



جامعة عين شمس

كلية التجارة

قسم المحاسبة والمراجعة

نموذج مقترح لتفسير العلاقة بين تقديم الخدمات بخلاف المراجعة وجودة مراجعة القوائم المالية (دراسة ميدانية)

A Proposed Model for Interpreting the Relationship
between providing Non-Audit Services and Audit Quality of
Financial Statements (A Field Study)

رسالة مقدمة لقسم المحاسبة والمراجعة للحصول على درجة دكتور الفلسفة في المحاسبة

إعداد الباحث

أحمد سليم محمد سليم

مدرس مساعد بقسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة عين شمس

تحت إشراف

الدكتور / إبراهيم حماد حماد محمد
أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد
كلية التجارة - جامعة عين شمس

الأستاذ الدكتور / محمد عبد الفتاح محمد
أستاذ المحاسبة والمراجعة
رئيس قسم المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة - جامعة عين شمس

بسم الله الرحمن الرحيم

وَعَلَّمَ آدَمَ الْأَسْمَاءَ كُلَّهَا ثُمَّ عَرَضَهُمْ عَلَى الْمَلَائِكَةِ
فَقَالَ أَنْبِئُونِي بِأَسْمَاءِ هَؤُلَاءِ إِنْ كُنْتُمْ صَادِقِينَ
(31) قَالُوا سُبْحَانَكَ لَا عِلْمَ لَنَا إِلَّا مَا عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ
أَنْتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ (32)

صدق الله العظيم

سورة البقرة

الاهداء

الى والدتى أدام الله عليها الصحة والعافية

الى والدى رحمة الله عليه

الى أساتذتى الأجلاء

الى رفيقة الحياة ... زوجتى

الى أولادى محمد وعمرو

اليهم جميعاً أهدى هذا البحث وأسأل الله العلى القدير
أن يشرح صدورنا دائماً لما فيه الخير

لجنة المناقشة والحكم

الأستاذ الدكتور / محمد توفيق محمد دسوقي رئيساً

أستاذ المراجعة بالكلية ورئيس اكااديمية عين شمس

الأستاذ الدكتور/ يسرى امين سامى شيبه عضواً

أستاذ المراجعة بكلية تجارة الاسماعيلية - جامعة قناة السويس

الأستاذ الدكتور / محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح مشرفاً

أستاذ ورئيس قسم المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة - جامعة عين شمس

الأستاذ الدكتور/ إبراهيم حماد حماد محمد مشرفاً بالاشتراك

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة المراجعة بكلية التجارة - جامعة عين شمس

شكر و تقدير

الحمد لله رب العالمين عدد خلقه وزنة عرشه ورضا نفسه ومداد كلماته، والحمد لله الذى هدانا

لهذا وما كنا لنهتدى لولا أن هدانا الله ، اللهم صلى على سيدنا محمد فى الأولين وصلى على

سيدنا محمد فى الآخرين وصل اللهم على سيدنا محمد فى الملاء الأعلى وفى عليين.

يسجد الباحث شكراً وحمداً لله سبحانه وتعالى على عظيم فضله وتوفيقه لإتمام هذا البحث،
واعمالاً لقول النبأ صلى الله عليه وسلم: (من لا يشكر الناس لا يشكر الله) فان الباحث
يتوجه بخالص الشكر والتقدير **للأستاذ الدكتور/ محمد عبد الفتاح محمد** أستاذ المراجعة
ورئيس قسم المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة - جامعة عين شمس ، وذلك لما قدمه للباحث
من رعاية خلال كافة مراحل اعداد البحث , فكان بفيض علمه وتوجيهاته وبإنسانيته الفائقة
وأخلاقه الكريمة واتساع أفقه بمثابة الأب والقوة لى قبل أن يكون أستاذى مما كان له عظيم
الاثر فى إتمام هذا البحث.

