



جامعة كفر الشيخ
كلية التجارة
قسم المحاسبة

دراسة العلاقة بين آليات حوكمة الشركات و ألعاب مراقب الحسابات في بيئة الأعمال المصرية

مشروع بحث مقدم لتسجيل درجة الماجستير في المحاسبة

مقدم من

صلاح الدين محسن صلاح الدين حمد

معيد بقسم المحاسبة بالكلية

٢٠١٣

مقدمة البحث

تواجه عملية تحديد أتعاب مراقب الحسابات في بيئة الأعمال المصرية العديد من السلبيات وأوجه القصور، وذلك نتيجة لغياب المعايير الموضوعية التي يمكن الاستناد إليها في تحديدها، ولذلك يمكن استخدامها كوسيلة للإغراء أو للضغط على مراقب الحسابات ليقوم بالتغاضي عن بعض المخالفات التي قد يكتشفها أثناء عمله، مما قد يؤثر على استقلاله المهني، ويمثل استقلال مراقب الحسابات الدعامة الأساسية التي يقوم عليها الهدف من وجود عملية المراجعة بشكل عام، وفقدان الاستقلال يؤدي لعواقب وخيمة ليس فقط على المراجع بل على مستوى جودة عملية المراجعة .

كما شهدت الآونة الأخيرة اهتماما متزايدا من قبل المنظمات المهنية المهتمة على الصعيد الدولي برقابة الأداء المهني للمراجعين ، وذلك للتحقق من جودة عملية المراجعة، وقام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين American Institute of Certified Public Accountant (AICPA) بإنشاء ثلاثة مراكز خاصة بجودة المراجعة تهدف إلى السعي للرقى بجودة خدمة المراجعة. (التويجري، ٢٠٠٨، ص ٢٢٠) ، وبالتالي كان لا بد من إعطاء هذا الموضوع اهتمام أكبر من قبل الباحثين للاستناد إلى مقياس موضوعي للحكم على مستوى جودة عملية المراجعة.

وتمثل جودة عملية المراجعة مطلباً ضرورياً لكافة أطراف عملية المراجعة، فالمراجع يريد أن تتم المراجعة بجودة عالية لإضفاء المصداقية على تقريره، وكذلك الإدارة لإضفاء الثقة على القوائم المالية المعدة بمعرفتها، والمستفيدون يرغبون أن تتم عملية المراجعة بجودة عالية بهدف التأكد من دقة وعدالة المعلومات المالية الواردة بالقوائم التي تم مراجعتها للاعتماد عليها عند اتخاذ قراراتهم.(صبيحي ، ١٩٩٧ ، ص ١٤)

وفي الآونة الأخيرة ومع تعدد الأزمات المالية وحالات الإفلاس التي تعرضت إليها العديد من الشركات الكبرى ظهر مفهوم حوكمة الشركات (Corporate Governance)، الذي يقوم على أساس توفير مجموعة من المبادئ والقواعد والإجراءات من أجل حماية أموال المستثمرين، وضمان عدم استخدام أموالهم في استثمارات غير آمنة، وعدم استغلالها من قبل الإدارة أو المديرين لتحقيق منافع خاصة بهم. (يوسف، ٢٠٠٧، ص ٤)

وتعتبر خدمات المراجعة أحد الآليات الأساسية التي تساعد على الوصول إلى حوكمة قوية للشركات ، ولذلك توجد علاقة بين خدمات المراجعة التي يقدمها مراقب الحسابات وحوكمة الشركات (Paul A. Griffin et al. 2008 P 19) ، كما أن جودة المراجعة لها دور هام في عملية السيطرة على المنشأة وتوجيهها، وذلك من خلال تقييم

نظم المحاسبة والرقابة الداخلية، وإبداء الرأي في عملية الإفصاح عن المخاطر التي تواجهها المنشأة والإجراءات التي تتخذها الإدارة لمواجهة هذه المخاطر، بما يحقق في النهاية أهداف المنشأة ويحسن سبل الاتصال بينها وبين المساهمين (الوكيل ، ٢٠٠٤ ، ص ١٤)

ونتيجة لذلك يختص هذا البحث بدراسة وتقييم العلاقة بين قواعد وآليات حوكمة الشركات وأحد العناصر والمتغيرات الهامة التي تعتبر محور أساسي لضمان استقلالية مراقب الحسابات في العلاقة بينه وبين إدارة الشركة، وهو الأتعاب المهنية التي يتقاضاها مراقب الحسابات نظير قيامه بتقديم خدماته للعملاء، في بيئة الأعمال المصرية.

أولاً: الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث

تعتبر دراسة العلاقة بين آليات حوكمة الشركات والأتعاب التي يتقاضاها مراقب الحسابات من الموضوعات التي لم تلقي اهتمام كبير وكافي من قبل الباحثين والأكاديميين في بيئة الأعمال المصرية، علي الرغم من أهمية هذا الموضوع واهتمام العديد من الدراسات الأجنبية به، وفي هذا الجزء سوف يقوم الباحث بعرض الدراسات والأبحاث السابقة العربية والأجنبية المتعلقة بمتغيرات الدراسة في صورة مجموعات كالتالي :-

المجموعة الأولى:- الدراسات التي تناولت العوامل المؤثرة علي أتعاب مراقب الحسابات.

عنوان الدراسة ومكان النشر	أهداف الدراسة	نتائج الدراسة
١- دراسة (Li Liu, Nava Subramaniam, 2013) "Government ownership, audit firm size and audit pricing: Evidence from China" <u>I.Account. Public Policy</u>	تهدف هذه الدراسة إلي توفير أدلة تجريبية عن أثر ملكية الحكومة علي سلوك تسعير عملية المراجعة بالاستناد إلي بيانات مجموعة من الشركات الصينية المدرجة بالبورصة بين عامي ٢٠٠١ و ٢٠٠٨. وذلك من خلال اختبار الفروض الإحصائية التالية: ١. هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أتعاب المراجعة و ملكية الحكومة. ٢. هناك تفاعل كبير بين حجم مكاتب المراجعة ونوع الملكية الحكومية المؤثرة في تحديد أتعاب مراجعة الحسابات.	النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة، بعد أن تم التحكم في متغير اختيار المراجع، تشير إلى أن الشركات المملوكة للدولة تتحمل أتعاب مراجعة أقل بكثير من الشركات الأخرى الغير المملوكة للدولة. كما توصلت أيضاً إلي وجود تفاعل كبير بين نوع ملكية الشركات المملوكة للدولة (أي التي تملكها الحكومة المركزية مقابل الشركات المملوكة للحكومة المحلية) وحجم مكتب المراجعة، والذي يؤثر أيضاً علي أتعاب المراجعة. وبشكل أكثر تحديداً، يميل المراجعين الكبار لتحميل الشركات التي تملكها الحكومة المركزية أتعاب أقل من الشركات المملوكة للحكومة المحلية (المحافظة، المدينة والمقاطعة) والعكس بالنسبة لصغار المراجعين.

<p>باستخدام نموذج أتعاب المراجعة المستمد من رقابة المساهمين على أتعاب المراجعة في الشركات المدرجة في البورصة الفرنسية. وتم التوصل إلى النتائج التالية:</p> <p>١- يوجد علاقة عكسية بين أتعاب المراجعة وحياسة الأسهم من قبل الحكومة.</p> <p>٢- يوجد علاقة إيجابية بين أتعاب المراجعة وحياسة الأسهم من قبل المؤسسات الخاصة.</p> <p>٣- لا توجد علاقة بين أتعاب المراجعة وحياسة الأسهم من قبل العائلات.</p> <p>وتوضح هذه النتائج آثار مختلطة لطبيعة الملكية على أتعاب عملية المراجعة.</p>	<p>تهدف هذه الدراسة إلى البحث في ما إذا كان يتم استخدام وتوظيف مراجعي الحسابات باعتبارهم آلية للرقابة من أجل التخفيف من حدة مشاكل الوكالة الناجمة عن الأنواع المختلفة من رقابة المساهمين. وفي سياق الملكية المركزة والحماية الضعيفة للمستثمرين، يمكن السيطرة على المساهمين بسهولة عن طريق مصادرة أموال الأقلية من المساهمين والاستفادة من المنافع الخاصة من الرقابة. ومع ذلك، نادراً ما يتم دراسة هذا النوع من صراع الوكالة، كما يحدث مع حالة النزاع والصراع الشائع بين كلاً من المديرين والمساهمين.</p>	<p>٢ - دراسة (Ali et al. 2013) "Audit pricing and nature of controlling shareholders: Evidence from France" <u>China Journal of Accounting</u></p>
<p>توصلت نتائج هذه الدراسة إلى أن اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الإلزامية (IFRS) أدى إلى زيادة في رسوم مراجعة الحسابات. كما أن تطبيق (IFRS) يزيد من علاوة أتعاب المراجعة وذلك نتيجة الزيادة في تعقيدات عملية المراجعة الناجمة عن اعتماد هذه المعايير. وأيضاً يقلل هذه العلاوة مع التحسن في جودة التقارير المالية الناتجة عن اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.</p> <p>وأخيراً، نجد أن هناك بعض الأدلة على أن (IFRS) ترتبط بعلاوة أتعاب مراجعة منخفضة في البلدان ذات النظم القانونية القوية.</p>	<p>تهدف هذه الدراسة إلى تناول أثر المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) على أتعاب المراجعة. وتقوم الدراسة أولاً ببناء النموذج التحليلي لأتعاب المراجعة لتحليل الأثر المتوقع عليها للتغيير في كل من إجراءات المراجعة وجودة التقارير المالية الناجمة عن اعتماد معايير التقارير المالية الدولية. ثم بعد ذلك يتم اختبار تنبؤات النموذج باستخدام بيانات أتعاب المراجعة من دول الاتحاد الأوروبي التي كُلفت باعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في ٢٠٠٥.</p>	<p>٣ - دراسة (Kim et al. 2012) "The Impact of Mandatory IFRS Adoption on Audit Fees: Theory and Evidence" <u>The Accounting Review</u></p>
<p>وقد توصلت نتائج هذه الدراسة إلى أنه خلال فترة ما قبل قانون SOX، أنه يوجد فروق اختلافات في الأرباح البديلة، مقاسه باستخدام إما الأرباح الفعلية أو الأرباح البديلة التي جُمعت باليد (hand-collected pro forma earnings)، وترتبط هذه الفروق بزيادة أتعاب المراجعة وزيادة احتمال استقالة المراجع.</p> <p>كما أن المزيد من النتائج تشير إلى أن مراجعي الحسابات يبدون أكثر قلقاً من الإفصاحات عن الأرباح البديلة الغير مقبولة من قبل مبادئ المحاسبة المتعارف عليها في فترة ما بعد قانون SOX.</p>	<p>إن الإفصاح عن أرقام الأرباح الغير مقبولة من قبل مبادئ المحاسبة المتعارف عليها (non-GAAP) وهي ما يطلق عليها الأرباح البديلة أو الصورية (Pro-forma) من قبل المديرين في مرحلة ما بعد قانون SOX يستمر في جذب الانتباه من قبل المنظمين، كوسائل الإعلام، والباحثين. ومع ذلك، هناك أدلة تجريبية محدودة على كيف يري المراجعين العملاء التي تركز وتهتم بالأرباح البديلة أكثر من الأرباح الفعلية المقبولة من قبل مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. كما تهدف الدراسة إلى اختبار مدي ترابط أتعاب المراجعة واستقالات المراجع مع</p>	<p>٤ - دراسة (Chen et al. 2012) "Pro forma disclosures, audit fees, and auditor resignations" <u>J. Account. Public Policy</u></p>

