



كلية التجارة  
قسم المحاسبة والمراجعة

# أثر العلاقة بين المراجع الداخلي ومراقب الحسابات

## على أتعاب المراجعة

### [ دراسة ميدانية ]

The Impact of The Relation Between Internal  
and External Auditor on The Audit Fees

### A Field Study

رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

**إعداد**

محمد عبد الباسط إبراهيم أحمد

**إشراف**

**الأستاذ الدكتور**

محمد عبد الحافظ عبد العال

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد

كلية التجارة - جامعة عين شمس

**الأستاذ الدكتور**

صفوت مصطفى الدوييري

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد

كلية التجارة - جامعة عين شمس

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ قَالُوا سُبْحَانَكَ لَا عِلْمَ لَنَا إِلَّا مَا عَلِمْتَنَا إِنَّكَ

أَنْتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ ﴾

صدق الله العظيم

[سورة البقرة ، الآية (٣٢)]

## الإهداء

﴿إِلَيْ رُوحِ أُمِّيِ الْغَالِيَةِ مِنْ يَرْتَعِشُ قَلْبِي حَبًّا لِذِكْرِهَا، رَحْمَهَا اللَّهُ رَحْمَةً وَاسِعَةً﴾ .

﴿إِلَيْ رُوحِ أَبِيِ الْغَالِيِّ رَحْمَهُ اللَّهُ وَأَسْكَنَهُ فَسِيحَ جَنَّاتِهِ﴾ .

﴿إِلَيْ إِخْوَتِيِ الْقُلُوبِ الطَّاهِرَةِ وَالنُّفُوسِ الْبَرِيَّةِ وَرِيَاحِينِ حَيَاتِي﴾ .

﴿إِلَيْ مَنْ رَافَقَنِي فِي مَشْوَارِ دِرَاستِي وَجَعَلَهُمُ اللَّهُ عَوْنَانِ لِي أَصْدِقَائِي وَزَمَلَائِي﴾ .

﴿إِلَيْ كُلِّ مَنْ سَاهَمَ فِي إِنْجَازِ هَذَا الْعَمَلِ﴾ .

إِلَيْ كُلِّ مَنْ ذَكَرْتُ وَنَسِيَتْ أَهْدِي هَذَا الْجَهْدَ الْمُتَوَاضِعَ، سَائِلًاَ الْمُوْلَىَ عَزَّ وَجَلَّ  
أَنْ يَنْفَعَنَا بِمَا عَلِمْنَا وَأَنْ يَنْفُعَ بِهِ غَيْرُنَا، وَيَزِيدَنَا عَلَمًاً وَتَقْوِيَّةً .

الباحث / محمد عبد الباسط

## **شكر وتقدير**

أتوجه إلى الله عز وجل بالحمد والشكر على ما منحني من العون والصبر حتى تم هذا العمل الذي أطمع أن ينال ثقة أساتذتي واعترافاً برد الشكر إلى أهله فإنه يطيب لي أن أتقدم بخالص شكري وأمتناني إلى أساتذتي الكرام وأصحاب الفضل مشرفي هذا البحث **الأستاذ الدكتور / صفوت مصطفى الدوري** أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد - كلية التجارة - جامعة عين شمس، الذي تعهدني بعلمه وفكه ورعايته وأرشدني إلى مناهج علمية قيمة ما كان لي أن أصل إليها لولا تفضله وإرشاده، فقد كان لتوجهاته أكبر الأثر في تعميق البحث والوصول إلى صورته النهائية، وأرجو من سيادته أن يعذرني علي ماورد من أخطاء غير مقصودة في هذا البحث، جزاه الله عنـي خـيرـالجزـاء، وأطال عمره في طاعة الله، وأنعم الله عليه بالصحة والعافية .

كما أتقدم بأخلص آيات الشكر والتقدير إلى **الأستاذ الدكتور / محمد عبد الحافظ عبد العال** أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد - كلية التجارة - جامعة عين شمس، على اهتمامه الخاص بهذا البحث فقد شعرت أنه يعطيه اهتماماً كبيراً فلم يدخل بوقته ولا بتوجهاته طوال عملي في هذا البحث، وأشكر سيادته على ما قدم لي من نبع علمه الكثير، ولم يتوان عن نصحي وتوجيهي وإرشادي طيلة فترة البحث، جزاه الله عنـي خـيرـالجزـاء، وأنعم الله عليه بالصحة والعافية .

