



كلية التجارة
جامعة عين شمس
قسم المحاسبة والمراجعة

**تفعيل دور حوكمة الشركات للحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة
لتحقيق جودة التقارير المالية
(دراسة ميدانية)**

**Activating the Role of Corporate Governance to
mitigate the Incorrect Accounting Practices in order to
Achieve Quality in Financial Reporting
(A Field Study)**

رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة
إعداد

أحمد عبد العاطي محمد الشرقاوى
معيد بقسم المحاسبة والمراجعة بالكلية

إشراف

أ.د/ نجوى السيسى

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة – جامعة عين شمس

أ.د/ محمد عبد الفتاح محمد

أستاذ المراجعة
رئيس قسم المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة – جامعة عين شمس

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

وَقُلْ اَعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ وَسَتُرَدُّونَ إِلَىٰ عَالَمِ
الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ فَيُنَبِّئُكُمْ بِمَا كُنْتُمْ تَعْمَلُونَ

صدق الله العظيم

سورة التوبة

الإهداء

الي والدتي أدام الله عليها الصحة والعافية

الي والدي رحمة الله عليه

الي أساتذتي الأجلاء

الي اخوتي جميعاً

والي اخي الصغير اسلام

اليهم جميعاً أهدي هذا البحث وأسأل الله العلي القدير أن يشرح
صدورنا دائماً لما فيه خير

لجنة المناقشة والحكم

الأستاذ الدكتور / محمد محمود عبد المجيد
رئيساً
أستاذ المراجعة بكلية التجارة – جامعة عين شمس

الأستاذ الدكتور / محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح
مشرفاً
أستاذ ورئيس قسم المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة – جامعة عين شمس

الأستاذ الدكتور / محمد رشاد مهنا
عضواً
الأستاذ المساعد بقسم المحاسبة بكلية التجارة - جامعة القاهرة

الأستاذة الدكتورة/ نجوى أحمد السيسي
مشرفاً بالاشتراك
أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد بكلية التجارة - جامعة عين شمس

شكر وتقدير

بعد التوجه بالشكر لله العلي القدير الذي أعانني على انجاز هذه الدراسة ، أود أن أتوجه بالشكر والتقدير لكل من تفضل بمساعدتي في إتمامها وخص بالشكر الأستاذ الجليل والمربي الفاضل **الأستاذ الدكتور: محمد عبد الفتاح محمد أستاذ ورئيس قسم المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة جامعة عين شمس** وذلك لقبوله الإشراف على الرسالة وما بذله من جهد ووقت لتوجيه الباحث وتقديم العون له ،وما خصني به من وقته الثمين وسعة صدره ونصحه المستمر وعلى حسن رعايته واستقباله حيث كان لتوجيهاته أثراً كبيراً ودافع قوي للباحث على الجد والاجتهاد فليسيادته يتقدم الباحث بأسمى آيات الشكر والعرفان بالجميل وجزاه الله خيراً وعن جميع الباحثين خير جزاء ومُتعه الله بالصحة والعافية .

كما يتقدم الباحث بالشكر الجزيل والتقدير الصادق إلى أستاذته الفاضلة

الأستاذة الدكتورة / نجوى أحمد السيسى الاستاذ المساعد بقسم المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة جامعة عين شمس لتفضلها بقبول الإشراف على الباحث ولما قدمته للباحث من توجيهات وإرشادات في كل مرحلة من مراحل إعداد البحث ، ولما نهجته نحو الباحث من منهج مميز في الإشراف ولحسن رعايتها واستقبالها الذي كان له اثر كبير في نفسي، فليسيادتها يتقدم الباحث بأسمى آيات الشكر والعرفان بالجميل ، فحفظها الله ذخراً للعلم ومتعاها الله بالصحة والعافية وراعاها وجزاها خير الجزاء .

كما يطيب للباحث أن يتوجه بوافر الشكر وعظيم الامتنان إلى أستاذه
الفاضل

الأستاذ الدكتور / محمد محمود عبد المجيد استاذ المراجعة بكلية التجارة جامعة عين شمس لمساندته العلمية والمعنوية للباحث ولتفضله بقبول المشاركة في لجنة المناقشة والحكم على الرسالة ، فليسيادته جزيل الشكر

والتقدير وجزاه الله خيراً عنى وعن كل الباحثين وأدعو الله أن يُلبسه ثوب الصحة والعافية .

