



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 الدويري

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد

كلية التجارة - جامعة عين شمس

٢٠١٨م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ قَالُوا سُبْحَانَكَ لَا عِلْمَ لَنَا إِلَّا مَا عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ

أَنْتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ ﴾

صدق الله العظيم

[سورة البقرة ، الآية (٣٢)]

الإهداء

- ◀ إلى روح أُمِّي الغالية من يرتعش قلبي حباً لذكرها، رحمها الله رحمة واسعة .
 - ◀ إلى روح أبي الغالي رحمه الله وأسكنه فسيح جناته .
 - ◀ إلى إخوتي القلوب الطاهرة والنفوس البريئة ورياحين حياتي.
 - ◀ إلى من رافقتني في مشوار دراستي وجعلهم الله عوناً لي أصدقائي وزملائي .
 - ◀ إلى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل .
- إلى كل من ذكرت ونسيت أهدي هذا الجهد المتواضع، سائلاً المولي عز وجل أن ينفعنا بما علمنا وأن ينفع به غيرنا، ويزيدنا علماً وتقوي .

الباحث / محمد عبد الباسط

شكر وتقدير

أتوجه إلى الله عز وجل بالحمد والشكر على ما منحني من العون والصبر حتى تم هذا العمل الذي أطمح أن ينال ثقة أساتذتي واعترافاً برد الشكر إلى أهله فإنه يطيب لي أن أقدم بخالص شكري وامتناني إلى أساتذتي الكرام وأصحاب الفضل مشرفي هذا البحث الأستاذ الدكتور / صفوت مصطفى الدويري أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد - كلية التجارة - جامعة عين شمس، الذي تعهدني بعلمه وفكره ورعايته وأرشدني إلى مناهج علمية قيمة ما كان لي أن أصل إليها لولا تفضله وإرشاده، فقد كان لتوجيهاته أكبر الأثر في تعميق البحث والوصول إلى صورته النهائية، وأرجو من سيادته أن يعذرنني علي ماورد من أخطاء غير مقصودة في هذا البحث، جزاه الله عني خير الجزاء، 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 يعطيني اهتماماً كبيراً فلم يبخل بوقته ولا بتوجيهاته طوال عملي في هذا البحث، وأشكر سيادته علي ما قدم لي من نبع علمه الكثير، ولم يتوان عن نصحي وتوجيهي وإرشادي طيلة فترة البحث، جزاه الله عني خير الجزاء، وأنعم الله عليه بالصحة والعافية .

واعترافاً وعرفاناً بالجميل أتقدم بالشكر إلي الأستاذ الدكتور / محمد عبد الفتاح محمد - أستاذ المحاسبة والمراجعة - كلية التجارة - جامعة عين شمس، ووكيل الكلية لشئون التعليم والطلاب، لتفضل سيادته أن يكون عضواً بـ لجنة المناقشة، فالحمد لله أسأل أن يجزيه عني خير الجزاء .

ولا أجد من الكلمات ما يعبر عن إمتناني وجزيل شكري للأستاذ الدكتور / مدحت 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 عني خير الجزاء، وأنعم الله عليه بالصحة والعافية .

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

ولو أنني أوتيت كل بلاغة لما كنت بعد القول إلا مقصر عن شكر من تتلمذت علي أيديهم من أساتذتي بقسم المحاسبة والمراجعة كلية التجارة جامعة الأزهر، وأساتذتي بقسم المحاسبة والمراجعة كلية التجارة جامعة عين شمس، علي كل ما قدموه لي .

وأخيراً أرفع يدي إلى الله عز وجل أن يتولانا بعنايته فهو نعم المولى ونعم النصير .

اللهم علمنا ماينفعنا وإنفعنا بما علمتنا وزدنا علماً

ولله الحمد من قبل ومن بعد.....،

الباحث / محمد عبد الباسط

المستخلص

هدفت الدراسة إلي بيان أثر العلاقة بين المراجع الداخلي ومراقب الحسابات علي أتعاب المراجعة، ولتحقيق هذا الهدف اعتمد الباحث علي 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، مراقبي حسابات، رؤساء أقسام).

حيث أظهرت نتائج الدراسة أثر الدور التكاملي للعلاقة بين المراجع الداخلي ومراقب الحسابات في تحقيق الفعالية للشركات من خلال تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض أتعاب المراجعة، وتوصلت الدراسة إلي أن هناك ثلاثة عوامل تؤثر علي العلاقة بين المراجع الداخلي ومراقب الحسابات وتسهم في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض أتعاب المراجعة، وتتمثل في قيام لجنة المراجعة بدورها في تعزيز العلاقة التكاملية بين المراجع الداخلي ومراقب الحسابات، ووجود تواصل وتشاور فعال ومنظم بين الطرفين، واعتماد مراقب الحسابات علي عمل المراجع الداخلي.

وقد خلصت الدراسة إلي عدد من التوصيات أهمها ضرورة قيام لجنة المراجعة بدورها علي أكمل وجه في تقديم النصح والمشورة لزيادة فرص التعاون بين المراجع الداخلي ومراقب الحسابات، كما أوصت الدراسة بمراقب الحسابات بضرورة التأكد من موضوعية، وإستقلالية وكفاءة المراجع الداخلي لزيادة اعتماده علي عمله، وأوصت الدراسة الطرفين بالحرص علي التواصل ومناقشة خطط أعمالهم لتجنب الإزدواجية ولتحقيق فعالية المراجعة .

