

دور خصائص لجنة المراجعة وجودة المراجعة الداخلية في تخفيض أتعاب مراقب الحسابات

"دراسة نظرية ميدانية"

أ.د محمد سامي راضي^١
أ.د شوقي السيد فودة^٢
صلاح الدين محسن حمد^٣

ملخص البحث

يهدف هذا البحث إلي دراسة دور خصائص لجنة المراجعة (الاستقلال، والحجم، والخبرة، والنشاط، والفعالية) ومحددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية (الكفاءة المهنية، استقلال المراجع الداخلي، جودة أداء وظيفة المراجعة الداخلية، نطاق المراجعة الداخلية، التفاعل الجيد مع آليات الحوكمة الأخرى) في تخفيض أتعاب مراقب الحسابات.

ولتحقيق هذا الهدف تم تقسيم البحث إلي شقين، الشق النظري لتأصيل موضوع البحث واستطلاع الجهود السابقة في هذا المجال، والشق الميداني لاختبار فروض البحث، وذلك عن طريق تصميم قائمة استقصاء وتوزيعها علي عينة البحث المتمثلة في ١٢٢ مفردة من مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين والأكاديميين في بيئة الأعمال المصرية، وذلك للتعرف علي ما إذا كان هناك قبول من جانب تلك الفئات لتأثير خصائص لجنة المراجعة، ومحددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية علي بيئة عمل مراقب الحسابات ومن ثم أتعابه المهنية.

وقد توصلت النتائج إلي أن خصائص لجنة المراجعة تعمل علي تخفيض أتعاب مراقب الحسابات لدورها في زيادة الرقابة الفعالة وتقليل فرص الغش وإدارة الأرباح، وتقليل المخاطر المحيطة بعمل مراقب الحسابات، مما يؤدي إلي تخفيض ساعات عمله، والجهد المبذول منه، وتخفيض حجم الاختبارات ونطاق المراجعة. كما أن المراجعة الداخلية تؤدي إلي زيادة الرقابة والحوكمة الفعالة، مما يقلل من حجم الاختبارات التي يجريها مراقب الحسابات ويختصر جزء كبير من برنامج المراجعة، فيخفض الوقت والجهد اللازم لأداء العمل ومن ثم تخفيض أتعابه المهنية.

Abstract

This paper aims to study the role of audit committee characteristics (Independence, size, Experience activity, and effectiveness) and the internal audit quality determinations (Professional competence, independence, quality, scope, and interaction with other governance mechanisms.) In reducing the audit fees.

We divided this paper into two parts, the theoretical part to review the literature in this field. Then, the practical part to test the hypothesis using of a survey that distributed to the research sample that consist of 122 observations from external auditors, internal auditors and academics in the Egyptian business environment to reach the research objective.

^١ أستاذ بقسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة طنطا، وله مؤلفات عديدة في مجال المحاسبة والمراجعة.
^٢ أستاذ بقسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، وله مؤلفات عديدة في مجال المحاسبة والمراجعة.
^٣ معيد بقسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ.

Results indicate that lower external audit fees are associated with independent and active audit committee that because its role in increasing the effective control and reduce fraud opportunities, earnings management, and the risks, thereby reducing the external auditor test, effort, hours of work, and the scope of the audit.

Also, results showed that Internal audit function lead to increased oversight and effective governance, which reduces the audit tests conducted by the auditor and reduce a large part of the audit program, also decreases the time and effort needed to perform the work, then reduced external audit fees.

١ - الإطار العام للبحث.

١/١ مقدمة البحث:

منذ عام ١٩٩٧ ومع انفجار الأزمة المالية الآسيوية، أخذ العالم ينظر نظرة جديدة إلى حوكمة الشركات. كما أن الأحداث الأخيرة ابتداء بإفلاس شركة إنرون للطاقة وغيرها من الشركات الكبيرة، أظهر بوضوح أهمية حوكمة الشركات والجدير بالذكر أن الأزمات والانهيارات لكبرى الشركات والبنوك العالمية نتيجة وجود فساد إداري ومحاسبي، وتورط شركة آرثر أند أندرسون وهي أحد أكبر مكاتب المراجعة العالمية وحصولها علي أتعاب ضخمة مقابل تقديم خدمات المراجعة والخدمات الاستشارية الأخرى لشركة إنرون التي تم إعلان إفلاسها كما ذكرنا، ومن أهم أسباب انهيار هذه الشركات هو افتقار إدارتها الممارسات السليمة في الرقابة والإشراف، وعدم اهتمامها بتطبيق المبادئ المحاسبية التي تحقق الإفصاح والشفافية والتأثير علي استقلال وموضوعية مراقب الحسابات عن طريق الأتعاب الضخمة التي حصل عليها مقابل الخدمات المهنية التي قدمها لها .

وقد أثير جدل كبير حول دور آليات حوكمة الشركات الداخلية مثل مجلس الإدارة ولجان المراجعة والمراجعة الداخلية في شركات الأموال وعلاقتها بالمراجعة الخارجية واختيار مراقب الحسابات وتحديد أتعابه. وتزايد التركيز في السنوات الأخيرة حول ضرورة وأهمية التفاعل داخل منظومة الحوكمة بالتركيز علي دور الآليات في تدعيم حوكمة الشركات من أجل رفع مستوي جودة المراجعة. ويهدف هذا البحث إلي دراسة تأثير خصائص لجان المراجعة ومحددات جودة المراجعة الداخلية كآليات أساسية لحوكمة الشركات علي عملية المراجعة الخارجية وعلي نطاق عمل مراقب الحسابات والمخاطر التي يتعرض إليها من أجل الوصول إلي انعكاسات هذا التأثير علي أتعاب مراقب الحسابات(٤).

^٤ مراقب الحسابات هو مصطلح مرادف لمصطلح المراجع الخارجي (External Auditor) ولكن الباحث فضل استخدام مراقب الحسابات حتى يتواءم مع القوانين والتشريعات في البيئة المصرية.

٢/١ مشكلة البحث:

إن الاتجاه المتزايد في السنوات الأخيرة لتطبيق حوكمة الشركات أدى إلى زيادة الاهتمام بكل من لجنة المراجعة، والمراجعة الداخلية كآليات داخلية لحوكمة الشركات وعلاقتهم بالمراجعة الخارجية كأحد الآليات الخارجية للحوكمة. وقد أشار (Abbott et al., 2003, P.17) إلى أن العديد من الهيئات المهنية أكدت علي أنه لا بد من التركيز علي الدور الذي تلعبه لجنة المراجعة في توفير رقابة فعالة علي عملية إعداد التقارير المالية، فضلاً عن دورها في تنظيم العلاقة بين إدارة الشركة ومراقب الحسابات.

كما ألزمت معايير المراجعة مراقب الحسابات بالتواصل مع لجنة المراجعة داخل الشركة بشأن أي أفعال غير قانونية أو تتعلق بالغش، بغض النظر عن أهميتها النسبية. والهدف من ذلك هو مساعدة لجنة المراجعة في أداء دورها الرقابي والإشرافي من أجل الوصول إلي قوائم مالية موثوق فيها. (Arens, et. al., 2014, P.770) وبشأن دور لجنة المراجعة نحو القوائم المالية فقد توصل (Goddard and Masters, 2000, P.360) إلي أن لجنة المراجعة تقلل من سلوكيات إدارة الأرباح وترفع من جودة التقارير المالية الأمر الذي يجعل مراقب الحسابات يقلل من تقييمه لمخاطر المراجعة، وبالتالي تنخفض حجم العينة، كما يؤدي ذلك أيضاً إلى تقليل الخلافات بين مراقب الحسابات والإدارة. كل هذا يؤدي إلي زيادة كفاءة المراجعة، وبالتالي تخفيض أتعاب مراقب الحسابات، وهذا سيكون واضحاً بشكل خاص في الشركات عالية المخاطر. كما إن الانخفاض في الأتعاب يمكن تفسيره نتيجة تقليل التعقيدات والمخاطر والسبب في ذلك وجود لجنة مراجعة فعالة.

وهناك العديد من الدراسات (Boo and Sharma 2008; Krishnan and Visvanathan, 2009 ; Redmayne et al., 2011 Chan et al., 2013) التي أجريت بعد هذه الدراسة والتي توصلت إلي أنه كلما تمتع أعضاء لجان المراجعة بدرجة عالية من الاستقلال والخبرة، وكلما زاد نشاطهم، كلما زادت فعالية قيامهم بعمليات الرقابة والإشراف علي جميع مراحل إعداد التقارير المالية. مما يزيد من جودتها ويخفض من المخاطر المحيطة، الأمر الذي يجعل مراقب الحسابات يقلل من جهده وعدد ساعات عمله ومن ثم تخفيض الأتعاب التي يحصل عليها أي أن هناك علاقة عكسية بين خصائص لجنة المراجعة وأتعاب مراقب الحسابات.

كما تزايد في الفترة الأخيرة الإهتمام بوظيفة المراجعة الداخلية خاصة بعد أن اعتبرها معهد المراجعين الداخليين أحد أهم المكونات الأربعة لنموذج حوكمة الشركات بجانب لجنة المراجعة، مجلس الإدارة، ومراقب الحسابات. وأصبحت المراجعة الداخلية تلعب دوراً هاماً في التقارير المالية الخارجية للشركة وقد عزز هذا الدور قانون (SOX, 2002) حيث تناول في الفقرات ٣٠٢، ٤٠٤ دور وظيفة المراجعة الداخلية في وضع أساليب الرقابة علي التقرير المالي والتقرير عن كفاية وفعالية هذه الأساليب والعمل علي متابعتها. (عبدالهادي، ٢٠٠٨، ص. ٢٥٧)

وتلعب وظيفة المراجعة الداخلية دورًا كبيرًا في الكثير من القضايا المتعلقة بجودة المراجعة وعمل مراقب الحسابات، كدورها الفعال في إدارة المخاطر، حيث تطور دور المراجعة الداخلية في السنوات الأخيرة وتوسع نطاق عملها من عمليات المراجعة المالية والتشغيلية ليشتمل علي تقييم المخاطر وإدارتها وتعزيز الضوابط الفعالة للمخاطر في الشركة. كما أنها تزيد من فهم مديري الشركة لضوابط المخاطر الفعالة وعدم تشجيعهم للدخول في المشروعات المحفوفة بالمخاطر. فضلاً عن دورها في الحد من الممارسات الانتهازية للإدارة، وإدارة الأرباح. (Yang et al., 2014, P.41)

وتأتي علاقة المراجعة الداخلية بالمراجعة الخارجية من أن المراجعة الداخلية تعد عنصرًا أساسيًا من عناصر نظام الرقابة الداخلية، الذي يعد تقييمه حجر الأساس في عمل مراقب الحسابات، لأنه بناء علي هذا التقييم يتخذ مراقب الحسابات قرار بالاعتماد أو عدم الاعتماد علي نظام الرقابة الداخلية بما فيه المراجعة الداخلية، وهذا القرار ينعكس علي قرارات أخرى يتخذها مراقب الحسابات كتحديد حجم العينة ونوعية إجراءات وبرامج المراجعة وأدلة الإثبات.

وقد ألزمت معايير المراجعة، كمعيار المراجعة الدولي (IAS 610) وكذلك معيار المراجعة المصري (٦١٠)، مراقب الحسابات الحصول على تفهم كافٍ عن أنشطة المراجعة الداخلية لتحديد مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة في القوائم المالية وتقييمها وتصميم وأداء مزيد من إجراءات المراجعة. وهذا يتفق مع ما ذكره المعيار الأمريكي (SAS 65) بأنه علي مراقب الحسابات أن يأخذ في اعتباره عوامل خطر المراجعة عند تحديد مساهمة المراجع الداخلي في عملية المراجعة الخارجية. فالخطر الملازم يؤثر علي الاعتماد علي المراجع الداخلي لعلاقته بالعوامل المرتبطة بالمراجعة الداخلية. وأنه مع زيادة الخطر الملازم تزداد أهمية المراجعة الداخلية. ولا شك أن المخاطر واحده من أهم العوامل التي تؤثر في تحديد أتعاب مراقب الحسابات، فمراجعة الشركات عالية المخاطر ترتبط بأتعاب اعلي من الشركات الأخرى منخفضة المخاطر، حيث أن مراقب الحسابات يبذل جهد أعلي ويقدم موارد أكثر عند مراجعة الشركات عالية المخاطر من الشركات الأخرى منخفضة المخاطر. (Dickins et al. 2008,P.10)

وتعدت الدراسات التي تناولت علاقة جودة وظيفة المراجعة الداخلية بأتعاب مراقب الحسابات، منها (Felix et al., 2001) (عبدالهادي، ٢٠٠٨) (Ho and) (Hutchinson, 2010) (Garcia et al., (Abbass and Aleqab, 2013) (2012) قد توصلوا لوجود علاقة عكسية بين جودة وظيفة المراجعة الداخلية وأتعاب مراقب الحسابات، أي إن الشركات التي لديها وظيفة مراجعة داخلية عالية الجودة تدفع أتعاب لمراقب الحسابات اقل من الشركات الأخرى. ويمكن تفسير ذلك بأن مساهمة المراجعة الداخلية قد تكون بديلاً و عوضاً عن بعض أنشطة وعمليات المراجعة الخارجية مما يؤدي إلي انخفاض تكاليف الرقابة ومن ثم تخفيض أتعاب مراقب الحسابات.

ومن هنا تظهر أهمية هذا البحث كامتداد للدراسات السابقة لمحاولة فحص أثر خصائص لجنة المراجعة وجودة وظيفة المراجعة الداخلية علي أتعاب مراقب الحسابات في بيئة الأعمال المصرية.

ويمكن صياغة مشكلة البحث في السؤال البحثي الرئيسي التالي:

• هل يوجد تأثير لكل من خصائص لجنة المراجعة، ومحددات جودة المراجعة الداخلية في تخفيض أتعاب مراقب الحسابات؟

- ويتم الإجابة عن السؤال البحثي الرئيسي من خلال الإجابة عن الأسئلة البحثية الفرعية التالية:

١. هل خصائص لجنة المراجعة تؤدي إلي تخفيض أتعاب مراقب الحسابات.
٢. هل محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية تؤدي إلي تخفيض أتعاب مراقب الحسابات.
٣. هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المستقضي منهم حول دور خصائص لجنة المراجعة ومحددات جودة المراجعة الداخلية في تخفيض أتعاب مراقب الحسابات.

٣/١ أهداف البحث

- من خلال عرض مشكلة البحث تتمثل أهداف البحث في النقاط التالية:
١. تحديد دور كل خاصية من خصائص لجنة المراجعة في تخفيض أتعاب مراقب الحسابات.
 ٢. تحديد دور كل محدد من محددات جودة المراجعة الداخلية في تخفيض أتعاب مراقب الحسابات.
 ٣. تحليل الأهمية النسبية لكل خاصية ومحدد لتأثيره علي أتعاب مراقب الحسابات.

٤/١ منهج البحث

من أجل تحقيق أهداف البحث، سوف يبنّي البحث علي المنهجين التاليين:

١. المنهج الاستنباطي:

يعتمد الباحثين علي المنهج الاستنباطي لبناء الإطار النظري للدراسة، وذلك من خلال الإطلاع على الدراسات السابقة والبحوث العلمية المنشورة بالدوريات والمجلات العلمية وعلي شبكة الانترنت، والمرتبطة بموضوع البحث.

٢. المنهج الاستقرائي:

ويستخدم لبناء الدراسة الميدانية عن طريق تصميم قائمة استقصاء والتي تعد أداة البحث وتوزيعها علي عينة الدراسة المكونة من عدد من مراقبي الحسابات، بالإضافة إلي مجموعة من أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة والمراجعة في كليات التجارة بالجامعات المصرية، وعدد من المراجعين الداخليين العاملين بالشركات المساهمة المصرية، ويتم اختبار الفروض البحثية من خلال استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية الوصفية والكمية.

٥/١ حدود البحث

١. يتناول هذا البحث تأثير خصائص لجنة المراجعة (الاستقلال، الحجم، النشاط، الخبرة، والفعالية)، ومحددات جودة المراجعة الداخلية (الكفاءة المهنية، الاستقلال، جودة أداء، نطاق المراجعة، التفاعل الجيد) ولا يتطرق إلي أي متغيرات أخرى.
٢. يقتصر البحث علي دراسة تأثير هذه المتغيرات علي الأتعاب المهنية لمراقب الحسابات فقط ولا يتطرق إلي الأتعاب الأخرى بخلاف المراجعة.
٣. تم تجميع بيانات الدراسة الميدانية من هذه العينة في عام ٢٠١٥.

٦/١ خطة البحث

من أجل تحقيق أهداف البحث سوف يتم تقسيم البحث علي النحو التالي:

١ -/ الإطار العام للبحث.

٢ -/ لجنة المراجعة وأتعاب مراقب الحسابات.

٣ -/ المراجعة الداخلية وأتعاب مراقب الحسابات.

٤ -/ الدراسة الميدانية.

٥ -/ خلاصة البحث والنتائج والتوصيات.

٦ -/ قائمة المراجع

٧ -/ ملاحق البحث

٢/- لجنة المراجعة وأتعاب مراقب الحسابات.

