



جامعة عين شمس
كلية التجارة
قسم المحاسبة والمراجعة

تأثير الاتجاه السلوكي لمراقبي الحسابات على تحسين مراجعة
التقديرات المحاسبية بهدف تحسين جودة المراجعة
"دراسة تجريبية"

**The Effect of Auditors' Mindsets on
Improving Audit of Accounting Estimates
For The Purpose Of Audit Quality
"An Experimental Study"**

رسالة

مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

إعداد الباحث

علاء يوسف محمود عبداللطيف

تحت إشراف

الدكتورة

هدى حسين محمد محمد الشيخ

الأستاذ المساعد بقسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة – جامعة عين شمس

الأستاذ الدكتور

علي إبراهيم طلبة

أستاذ ورئيس قسم المحاسبة والمراجعة الأسبق

كلية التجارة – جامعة عين شمس

٢٠١٨



جامعة عين شمس
كلية التجارة
قسم المحاسبة والمراجعة

تأثير الاتجاه السلوكي لمراقبي الحسابات على تحسين مراجعة
التقديرات المحاسبية بهدف تحسين جودة المراجعة
"دراسة تجريبية"

اسم الطالب : علاء يوسف محمود عبداللطيف
الدرجة العلمية : ماجستير
الكلية : التجارة
الجامعة : عين شمس
سنة المنح : ٢٠١٨



جامعة عين شمس
كلية التجارة
قسم المحاسبة والمراجعة

رسالة ماجستير

مقدمة من الباحث

علاء يوسف محمود عبداللطيف

تأثير الاتجاه السلوكي لمراقبي الحسابات على تحسين مراجعة التقديرات
المحاسبية بهدف تحسين جودة المراجعة "دراسة تجريبية"

لجنة المناقشة والحكم على الرسالة

١. الأستاذ الدكتور/ علي إبراهيم طلبة (مشفراً ورئيساً)
أستاذ ورئيس قسم المحاسبة والمراجعة الأسبق
كلية التجارة - جامعة عين شمس

٢. الأستاذ الدكتور/ السعيد محمد شبيب (عضواً)
أستاذ المحاسبة ووكيل كلية التجارة لشئون
الدراسات العليا والبحوث الأسبق جامعة بنها

٣. الدكتور/ خالد حسين أحمد (عضواً)
الأستاذ المساعد بكلية التجارة
جامعة عين شمس

٤. الدكتورة/ هدى حسين محمد محمد الشيخ (عضواً)
الأستاذ المساعد بقسم المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة - جامعة عين شمس