	الإفصاحات الانتهازية الغير مقبولة من قبل مبادئ المحاسبة المتعارف عليها	
<p>وقد توصلت النتائج إلي أن إصدار المديرين لتوقعات عن الأرباح بشكل سنوي أو ربع سنوي في فترة سابقة يؤدي إلي زيادة أتعاب المراجعة للفترة الحالية. وتشير النتائج إلي أن الأتعاب في المتوسط زادت بنحو ٧٪ في السنوات المرتبطة بتوقعات الأرباح. وعلاوة على ذلك، نجد أن أتعاب المراجعة ترتبط بشكل إيجابي مع الخطأ والتحيز (أو التفاؤل) في التوقعات السنوية وليس للربع سنوية. وعموماً، فإن هذه النتائج تشير إلي أن سلوك توقعات الإدارة يلتقط زيادة في مخاطر الأعمال لمراجع الحسابات عن طريق زيادة خطر إدارة الربح أو مخاطر التعرض للتقاضي.</p>	<p>تهدف هذه الدراسة إلي اختبار العلاقة بين خصائص توقعات الأرباح من قبل المديرين وأتعاب المراجعة. وعلى الرغم من أن هناك العديد من الدراسات المتعلقة بالإفصاح الاختياري للمديرين عن توقعاتها للأرباح، إلا أن هناك ثدرة في البحوث المتعلقة بكيفية قيام مراجعي الحسابات بإدراج المعلومات الواردة من هذا الإفصاح الاختياري.</p>	<p>٥- دراسة (Krishnan et al. 2012) "How do auditors view managers' voluntary disclosure strategy? The effect of earnings guidance on audit fees" <u>I. Account. Public Policy</u></p>
<p>توصلت إلي وجود دليل علي أن المكاتب الأربعة الكبار تحصل علي علاوة أتعاب نظراً للاسم التجاري، فضلاً عن التخصص الصناعي في كل من السوق الرئيسي والتكميلي. كما أن المكاتب الأربعة الكبار المتخصصين صناعياً تحصل علي علاوة إضافية في السوق الرئيسي بالمقارنة مع غير المتخصصين في الصناعة. ونجد أيضاً أن التوسع في السوق لا يوفر لمراجعين الدرجة الثانية أي ميزة سعريه. ويقوم هؤلاء المراجعين بزيادة حصتهم السوقية بشكل رئيسي بالتركيز علي العملاء من الشركات الصغيرة والمتوسطة كما أن الخبرة والتخصص الصناعي يمكن أن يساعدهم علي تحقيق وفورات الحجم وتخفيض أتعاب خدماتهم. وهذه يمكن أن تكون إستراتيجيتهم المستقبلية لكسب العملاء التي تسعى إلي الحصول علي خدمات مراجعة بأسعار منخفضة.</p>	<p>تهدف إلي دراسة العوامل المحددة لأتعاب المراجعة من خلال التركيز علي التخصص الصناعي للمراجع ومراجعي الدرجة الثانية في السوق الصينية. وذلك من خلال محالة اختبار الفروض التالية: ١. يرتبط الأربعة الكبار Big 4 بعلاوة أتعاب المراجعة في السوق الرئيسي statutory والتكميلي supplementary. يرتبط مراجعي الدرجة الثانية بعلاوة أتعاب المراجعة في السوق الرئيسي والتكميلي. ٢. لا يرتبط مراجعي الدرجة الثانية المتخصصين صناعياً بعلاوة أتعاب المراجعة في السوق الرئيسي والتكميلي. ٣. يرتبط الأربعة الكبار Big4 المتخصصين صناعياً بعلاوة المراجعة في السوق الرئيسي والتكميلي.</p>	<p>٦- دراسة (KunWang, et al. 2009) "Audit pricing and auditor industry specialization in an emerging market: Evidence from China" <u>Journal of International Accounting, Auditing and Taxation</u></p>
<p>وقد أثبتت النتائج أن مكاتب المراجعة المصرية المرتبطة بمكاتب المراجعة الكبرى تتفوق علي مكاتب المراجعة المصرية الأخرى. أيضاً تبين أن حجم الشركة محل المراجعة وتسجيلها في بورصة الأوراق المالية وكبر حجم القروض طويلة الأجل التي تحصل عليها الشركة محل المراجعة لها تأثير معنوي في تحديد مقدار أتعاب المراجعة وفيما يتعلق بمدى اتساق مستوى جودة خدمات المراجعة بين مكاتب المراجعة المصرية المرتبطة بمكاتب المراجعة العالمية الكبرى، أظهرت النتائج وجود اختلاف بين إدراك</p>	<p>تهدف هذه الدراسة إلي التعرف علي وتحليل العوامل المؤثرة في تسعير خدمات المراجعة مما سيؤدي إلي تحديد مدي تميز خدمات المراجعة التي تقدمها بعض مكاتب المراجعة. وسيساعد مثل هذا التحديد في التعرف علي مدي إدراك الشركات المصرية للمستويات المختلفة من جودة المراجعة ومدي ارتباط ذلك بالرغبة في تقديم معلومات موثقة فيها للمستثمرين أو الحصول علي التمويل اللازم من خلال الاقتراض.</p>	<p>٧- دراسة (الديسطي، ٢٠٠٨) "العوامل المؤثرة في تسعير خدمات المراجعة: دراسة تطبيقية من واقع شركات المساهمة المصرية" مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية - جامعة الإسكندرية</p>

الشركات المصرية لدرجة تميز مكاتب المراجعة.		٨- دراسة
نتائج الدراسة الميدانية كانت متضاربة. فعلى الرغم من أنها أظهرت عدم وجود تأثير كبير لانخفاض الأتعاب على جودة الأداء المهني، إلا أنها أظهرت أيضاً أن هذا الانخفاض يؤدي إلى عزوف المهنيين عن المهنة وعدم اجتذاب الكفاءات المهنية، وكذلك زيادة حدة المنافسة، وزيادة التجاوزات المهنية. كما أظهرت أيضاً ارتفاع درجة تأثير ظاهرة انخفاض الأتعاب المهنية بالنسبة لمكاتب المراجعة صغيرة الحجم، عن المكاتب المتوسطة وكبيرة الحجم، مما يجعل المكاتب الصغيرة أكثر تعرضاً واستعداداً لمسايرة الأوضاع، التي فرضت في ظل استمرار تفشي ظاهرة انخفاض الأتعاب المهنية.	هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على تأثير انخفاض مستوى أتعاب المراجعة على جودة الأداء المهني، بالإضافة إلى تأثيره على استمرارية المكاتب المهنية وزيادة حدة المنافسة في سوق المراجعة، علاوة على زيادة التجاوزات المهنية .	(الشاطري وآخرون، ٢٠٠٦) "انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية" مجلة الاقتصاد والإدارة - جامعة الملك عبد العزيز
توصلت نتائج هذه الدراسة أن هناك عوامل عديدة تؤثر في تحديد أتعاب المراجعة منها: قيمة مبيعات أو إيرادات العميل، تعدد فروع الشركة، طبيعة الصناعة، تبعية وسمعة مكاتب المراجعة، المراجعة الداخلية.	تهدف هذه الدراسة إلي التوصل إلى العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراجع الحسابات، وقامت الدراسة بإجراء فحص وتحليل للدراسات والأبحاث السابقة، من أجل التوصل إلى العوامل ذات التأثير على عملية تحديد تلك الأتعاب.	٩- دراسة (قطب، وآخرون، ٢٠٠٤) "العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراجعة الحسابات- دراسة ميدانية تطبيقية على دولة قطر" مجلة الاقتصاد والإدارة - جامعة الملك عبد العزيز

المجموعة الثانية :- الدراسات التي تناولت آليات حوكمة الشركات وعلاقتها بعملية المراجعة.

نتائج الدراسة	أهداف الدراسة	عنوان الدراسة ومكان النشر
وقد توصلت نتائج البحث إلي: ١. أن لجان المراجعة تلعب دوراً هاماً في دعم تطبيق حوكمة الشركات و الحد من عمليات الغش والفساد المالي والحد من إعداد التقرير المالي الاحتيالي. ٢. الحد من المرونة الزائدة الممنوحة للإدارة عند الاختيار من بين السياسات المحاسبية البديلة. ٣. قدرة لجان المراجعة على تقييم إمكانية حدوث التلاعب بالقوائم المالية ، وذلك من خلال قيامها بمراجعة عمليات الإدارة الخاصة بتقييم المخاطر المرتبطة بوجود تلاعب في إعداد القوائم المالية ٤. أن لجان المراجعة تساهم في تقييم المخاطر المالية التي قد تتعرض لها الشركة. ٥. إن التطبيق السليم لمفهوم الحوكمة من خلال لجان المراجعة يعد المخرج والحل الفعال لمعالجة الفساد المالي، ولضمان حقوق أصحاب المصالح، وحقوق المجتمع ككل.	ويهدف هذا البحث إلى تحقيق هدف عام وهو بيان دور لجان المراجعة في تفعيل مفهوم حوكمة الشركات لأغراض مكافحة الفساد المالي داخل المؤسسات والشركات المساهمة، وينبثق من هذا الهدف الرئيسي عدة أهداف فرعية تتمثل في اشتقاق مجموعة من الآليات التي يمكن أن تستخدمها لجان المراجعة لتفعيل مفهوم حوكمة الشركات بالشكل الفعال الذي يفيد في تحقيق أهداف نظام الحوكمة، مما يساعد على كشف ومنع حالات الغش والفساد المالي التي تعاني منها معظم المؤسسات المالية.	١- دراسة (عبد العظيم وآخرون، ٢٠١٣) " دور لجان المراجعة في تفعيل مفهوم حوكمة الشركات لأغراض مكافحة الفساد المالي في المؤسسات المالية - دراسة نظرية ميدانية استكشافية " المؤتمر الدولي الأول في المحاسبة والمراجعة من ٧-٨ إبريل ٢٠١٣ كلية التجارة - جامعة بني سويف