واعترافاً وعرفاناً بالجميل أتقدم بالشكر إلى **الأستاذ الدكتور / محمد عبد الفتاح محمد** -أستاذ المحاسبة والمراجعة - كلية التجارة - جامعة عين شمس، ووكيل الكلية لشئون التعليم والطلاب، لتفضل سيادته أن يكون عضواً بلجنة المناقشة، فالله أعلم أن يجزيه عنـي خـيرـالجزـاء .

ولا أجد من الكلمات مايعبر عن إمتناني وجزيل شكري للأستاذ **الدكتور / محدث عبد الرشيد نوفل** أستاذ المحاسبة - كلية التجارة - جامعة القاهرة، لقبول

سيادته أن يكون عضواً مناقشاً لهذا البحث، وتحمله أعباء قراءته وتقييمه وإبرازه بالشكل العلمي المناسب، جزاه الله عنـي خـيرـ الجـزـاء، وأنـعمـ اللهـ عـلـيـهـ بـالـصـحـةـ والـعـافـيـةـ .

وفي النهاية يسرني أن أتقدم بجزيل الشكر إلى كل من مد لي يد العون في مسيرتي العلمية والعملية .

ولو أنني أُوتّيت كل بلاهة لما كنت بعد القول إلا مقصراً عن شكر من تلمنـتـ عـلـيـ أـيـديـهـ مـنـ أـسـانـدـتـيـ بـقـسـمـ الـمـاحـاسـبـةـ وـالـمـارـجـعـةـ كـلـيـةـ التـجـارـةـ جـامـعـةـ الأـزـهـرـ،ـ وـأـسـانـدـتـيـ بـقـسـمـ الـمـاحـاسـبـةـ وـالـمـارـجـعـةـ كـلـيـةـ التـجـارـةـ جـامـعـةـ عـيـنـ شـمـسـ،ـ عـلـيـ كـلـ مـاـ قـدـمـوـهـ لـيـ .

وأخيراً أرفع يدي إلى الله عز وجل أن يتولنا بعثاته فهو نعم المولى ونعم النصير.  
اللهم علمـنـاـ مـاـ يـنـفـعـنـاـ وـإـنـفـعـنـاـ بـمـاـ عـلـمـتـاـ وـزـدـنـاـ عـلـماـ  
وـلـهـ الـحـمـدـ مـنـ قـبـلـ وـمـنـ بـعـدـ.....،

الباحث / محمد عبد الباسط

## **المستخلص**

هدفت الدراسة إلى بيان أثر العلاقة بين المراجع الداخلي ومراقب الحسابات على أتعاب المراجعة، ولتحقيق هذا الهدف اعتمد الباحث على التأصيل النظري من الكتب، والمراجع والمؤتمرات والدراسات العربية منها والأجنبية مدعمة ببيانات الدراسة الميدانية التي تمثلت في إستبيان آراء أهل الإختصاص من مهنيين (مراجعين داخليين، مراقبين حسابات، رؤساء أقسام).

حيث أظهرت نتائج الدراسة أثر الدور التكاملـي للعلاقة بين المراجع الداخلي ومراقبـ الحـسابـاتـ في تحقيقـ الفـعـالـيـةـ لـلـشـرـكـاتـ منـ خـلـالـ تعـزـيزـ نـظـامـ الرـقـابةـ الدـاخـلـيـةـ وـتـخـفـيـضـ أـتـعـابـ المـراجـعـةـ،ـ وـتـوـصـلـتـ الـدـرـاسـةـ إـلـىـ أـنـ هـنـاكـ ثـلـاثـةـ عـوـاـمـلـ تـؤـثـرـ عـلـىـ الـعـلـاقـةـ بـيـنـ الـمـارـجـعـ الدـاخـلـيـ وـمـراـقبـ الـحـسـابـاتـ وـتـسـمـهـ فـيـ تـعـزـيزـ نـظـامـ الرـقـابةـ الدـاخـلـيـةـ وـتـخـفـيـضـ أـتـعـابـ المـراجـعـةـ،ـ وـتـمـتـ إـلـيـةـ قـيـامـ لـجـنةـ الـمـراجـعـةـ بـدـورـهـاـ فـيـ تـعـزـيزـ الـعـلـاقـةـ التـكـامـلـيـ بـيـنـ الـمـارـجـعـ الدـاخـلـيـ وـمـراـقبـ الـحـسـابـاتـ،ـ وـوـجـودـ تـوـاـصـلـ وـتـشـاـورـ فـعـالـ وـمـنـظـمـ بـيـنـ الـطـرـفـيـنـ،ـ وـاعـتـمـادـ مـراـقبـ الـحـسـابـاتـ عـلـىـ عـلـمـ الـمـراجـعـ الدـاخـلـيـ.

