الباحثة

نفين أبوسمهدانة

ملخص الدراسة

١ - مقدمة البحث :

يتناول البحث قياس أثر أتعاب مراقب الحسابات على جودة عملية المراجعة ، قد ركزت الباحثة في هذه الدراسة على العناصر المؤثرة على جودة عملية المراجعة، وأتعاب مراقب الحسابات في الوقت ذاته، حتى تتمكن من دراسة مدى تأثير الأتعاب على جودة المراجعة بشكل خاص، واستخدمت هذه العناصر الوسيطة كأداة لقياس جودة عملية المراجعة.

٢ - مشكلة البحث:

تكمن مشكلة الدراسة في الإجابة عن التساؤل الرئيسي التالي "ماهي العلاقة بين أتعاب مراقب الحسابات وبين جودة عملية المراجعة؟" والذي يتفرع عنه الأسئلة الفرعية التالية:

١. هل توجد علاقة بين أتعاب مراقب الحسابات وحجم مكتب مراجعة الحسابات؟
٢. هل توجد علاقة بين أتعاب مراقب الحسابات والتغيير الإلزامي (التناوب) لمراقبي الحسابات؟
٣. هل توجد علاقة بين أتعاب مراقب الحسابات والخدمات الاستشارية؟
٤. هل توجد علاقة بين أتعاب مراقب الحسابات والتخصص الصناعي لمكتب مراجعة الحسابات؟
٥. هل توجد علاقة بين أتعاب مراقب الحسابات وطول مدة استمرار العملاء بمكتب مراجعة الحسابات؟
٦. هل توجد علاقة بين أتعاب مراقب الحسابات والدعاوى القضائية المرفوعة على مكتب مراجعة الحسابات؟

٣ - أهداف البحث:

تهدف هذه الدراسة بصفة أساسية إلى قياس أثر أتعاب مراقب الحسابات على جودة عملية المراجعة ولكي يتحقق هذا الهدف لابد من تحقيق الأهداف الفرعية المندرجة تحته وهي:

١. توضيح مفهوم جودة المراجعة الخارجية وذلك من خلال صورها المختلفة بالإضافة إلى أهميتها، وتمييزها عن بعض المصطلحات و المفاهيم الأخرى.
٢. تحديد العناصر المؤثرة على جودة عملية مراجعة الحسابات والتي سوف تستخدم كعناصر وسيطة بين أتعاب مراقب الحسابات وجودة المراجعة.
٣. توضيح العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراقب الحسابات.
٤. توضيح العلاقة بين أتعاب مراقب الحسابات وبين عناصر جودة عملية المراجعة.

٤ - أهمية البحث:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من الناحيتين العلمية والعملية. فمن الناحية العلمية تُعد امتداداً للدراسات السابقة التي تناولت موضوع أتعاب مراقب الحسابات، وجودة المراجعة، والعوامل المؤثرة عليها من وجهة نظر المراجعين، وندرة الأبحاث العربية التي تناولت موضوع أثر أتعاب مراقب الحسابات على عناصر جودة المراجعة على حد علم الباحثة. أما من الناحية العملية تأتي أهمية هذه الدراسة من أهمية عملية التدقيق التي يقوم بها مراقب الحسابات والتي تعتبر خدمة أساسية لجودة المعلومات المقدمة للجمهور، وبالتالي فإن على أعضاء المهنة واجب مهني وقانوني لرعاية مصالح الجمهور و تقديم الخدمات على درجة عالية من الجودة والمهنية.

٥ - فروض البحث :

تقوم الدراسة بناء على المشكلة والأهداف والأهمية على إختبار الفرضين الآتيين:

- الفرض الرئيسي الأول:

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أتعاب مراقبي الحسابات وبين عوامل جودة مراجعة الحسابات.

وينقسم هذا الفرض إلى الفروض الفرعية التالية:

الفرض الفرعي الأول:

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أتعاب مراقبي الحسابات وبين الخدمات الاستشارية المقدمة من قبل مراقبي الحسابات كعنصر من عناصر جودة عملية مراجعة الحسابات.

الفرض الفرعي الثاني:

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أتعاب مراقبي الحسابات ، والتخصص الصناعي لمراقبي الحسابات كعنصر من عناصر جودة عملية مراجعة الحسابات.

الفرض الفرعي الثالث:

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أتعاب مراقبي الحسابات، و حجم مكتب مراجعة الحسابات كعنصر من عناصر جودة عملية مراجعة الحسابات.