١/٢ أتعاب مراقب الحسابات. Audit Fees

يعد أول من عرف أتعاب المراجعة الخارجية هو (Simunic,1980,P.680) بأنها ناتج حاصل ضرب سعر الوحدة مع كمية خدمات المراجعة المقدمة من شركات المراجعة وفقاً لما تطلبه الشركة محل المراجعة. كما تتمثل أتعاب عملية المراجعة في المبلغ الذي يحصل عليه مراقب الحسابات من منشأ العميل محل المراجعة مقابل ما يُقدمه من خدمات، أي أنها تُمثل تكلفة الوقت المبذول محسوباً علي أساس معدل معياري للساعة، مضافاً إليه أية نفقات مهنية أخرى (الطار، ٢٠٠٣، ص.١٧٨). وتعرف أيضاً علي أن الإيرادات التي يحصل عليها مراقب الحسابات نتيجة قيامه بإجراء عملية المراجعة وذلك لتكوين رأي حول ما إذا كانت القوائم والتقارير المالية قد أعدت من جميع النواحي الجوهرية، وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها (Rustam (GAAP et al. 2013,P.697)

ومما سبق يتضح أن الأتعاب المهنية لمراقب الحسابات هي عبارة عن المقابل النقدي الذي يحصل عليه مراقب الحسابات مقابل ما يبذله هو وفريقه من جهد ووقت في أتمام عملية الفحص والمراجعة وإصدار تقريره وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها مضافاً إليها أي تكاليف يراها لازمة لعملة. أي أن المقصود بأتعاب مراقب الحسابات هنا أنها الأتعاب التي يتقاضاها نظير قيامه بمراجعة القوائم المالية لشركة العميل وإبداء الرأي في مدي صدق وعدالة هذه القوائم.

٢/٢ لجنة المراجعة. Audit Committee

لقد حظي مفهوم لجان المراجعة اهتماماً كبيراً في أدبيات المراجعة. فعرفها (Marrian,1988) نقلاً عن (محمد، ٢٠١١، ص.٥٠٢) بأنها "الجنة مكونة من ثلاثة إلي خمسة مديرين غير مكلفين بالمسئوليات التنفيذية للإدارة المالية، ومن أهم أعمالها مراجعة القوائم المالية، وكذلك التأكد من مدي فعالية نظام الرقابة الداخلية والمحاسبية للشركة، ومناقشة نتائج المراجعة مع كل من المراجع الداخلي والخارجي، وإعطاء التوصيات بشأن ترشيح وتحديد أتعاب المراجع الخارجي." (ويري، Arens, et. al., 2014,P. 88) بأن لجنة المراجعة "عبارة عن عدد من الأشخاص المختارين من بين أعضاء مجلس إدارة الشركة، وتكون مسئولة عن الحفاظ على استقلالية مراقب الحسابات، وتتكون من ثلاثة إلى خمسة أعضاء وقد تمتد لتشمل سبعة أعضاء من أعضاء مجلس الإدارة من غير المديرين".

وقد عرفها دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات المصري علي إنها "الجنة تشكل بواسطة مجلس الإدارة من عدد لا يقل عن ثلاثة أعضاء مستقلين، أحدهم خبير في الشؤون المالية والمحاسبية ويجوز أن تضم اللجنة أعضاء غير تنفيذيين في حالة عدم توافر العدد الكافي من المستقلين، ويمكن تعيين عضو أو أكثر من خارج الشركة في

اللجنة على أن يكون رئيس اللجنة مستقلاً وأغلب أعضائها من المستقلين أو غير التنفيذيين."

ومن خلال التعريفات السابقة يمكن استخلاص تعريف لجنة المراجعة "بأنها لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة، تتكون من ثلاثة إلى خمس أعضاء مستقلين يتمتعون بالخبرة المالية والقانونية والمحاسبية، ويجتمعون مرة على الأقل كل ثلاثة شهور. وتتركز مهامها في مراجعة القوائم المالية وتقييم كفاءة المدير المالي، ودراسة نظام الرقابة الداخلية والقوائم المالية وترشيح مراقب الحسابات وتقييم كفاءته والعديد من المهام الأخرى."

٣/٢ العلاقة بين لجنة المراجعة والمراجعة الخارجية.

يمثل وجود لجنة مراجعة فعالة تابعة لمجلس إدارة الشركة، أحد آليات تطبيق نظام حوكمة الشركات حيث تعتبر من ركائز نظام الرقابة الداخلية (عبدالفتاح، ٢٠٠٦، ص. ٩٠٣) فالشركة التي ترغب في خفض درجة المخاطر التي تتعرض لها وترغب في الاستمرارية والإرتقاء بمستوى الأداء تعتمد على نظام متكامل للرقابة والمراجعة يبدأ بوضع نظام رقابة داخلية محكم، وتقييم دوري للأداء، وإدارة المخاطر، ثم إدارة للمراجعة الداخلية، ثم يأتي دور لجان المراجعة، وأخيراً دور مراقب الحسابات الخارجي. (دليل عمل لجان المراجعة، ٢٠٠٨، ص. ٢)

١/٣/٢ مهام وواجبات لجنة المراجعة المرتبطة بعمل مراقب الحسابات.

في إطار التعاون بين لجنة المراجعة ومراقب الحسابات فقد أصدر مجلس معايير المراجعة (ASB) نشرة معايير المراجعة (61) SAS No بخصوص الإتصال بلجان المراجعة والتي تنظم عملية الإتصال بين مراقب الحسابات ولجنة المراجعة بشأن المعلومات الأخرى التي يتعين على مراقب الحسابات إبلاغها إلى لجنة المراجعة وقد أدت هذه النشرة إلى توسيع نطاق مسئولية مراقب الحسابات ، بحيث تضمن قيام مراقب الحسابات بتوفير المعلومات الكافية للجنة المراجعة للاضطلاع بوظائفها، وضمان قيامها بواجباتها ، والوفاء بمسئولياتها الإشرافية على عملية التقرير والإفصاح. (سامي، ٢٠٠٩، ص. ٢٢). وفي مصر تعتبر لجنة المراجعة هي المسؤولة عن أعمال الحوكمة فيما يتعلق بأعمال مراقب الحسابات وهي بالطبع لا تلغى مسئولية مجلس الإدارة و اللجان الإشرافية الأخرى عن الحوكمة في المنشأة . (معيار المراجعة المصري ٢٦٠ ص. ٢)

ومن هنا سوف يستعرض الباحثين وظائف وواجبات لجنة المراجعة المرتبطة بعمل مراقب الحسابات ما جاء بدليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات المصري الذي حدد المهام التي يجب علي لجنة المراجعة القيام بها وهي:- (دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات المصري، ٢٠١١، ص. ٢٠)

١. دراسة نظام الرقابة الداخلية ووضع تقرير مكتوب عن رأيها وتوصياتها بشأنه.

٢. دراسة خطة المراجعة مع مراقب الحسابات والإدلاء بملاحظات عليها.
٣. دراسة ملاحظات مراقب الحسابات على القوائم المالية ومتابعة ما تم بشأنها.
٤. تقييم مؤهلات وكفاءة أداء واستقلالية مراقب الحسابات واقتراح تعيينه وتحديد أتعابه وعزله.
٥. اعتماد قيام مراقب الحسابات بعمليات إضافية والموافقة المسبقة على أتعابه عن تلك العمليات.

وفي هذا الشأن أيضاً فقد حدد (دليل عمل لجان المراجعة، ٢٠٠٨، ص. ٧) المهام والمسؤوليات التي يجب علي لجنة المراجعة القيام بها والمتعلقة بعمل مراقب الحسابات، وهي:

١. قيام اللجنة بترشيح مراقب حسابات لمجلس الإدارة، وذلك ليحصل المجلس على موافقة الجمعية العامة عليه.
٢. التوصية بتعيين، إعادة تعيين، أو عزل مراقب الحسابات.
٣. التوصية بتحديد مكافأة مراقب الحسابات.
٤. الإتصال الدائم بمراقب الحسابات وفحص التقارير الصادرة عنه.
٥. مراجعة ومراقبة استقلالية مراقب الحسابات.
٦. وضع وتنفيذ سياسة حول مشاركة مراقب الحسابات في تقديم خدمات لا تتعلق بالمراجعة.
٧. تقييم الخدمات الأخرى التي لا تتعلق بعملية المراجعة التي يقدمها مراقب الحسابات.
٨. الإتصال الدائم بين مجلس الإدارة، والإدارة، و مراقب الحسابات، والمراجعين الداخليين لمناقشة تلك الأمور.

٢/٣/٢ علاقة خصائص لجنة المراجعة بتحديد أتعاب مراقب الحسابات.

من خلال عرض مهام وواجبات لجنة المراجعة المرتبطة بعمل مراقب الحسابات، في الجزء السابق يتضح الدور الذي تلعبه لجنة المراجعة في الإشراف علي عمل مراقب الحسابات وتحديد أتعابه والموافقة عليها والتوصية بتحديد مكافأته. ويستعرض الباحث في الجزء التالي آراء العديد من الأكاديميين في علاقة لجنة المراجعة بأتعاب مراقب الحسابات.

أن العلاقة بين لجان المراجعة وتحديد أتعاب مراقب الحسابات هي علاقة معقدة، فإذا تم النظر إليها من **جانب الطلب علي خدمات المراجعة** فأن وجود لجان مراجعة يتطلب من مراقب الحسابات بذل جهد أكثر وقضاء ساعات أكثر في العمل للحصول علي مستوي جودة مراجعة مرتفعة مما يؤدي ذلك إلي ارتفاع في الأتعاب التي يحصل عليها، في حين أنه إذا تم النظر إليها من **جانب العرض** فأن وجود لجان المراجعة يعني وجود نظام قوي للرقابة الداخلية مما يعني تقليص المجهود الذي يقوم به مراقب الحسابات في تحديد مخاطر الرقابة مما يقلل من إجراء اختبارات المراجعة المختلفة وهذا يؤدي في النهاية إلي انخفاض أتعاب مراقب الحسابات. (Stewart and Kent 2006,P.389)

ومما سبق يتضح أن هناك فريقين مختلفين، كل فريق يحمل وجهة نظر تختلف عن الآخر، الفريق الأول يري وجود علاقة طردية بين وجود لجنة المراجعة وأتعب مراقب الحسابات، ولدية الأسباب المقنعة بذلك. وعلي الجانب الآخر يري الفريق الثاني أن هناك علاقة عكسية بين وجود لجنة المراجعة وأتعب مراقب الحسابات ويمتلك هو الآخر مبرراته، وفي هذا الجزء يقوم الباحث باستعراض وجهتي النظر والمبررات والأسباب الخاصة بكل منهما.

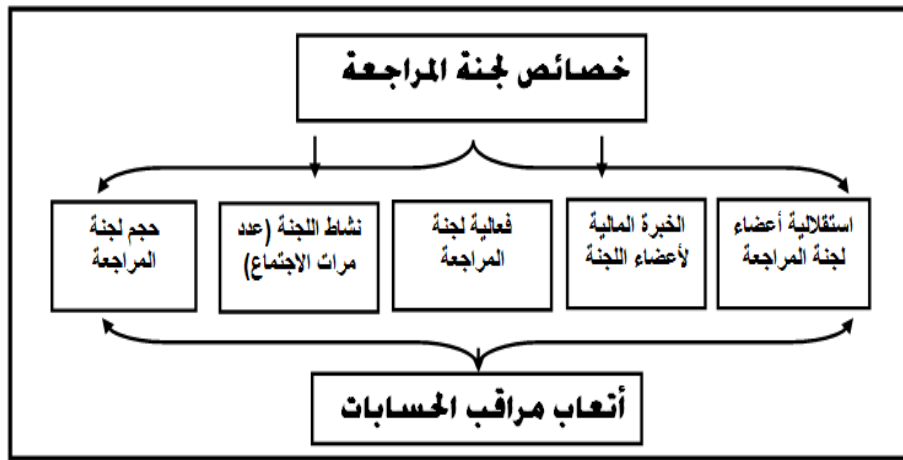
ومن هنا نبدأ باستعراض وجهة نظر الفريق الأول، حيث أنه من أهم مسؤوليات لجنة المراجعة هي التفاعل مع مراقبي الحسابات في الإشراف والرقابة على عملية إعداد التقارير المالية. وتشارك لجنة المراجعة في تحديد نطاق المراجعة، حيث أن جودة اللجنة تؤثر علي نطاق المراجعة وخطة المراجعة، وبالتالي أتعب مراقب الحسابات. كما أن لجان المراجعة التي تتمتع بجودة عالية لديهم حافز أكبر لشراء مراجعة ذات جودة مرتفعة مما يزيد من جهد مراقب الحسابات وذلك بهدف حماية سمعتها وتقليل مخاطر التقاضي. (Chan et al., 2012, P.3)

وفي هذه الجزئية قام (Abbott et al., 2003,P.17) بدراسة العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة وأتعب مراقب الحسابات لمجموعة من الشركات المسجلة في البورصة الأمريكية في عام ٢٠٠١ وتوصلوا إلي أن أتعب مراقب الحسابات تزداد في الشركات التي بها لجان مراجعة مستقلة. كما توصلوا أيضاً إلي أن هذه الأتعب تكون مرتفعة في الشركات التي لديها علي الأقل عضواً في لجنة المراجعة يتمتع بالخبرة المحاسبية أو المالية أكثر من الشركات الأخرى، حيث أن أعضاء لجنة المراجعة من ذوي الخبرة، هم أكثر فهماً ودراية بأهمية المراجعة الخارجية وإصدار الأحكام بما يتفق مع مراقب الحسابات. وأكدت علي ذلك أيضاً دراسة تمت علي عينة من الشركات الأمريكية في الفترة من ٢٠٠١ إلي ٢٠٠٣ (Lee and Mande,2005,P.110) حيث توصلت إلي أن أتعب مراقب الحسابات ترتبط بشكل طردي مع استقلال ونشاط لجنة المراجعة وتشير هذه النتائج إلى أن لجان المراجعة الفعالة تؤثر إيجاباً علي مستوى تغطية المراجعة.

وقد قام (Vafeas and Waegelein 2007,253) بفحص العلاقة بين مقاييس فعالية لجنة المراجعة (الاستقلال، الخبرة، الحجم) مع أتعب مراقب الحسابات وتوصل لوجود علاقة ارتباط طردية بين كل من حجم لجنة المراجعة، واستقلال وخبرة أعضاؤها مع أتعب مراقب الحسابات وتتفق هذه النتائج مع فكرة أن لجان المراجعة تعد بمثابة تكملة لعمل مراقب الحسابات في الرقابة والإشراف علي الإدارة. كما يري (Stewart And Kent 2006,P.387) أن وجود لجنة المراجعة، وزيادة عدد اجتماعات أعضاؤها (نشاطها)، يؤدي إلي زيادة أتعب المراجعة الخارجية. وترتبط خبرات أعضاء لجنة المراجعة بزيادة الأتعب عندما تنخفض استقلاليتهم وعدد اجتماعاتهم. وتتوافق هذه النتائج مع زيادة الطلب على جودة المراجعة من قبل لجان المراجعة، كما أن الشركات التي تعتمد على الاستفادة بقدر أكبر من المراجعة الداخلية تطلب درجة

عالية من الرقابة وهذا يتطلب من مراقب الحسابات جهد وعمل أكبر ومن ثم زيادة في الأتعاب المطلوبة.

ويستخلص مما سبق ، اتفاق آراء الفريق الأول علي وجود علاقة طردية بين خصائص فعالية لجنة المراجعة وأتعاب مراقب الحسابات حيث انه كلما تمتع أعضاء لجان المراجعة بدرجة عالية من الاستقلال والخبرة، وكلما زاد نشاطهم، كلما زاد طلبهم علي مراجعة عالية الجودة من أجل الحفاظ علي سمعتهم مما يزيد من جهد مراقب الحسابات ومن ثم الأتعاب التي يحصل عليها. والشكل رقم (١/٣) التالي يوضح تأثير مقاييس خصائص فعالية لجنة المراجعة علي أتعاب مراقب الحسابات.



شكل رقم (١/٢) تأثير خصائص فعالية لجنة المراجعة علي أتعاب مراقب الحسابات.
المصدر: إعداد الباحثين

وعلي الجانب الأخر، يؤكد الفريق الثاني علي وجود علاقة عكسية بين خصائص فعالية لجنة المراجعة وأتعاب مراقب الحسابات. ويحدث ذلك إذا أخذ مراقبي الحسابات جودة حوكمة الشركات في اعتبارهم عند التسعير، أو إذا كانت لجان المراجعة ذات الجودة العالية تحتاج إلي جهود مراجعة خارجية أقل. وفي هذا الشأن قد توصل (Boo and Sharma 2008,P.28) إلي وجود علاقة سلبية بين استقلال لجنة المراجعة وأتعاب مراقب الحسابات، مما يعني أن الجهد المبذول من مراقب الحسابات سينخفض، وبالتالي تنخفض الأتعاب التي يحصل عليها في حاله وجود لجنة مراجعة مستقلة داخل الشركة محل المراجعة لأنهم يرون أن هذه اللجان تزيد من الرقابة وتحد من مخاطر التقارير المالية.