كما يتوجه الباحث بكل الشكر وعظيم التقدير **للأستاذ الدكتور/ أبراهيم حماد حماد محمد**
أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد بكلية التجارة - جامعة عين شمس ، وذلك لشموله الباحث
برعايته وإسداء النصح والإرشاد له ، حيث أعطى سيادته الكثير من الوقت والجهد والفكر لهذا
البحث ، هذا فضلاً عن ما قدمه سيادته من عون صادق وتوجيهات وأراء كان لها عظيم الأثر
فى إخراج هذا البحث.

وبكل الإمتنان والإعتراز يتقدم الباحث بخالص الشكر والتقدير **للأستاذ الدكتور/ محمد**
توفيق محمد دسوقي أستاذ المراجعة بالكلية ورئيس اكااديمية عين شمس ، وذلك لتفضل
سيادته مشكوراً رغم مشاغله الكثيرة بقبول الإشتراك و رئاسة لجنة الحكم والمناقشة على هذا
البحث| وأدعو الله أن يزيده من علمه وأن يجزيه عنى خير الجزاء .

كما يتقدم الباحث بجزيل الشكر والتقدير **للاستاذ الدكتور/ يسرى امين سامى شيبه** أستاذ
المراجعة بكلية تجارة الاسماعيلية جامعة قناة السويس وذلك لتفضل سيادته مشكوراً رغم
مشاغله الكثيرة بقبول الإشتراك فى لجنة الحكم والمناقشة على هذا البحث ، وأدعو الله أن

يزيده من علمه وأن يجزيه عنى خير الجزاء .

وفى النهاية أسأل الله التوفيق والهدايه ، وأن يجعل هذا العمل نافعاً، إنه نعم المولى ونعم

النصير

والله ولى التوفيق

الباحث

ملخص البحث

استهدف البحث إقتراح نموذج يمكن من خلاله تفسير العلاقة بين تقديم مراقب الحسابات للخدمات بخلاف المراجعة لعملاء المراجعة لتحقيق جودة مراجعة القوائم المالية فى واقع الممارسة العملية لمهنة المراجعة .

استخدم البحث أسلوب الدراسة الميدانية لتحقيق الأهداف البحثية من خلال توزيع إستمارات استقصاء على عينة من مراقبى الحسابات الذين يقدمون هذه الخدمات لعملاء المراجعة وبعض الفئات المستفيدة من تحقيق الجودة مثل المحللين الماليين ، المراجعين الداخليين والمستثمرين .

توصل البحث الى أن تقديم مراقب الحسابات لهذه الخدمات له تأثير معنو ا على جودة المراجعة الحقيقية ، حيث تتصف بعض هذه الخدمات بالآثر الإيجابى وبعضها بالآثر السلبى وباقى هذه الخدمات غاب عنه هذا الأثر المعنو ا .

تمثلت حدود ونطاق البحث فى دراسة تأثير هذه الخدمات على جودة المراجعة الحقيقية وذلك دون الجودة الشكلية وذلك عند تقديم هذه الخدمات لعملاء خدمات المراجعة وذلك بخلاف باقى العملاء .

Abstract:

The objective of this study is to propose a model to explain the relationship between providing non audit services by Audit firm to Audit clients and Audit Quality of Financial Statements according to the core reality of practice for the audit profession.

The study used a field study to achieve the research objectives through distributed Questionnaires on a sample survey of auditors in audit firms that provide Non-Audit Services to Audit clients and Quality Beneficiaries categories as financial analysts, internal auditors and investors .

The study concluded that provision of Non-Audit Services by Audit firm has a significant effect on Audit Quality in fact, where some of these services have a positive effect and others have a negative effect, but the other services missed this significant effect.

The Research limitations and scope is the study examines the effect of Non-Audit Services on Audit Quality of Financial Statements in fact not in appearance when providing these services to Audit clients without others clients.