الفرض الفرعي الرابع:

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أتعاب مراقبي الحسابات، والدعاوى القضائية كعنصر من عناصر جودة عملية مراجعة الحسابات.

الفرض الفرعي الخامس:

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أتعاب مراقبي الحسابات، وطول مدة استمرار المراقب كعنصر من عناصر جودة عملية مراجعة الحسابات.

- الفرض الرئيسي الثاني:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المستقصى منهم فيما يتعلق بقياس أثر أتعاب مراقب الحسابات على جودة عملية المراجعة في فلسطين.

٨ : هيكل البحث :

تتكون الدراسة البحث من الفصول التالية :

الفصل الأول : الإطار العام للبحث .

الفصل الثاني :العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراقب الحسابات .

الفصل الثالث : جودة عملية مراجعة الحسابات وأهم العناصر المحددة لها.

الفصل الرابع : نتائج الدراسة الميدانية واختبار صحة الفروض .

الفصل الخامس : النتائج والتوصيات .

٩ - نتائج البحث :

١. الحصول على مبالغ زائدة من أتعاب المراجعة عن طريق تقديم خدمات استشارية للعميل تؤدي إلى اعتماد مراقب الحسابات على العميل مالياً.
٢. تقديم الخدمات الاستشارية من مراقب الحسابات للعميل قد تجعله ينحرف عن استقلاله وحياده مما يؤثر سلباً على جودة عملية المراجعة.
٣. التخصص الصناعي لمراقب الحسابات يعتبر ميزة تنافسية بين مكاتب المراجعة، حيث أن ارتفاع درجة المنافسة بين مكاتب المراجعة تؤثر في تقدير قيمة الأتعاب.
٤. تخصص مكاتب المراجعة في الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة يساعد على تفهم وإتمام عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية مما ينعكس في النهاية على زيادة جودة الأداء المهني للمراجعة.
٥. مكاتب المراجعة الكبيرة تتمتع بخدمة وخبرة أفضل من المكاتب الصغيرة، بجانب أنها تقوم بتحديد أتعاب عملية المراجعة بمعزل عن نتائج أعمال الشركة الخاضعة للمراجعة.
٦. كبر حجم مكتب المراجعة يجعله أكثر حرصاً على توظيف مراقبي حسابات ذوي كفاءة عالية مما يؤثر إيجاباً على الأتعاب التي يتقاضاها المكتب.
٧. انخفاض أو محدودية الدعاوى القضائية ضد مكتب مراجعة الحسابات يرتبط إيجابياً بارتفاع أتعاب مراقب الحسابات، حيث بلغ وزنها النسبي لها 83.44%.
٨. احتمالية تعرض مراقب الحسابات للتقاضى يؤثر على أتعابه، حيث أن ممارسة الأداء المهني بطريقة غير فعالة يعتبر العامل الأساسي المؤدي إلى زيادة الدعاوى القضائية ضد مراقبي الحسابات مما يؤثر سلباً على أتعابه.
٩. طول فترة استمرار مكتب المراجعة في مراجعة حسابات العميل مع تقديم الخدمات الاستشارية له، تؤدي إلى الشك في استقلاله حيث يتقاضى أتعاب عالية من تقديم الخدمات لعميله، حيث بلغ الوزن النسبي لها 81.51%.
١٠. طول فترة استمرار مكتب المراجعة في مراجعة حسابات العميل تجعله يفقد الشك المهني ويميل إلى أخذ توجيهات عميله بالنسبة لعمليات تخطيط المراجعة والفحص وإعداد التقرير النهائي مما يؤثر سلباً على جودة عملية المراجعة.
١١. التغيير الإلزامي لمكاتب مراجعة الحسابات سوف يؤدي إلى زيادة تكلفة عملية المراجعة، حيث بلغ الوزن النسبي لها 83.87%.
١٢. التغيير الإلزامي لمكاتب مراجعة الحسابات يحد من المنافسة غير الشريفة بين مراقبي الحسابات وينتج من ذلك أتعاب مراجعة جيدة.

١٣. تقيد العلاقة التعاقدية بين مراقب الحسابات وعميل المراجعة بفترة زمنية محدودة تؤدي إلى تعزيز موضوعيته واستقلاله.