كما أكد (Krishnan and Visvanathan,2009,P.115) علي وجود علاقة عكسية بين الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء فريق لجنة المراجعة مع أتعاب مراقب الحسابات وتشير هذه النتائج إلي إن مراقبي الحسابات يدركون جيدا المساهمة التي يقدمها أعضاء لجنة المراجعة الذين يتمتعون بالخبرة المالية والتي تؤدي إلي زيادة مستوى الرقابة والإشراف، وبالتالي، تخفف من خطر فشل الحوكمة. ويتفق معه أيضاً

(Chan et al., 2012,P.1) علي وجود علاقة عكسية بين وجود أعضاء لجان المراجعة القدامى (وهم أعضاء لم يتغيروا منذ ١٠ سنوات أو أكثر) ذوي الخبرة العالية ضمن الأعضاء المستقلين بفريق لجان المراجعة وأتعب مراقب الحسابات. حيث أن هؤلاء الأعضاء لديهم القدرة علي تخفيف مهام وأعباء مراقب الحسابات عن طريق قيامهم بعمليات الرقابة والإشراف الفعال علي جميع مراحل إعداد التقارير المالية. وتشير النتائج أيضا إلي أن جودة عمل لجنة المراجعة يُعد بديل تعويضي عن بعض مهام المراجعة الخارجية.

وعلي الرغم من أن دراسة (Hamid and Abdullah 2012,P.140) توصلت إلي وجود علاقة جوهرية طردية بين كل من حجم واستقلال أعضاء مجلس الإدارة والأتعاب المدفوعة لمراقب الحسابات. إلا أنه توصل إلي أن خبرة أعضاء لجان المراجعة تقلل من المبالغ المدفوعة لمراقبي الحسابات نظير خدمات المراجعة أي أن العلاقة علاقة عكسية.

وأشار أيضاً (Persons,2009,p.285) إلي أن الشركات التي لديها لجان مراجعة أكثر أستقلالاً وتجتمع بشكل دوري ومستمر تكون أكثر تفضيلاً للقيام بالافصاحات الاختيارية الأخلاقية، وأقل عرضة لإعداد التقارير المالية الاحتيالية. مما يطمأن مراقب الحسابات أكثر ويقلل من الجهد وينعكس ذلك علي انخفاض الأتعاب. وتوصل (المدهون، ٢٠١٤، ص. ١٢٩) إلي أن قيام لجنة المراجعة بدورها في تعزيز العلاقة بين المراجعة الداخلية والخارجية يسهم في تخفيض تكلفة المراجعة الخارجية حيث تضع لجنة المراجعة الخطط بشأن تعزيز استعانة مراقب الحسابات بالمراجع الداخلي تفضيلاً للجهد المبذول من مراقب الحسابات مما يقلل ساعات العمل ويقلل أتعاب مراقب الحسابات

كما أكد (Redmayne et al., 2011) أنه عندما يكون تشكيل لجنة المراجعة بصورة اختيارية بالنسبة لشركات قطاع الأعمال غير الهادفة للربح، ترتبط لجان المراجعة بانخفاض أتعاب مراقب الحسابات والتفاعل مع مخاطر المراجعة. والنتائج متسقة مع كون لجان المراجعة آلية هامة بالنسبة لشركات قطاع الأعمال العام.

وعلي عكس كل ما سبق نجد أن هناك بعض الدراسات الأخرى التي اختبرت العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة وأتعاب مراقب الحسابات (Yatim et al., 2006) and (Muniandy 2007) ولكنها لم تتوصل لوجود أي علاقة قوية بين استقلال أعضاء لجنة المراجعة وأتعاب مراقب الحسابات. (Rustam et al. 2013,P.710) كما أن (Kikhia,2014,P.98) لم يتوصل لعلاقة قوية بين خبرة ونشاط لجنة المراجعة وأتعاب مراقب الحسابات.

ويستنتج مما سبق اتفاق آراء الفريق الثاني علي وجود علاقة عكسية بين خصائص فعالية لجنة المراجعة وأتعاب مراقب الحسابات حيث انه كلما تمتع أعضاء لجان المراجعة بدرجة عالية من الاستقلال والخبرة، وكلما زاد نشاطهم، كلما زادت فعالية قيامهم بعمليات الرقابة والإشراف علي جميع مراحل إعداد التقارير المالية. مما يقلل من جهد مراقب الحسابات ومن ثم تخفيض الأتعاب التي يحصل عليها.

وفي نهاية هذه الجزئية، وبعد عرض وجهة النظر لكل فريق من الفريقين يري الباحثون أن الكتابات الحالية توصلت إلي نتائج متضاربة ومتباينة حول تأثير خصائص لجنة المراجعة علي أتعاب مراقب الحسابات. إلا أنه لا يوجد جدال علي أن لجنة المراجعة آلية من أهم الآليات الفعالة لحوكمة الشركات والتي تعد حلقة الوصل بين مراقب الحسابات ومجلس الإدارة وإدارة المراجعة الداخلية والإدارة المالية والتنسيق بينهم. كما أنها تمثل مصدرًا أساسيًا للحفاظ علي استقلال مراقب الحسابات وحمايته من العزل أو من ضغوط الإدارة.

٣/- المراجعة الداخلية وأتعاب مراقب الحسابات.

١/٣ مفهوم المراجعة الداخلية Internal Audit

تلعب وظيفة المراجعة الداخلية دوراً هاماً في كافة المنشآت، حيث تقوم بمد الإدارة العليا بالمعلومات الضرورية التي تساعد في اتخاذ القرارات من ناحية، وإمدادها بالمعلومات عن مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة من ناحية أخرى. (عيسي، ٢٠٠٨، ص.٦) وتمثل المراجعة الداخلية أحد آليات المراجعة الهامة من داخل الشركة التي تلعب دوراً كبيراً في تفعيل حوكمة الشركات (راضي، ٢٠١٠، ص.٤٦٠)

وقد عرفها معهد المراجعين الداخليين في عام ٢٠١٣ "بأنها نشاط رقابي مستقل، موضوعي، واستشاري، من شأنه تقديم التأكيدات اللازمة وإبداء التوصيات التي تحقق قيمة مضافة وتزيد من فعالية المنشأة وتؤدي إلى تحسين أدائها. ويساعد هذا النشاط على تحقيق أهداف المنشأة، بوضع أساليب منهجية منظمة لتقييم وتحسين فعالية كل من: إدارة المخاطر، الرقابة، وحوكمة الشركات" (IAA, 2013). وعرفتها هيئة سوق المال في مصر بأنها "إدارة مستقلة يتم إنشاؤها داخل الشركة لفحص وتقييم أنشطة الشركة المختلفة وذلك بغرض مساعدة المسؤولين فيها علي القيام بمسؤولياتهم بدرجة عالية من الكفاءة والفاعلية، وذلك عن طريق توفير التحليل والتقييم والتوصيات التي تتعلق بالرقابة علي الأنشطة التي يتم فحصها. وتساعد إدارة المراجعة الداخلية الشركة في تحقيق أهدافها وحماية أصولها" (قرار رئيس هيئة سوق المال رقم ٦٢، ٢٠٠٧، ص.١٣)

ويمكن استخلاص العناصر التالية من خلال عرض المفهوم الحديث للمراجعة الداخلية:

١. المراجعة الداخلية نشاط رقابي مستقل، والاستقلال هنا لا يعني الاستقلال الحقيقي عن الشركة كالمراجعة الخارجية ولكنه يعني استقلال عن باقي الأنشطة داخل الشركة.
٢. المراجعة الداخلية لم تعد مقتصرة علي الجوانب المالية فقط، بل تقوم بتقييم جميع أنشطة الشركة بالإضافة إلي تقديم الاستشارات والتأكيدات اللازمة وإبداء التوصيات.

٣. تهدف المراجعة الداخلية إلى مساعدة الشركة بإدارتها التنفيذية في القيام بوظائفها عن طريق تزويدها بتحليلات وتقنيات واقتراحات ومعلومات قياسية.
٤. تسعى المراجعة الداخلية إلى تحقيق أهداف المنشأة وتزويد من فعاليتها وتحسين أدائها وتحقيق قيمة مضافة لها وليس تحقيق أهداف الإدارة.
٥. توسيع نطاق المراجعة الداخلية حتى يشمل إدارة المخاطر، الرقابة، وحوكمة الشركات.

٦. السعي الدائم لمعهد المراجعين الداخليين من أجل تطوير وظيفة المراجعة الداخلية وجعلها مهنة مستقلة بذاتها.

ومن هنا يجب أن تتغير النظرة إلى مهنة المراجعة الداخلية باعتبارها وظيفة تقليدية داخل الشركة يقوم بها مراجع داخلي، لأنها نظام يسعي إلى تعظيم القيمة للأطراف المرتبطة بالنشاط من خلال المساهمة في تحسين الأداء وخفض التكلفة، ومساعدة الإدارة لتحقيق الأهداف الإستراتيجية لتنظيمات الأعمال، وهو ما حرك نطاق وأهداف المراجعة الداخلية نحو مراجعة كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية، واعتبار المراجع الداخلي مستشاراً يسعي لتوفير المعلومات التي تدعم قدرة الإدارة على اتخاذ القرار الرشيد. (فودة، ٢٠٠٧، ص. ٢)

ولذلك فإن الجهود التي تقوم بها المراجعة الداخلية تعتبر عنصراً هاماً يفيد كل من له علاقة بالأداء الرقابي في المنشأة بما في ذلك مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، الإدارة التنفيذية، مراقبي الحسابات، وغيرهم من الجهات الخارجية.

٢/٣ جودة وظيفة المراجعة الداخلية.

١/٢/٣ مفهوم جودة المراجعة الداخلية

لم تتطرق الكثير من الأدبيات السابقة لوضع تعريف محدد وشامل لها، فيما عدا محاولة (Gramling & Hermanson, 2009, p.38) للتعرف على العناصر التي تشترك في الوصول إلى تعريف عملي لجودة المراجعة الداخلية في إطار النظر إلى المراجعة الداخلية كنظام معلومات، فأى نظام له ثلاثة مكونات وهي المدخلات، عمليات التشغيل، المخرجات، وإن جودة أي نظام تكمن في جودة مخرجاته، إذن فإن جودة المراجعة الداخلية تعني جودة مخرجاتها.

وفي ضوء مفهوم وعناصر جودة المراجعة الداخلية السابقة يمكن صياغة تعريف لجودة المراجعة الداخلية في أنها "تتمثل في قيام فريق المراجعة الداخلية المستقل والمؤهل تأهيل علمي وعملياً كافياً، بفحص ومراجعة جميع أنشطة المنشأة بهدف تقليل المخاطر، إدارة الأرباح، وخلق قيمة للمنشأة، فضلاً عن تقديم خدمات في صورة نتائج وتوصيات وتقارير سليمة تفوق الاحتياجات الحالية للمستفيدين كلجنة المراجعة ومجلس الإدارة ومراقبي الحسابات وتساعد على اتخاذ قرارات سليمة."

٢/٢/٣ محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية.

تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية أحد أهم العناصر الرئيسية في نظام حوكمة الشركات. وعلى الرغم من أهمية وظيفة المراجعة الداخلية للمنظمات، إلا أن القليلين يعرفون عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية ودورها التوكيدي عند إعداد التقارير المالية. (Trotman,2013,P.2) وبالنسبة إلي تحديد المقاييس الأساسية لجودة المراجعة الداخلية فقد جاء معيار المراجعة الأمريكي 1991, SAS 65 كتوسيع لمعيار المراجعة SAS 9 وحدد المحددات الأساسية ومقاييسها الفرعية التي يستند إليها مراقب الحسابات عند تقييم المراجعة الداخلية وهي:

(١) **الموضوعية:** وتقاس بعلاقات التقرير والمسئولية عن قرارات العاملين بقسم المراجعة الداخلية.

(٢) **الكفاءة المهنية:** وتقاس بمستوي التعليم، والشهادات المهنية.

(٣) **فعالية أداء مهام المراجعة الداخلية:** وتقاس بمدى تكرارية برامج المراجعة ونطاق العمل المؤدى.

وفي هذا الشأن قد جاء معيار مجلس الرقابة والإشراف (AS no.5 PCAOB 2007) بتشجيع مراقب الحسابات علي الاعتماد علي عمل المراجعة الداخلية فيما يختص بمراجعة القوائم المالية بشرط توافر بعض الاعتبارات الهامة فيما يختص بتقييم الرقابة الداخلية والتي تتمثل في : الموضوعية، الكفاءة المهنية، فعالية أداء العمل. وقد حدد مؤشرات لقياس كل محدد من المحددات الثلاثة، وهو ما يتفق مع معيار (SAS no. 65, 1991).

أما بالنسبة للمعايير الدولية لممارسة المراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين (IIA,2013) فقد قسمت المعايير إلي قسمين:

القسم الأول: معايير الصفات. ويشتمل علي مجموعة من الأهداف والصلاحيات:

- الاستقلالية والموضوعية.
- المهارات والعناية المهنية اللازمة.
- التكوين المهني المستمر.

القسم الثاني: معايير الأداء. ويشتمل علي مجموعة من الأهداف والصلاحيات:

- إدارة عملية المراجعة الداخلية بفعالية لإضافة قيمة للمنشأة.
- نطاق المراجعة (الحوكمة، إدارة المخاطر، الرقابة)
- التخطيط للمهمة بكفاءة.
- التقرير عن النتائج.

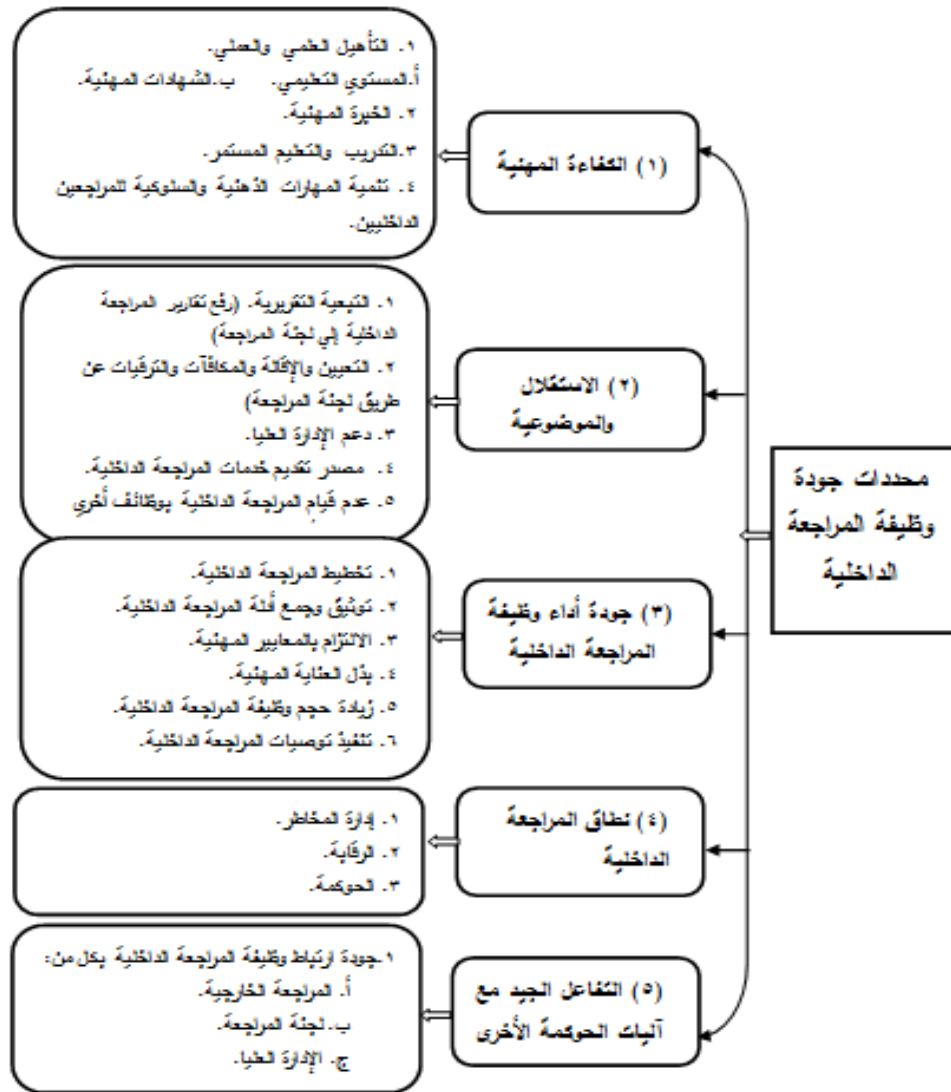
أما بالنسبة للوضع في جمهورية مصر العربية فقد حدد قرار رئيس هيئة سوق المال رقم ٦٢، ٢٠٠٧ المعايير الواجب توافرها في إدارة المراجعة الداخلية في الشركة كالتالي:- (قرار رئيس هيئة سوق المال رقم ٦٢، ٢٠٠٧، ص.١٤-١٦)

١. الاستقلال التنظيمي.

٢. الموضوعية.