محتويات البحث

الصفحة	الموضوع
1	الفصل الأول : الإطار العام للبحث
3	المقدمة
5	1/1 مشكلة البحث
6	2/1 أهمية البحث
6	1/2/1 الأهمية العلمية
6	2/2/1 الأهمية العملية
6	3/1 أهداف البحث
7	4/1 فروض البحث
7	1/4/1 الفرض الرئيسى الأول
8	2/4/1 الفرض الرئيسى الثانى
9	3/4/1 الفرض الرئيسى الثالث
10	5/1 حدود ومجال البحث
10	6/1 منهج البحث
11	7/1 خطة البحث
13	الفصل الثانى : الدراسات السابقة
15	مقدمة
16	1/2 الدراسات السابقة، التى تبنت وجود علاقة سلبية بين تقديم الخدمات بخلاف المراجعة الجيدة
16	مراجعة القوائم المالية
16	1/1/2 دراسة (Firth ، 2002)
17	2/1/2 دراسة (/أ/ خالد عبد المنعم ، 2004)
17	3/1/2 دراسة (Quick & Warming-Rasmussen ، 2005)
18	4/1/2 دراسة (/أ/ حسام العنقرى و فوزية الجفرى ، 2007)
19	5/1/2 دراسة (Gul ، 2007)
20	6/1/2 دراسة (Basioudis ، 2008)
21	7/1/2 دراسة (Grant ، 2008)
22	8/1/2 دراسة (/أ/ عصام قريطم ، 2008)
22	9/1/2 دراسة (Mohammed & Hasibul ، 2009)
23	10/1/2 دراسة (Quick & Warming-Rasmussen ، 2009)

24	11/1/2 دراسة (Salehi ، 2009)
24	12/1/2 دراسة (Beaulieu & Reinstein ، 2010)
25	13/1/2 دراسة (Law ، 2010)
26	14/1/2 دراسة (Muhammed ، 2010)
26	15/1/2 دراسة (Salehi & Moradi ، 2010)
27	16/1/2 دراسة (Ahadiat ، 2011)
28	2/2 الدراسات السابقة، التي تبنت وجود علاقة إيجابية بين تقديم الخدمات بخلاف المراجعة جودة
28	مراجعة القوائم المالية
28	1/2/2 دراسة (أ/محمد عبد الفتاح ، 2001)
29	2/2/2 دراسة (أ/وليد بن عبد الله ، 2006)
30	3/2/2 دراسة (Hay ، 2006)
30	4/2/2 دراسة (أ/إبراهيم عبد الحفيظ ، 2007)
31	5/2/2 دراسة (lim & Tan ، 2008)
32	6/2/2 دراسة (De Fuentes, & Pucheta-Martínez ، 2009)
33	3/2 الدراسات السابقة، التي تبنت عدم وجود علاقة بين تقديم الخدمات بخلاف المراجعة جودة
33	مراجعة القوائم المالية
33	1/3/2 دراسة (DeFond ، 2002)
34	2/3/2 دراسة (Ashbaugh ، 2003)
34	3/3/2 دراسة (Bloomfield & Shackman ، 2008)
35	4/3/2 دراسة (Callaghan ، 2009)
36	4/2 تقييم الدراسات السابقة
39	الفصل الثالث : تقديم الخدمات بخلاف المراجعة كأحد تحديات تحقيق جودة مراجعة القوائم المالية
41	مقدمة
42	المبحث الأول : دور الخدمات بخلاف المراجعة في دعم تنافسية سوق الخدمات المهنية
43	تمهيد
44	1/1/3 تطور الخدمات المهنية لمكاتب المراجعة
44	2/1/3 مفهوم الخدمات بخلاف المراجعة
46	3/1/3 اختلاف مفهوم الخدمات بخلاف المراجعة عن الخدمات الاستشارية
47	4/1/3 تزايد ظاهرة الطلب على الخدمات بخلاف المراجعة

