



كلية التجارة
قسم المحاسبة و المراجعة

قياس أثر العوامل المؤثرة على جودة أداء مراقب الحسابات (دراسة ميدانية)

رسالة مقدمة
للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

إعداد

منى حلمى محمد محمد الفيومى

تحت إشراف

د. محمد محمود عبد ربه

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد
كلية التجارة
جامعة عين شمس

أ.د. محمد عبد الفتاح محمد

أستاذ المحاسبة والمراجعة
ورئيس قسم المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة- جامعة عين شمس

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

رُّوْهْ قُلْ إِنَّ صَلَاتِي وَسُكْنَيٰ وَمَحْيَايٰ وَمَمَاتِي

لِلَّهِ رَبِّ الْعَالَمِينَ

صَدَقَ اللَّهُ الْعَظِيمُ

[سورة الأنعام - الآية ١٦٢]

إهداء

لـ والدـي الغـالـيـن ... ربـ بـارـكـهـمـا وـأـجـزـهـمـا عـنـيـ خـيـرـالـجـزـاءـ

لـ إـخـوـنـيـ الـأـعـزـاءـ ... الـزـيـنـ أـحـاطـهـنـيـ بـالـحـبـ وـالـرـعـاءـ

لـ أـصـرـقـانـيـ وـزـمـلـائـيـ الـأـعـزـاءـ ... الـزـيـنـ وـقـفـوـاـ بـجـانـبـيـ وـسـانـدـنـيـ

لـ أـكـلـ طـالـبـ حـلـمـ

شكر وتقدير

الحمد لله الذي أعن الباحثة على إتمام هذه الرسالة فالله الحمد كما ينبغي لجلال وجه وعظم سلطانه.

تقدّم الباحثة عظيم الشكر والتقدير والاحترام إلى الأستاذ الدكتور / محمد عبد الفتاح محمد أستاذ ورئيس قسم المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة - جامعة عين شمس لقبول سيادته التكريم بالإشراف على هذه الرسالة، وعلى تشجيعه الدائم وعطائه الوافر وعلمه الغزير في إرشاده وتوجيهه الباحثة طوال فترة إعداد الرسالة حتى تمت بحمد الله، فهو نعم الأستاذ الجليل ونعم الأب العظيم ، أسأل المولى عز وجل أن يجزيه عنى خير الجزاء ويتمتع سيادته بدوام الصحة والعافية والتقدم والهاء.

كما تقدّم الباحثة بخالص الشكر والتقدير والاحترام إلى الأستاذ الدكتور / محمد محمود عبد ربه أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد بكلية التجارة - جامعة عين شمس ، والذي تفضل بقبول الاشتراك في الإشراف على هذه الرسالة، فقد استفدت من علم سيادته وتوجيهاته السديدة في إتمام هذه الرسالة فله مني جزيل الشكر والعرفان، وأتمنى لسيادته دوام الصحة والعافية والتقدم ، جزاه الله عنى خير الجزاء.

وتوجه الباحثة بكل الشكر والتقدير والاحترام إلى الأستاذ الدكتور / جورج دانيال غالى أستاذ المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة - جامعة عين شمس على تفضله الكريم بقبول الاشتراك في لجنة المناقشة والحكم على الرسالة فله مني جزيل الشكر وللاحترام.

كما تقدّم الباحثة بالشكر الجزيل للأستاذ الدكتور / سيد عبد الفتاح أستاذ المحاسبة والمراجعة ووكيل كلية التجارة - جامعة الإمام سعديه بقبول الاشتراك في لجنة المناقشة والحكم على الرسالة فجزاه الله خير الجزاء، وله خالص الشكر وعظيم التقدير.

كما أتقدم بالشكر إلى جميع أساتذتي بكلية التجارة - جامعة عين شمس على كل إرشاد وتوجيه وكل من ساعدني في إتمام هذه الرسالة.