٣. التأهيل المهني للمراجعين الداخليين.
٤. بذل العناية المهنية الملائمة.
٥. الرقابة النوعية (مراقبة جودة عملية المراجعة الداخلية)

وعلي الصعيد الأكاديمي نجد اهتمام ومحاولات العديد من الباحثين لوضع محددات ومؤشرات ومقاييس جودة المراجعة الداخلية وكل هذه الدراسات تستند إلي المعايير السابقة كأساس للتعرف علي محددات جودة المراجعة الداخلية. والشكل رقم (١/٣) الذي يوضح محددات جودة المراجعة الداخلية والمؤشرات المتعلقة بكل محدد في ضوء المعايير والدراسات.



شكل رقم (١/٣) محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية
المصدر (راضي، ٢٠١٠، ص.٤٦٧) بتصرف

٣/٣ علاقة المراجعة الداخلية بالمراجعة الخارجية.

تُعد العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية علاقة تكاملية، وهناك العديد من العوامل التي تؤثر في هذه العلاقة منها الدور الذي تلعبه لجنة المراجعة لتشجيع التعاون بين المراجع الداخلي والخارجي، والتشاور المنتظم ووجود قنوات اتصال فعالة بينهم، فضلاً عن الثقة المهنية المتبادلة والالتزام بجودة العمل (Fowzia, 2010,P.27) وقد يؤثر عمل وظيفة المراجعة الداخلية على طبيعة، توقيت، ومدى عمل المراجعة الخارجية السنوية، حيث يؤثر على الإجراءات التي ينفذها المراجع الخارجي بغرض فهمه لنظام الرقابة الداخلية، إجراءات تقدير المخاطر، وإجراءات جمع أدلة الإثبات اللازمة للاختبارات التفصيلية. (عيسي، ٢٠٠٨، ص. ٢١)

١/٣/٣ اعتماد مراقب الحسابات علي عمل المراجع الداخلي.

أن تقييم مراقب الحسابات لمدي إمكانية الاعتماد علي هيكل الرقابة الداخلية، يتمشي مع المعيار الثاني من معايير العمل الميداني والذي يتطلب من مراقب الحسابات ضرورة دراسة وتحديد مدي ملائمة هيكل الرقابة الداخلية كأساس لتحديد مدي الاختبارات والفحوص التي سيقوم بها، فإن اتضح له أن هناك هيكل سليم للرقابة الداخلية فأنه يستطيع أن يعتمد علي ذلك في إختصار جزء كبير من برنامج المراجعة، وعلي العكس من ذلك فأنه إذا تبين لمراقب الحسابات وجود هيكل غير سليم للرقابة الداخلية فأنه سيقوم بتوسيع نطاق فحصه حتى يستطيع أن يبدي رأي سليم في مدي صدق وعدالة القوائم المالية محل المراجعة. (الصحن وآخرون، ٢٠٠٨، ص. ١٠) كما أن وظيفة المراجعة الداخلية تعد جزء من نظام الرقابة الداخلية تتمثل في نشاط مستقل مهمته مراجعة وفحص المستندات والدفاتر والسجلات والقوائم والتقارير المالية والعمليات المختلفة وتقييم أداء الإدارات والأقسام في المنشأة ثم تقديم تقارير إلي الإدارة العليا بنتائج هذا التقييم (الصباغ وآخرون، ٢٠٠٨، ص. ١٣٧) وحيث أن المراجعة الداخلية تعد أحد الدعائم الأساسية لنظام الرقابة الداخلية لأي منشأة فيجب علي مراقب الحسابات دراسة وفحص إدارة المراجعة الداخلية للمنشأة لتحديد مدي إمكانية الاعتماد عليها.

كما ألزم معيار المراجعة المصري (EAS,610) "دراسة عمل المراجعة الداخلية" والذي يعد ترجمة لمعيار المراجعة الدولي الذي يحمل نفس الرقم، مراقب الحسابات بدراسة أنشطة المراجعة الداخلية وتأثيرها على إجراءات المراجعة الخارجية، إن وجدت.

وقد أكد المعيار الدولي (ISA,610 revised 2012) أنه لا يمكن لمراقب الحسابات الاعتماد علي عمل المراجع الداخلي من دون تقييم فعالية العناصر الأربعة السابقة. وهذا يتفق مع ما جاءت به المعايير الأمريكية في هذا الشأن بأنه يجب علي مراقب الحسابات عند اتخاذ قرار الاعتماد علي المراجعة الداخلية أن يقوم بتقييم الكفاءة والموضوعية والعمل الذي يقوم به المراجعين الداخليين. (PCAOB, 2007) وبالإضافة إلي ذلك فقد أكد معيار المراجعة المصري (EAS 610) علي أنه يجب علي مراقب الحسابات

الحصول على تفهم كافٍ عن أنشطة المراجعة الداخلية لتحديد مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة في القوائم المالية وتقييمها وتصميم وأداء مزيد من إجراءات المراجعة. وهذا يتفق مع ما ذكره المعيار الأمريكي (SAS 65) بأنة علي مراقب الحسابات أن يأخذ في إعتباره عوامل خطر المراجعة عند تحديد مساهمة المراجع الداخلي في عملية المراجعة الخارجية. فالخطر الملازم يؤثر علي الاعتماد علي المراجع الداخلي لعلاقته بالعوامل المرتبطة بالمراجعة الداخلية. وأنة مع زيادة الخطر الملازم تزداد أهمية المراجعة الداخلية.

٢/٣/٣ أوجه التشابه بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

علي الرغم من إن مسؤوليات إجراء عمليه المراجعة من قبل المراجعين الداخليين ومراقبي الحسابات تختلف في نقطة هامة، وهي أن المراجع الداخلي مسئول أمام الإدارة العليا ومجلس الإدارة، بينما مراقب الحسابات مسئول أمام مستخدمي القوائم المالية الذين يعتمدون عليه في إضفاء المصدقية علي القوائم المالية. إلا أن هناك نقاط يتشابه فيها مراقب الحسابات مع المراجع الداخلي كما تعرض إليها(حماد، ٢٠٠٥، ص. ٢٠٥) وتتخلص في الآتي:

١. كلاهما يقوم بإجراء اختبارات روتينية قد تتضمن فحص وتحليل صفقات كثيرة، وحينما تتم هذه الاختبارات حول النظم المالية، فإنها قد تبدو متماثلة بشكل كبير .
 ٢. كل منهما يكون في قلق عندما تكون الإجراءات ضعيفة أو أن هناك جهلاً بأهمية الالتزام بها.
 ٣. كلاهما يسعى إلى التعاون الإيجابي بين الوظيفتين، فمعايير معهد المراجعين الداخليين تغطي هذه النقطة، بينما المراجع الخارجي يرجع إلي معايير المراجعة في الإرشادات للنظر في مدى الاعتماد على عمل المراجع الداخلي ، وهذا التعاون يكون على قدم المساواة.
 ٤. كلاهما مرتبط عن قرب بنظم الرقابة الداخلية.
 ٥. كلاهما يقدم تقريره الرسمي عن المراجعة.
- كما أكد معيار المراجعة المصري (EAS,610) أنه غالباً ما تتشابه بعض سبل تحقيق أهداف كل من المراجعة الداخلية والخارجية وبالتالي فإن بعض جوانب المراجعة الداخلية يمكن أن تكون مفيدة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الخارجية.

لذلك يري الباحثين هنا أنه يجب على كل من المراجع الداخلي ومراقب الحسابات العمل معاً بشكل تعاوني وذلك من أجل تحقيق أفضل قيمة ممكنة في عملية المراجعة. كما أن هذا التعاون لا بد أن يكون في ضوء الالتزامات القانونية والأخلاقية لمراقب الحسابات.

٣/٣/٣ المزايا المتوقعة لتعاون المراجع الداخلي مع مراقب الحسابات.

إن العلاقة بين إدارة المراجعة الداخلية ومراقب الحسابات قد تحسنت بدرجة كبيرة في الفترة الأخيرة وخاصة بعد إصدار قانون SOX,2002 حيث أنه ألزم مراقب الحسابات بضرورة مراجعة تأكيدات الإدارة حول فاعلية هيكل الرقابة الداخلية بالشركات المقيدة بالبورصة مما أدى إلي زيادة إعتاد مراقب الحسابات علي عمل المراجع الداخلي في تقييم فاعلية هيكل الرقابة الداخلية علي عملية إعداد القوائم المالية وفي تقييم تقرير الإدارة عن فاعلية الرقابة الداخلية بالشركات المقيدة بالبورصة (الصحن وآخرون، ٢٠٠٨، ص.٢٠٢). ولا شك أن هناك مزايا عديدة لتعاون المراجع الداخلي مع مراقب الحسابات، والتالي أمثله عن هذه المزايا (Fowzia, 2010,P.27-28)

١. تعزيز الكفاءة نظراً لتباين نقاط القوة لكل طرف: أن المراجع الداخلي يقضي

وقته في المنشأة محل المراجعة وبالتالي يكون لديه فهم أفضل ومتعمق وخبرة أوسع عن عمل وثقافة وبيئة المنشأة، فهو يلاحظ الأحداث بشكل أسرع من مراقب الحسابات الذي بدوره يتعامل مع العديد من العملاء ويتعرض للعديد من القضايا، لذلك فهو أقدر على اكتشاف وحل المشاكل التي تعتبر غير مألوفة للمراجع الداخلي.

٢. التنسيق المناسب بين الطرفين يجنب تكرار العمل: حيث في حالة عدم وجود

تنسيق بين عمل الطرفين يتم تكرار بعض الأعمال والمهام وبذل الجهد وإضاعة الوقت بدون فائدة.

٣. تغطية أفضل للعمل: التغلب على تكرار العمل يتيح الوقت والموارد لتغطية أمور

مهمة وضرورية في عملية المراجعة.

٤. تخفيض التكلفة: التنسيق بين المراجع الداخلي و مراقب الحسابات يوفر من

الوقت والجهد الذي يقضيه مراقب الحسابات في تكرار العمل وبالتالي يقلل من ساعات العمل ويقلل من الأتعاب.

ويتضح لدينا أن وظيفة المراجعة الداخلية هي سلاح رادع داخل كل شركة، يجب

الاهتمام به وزيادة استقلاله التنظيمي، وإنفاق المزيد من الأموال علي تدريب وتنمية أعضاؤه. وبالتأكيد سوف ينعكس ذلك في قوته، مما يؤدي إلي قوة نظام الرقابة الداخلية للشركة بشكل عام وتقليل الثغرات به، وتحقيق المزيد من الوفورات في التكاليف بعد ذلك، كتكاليف المراجعة الخارجية وتكاليف عدم الامتثال للقوانين واللوائح.

٤/٣/٣ أثر إعتاد مراقب الحسابات علي عمل المراجع الداخلي علي تحديد

أتعابه المهنية.

منذ سنوات عديدة، ولمراقب الحسابات الحق في الاعتماد على أعمال المراجع الداخلي عند أداء عملية المراجعة. وتوضح معايير المراجعة أن مراقب الحسابات يمكن أن يعتمد علي المراجع الداخلي بصورة مباشرة، عن طريق عمل المراجعين الداخليين كمساعدين تحت إشرافه. أو بصورة غير مباشرة وذلك عن طريق أداء عملهم بشكل

مستقل. وهذا يمكن أن يعزز من كفاءة عملية المراجعة دون فقدان فعاليتها. حيث أنه غالباً ما تتشابه بعض سبل تحقيق أهداف كل من المراجعة الداخلية والخارجية وبالتالي فإن بعض جوانب المراجعة الداخلية يمكن أن تكون مفيدة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الخارجية. (Abbass and Aleqab, 2013,P67)

كما ألزمت هيئة سوق المال في مصر مدير إدارة المراجعة الداخلية بالتنسيق مع جهودات المراجعة الداخلية والخارجية مع مراقب الحسابات، وذلك لضمان الحد من الازدواج في الجهود إلى أقل حد وتحقيق كفاءة أعمال المراجعة. فضلاً عن إلزام مدير إدارة المراجعة الداخلية بتقييم دوري منتظم لهذا التنسيق، وقد يشمل هذا التقييم أيضاً تقديراً للكفاءة للمراجعة الداخلية والخارجية، بما في ذلك التكلفة الكلية للمراجعة. (قرار رئيس هيئة سوق المال رقم ٦٢، ٢٠٠٧، ص.١٩)

وفي هذا السياق أشار (عيسي، ٢٠٠٨، ص.٢١) إلى أنه عند أداء مهام المراجعة الخارجية قد يعتمد مراقب الحسابات على أعمال أدتها وظيفة المراجعة الداخلية مسبقاً، أو على أعمال تُطلب منها مباشرة (على سبيل المثال قد يطلب مراقب الحسابات من وظيفة المراجعة الداخلية استكمال بعض المهام التي تدخل في نطاق عمله كأن يطلب تقييم نظام الرقابة الداخلية). وبالمثل أعطى معيار المراجعة الخارجية رقم (٢) الحق لمراقب الحسابات في أن يعتمد على إجراءات الرقابة الداخلية التي أعدت بمشاركة المراجعين الداخليين. كما أكد (الصباغ وآخرون، ٢٠٠٨، ص.١٣٧) إن مراقب الحسابات يستطيع الاعتماد إلى حد كبير على المراجع الداخلي في معرفة ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية ينفذ بطريقة مرضية، وفي تقييم البيانات والمعلومات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ودرجة الاعتماد عليها. والحصول مئة علي المصادقات من العملاء وتحضير كشوف ومرفقات بعض بنود الميزانية.

ونظراً للارتفاع المستمر في أتعاب المراجعة الخارجية، بسبب كبر حجم المنشآت محل المراجعة، وزيادة درجة التعقيد وانتشار تشغيل العمليات المحاسبية في أماكن متفرقة، وإدراك مراقبي الحسابات لخطر الخسائر التي يمكن أن يعانون منها بسبب المراجعة مثل تكاليف مواجهة الدعاوي القضائية والخسائر الأدبية والمادية التي يمكن أن تلحق بهم بسبب فقد الشهرة وسوء السمعة، كان لا بد لمراقب الحسابات من البحث عن إيجاد حل، ولعل وجود المراجعة الداخلية هو الأمل المتاح للتخفيف من الآثار السلبية الناتجة عن هذا الارتفاع في التكاليف إن لم يكن التغلب عليها لذلك ازداد اعتماد مراقبي الحسابات على عمل المراجع الداخلي في الفترة الأخيرة. (المدهون، ٢٠١٤، ص.٨٠)

وتؤكد نتائج بعض الدراسات (Turpin, 1990; Felix et al., 2001; Wallace, 1984) علي وجود علاقة عكسية بين وظيفة المراجعة الداخلية وأتعاب مراقب الحسابات ويمكن تفسير ذلك في سببين، الأول هو اعتبار المراجعة الداخلية بديل جزئي عن المراجعة الخارجية. وهذا يحدث عندما ينخرط المراجعين الداخليين في العمل مع مراقبي الحسابات تحت إشرافهم المباشر. إما السبب الثاني نتيجة تخفيض مخاطر

المراجعة بسبب قيام المراجعة الداخلية بتعزيز الضوابط الرقابية داخل المنظمة.
(Singh and Newby,2010,P.311)

وفيما يتعلق ببعض إجراءات ومهام المراجعة التي يمكن أن يعتمد فيها مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية، حدد المسح الذي أجراه (Ward and Robertson, 1980) إحدى عشر مهمة من مهام المراجعة التي يمكن أن يعتمد فيها أكثر من ٥٠ % من المراجعين الخارجيين الذين شملهم المسح على عمل وظيفة المراجعة الداخلية وهي: ١. إعداد الجداول/العمل الكتابي. ٢. تحليل الحسابات. ٣. حصر المخزون بالفروع. ٤. جرد النقدية. ٥. مراجعة الفروع، الأقسام، والشركات التابعة. ٦. تسعير المخزون. ٧. فحص الرقابة الداخلية المحاسبية. ٨. التصديق على أرصدة العملاء. ٩. مراجعة أرصدة الحسابات. ١٠. حصر المخزون في المواقع الرئيسية. ١١. مراجعة تراكم التكلفة على الأصول المصنعة داخلياً. (عيسي، ٢٠٠٨، ص.٢٥)

وتعد طول فترة وجود المراجعة الداخلية في منشأه واحده مقاسه بعدد السنوات، مؤشر علي مدي النضج والاختصاص والاستثمار في أعضاء الفريق الخاص بها، الأمر الذي يؤدي إلى تحسين جودة وظيفة المراجعة الداخلية. كما أن خبرة موظفي المراجعة الداخلية في تكنولوجيا المعلومات ومهارات الكمبيوتر، ساعات التدريب والشهادات التي يحصلون عليها في المحاسبة والمراجعة، وخبرتهم بمراجعة القوائم المالية تقلل من جهد المراجعة المبذول من قبل مراقب الحسابات والتي بدورها تؤدي إلى تخفيض أتعاب المراجعة. (Mohamed et al. ,2012, P. 282)

ويري (Ho and Hutchinson, 2010,P.121) أن أتعاب مراقب الحسابات المنخفضة ترتبط بالمزيد من الجهد المبذول من قبل أعضاء فريق المراجعة الداخلية في الأنشطة المتعلقة بإعداد القوائم والتقارير المالية، هذا فضلاً عن تطوير أنظمة الرقابة الداخلية وصيانتها، وكفاءة وفعالية التشغيل، والتحقق من حالات الغش و الاحتيال والوصول إلي عدد غير محدود من الأدلة والمستندات التي تثبت صحة عمل ورأي المراجعين الداخليين. كما أن مساهمة المراجعة الداخلية قد تكون بديلاً و عوضاً عن بعض أنشطة وعمليات المراجعة الخارجية الموضوعية وانخفاض تكاليف المراقبة.