47	1/4/1/3 الأسباب المتعلقة بالعملاء (طالبى الخدمة)
48	2/4/1/3 الأسباب المتعلقة بمراقب الحسابات (مقدم الخدمة)
50	5/1/3 سوق الخدمات بخلاف المراجعة
50	1/5/1/3 طبيعة المنافسة فى سوق الخدمات بخلاف المراجعة
51	2/5/1/3 أنواع الخدمات بخلاف المراجعة
53	6/1/3 إطار تصنيف الخدمات بخلاف المراجعة
55	7/1/3 الأهمية النسبية لعوائد الخدمات بخلاف المراجعة
57	8/1/3 متطلبات نجاح تقديم الخدمات بخلاف المراجعة
60	ملخص المبحث الاول
61	المبحث الثاني: الاطار الهيكلى لجودة مراجعة القوائم المالية
63	تمهيد
64	1/2/3 مفهوم جودة مراجعة القوائم المالية
67	2/2/3 الإطار الهيكلى لآليات جودة مراجعة القوائم المالية
68	1/2/2/3 آلية استقلال مراقب الحسابات
69	1/1/2/2/3 مفهوم وأبعاد آلية استقلال مراقب الحسابات
71	2/1/2/2/3 قياس استقلال مراقب الحسابات
71	1/2/1/2/2/3 قياس استقلال مراقب الحسابات الظاهر ا
72	2/2/1/2/2/3 قياس استقلال مراقب الحسابات الجوهر ا
73	3/2/1/2/2/3 تعليق على قياس استقلال مراقب الحسابات
74	2/2/2/3 آلية المتطلبات المهنية والأخلاقية والسلوكية لمراقب الحسابات
74	1/2/2/2/3 المتطلبات المهنية لمراقب الحسابات
77	2/2/2/2/3 المتطلبات الأخلاقية والسلوكية لمراقب الحسابات (نزاهة المراقب)
77	3/2/2/3 آلية كفاءة وفاعلية أداء المهام بمكتب المراجعة
78	1/3/2/2/3 حجم مكتب المراجعة
79	2/3/2/2/3 المنافسة بين مكاتب المراجعة
80	3/3/2/2/3 سمعة مكتب المراجعة
80	4/3/2/2/3 التخطيط للمراجعة
81	5/3/2/2/3 العلاقة التعاقدية مع العملاء
83	4/2/2/3 آلية رقابة الجودة بمكتب المراجعة
85	1/4/2/2/3 إنشاء إدارة مستقلة لرقابة الجودة

85	2/4/2/2/3 الإستعانة بفاحص خارجي (مراجعة النظير)
88	3/2/3 قياس جودة مراجعة القوائم المالية
88	1/3/2/3 الدراسات التي تناولت قياس الجودة الشكلية أو الظاهرية
90	2/3/2/3 الدراسات التي تناولت قياس الجودة الجوهرية أو الحقيقية
91	ملخص المبحث الثان أ
93	الفصل الرابع : تفسير العلاقة بين تقديم الخدمات بخلاف المراجعة وجودة مراجعة القوائم المالية
95	مقدمة
96	1/4 طبيعة العلاقة بين تقديم الخدمات بخلاف المراجعة وجودة مراجعة القوائم المالية
96	1/1/4 العلاقة بين تقديم الخدمات بخلاف المراجعة استقلال مراقب الحسابات
96	1/1/1/4 الأثر الإيجابي للخدمات بخلاف المراجعة على استقلال مراقب الحسابات
97	2/1/1/4 الأثر السلبي للخدمات بخلاف المراجعة على استقلال مراقب الحسابات
99	3/1/1/4 عدم تأثير الخدمات بخلاف المراجعة على استقلال مراقب الحسابات
100	4/1/1/4 تأثير نوع الخدمات بخلاف المراجعة على استقلال مراقب الحسابات
101	2/1/4 العلاقة بين تقديم الخدمات بخلاف المراجعة والمتطلبات المهنية للأخلاقية والسلوكية لمراقب الحسابات
102	3/1/4 العلاقة بين تقديم الخدمات بخلاف المراجعة كفاءة وفاعلية أداء المهام بمكاتب المراجعة
104	4/1/4 العلاقة بين تقديم الخدمات بخلاف المراجعة رقابة الجودة بمكاتب المراجعة
105	2/4 تأثير الالتزام بمتطلبات المعايير والإصدارات المهنية على جودة مراجعة القوائم المالية
111	3/4 تأثير التدخل الحكومي على جودة مراجعة القوائم المالية
114	4/4 إطار مقترح لتعظيم دور الأطراف الفاعلة في عملية المراجعة للحد من التدخل الحكومي
114	1/4/4 دور المنظمات المهنية في الحد من التدخل الحكومي في مهنة المراجعة
115	2/4/4 دور مكاتب المراجعة في الحد من التدخل الحكومي في مهنة المراجعة
116	5/4 تكامل آليات الحوكمة لدعم جودة مراجعة القوائم المالية في ظل نظرية الوكالة
118	6/4 المتطلبات الواجب توافرها لضمان تحقيق جودة مراجعة القوائم المالية
122	ملخص الفصل الرابع
123	الفصل الخامس : الدراسة الميدانية
125	مقدمة
127	المبحث الاول: عرض وتحليل بيانات البحث
129	تمهيد