تاريخ البحث: / / ٢٠١٨

الدراسات العليا

إجيزت الرسالة بتاريخ

بتاريخ: / / ٢٠١٨

موافقة مجلس الجامعة

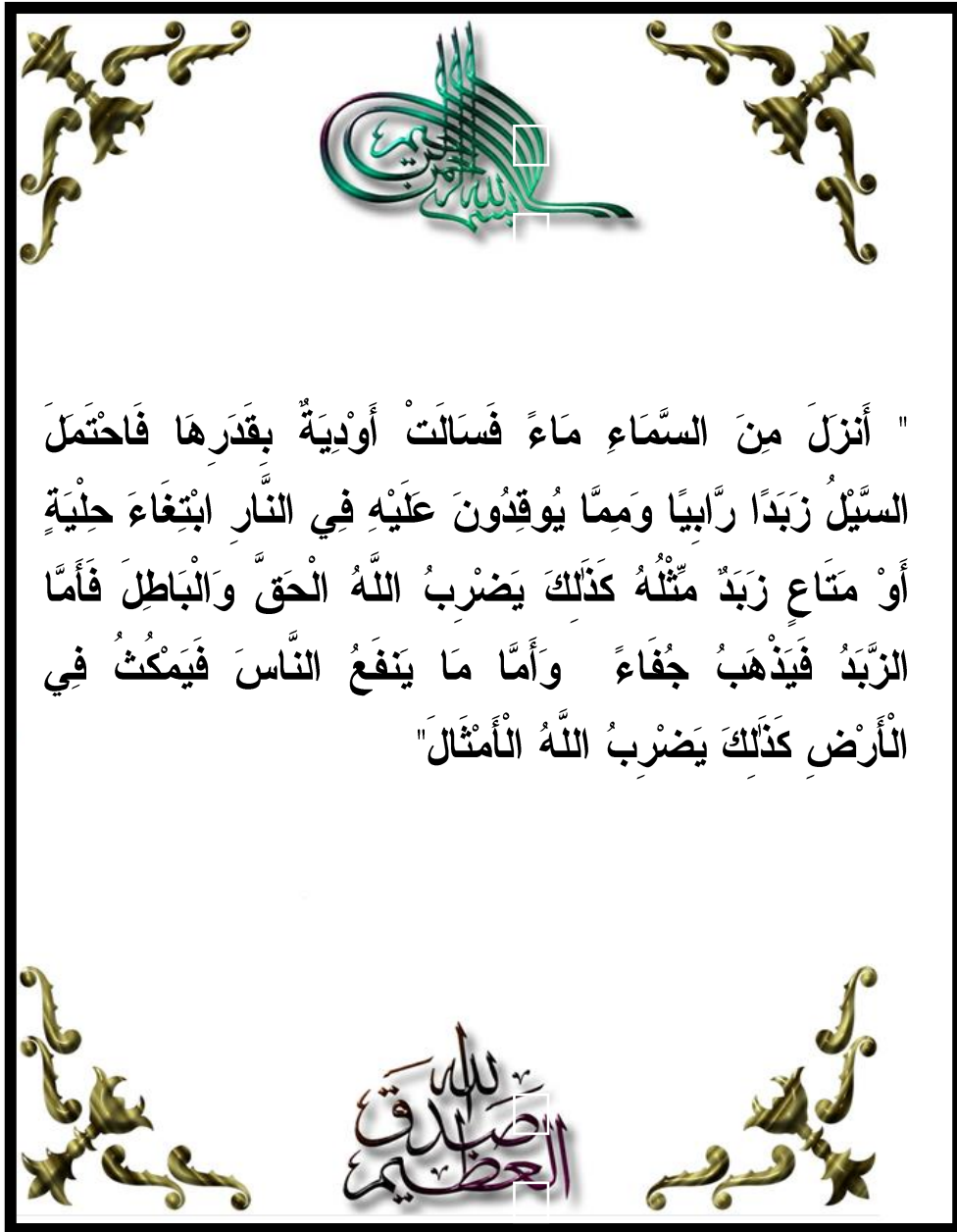
/ / ٢٠١٨

ختم الإجازة

بتاريخ: / / ٢٠١٨

موافقة مجلس الكلية

/ / ٢٠١٨



" أَنْزَلَ مِنَ السَّمَاءِ مَاءً فَسَالَتْ أَوْدِيَةٌ بِقَدَرِهَا فَاحْتَمَلَ السَّيْلُ زَبَدًا رَابِيًا وَمِمَّا يُوقِدُونَ عَلَيْهِ فِي النَّارِ ابْتِغَاءَ حُلْيَةٍ أَوْ مَتَاعٍ زَبَدٌ مِثْلُهٗ كَذَٰلِكَ يَضْرِبُ اللَّهُ الْحَقَّ وَالْبَاطِلَ فَأَمَّا الزَّبَدُ فَيَذْهَبُ جُفَاءً وَأَمَّا مَا يَنْفَعُ النَّاسَ فَيَمْكُثُ فِي الْأَرْضِ كَذَٰلِكَ يَضْرِبُ اللَّهُ الْأَمْثَالَ "

سورة الرعد الآية (١٧)



الحمد لله رب العالمين، أعطى اللسان، وعَلَّمَ البيان، وخلق الإنسان، فبأي آلاء ربكما تكذبان، الحمد والشكر لله أولاً وأخيراً على ما عرفنا من نفسه وألهمنا من شكره وفتح لنا من أبواب العلم بربوبيته ودلنا عليه من الإخلاص له في توحيده وجنبنا من الإلحاد والشرك في أمره، لك الحمد يا من هو للحمد أهل، أهل الشاء والجد، أحقُّ ما قال العبد وكلنا لك عبد، والصلاة والسلام على علم الأعلام، وإمام كل إمام، محمد بن عبد الله - صلى الله عليه وسلم - وعلى آله وصحبه أجمعين.