وفي هذا السياق أكد (المدهون، ٢٠١٤، ص.١٢٩) إن التواصل والتشاور المنتظم والفعال بين المراجع الداخلي ومراقب الحسابات يساعد على تعزيز العلاقة بينهما ويعزز نظام الرقابة الداخلية ويخفض تكلفة المراجعة الخارجية حيث يزود المراجع الداخلي مراقب الحسابات بنتائج قياسه وتقييمه لفاعلية نظام الرقابة الداخلية، ويتعاونان في تقديم التوصيات لإدخال التحسينات في نظام الرقابة الداخلية والعمل على تعزيزه، ويتفقان على توقيت العمل لتجنب تكرار وازدواجية العمل.

وفي نهاية هذا الجزء يجدر الإشارة هنا أن معيار المراجعة المصري (EAS,610) أكد علي أن المراجعة الداخلية تعتبر جزء من المنشأة، وبغض النظر عن درجة استقلال وموضوعية المراجعة الداخلية إلا إنها لا تستطيع تحقيق نفس درجة الاستقلالية كما هو

مطلوب من مراقب الحسابات عند إبداء الرأي على القوائم المالية، حيث يتحمل مراقب الحسابات المسؤولية الكاملة عن رأي المراجعة الذي يتم إبدائه، ولا يقلل استخدام أي من أعمال المراجعة الداخلية شيء من هذه المسؤولية. وكل الأحكام الشخصية المتعلقة بمراجعة القوائم المالية تظل أحكام مراقب الحسابات.

وتبين مما سبق أن قرار اعتماد مراقب الحسابات علي عمل المراجع الداخلي يأتي بعد دراسة وتقييم للعناصر الأساسية لجودة وظيفة المراجعة الداخلية، فإذا كانت إدارة المراجعة الداخلية تتمتع بدرجة عالية من الجودة والكفاءة، فسوف يعتمد عليها مراقب الحسابات في عملة. ويمكن أن ينتج عن هذا الاعتماد تخفيض في الأتعاب التي يحصل عليها ويمكن تفسير هذا التخفيض نتيجة انخفاض حجم الأعمال وعدد الساعات التي يقوم بها مراقب الحسابات، فضلاً عن تقليل حجم ومدى إجراءات عملية المراجعة، وتقليل أدلة الإثبات التي يتم جمعها مباشرة بواسطة مراقب الحسابات نتيجة الاعتماد على عمل المراجعين الداخليين.

٤ /- الدراسة الميدانية.

١/٤ الهدف من الدراسة الميدانية.

تهدف الدراسة الميدانية إلى استطلاع آراء مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين والأكاديميين لتأثير خصائص لجنة المراجعة، ومحددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية علي بيئة عمل مراقب الحسابات ودورها في تخفيض أتعابه المهنية وتحليل وجهات النظر العلمية لهم بشأن هذا الموضوع، وذلك من خلال استخدام قائمة استقصاء لطرح الأسئلة، وبعض الأساليب الإحصائية لاختبار مدي صحة فروض البحث.

٢/٤ فروض الدراسة

في ضوء طبيعة مشكلة البحث وتحقيقاً للهدف الأساسي له، قام الباحث باختبار الفروض التالية:

الفرض الأول: " تعمل خصائص لجنة المراجعة علي تخفيض أتعاب مراقب الحسابات."
الفرض الثاني: " تعمل محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية علي تخفيض أتعاب مراقب الحسابات."

الفرض الثالث: " توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء طبقات العينة حول دور لجنة المراجعة، والمراجعة الداخلية في تخفيض أتعاب مراقب الحسابات."

٣/٤ مجتمع وعينة الدراسة.

نظرًا لأن الحل المناسب لأي مشكلة يجب أن يكون نابغًا من إدراك الأطراف المعنية بالموضوع لهذه المشكلة لأنهم القادرون على تفهم هذه المشكلة وتحليلها، لذلك فقد حدد الباحث مجتمع الدراسة في ثلاثة فئات بالاعتماد على أسلوب العينة الحتمية. ومن أجل تحديد حجم العينة الأمثل قام الباحث بتوزيع عينة حجمها ١٦٠ استمارة موزعة علي الأطراف المعنية وهم مراقبي الحسابات (مكاتب كبيرة الحجم وهي المكاتب الأربعة الكبار، ومكاتب محلية) والأكاديميون (أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة في كليات

التجارة بالجامعات المصرية) والمراجعين الداخليين. من أجل تحديد حجم العينة الأمثل المطلوب توزيعه عند التطبيق.
ويوضح الجدول التالي عينة البحث وحجم الاستثمارات الموزعة عليهم والمستلمة منهم ونسبتها:

الاستثمارات الصالحة للتحليل الإحصائي		الاستثمارات المستلمة		الاستثمارات المرسلة		فئة العينة
نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	
77.5%	31	90%	36	100%	40	1. مراقبي الحسابات (مكاتب كبيرة)
75%	30	82.5%	33	100%	40	2. مراقبي الحسابات (مكاتب محلية)
78%	39	86%	43	100%	50	3. أكاديمي
73.3%	22	86.7%	26	100%	30	4. مراجع داخلي.
76.25%	122	86.3%	138		160	المجموع

جدول (٤-١)

فئات عينة البحث وحجم استثمارات الاستبيان المرسل والمستلمة والخاضعة للتحليل الإحصائي

٤/٤ تصميم أداة البحث

قام الباحث بطرح محتويات الدراسة الميدانية في قائمة استبيان كأداة لجمع البيانات وتم الاعتماد في تصميمها على مجموعة من الأسئلة التي تكونت لدى الباحث بعد الانتهاء من الدراسة النظرية لموضوع البحث واعتمد الباحث عند تصميم قائمة الاستبيان على مقياس ليكرت Likert الخماسي لقياس إجابات أفراد العينات عن أسئلة الاستبيان كالتالي:

التصنيف	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
الدرجة	٥	٤	٣	٢	١

٥/٤ أساليب التحليل الإحصائي المستخدمة

قام الباحث باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS.version 21) لإجراء التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية حيث يقوم الباحث باختبار صحة الفروض من خلال:

١. اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha)
٢. اختبار كولمغوروف - سمرنوف (Kolmogorov-Smirnov)
٣. النسب المئوية والتكرارات
٤. الوسط الحسابي Mean
٥. الانحراف المعياري Standard deviation
٦. معامل الاختلاف Coefficient of variation
٧. اختبار فريدمان Friedman test
٨. اختبار كروسكال ويلز Kruskal-Wallis Test

٦/٤ التحليل الإحصائي واختبارات الفروض.

١/٦/٤ اختبار الصدق والثبات للاستمارة (اختبار ألف كرونباخ)

يقصد بثبات الاستمارة أن تعطي نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الاستمارة أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن ثبات الاستمارة يعني الاستقرار في نتائج الاستمارة وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على الأفراد عدة مرات خلال فترات زمنية معينة، وقد تحقق الباحث من ثبات استمارة الدراسة من خلال قياس درجة الصدق والثبات للاستمارة ككل باستخدام معامل الفا كرونباخ والذي يوضحه الجدول التالي:

المحور	عدد العبارات	معامل الصدق	معامل الثبات
العوامل الأساسية للأتعاب	5	0.678	0.823
لجنة المراجعة	5	0.852	0.923
المراجعة الداخلية	9	0.898	0.947
الاستمارة ككل	19	0.912	0.955

جدول رقم (٤-٢)

قياس درجة الصدق والثبات للاستمارة (اختبار ألف كرونباخ)

يتضح من الجدول أن معامل الفا للصدق للاستمارة ككل يساوي 0.912 ومعامل الثبات وهو الجذر التربيعي لمعامل الصدق يساوي 0.955 مما يشير إلي أن التناسق الداخلي للاستمارة ككل يعد مقبولاً بدرجة كبيرة. وبعد ما تم التأكد من صدق الاتساق الداخلي لفترات استمارة الاستقصاء وثباتها، يكون الباحث على ثقة تامة بصحة هذه الاستمارة وصلاحيتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

٢/٦/٤ اختبار التوزيع الطبيعي Normality Distribution Test

وقد قام الباحث باستخدام اختبار كولمجوروف - سمرنوف Kolmogorov-Smirnov (K-S) Test لاختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ام لا، وهو اختبار ضروري لمعرفة نوعية الاختبارات التي يمكن استخدامها. فإذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي يتم استخدام الاختبارات المعلمية أما إذا كانت البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي يتم استخدام الاختبارات الامعلمية. ويوضح الجدول التالي نتائج الاختبار.

المحور	عدد العبارات	قيمة Z	القيمة الاحتمالية Sig.
العوامل الأساسية للأتعاب	5	2.286	.000
لجنة المراجعة	5	1.645	.009
المراجعة الداخلية	9	1.776	.004
الاستمارة ككل	19	1.778	0.125

جدول رقم (٤-٣)

نتائج اختبار التوزيع الطبيعي Kolmogorov-Smirnov (K-S) Test

ويتضح من الجدول السابق نتائج الاختبار، حيث أن قيمة مستوي الدلالة لكل المحاور أقل من من مستوي الدلالة $\alpha = 0.05$ وبذلك فإن توزيع البيانات لهذه المحاور لا يتبع التوزيع الطبيعي، ومن هنا يفضل استخدام الاختبارات الامعلمية للإجابة على فروض الدراسة المتعلقة بهذه المحاور من اجل الوصول إلي نتائج أفضل.

٣/٦/٤ التحليل الإحصائي لفروض الدراسة.
١. التحليل الإحصائي للفرض الأول.

الفرض الأول : تعمل خصائص لجنة المراجعة علي تخفيض أتعاب مراقب الحسابات.

(١) توصيف لآراء المستقضي منهم حول تأثير لجنة المراجعة علي أتعاب مراقب الحسابات من خلال المقاييس الإحصائية.

معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العدد	رقم الفقرة في الاستقصاء
23.32	.907	3.89	122	٦. كلما زادت استقلالية أعضاء لجنة المراجعة، زادت الرقابة الفعالة وتقلصت فرص الغش وإدارة الأرباح، وتزداد ثقة مراقب الحسابات، ويقال نطاق فحصه التفصيلي وأتعابه المهنية.
28.10	.989	3.52	122	٧. يساعد زيادة عدد أعضاء لجنة المراجعة إلي تنوع تخصصات وخبرات أعضائها مما يؤدي إلي زيادة الرقابة وتحسين جودة التقارير المالية وبالتالي يقلل مراقب الحسابات من نطاق فحصه ومن ثم أتعابه.
26.29	.936	3.56	122	٨. أن لجنة المراجعة النشطة (مقاسه بعدد الاجتماعات) تساعد وتدعم مراقب الحسابات وعملها يعد مكملاً لعمله، وتنبه مراقب الحسابات لأي ثغرات، مما يؤدي إلي تقليل جهده المبذول ومن ثم أتعابه المهنية.
26.32	.966	3.67	122	٩. تسهم لجنة المراجعة الفعالة في تحسين كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية للشركة، وتقلل من المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة التي تؤثر علي القوائم المالية ويساعد ذلك في عمل مراقب الحسابات ويقلل من حجم اختباراته وأتعابه.
25.24	.959	3.80	122	١٠. وجود أعضاء لجان المراجعة ذوي الخبرة العالية يُخفف مهام وأعباء مراقب الحسابات عن طريق قيامهم بالرقابة والإشراف الفعال ، كما أنهم أكثر فهماً لقضايا المراجعة وبالتالي يخفض مراقب الحسابات من نطاق فحصه وأتعابه.
25.85	0.951	3.69	122	الوسط الإجمالي

جدول رقم (٤-٤)

توصيف الآراء من خلال المقاييس الإحصائية لتأثير خصائص لجنة المراجعة علي أتعاب مراقب الحسابات

يتضح من الجدول السابق:

١. يميل الوسط الحسابي العام (٣.٦٩) إلي (موافق) أي أن آراء المستقضي منهم تميل الي الموافقة علي تأثير خصائص لجنة المراجعة السابقة علي أتعاب مراقب الحسابات.
٢. يشير معامل الاختلاف العام (٢٥.٨٥) إلي انخفاض نسبة التشتت في آراء المستقضي منهم (أي أنه يوجد تجانس في الآراء) حول تأثير خصائص لجنة المراجعة السابقة علي أتعاب مراقب الحسابات.
٣. من خلال تحليل معامل الاختلاف لكل خاصية، نلاحظ أن معامل الاختلاف لخاصية استقلالية أعضاء لجنة المراجعة يشير الي اقل نسبة تشتت واختلاف ٢٣.٣٢ % بين العينة المستقضي منها أي أن الآراء متجانسة بنسبة ٧٦.٦٨ %، والخاصية التالية هي خبرة أعضاء لجنة المراجعة حيث أن نسبة التشتت والاختلاف تمثل ٢٥.٢٤ % بين العينة المستقضي منها، وفي الأخير تأتي خاصية حجم لجنة المراجعة وتمثل أكبر نسبة تشتت وهي ٢٨.١٠ %

(٢) قياس وترتيب الأهمية النسبية لتأثير خصائص لجنة المراجعة علي أتعاب مراقب الحسابات (اختبار فريد مان Friedman Test)

رقم الفقرة في الاستقصاء	متوسط الرتب	الترتيب	القيمة الجدولية	مستوي الدلالة
٦. كلما زادت استقلالية أعضاء لجنة المراجعة، زادت الرقابة الفعالة وتقلصت فرص الغش وإدارة الأرباح، وتزداد ثقة مراقب الحسابات، ويقلل نطاق فحصه التفصيلي وأتعابه المهنية.	3.32	1	26.183	*0.000
٧. يساعد زيادة عدد أعضاء لجنة المراجعة إلى تنوع تخصصات وخبرات أعضائها مما يؤدي إلى زيادة الرقابة وتحسين جودة التقارير المالية وبالتالي يقلل مراقب الحسابات من نطاق فحصه ومن ثم أتعابه.	2.70	5		
٨. أن لجنة المراجعة النشطة (مقاسه بعدد الاجتماعات) تساعد وتدعم مراقب الحسابات وعملها يعد مُكملاً لعمله، وتنبه مراقب الحسابات لأي ثغرات، مما يؤدي إلى تقليل جهده المبدول ومن ثم أتعابه المهنية.	2.79	4		
٩. تسهم لجنة المراجعة الفعالة في تحسين كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية للشركة، وتقلل من المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة التي تؤثر علي القوائم المالية ويساعد ذلك في عمل مراقب الحسابات ويقلل من حجم اختباره وأتعابه.	2.98	3		
١٠. وجود أعضاء لجان المراجعة ذوي الخبرة العالية يُخفف مهام وأعباء مراقب الحسابات عن طريق قيامهم بالرقابة والإشراف الفعال، كما أنهم أكثر فهماً لقضايا المراجعة وبالتالي يخفض مراقب الحسابات من نطاق فحصه وأتعابه.	3.22	2		

*دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$

جدول رقم (٤-٥)

ترتيب الأهمية النسبية لخصائص لجنة المراجعة المؤثرة علي أتعاب مراقب الحسابات

يتضح من الجدول السابق:

١. أن مستوي الدلالة لهذا المحور أقل من 0.05 وهذا يدل علي انه يوجد هناك اختلافاً جوهرياً في الأهمية النسبية لأراء المستقصي منهم حول تأثير خصائص لجنة المراجعة السابقة علي أتعاب مراقب الحسابات، أي انه لا يوجد اتفاق علي الأهمية النسبية لتأثير هذه الخصائص علي أتعاب مراقب الحسابات.
٢. إن أعلي متوسط للرتب هو 3.32 ويتعلق باستقلالية أعضاء لجنة المراجعة، أي أن هذه الخاصية هي أهم خاصية من خصائص لجنة المراجعة السابقة تتسبب في تخفيض أتعاب مراقب الحسابات.
٣. إن أقل متوسط للرتب هو 2.70 ويتعلق بخاصية حجم لجنة المراجعة (عدد الأعضاء داخل لجنة المراجعة) أي أن خاصية الحجم هي اقل خصائص لجنة المراجعة أهمية تتسبب في تخفيض أتعاب مراقب الحسابات.

وفي ضوء التحليل السابق لإجابات المستقصي منهم تثبت صحة الفرض الأول: تعمل خصائص لجنة المراجعة علي تخفيض أتعاب مراقب الحسابات. وتختلف كل خاصية في تأثيرها علي الأتعاب علي حسب الأهمية النسبية لكل خاصية ويمكن ترتيبها من الأعلى للأقل تأثيراً كالتالي، ١. الاستقلال. ٢. الخبرة. ٣. الفعالية. ٤. النشاط. ٥. الحجم.

٢. التحليل الإحصائي للفرض الثاني.