والله ولي التوفيق

الباحثة

قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
	الفصل الأول: الإطار العام للدراسة
٢	١/١ مقدمة
٣	٢/١ مشكلة الدراسة
٤	٣/١ أهداف الدراسة
٥	٤/١ أهمية الدراسة
٥	٥/١ فروض الدراسة
٦	٦/١ حدود الدراسة
٦	٧/١ منهج الدراسة
٧	٨/١ خطة الدراسة
	الفصل الثاني: التأصيل العلمي لجودة الأداء المهني لمراقب الحسابات
٩	١/٢ مقدمة
٩	٢/٢ مفهوم جودة المراجعة
٩	١/٢/٢ رقابة الجودة (quality Control)
١٠	٢/٢/٢ تأكيد الجودة (Quality Assurance)
١٠	٣/٢/٢ فحص النظير (Peer Review)
١١	١/٣/٢/٢ مراجعة النظام (System Review)
١١	٢/٣/٢/٢ مراجعة الارتباط (Engagement Review)
١١	٣/٣/٢/٢ مراجعة التقرير (Report Review)
	٣/٢ المفهوم العلمي لجودة الأداء المهني لمراقب الحسابات
١٢	١/٣/٢ مفهوم جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات من منظور علاقتها باهتمام الأطراف المشاركة في بيئة المراجعة

الصفحة	الموضوع
١٦	٢/٣/٢ مفهوم جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات من منظور علاقتها بمفهوم جودة المنتج النهائي
١٨	٣/٣/٢ مفهوم جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات من منظور علاقتها بالمعايير الدولية والمهنية
٢٠	٤/٣/٢ مفهوم جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات من منظور علاقتها بمخاطر المراجعة
٢٠	٥/٣/٢ مفهوم جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات من منظور علاقتها باكتشاف المخالفات
٢٢	٤/٢ الدراسات السابقة التي تناولت جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات
٢٣	١/٤/٢ الدراسات التي تناولت أثر متغير واحد على جودة الأداء المهني
٣٦	٢/٤/٢ الدراسات التي تناولت أثر مجموعة من المتغيرات على جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات
٤٧	٥/٢ الإرشادات والمعايير الصادرة من الجهات المهنية الخاصة برقابة جودة عملية المراجعة
٤٨	١/٥/٢ المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
٥٣	٢/٥/٢ الاتحاد الدولي للمحاسبين (International Federation of Accounting) IFAC
٦١	٣/٥/٢ المعهد المصري للمحاسبين القانونيين
٦٥	١/٣/٥/٢ وحدة رقابة الجودة على أعمال مراقبى الحسابات
٦٨	٦/٢ خلاصة الفصل الثاني
	الفصل الثالث: مؤشرات الاستدلال على جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات
٧٠	١/٣ مقدمة
٧١	٢/٣ تخصص مراقب الحسابات في نشاط العميل
٧٢	١/٢/٣ مفهوم تخصص مراقب الحسابات في نشاط العميل :
٧٣	/ /

الصفحة	الموضوع
٧٥	/ /
٧٨	/ /
٧٨	Market Share Approach / / /
٧٩	Portfolio Share Approach / / /
٨٠	/ / موقف المعايير المراجعة الدولية والمصرية من التخصص الصناعي لمراقب الحسابات
٨١	٦/٢/٣ بيان أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة أداء مهنة المراجعة من خلال عرض وتحليل أثر التخصص الصناعي على كلام من :
٨١	١/٦/٢/٣ تأثير التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على اكتشاف الغش والتلاعب وتأثير ذلك على جودة إعداد التقارير المالية
٨٢	(٢/٦/٢/٣) أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على إدارة الأرباح المحاسبية (Earnings Management)
٨٣	/ / /
٨٥	٤/٦/٢/٣ أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على التخطيط لعملية المراجعة وتقدير مخاطر المراجعة
٨٦	/ / / أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات
٨٧	٣/٣ حجم وسمعة مكتب المراجعة
٨٧	١/٣/٣ حجم مكتب المراجعة
٨٧	١/١/٣/٣ تحديد المعايير التي يتم على أساسها تمييز مكاتب المراجعة إلى مكاتب كبيرة الحجم ومتوسطة الحجم وصغيرة الحجم
٩١	٢/١/٣/٣ تأثير مؤشر حجم مكتب المراجعة على جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات
٩١	١/٢/١/٣/٣ تأثير حجم مكتب المراجعة على درجة الثقة في القوائم المالية
٩٢	٢/٢/١/٣/٣ تأثير حجم مكتب المراجعة على سلوك إدارة الأرباح