١٠ - توصيات البحث :

في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها، فإن الباحثة توصي بما يلي:

١. تحديد المدة التي يبقى فيها المراقب مراجعاً لحسابات عميله وهي خمس سنوات، وذلك لأن طول الفترة التعاقدية عن خمس سنوات بين المراقب وعميله سوف تقلل من موضوعيته واستقلاله، وبالتالي تؤثر على جودة عملية المراجعة.
٢. مراقبة جودة الاداء لمكاتب المراجعة في قطاع غزة من أجل تطوير مستوى جودة خدمات مهنة المراجعة والتي تنعكس إيجابياً على أتعاب المراجعة.
٣. أن يتمتع المراقب بالسمعة الحسنة، وذلك لتجنب أية تأثيرات قد على سمعته، وتؤدي إلى فشل عملية المراجعة، ويكون عرضة للتقاضي أمام المحاكم من عملائه ومن مستخدمي القوائم المالية.
٤. أن يمتلك المراقب المعرفة اللازمة عن معايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المهني، لأنها تؤثر إيجابياً على أدائه المهني وعلى أتعابه.
٥. إلمام مراقب الحسابات بالتخصص الصناعي الذي ينتمي إليه عميله واستخدامه أساليب المراجعة الإلكترونية حيث تمكنه من زيادة فاعلية وكفاءة إجراءات المراجعة في الحصول على أدلة الإثبات وتقييمها، مما يؤدي الى جودة وإدارة عملية المراجعة.
٦. أن تهتم مكاتب وشركات المراجعة بتوفير قاعدة أداء مهنية متخصصة للصناعات والقطاعات المحلية، والتعرف على مشاكل كل صناعة، وتفعيل ربط معايير رقابة الجودة مع استراتيجية التخصص الصناعي، وأن تحرص على تطبيق أليات متطورة في تنفيذ عملية المراجعة بما يتماشى مع المعايير المعنية في هذا الصدد، بما في ذلك تطوير أساليب إعداد وتنمية وتأهيل المراقبين المتخصصين.
٧. توعية مكاتب وشركات المراجعة بقطاع غزة بأهمية الرقابة على جودة المراجعة والفوائد التي ستعود عليهم من الالتزام بها، مع إلزامهم بوضع السياسات والإجراءات اللازمة لذلك، بهدف تحسين جودة عملية المراجعة وزيادة ثقة المجتمع المالي في مهنة المراجعة.
٨. التقيد بالإجراءات التي قامت بها لجنة مراجعة الحسابات بشأن تقديم الخدمات الاستشارية من قبل مراقب الحسابات للعميل

• فهرس المحتويات •

الصفحة	الموضوع
1	• الفصل الأول: الإطار العام للدراسة
2	- مقدمة الدراسة
5	- مشكلة الدراسة
7	- أهداف الدراس
7	- أهمية الدراسة
8	- فروض الدراسة
9	- منهجية الدراسة
9	- مجتمع وعينة الدراسة
10	- محددات الدراسة
11	- الدراسات السابقة
34	- تحليل الدراسات السابقة
36	• الفصل الثاني: العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراقب الحسابات
37	- المقدمة
39	- مفهوم أتعاب مراقب الحسابات
40	- أنواع أتعاب مراقب الحسابات
41	- أسباب ارتفاع أتعاب مراقب الحسابات
42	- انخفاض أتعاب مراقب الحسابات
43	- أثر المراجعة الداخلية على انخفاض أتعاب مراقب الحسابات
44	- استقلال مراقب الحسابات
48	- أسباب الضغط على مراقب الحسابات
48	- أهمية تعيين وتدوير مراقب الحسابات من قبل سلطة خارجية
49	- العوامل المؤثرة في اختيار مراقب الحسابات
49	- محددات أتعاب مراقب الحسابات
64	• الفصل الثالث: جودة عملية المراجعة وأهم العناصر المحددة لها
65	- المقدمة
66	- مفهوم جودة المراجعة
68	- أهمية جودة المراجعة

71	- أسباب ضعف جودة المراجعة
71	- كيفية تحسين جودة المراجعة
73	- فشل عملية المراجعة
74	- الإجراءات التي تهتم بجودة المراجعة
79	- حوكمة الشركات
81	- خصائص جودة المراجعة
85	- الخصائص الأساسية لقياس جودة المراجعة
85	- تقييم جودة المراجعة
85	- قياس جودة المراجعة
89	- عناصر جودة المراجعة
101	● الفصل الرابع: الدراسة الميدانية
102	- منهج الدراسة
103	- مجتمع وعينة الدراسة
107	- صدق وثبات قائمة الاستقصاء
117	- المعالجات الإحصائية
118	- اختبار التوزيع الطبيعي
119	- تحليل فقرات وفرضيات الدراسة
145	● الفصل الخامس: النتائج والتوصيات
146	- النتائج
147	- التوصيات
149	● المراجع
168	● الملاحق