الفرض الثاني: " تعمل محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية علي تخفيض أتعاب مراقب الحسابات."

(١) توصيف لأراء المستقضي منهم حول تأثير محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية علي أتعاب مراقب الحسابات من خلال المقاييس الإحصائية.

معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العدد	رقم الفقرة في الاستقصاء
18.52	.778	4.20	122	١١. تتأثر المساهمة التي تقدمها وظيفة المراجعة الداخلية لمراقب الحسابات بكل من: الكفاءة المهنية، الاستقلال والموضوعية للمراجعين الداخليين، جودة أداء وظيفة المراجعة الداخلية، نطاق المراجعة الداخلية، التفاعل الجيد مع اليات الحوكمة الأخرى.
23.19	.888	3.83	122	١٢. يؤدي تحسين الكفاءة المهنية لوظيفة المراجعة الداخلية إلى زيادة مساهمتها في عمل مراقب الحسابات مما يقلل من حجم اختباره التي يجريها فينخفض الوقت والجهد اللازم لأداء العمل ومن ثم تخفيض أتعابه المهنية.
21.88	.849	3.88	122	١٣. كلما زاد استقلال وظيفة المراجعة الداخلية تزيد إمكانية مساهمتهم في دعم مراقب الحسابات مما يقلل من حجم اختباره التي يجريها فينخفض الوقت والجهد اللازم لأداء العمل ومن ثم تخفيض أتعابه المهنية.
26.20	1.019	3.89	122	١٤. كلما زادت جودة العمل المؤدى من المراجعين الداخليين، كلما زادت إمكانية مساهمتهم في دعم مراقب الحسابات، مما يقلل من حجم اختباره التي يجريها فينخفض الوقت والجهد اللازم لأداء العمل ومن ثم تخفيض أتعابه المهنية.
24.32	.924	3.80	122	١٥. إن فعالية دور المراجعة الداخلية في تخفيف حدة المخاطر وزيادة الرقابة والحوكمة الفعالة، يؤدي إلي دعم مراقب الحسابات في عمله، مما يقلل من ساعات العمل والجهد المبذول ومن ثم أتعابه المهنية.
22.71	.872	3.84	122	١٦. أن التفاعل الجيد لوظيفة المراجعة الداخلية مع اليات الحوكمة الأخرى يزيد من كفاءة وجودة وظيفة المراجعة الداخلية ويزيد من مساهمتها في عمل مراقب الحسابات مما يقلل من حجم اختباره التي يجريها فينخفض الوقت والجهد اللازم لأداء العمل ومن ثم تخفيض أتعابه المهنية.
24.08	.915	3.80	122	١٧. إذا اقتنع مراقب الحسابات بأن المراجع الداخلي قد أدى عمله بكفاءة وفعالية فإنه يستطيع أن يقلل من نطاق فحصه التفصيلي الذي كان سيقوم به.
23.89	.896	3.75	122	١٨. يؤدي اعتماد مراقب الحسابات علي العمل الذي يتم بواسطة المراجعة الداخلية إلى اختصار جزء كبير من برنامج المراجعة مما يقلل من الوقت والجهد المطلوب لإكمال عملية المراجعة.
24.77	.934	3.77	122	١٩. إن اعتماد مراقب الحسابات على مساهمة المراجعة الداخلية يؤدي إلى تخفيض ساعات العمل و/أو اختبارات المراجعة مما يؤدي إلى إمكانية تخفيض أتعابه المهنية.
23.284	0.897	3.862	122	الوسط الإجمالي

جدول رقم (٤-٦)

توصيف الأراء من خلال المقاييس الإحصائية لتأثير محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية علي أتعاب مراقب الحسابات

يتضح من الجدول السابق:

١. يميل الوسط الحسابي العام (٣.٨٦) إلي (موافق) أي أن آراء المستقضي منهم تميل إلي الموافقة علي تأثير محددات وظيفة المراجعة الداخلية علي أتعاب مراقب الحسابات.

٢. يشير معامل الاختلاف العام (٢٣.٢٨) إلي انخفاض نسبة التشتت في آراء المستقضي منهم (أي أنه يوجد تجانس في الأراء) حول تأثير محددات وظيفة المراجعة الداخلية السابقة علي أتعاب مراقب الحسابات.

٣. من خلال تحليل معامل الاختلاف لكل محدد، نلاحظ أن معامل الاختلاف لمحدد استقلالية وظيفة المراجعة الداخلية يشير إلى أقل نسبة تشتت واختلاف ٢١.٨٨ % بين العينة المستقصي منها أي أن الآراء متجانسة بنسبة ٧٨.١٢ %، والمحدد التالي هو التفاعل الجيد لوظيفة المراجعة الداخلية مع آليات الحوكمة الأخرى، حيث أن نسبة التشتت والاختلاف تمثل ٢٢.٧١ % بين العينة المستقصي منها، وفي الأخير يأتي محدد جودة العمل المؤدى من المراجعين الداخليين وتمثل أكبر نسبة تشتت ٢٦.٢٠ %.

٤. إن الوسط الحسابي لفقرة اعتماد مراقب الحسابات على مساهمة المراجعة الداخلية يؤدي إلى تخفيض أتعابه المهنية يمثل ٣.٧٧ وهو مؤشر جيد علي درجة الموافقة علي هذه الفقرة، كما أن معامل الاختلاف للفقرة يمثل نسبة تشتت واختلاف ٢٤.٧٧ % بين العينة المستقصي منها أي أن الآراء متجانسة بنسبة ٧٥.٢٣ % وهي نسبة جيدة.

(٢) قياس وترتيب الأهمية النسبية لتأثير محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية علي أتعاب مراقب الحسابات (اختبار فريد مان Friedman Test)

رقم الفقرة في الاستقصاء	متوسط الرتب	الترتيب	القيمة الجدولية	مستوي الدلالة
١١. تتأثر المساهمة التي تقدمها وظيفة المراجعة الداخلية لمراقب الحسابات بكل من: الكفاءة المهنية، الاستقلال والموضوعية للمراجعين الداخليين، جودة أداء وظيفة المراجعة الداخلية، نطاق المراجعة الداخلية، التفاعل الجيد مع آليات الحوكمة الأخرى.	5.99	1	43.965	.000
١٢. يؤدي تحسين الكفاءة المهنية لوظيفة المراجعة الداخلية إلى زيادة مساهمتها في عمل مراقب الحسابات مما يقلل من حجم اختباره التي يجريها فينخفض الوقت والجهد اللازم لأداء العمل ومن ثم تخفيض أتعابه المهنية.	4.91	5		
١٣. كلما زاد استقلال وظيفة المراجعة الداخلية تزيد إمكانية مساهمتهم في دعم مراقب الحسابات مما يقلل من حجم اختباره التي يجريها فينخفض الوقت والجهد اللازم لأداء العمل ومن ثم تخفيض أتعابه المهنية.	5.02	3		
١٤. كلما زادت جودة العمل المؤدى من المراجعين الداخليين، كلما زادت إمكانية مساهمتهم في دعم مراقب الحسابات، مما يقلل من حجم اختباره التي يجريها فينخفض الوقت والجهد اللازم لأداء العمل ومن ثم تخفيض أتعابه المهنية.	5.30	2		
١٥. إن فعالية دور المراجعة الداخلية في تخفيف حدة المخاطر وزيادة الرقابة والحوكمة الفعالة، يؤدي إلى دعم مراقب الحسابات في عمله، مما يقلل من ساعات العمل والجهد المبذول ومن ثم أتعابه المهنية.	4.80	6		
١٦. أن التفاعل الجيد لوظيفة المراجعة الداخلية مع آليات الحوكمة الأخرى يزيد من كفاءة وجود وظيفة المراجعة الداخلية ويزيد من مساهمتها في عمل مراقب الحسابات مما يقلل من حجم اختباره التي يجريها فينخفض الوقت والجهد اللازم لأداء العمل ومن ثم تخفيض أتعابه المهنية.	4.93	4		
١٧. إذا أقتنع مراقب الحسابات بأن المراجع الداخلي قد أدى عمله بكفاءة وفعالية فإنه يستطيع أن يقلل من نطاق فحصه التفصيلي الذي كان سيقوم به.	4.76	7		
١٨. يؤدي اعتماد مراقب الحسابات علي العمل الذي يتم بواسطة المراجعة الداخلية إلى اختصار جزء كبير من برنامج المراجعة مما يقلل من الوقت والجهد المطلوب لإكمال عملية المراجعة.	4.63	9		
١٩. إن اعتماد مراقب الحسابات على مساهمة المراجعة الداخلية يؤدي إلى تخفيض ساعات العمل و/أو اختبارات المراجعة مما يؤدي إلى إمكانية تخفيض أتعابه المهنية.	4.66	8		

*دال إحصائيًا عند مستوي دلالة $\alpha = 0.05$

جدول رقم (٧-٤)

ترتيب الأهمية النسبية لمحددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية المؤثرة علي أتعاب مراقب الحسابات

يتضح من الجدول السابق:

١. أن مستوي الدلالة لهذا المحور أقل من 0.05 وهذا يدل علي انه يوجد هناك اختلافًا جوهريًا في الأهمية النسبية لأراء المستقصي منهم حول تأثير محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية السابقة علي أتعاب مراقب الحسابات، أي انه لا يوجد اتفاق علي الأهمية النسبية لتأثير هذه المحددات علي أتعاب مراقب الحسابات.
 ٢. أن متوسط الرتبة لكل من الكفاءة المهنية، الاستقلال والموضوعية للمراجعين الداخليين، جودة أداء وظيفة المراجعة الداخلية، نطاق المراجعة الداخلية، التفاعل الجيد مع آليات الحوكمة الأخرى كمحددات لوظيفة المراجعة الداخلية تمثل اعلي قيمة وهي ٥.٩٩ وهذا يدل علي اتفاق المستقصي منهم علي أهمية هذه المتغيرات الخمسة كمحددات لجودة وظيفة المراجعة الداخلية.
 ٣. بالنسبة لمحددات وظيفة المراجعة الداخلية وتأثيرها علي أتعاب مراقب الحسابات، نجد أن أعلي متوسط للرتب هو ٥.٣٠ ويتعلق بجودة العمل المؤدى من المراجعين الداخليين، أي أن جودة المراجعة الداخلية هي أهم محدد من محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية السابقة تتسبب في تخفيض أتعاب مراقب الحسابات.
 ٤. أن أقل متوسط للرتب هو ٤.٨٠ ويتعلق بفعالية دور المراجعة الداخلية في تخفيف حدة المخاطر، أي أن هذا المحدد هو أقل محدد من محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية السابقة يتسبب في تخفيض أتعاب مراقب الحسابات.
- وفي ضوء التحليل السابق لإجابات المستقصي منهم تثبت صحة الفرض الثاني: تعمل محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية علي تخفيض أتعاب مراقب الحسابات. ويختلف كل محدد في تأثيره علي الأتعاب علي حسب الأهمية النسبية لكل محدد ويمكن ترتيبهم من الأعلى للأقل تأثيرًا كالتالي، ١. جودة أداء وظيفة المراجعة الداخلية. ٢. لاستقلال والموضوعية للمراجعين الداخليين. ٣. التفاعل الجيد مع آليات الحوكمة الأخرى. الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين. ٥. نطاق المراجعة الداخلية.

٤. التحليل الإحصائي للفرض الثالث.

الفرض الثالث: " توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء طبقات العينة حول دور لجنة المراجعة، والمراجعة الداخلية في تخفيض أتعاب مراقب الحسابات ".
(١) قياس مدي الاتفاق والاختلاف (التباين) لآراء المستقضي منهم حول تأثير خصائص لجنة المراجعة علي أتعاب مراقب الحسابات. (اختبار كروسكال ويلز Kruskal – Wallis Test)

مستوي الدلالة	متوسط الرتب	العدد	طبقات العينة	الفقرات
.083	52.00	31	مراقب حسابات (كبير)	٦. كلما زادت استقلالية أعضاء لجنة المراجعة، زادت الرقابة الفعالة وتقلصت فرص الغش وإدارة الأرباح، وتزداد ثقة مراقب الحسابات، ويقلل نطاق فحصه التصليبي وأتعابه المهنية.
	59.17	30	مراقب حسابات (محلي)	
	71.81	39	الأكاديمي	
	59.80	22	المراجع الداخلي	
		122	أجمالي	
.028	48.39	31	مراقب حسابات (كبير)	٧. يساعد زيادة عدد أعضاء لجنة المراجعة إلى تنوع تخصصات وخبرات أعضاؤها مما يؤدي إلى زيادة الرقابة وتحسين جودة التقارير المالية وبالتالي يقلل مراقب الحسابات من نطاق فحصه ومن ثم أتعابه.
	58.85	30	مراقب حسابات (محلي)	
	72.47	39	الأكاديمي	
	64.14	22	المراجع الداخلي	
		122	أجمالي	
.027	56.95	31	مراقب حسابات (كبير)	٨. أن لجنة المراجعة النشطة (مقاسه بعدد الاجتماعات) تساعد وتدعم مراقب الحسابات وعملها بعد مُكمل لعمله، وتنبه مراقب الحسابات لأي ثغرات، مما يؤدي إلى تقليل جهده المبذول ومن ثم أتعابه المهنية.
	53.17	30	مراقب حسابات (محلي)	
	74.55	39	الأكاديمي	
	56.14	22	المراجع الداخلي	
		122	أجمالي	
.127	51.24	31	مراقب حسابات (كبير)	٩. تسهم لجنة المراجعة الفعالة في تحسين كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية للشركة، وتقلل من المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة التي تؤثر علي القوائم المالية ويساعد ذلك في عمل مراقب الحسابات ويقلل من حجم اختباراته وأتعابه.
	61.45	30	مراقب حسابات (محلي)	
	70.31	39	الأكاديمي	
	60.41	22	المراجع الداخلي	
		122	أجمالي	
.000	49.39	31	مراقب حسابات (كبير)	١٠. وجود أعضاء لجان المراجعة ذوي الخبرة العالية يُخفف مهام وأعباء مراقب الحسابات عن طريق قيامهم بالرقابة والإشراف الفعال ، كما أنهم أكثر فهماً لقضايا المراجعة وبالتالي يخفض مراقب الحسابات من نطاق فحصه و أتعابه.
	54.40	30	مراقب حسابات (محلي)	
	82.44	39	الأكاديمي	
	51.14	22	المراجع الداخلي	
		122	أجمالي	

جدول رقم (٤-٨)

قياس التباين في آراء مجموعات العينة حول تأثير خصائص لجنة المراجعة علي أتعاب مراقب الحسابات (اختبار كروسكال ويلز Kruskal – Wallis Test)

يتضح من الجدول السابق:

أن مستوي الدلالة لكل من حجم لجنة المراجعة ونشاطها والخبرة المالية لأعضائها أقل من 0.05 وهذا يدل علي انه يوجد هناك اختلافاً في آراء طبقات العينة الأربعة تجاه المتغيرات. أما بالنسبة لخاصية الاستقلال وفاعلية لجنة المراجعة فهي أكبر من 0.05 وهذا يدل علي عدم وجود اختلافاً في آراء طبقات العينة لهذه المتغيرات.