<p>وتشير النتائج إلى أن القيمة الاقتصادية المضافة والقيمة السوقية المضافة والقيمة النقدية المضافة تزداد إذا كان الرئيس التنفيذي للشركة عضواً في مجلس الإدارة، بينما حجم مجلس الإدارة لا يؤثر تأثيراً كبيراً على الأداء. ويرتبط تركيز الملكية بشكل كبير مع جميع مقاييس الأداء فيما عدا القيمة السوقية المضافة، في حين أن ملكية المدير لا تؤثر بشكل كبير في زيادة أداء الشركات، كما أن الملكية الأجنبية تؤدي إلى زيادة القيمة الاقتصادية المضافة ولكن تؤدي إلى تخفيض القيمة السوقية المضافة.</p>	<p>والهدف من هذه الدراسة هو التحقق من العلاقة بين مقاييس الأداء على أساس القيمة - القيمة الاقتصادية المضافة (EVA) ، والقيمة السوقية المضافة (MVA) ، والقيمة النقدية المضافة (CVA) - مع حوكمة الشركات باستخدام بيانات على ٤١ شركة مدرجة في بورصة اسطنبول (Istanbul Stock Exchange-100 Index) ويتم استخدام الانحدار المتعدد لتغطيه الفترة بين ١٩٩٨ الي ٢٠٠٧.</p>	<p>٢- دراسة (Bayrakdaroglu et al. 2012) Is There a Relationship Between Corporate Governance and Value-based Financial Performance Measures? A Study of Turkey as an Emerging Market <u>Asia-Pacific Journal of Financial Studies</u></p>
<p>وتوصلت النتائج إلى أن الشركات تفشل في علاج أوجه القصور التي سبق الإفصاح عنها عندما تكون نقاط الضعف أكثر انتشاراً وعندما تكون العمليات أكثر تعقيداً وعندما تكون لديها لجان مراجعة صغيرة. وتوصلت أيضاً إلى أن الشركات التي تفشل في علاج أوجه القصور التي سبق الإفصاح عنها تواجه العديد من المشاكل مثل الزيادة الكبيرة في أتعاب المراجعة وزيادة احتمال استقالة المراجع، وارتفاع تكلفة رأس المال المقترض، بالإضافة إلى احتمال تعرضها لرأي مراجعة متحفظ.</p>	<p>هدفت هذه الدراسة إلى فحص ودراسة عينة من الشركات التي فشلت في معالجة مواطن الضعف والقصور في أنظمة الرقابة الداخلية الخاصة بها والتي سبق وان أفصحت عنها من قبل، وتأثير هذا العجز على هذه الشركات. ويتم دراسة خصائص الشركات التي لديها مواطن ضعف وقصور في مقابل الشركات الأخرى، والعواقب التي تتعرض لها هذه الشركات نتيجة عدم علاج مواطن الضعف والقصور.</p>	<p>٣- دراسة (Hammersley et al. 2012) "The failure to remediate previously disclosed material weaknesses in internal controls" <u>Auditing: A Journal of Practice & Theory</u></p>
<p>وتوصلت هذه الدراسة إلى وجود علاقة عكسية بين الفرص الاستثمارية وتوزيعات الأرباح في نظم الحوكمة القوية في حين أن هناك علاقة ايجابية بين الفرص الاستثمارية وتوزيعات الأرباح في نظم الحوكمة الضعيفة.</p>	<p>تتناول هذه الدراسة دور حوكمة الشركات في العلاقة بين فرص الاستثمار وتوزيعات الأرباح. ويتم تقسيم عينة الدراسة إلى أنظمة حوكمة قوية وأنظمة حوكمة ضعيفة وذلك بهدف التحقق من الآثار والنتائج، ويتم استخدام نموذج التحول الذاتي على عينة من الشركات المدرجة في البورصة بتايوان عن الفترة من ٢٠٠٠ الي ٢٠٠٩.</p>	<p>٤-دراسة (Lin et al. 2012) "The Impact of Corporate Governance on the Relationship between Investment Opportunities and Dividend Policy: An Endogenous Switching Model Approach" <u>Asia-Pacific Journal of Financial Studies</u></p>
<p>توصلت نتائج هذه الدراسة إلى أنه يوجد اختلافات كثيرة بين نظم الرقابة الداخلية في اليابان والصين ولكن كلاهما يعتبر نوع من نظم إدارة الخطر وتحتاج الشركات إلى بناء أدوات رقابة داخلية تتوافق مع مسؤوليتها الاجتماعية حتى يمكنهم التعرف بسهولة على الدور المتوقع من قبل أصحاب المصالح واتخاذ الإجراءات اللازمة وهذه هي الطبيعة الاجتماعية لحوكمة الشركات.</p>	<p>تهدف هذه الدراسة إلى دراسة ومقارنة نظم الرقابة الداخلية بين كلا من اليابان والصين من اجل توضيح بعض النقاط الهامة.</p>	<p>٥- دراسة (Takahiro et al. 2012) "comparison of internal control systems in Japan and china" <u>International Journal of Business Administration</u></p>

<p>نتائج الدراسة الأولى تشير إلى أن أعضاء مجلس الإدارة المستقلين غير التنفيذيين يطلبون جهود إضافية من المراجع الخارجي وذلك للتصديق علي دورهم الرقابي. مما أدى إلى زيادة أتعاب المراجعة وجودة عملية المراجعة. كما أشارت النتائج أيضاً إلى وجود علاقة إيجابية بين مجلس الإدارة المستقل و أتعاب المهام الأخرى غير المراجعة.</p> <p>كما تشير نتائج الدراسة الثانية إلى أن مراجعي الحسابات الأعلى جودة (سواء كانت تقاضي رسوم أعلى للمراجعة أو متخصصين في صناعة معينة) من المرجح أن تقلل التلاعب في الأرباح. ومع ذلك لا يوجد دليل يشير إلى أن أتعاب المهام الأخرى غير المراجعة تؤثر على إدارة الأرباح. وبشكل عام، فإن نتائج الدراسات تتفق مع نظرية الوكالة، والتي تنص على أن مجلس الإدارة المستقل والمراجعين ذات الجودة العالية مرتبطين بالرقابة الفعالة، وهذا بدوره يساعد على تحسين جودة التقارير المالية.</p>	<p>وتختبر هذه الدراسة علاقتين، الأولى هي اختبار العلاقة بين خصائص حوكمة الشركات (فيما يتعلق بحجم وتكوين أعضاء مجلس الإدارة المستقلين، والخبرة المالية وتكرار اجتماعات أعضاء مجلس الإدارة ولجنة المراجعة) وجودة المراجعة والثانية تختبر مدي فعالية خصائص حوكمة الشركات والجودة العالية للمراجعة في تقييد إدارة الأرباح. هناك ثلاثة مقاييس لجودة المراجعة: (أتعاب المراجعة، أتعاب المهام الأخرى غير المراجعة، والتخصص الصناعي للمراجعين). وتم الحصول علي البيانات من بورصة لندن (FTSE 350) في الفترة بين ٢٠٠٥ و ٢٠٠٨.</p>	<p>٦- دراسة (Basiruddin, rohaida, 2011) "The Relationship Between Governance Practices, Audit Quality and Earnings Management: UK Evidence" <u>Durham theses, Durham University.</u></p>
<p>وتوصلت النتائج التجريبية إلي الانخفاض الكبير في أتعاب المراجعة في حين الزيادة في الإنفاق علي أتعاب خدمات غير المراجعة. ونسبة كبيرة من المديرين غير التنفيذيين في مجلس إدارة الشركات ولجان المراجعة والخبرات المالية والمحاسبية لأعضائها تكون معتدلة ايجابياً للعلاقات الداخلية بين الانخفاض في التسعير وأتعاب خدمات المراجعة والخدمات الأخرى غير المراجعة المدفوعة من قبل الشركات المقبلة علي إصدار أسهمها للاكتتاب العام الأولي.</p>	<p>وتهدف هذه الدراسة إلي توضيح تأثير كلاً من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، وتكوين لجنة المراجعة والخبرات المالية لأعضاؤها، والأتعاب التي تُدفع لشركات المراجعة على قيمة الاكتتاب العام الأولي (IPO Value) لكل من ال ٣٧٥ شركة المدرجة في البورصة في المملكة المتحدة. (UK)</p>	<p>٧- دراسة (Chahine et al.2011) "The effects of corporate governance and audit and non-audit fees on IPO Value" <u>The British Accounting Review</u></p>
<p>وقد توصلت نتائج الدراسة إلي: ١- أن اختيار أعضاء لجان المراجعة يجب أن يتم في ضوء مجموعة من المعايير التي تنطوي على تملك الأعضاء قدرات فاعلة في الأداء. ٢- إن وجود معايير فعالية أداء لجان المراجعة يساعد في تفعيل آلياتها المختلفة والتي تنعكس بشكل ايجابي على التطبيق الجيد للحوكمة. ٣- تعددت مراحل الاهتمام بلجان المراجعة وتطورها والتي تمثلت في مرحلة المطالبة بتكوين لجان المراجعة في الشركات، ومرحلة الاهتمام بخصائص ومواصفات لجان المراجعة، ومرحلة التوسع في أداء ومهام لجان المراجعة.</p>	<p>تهدف هذه الدارسة إلى بيان دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات بالمملكة العربية السعودية، وذلك لاشتقاق مجموعة من مقومات الأداء المعيارية التي يجب أن تتسم بها لجان المراجعة والتي تدعم فعالية حوكمة الشركات .</p>	<p>٨- دراسة (الشمري ، ٢٠١٠) "دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات المساهمة بالمملكة العربية السعودية" <u>الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، كلية إدارة الأعمال - جامعة الملك سعود</u></p>

<p>١- زيادة أهلية المراجعين الداخليين من خلال زيادة المستوى التعليمي، زيادة مستوى الخبرة المهنية، والتدريب والتأهيل يؤدي إلى زيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية.</p> <p>٢- أن زيادة موضوعية المراجعين الداخليين من خلال زيادة درجة الاستقلال تؤدي إلى زيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية.</p> <p>٣- تحسين جودة أداء عمل وظيفة المراجعة الداخلية من خلال وجود خطة ملائمة ، بذل المراجعين الداخليين للعناية اللازمة، دعم الإدارة العليا لوظيفة المراجعة الداخلية بالموارد اللازمة.</p> <p>٤- التفاعل الجيد لوظيفة المراجعة الداخلية مع باقي أطراف حوكمة الشركات، ينعكس على جودة وظيفة المراجعة الداخلية.</p>	<p>وتهدف هذه الدراسة إلى الوقوف على العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية واختبار مدى تأثيرها على جودة حوكمة الشركات . ولتحقيق هذا الهدف أجريت دراسة تطبيقية على عينة مكونة من ١٢٨ مفردة تم توزيعها كما يلي : ٣٤ مفردة من مديري أقسام المراجعة الداخلية لبعض الشركات الكبيرة في جمهورية مصر العربية، و ٣٦ مفردة من رؤساء لجان المراجعة بتلك الشركات، و ٤٥ مفردة من شركاء المراجعة بمكاتب المراجعة الخارجية.</p>	<p>٩- دراسة (عيسى، ٢٠٠٨) بعنوان "العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات- مع دراسة تطبيقية" مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية – جامعة الإسكندرية</p>
<p>توصلت الدراسة إلي مقترحات لتحسين الحوكمة: ١- منع المدير المالي أو التنفيذي للشركة من التعامل كرئيس مجلس إدارة – التدخل في تعيين المديرين، وضع جدول أعمال المجلس. ٢- مقترحات لدعم استقلال المراجع الخارجي. ٣- منع المراجعين من مراجعة الشركة إذ سبق لهم العمل بها كمديرين أو أعضاء مجلس إدارة أو المراجعين السابقين في نفس شركة العميل. ٤- ضرورة التغيير الإلزامي للمراجع كل ٣ سنوات.</p>	<p>تهدف هذه الدراسة إلي بيان العلاقة بين كلاً من جودة المحاسبة والمراجعة وحوكمة الشركات و بيان أسباب فشل بيئة التقارير المالية.واقترح التغييرات اللازمة لعلاج هذا الفشل لضمان جودة ونزاهة التقارير المالية، بالإضافة إلي اقتراح تغييرات جوهرية في حوكمة الشركات.</p>	<p>١٠- دراسة (Eugene,2003) "Accounting Quality, auditing and corporate governance" Accounting Horizons</p>

المجموعة الثالثة :- الدراسات التي تناولت العلاقة بين آليات حوكمة الشركات وأتاعب مراقب الحسابات.