كتبه وبعثه عمر (الله) وشكره يتقدم (الباحث)

بخالص الشكر والتقدير **لأستاذ الدكتور/ علي إبراهيم طلبة** الذي لن أبلغ إذا أكدت على أنه كان بمثابة الحلم بالنسبة لي ولجميع الباحثين من زملائي، ليس فقط لعلمه وخبرته وإنما لتواضعه الجم وإدراكه التام لمسؤوليات موقعه كأستاذ منحه الله العلم والحكمة، فكنت أسعد الباحثين وأوفرهم حظاً بالعمل تحت إشرافه والاستفادة من توجيهاته التي أثرت البحث وزادته قيمة وتقديراً، فقد منحني الثقة في نفسي وفي قدراتي وتعلمت منه المعنى الحقيقي لكلمة باحث، وأقولها بصدق أنه إذا ما كان لهذه الدراسة من قيمة فإنما يعود ذلك إلى أستاذي **الأستاذ الدكتور/ علي إبراهيم طلبة**، جزاه الله عني خيراً ورزقه الفردوس الأعلى من الجنة، وأسأل الله عز وجل أن يكون ممن قال فيهم رسول الله صلى الله عليه وسلم: " إن الله تعالى عبداً اختصهم بحوائج الناس، يفرع الناس إليهم في حوائجهم، أولئك هم الآمنون من عذاب الله" رواه الطبراني عن ابن عمر رضي الله عنهما

كما يتقدم الباحث بخالص الشكر والتقدير إلى **الأستاذة الدكتورة/ هدى حسين محمد محمد الشيخ** على روحها السمحة وتوجيهاتها العلمية السديدة ومعاونتها الصادقة للباحث، فلم تبخل بالوقت والجهد والإرشاد طوال فترة إعداد البحث، مما كان له عظيم الأثر في انجاز هذا البحث، ومهما طالت كلمات الشكر والتقدير لا يستطيع الباحث أن يوفيها حقها،

ولا يسعني إلا أن أدعوا الله لها بموفور الصحة ومديد العمر وأن يجزيها الله عن الباحث خير الجزاء، وأدعوا الله عز وجل أن يكون ذلك في ميزان حسناتها .

كما يتقدم الباحث بخالص الشكر والتقدير إلى **الأستاذ الدكتور /خالد حسين أحمد - الأستاذ المساعد بكلية التجارة جامعة عين شمس -** على تفضله بالموافقة على الاشتراك في لجنة المناقشة والحكم على الرسالة على الرغم من عظيم مسؤولياته مما يعد فرصة مميزة للاستفادة من آراء سيادته العلمية القيمة والبناء، ومهما حاول الباحث أن يعبر عن شكره وتقديره، فلن يستطيع أن يوفيه حقه فجزاه الله عن الباحث خير الجزاء، وأدعوا الله أن يكون ذلك في ميزان حسناته .

كما يتوجه الباحث بخالص الشكر والتقدير إلى **الأستاذ الدكتور/ السعيد محمد شعيب - أستاذ المحاسبة ووكيل كلية التجارة لشئون الدراسات العليا والبحوث الأسبق بجامعة بنها -** على تفضل سيادته بالموافقة على الاشتراك في لجنة المناقشة والحكم على الرسالة رغم مسؤوليات ومشاكل سيادته ما يعد فرصة مميزة للاستفادة من علم وتوصيات سيادته، وهو ما يعد إثراءً للبحث وشرافاً عظيماً للباحث، فجزاه الله عن الباحث خير الجزاء وحفظ عليه نعمة الصحة والعافية وحسن الخلق .

كما يتوجه الباحث بالشكر ووافر التقدير لجميع أساتذته في قسم المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة -جامعة عين شمس، الذين لهم الفضل في التكوين والبناء العلمي للباحث .

كما يتوجه الباحث بالشكر والتقدير لمراقبي الحسابات، لما قدموه من عون للباحث في سبيل إنجاز الدراسة التجريبية .

كثير وأخيراً، فالله يشهد أي بذلت ما تيسر لي من الجهد، فإن وفقت فبفضل من عنده، وإن أخفقت فمن نفسي، فالكمال لله وحده، وما توفيقى إلا بالله، والله أسأل أن يجعل عملي هذا خالصاً لوجهه الكريم، وأن يكون عملي هذا مقبولاً، وسعيي فيه مرضياً مشكوراً، والحمد لله رب العالمين.