(٢) قياس مدى الاتفاق والاختلاف (التباين) لآراء المستقضي منهم حول تأثير محددات وظيفة المراجعة الداخلية علي أتعاب مراقب الحسابات (اختبار كروسكال ويلز Kruskal – Wallis Test)

مستوي الدلالة	متوسط الرتب	العدد	طبقات العينة	الفقرات
.037	65.40	31	مراقب حسابات (كبير)	١١. تتأثر المساهمة التي تقدمها وظيفة المراجعة الداخلية لمراقب الحسابات بكل من: الكفاءة المهنية، الاستقلال والموضوعية للمراجعين الداخليين، جودة أداء وظيفة المراجعة الداخلية، نطاق المراجعة الداخلية، التفاعل الجيد مع آليات الحوكمة الأخرى.
	52.58	30	مراقب حسابات (محلي)	
	70.94	39	الأكاديمي	
	51.43	22	المراجع الداخلي	
		122	أجمالي	
.058	57.48	31	مراقب حسابات (كبير)	١٢. يؤدي تحسين الكفاءة المهنية لوظيفة المراجعة الداخلية إلى زيادة مساهمتها في عمل مراقب الحسابات مما يقلل من حجم اختبارات التي يجريها فينخفض الوقت والجهد اللازم لأداء العمل ومن ثم تخفيض أتعابه المهنية.
	57.35	30	مراقب حسابات (محلي)	
	72.92	39	الأكاديمي	
	52.57	22	المراجع الداخلي	
		122	أجمالي	
.001	54.55	31	مراقب حسابات (كبير)	١٣. كلما زاد استقلال وظيفة المراجعة الداخلية تزيد إمكانية مساهمتهم في دعم مراقب الحسابات مما يقلل من حجم اختبارات التي يجريها فينخفض الوقت والجهد اللازم لأداء العمل ومن ثم تخفيض أتعابه المهنية.
	52.30	30	مراقب حسابات (محلي)	
	78.44	39	الأكاديمي	
	53.82	22	المراجع الداخلي	
		122	أجمالي	
.023	56.34	31	مراقب حسابات (كبير)	١٤. كلما زادت جودة العمل المؤدى من المراجعين الداخليين، كلما زادت إمكانية مساهمتهم في دعم مراقب الحسابات، مما يقلل من حجم اختبارات التي يجريها فينخفض الوقت والجهد اللازم لأداء العمل ومن ثم تخفيض أتعابه المهنية.
	52.72	30	مراقب حسابات (محلي)	
	74.83	39	الأكاديمي	
	57.11	22	المراجع الداخلي	
		122	أجمالي	
.071	55.76	31	مراقب حسابات (كبير)	١٥. إن فعالية دور المراجعة الداخلية في تخفيف حدة المخاطر وزيادة الرقابة والحوكمة الفعالة، يؤدي إلي دعم مراقب الحسابات في عمله، مما يقلل من ساعات العمل والجهد المبذول ومن ثم أتعابه المهنية.
	60.13	30	مراقب حسابات (محلي)	
	72.58	39	الأكاديمي	
	51.82	22	المراجع الداخلي	
		122	أجمالي	
.021	52.61	31	مراقب حسابات (كبير)	١٦. أن التفاعل الجيد لوظيفة المراجعة الداخلية مع آليات الحوكمة الأخرى يزيد من كفاءة وجودة وظيفة المراجعة الداخلية ويزيد من مساهمتها في عمل مراقب الحسابات مما يقلل من حجم اختبارات التي يجريها فينخفض الوقت والجهد اللازم لأداء العمل ومن ثم تخفيض أتعابه المهنية.
	61.75	30	مراقب حسابات (محلي)	
	73.49	39	الأكاديمي	
	52.43	22	المراجع الداخلي	
		122	أجمالي	
.604	63.40	31	مراقب حسابات (كبير)	١٧. إذا أقتنع مراقب الحسابات بأن المراجع الداخلي قد أدى عمله بكفاءة وفعالية فإنه يستطيع أن يقلل من نطاق فحصة التفصيلي الذي كان سيقوم به.
	54.65	30	مراقب حسابات (محلي)	
	64.28	39	الأكاديمي	
	63.23	22	المراجع الداخلي	
		122	أجمالي	
.066	56.77	31	مراقب حسابات (كبير)	١٨. يؤدي اعتماد مراقب الحسابات علي العمل الذي يتم بواسطة المراجعة الداخلية إلى اختصار جزء كبير من برنامج المراجعة مما يقلل من الوقت والجهد المطلوب لإكمال عملية المراجعة.
	51.13	30	مراقب حسابات (محلي)	
	69.28	39	الأكاديمي	
	68.50	22	المراجع الداخلي	
		122	أجمالي	
.023	53.71	31	مراقب حسابات (كبير)	١٩. إن اعتماد مراقب الحسابات علي مساهمة

54.77	30	مراقب حسابات (محلي)	المراجعة الداخلية يؤدي إلى تخفيض ساعات العمل و/أو اختبارات المراجعة مما يؤدي إلى إمكانية تخفيض أتعابه المهنية.
74.44	39	الأكاديمي	
58.73	22	المراجع الداخلي	
	122	أجمالي	

جدول رقم (٤-٩)

قياس التباين في آراء مجموعات العينة حول تأثير محددات وظيفة المراجعة الداخلية علي أتعاب مراقب الحسابات (اختبار كروسكال ويلز (Kruskal – Wallis Test)

يتضح من الجدول السابق:

١. أن مستوي الدلالة لكل من الكفاءة المهنية، الاستقلال والموضوعية للمراجعين الداخليين، جودة أداء وظيفة المراجعة الداخلية، نطاق المراجعة الداخلية، التفاعل الجيد مع آليات الحوكمة الأخرى كمحددات لجودة وظيفة المراجعة الداخلية أقل من 0.05 وهذا يدل علي انه يوجد هناك اختلافاً في آراء طبقات العينة تجاه هذه المتغيرات.

٢. بالنسبة لمحددات وظيفة المراجعة الداخلية وتأثيرها علي أتعاب مراقب الحسابات، نجد أن مستوي المعنوية لكل من استقلال وظيفة المراجعة الداخلية، جودة العمل المؤدى من المراجعين الداخليين، والتفاعل الجيد لوظيفة المراجعة الداخلية أقل من 0.05 وهذا يدل علي انه يوجد هناك اختلافاً في آراء طبقات العينة تجاه هذه المتغيرات الثلاثة من حيث تأثيرها علي الأتعاب.

٣. أما بالنسبة لباقي المحددات وهي الكفاءة المهنية للمراجعة الداخلية وفعالية دورها في تخفيف حدة المخاطر فهي أكبر من 0.05 وهذا يدل علي عدم وجود اختلافاً في آراء طبقات العينة لهذه المتغيرات.

٤. أن مستوي الدلالة لفقرة اعتماد مراقب الحسابات على مساهمة المراجعة الداخلية يؤدي إلى تخفيض أتعابه المهنية أقل من 0.05 وهذا يدل علي انه يوجد هناك اختلافاً في آراء طبقات العينة تجاه هذه الفقرة.

(٣) قياس مدي الاتفاق والاختلاف (التباين) لآراء المستقضي منهم طبقات العينة حول تأثير لجنة المراجعة، والمراجعة الداخلية علي أتعاب مراقب الحسابات ". (اختبار كروسكال ويلز (Kruskal – Wallis Test)

المحاور	طبقات العينة	العدد	متوسط الرتب	مستوي الدلالة
خصائص لجنة المراجعة	مراقب حسابات (كبير)	31	49.37	.002
	مراقب حسابات (محلي)	30	56.00	
	الأكاديمي	39	78.81	
	المراجع الداخلي	22	55.41	
	أجمالي	122		
محددات وظيفة المراجعة الداخلية	مراقب حسابات (كبير)	31	55.16	.003
	مراقب حسابات (محلي)	30	52.18	
	الأكاديمي	39	78.88	
	المراجع الداخلي	22	52.32	
	أجمالي	122		

جدول رقم (٤-١٠)

قياس التباين في آراء مجموعات العينة حول تأثير خصائص لجنة المراجعة، والمراجعة الداخلية علي أتعاب مراقب الحسابات (أختبار كروسكال ويلز (Kruskal – Wallis Test) يتضح من الجدول السابق:

أن مستوي الدلالة لمحور خصائص لجنة المراجعة، ومحور محددات وظيفة المراجعة الداخلية، أقل من 0.05 وهذا يدل علي انه يوجد هناك اختلافاً في آراء طبقات العينة الأربعة تجاه هذه المحاور من حيث تأثيرها علي أتعاب مراقب الحسابات.

وفي ضوء التحليل السابق لإجابات المستقصي منهم تثبت صحة الفرض الثالث: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء طبقات العينة حول دور لجنة المراجعة، والمراجعة الداخلية في تخفيض أتعاب مراقب الحسابات " أي أن هناك حالة من عدم الاتفاق بين طبقات العينة الأربعة علي دور خصائص لجنة المراجعة ومحددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية في تخفيض أتعاب مراقب الحسابات "

٥ -/ خلاصة البحث والنتائج والتوصيات.

١/٥ خلاصة البحث والنتائج.

يهدف هذا البحث إلي دراسة دور خصائص لجنة المراجعة (الاستقلال، والحجم، والخبرة، والنشاط، والفعالية.) ومحددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية (الكفاءة المهنية، استقلال المراجع الداخلي، جودة أداء وظيفة المراجعة الداخلية، نطاق المراجعة الداخلية، التفاعل الجيد مع آليات الحوكمة الأخرى.) في تخفيض أتعاب مراقب الحسابات ولتحقيق هذا الهدف تم تقسيم البحث إلي شقين، الشق النظري لتأصيل موضوع البحث واستطلاع الجهود السابقة في هذا المجال، والشق الميداني لاختبار فروض البحث، وذلك عن طريق تصميم قائمة استقصاء وتوزيعها علي عينة البحث المتمثلة في ١٢٢ مفردة من مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين والأكاديميين في بيئة الأعمال المصرية، وذلك للتعرف علي ما إذا كان هناك قبول من جانب تلك الفئات لتأثير خصائص لجنة المراجعة، ومحددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية علي بيئة عمل مراقب الحسابات ومن ثم أتعابه المهنية وتحليل وجهات النظر العلمية لهم بشأن هذا الموضوع. وقد تم التوصل من خلال الدراسة النظرية والميدانية إلي النتائج التالية:

١. توصلت نتائج الدراسة النظرية والميدانية أن موضوع تحديد أتعاب مراقب الحسابات من الموضوعات الهامة التي تم التعرض إليها من قبل الكثير من الباحثين في العديد من الدراسات الأبحاث العلمية، ونظراً لان الأتعاب هي مقابل خدمة المراجعة التي يقدمها مراقب الحسابات والتي تتأثر بالعديد من التغيرات التي تحدث في بيئة الأعمال بشكل مستمر، لذلك لن يتوقف مجتمع الباحثين عن دراسة أتعاب مراقب الحسابات، ومحاولة اكتشاف العوامل الحديثة والمتجددة التي تؤثر عليها.

٢. تؤكد نتائج الدراسة النظرية أن وجود لجنة مراجعة فعالة، يمثل أحد آليات تطبيق نظام حوكمة الشركات حيث تعتبر من ركائز نظام الرقابة الداخلية ومسئولة عن التحقق من كفاية إجراءات هذا النظام وتنفيذه بفعالية. كما لها علاقة كبيرة مع المراجعة الخارجية، حيث أن لجنة المراجعة تعتبر هي المسؤولة عن أعمال الحوكمة فيما يتعلق بأعمال مراقب الحسابات ولها العديد من الوظائف والواجبات المرتبطة بعمل مراقب الحسابات. كما أن الشركات التي لديها لجان مراجعة أكثر استقلالاً وتجتمع بشكل دوري ومستمر تكون أكثر تفضيلاً للقيام بالافصاحات الاختيارية الأخلاقية، وأقل عرضة لإعداد التقارير المالية الاحتمالية. مما يطمأن مراقب الحسابات أكثر ويقلل من جهده وينعكس ذلك علي تخفيض الأتعاب التي يحصل عليها.

٣. أكدت الدراسة الميدانية علي صحة الفرض الأول: " **تعمل خصائص لجنة المراجعة علي تخفيض أتعاب مراقب الحسابات**" وذلك لدور لجنة المراجعة في زيادة الرقابة الفعالة وتقليل فرص الغش وإدارة الأرباح، وتقليل المخاطر المحيطة بعمل مراقب الحسابات، مما يؤدي إلي تخفيض ساعات عمل مراقب الحسابات، والجهد المبذول منه، وتضييق نطاق الفحص وتخفيض حجم الاختبارات ونطاق المراجعة، وتختلف كل خاصية في تأثيرها علي الأتعاب علي حسب الأهمية النسبية لكل واحدة ويمكن ترتيبها من الأعلى تأثيراً للأقل كالتالي ١. استقلال أعضاء لجنة المراجعة. ٢. الخبرة المالية للأعضاء. ٣. الفعالية. ٤. النشاط مقاساً بعدد الاجتماعات. ٥. الحجم مقاساً بعدد الأعضاء.

٤. توصلت الدراسة النظرية إلي أن وظيفة المراجعة الداخلية أحد العناصر الرئيسية في نظام حوكمة الشركات. ولها دور توكيدي عند إعداد التقارير المالية. كما تُعد العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية علاقة تكاملية، وقد يؤثر عمل وظيفة المراجعة الداخلية على طبيعة، وتوقيت، ومدى عمل المراجعة الخارجية، كما أن التفاعل بين جودة وظيفة المراجعة الداخلية ومساهمتها في مراجعة القوائم المالية يعتبر محدداً معنوياً في تحديد أتعاب مراقب الحسابات. وكلما زادت مساهمة المراجعة الداخلية أدى إلى تخفيض في قيمة الأتعاب التي يحصل عليها مراقب الحسابات.

٥. أكدت الدراسة الميدانية علي صحة الفرض الثاني: " **تعمل محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية علي تخفيض أتعاب مراقب الحسابات**". نتيجة مساهمه المراجعة الداخلية في دعم مراقب الحسابات تؤدي إلي اختصار جزء كبير من برنامج المراجعة وزيادة الرقابة والحوكمة الفعالة، مما يقلل من حجم اختباره التي يجريها فينخفض الوقت والجهد اللازم لأداء العمل ومن ثم تخفيض أتعابه المهنية. ويختلف كل محدد في تأثيره علي الأتعاب علي حسب الأهمية النسبية لكل محدد ويمكن ترتيبهم من الأعلى تأثيراً للأقل كالتالي، ١. جودة أداء وظيفة المراجعة الداخلية. ٢. الاستقلال والموضوعية للمراجعين الداخليين. ٣. التفاعل الجيد مع آليات الحوكمة الأخرى. ٤. الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين. ٥. نطاق المراجعة الداخلية.

٦. أكدت الدراسة الميدانية علي أنه يزيد اعتماد مراقب الحسابات على نتائج أعمال المراجعة الداخلية إذا كانت إدارة المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة فعالة.

٧. أن العلاقة الجيدة بين لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية ضرورية لفعالية الآليات الداخلية للرقابة الجيدة وتحسين جودة التقارير المالية. ونتيجة للنتائج الايجابية المتوقعة من تعاون وظيفة المراجعة الداخلية مع لجنة المراجعة من تحسن بيئة العمل، والمخاطر المحيطة، وجودة التقارير المالية، فمن المتوقع أن يكون لذلك أثر جهد وعمل مراقب الحسابات وأيضاً عند اتخاذه بعض القرارات كتحديد حجم العينة ونوعية إجراءات وبرامج المراجعة وأدلة الإثبات ومن ثم أتعابه المهنية.

٨. أكدت الدراسة الميدانية علي صحة الفرض الثالث: **توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء طبقات العينة حول دور لجنة المراجعة، والمراجعة الداخلية في تخفيض أتعاب مراقب الحسابات** أي أن هناك حالة من عدم الاتفاق بين طبقات العينة الأربعة علي دور خصائص لجنة المراجعة ومحددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية في تخفيض أتعاب مراقب الحسابات.

٩. أكدت الدراسة الميدانية علي انه من أكبر المشاكل التي يعاني منها مراقبي الحسابات في مصر هي أن اغلب الشركات (بما فيها الشركات المساهمة) في مصر عائلية وبالتالي يوجد تداخل بين الملكية والإدارة وبالتالي ضغوط علي مراقب الحسابات كما لا توجد عقوبات رادعة فيما يتعلق بالالتزام بقواعد الحوكمة.

٢/٥ توصيات البحث.

١. يوصي الباحثين بضرورة التزام الشركات بتطبيق مبادئ وقواعد حوكمة الشركات بشكل واقعي وفعلي، فضلاً عن تدعيم آلياتها، لما لها من منافع عديدة لجميع الأطراف المرتبطة بالشركة.
٢. ضرورة إفصاح الشركات عن المبالغ الفعلية المدفوعة لمراقبي الحسابات بالتقارير المالية كبنء محدد لأتعاب مراقب الحسابات عن المراجعة العادية، وبند آخر لأتعاب مراقب الحسابات عن الأعمال الأخرى غير المراجعة كالخدمات الاستشارية.
٣. دعم الشركات لوظيفة المراجعة الداخلية الموجودة بها، وزيادة مواردها والاستثمار فيها، وثقل المراجعين الداخليين بالمعارف والمهارات اللازمة عن طريق أعطائهم الدورات والشهادات والدعم الكافي، مما يؤدي إلي تقوية وتعزيز نظام الرقابة الداخلية، الأمر الذي يخفف من مهام وأعباء مراقب الحسابات ومن ثم أتعابه المهنية مما يؤدي إلي ترشيد النفقات.
٤. الاهتمام بمدخل المراجعة الداخلية علي أساس الخطر، لما له من دور كبير في تقديم تأكيدات موضوعيه عن مدى فعالية عملية إدارة المخاطر بالشركة ومتابعة عمليات الرقابة عليها.
٥. إجراء المزيد من الأبحاث لتحديد اثر التطورات والتغيرات الحديثة علي عملية المراجعة الخارجية وأتعاب مراقب الحسابات. وأيضاً الدور المتوقع للعلاقة التكاملية بين لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية في تخفيض تكلفة الوكالة.

٦ -/ مراجع البحث

أولاً: المراجع العربية:

(أ) الكتب:

١. الصباغ، احمد عبدالمولي، كامل العشماوي، عادل عبدالرحمن احمد، (٢٠٠٨) "أساسيات المراجعة ومعاييرها" مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح. متاح علي: <http://www.mediafire.com/?bo74yzb6o40nyme>
٢. الصحن، عبد الفتاح، محمد السيد سرايا ، عبدالوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، (٢٠٠٨) "المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية" الدار الجامعية، الإسكندرية. متاح علي: [=http://dar.bibalex.org/webpages/mainpage.jsf?PID=DAF-Job:164781&q](http://dar.bibalex.org/webpages/mainpage.jsf?PID=DAF-Job:164781&q)
٣. حماد، طارق عبد العال، (٢٠٠٥) "حوكمة الشركات المفاهيم – المبادئ – التجارب تطبيقات الحوكمة في المصارف." الدار الجامعية، الإسكندرية.
٤. راضي، محمد سامي، (٢٠١٠)، "موسوعة المراجعة المتقدمة"، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية.