129	1/1/5 إعداد وتصميم قائمة الاستقصاء
129	1/1/1/5 إعداد قائمة الاستقصاء
129	2/1/1/5 تصميم قائمة الاستقصاء
130	3/1/1/5 إدخال وترميز البيانات
134	2/1/5 فروض البحث
137	3/1/5 الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل بيانات البحث
139	4/1/5 مجتمع وعينة البحث
139	1/4/1/5 مجتمع البحث
139	2/4/1/5 عينة البحث
140	1/2/4/1/5 تحليل مفردات العينة الاولى
141	2/2/4/1/5 تحليل مفردات العينة الثانية
143	5/1/5 التحليلات الإحصائية لبيانات البحث
143	1/5/1/5 تحليل الاعتمادية (التحقق من الثبات والصدق الذاتى لمتغيرات البحث)
144	2/5/1/5 اختبار شكل توزيع البيانات
145	3/5/1/5 تحليل نتائج استخدام المقاييس الإحصائية الوصفية لأقسام البحث
165	المبحث الثانى : اختبار فروض البحث
167	تمهيد
167	2/5 اختبار الفروض الإحصائية وإستخلاص نتائج
167	1/2/5 اختبار الفرض الرئيسى الأول
177	2/2/5 اختبار الفرض الرئيسى الثانى
185	3/2/5 اختبار الفرض الرئيسى الثالث
196	ملخص المبحث الثانى
197	المبحث الثالث :النموذج المقترح للبحث
199	تمهيد
199	1/3/5 المساهمة العلمية للبحث
200	2/3/5 النموذج المقترح لتفسير العلاقة بين تقديم الخدمات بخلاف المراجعة وجودة مراجعة القوائم المالية
200	1/2/3/5 التصور المبدئى للنموذج المقترح
201	2/2/3/5 بناء نموذج البحث المقترح

201	1/2/2/3/5 نموذج تفسير العلاقة بين تقديم الخدمات بخلاف المراجعة تحقيق استقلال مراقب الحسابات
203	2/2/23/5 نموذج تفسير العلاقة بين تقديم الخدمات بخلاف المراجعة متطلبات المهنية لأخلاقية والسلوكية لمراقب الحسابات
205	3/2/2/3/5 نموذج تفسير العلاقة بين تقديم الخدمات بخلاف المراجعة كفاءة وفعالية أداء المهام بمكتب المراجعة
207	4/2/2/3/5 نموذج تفسير العلاقة بين تقديم الخدمات بخلاف المراجعة رقابة الجودة بمكتب المراجعة
209	5/2/2/3/5 نموذج تفسير العلاقة بين تقديم الخدمات بخلاف المراجعة جودة مراجعة القوائم المالية
211	3/2/3/5 تعليق عام على النموذج المقترح للبحث
212	ملخص المبحث الثالث
213	الخلاصة والنتائج والتوصيات
225	المراجع والملاحق