نتائج الدراسة	أهداف الدراسة	عنوان الدراسة ومكان النشر
<p>وتوصلت الدراسة من خلال نتيجة نموذج تحليل الانحدار بأن هناك علاقة ايجابية بين كل من المسؤولية الاجتماعية للشركات ومؤشر حوكمة الشركات ،مع أتاعب المراجعة، أي أن الشركة التي لديها مسؤولية اجتماعية عالية ومؤشر جيد لحوكمة الشركات تدفع أتاعب أكثر وهي نتيجة علي عكس ما كانت تتوقعه الدراسة. ويمكن أن يرجع ذلك إلي سببين: ١- يتم تحديد أتاعب المراجعة بدون اختبار المراجع للمحاسبة ونظم المعلومات داخل الشركة. ٢. في حالة كوريا، فإن الشركة التي لديها مسؤولية اجتماعية ممتازة ومؤشر جيد لحوكمة الشركات تدفع أتاعب أكثر بسبب المعايير المالية المتشددة، والتي تتطلب بذل مزيد من الجهد من قبل المراجع.</p>	<p>تهدف هذه الدراسة إلي اختبار ما إذا كان هناك تأثير لكل من المسؤولية الاجتماعية للشركات (CSR) ومؤشر حوكمة الشركات (CGI) على قرار تحديد أتاعب المراجعة وذلك من خلال إجراء التحليل التجريبي بهدف اختبار الفرضين التاليين :</p> <p>١- المسؤولية الاجتماعية للشركات لها تأثير سلبي على أتاعب المراجعة.</p> <p>٢- حوكمة الشركات لها تأثير سلبي على أتاعب المراجعة.</p>	<p>١- دراسة (Kim et al. 2013) "Effects of Corporate Social Responsibility and Corporate Governance on determining Audit Fees" International Journal of Multimedia and Ubiquitous Engineering</p>

<p>تشير نتائج الدراسة إلى أن نشاط لجنة المراجعة واستقلال أعضاؤها يرتبط بشكل كبير بمستوى أتعاب المراجعة بما يتفق مع الرأي القائل بأن لجان المراجعة مكتملة لعمل مراجع الحسابات الخارجي. و في المقابل، فإن المديرين التنفيذيين (CEO) يقومون بدفع الحوافز على المدى القصير و الطويل ليست مكتملة ولا بديله عن جهود المراجعة في تأديب إدارة الشركات الباكستانية. ومزيد من النتائج على عينة كاملة من الشركات تكشف عن وجود فروق ذات دلالة إحصائية في العوامل المحددة لأتعاب المراجعة بين سنوات الدراسة. وأخيراً فإن نتائج مراقبة المتغيرات تشير إلى ارتباط هام بين كلاً من أتعاب المهام الأخرى بخلاف المراجعة، والعائد على الأصول، والمبيعات والعمليات الخارجية مع أتعاب المراجعة في السوق المحددة.</p>	<p>وتهدف هذه الدراسة إلى اختبار العلاقة بين لجان المراجعة، وحوافز التعويضات وأتعاب المراجعة للشركات في باكستان وذلك باستخدام بيانات من ٥٠ شركة من الشركات المدرجة في سوق Karachi للأوراق المالية (البورصة)، خلال السنوات من ٢٠٠٧-٢٠١١. وتقوم هذه الدراسة باستخدام Panel data technique وهو أسلوب يعتمد على بيانات متعددة الأبعاد تنطوي على قياسات على مر الزمن ويتم الحصول على هذه البيانات من خلال ملاحظة كل شركة على حدة وهذا يقلل من خطر التحيز والعلاقات الخطية والمتداخلة بين المتغيرات.</p>	<p>٢- دراسة (Rustam et al. 2013) "The relationship between audit committees, compensation incentives and corporate audit fees in Pakistan" <u>Economic Modelling</u></p>
<p>توصلت نتائج العينة الكاملة عن وجود علاقة سلبية ذات دلالة إحصائية بين حوكمة الشركات وأتعاب المراجعة، وكذلك تظهر نتائج العينة الفرعية أن تأثير حوكمة الشركات على أتعاب المراجعة يتأثر بنمو الشركات. كما أن العلاقة السلبية بين حوكمة الشركات وأتعاب المراجعة ذات دلالة اقتصادية وإحصائية في الشركات التي نمت بشكل معتدل خلال فترة العينة، وغير ذات أهمية بالنسبة للشركات التي شهدت نمواً سريعاً أو سلبياً.</p>	<p>تستخدم هذه الدراسة بيانات للشركات المدرجة في بورصة شانغهاي وذلك من بهدف اختبار العلاقة بين حوكمة الشركات وأتعاب المراجعة. وذلك من خلال اختبار الفرضين التاليين : ١.أ- تتحمل الشركات التي لديها حوكمة شركات قوية أتعاب مراجعة قليلة. ١.ب- تتحمل الشركات التي لديها حوكمة شركات قوية أتعاب مراجعة عالية.</p>	<p>٣- دراسة (Xingze Wu,2012) "Corporate governance and audit fees: Evidence from companies listed on the Shanghai Stock Exchange" <u>China Journal of Accounting Research</u></p>
<p>وقد توصلت الدراسة إلى أن النتائج تدعم الفرضية القائلة بأن الشركات التي لديها كبار المديرين التنفيذيين ماليزيين تتحمل أتعاب مراجعة عالية، ولكن لم تتوصل لوجود علاقة بين نسبة للأعضاء الماليزيين في لجان المراجعة وإتعاب المراجعة. وفي تحليل إضافي، نجد أن علاوة المراجعة المدفوعة من قبل الشركات التي لديها رئيس تنفيذي ماليزي تكون أعلى من غيرها. علاوة على ذلك، نجد أن الشركات التي تدار من قبل رئيس تنفيذي ماليزي مع لجنة مراجعة تتكون بالكامل من أعضاء ماليزيين تميل إلى دفع أتعاب مراجعة أعلى من الشركات الأخرى، مشيراً إلى أن هناك تأثير للعرق (ابن البلد) على أتعاب عملية المراجعة.</p>	<p>وتعتبر هذه الدراسة امتداداً للأدبيات المتعلقة بتسعير خدمات المراجعة من خلال دراسة واختبار العلاقة بين جنسية (عرق) رئيس مجلس الإدارة (ماليزي أو غير ماليزي)، خصائص حوكمة الشركات، مع أتعاب عملية المراجعة وذلك باستخدام بيانات من ٥٥٩ شركة مدرجة في البورصة بماليزيا في عام ٢٠٠٥. واستناداً إلى النظريات العرقية ونظريات الاقتصاد السياسي، فهدفنا الدراسة إلى اختبار فرضيتين أساسيتين وهي التنبؤ بعلاقة إيجابية بين أتعاب المراجعة و كلاً من :- ١. نسبة الأعضاء الماليزيين في لجان المراجعة. ٢- وجود رئيس تنفيذي ماليزي.</p>	<p>٤- دراسة (Johl et al. 2012) "Audit Committee and CEO Ethnicity :and Audit fees Some Malaysian evidence" <u>The International Journal of Accounting</u></p>

<p>وتشير نتائج الدراسة إلى أن جوانب كفاءة المراجعة الداخلية وهي (مدة وجود المراجعة الداخلية في الشركة، خبرة موظفي المراجعة الداخلية في تكنولوجيا المعلومات ومهارات الكمبيوتر، ساعات التدريب والشهادات التي يحصلون عليها في المحاسبة والمراجعة، وخبرتهم بمراجعة القوائم المالية) تؤدي إلى انخفاض أتعاب المراجعة.</p> <p>كما أن النتائج التي تم التوصل إليها لكل من جوانب جودة المراجعة الداخلية (كفاءة المراجعة الداخلية والمساهمة في مراجعة القوائم المالية.) تقدم الدعم إلى وجهة النظر الاستبدالية (الإحلال) لشرح الروابط والعلاقات بين جودة المراجعة الداخلية وأتعاب المراجعة.</p>	<p>تهدف إلى دراسة جانبين من جوانب جودة المراجعة الداخلية (كفاءة المراجعة الداخلية والمساهمة في مراجعة القوائم المالية) وتتوقع هذه الدراسة وجود علاقة عكسية بين جوانب كفاءة المراجعة الداخلية (مدة وجود المراجعة الداخلية في الشركة، خبرة الموظفين في تكنولوجيا المعلومات ومهارات الكمبيوتر، ساعات التدريب) وأتعاب المراجعة. كما تهدف إلى اختبار ما إذا كان مساهمة المراجعين الداخليين في مراجعة القوائم المالية تقلل من أتعاب المراجعة. ويستند تحليل البيانات على نموذج الانحدار لمجموعة من الملاحظات التي تتكون من ٧٣ شركة عامة مدرجة في بورصة ماليزيا.</p>	<p>٥- دراسة (Mohamed et al. 2012) "Internal Audit Attributes and External Audit's Reliance on Internal Audit: Implications for Audit Fees" <u>International Journal of Auditing</u></p>
<p>وقد توصلت النتائج إلى أن هناك علاقة ايجابية بين فعالية لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة بالنسبة للشركات الكبيرة، حيث أن لجان المراجعة الفعالة تسعى إلى الوصول إلى مستوى رقابة مرتفع مما يتطلب توسيع نطاق المراجعة و يؤدي ذلك إلى زيادة الأتعاب. وعلى عكس المتوقع، تم إيجاد علاقة ايجابية بين فعالية لجنة المراجعة وأتعاب المهام الأخرى غير المراجعة (Fees) وذلك باستخدام مقياس مركب جديد يضم كلاً من استقلال، خبرة، نشاط، وحجم لجنة المراجعة.</p>	<p>تعد هذه الدراسة امتداد للدراسات التي بحثت العلاقة بين حوكمة الشركات وأتعاب المراجعة. وتهدف هذه الدراسة إلى اختبار تأثير فعالية لجنة المراجعة كمقياس لجودة الحوكمة علي أتعاب المراجعة وأتعاب المهام الأخرى غير المراجعة (Non-Audit Services Fees) وذلك باستخدام مقياس مركب جديد يضم كلاً من استقلال، خبرة، نشاط، وحجم لجنة المراجعة.</p>	<p>٦- دراسة (Zaman et al. 2011) "Corporate Governance Quality, Audit Fees and Non-Audit Services Fees" <u>Journal of Business Finance & Accounting</u></p>
<p>وقد توصلت نتائج هذه الدراسة إلى أنه عندما كان تشكيل لجنة المراجعة بصورة اختيارية بالنسبة لشركات قطاع الأعمال العام الهادفة للربح فنجد أن هناك علاقة ايجابية بين لجان المراجعة وأتعاب المراجعة. أما بالنسبة لشركات قطاع الأعمال العام الغير هادفة للربح، ترتبط لجان المراجعة بانخفاض أتعاب المراجعة والتفاعل مع مخاطر المراجعة. والنتائج متسقة مع كون لجان المراجعة آلية هامة بالنسبة لشركات قطاع الأعمال العام.</p>	<p>تهدف هذه الدراسة إلى اختبار العلاقة بين وجود لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة. وقد تم تعديل واستخدام نموذج (Griffin et al. 2008) ليشتمل علي التفاعل والعلاقة التعويضية المشتركة بين كلا من لجنة المراجعة ومخاطر المراجعة. واشتملت العينة علي مجموعة من شركات قطاع الأعمال العام بنيوزيلندا للفترة ما بين ١٩٩٨-٢٠٠٠.</p>	<p>٧- دراسة (Redmayne et al. 2011) "The Association between Audit Committees and Audit Fees in the Public Sector" <u>International Journal of Auditing</u></p>
<p>وتوصلت النتائج إلى أن الشركات التي تقوم بعلاج أوجه القصور تتحمل أتعاب قليلة بالمقارنة مع الشركات التي تواصل تقديم تقرير الضعف</p>	<p>تهدف هذه الدراسة إلى دراسة أتعاب المراجعة للشركات المسجلة في بورصة تداول الأوراق المالية الأمريكية SEC</p>	<p>٨- دراسة (Munsif et al. 2011)</p>