الصفحة	الموضوع
٩٤	٣/٢/١/٣/٣ تأثير حجم مكتب المراجعة على إصدار تقارير تفيد الاستمرارية - Going- Concern Audit Report
٩٤	٤/٢/١/٣/٣ تأثير حجم مكتب المراجعة على العقوبات التأديبية Disciplinary Sanctions
٩٧	٢/٣/٣ سمعة وشهرة مكتب المراجعة Reputation of Audit Office
٩٨	١/٢/٣/٣ محدد سمعة مكتب المراجعة
١٠٠	٢/٢/٣/٣ الدراسات السابقة التي تناولت سمعة وشهرة مكتب المراجعة
١٠٢	٣/٢/٣/٣ اثر سمعة وشهرة مكتب المراجعة على جودة أداء مراقب الحسابات
١٠٤	٤/٣ أتعاب المراجعة Audit Fees
١٠٥	١/٤/٣ محددات أتعاب عملية المراجعة
١١١	٢/٤/٣ تأثير أتعاب عملية المراجعة على جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات
١١١	١/٢/٤/٣ تأثير تخفيض أتعاب عملية المراجعة على جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات
١١٣	٢/٢/٤/٣ تأثير أتعاب الخدمات بخلاف المراجعة على جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات
١١٦	٣/٢/٤/٣ تأثير علاقة الأتعاب بالمراجعة الداخلية على جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات
١١٨	٤/٢/٤/٣ تأثير علاقة الأتعاب بخطر المراجعة على جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات
١١٩	٥/٢/٤/٣ تأثير إصدار معايير خاصة بالأتعاب على جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات
١٢١	٦/٢/٤/٣ تأثير ارتفاع أتعاب عملية المراجعة على جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات
١٢٣	٧/٢/٤/٣ تأثير إعادة صياغة القوائم المالية على أتعاب المراجعة
١٢٥	٨/٢/٤/٣ تأثير وجود علاوة أتعاب لمكاتب المراجعة الكبيرة على جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات
١٢٧	٥/٣ المنافسة بين مكاتب المراجعة
١٢٧	١/٥/٣ الدراسات التي توصلت إلى أن تأثير المنافسة تأثيراً إيجابية على جودة الأداء المهني
١٣٠	٢/٥/٣ الدراسات التي توصلت إلى أن تأثير المنافسة تأثيراً سلبياً على جودة الأداء المهني
١٣٣	٣/٥/٣ أثر المنافسة على جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات

الصفحة	الموضوع
١٣٣	١/٣/٥/٣ أثر المنافسة على أتعاب عملية المراجعة واستقلال مراقب الحسابات
١٣٨	٢/٣/٥/٣ أثر المنافسة على تقديم مكاتب المراجعة للخدمات الاستشارية
١٣٩	٣/٣/٥/٣ تأثير المنافسة بين مكاتب المراجعة على تغيير مراقب الحسابات
١٤٠	٤/٣/٥/٣ تأثير المنافسة على اندماج مكاتب المراجعة
١٤١	٥/٣/٥/٣ العلاقة بين المنافسة وتركيز سوق خدمات المراجعة
١٤٥	٦/٣/٥/٣ أثر المنافسة بين مكاتب المراجعة على عملاء المراجعة
١٤٦	٤/٥/٣ كيفية مواجهة الآثار السلبية التي قد تترتب على منافسة بين مكاتب المراجعة
١٤٧	٦/٣ الخبرة المهنية لمراقب الحسابات
١٤٧	١/٦/٣ مفهوم الخبرة المهنية لمراقب الحسابات
١٥٠	٢/٦/٣ أهمية الخبرة المهنية لمراقب الحسابات
١٥٢	٣/٦/٣ محددات الخبرة المهنية لمراقب الحسابات Determinants of Audit Expertise
١٥٣	١/٣/٦/٣ الممارسة والتغذية العكسية
١٥٥	٢/٣/٦/٣ برامج التعليم المهني المستمر
١٥٧	٣/٣/٦/٣ المعرفة والقدرة والمهارة
١٦٢	٤/٣/٦/٣ الخبرة في نشاط العميل
١٦٤	٤/٦/٣ أثر الخبرة المهنية لمراقب الحسابات على الحكم المهني
١٦٥	١/٤/٦/٣ أثر الخبرة المهنية على جودة أداء مراقب الحسابات
١٦٥	١/١/٤/٦/٣ أثر الخبرة المهنية على مجال الرقابة الداخلية
١٦٧	٢/١/٤/٦/٣ تأثير الخبرة المهنية مراقب الحسابات على اكتشاف الأخطاء والغش في التقارير المالية
١٦٨	٥/٦/٣ الدراسات السابقة التي تناولت علاقة الخبرة المهنية وجودة الأداء المهني لمراقب الحسابات
١٧٥	٧/٣ خلاصة الفصل الثالث