كما أتوجه بالشكر والتقدير للسيد الدكتور : محمد رشاد محمد " الاستاذ المساعد بقسم المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة جامعة القاهرة . وذلك لتكرمه بقبول المشاركة في لجنة المناقشة والحكم على الرسالة ، فحفظه الله ذخراً للعلم وراعاؤه وجزاه خير الجزاء .

إلى جانب توجه الباحث بالشكر والتقدير لكل من عاونه في مرحلة جمع وإعداد البيانات

ولا ينسى الباحث التوجه بالشكر والتقدير لأسرتي الكريمة

اللهم إني أشهدك أنني قد بذلت ما يسرت لي من جهد ، فإن كنت قد وفقت فمن عندك ، وإن كنت قد أخطأت أو قصرت فمن عندي . " وآخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين "

ملخص الدراسة

هدفت الدراسة الى تحليل آليات حوكمة الشركات والمتمثلة في (دور مجلس الإدارة، دور لجنة المراجعة، دور المراجعة الخارجية، دور المراجعة الداخلية) من حيث مفهومها وخصائصها ومسئولياتها وأثر ذلك علي الحد من قدرة الادارة على التلاعب فى القوائم المالية من خلال بعض الممارسات المحاسبية الخاطئة وذلك لتحقيق جودة التقارير المالية في بيئة الاعمال المصرية.

ومن أجل تحقيق هدف الدراسة اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي فى اجراء الدارسة من خلال جمع البيانات من مصادرها الأولية والثانوية لإختبار فروض البحث وتحليل البيانات وتفسير النتائج حيث قام الباحث بإجراء دراسة ميدانية من خلال الاعتماد علي عمل قائمة استقصاء لإختبار مدى صحة فروض الدراسة من خلال استقراء وتحليل آراء ثلاث فئات وقع عليها اختيار الباحث نظراً لأنها تمثل الفئات ذات الصلة بموضوع البحث وأكثر الفئات التي يمكن الحصول منها على إجابات منطقية تتسم بالواقعية نتيجة لقدرتها على فهم وتقييم موضوع الدراسة وتتمثل هذه الفئات فى (الأكاديميين من المهتمين بمهنة المحاسبة، ومراقبي الحسابات، والمراجعين الداخليين ببعض الشركات المصرية).

ومن خلال استخدام برنامج التحليل الاحصائي (spss) لبيانات الدراسة الميدانية توصلت الدراسة الى النتائج التالية:

أهمية تفعيل آليات حوكمة الشركات (دور مجلس الإدارة، دور لجنة المراجعة، دور المراجعة الخارجية، دور المراجعة الداخلية) وذلك للحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة لتحقيق جودة التقارير المالية.

هناك فروق جوهرية بين متوسط إجابات المستقصى منهم (الأكاديميين من المهتمين بمهنة المحاسبة، ومراقبي الحسابات، والمراجعين الداخليين ببعض الشركات المصرية) حول كيفية تفعيل آليات حوكمة الشركات للحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة لتحقيق جودة التقارير المالية.

Abstract

- **Research Objectives:**

This research aimed to analyze the functions of corporate governance and its role which is represented in (Board of directors, audit committee, external audit, and internal audit). This objective will be accomplished by discussing the respondent's perception in eliminating manipulation in the financial statements, through different incorrect accounting practices to achieve quality of financial reporting in the Egyptian business environment.

- **Research Methodology:**

The researcher has used the descriptive method by collecting data from primary and secondary sources, to analyze data and testing the research hypothesis. The researcher has conducted a field study by using the questionnaire method. This questionnaire was distributed among accounting academics, external auditors, and internal auditors.

The principal rationale for selecting these particular groups is based on two factors which were:

- i. These groups have sufficient knowledge and expertise regarding the cases of accounting manipulation and corporate governance.
- ii. It was expected that these groups would have considerable influence the integrity of financial reporting.