<p>والمادي في الرقابة الداخلية. ومع ذلك، لا تزال الشركات التي تقوم بالعلاج تدفع في سنة العلاج وفي سنة أو اثنتين لاحقة لسنة العلاج، علاوة أتعاب كبير مقارنة بالشركات التي لديها تقرير نظيف في القسم ٤٠٤ في كل سنة من السنوات الأربع الأولى. كما أن الشركات التي لديها تقرير عكسي في السنة الأولى، ولكن قامت بإصلاح أوجه القصور في السنة الثانية وحصلت علي تقرير نظيف في السنة الثالثة والرابعة تدفع علاوة أتعاب حوالي ٣٢% في السنة الثالثة و ٢١% في السنة الرابعة بالمقارنة مع الشركات التي لديها تقرير نظيف عن القسم ٤٠٤ في كل من السنوات الأربعة الأولى.</p>	<p>والتي قد أفصحت من قبل عن وجود ضعف مادي في أنظمة الرقابة الداخلية الخاصة بها. وذلك في السنة التي تم فيها علاج أوجه الضعف والقصور وفي السنوات اللاحقة. والدافع وراء هذه الدراسة هو: ١. أن القسم رقم ٤٠٤ من قانون SOX مازال مثيراً للجدل. ٢. هناك تكاليف كبيرة بالنسبة للشركات التي تحصل علي تقرير سلبي للرقابة الداخلية.</p>	<p>"Audit Fees after Remediation of Internal Control Weaknesses" <u>Accounting Horizons</u></p>
<p>وتوصلت نتائج هذه الدراسة إلى أن وظيفة المراجعة الداخلية يمكن أن تساهم بطرق عديدة في انخفاض أتعاب المراجعة الخارجية أي أن هناك علاقة عكسية بين جودة وظيفة المراجعة الداخلية وأتعاب المراجع الخارجي.</p>	<p>هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أثر جودة المراجعة الداخلية على أتعاب المراجعة الخارجية. وطبقت هذه الدراسة على مجموعة من شركات المراجعة الكبرى، وعلى ٢٥٤ عينة من الشركات محل المراجعة من مختلف الصناعات.</p>	<p>٩- دراسة (David et al. 2010) "Does internal audit contribution affect the external audit fee?" <u>Behavioral Research in Accounting</u></p>
<p>تشير النتائج إلى أن الحوكمة الجيدة تقلل من تكلفة مراجعة الحسابات. ويوضح الإطار الخاص بالدراسة أن هذا يحدث لأنه على الرغم من أن حوكمة الشركات (بما في ذلك مراجعة الحسابات) تعتبر مكلفة إلا أنها تقوي و تعزز من جودة البيانات المالية ونظام الرقابة الداخلية، والتي تمكن المراجعين من تخفيض سعر مخاطر المراجعة ومن ثم خفض الأتعاب الخاصة بهم.</p>	<p>وتهدف هذه الدراسة إلي اختبار الإطار الاقتصادي الذي يوضح العلاقة بين حوكمة الشركات والأتعاب التي تدفعها الشركات مقابل خدمات المراجعة.</p>	<p>١٠- دراسة (Griffin et al. 2008) "Corporate Governance and Audit Fees: Evidence of Countervailing Relations " <u>Journal of Contemporary Accounting & Economics</u></p>
<p>و توصلت الدراسة إلي وجود علاقة سلبية بين استقلال لجنة المراجعة و أتعاب مراجعة الحسابات، مما يعني أن الجهد المبذول من مراقب الحسابات سينخفض، وبالتالي تخفض الأتعاب التي يحصل عليها في حاله وجود لجنة مراجعة مستقلة داخل البنك لأنهم يرون أن مثل هذه اللجان تحد من الرقابة ومخاطر التقارير المالية. وعلى النقيض من النتائج السابقة بالنسبة للشركات غير الخاضعة للوائح والتنظيمات. كما توضح هذه الدراسة أن كبار مراجعي الحسابات يقوموا بتعديل إستراتيجية المراجعة الخاصة بهم استجابة بما يتفق وآليات حوكمة الشركات. كما أن تعديل إستراتيجيات مراجعة الحسابات وفقا لقوة آليات الحوكمة يتفق مع التوصيات الواردة في المعايير المهنية و تمكن مراجعي الحسابات،</p>	<p>تهدف هذه الدراسة إلي اختبار ما إذا كانت هياكل حوكمة الشركات تؤثر على تسعير أتعاب مراجعة الحسابات بالنسبة للشركات القابضة المصرفية. وتقوم الدراسة باستعراض الأدبيات السابقة المتعلقة بالموضوع، وتحدد عوامل ضمن فئات كحجم العميل، ومخاطر المراجعة، وتعقيدات عملية المراجعة، وخصائص حوكمة الشركات التي من المحتمل أن تؤثر على أتعاب المراجعة داخل البنوك. باستخدام نموذج انحدار المربعات الصغرى لعينة من البنوك الأمريكية القابضة المدرجة ببورصة الأوراق المالية.</p>	<p>١١- دراسة (El'Fred Boo et al. 2008) "The association between corporate governance and audit fees of bank holding companies" <u>Corporate governance</u></p>

<p>من التصدي للمخاطر بصورة أكثر ملائمة، وبالتالي يؤدي ذلك إلي زيادة جودة وكفاءة عملية المراجعة.</p>		
<p>وتوصلت نتائج هذه الدراسة إلي أن وجود لجنة المراجعة، وزيادة عدد اجتماعات أعضاؤها (نشاطها)، وزيادة استخدام المراجعة الداخلية تؤدي إلي زيادة أتعاب المراجعة. وترتبط خبرات أعضاء لجنة المراجعة بزيادة الأتعاب عندما تنخفض استقلاليتهم وعدد أجماعتهم. وتتوافق هذه النتائج مع زيادة الطلب على جودة المراجعة من قبل لجان المراجعة، والشركات التي تعتمد على الاستفادة بقدر أكبر من المراجعة الداخلية.</p>	<p>وتهدف هذه الدراسة إلي اختبار ما إذا كان وجود لجنة المراجعة، وخصائصها واستخدام المراجعة الداخلية يرتبط بزيادة أتعاب المراجع الخارجي. حيث أن زيادة أتعاب المراجعة تنطوي عن الزيادة في اختبارات المراجعة وجودة المراجعة.</p>	<p>١٢ - دراسة (Stewart et al. 2006) "Relation between external audit fees, audit committee characteristics and internal audit" <u>a Journal of Accounting and Finance</u></p>

التعليق علي الدراسات السابقة :

- بالنسبة للمجموعة الأولى من الدراسات التي تناولت العوامل المؤثرة علي أتعاب مراقب الحسابات فنجد أن:

١- قام الباحث إثناء تجميع هذه الدراسات بالتركيز علي أن تكون الأتعاب هي المتغير التابع وذلك من اجل الوصول إلي اكبر عدد من المتغيرات المستقلة التي تؤثر عليها.

٢- من خلال الاطلاع والتحليل لهذه الدراسات نجد أن هناك العديد من العوامل والمتغيرات التي تؤثر علي الأتعاب المهنية لمراقب الحسابات منها **العوامل التي حُسمت من قبل دراسات سابقة عديدة** كحجم الشركة محل المراجعة وإيراداتها، وتعدد فروعها، وطبيعة الصناعة التي تعمل فيها، وتسجيلها في بورصة الأوراق المالية وكبر حجم القروض طويلة الأجل التي تحصل عليها، بالإضافة للعوامل المرتبطة بمكتب المراجعة كحجم المكتب والتخصص الصناعي له، وارتباطه بمكاتب المراجعة العالمية Big 4، كل هذه المتغيرات لها تأثير معنوي في تحديد مقدار أتعاب المراجعة.

٣- **والعوامل الأخرى الناتجة عن المستجدات والمستحدثات في بيئة الأعمال الحديثة** مثل ما تعرض إليه (Li Liu, 2013) بشأن تأثير نوع ملكية الشركات المملوكة للدولة (أي التي تملكها الحكومة المركزية مقابل المملوكة للحكومة المحلية) على سلوك تسعير عملية المراجعة ، ودراسة (Ali, et,al.,2013) عن تأثير طبيعة رقابة المساهمين على أتعاب المراجعة. و أيضا ما جاءت به دراسة (Kim, et,al.,2012) عن أثر اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) على أتعاب المراجعة. وقد توصلت إلي أن اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أدى إلى زيادة الأتعاب، نتيجة للزيادة في تعقيدات المراجعة الناتجة عن هذا الاعتماد.

٤- وأيضاً من أهم الموضوعات التي ظهرت حديثاً في بيئة الأعمال ما جاءت به دراسة (Chen, et.al.,2012) ودراسة (Krishnan et,al.,2012) عن الإفصاح الاختياري بشأن توقعات المديرين للأرباح، بالإضافة إلي الإفصاح عن أرقام الأرباح البديلة أو الصورية (Pro-forma) كمتغيرات حديثة لها تأثير علي الإتعاب، حيث توصلت هذه الدراسات إلي وجود علاقة ايجابية بين هذا النوع من الإفصاح وأتعاب المراجعة. ولا شك أن آليات حوكمة الشركات من أهم المستجدات والمستحدثات بيئة الأعمال الحديثة ولكن سوف نتعرض لتأثيرها علي الأتعاب في الجزء الخاص بالتعليق علي المجموعة الثالثة من الدراسات.

• بالنسبة للمجموعة الثانية من الدراسات التي تناولت آليات حوكمة الشركات وعلاقتها بعملية المراجعة نجد انه:

١- اتفقت معظم الدراسات علي أهمية الالتزام بقواعد ومبادئ حوكمة الشركات في الوقت الحالي نظراً لتفشي حالات الانهيارات والفساد المالي وضعف مستوي خدمات المراجعة المقدم من قبل مراقبي الحسابات بهدف ضمان حقوق المستثمرين وأصحاب المصالح والاستغلال الأمثل لأموالهم من قبل الإدارة.

٢- اتفقت أيضاً علي وجود علاقة ارتباط وثيقة بين حوكمة الشركات وجودة وكفاءة خدمات المراجعة التي يقدمها مراقبي الحسابات واعتبار المراجعة الخارجية احد أهم آليات حوكمة الشركات وتوصلت أيضاً لمقترحات لتحسين الحوكمة وجودة المراجعة كمنع المراجعين من مراجعة الشركة إذ سبق لهم وضرورة التغيير الإلزامي لشركة المراجعة كل ٣ سنوات.

٣- كما نلاحظ الدور الحيوي الذي تلعبه لجنة المراجعة ونظام المراجعة الداخلية ونظم الرقابة الداخلية للشركة كآليات لحوكمة الشركات في تفعيل دور حوكمة الشركات و الحد من عمليات الغش والفساد المالي و إعداد التقارير الاحتياطية، و الحد من المرونة الزائدة الممنوحة للإدارة عند الاختيار من بين السياسات المحاسبية البديلة، والمساهمة في تقييم المخاطر المالية التي قد تتعرض لها الشركة.

٤- وفي النهاية يمكننا القول بأن التطبيق السليم لمفهوم الحوكمة من خلال التفاعل الجيد لكل من وظيفة المراجعة الداخلية ومجلس الإدارة ولجان المراجعة ونظام الرقابة الداخلية، يعد المخرج والحل الفعال لمعالجة الفساد المالي، ولضمان حقوق أصحاب المصالح، وحقوق المجتمع ككل.

• بالنسبة للمجموعة الثالثة من الدراسات التي تناولت آليات حوكمة الشركات وتأثيرها علي أتعاب مراقب الحسابات نجد انه:

١- قد حاول الباحث في هذا الجزء الإلمام بأكبر قدر من الدراسات التي تناولت هذا الموضوع، من اجل الوقوف علي اكبر عدد من آليات الحوكمة التي لها تأثير علي الأتعاب المهنية ودراستها جيداً. وتم التوصل إلي أن مجلس الإدارة و لجنة المراجعة ووظيفة المراجعة الداخلية، هي أكثر الآليات التي تعرضت لها الدراسات السابقة.

٢- بالنسبة لتأثير **الحوكمة بشكل عام** علي الأتعاب فنجد اتفاق بين دراسة كل من (Xingze Wu,2012) و (Griffin et al. 2008) علي وجود علاقة سلبية ذات دلالة إحصائية بين حوكمة الشركات وأتعاب المراجعة، حيث تشير النتائج إلي أن الحوكمة الجيدة تقلل من تكلفة مراجعة الحسابات. علي عكس ما توصل إليه (Kim et al. 2013) بوجود علاقة ايجابية، وذلك من منطلق أن حوكمة الشركات تتطلب المزيد من التأكيدات مما يؤدي إلي بذل مزيد من الجهد من قبل المراجع.