مستخلص البحث

يهدف البحث إلى دراسة تأثير الحالة الذهنية لمراقبي الحسابات (mindset) على تحسين مراجعة التقديرات المحاسبية، من خلال إجراء دراسة تجريبية على عدد من مراقبي الحسابات بجمهورية مصر العربية، حيث يواجه مراقبو الحسابات صعوبات كبيرة عند مراجعة التقديرات المحاسبية ولذلك قد تنخفض جودة المراجعة عند مراجعة هذه التقديرات. لذلك يقترح الباحث أن مراقبي الحسابات يحتاجون للتفكير بشكل أكثر عمقاً وأن يأخذوا في اعتبارهم المعلومات من مصادرها المختلفة لتحسين جودة المراجعة.

وتوصل الباحث إلى أن توجيه مراقبي الحسابات لتبني الحالة الذهنية التوازنية (deliberative mindset) يحسن من جودة مراجعة التقديرات المحاسبية وذلك عن طريق تحسين قدرة مراقبي الحسابات على التعرف على المعلومات المتناقضة من الأجزاء المختلفة لعملية المراجعة وتحسين قدرتهم على التفكير بشكل نقدي عن الدليل الذي يحصلون عليه.

الكلمات المفتاحية: التقديرات المحاسبية، الحالة الذهنية، جودة المراجعة.

Abstract

“The effect of auditors’ mindsets on improving audit of accounting estimates for the purpose of audit quality” experimental study

The research aims to study the effect of auditors’ mindsets on improving audit of accounting estimates, through experimental study on Egyptian auditors, as they experience significant problems when auditing accounting estimates, and this increasingly puts financial reporting quality at risk. So the researcher propose that auditors need to be able to think more broadly and incorporate information from a variety of sources in order to improve audit quality.

The researcher found that a deliberative mindset intervention improves auditors’ ability to identify unreasonable estimates by improving their ability to identify and incorporate into their analyses contradictory information from diverse parts of the audit and improving their ability to think critically about the evidence.

Key words: accounting estimates, mindset, audit quality.

قائمة المحتويات

رقم الصفحة	المحتويات
أ	الآية القرآنية
ب	الشكر والتقدير
د	مستخلص الرسالة باللغة العربية
هـ	Abstract
و	قائمة المحتويات
ي	قائمة الجداول
ل	قائمة الأشكال
الإطار العام للبحث	
م	المقدمة
م	مشكلة البحث
ن	أهداف البحث
ن	أهمية البحث
س	فروض البحث
س	منهج البحث
ع	حدود البحث
ع	خطة البحث
الفصل الأول	
الدراسات السابقة	
١	الدراسات السابقة
١٣	تعليق الباحث على الدراسات السابقة
الفصل الثاني	
التقديرات المحاسبية في الفكر المحاسبي والفكر المراجعي	
٢٧-١٤	١/٢ المبحث الأول: دراسة وتحليل التقديرات المحاسبية في ضوء الفكر المحاسبي
١٤	١/١/٢ مقدمة
١٤	٢/١/٢ مفهوم التقديرات المحاسبية