• فهرس الجداول •



الصفحة	الجداول
103-10	- التوزيع الجغرافي لمكاتب المراجعة في فلسطين
104	- توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي.
105	- توزيع عينة الدراسة حسب متغير الشهادة المهنية.
105	- توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي.
106	- توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة.
106	- توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس.
107	- مقياس ليكرت الخماسي.
109	- الصدق الداخلي لعبارات المحور الأول: الخدمات الاستشارية المقدمة من قبل مراقبي الحسابات.
110	- الصدق الداخلي لعبارات المحور الثاني: التخصص الصناعي لمراقبي الحسابات.
111	- الصدق الداخلي لعبارات المحور الثالث: حجم مكتب مراجعة الحسابات.
112	- الصدق الداخلي لعبارات المحور الرابع: الدعاوى القضائية.
113	- الصدق الداخلي لعبارات المحور الخامس: مدة استمرار العملاء بمكتب مراجعة الحسابات.
114	- الصدق الداخلي لعبارات المحور السادس: التغيير الإلزامي (التناوب) لمكاتب مراجعة الحسابات.
115	- معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لعبارات ورقة الاستقصاء.
116	- معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية).
116	- معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباخ).
117	- مقياس الإجابات.
118	- اختبار التوزيع الطبيعي(1-Sample Kolmogorov-Smirnov).
121	- تحليل عبارات المحور الأول(الخدمات الاستشارية المقدمة من قبل مراقبي الحسابات).

123	- تحليل عبارات المحور الثاني (التخصص الصناعي لمراقبي الحسابات).
126	- تحليل عبارات المحور الثالث (حجم مكتب مراجعة الحسابات).
128	- تحليل عبارات المحور الرابع (الدعاوى القضائية)
130	- تحليل عبارات المحور الخامس (مدة استمرار العملاء بمكتب مراجعة الحسابات).
133	- تحليل عبارات المحور السادس (التغيير الإلزامي (التناوب) لمكاتب مراجعة الحسابات).
135	- تحليل محاور الدراسة (أثر أتعاب مراقب الحسابات على جودة عملية المراجعة)
136	- معامل الارتباط بين أتعاب مراقبي الحسابات وبين الخدمات الاستشارية المقدمة من قبل مراقبي الحسابات كعنصر من عناصر جودة عملية المراجعة.
137	- معامل الارتباط بين أتعاب مراقبي الحسابات وبين التخصص الصناعي لمراقبي الحسابات كعنصر من عناصر جودة عملية المراجعة.
137	- معامل الارتباط بين أتعاب مراقبي الحسابات وبين حجم مكتب مراجعة الحسابات كعنصر من عناصر جودة عملية المراجعة.
138	- معامل الارتباط بين أتعاب مراقبي الحسابات وبين الدعاوى القضائية كعنصر من عناصر جودة عملية المراجعة.
139	- معامل الارتباط بين أتعاب مراقبي الحسابات وطول مدة استمرار العملاء بمكتب مراجعة الحسابات كعنصر من عناصر جودة عملية المراجعة.
140	- معامل الارتباط بين أتعاب مراقبي الحسابات والتغيير الإلزامي (التناوب) لمكاتب مراجعة الحسابات كعنصر من عناصر جودة عملية المراجعة.
140	- نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات أفراد العينة حول قياس أثر أتعاب مراقب الحسابات على جودة عملية المراجعة في فلسطين تعزى إلى المؤهل العلمي.
141	- نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات أفراد العينة حول قياس أثر أتعاب مراقب الحسابات على جودة عملية المراجعة في فلسطين تعزى إلى الشهادة المهنية.

142	- نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات أفراد العينة حول قياس أثر أتعاب مراقب الحسابات على جودة عملية المراجعة في فلسطين تعزى إلى المسمى الوظيفي.
143	- نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات أفراد العينة حول قياس أثر أتعاب مراقب الحسابات على جودة عملية المراجعة في فلسطين تعزى إلى سنوات الخبرة.
144	- نتائج اختبار (t) حسب للفروق بين إجابات أفراد العينة حول قياس أثر أتعاب مراقب الحسابات على جودة عملية المراجعة في فلسطين تعزى إلى الجنس.