٣- نلاحظ الاهتمام الكبير من قبل الباحثين بدراسة تأثير **لجنة المراجعة** كأحد آليات الحوكمة علي الأتعاب المهنية، وقد توصل كل من (Redmayne et al. 2011) و (Zaman et al. 2011) علي وجود علاقة طردية بين لجنة المراجعة والإتعاب المهنية، حيث أن لجان المراجعة الفعالة تسعى إلي الوصول إلي مستوي رقابة عالي، مما يتطلب توسيع نطاق المراجعة ويؤدي ذلك إلي زيادة الأتعاب. وعلي النقيض من ذلك فقد أكد كل من (Rustam, et al. 2013) و (El'Fred Boo et al. 2008) علي وجود علاقة سلبية بين لجنة المراجعة والأتعاب المهنية وذلك بما يتفق مع الرأي القائل بأن لجان المراجعة مكتملة لعمل مراجع الحسابات الخارجي وأنها تقلل من الجهد المبذول.

٤- اتفق كل من (Mohamed et al.2012) و (David et al. 2010) إلي أن **كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية** يمكن أن تساهم بطرق عديدة في انخفاض أتعاب المراجعة الخارجية. علي عكس ما جاء به (Stewart et al., 2006) بأن زيادة استخدام المراجعة الداخلية يؤدي إلي زيادة أتعاب المراجعة.

٥. وبالنسبة **لنظام الرقابة الداخلية** فقد أكد (Munsif et al. 2011) علي أن الشركات التي لديها أوجه قصور في نظام الرقابة الداخلية الخاص بها تتحمل أتعاب مراجعة كبيرة.

٦- هناك **تضارب واضح في نتائج معظم الدراسات** التي تعرضت لقواعد واليات حوكمة الشركات وعلاقتها بالأتعاب، فهناك دراسات وجدت علاقة عكسية، وأخري طردية نظراً لمتطلبات الحوكمة في الحصول علي خدمات مراجعة تتسم بالجودة المرتفعة. ويمكن أن يكون السبب في التناقض بين نتائج هذه الدراسات هو اختلاف مكان التطبيق أو الفترة الزمنية التي أجريت فيها الدراسة أو نوع وحجم العينة التي أخذت عليها الدراسة.

٧- ونظراً للاختلاف الواضح في نتائج الدراسات السابقة، وأن معظمها دراسات أجنبية أجريت في بيئات مختلفة عن البيئة المصرية، هذا وبالإضافة إلي ندرة الدراسات العربية التي أجريت في هذا الشأن، لذلك نجد أن هناك فجوة بحثية في هذا المجال وبالأخص في البيئة المصرية مما دفع الباحث إلي إجراء هذه الدراسة لاحتياج البيئة المصرية إلي مثل هذا النوع من الدراسات. وبالتالي يمكننا اشتقاق مشكلة البحث والفروض من خلال العرض التالي.

ثانياً: طبيعة مشكلة البحث

منذ سنوات عديدة ومازالت عملية تحديد أتعاب مراقب الحسابات تواجه الكثير من الجدل والنقاش حول العوامل التي يمكن الاعتماد عليها في تحديد هذه الأتعاب، وقد تناولت العديد من الدراسات والأبحاث دراسة عملية تحديد أتعاب مراقب الحسابات، وأبرزت الكثير من العوامل والمتغيرات التي تؤثر فيها، وتنقسم هذه العوامل إلى عوامل تتعلق بمكاتب المراجعة كخبرة وسُمة وحجم المكتب والتخصص الصناعي للمكتب ودرجة المنافسة السائدة في سوق المراجعة، وهناك عوامل أخرى مُتعلقة بالشركة محل المراجعة كحجم المنشأة وإيراداتها وعدد الفروع الخاصة بها، وطبيعة الصناعة التي تعمل فيها ومدى قوة نظام الرقابة الداخلية الخاص بها، هذا وبالإضافة إلى الوقت اللازم لتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة. (قطب وآخرون، ٢٠٠٤، ص ١٥٥).

وتتم عملية تحديد الأتعاب فعلياً عن طريق التفاوض بين الطرفين (مراقب الحسابات والشركة محل المراجعة)، دون الاستناد إلى أسس أو معايير علمية مقبولة تتسم بالموضوعية والعدالة، وذلك بالإضافة إلى المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة، فيمكن أن تقبل بعض المكاتب أتعاباً متدنية مقابل كسب بعض العملاء الجدد على أمل زيادة هذه الأتعاب في المستقبل (راضي، ١٩٩٤، ص ١).

كما أن أتعاب المراجعة تعد من أهم العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، وذلك نظراً لأن المراجع لا يستطيع في البداية تقدير حجم العمل المطلوب أدائه أو حجم الخدمة المطلوبة بدقة، وعليه تتم المساومة على الأتعاب، مما يؤثر على استقلال المراجع وبالتالي جودة المراجعة. (عبد العليم، ٢٠٠٠، ص ٣٤١)

ونظراً لما شهده العالم في الفترة الأخيرة من أزمات وانهيارات لكبرى الشركات والبنوك العالمية نتيجة وجود فساد إداري ومحاسبي، وتورط شركة آرثر أند أندرسون (Arthur and Andersen) وهي أحد أكبر مكاتب المحاسبة العالمية وحصولها على أتعاب ضخمة مقابل تقديم خدمات المراجعة والخدمات الاستشارية الأخرى لإحدى أكبر هذه الشركات (شركة إنرون الأمريكية للطاقة) التي تم إعلان إفلاسها، ومن أهم أسباب انهيار هذه الشركات هو افتقار إدارتها الممارسات السليمة في الرقابة والإشراف، وعدم اهتمامها بتطبيق المبادئ المحاسبية التي تحقق الإفصاح والشفافية (خليل، ٢٠٠٥، ص ٢١٢). والتأثير على استقلال وموضوعية مراقب الحسابات عن طريق الأتعاب الضخمة التي حصل عليها مقابل الخدمات المهنية التي قدمها لها .

كل هذه الأسباب وأخرى أدت إلى ظهور مبادئ وقواعد حوكمة الشركات التي تركز على مبدأ الإفصاح والشفافية لمعالجة أسباب الانهيار وأزمة الثقة التي نتجت عنها والتي كان من أهم مسبباتها الرئيسية هو التضليل وضعف مستوى جودة المراجعة، وقد

تناولت العديد من الدراسات مفهوم حوكمة الشركات والآليات الخاصة بها من أجل التوصل إلى حلول للكثير من المشاكل المتعلقة بمراجعة الحسابات ومنها عملية اختيار وتغيير مراقب الحسابات (Ming, 2009)، واستقلال مراقب الحسابات (Adelopo, 2010)، وفترة ارتباطه بالشركة محل المراجعة (Shafie,2009).

وحتى تتمكن مهنة المراجعة من تحقيق وظيفتها الاجتماعية وهدفها المنشود في مجال حوكمة الشركات، يجب عليها الوفاء بالمتطلبات الاجتماعية وتوقعات المجتمع بالنسبة لدور المراجع المستقل في ظل القيود العملية والاقتصادية، وأداء تلك الوظيفة وفقاً لمعايير ومستويات تضمن جودة الأداء، وإلا فقدت فاعليتها وبالتالي فقدت المهنة ككل ثقة المجتمع ومبررات وأسس وجودها. (بلال ، ٢٠٠٥ ، ص٢).

وطبقاً لقرار الهيئة العامة لسوق المال رقم ٦٢ لسنة ٢٠٠٧ ، أصبح مراقب الحسابات ملزم بتقديم تقرير عن مدى التزام الشركة بتطبيق المبادئ والقواعد التنفيذية لحوكمة الشركات إلى الهيئة العامة لسوق المال قبل انعقاد الجمعية العامة للشركة بخمسة عشر يوماً. (قرار رقم ٦٢ ، لسنة ٢٠٠٧) وهذا يمثل تكلفة وعبئاً إضافياً علي مراقب الحسابات يمكن أن يؤدي إلى زيادة الأتعاب المهنية التي يحصل عليها.

وعلي الصعيد الدولي نجد ما جاء به قانون (Sarbanes–Oxley) في القسم رقم (٤٠٤) بإلزام مراقب الحسابات بالتصديق علي تقرير الإدارة بشأن مسئوليتها عن تقييم هيكل وإجراءات الرقابة الداخلية للشركة بالإضافة إلى تقرير آخر يفيد تقييم المراجع لمدي قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، ويعد هذا التكليف من المهام التي تشكل عبئاً إضافياً علي مراقب الحسابات مما يؤدي إلى إمكانية زيادة الأتعاب التي يحصل عليها.

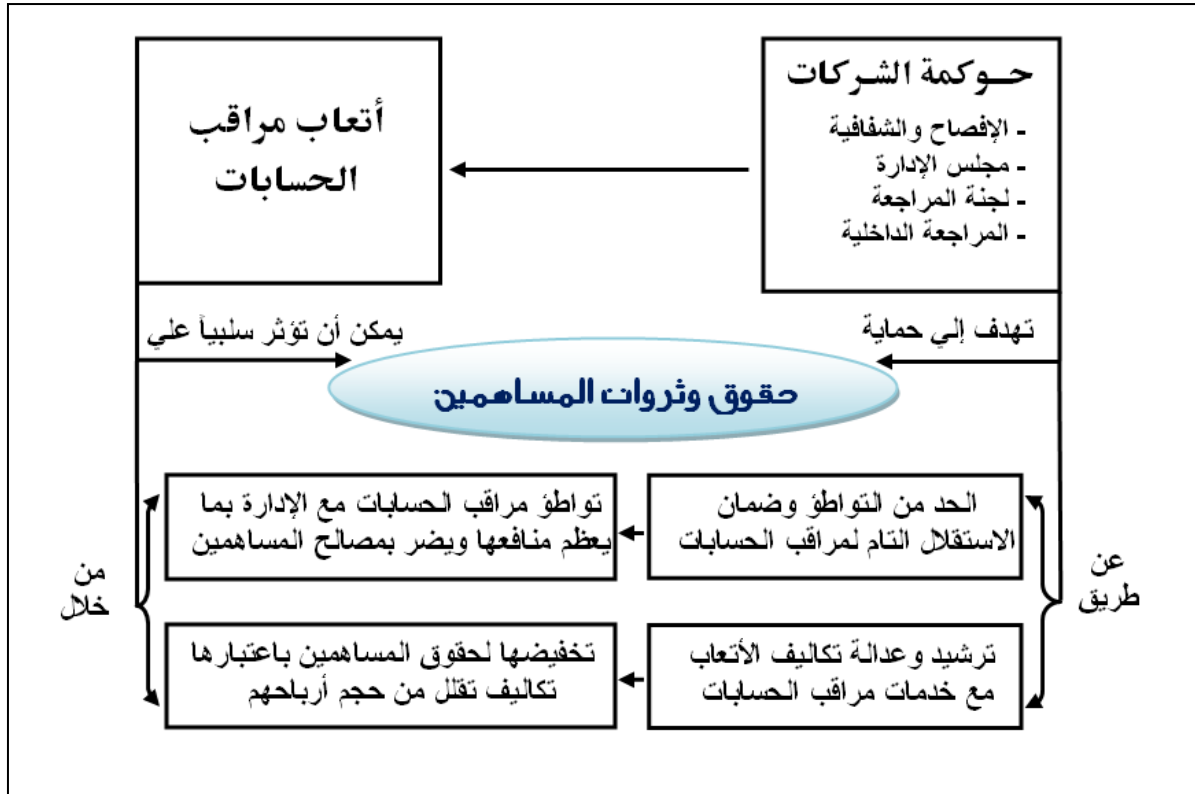
كما يشير البعض في إلى وجود علاقة إيجابية بين حوكمة الشركات وأتعاب المراجعة. فالشركات التي لديها حوكمة قوية تطالب بضمانات إضافية من مراقب الحسابات للحفاظ على سمعتها وتجنب الدعاوى القضائية المحتملة، مما يترتب عليها زيادة في الأتعاب التي يتقاضاها ، وربما وجود لجنة للمراجعة يؤدي إلى زيادة في الأتعاب بسبب انه يجب علي اللجنة ضمان أن ساعات المراجعة تكون عند مستوى لا يؤثر على جودة عملية المراجعة (Goodwin-Stewart & Kent, 2006 p.387)

وعلي الجانب الأخر، فإنه في ظل وجود حوكمة الشركات وبعد صدور قانون (Sarbanes–Oxley) الذي يفرض على العديد من الشركات تكلفة كبيرة لتعزيز وتقوية الحوكمة بها، وما يترتب علي ذلك من زيادة الإنفاق على المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية للشركة. أي وجود نظام قوي مُحكم داخل كل شركة لمنع حالات الغش وغيرها. كل هذا يجعل مراقب الحسابات يأخذ في اعتباره منافع الحوكمة الجيدة عند تسعير خدماته. وبالتالي فإن الحوكمة الجيدة تقلل من تكلفة المراجعة الخارجية أي تخفيض أتعاب مراقب الحسابات (Paul A et al. 2008 P.18)، كما أن مراجعي الحسابات

يعتبرون حوكمة الشركات آلية للرقابة الداخلية حيث أنها تؤثر على طبيعة ومدى اختبارات المراجعة، و تساعد مراقبي الحسابات على خفض تقديراتهم لمخاطر المراجعة. وبالتالي فإنها تقلل من اختبارات المراجعة، مما يؤدي إلى انخفاض الأتعاب (Muniandy, 2007 P. 716).