- **Research Findings:**

The researcher has concluded the following results:

- i. The importance of activating the mechanisms of corporate governance through (Board of directors role, Auditing committee role, External auditing role, Internal auditing role) in order to eliminate incorrect accounting practices to achieve quality in financial reporting.
- ii. There are significant differences among different respondents (Academicians, External and Internal Auditors) on the way to activate the role of corporate governance mechanisms in order to eliminate incorrect accounting practices to achieve quality in financial reporting.

الصفحة	الموضوع
١	الإطار العام للدراسة
٣	المقدمة
٤	أولاً : مشكلة الدراسة
٥	ثانياً : اهداف الدراسة
٥	ثالثاً: أهمية الدراسة
٦	رابعاً : فروض الدراسة
٧	خامساً : منهج الدراسة
٨	سادساً : حدود الدراسة
٨	سابعاً : هيكل الدراسة
٩	الفصل الأول الدراسات السابقة
١٢	المبحث الاول: الدراسات العربية المتعلقة بالحوكمة والممارسات المحاسبية الخاطئة
٢٥	المبحث الثاني : الدراسات الاجنبية المتعلقة بالحوكمة والممارسات المحاسبية الخاطئة
٣٧	الفصل الثاني طبيعة الممارسات المحاسبية الخاطئة
٣٩	مقدمة
٤٢	المبحث الاول : المفاهيم والأساليب المرتبطة بالممارسات المحاسبية الخاطئة
٤٢	١- أسلوب تمهيد الدخل
٤٤	٢- المحاسبة الابتكارية
٤٧	٣- المحاسبة المتعسفة
٤٨	٤- المحاسبة المتحفظة
٥٢	المبحث الثاني : صور الممارسات المحاسبية الخاطئة
٥٣	١- صور الممارسات المحاسبية الخاطئة في الايرادات
٥٥	٢- صور الممارسات المحاسبية الخاطئة في المصروفات
٥٦	٣- صور الممارسات المحاسبية الخاطئة في عمليات الاندماج
٥٧	٤- صور الممارسات المحاسبية الخاطئة بالمعاملات الغير نقدية والمعاملات بشروط خاصة
٥٨	٥- صور الممارسات المحاسبية الخاطئة بالمدفوعات للحصول على أعمال
٥٨	٦- الممارسات المحاسبية الخاصة بالالتزامات العرضية
٥٩	الفصل الثالث دور آليات حوكمة الشركات في الحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة

٦٢	المبحث الأول: دور مجلس الإدارة في الحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة
٦٢	أولاً : دور مجلس الإدارة في تحسين جودة التقارير المالية
٦٣	ثانياً : تفعيل دور مجلس الإدارة للحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة
٦٤	١ - استقلالية أعضاء مجلس الإدارة
٦٥	أ- مدي توافر أعضاء غير تنفيذيين ومستقلين بمجلس الإدارة
٦٥	ب- الفصل بين مناصبي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي
٦٦	٢ - حجم مجلس الإدارة
٦٨	المبحث الثاني: دور لجان المراجعة في الحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة
٦٨	أولاً : مفهوم لجان المراجعة
٦٩	ثانياً : دور لجان المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية
٧١	ثالثاً : تفعيل دور لجان المراجعة للحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة
٧١	١ - استقلالية لجان المراجعة
٧٢	٢- توافر الدراية والخبرة المالية لأعضاء لجان المراجعة
٧٥	المبحث الثالث: دور المراجعة الداخلية في الحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة
٧٥	أولاً : طبيعة المراجعة الداخلية
٧٧	ثانياً : جودة أنشطة المراجعة الداخلية
٧٩	١ - استقلال المراجع الداخلي
٨٠	2- زيادة الكفاءة العلمية والخبرة المهنية للمراجع الداخلي
٨١	3- التأكيد على تفعيل أدوار ومهام ومسؤوليات المراجع الداخلي
٨٣	المبحث الرابع: دور المراجعة الخارجية في الحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة
٨٣	أولاً : مفاهيم جودة المراجعة
٨٦	ثانياً: تفعيل دور مراقب الحسابات للحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة
٨٦	١ - تفعيل إستقلالية مراقب الحسابات
٨٧	أ- الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة
٨٩	ب- تناوب مراقبو الحسابات على الشركات
٩٠	2- الكفاءة العلمية والخبرة المهنية لمراقب الحسابات
٩١	الفصل الرابع الدراسة الميدانية