الكلمات المفتاحية : المراجعة الداخلية - المراجعة الخارجية - مراقب الحسابات - الرقابة الداخلية - أتعاب المراجعة .

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, referances 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 auditor'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 |
|--|---|
| الفصل الأول : الإطار العام للدراسة | |
| 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 علي الدراسات السابقة |
| الفصل الثاني : أثر العلاقة بين المراجع الداخلي ومراقب الحسابات علي أتعاب المراجعة | |
| ٤٣ | المقدمة |
| المبحث الأول : طبيعة ومهام المراجع الداخلي ومراقب الحسابات | |
| 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 |
| المبحث الثاني : أثر العلاقة بين المراجع الداخلي ومراقب الحسابات في تعزيز نظام الرقابة الداخلية | |
| 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 : مساهمة المراجع الداخلي في تعزيز نظام الرقابة الداخلية |
| ١٠٦ | ٨-٢-٢ : مساهمة مراقب الحسابات في تعزيز نظام الرقابة الداخلية |
| ١٠٨ | ٩-٢-٢ : أثر العلاقة التكاملية بين المراجع الداخلي ومراقب الحسابات في تعزيز نظام الرقابة الداخلية |
| المبحث الثالث : أثر العلاقة بين المراجع الداخلي ومراقب الحسابات علي أتعاب المراجعة | |

| | |
|--|--|
| ١١٢ | ٢-٣-١ : تمهيد |
| ١١٥ | ٢-٣-٢ : مفهوم أتعاب مراقب الحسابات |
| ١١٧ | ٢-٣-٣ : أشكال الأتعاب التي يتقاضاها مراقب الحسابات |
| ١١٧ | ٢-٣-٤ : العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراقب الحسابات |
| ١٢٠ | ٢-٣-٥ : أهمية تعزيز التعاون بين المراجع الداخلي ومراقب الحسابات |
| ١٢٢ | ٢-٣-٦ : خصائص المراجع الداخلي التي يجب تقييمها وفقاً لمعيار المراجعة الدولي (ISA NO.610) |
| ١٢٥ | ٢-٣-٧ : مفهوم التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية |
| ١٢٥ | ٢-٣-٨ : أهداف التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية |
| ١٢٨ | ٢-٣-٩ : أوجه التكامل بين المراجع الداخلي ومراقب الحسابات |
| ١٣٢ | ٢-٣-١٠ : إسهامات معيار المراجعة (٦١٠) في تعزيز العلاقة بين المراجع الداخلي ومراقب الحسابات |
| ١٣٧ | ٢-٣-١١ : تأثير جودة المراجعة الداخلية علي أتعاب مراقب الحسابات |
| ١٤١ | ٢-٣-١٢ : أثر العلاقة بين المراجع الداخلي ومراقب الحسابات علي أتعاب المراجعة |
| الفصل الثالث: الدراسة الميدانية | |
| ١٥٠ | ٣-١ : تمهيد |
| ١٥٠ | ٣-٢ : طبيعة الدراسة الميدانية |
| ١٥٠ | ٣-٢-١ : أسلوب جمع البيانات |
| ١٥٢ | ٣-٢-٢ : مجتمع وعينة الدراسة |
| ١٥٢ | ٣-٢-٣ : الصدق والثبات |
| ١٥٣ | ٣-٢-٤ : عينة الدراسة الميدانية |
| ١٥٤ | ٣-٢-٥ : المقاييس الإحصائية المستخدمة |
| ١٥٦ | ٣-٢-٦ : نتائج الدراسة الميدانية |
| ١٥٩ | ٣-٣ : تحليل وتقييم نتائج الدراسة الميدانية |

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

فهرس الجداول

| رقم الصفحة | الموضوع |
|------------|---|
| ١٠٣ | جدول (١) مكونات نظام الرقابة الداخلية |
| ١٥١ | جدول (٢) يوضح مقياس ليكرت الخماسي |
| ١٥٣ | جدول (٣) يوضح قيم معامل الثبات والصدق |
| ١٥٤ | جدول (٤) يوضح توزيع إستثمارات 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 علي أتعاب المراجعة |
| ١٦٤ | جدول (١٢) يوضح آراء عينة الدراسة في مدى وجود تأثير للتعاون والتنسيق والاتصال الفعال بين المراجع الداخلي ومراقب الحسابات علي أتعاب المراجعة |
| ١٦٩ | جدول (١٣) يوضح آراء عينة الدراسة في مدى وجود علاقة بين اعتماد مراقب الحسابات علي 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 آراء عينة الدراسة طبقاً للحصول على شهادات مهنية |
| ١٧٦ | جدول (١٧) يوضح الفرق بين آراء عينة الدراسة طبقاً لسنوات الخبرة |
| ١٧٦ | جدول (١٨) يوضح الفرق بين آراء 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 علي أتعاب المراجعة |
| ١٧٨ | جدول رقم (٢٠) يوضح مدى الموافقة على أنه يوجد تأثير للتعاون والتنسيق والاتصال الفعال بين المراجع الداخلي ومراقب الحسابات علي أتعاب المراجعة |
| ١٧٩ | جدول رقم (٢١) يوضح مدى الموافقة على وجود علاقة بين اعتماد مراقب الحسابات علي عمل المراجع الداخلي وبين أتعاب المراجعة |
| ١٧٩ | جدول رقم (٢٢) يوضح مصفوفة معاملات الارتباط بين محاور قائمة الاستقصاء |

فهرس الأشكال

| رقم الصفحة | الموضوع |
|------------|---|
| 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 علي الشركات العامة |