الصفحة	الموضوع
	الفصل الرابع الدراسة الميدانية
١٧٩	المبحث الأول : مجتمع الدراسة
١٨٤	المبحث الثاني : اختبارات الفروض
	الفصل الخامس النتائج والتوصيات
٢١٥	أولاً : نتائج الدراسة
٢١٨	ثانياً التوصيات
	قائمة المراجع
٢٢١	المراجع العربية
٢٢٨	المراجع الأجنبية
	الملاحق
٢٣٨	نموذج قائمة الاستقصاء
٢٥٠	ملخص الدراسة باللغة العربية
٢٦٦	ملخص الدراسة باللغة الإنجليزية

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الشكل
٤٩	الجدول رقم (١-٢) يوضح العناصر الخمسة لرقابة الجودة
١٠٦	الجدول رقم (١-٣) يوضح محددات أتعاب عملية المراجعة في الجدول

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل
١٤	الشكل رقم (١-٢) وجود وجهات نظر مختلفة عند تقويم جودة أداء عملية المراجعة
٥٣	الشكل رقم (٢-٢) علاقة معايير المراجعة المتعارف عليها و معايير رقابة الجودة و فحص النظير ومجلس الإشراف والرقابة على الأداء المحاسبي على الشركات
٧١	الشكل رقم (١-٣) التأثير الإيجابي للتخصص الصناعي على جودة الأداء
٧٥	الشكل رقم (٢-٣) تأثير التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على مهنة المراجعة
٨٢	الشكل رقم (٣-٣) يوضح مدى التأثير الإيجابي للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات عن طريق الحد من حالات الغش والاحتيال في القوائم المالية وتحديد المخاطر
٨٦	الشكل رقم (٤-٣) التأثير الإيجابي للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة عملية المراجعة بشكل عام
٩٩	الشكل رقم (٥-٣) دور جودة مراجعة الحسابات الوسيط بين المكونات الأساسية المهنية لمراقب الحسابات والسمعة المكتسبة
١٣٢	الشكل رقم (٦-٣) تأثير طبيعة سوق المراجعة يؤثر على المنافسة
١٤٤	الشكل رقم (٧-٣) تأثير التركيز في سوق مهنة المراجعة على ارتفاع الأتعاب
١٥٣	الشكل رقم (٨-٣) يوضح كيفية حصول مراقب الحسابات على الخبرة المهنية في المراجعة
١٥٨	الشكل رقم (٩-٣) ارتباط قدرة ومعرفة وخبرة مراقب الحسابات بالخبرة المهنية للمراجعة
١٧٠	الشكل التالي (١٠-٣) يوضح التأثير الإيجابي لمحددات الخبرة على فعالية المراجعة

١٧٢	الشكل التالي (١١-٣) محددات الخبرة المهنية لمراقب الحسابات
١٧٤	الشكل التالي (١٢-٣) محددات خبرة مكتب المراجعة
١٧٦	الشكل رقم (١٣-٣) أثر مؤشرات الاستدلال التي تناولها الباحث خلال الدراسة مع إظهار أثرها على جودة الأداء لمراقب الحسابات
١٧٧	الشكل رقم (١٤-٣) علاقة التبادلية بين مؤشرات الاستدلال بعضها ببعض الذي تم تناولها
٢١٣	الشكل رقم (١٥-٣) يوضح نتائج اختبارات مؤشرات الاستدلال على جودة الأداء المعنى لمراقب الحسابات خلال الدراسة