نظراً لهذا التناقض بين الدراسات، وبالإضافة إلى أن عملية تحديد أتعاب مراقب الحسابات من الموضوعات الشائكة في العلاقة بين المراجع والإدارة وتأثير هذه الأتعاب على جودة المراجعة واستقلال المراجع، حيث يمكن أن تُستخدم للضغط على المراجع من أجل الحصول على موافقته على ممارسات محاسبية غير سليمة أو تغيير محتويات تقريره على القوائم المالية، أو لمكافأة المراجع على موافقته على مثل هذه الممارسات، وأحياناً على قيامة باقتراح معالجات محاسبية أو صياغة الإفصاحات المالية بالأسلوب الذي يتفق مع رغبة العميل بغض النظر عن متطلبات معايير المحاسبة (الفخراي، ٢٠٠٣، ص ١٣).

هذا ما دفع الباحث إلى القيام بدراسة وتقييم آليات حوكمة الشركات مثل لجنة المراجعة، والمراجع الداخلي، ومجلس الإدارة، وتحليل تأثيرها على أتعاب مراقب الحسابات لمحاولة وضع الحلول الممكنة لتجنب المشاكل المرتبطة بتحديد أتعابه لضمان استقلاليته وتقديم خدمة المراجعة بأعلى جودة ممكنة وذلك لحماية أموال المستثمرين وهو ما تهدف إليه حوكمة الشركات. و يمكن التعبير عن مشكلة البحث من خلال الشكل التالي :-



ويمكن صياغة مشكلة البحث في السؤال البحثي الرئيسي التالي:

• هل يوجد علاقة ارتباط جوهرية بين آليات حوكمة الشركات وأتعب مراقب الحسابات؟

- وسوف يحاول الباحث الإجابة عن السؤال البحثي الرئيسي من خلال الإجابة عن الأسئلة الفرعية التالية:

- ١- هل يوجد تأثير جوهرية لخصائص مجلس الإدارة علي أتعب مراقب الحسابات؟
- ١- هل يوجد تأثير جوهرية لخصائص لجنة المراجعة علي أتعب مراقب الحسابات؟
- ٢- هل يوجد تأثير جوهرية لوظيفة المراجعة الداخلية علي أتعب مراقب الحسابات؟
- ٤- هل توجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين الاطراف المهمة بعملية المراجعة حول تأثير آليات حوكمة الشركات علي أتعب مراقب الحسابات؟

ثالثاً: أهداف البحث

من خلال عرض الدراسات السابقة ومشكلة البحث فنجد أن هناك دافع واضح للبحث في أسباب الاختلاف والتعارض بين نتائج هذه الدراسات لمحاولة فض الاشتباك والتعارض، وتفسير هذا التعارض وذلك عن طريق الكشف عن الملائسات أو الأسباب والخصائص التي تجعل تطبيق آليات حوكمة الشركات يزيد الأتعب في بعض الشركات ويقللها في البعض الآخر.

ومن ثم فيسعي البحث إلي تحقيق الهدف الرئيسي التالي :

- تحديد العلاقة بين آليات حوكمة الشركات وأتعب مراقب الحسابات؟
- ويمكن تحقيق هذا الهدف من خلال تحقيقاً الأهداف الفرعية التالية:
- ١- بيان مدي تأثير خصائص مجلس الإدارة علي أتعب مراقب الحسابات.
- ٢- بيان مدي تأثير خصائص لجنة المراجعة علي أتعب مراقب الحسابات.
- ٣- بيان مدي تأثير وظيفة المراجعة الداخلية علي أتعب مراقب الحسابات.
- ٤- دراسة وتحليل الفروق بين الأطراف المهمة بعملية المراجعة حول جوهرية تأثير اليات حوكمة الشركات علي أتعب مراقب الحسابات.

رابعاً: فروض البحث

وفي ضوء مشكلة وأهداف البحث يتم صياغة الفرض الرئيسي التالي :

• لا يوجد تأثير جوهري لآليات حوكمة الشركات علي أتعاب مراقب الحسابات.

- ولاختبار هذا الفرض الرئيسي يتم صياغة الفروض الفرعية التالية كالتالي:

- ١- لا يوجد تأثير جوهري لخصائص مجلس الإدارة علي أتعاب مراقب الحسابات.
- ٢- لا يوجد تأثير جوهري لخصائص لجنة المراجعة علي أتعاب مراقب الحسابات.
- ٣- لا يوجد تأثير جوهري لوظيفة المراجعة الداخلية علي أتعاب مراقب الحسابات.
- ٤- لا توجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين الأطراف المهمة بعملية المراجعة حول تأثير آليات حوكمة الشركات علي أتعاب مراقب الحسابات.

خامساً: أهمية البحث

تنبع أهمية البحث من أهمية المجال الذي يتناوله كما يلي:

- ١- الاتجاه المتزايد لدى الكثير من المنشآت والمؤسسات بكافة أنواعها سواء على المستوى الدولي أو الإقليمي بالأخذ بمفاهيم ومبادئ نظام حوكمة الشركات، كمحاولة لتلافي حدوث مشاكل قد تؤدي إلى حدوث مشاكل وانهيارات كما حدث لكثير من الشركات العملاقة في بيئات أخرى.
- ٢- أهمية موضوع الأتعاب المهنية الذي يعتبر أحد المصادر الأساسية للإيراد لمكاتب المراجعة، وعلي الجانب الآخر يمثل عبء تتحمله الشركة محل المراجعة، ومدى تأثيره علي استقلال المراجع الخارجي وجودة عملية المراجعة.
- ٣- أهمية اخذ قواعد حوكمة الشركات في الاعتبار عند تحديد الأتعاب المهنية لمراقب الحسابات، لضمان جودة عملية المراجعة وعدم استخدام الإدارة لأتعاب المراجعة للضغط علي المراجع لتحقيق أغراضها الخاصة دون النظر إلي مصلحة المساهمين والأطراف الأخرى أصحاب المصالح في الشركة.
- ٤- عدم التعرض بشكل مباشر من قبل الدراسات والأبحاث العربية وخصوصاً في بيئة الأعمال المصرية إلي موضوع البحث وهو دراسة العلاقة بين مبادئ وقواعد حوكمة الشركات و الأتعاب المهنية لمراقب الحسابات.

سادساً: متغيرات ونموذج البحث

أ. حوكمة الشركات Corporate Governance (متغير مستقل)

ويقصد بها الإدارة الرشيدة ، وتتمثل في مجموعة من المعايير والنظم والإجراءات التي تهدف إلي تحقيق أفضل حماية وتوازن بين مصالح مجلس الإدارة ومديري ومساهمين الشركة وأصحاب المصالح الآخرين المتأثرين بالشركة ويتم استخدام كل متغير من المتغيرات الثلاثة التالية كمقياس (Proxy) لحوكمة الشركات.

١. مجلس الإدارة Board of directors

هو مجموعة من الأعضاء الذين يتم اختيارهم من قبل الجمعية العامة لتولي أمور الشركة ويلعب دوراً مهماً وحاسماً في وضع الأهداف الإستراتيجية لها، وإقرار الاستراتيجيات والسياسات العامة التي تهيم على سير العمل بها. لذلك فإن لقرارات المجلس تأثير كبير على أداء أية شركة.

٢. لجنة المراجعة Audit Committee

هي لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة مكونة من ثلاثة إلي خمس أعضاء مستقلين، وتتركز مهامها في تقييم كفاءة المدير المالي، دراسة نظام الرقابة الداخلية والقوائم المالية وترشيح مراقب الحسابات وتقييم كفاءته والعديد من المهام الأخرى.

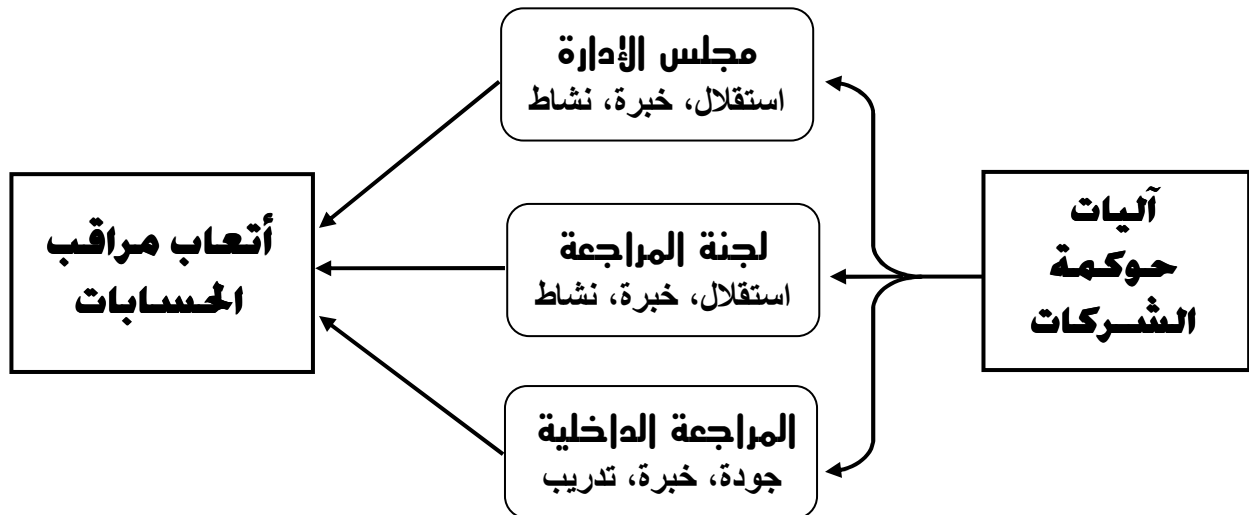
٣. المراجعة الداخلية Internal Audit

هي نشاط استشاري مستقل، وتأكيد موضوعي بغرض زيادة قيمة المنشأة وتحسين عملياتها. وتساعد في تحقيق أهداف المنشأة من خلال طريقة منهجية منظمة لتقييم وتحسين فعالية كل من عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة.