وقد خلصت الدراسة إلى عدد من التوصيات أهمها ضرورة قيام لجنة المراجعة بدورها على أكمل وجه في تقديم النصح والمشورة لزيادة فرص التعاون بين المراجع الداخلي ومراقبـ الحـسابـاتـ،ـ كماـ أـوـصـتـ الـدـرـاسـةـ مـراـقبـ الـحـسـابـاتـ بـضـرـورـةـ التـأـكـدـ مـنـ مـوـضـوـعـيـةـ،ـ وـإـسـتـقـلـالـيـةـ وـكـفـاءـةـ الـمـارـجـعـ الدـاخـلـيـ لـزـيـادـةـ اـعـتـمـادـهـ عـلـىـ عـلـمـهـ،ـ وـأـوـصـتـ الـدـرـاسـةـ الـطـرـفـيـنـ بـالـحـرـصـ عـلـىـ التـوـاـصـلـ وـمـنـاقـشـةـ خـطـطـ أـعـمـالـهـمـ لـتـجـنبـ الإـزـدواـجـيـةـ وـلـتـحـقـيقـ فـعـالـيـةـ الـمـراجـعـةـ .

**الكلمات المفتاحية :** المراجعة الداخلية – المراجعة الخارجية – مراقبـ الحـسابـاتـ – الرـقـابةـ الدـاخـلـيـةـ – أـتـعـابـ الـمـراجـعـةـ .

## **Abstract**

The impact of the relation between internal and external auditor on the audit fees.

The study aims to illustrate the impact of the relation between internal and external auditor on the audit fees. In order to the researcher achieves this objective, he depended on theoretical studies derived from books, references and conferences; whether they were Arabic or foreign studies supported with the field study based on the questionnaire submitted to professionals such as: (internal auditors – external auditors – head of sector).

The study documents the positive impact of complementary relationship on promoting firm's efficiency through enhancing firm internal control system and reducing the audit fees.

The study main findings documented three factors affecting the relation between the internal and external auditor, and proving the positive impacts of thes factors on enhancing the internal control system and reducing the audit fees. This factors include, the commitment of audit committee in promoting the relation between internal and external auditor, the continuing and regular communication between internal and external auditor; finally the reliance of external auditor on the internal auditior's work.

The study suggests a number of recommendations including, firstly an emphasis on the role of audit committee to provide the consultations and advice for cooperation between the internal and external auditor; secondly an emphasis on the external auditors role in adequately evaluating the internal auditor's competency, independency and objectivity before relaying on their works; finally, an emphasis on the commitment of external and internal auditors to communicating and discussing audit plans to avoid duplication of work and achieve high level of audit effectiveness.

## قائمة المحتويات

الصفحة	المحتويات
<b>الفصل الأول : الإطار العام للدراسة</b>	
١	١-١ : المقدمة
٥	٢-١ : مشكلة البحث
٨	٣-١ : أهداف البحث
٩	٤-١ : أهمية البحث
٩	٥-١ : حدود البحث
٩	٦-١ : فروض البحث
١٠	٧-١ : منهج البحث
١١	٨-١ : خطة البحث
١١	٩-١ : الدراسات السابقة
١١	أولاً : الدراسات العربية
٢٢	ثانياً : الدراسات الأجنبية
٤١	التعليق على الدراسات السابقة
<b>الفصل الثاني : أثر العلاقة بين المراجع الداخلي ومراقب الحسابات على أتعاب المراجعة</b>	
٤٣	المقدمة
<b>المبحث الأول : طبيعة ومهام المراجع الداخلي ومراقب الحسابات</b>	
٤٦	١-١-٢ : تمهيد
٤٩	٢-١-٢ : تطور مفهوم المراجعة الداخلية
٥٢	٣-١-٢ : أهداف المراجعة الداخلية
٥٥	٤-١-٢ : أنواع المراجعة الداخلية
٥٦	٥-١-٢ : طبيعة ونطاق المراجعة الداخلية
٥٨	٦-١-٢ : الشروط الواجب توافرها لتحقيق فعالية المراجعة الداخلية