رقم الصفحة	المحتويات
١٦	٣/١/٢ طبيعة التقديرات المحاسبية
١٦	٤/١/٢ أنواع التقديرات المحاسبية
٢٢	٥/١/٢ خصائص التقديرات المحاسبية
٢٣	٦/١/٢ مسئولية إعداد التقديرات المحاسبية
٢٣	٧/١/٢ أسس إعداد التقديرات المحاسبية
٢٤	٨/١/٢ علاقة التقديرات المحاسبية بإدارة الأرباح
٢٦	٩/١/٢ دوافع إدارة الأرباح
٤٥-٢٨	٢/٢ المبحث الثاني: مراجعة التقديرات المحاسبية في ضوء الفكر المراجعي
٢٨	١/٢/٢ مقدمة
٢٩	٢/٢/٢ أهمية مراجعة التقديرات المحاسبية
٣٠	٣/٢/٢ المشكلات التي تواجه مراقبي الحسابات عند مراجعة التقديرات المحاسبية
٣٢	٤/٢/٢ أسباب وجود هذه المشكلات
٣٢	٥/٢/٢ علاقة التقديرات المحاسبية بالغش والتدليس
٣٣	٦/٢/٢ الإجراءات التي يقوم بها مراقب الحسابات للتعرف على التحريفات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية والنتيجة عن الغش
٣٤	٧/٢/٢ إجراءات مراجعة التقديرات المحاسبية
٣٨	٨/٢/٢ تعليق الباحث على معيار المراجعة المصري رقم (٥٤٠)
٣٩	٩/٢/٢ مراجعة القيمة العادلة
٤٠	١٠/٢/٢ العوامل المؤثرة في مراجعة القيمة العادلة
٤٤	خلاصة الفصل
الفصل الثالث	
الحالات الذهنية لمراقبي الحسابات في عملية مراجعة التقديرات المحاسبية	
٦٠-٤٦	١/٣ المبحث الأول: ماهية ومفهوم الحالات الذهنية
٤٦	١/١/٣ مقدمة
٤٧	٢/١/٣ ماهية ومفهوم الحالات الذهنية
٥٠	٣/١/٣ أنواع الحالات الذهنية

رقم الصفحة	المحتويات
٥٧	٤/١/٣ الخصائص والمميزات التي يتميز بها كل نوع من أنواع الحالات الذهنية
٦١	٢/٣ المبحث الثاني: علاقة التقديرات المحاسبية بالحالات الذهنية
٦٣	٣/٣ الخلاصة
<p>الفصل الرابع</p> <p>منهج الدراسة التجريبية وخصائص المشاركين فيها</p>	
٦٥	تمهيد
٦٦	١/٤ منهج الدراسة التجريبية
٦٦	١/١/٤ الدراسة الاستطلاعية
٦٨	٢/١/٤ توصيف الحالة محل الدراسة
٧١	٣/١/٤ اعداد قائمة استقصاء
٧١	١/٣/١/٤ تصميم قائمة الاستقصاء
٧٣	٢/١/٤ أنواع الأسئلة
٧٤	٣/٣/١/٤ محتويات قائمة الاستقصاء
٧٧	٢/٤ النموذج الرياضى المقترح
٨٠	٣/٤ مجتمع وعينة الدراسة
٨٠	١/٣/٤ المنهج المطبق فى اختيار المشاركين فى الدراسة.
٨١	٢/٣/٤ وصف المؤسسات المشاركة فى الدراسة.
٨١	٣/٣/٤ الإجراءات التي سوف تتبع فى توزيع القوائم وجمع البيانات.
٨٢	٤/٤ تجهيز وتحليل بيانات الدراسة التجريبية
٨٢	١/٤/٤ طبعة بيانات الدراسة
٨٣	٢/٤/٤ منهج تحليل بيانات الدراسة.
٨٤	٥/٤ الملامح الرئيسة للمشاركين فى الدراسة التجريبية
<p>الفصل الخامس</p> <p>نتائج الدراسة التجريبية</p>	
٩١	تمهيد
٩١	١/٥ اختبار الفرض الفرعى الأول

رقم الصفحة	المحتويات
٩٤	٢/٥ اختبار الفرض الفرعى الثانى
٩٧	٣/٥ اختبار الفرض الفرعى الثالث
١٠٠	٤/٥ اختبار الفرض الرئيس للبحث
١٠٥	٥/٥ خلاصة اختبارات الفروض وحدودها
ملخص البحث والنتائج والتوصيات	
١٠٦	١- ملخص البحث
١١٠	٢- نتائج البحث
١١٢	٣- التوصيات
١١٣	٤- الإسهام العلمى للبحث
قائمة المراجع	
١١٤	المراجع باللغة العربية
١١٦	المراجع باللغة الإنجليزية
١٢٣	المواقع الإلكترونية
الملاحق	
١٢٤	ملحق رقم (١)
١٢٧	ملحق رقم (٢)
١٥٢	ملحق رقم (٣)
١٥٨	ملحق رقم (٤)
١٥٩	ملخص الدراسة باللغة العربية
1	ملخص الدراسة باللغة الأجنبية