ب. أتعاب مراقب الحسابات Audit Fees (متغير تابع)

هي جميع المبالغ التي يحصل عليها مراقب الحسابات مقابل قيامه بأداء الخدمات التي يكلف بها من احد عملائه حسب الاتفاق الذي تم بينهما.

نموذج البحث



سابعاً: منهج البحث

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

١ - المنهج الاستنباطي:

يعتمد الباحث 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 بهدف دراسة وتحليل العلاقة بين قواعد حوكمة الشركات والأتعاب المهنية لمراقب الحسابات.

٢ - المنهج الاستقرائي:

يستخدم الباحث المنهج الاستقرائي لبناء الدراسة الميدانية عن طريق تصميم قائمة استقصاء والتي تعد أداة البحث وتوزيعها علي عينة الدراسة التي تتكون من عدد من مجموعة من المحاسبين القانونيين المسجلين لدى الهيئة العامة لسوق المال، ومجموعة أعضاء مجالس إدارة الشركات المساهمة المسجلة بالبورصة المصرية، وأعضاء لجان المراجعة والمراجعة الداخلية بهذه الشركات، بالإضافة إلي مجموعة من أعضاء هيئة التدريس، وذلك لدراسة آليات حوكمة الشركات وتحليل تأثيرها علي الأتعاب التي يتقاضاها مراقب الحسابات، من خلال استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية الوصفية والكمية لاختبار الفروض البحثية.

ثامناً: حدود البحث

- يتناول هذا البحث تأثير الآليات الثلاثة السابق ذكرهم فقط ولا يتطرق إلي أي آليات أخرى لحوكمة الشركات.
- يطبق هذا البحث علي الشركات المساهمة المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية، ويتجاهل الشركات الأخرى غير المسجلة.
- وتقتصر عينة البحث علي الأطراف الخمسة التي تم ذكرها في منهج البحث.

تاسعاً: خطة البحث

من أجل تحقيق أهداف البحث سوف يتم تقسيم البحث إلي الفصول التالية:

- الفصل الأول: الإطار العام للبحث.
- الفصل الثاني: الدراسات السابقة الأجنبية والعربية.
- الفصل الثالث: الإطار النظري للدراسة.
- مبادئ و آليات حوكمة الشركات.
- إجراءات واختبارات عملية المراجعة (المفهوم، الأهمية، العوامل المؤثرة).
- جودة المراجعة وخطر المراجعة (المفهوم، الأهمية، العوامل المؤثرة).
- انعكاسات آليات حوكمة الشركات علي أتعاب مراقب الحسابات.
- الفصل الرابع: الدراسة الميدانية وتحليل نتائجها.
- الفصل الخامس: خلاصة البحث والنتائج والتوصيات.

المراجع

أولاً : المراجع العربية :

- عبد العظيم وآخرون (٢٠١٣) " دور لجان المراجعة في تفعيل مفهوم حوكمة الشركات لأغراض مكافحة الفساد المالي في المؤسسات المالية – دراسة نظرية ميدانية إستكشافية " المؤتمر الدولي الأول في المحاسبة والمراجعة بعنوان : تفعيل آليات المحاسبة والمراجعة لمكافحة الفساد المالي والإداري من ٧-٨ إبريل ٢٠١٣ كلية التجارة – جامعة بني سويف
- الشمري، عيد بن حامد (٢٠١٠) "دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات المساهمة بالمملكة العربية السعودية" بحث مقدم إلى الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية ، المنعقدة بقسم المحاسبة- كلية إدارة الأعمال – جامعة الملك سعود
- الديسطي، محمد محمد عبد القادر (٢٠٠٨) " العوامل المؤثرة في تسعير خدمات المراجعة: دراسة تطبيقية من واقع شركات المساهمة المصرية" ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية – جامعة الإسكندرية مجلد رقم (٤٥) عدد رقم (١).
- التويجري، عبد الرحمن علي وآخرون (٢٠٠٨) " جودة خدمة المراجعة :دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين" ، مجلة الاقتصاد والإدارة – جامعة الملك عبد العزيز مجلد رقم (٢٢) عدد رقم (١).
- 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 مجلد رقم (٤٥) عدد رقم (١).
- محمد، احمد بن عبد الكريم (٢٠٠٧) "تطبيق نظام حوكمة الشركات وأثره على تحديد أتعاب المراجع الخارجي في الشركات المساهمة السعودية" مجلة كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة القصيم.
- يوسف، محمد حسن (٢٠٠٧) " محددات الحوكمة ومعاييرها مع إشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر، متاح علي موقع على الانترنت . www.saaid.net/Doat/hasn/hawkama.doc
- الشاطري، أيمن حسن وآخرون (٢٠٠٦) "انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وأثاره على جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية" مجلة الاقتصاد والإدارة – جامعة الملك عبد العزيز. مجلد رقم (٢٠) عدد رقم (١) .
- خليل، محمد أحمد إبراهيم (٢٠٠٥) " دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها علي سوق الأوراق المالية" مجلة كلية التجارة ، جامعة بنها.
- بلال، محمد سمير (٢٠٠٥) " دور الرقابة علي جودة المراجعة في تحقيق أهداف حوكمة الشركات " المؤتمر العلمي الخامس، حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، الإسكندرية ١٠ سبتمبر ٢٠٠٥ ، ص ١- ٥٠
- قطب، سباعي أحمد وآخرون (٢٠٠٤) "العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراجعة الحسابات- دراسة ميدانية تطبيقية على دولة قطر"، مجلة الاقتصاد والإدارة – جامعة الملك عبد العزيز. مجلد رقم (١٨) عدد رقم (٢).
- الوكيل، حسام السعيد (٢٠٠٤) " تقييم أساليب الرقابة على جودة أداء عملية المراجعة بجمهورية مصر العربية ."رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان.

- الفخزاني، خالد (٢٠٠٣) "تجربة تونس في مجال تحديد أتعاب مراقب الحسابات ومتطلبات الاستقلالية " مجلة المحاسب العدد ١٨ – جمعية المحاسبين والمراجعين.
- صبيحي، محمد حسني عبد الجليل (١٩٩٧) " مفهوم وخصائص جودة المراجعة المالية بجمهورية مصر العربية – دراسة نظرية وميدانية " المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة حلوان ، العدد الأول.
- راضي، محمد سامي (١٩٩٤) "تحليل العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة - دراسة نظرية وميدانية " المجلة التجارية والتمويل، الملحق الأول عدد رقم (٢).
- قرار الهيئة العامة لسوق المال رقم (١١) لسنة ٢٠٠٧ بشأن " القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وغير المقيدة بالبورصة " متاحة علي الموقع : www.cma.gov.eg
- 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 "
- وزارة الاستثمار (٢٠١١) " دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية " متاحة علي الموقع : www.cipe-arabia.org/

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- Chiraz Ben Ali , Ce´dric Lesage, 2013 "Audit pricing and nature of controlling shareholders: Evidence from France" China Journal of Accounting Research Vol.6, pp: 21–34
- Li Liu, Nava Subramaniam,2013 " Government ownership, audit firm size and audit pricing: Evidence from China" J. Account. Public Policy Vol.32, pp: 161–175
- Dong-young Kim, JeongYeon Kim, 2013 "Effects of Corporate Social Responsibility and Corporate Governance on determining Audit Fees" International Journal of Multimedia and Ubiquitous Engineering Vol. 8, pp: 189 – 196
- Sehrish Rustam,, et.al.,2013 " The relationship between audit committees, compensation incentives and corporate audit fees in Pakistan" Economic Modelling Vol.31, pp: 697–716
- Zulkiflee Mohamed ,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
- Xingze Wu, 2012 " Corporate governance and audit fees: Evidence from companies listed on the Shanghai Stock Exchange" China Journal of Accounting Research Vol.5, pp: 321–342
- Shireenjit Johl,et.al.,2012 "Audit Committee and CEO Ethnicity and Audit fees: Some Malaysian evidence" The International Journal of Accounting Vol. 47, pp: 302–332
- Chen et.al.,2012 "Pro forma disclosures, audit fees, and auditor resignations" J. Account. Public Policy, Vol. 31, pp: 237–257
- Krishnan et.al.,2012" How do auditors view managers’ voluntary disclosure strategy? The effect of earnings guidance on audit fees" J. Account. Public Policy Vol. 3, pp: 492–515
- Kim , et.al.,2012 "The Impact of Mandatory IFRS Adoption on Audit Fees: Theory and Evidence" The Accounting Review Vol. 87, pp: 2061–2094
- Bayrakdaroglu et.al. ,2012 "Is There a Relationship Between Corporate Governance and Value-based Financial Performance Measures? A Study of Turkey as an Emerging Market" Asia-Pacific Journal of Financial Studies Vol. 41, pp: 224–239
- Hammersley,et.al. ,2012 "The failure to remediate previously disclosed material weaknesses in internal controls" Auditing: A Journal of Practice & Theory Vol. 31, pp: 73–111
- Takahiro, et.al., 2012 "comparison of internal control systems in japan and china" International Journal of Business Administration Vol. 3, pp: 66–76
- Lin,et.al. ,2012 "The Impact of Corporate Governance on the Relationship between Investment Opportunities and Dividend Policy: An Endogenous Switching Model Approach" Asia-Pacific Journal of Financial Studies Vol 41, pp: 125–145
- Chahine,et.al.,2011 "The effects of corporate governance and audit and non-audit fees on IPO Value" The British Accounting Review Vol. 43, pp 155–172

- Redmayne et,al.,2011 "The Association between Audit Committees and Audit Fees in the Public Sector" *International Journal of Auditing* Vol.15, pp: 301–315
- Zaman et,al.,2011 "Corporate Governance Quality, Audit Fees and Non-Audit Services Fees" *Journal of Business Finance & Accounting* Vol. 38, pp: 165–197
- Munsif, et,al.,2011 " Audit Fees after Remediation of Internal Control Weaknesses" *Accounting Horizons* Vol. 25, pp: 87–105
- Basiruddin, Rohaida , 2011 "The Relationship Between Governance Practices, Audit Quality and Earnings Management: UK Evidence" Durham theses, Durham University. Available at Durham E-Theses Online: <http://etheses.dur.ac.uk/1382/>
- David, et, al., 2010, "Does internal audit contribution affect the external audit fee?" *Behavioral Research in Accounting* Vol. 23, pp: 187-206
- Lina Z. Jun and Liub, Ming, 2009"The impact of corporate governance on auditor choice: Evidence from China" *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* Vol. 18, pp: 44-59
- KunWang, et, al., 2009 "Audit pricing and auditor industry specialization in an emerging market: Evidence from China" *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* Vol.18, pp: 60–72
- Shafie, Rohami et, al 2009 "Audit Firm Tenure and Auditor Reporting Quality: Evidence in Malaysia" *International Business Research* Vol. 2, pp: 99-109
- Boo, El'Fred and Sharma, Divesh , 2008 "The association between corporate governance and audit fees of bank holding companies" *corporate governance* Vol. 8, pp: 28-45
- Ilias G. Basioudis , and Marshall A. Geiger,2008 " Audit Fees, Non-Audit Fees and Auditor Going-Concern Reporting Decisions in the United Kingdom" *a Journal of Accounting and Finance, and business studies* Vol. 44, pp: 284–309
- Paul A. Griffin, and David H. Lont, & Yuan Sun 2008 " Corporate Governance and Audit Fees: Evidence of Countervailing Relations " *Journal of Contemporary Accounting & Economics* Vol. 4, pp: 18–49
- Muniandy, M. 2007. "CEO duality, audit committee effectiveness and audit risks" *Managerial Auditing Journal*, Vol. 7, pp: 716-728
- 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
- Eugene, A. I. J. 2003 "Accounting Quality, auditing and corporate governance" *Accounting Horizons* , Vol.17, pp: 117-128