٦١	٧-١-٢ : مهام المراجعة الداخلية
٦٣	٨-١-٢ : المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية
٦٤	١-٨-١-٢ : معايير الصفات
٦٤	٢-٨-١-٢ : معايير الأداء
٦٥	٩-١-٢ : تطور مفهوم المراجعة الخارجية
٦٧	١٠-١-٢ : أهمية المراجعة الخارجية
٦٩	١١-١-٢ : أهداف المراجعة الخارجية
٧٠	١٢-١-٢ : جودة المراجعة الخارجية
٧٢	١٣-١-٢ : أوجه التشابه والاختلاف بين المراجع الداخلي ومراقب الحسابات
٧٦	١٤-١-٢ : العلاقة بين المراجع الداخلي ومراقب الحسابات
٨٠	١٥-١-٢ : العوامل الداعمة للعلاقة بين المراجع الداخلي ومراقب الحسابات
<b>المبحث الثاني : أثر العلاقة بين المراجع الداخلي ومراقب الحسابات في تعزيز نظام الرقابة الداخلية</b>	
٩٠	١-٢-٢ : تمهيد
٩٣	٢-٢-٢ : تطور مفهوم الرقابة الداخلية
٩٧	٣-٢-٢ : أهداف الرقابة الداخلية
٩٨	٤-٢-٢ : أهمية الرقابة الداخلية
١٠٠	٥-٢-٢ : مقومات نظام الرقابة الداخلية
١٠٢	٦-٢-٢ : مكونات نظام الرقابة الداخلية
١٠٤	٧-٢-٢ : مساعدة المراجع الداخلي في تعزيز نظام الرقابة الداخلية
١٠٦	٨-٢-٢ : مساعدة مراقب الحسابات في تعزيز نظام الرقابة الداخلية
١٠٨	٩-٢-٢ : أثر العلاقة التكاملية بين المراجع الداخلي ومراقب الحسابات في تعزيز نظام الرقابة الداخلية
<b>المبحث الثالث : أثر العلاقة بين المراجع الداخلي ومراقب الحسابات على أتعاب المراجعة</b>	

١١٢	١-٣-٢ : تمهيد
١١٥	٢-٣-٢ : مفهوم أتعاب مراقب الحسابات
١١٧	٣-٣-٢ : أشكال الأتعاب التي يتلقاها مراقب الحسابات
١١٧	٤-٣-٢ : العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراقب الحسابات
١٢٠	٥-٣-٢ : أهمية تعزيز التعاون بين المراجع الداخلي ومراقب الحسابات
١٢٢	٦-٣-٢ : خصائص المراجع الداخلي التي يجب تقييمها وفقاً لمعايير المراجعة الدولي (ISA NO.610)
١٢٥	٧-٣-٢ : مفهوم التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية
١٢٥	٨-٣-٢ : أهداف التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية
١٢٨	٩-٣-٢ : أوجه التكامل بين المراجع الداخلي ومراقب الحسابات
١٣٢	١٠-٣-٢ : إسهامات معيار المراجعة (٦١٠) في تعزيز العلاقة بين المراجع الداخلي ومراقب الحسابات
١٣٧	١١-٣-٢ : تأثير جودة المراجعة الداخلية على أتعاب مراقب الحسابات
١٤١	١٢-٣-٢ : أثر العلاقة بين المراجع الداخلي ومراقب الحسابات على أتعاب المراجعة

### الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

١٥٠	١-٣ : تمهيد
١٥٠	٢-٣ : طبيعة الدراسة الميدانية
١٥٠	١-٢-٣ : أسلوب جمع البيانات
١٥٢	٢-٢-٣ : مجتمع وعينة الدراسة
١٥٢	٣-٢-٣ : الصدق والثبات
١٥٣	٤-٢-٣ : عينة الدراسة الميدانية
١٥٤	٥-٢-٣ : المقاييس الإحصائية المستخدمة
١٥٦	٦-٢-٣ : نتائج الدراسة الميدانية
١٥٩	٣-٣ : تحليل وتقييم نتائج الدراسة الميدانية

١٥٩	١-٣-٣ : التحليل الإحصائي الوصفي
١٧٤	٢-٣-٣ : التحليل الإحصائي الاستدلالي
١٧٧	٤-٣ : اختبار صحة فروض الدراسة
١٨٠	خلاصة الفصل الثالث
<b>النتائج والتوصيات</b>	
١٨١	أولاً: النتائج
١٨٣	ثانياً: التوصيات
<b>المراجع</b>	
١٨٥	المراجع باللغة العربية
١٩٥	المراجع باللغة الانجليزية
٢١٠	<b>الملاحق</b>
<b>ملخص الدراسة</b>	
١	الملخص باللغة العربية
٦	الملخص باللغة الانجليزية