فهرس الجداول

الرقم	البيان	الصفحة
(1)	أتعاب مكاتب المراجعة الكبرى فى عام 2001	56
(2)	جدول وصف وترميز متغيرات البحث	130
(3)	استجابات مفردات عينة البحث الاولى	140
(4)	توزيع افراد العينة الاولى حسب طبيعة علاقتهم بمشكلة البحث	140
(5)	توزيع افراد العينة الاولى حسب حجم مكتب المراجعة	141
(6)	استجابات مفردات عينة البحث الثانية	141
(7)	توزيع افراد العينة الثانية حسب الخصائص الشخصية المتعلقة بالمؤهلات العلمية	142
(8)	توزيع افراد العينة الثانية حسب الخصائص الشخصية المتعلقة بعضوية جمعيات مهنية	142
(9)	توزيع افراد العينة الثانية حسب الخصائص الشخصية المتعلقة بعضوية جمعيات مهنية	142
(10)	معامل الثبات والصدق الذاتى لمتغيرات البحث للعينة الاولى	143
(11)	معامل الثبات والصدق الذاتى لمتغيرات البحث للعينة الثانية	143

144	نتائج تطبيق اختبار Shapiro-Wilk test للعينه الاولى	(12)
145	نتائج تطبيق اختبار Shapiro-Wilk test للعينه الثانيه	(13)
146	الإحصاءات الوصفية للخدمات بخلاف المراجعة للعينه الاولى	(14)
146	الإحصاءات الوصفية للخدمات بخلاف المراجعة للعينه الثانيه	(15)
148	التكرارات متعدد الاستجابة للمعلومات التي يمكن الوصول اليها من تقديم الخدمات بخلاف المراجعة للعينه لاولى	(16)
148	التكرارات متعدد الاستجابة للمعلومات التي يمكن الوصول اليها من تقديم الخدمات بخلاف المراجعة للعينه الثانيه	(17)
149	المتوسط الحسابى والانحراف المعياري لاستقلال مراقب الحسابات للعينه الاولى	(18)
150	التكرارات المطلقة والنسبيه لاستقلال مراقب الحسابات للعينه الاولى	(19)
150	المتوسط الحسابى والانحراف المعياري لاستقلال مراقب الحسابات للعينه الثانيه	(20)
151	التكرارات المطلقة والنسبيه لاستقلال مراقب الحسابات للعينه الثانيه	(21)
152	المتوسط الحسابى والانحراف المعياري للمتطلبات المهنية الأخلاقية والسلوكية لمراقب الحسابات للعينه الاولى	(22)
152	التكرارات المطلقة والنسبيه للمتطلبات المهنية الأخلاقية والسلوكية لمراقب الحسابات للعينه الاولى	(23)
153	المتوسط الحسابى والانحراف المعياري للمتطلبات المهنية الأخلاقية والسلوكية لمراقب الحسابات للعينه الثانيه	(24)
153	التكرارات المطلقة والنسبيه للمتطلبات المهنية الأخلاقية والسلوكية لمراقب الحسابات للعينه الثانيه	(25)
154	التكرارات المطلقة والنسبيه لمستوى التأهيل العلمى والمهني للعينه الاولى	(26)
154	التكرارات المطلقة والنسبيه لمستوى التأهيل العلمى والمهني للعينه الثانيه	(27)
156	المتوسط الحسابى والانحراف المعياري لعناصر كفاءة وفاعلية أداء المهام بمكتب المراجعة للعينه الاولى	(28)
157	التكرارات المطلقة والنسبيه لعناصر كفاءة وفاعلية أداء المهام بمكتب المراجعة للعينه الاولى	(29)
158	المتوسط الحسابى والانحراف المعياري لعناصر كفاءة وفاعلية أداء المهام بمكتب المراجعة للعينه الثانيه	(30)