(ب) الدوريات:

١. سامي، مجدي محمد، (٢٠٠٩) "دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية" مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد (٤٦)، العدد (٢) ص. ١-٤٢.
٢. عبدالفتاح، محمد، (٢٠٠٦) "دور حوكمة الشركات في تحقيق فاعلية وكفاءة عملية المراجعة – دراسة ميدانية – مجلة الدراسات المالية والتجارية جامعة بني سويف العدد (٤) ص: ٨٧٥-٩٤٠.
٣. عبدالهادي، ابراهيم عبدالحفيظ، (٢٠٠٨) "نموذج مقترح لتحديد تأثير محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية علي الأتعب المتوقعة للمراجعة الخارجية دراسة نظرية ميدانية" مجلة الدراسات المالية والتجارية، جامعة بني سويف، العدد (١)، ص: ٢٥٥-٣٠٧.
٤. العطار، حسن عبدالحميد، (٢٠٠٣) "دراسة اختباريه لمحددات أتعاب المراجعة في ظل التصورات المعاصرة لبيئة الأعمال المصرية" مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، المجلد (٢٥)، العدد (١-٢) ص. ١٦٩ – ١٩٩.
٥. عيسى، سمير كامل محمد، (٢٠٠٨) "العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات- مع دراسة تطبيقية " مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد (٤٥) العدد (١)، ص: ١-٥٧.
٦. فودة، شوقي السيد، (٢٠٠٧) "تطوير كفاءة وفاعلية دور وظيفة المراجعة الداخلية لتعظيم قيمة الأنشطة الإنتاجية في تنظيمات الأعمال : دراسة تطبيقية" المجلة العلمية (التجارة والتمويل)، كلية التجارة ، جامعة طنطا، العدد (٢)، ص. ١ - ٥٦.
٧. محمد، أمال إبراهيم، (٢٠١١) " دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح" مجلة الدراسات والبحوث التجارية، المجلد (٣١)، العدد (١)، ص: ٤٨٩-٥١٨.

(ج) الرسائل

1. المدهون، رعدة إبراهيم، (٢٠١٤) "العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي و الخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي" دراسة تطبيقية" الجامعة الإسلامية، غزة، رسالة ماجستير غير منشورة.

(د) أخرى

1. قرار الهيئة العامة لسوق المال رقم (٦٢) لسنة ٢٠٠٧ بشأن " إصدار دليل تطبيق القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وغير المقيدة بالبورصة "
2. وزارة الاستثمار (٢٠٠٨) " معيار المراجعة المصري رقم (٦١٠) دراسة عمل المراجعة الداخلية" معايير المراجعة المصرية متاح علي www.cma.gov.eg
3. وزارة الاستثمار (٢٠٠٨) "معيار المراجعة المصري رقم (٢٦٠) الاتصال مع المسؤولين عن الحوكمة فيما يتعلق بموضوعات المراجعة" معايير المراجعة المصرية.
4. وزارة الاستثمار (٢٠١١) " دليل عمل لجان المراجعة المصدر عن مركز المديرين المصري" متاحة علي الموقع : www.cipe-arabia.org/
5. - وزارة الاستثمار (٢٠١١) "دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية" متاح علي الموقع : www.cipe-arabia.org/
6. وزارة الاستثمار (٢٠٠٨) ،" دليل عمل لجان المراجعة "، مركز المديرين المصري.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

(A) Book:

1. Arens, A., Elder, R., and Beasley, M., (2014), **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach, 15th Edition**, Pearson Education International, New Jersey, USA.

(B) Periodicals

1. Abbass, Dalia A., Mahmoud M. Aleqab., (2013) "Internal Auditors' Characteristics and Audit Fees: Evidence from Egyptian Firms " **International Business Research**, Vol. 6, Issue. 4, pp 67–80
2. Abbott, L.J., Parker, S., Peters, G.F. and Raghunandan, K. (2003) "The association between audit committee characteristics and audit fees" **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 22 Issue. 2, pp:17-32.
3. Boo, El'Fred and Divesh Sharma., (2008) "The association between corporate governance and audit fees of bank holding companies" **corporate governance**, Vol. 8, pp: 28-45
4. Chan, A M Yin., Guoping Liu, Jerry Sun, (2013) "Independent audit committee members' board tenure and audit fees " **Accounting and Finance** Vol. 53, pp: 1129–1147
5. Dickins, Denise E., Julia L. Higgs., Terrance R. Skantz., (2008) "Estimating Audit Fees Post-SOX" **Current Issues in Auditing**, Vol. 2, pp: A9–A18
6. Felix, W. L. Jr, A. A. Gramling, and M. J. Maletta, (2001) "The contribution of internal audit as a determinant of external audit fees and factors influencing this contributio" **Journal of Accounting Research** Vol.39, pp:513–534.

7. Fowzia, R., (2010) "Co-operation between Internal and External Auditors: A Comparative Study on Nationalized and Foreign Banks in Bangladesh" **World Journal of Management**, Vol.2, Issue 2, P 22-35.
8. Garcia, Laura Sierra., Emiliano Ruiz Barbadillo, 2012 "Audit committee and internal audit and the quality of earnings: empirical evidence from Spanish companies" **Journal of Management & Governance** Vol. 16, Issue 2, pp 305-331
9. Goddard., Andrew., Carol Masters, (2000) "Audit committees, Cadbury Code and audit fees" **Managerial Auditing Journal**, vol. 15, Issue. 7, pp: 358-371.
10. Goodwin-Stewart, J., and P. Kent, (2006) "Relation between external audit fees, audit committee characteristics and internal audit." **a Journal of Accounting and Finance** Vol. 46, pp: 387–404
11. Gramling, A., and D. Hermanson., (2009) "Internal Audit Quality; Would We Know it if we Saw it?" **Internal Auditing** Vol.24, Issue 1, pp:36-39.
12. Hamid, M.A., Abdullah, A., (2012) "Influence of corporate governance on audit and nonaudit fees: Malaysian evidence" **Journal of Business and Policy Research** Vol.7, pp: 140–158 (Special Issue).
13. Ho, Sandra., Marion Hutchinson.,(2010) "Internal audit department characteristics / activities and audit fees: Some evidence from Hong Kong firms" **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation** Vol.19, pp:121–136
14. Kikhia, Hassan Yahia., (2014) "Board Characteristics, Audit Committee Characteristics, Audit Fees: Evidence from Jordan" **International Business Research**, Vol. 7, No. 12, pp: 98-110.
15. Krishnan, G., G. Visvanathan., (2009) "Do auditors price audit committee's expertise? The case of accounting versus nonaccounting financial experts" **Journal of Accounting, Auditing & Finance**, Vol. 24 Issue. 1, pp:115-25.
16. Lee, H. Y., V. Mande., (2005) "The relationship of audit committee characteristics with endogenously determined audit and non-audit fees" **Quarterly Journal of Finance and Accounting** Vol.44, pp: 93–112.
17. Mohamed, Zulkifflee., M Zain, N. Subramaniam et al., (2012) "Internal Audit Attributes and External Audit's Reliance on Internal Audit : Implications for Audit Fees" **International Journal of Auditing** Vol 16, pp 268–285
18. Muniandy, M. (2007). CEO duality, audit committee effectiveness and audit risks. **Managerial Auditing Journal**, Vol.22 , pp:716-728.
19. Persons, O. S. (2009) "Audit committee characteristics and earlier voluntary ethics disclosure among fraud and no-fraud firms." **International Journal of Disclosure and Governance**, Vol.6, Issue 4, pp:284–297
20. Redmayne, N Botica., Bradbury, Michael E., Cahan, Steven F, (2011) "The Association between Audit Committees and Audit Fees in the Public Sector" **International Journal of Auditing** Vol.15, pp: 301–315

21. Rustam, Sehrish, Kashif Rashid, Khalid Zaman., (2013) " The relationship between audit committees, compensation incentives and corporate audit fees in Pakistan" **Economic Modelling** Vol.31, pp: 697–716
22. Simunic, D.A., (1980) "The Pricing of Audit Services: Theory and Evidence" **Journal of Accounting Research**, Vol 18 issue .1 pp: 161 – 90.
23. Singh, Harjinder., Rick Newby., (2010) "Internal audit and audit fees: further evidence" **Managerial Auditing Journal** Vol. 25 Issue 4,pp:309-327
24. Vafeas, N. and Waagelein, J.F. (2007), “The association between audit committees, compensation incentives, and corporate audit fees”, **Review of Quantitative Finance & Accounting**, Vol. 28 No. 3, pp. 241-55
25. Yang, Jinyu., Woody Liao2, Bin Liu & Henggui Shi, (2014) "Does Organizational-level Affiliation of Internal Audit Influence Corporate Risk-Taking? -Evidences from Chinese Listed Companies" **Accounting and Finance Research** Vol. 3, pp:27-45
26. Yatim, Puan., P.Kent., P.Clarkson, (2006) "Governance structures, ethnicity, and audit fees of Malaysian listed firms" **Managerial Auditing Journal**, vol. 21, Issue. 7, pp:757-782.

(C) Others:

1. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (1991). "The auditors’ consideration of the internal audit function in an audit of financial statements." **Statement on Auditing Standards No. 65**. New York: AICPA.
2. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (1991). "Statement on Auditing Standards No. 65. The auditors’ consideration of the internal audit function in an audit of financial statements". New York, NY: AICPA.
3. American Institute of CPAs (AICPA),(1975) "**Statement of Auditing Standards No. 8**". American Institute of CPAs, New York, NY.
4. Institute of Internal Auditors, IAAa, 2013" **International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)** " Available at:
<https://na.theiia.org/standardsguidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20English.pdf>
5. International Federation of Accountants (IFAC), (2014), "**International standard on auditing 610 (revised 2013) using the work of internal auditors**" International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)
6. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), (2007). "**Auditing Standard No. 5. An audit of internal control over financial reporting that is integrated with an audit of financial statements.**" PCAOB Release No. 2007-005 (May) Available at:
http://www.pcaobus.org/Rules/Docket_021/2007-05-Release_No_2007-005.pdf
7. Trotman, Andrew J., (2013) "**Internal Audit Quality: A Multi-Stakeholder Analysis**" PhD Thesis, School of Business Bond University Australia .
8. US House of Representatives (2002), "**The Sarbanes-Oxley Act of 2002**" Public Law 107-204 (H.R.3763), Government Printing Office, Washington, DC.

٧ -/ ملاحق البحث قائمة استقصاء

السيدة/ة

تحية طيبة وبعد ...

يقوم الباحثين بإعداد بحث بعنوان "دور خصائص لجنة المراجعة ومحددات جودة المراجعة الداخلية في تخفيض أتعاب مراقب الحسابات دراسة نظرية ميدانية". وتعد هذه القائمة جزء من البحث، ونظراً لخبرتك العملية في مجال المحاسبة والمراجعة، فإن إجاباتكم على الأسئلة الواردة بالقائمة المرفقة سوف تساعد الباحث في الوصول إلى نتائج قيمة تخدم الأطراف المعنية.

ويؤكد الباحثين أن إجاباتكم لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.
ولسيادتكم خالص الشكر والتقدير.

الباحثين

أولاً: البيانات الديموجرافية للمستقصي منه:

١. أسم المستقصي منة (اختياري):

٢. جهة العمل :

٣. ما هي الدرجة العلمية التي تحملها حالياً؟

- بكالوريوس. دبلومة في المحاسبة والمراجعة.
 ماجستير. دكتوراه.
 حاصل علي شهادة مهنية في مجال المحاسبة والمراجعة (برجاء ذكر اسم الشهادة).

٤- الوظيفة الحالية؟

- مراقب حسابات. (مكتب محلي) مراقب حسابات. (مكتب كبير)
 أكاديمي. مراجع داخلي

٥- سنوات الخبرة :

- أقل من ٥ سنوات من ٥ إلى ١٠ سنوات.
 من ١٠ - ١٥ سنة. أكثر من ١٥ سنة.

ثانياً: نطاق الاستقصاء:

ضع إشارة أمام الوزن الذي تراه مناسباً تبعاً لخبرتك لكل عبارة.

١. العوامل الأساسية المؤثرة علي أتعاب مراقب الحسابات.

تتأثر أتعاب مراقب الحسابات بشكل مباشر بالعوامل التالية:	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
١. ساعات عمل مراقب الحسابات.					
٢. المخاطر المتوقعة.					
٣. الجهد المبذول من مراقب الحسابات.					
٤. حجم الاختبارات ونطاق المراجعة.					
٥. تعقيدات عملية المراجعة.					

٢. دور خصائص لجنة المراجعة.

غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	الفقرات
					٦. كلما زادت استقلالية أعضاء لجنة المراجعة، زادت الرقابة الفعالة وتقلصت فرص الغش وإدارة الأرباح، وتزداد ثقة مراقب الحسابات، ويقلل نطاق فحصة التفصيلي وأتعباه المهنية.
					٧. يساعد زيادة عدد أعضاء لجنة المراجعة إلي تنوع تخصصات وخبرات أعضاؤها مما يؤدي إلي زيادة الرقابة وتحسين جودة التقارير المالية وبالتالي يقلل مراقب الحسابات من نطاق فحصة ومن ثم أتعباه.
					٨. أن لجنة المراجعة النشطة (مقاسه بعدد الاجتماعات) تساعد وتدعم مراقب الحسابات وعملها يعد مُكمل لعمله، وتنبه مراقب الحسابات لأي ثغرات، مما يؤدي إلي تقليل جهده المبذول ومن ثم أتعباه المهنية.
					٩. تسهم لجنة المراجعة الفعالة في تحسين كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية للشركة، وتقلل من المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة التي تؤثر علي القوائم المالية ويساعد ذلك في عمل مراقب الحسابات ويقلل من حجم اختباره وأتعباه.
					١٠. وجود أعضاء لجان المراجعة ذوي الخبرة العالية يُخفف مهام وأعباء مراقب الحسابات عن طريق قيامهم بالرقابة والإشراف الفعال ، كما إنهم أكثر فهماً لقضايا المراجعة وبالتالي يخفض مراقب الحسابات من نطاق فحصه وأتعباه.

٣. دور محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية.

غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	الفقرات
					١١. تتأثر المساهمة التي تقدمها وظيفة المراجعة الداخلية لمراقب الحسابات بكل من: الكفاءة المهنية، الاستقلال والموضوعية للمراجعين الداخليين، جودة أداء وظيفة المراجعة الداخلية، نطاق المراجعة الداخلية، التفاعل الجيد مع آليات الحوكمة الأخرى.
					١٢. يؤدي تحسين الكفاءة المهنية لوظيفة المراجعة الداخلية إلى زيادة مساهمتها في عمل مراقب الحسابات مما يقلل من حجم اختباره التي يجريها فينخفض الوقت والجهد اللازم لأداء العمل ومن ثم تخفيض أتعباه المهنية.
					١٣. كلما زاد استقلال وظيفة المراجعة الداخلية تزيد مساهمتها في دعم مراقب الحسابات مما يقلل من حجم اختباره التي يجريها فينخفض الوقت والجهد اللازم لأداء العمل ومن ثم تخفيض أتعباه المهنية.
					١٤. كلما زادت جودة العمل المؤدى من المراجعين الداخليين، كلما زادت إمكانية مساهمتهم في دعم مراقب الحسابات، مما يقلل من حجم اختباره التي يجريها فينخفض الوقت والجهد اللازم لأداء العمل ومن ثم تخفيض أتعباه المهنية.

				١٥. إن فعالية دور المراجعة الداخلية في تخفيف حدة المخاطر وزيادة الرقابة والحوكمة الفعالة، يؤدي إلى دعم مراقب الحسابات في عمله، مما يقلل من ساعات العمل والجهد المبذول ومن ثم أتعابه المهنية.
				١٦. أن التفاعل الجيد لوظيفة المراجعة الداخلية مع أليات الحوكمة الأخرى يزيد من كفاءة وجودة وظيفة المراجعة الداخلية ويزيد من مساهمتها في عمل مراقب الحسابات مما يقلل من حجم اختباره التي يجربها فيخفض الوقت والجهد اللازم لأداء العمل ومن ثم تخفيض أتعابه المهنية.
				١٧. إذا أقتنع مراقب الحسابات بأن المراجع الداخلي قد أدى عملة بكفاءة وفعالية فإنه يستطيع أن يقلل من نطاق فحصة التفصيلي الذي كان سيقوم به.
				١٨. يؤدي اعتماد مراقب الحسابات علي العمل الذي يتم بواسطة المراجعة الداخلية إلى اختصار جزء كبير من برنامج المراجعة مما يقلل من الوقت والجهد المطلوب لإكمال عملية المراجعة.
				١٩. إن اعتماد مراقب الحسابات على مساهمة المراجعة الداخلية يؤدي إلى تخفيض ساعات العمل و/أو اختبارات المراجعة مما يؤدي إلى إمكانية تخفيض أتعابه المهنية.

ملاحظات أو إضافة من سيادتكم

.....

.....

.....

.....

شكراً جزيلاً