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

:

/

/

/

/

/

/

/

/

/

١/١ مقدمة:

تعتبر عملية مراجعة الحسابات من الأنشطة الاجتماعية التي تؤثر وتتأثر بمجموعة من المتغيرات سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة ، الأمر الذي يؤثر تبعاً في دوافع وسلوك مراقب الحسابات ، ومن ثم في أدائه المهني ، وبالتالي تؤثر في جودة الأداء المهني لمؤسسة المراجعة التي ينتمي إليها ، حيث تعتبر مكاتب المراجعة في هذا الشأن من أكثر المؤسسات الخدمية تعقيداً ، نظراً لأن قرارات وأحكام مراقب الحسابات سوف يكون لها إعكاساتها ليس على المنشأة محل المراجعة فقط ، بل تمتد لتشمل جميع الأطراف والطوائف المهتمة بالوحدة الاقتصادية ، حيث تعد القوائم المالية التي يتم مراجعتها الركيزة الأساسية التي يتم الاستناد إليها في اتخاذ القرارات مما يستلزم من مراقب الحسابات أن يبذل جهده للوصول إلى أعلى مستوى للجودة في هذا الشأن ^١ .

كما أدت التطورات المتلاحقة التي أتسم بها الاقتصاد العالمي إلى ضرورة تطوير
فعاليات واليات العمل المهني للمراجعة الخارجية لكي يساير تلك التطورات بحيث يصبح
مراقب الحسابات أكثر قدرة على مواكبة تلك التطورات حتى يستطيع الصمود والمنافسة
في ظل سوق تنافسي شديد المنافسة^٢.

ففي ضوء المشاكل التي تعرضت لها بيئة الأعمال المعاصرة وإنهيار شركات كبرى على المستوى العالم مثل (World Com & Enron) والتساؤلات التي أثيرت حول دور مهنة المراجعة حول هذه الأزمات وإنخفاض مصداقية التقرير المالي بشكل عام مما أدى إلى دراسة سبل الارتقاء بالخدمات التي يقدمها مراقب الحسابات عن طريق زيادة جودة الخدمة المقدمة ، الأمر الذي أدى أن تحظى جودة المراجعة على اهتمام كبير من الأكاديميين حيث تم دراستها نظرياً وتطبيقياً من زوايا متعددة حيث تعدد الأطراف التي تستفيد من جودة المراجعة ولكلّ منها وجهة نظر مختلفة وإدراك وفهم متعارض عن الطرف الآخر ، حيث تعد جودة المراجعة صورة أخرى لفجوة التوقعات Expectations Gap بين الأطراف المشتركة في عملية مراجعة الحسابات بالرغم من أن جودة المراجعة مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة، ويمكن تحديد هذه الأطراف والرؤيا المختلفة للجودة كما يلى :

١- مراقب الحسابات: يهتم بتحسين سمعته وشهرته و موقفه التنافسي في مجال سوق خدمة المراجعة، لذا فهو يهتم بأن تكون عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة.

1- محمد بهاء الدين ابراهيم ، "مدخل مقترح لتحديد المتغيرات التي تؤثر على قياس جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية مع التطبيق على قطاع مكاتب المحاسبة والمراجعة بجمهورية مصر العربية" ، مجلة البحوث التجارية ، كلية تجارة، جامعة الزقازيق ، العدد الثاني ، يوليه ٢٠٠٨ ، ص ١٤٩ .

^٢ خالد محمد عبد المنعم لبيب، "دور التخصص القطاعي في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي- دراسة تطبيقية مقارنة" ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، المجلد الثاني والأربعين ، مارس ٢٠٠٥ م ، ص ٨٥.

^٣ أمال محمد عوض، "دراسة واختبار أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد الثالث والأربعين، العدد الثاني، سبتمبر ٢٠٠٦م، ص ٥٨.

⁴ Tayler,D.H. &Giezen,W.G.," Auditors Legal Liability Toward the Third Party ,Auditing Integrated Concepts and Procedures, sixth Edition 1994, p145.