قائمة الجداول

رقم الصفحة	المحتويات	رقم الجدول
٤٣	العوامل المؤثرة في مراجعة القيمة العادلة	الجدول رقم (١-٢)
٥١	تعريفات الحالة الذهنية	الجدول رقم (١-٣)
٥٩	الاختلافات بين الحالة الذهنية التوازنية والحالة الذهنية التنفيذية	الجدول رقم (٢-٣)
٦٩	الحالة العملية قبل تفعيل المتغير المستقل (قبل تأثير الحالات الذهنية)	الجدول رقم (١-٤)
٧٠	الحالة العملية قبل تفعيل المتغير المستقل (بعد تأثير الحالات الذهنية)	الجدول رقم (٢-٤)
٨٥	تصنيف مراقبي الحسابات حسب أحجام المكاتب التي يعملون بها طبقاً لمدى اتباعهم لإحدى المؤسسات الدولية	الجدول رقم (٣-٤)
٨٥	تبويب المشاركين في الدراسة طبقاً لمؤهلاتهم العلمية	الجدول رقم (٤-٤)
٨٦	تبويب مراقبي الحسابات المشاركين في الدراسة حسب عدد سنوات مزاولتهم لمهنة المراجعة منذ التخرج	الجدول رقم (٥-٤)
٨٧	مدى اكتشاف مراقبو الحسابات المشاركين في الدراسة لتحريفات جوهرية في قيمة الشهرة	الجدول رقم (٦-٤)
٨٨	الوقت المستغرق في استيفاء قائمة الاستقصاء (قبل الحالة الذهنية لمراقبي الحسابات)	الجدول رقم (٧-٤)
٨٩	الوقت المستغرق في استيفاء قائمة الاستقصاء (بعد الحالة الذهنية لمراقبي الحسابات)	الجدول رقم (٨-٤)
٩٣	دلالة الفروق بين متوسط إجابات المشاركين قبل وبعد الحالة الذهنية بشأن نسبة تقييم معقولية التقديرات المحاسبية المتحيزة	الجدول رقم (١-٥)
٩٤	العلاقة الارتباطية بين الحالة الذهنية التوازنية لمراقبي الحسابات وتقييم معقولية التقديرات المحاسبية المتحيزة المعدة من قبل الإدارة	الجدول رقم (٢-٥)

رقم الصفحة	المحتويات	رقم الجدول
٩٦	دلالة الفروق بين عينة الدراسة بشأن الإجراء الذى سيتم اتخاذه بعد تقييم معقولية التقديرات المحاسبية المتحيزة	الجدول رقم (٣-٥)
٩٧	العلاقة الارتباطية بين الحالة الذهنية التوازنية لمراقبى الحسابات والاجراء الذى يتخذه مراقبى الحسابات بعد تقييم معقولية التقديرات المحاسبية المتحيزة	الجدول رقم (٤-٥)
٩٩	دلالة الفروق بين عينة الدراسة بشأن التعرف على التناقضات والأخطاء الكامنة وراء التقديرات المتحيزة من الإدارة	الجدول رقم (٥-٥)
١٠٠	العلاقة الارتباطية بين الحالة الذهنية التوازنية لمراقبى الحسابات وقدرة مراقبى الحسابات على التعرف على التناقضات والأخطاء الكامنة وراء التقديرات المتحيزة من قبل الإدارة	الجدول رقم (٦-٥)
١٠١	دلالة الفروق بين عينة الدراسة بشأن تحسين مراجعة التقديرات المحاسبية	الجدول رقم (٧-٥)
١٠٢	العلاقة يوضح العلاقة الارتباطية بين الحالة الذهنية التوازنية لمراقبى الحسابات وتحسين مراجعة التقديرات المحاسبية	الجدول رقم (٨-٥)
١٠٣	دلالة الفروق بين إجابات المشاركين فى الدراسة لجميع المتغيرات	الجدول رقم (٩-٥)
١٠٤	قوة العلاقة بين الحالة الذهنية لمراقبى الحسابات لجميع متغيرات الدراسة بمعامل سبيرمان	الجدول رقم (١٠-٥)

قائمة الأشكال

رقم الشكل	المحتويات	رقم الصفحة
شكل رقم (١-٣)	تصنيفات الحالة الذهنية	٥٠
شكل رقم (١-٤)	مخطط الدراسة التجريبية	٧٦