## فهرس الجداول

رقم الصفحة	الموضوع
١٠٣	جدول (١) مكونات نظام الرقابة الداخلية
١٥١	جدول (٢) يوضح مقاييس ليكرت الخمسى
١٥٣	جدول (٣) يوضح قيم معامل الثبات والصدق
١٥٤	جدول (٤) يوضح توزيع إستمارات الاستقصاء
١٥٦	جدول (٥) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة طبقاً للعمر
١٥٧	جدول (٦) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة طبقاً للمؤهل الدراسي
١٥٧	جدول (٧) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة طبقاً للوظيفة
١٥٨	جدول (٨) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة طبقاً لسنوات الخبرة الوظيفية
١٥٨	جدول (٩) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة طبقاً للشهادات المهنية
١٥٩	جدول (١٠) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة طبقاً لعدد الدورات التدريبية
١٦٠	جدول (١١) يوضح آراء عينة الدراسة في مدى وجود تأثير لقيام لجنة المراجعة بدورها في تعزيز العلاقة بين المراجع الداخلي ومراقب الحسابات على أتعاب المراجعة
١٦٤	جدول (١٢) يوضح آراء عينة الدراسة في مدى وجود تأثير للتعاون والتسييق والاتصال الفعال بين المراجع الداخلي ومراقب الحسابات على أتعاب المراجعة
١٦٩	جدول (١٣) يوضح آراء عينة الدراسة في مدى وجود علاقة بين اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجع الداخلي وبين أتعاب المراجعة
١٧٤	جدول (١٤) يوضح الاختلاف بين آراء عينة الدراسة طبقاً للمؤهل الدراسي
١٧٤	جدول (١٥) يوضح الاختلاف بين آراء عينة الدراسة طبقاً للوظيفة

١٧٥	جدول (١٦) يوضح الاختلاف بين أراء عينة الدراسة طبقاً للحصول على شهادات مهنية
١٧٦	جدول (١٧) يوضح الفرق بين أراء عينة الدراسة طبقاً لسنوات الخبرة
١٧٦	جدول (١٨) يوضح الفرق بين أراء عينة الدراسة طبقاً للدورات التدريبية
١٧٧	جدول رقم (١٩) يوضح مدى الموافقة على وجود تأثير معنوي لقيام لجنة المراجعة بدورها في تعزيز العلاقة بين المراجع الداخلي ومراقب الحسابات على أتعاب المراجعة
١٧٨	جدول رقم (٢٠) يوضح مدى الموافقة على أنه يوجد تأثير للتعاون والتنسيق والاتصال الفعال بين المراجع الداخلي ومراقب الحسابات على أتعاب المراجعة
١٧٩	جدول رقم (٢١) يوضح مدى الموافقة على وجود علاقة بين اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجع الداخلي وبين أتعاب المراجعة
١٧٩	جدول رقم (٢٢) يوضح مصفوفة معاملات الارتباط بين محاور قائمة الاستقصاء

## **فهرس الأشكال**

<b>رقم الصفحة</b>	<b>الموضوع</b>
٥٢	شكل رقم (١) خدمات إدارة المراجعة الداخلية
٦١	شكل رقم (٢) مقاييس فعالية المراجعة الداخلية

## قائمة الاختصارات

Institute Of Internal Auditing	IIA	معهد المراجعين الداخليين
Certified Internal Auditor	CIA	مراجع داخلي معتمد
Certified Managerial Accountant	CMA	محاسب إداري معتمد
Certified Public Accountant	CPA	محاسب قانوني معتمد
Committee Of Sponsoring Organization	COSO	لجنة المنظمات الراعية
International Federation of Accountants	IFAC	الإتحاد الدولي للمحاسبين
American Institute of Certified Public Accountant	AICPA	معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي
Egyptian Auditing Standard	EAS	معيار المراجعة المصري
Statement on Auditing Standard	SAS	نشرة معيار المراجعة
International Standard on auditing	ISA	معيار المراجعة الدولي
Public Company Accounting Oversight Board	PCAOB	مجلس المراقبة والإشراف على الشركات العامة