٩٣	اولاً : الهدف من الدراسة الميدانية
٩٣	ثانياً : اداه الدراسة الميدانية
٩٣	ثالثاً : عينة الدراسة الميدانية
٩٤	رابعاً : اختبار صدق وثبات اداه الدراسة الميدانية
١٠١	خامساً : التحليل الوصفي لإجابات أداة الدراسة الميدانية
١١٣	سادساً : اختبار فروض الدراسة
١٥١	الخلاصة والنتائج والتوصيات
١٥٣	اولاً : الخلاصة
١٥٣	ثانياً : النتائج
١٥٦	ثالثاً : التوصيات
١٥٧	قائمة المراجع
١٦٩	الملاحق

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
١/٥	عدد ونسب الاستثمارات المستردة والقابلة للتحليل	٩٤
٢/٥	معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة لمحور تفعيل دور مجلس الادارة للحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة والدرجة الكلية لجميع فقرات المحور	٩٥
٣/٥	معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة لمحور تفعيل دور لجان المراجعة للحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة والدرجة الكلية لجميع فقرات المحور	٩٦
٤/٥	معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة لمحور تفعيل دور المراجعين الداخليين للحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة والدرجة الكلية لجميع فقرات المحور	٩٨
٥/٥	معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة لمحور تفعيل دور مراقبي الحسابات للحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة والدرجة الكلية لجميع فقرات المحور	٩٩
٦/٥	معاملات الثبات (كرونباخ الفا) لجميع محاور الاستثمارة	١٠٠
٧/٥	الوسط الحسابي والانحراف المعياري لاجابات (الاكاديميين – المراجعين الداخليين – مراقبي الحسابات) بالنسبة لمحور تفعيل دور مجلس الإدارة للحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة	١٠١
٨/٥	الوسط الحسابي والانحراف المعياري لاجابات (الاكاديميين –	١٠٤

	المراجعين الداخليين – مراقبي الحسابات) بالنسبة لمحور تفعيل دور لجنة المراجعة للحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة	
٩/٥	الوسط الحسابي والانحراف المعياري لاجابات (الاكاديميين – المراجعين الداخليين – مراقبي الحسابات) بالنسبة لمحور تفعيل دور المراجعين الداخليين للحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة	١٠٧
١٠/٥	الوسط الحسابي والانحراف المعياري لاجابات (الاكاديميين – المراجعين الداخليين – مراقبي الحسابات) بالنسبة لمحور تفعيل دور مراقبي الحسابات للحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة	١١٠
١١/٥	قيمة اختبار (T) للمحور الأول "تفعيل دور مجلس الإدارة للحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة" بالنسبة لمجموعة الاكاديميين	١١٤
١٢/٥	قيمة اختبار (T) للمحور الأول "تفعيل دور مجلس الإدارة للحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة" بالنسبة لمجموعة المراجعين الداخليين	١١٥
١٣/٥	قيمة اختبار (T) للمحور الأول "تفعيل دور مجلس الإدارة للحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة" بالنسبة لمجموعة مراقبي الحسابات	١١٦
١٤/٥	قيمة اختبار (T) للمحور الأول "تفعيل دور مجلس الإدارة للحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة" بالنسبة لعينة الدراسة ككل	١١٧
١٥/٥	قيمة اختبار (T) للمحور الثاني "تفعيل دور لجان المراجعة للحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة" بالنسبة لمجموعة الاكاديميين	١١٨
١٦/٥	قيمة اختبار (T) للمحور الثاني "تفعيل دور لجان المراجعة للحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة" بالنسبة لمجموعة المراجعين الداخليين	١٢٠
١٧/٥	قيمة اختبار (T) للمحور الثاني "تفعيل دور لجان المراجعة للحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة" بالنسبة لمجموعة مراقبي الحسابات	١٢٢
١٨/٥	قيمة اختبار (T) للمحور الثاني "تفعيل دور لجان المراجعة للحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة" بالنسبة لعينة الدراسة ككل	١٢٤
١٩/٥	قيمة اختبار (T) للمحور الثالث "تفعيل دور المراجعين الداخليين للحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة" بالنسبة لمجموعة الاكاديميين	١٢٦

٢٠/٥	قيمة اختبار (T) للمحور الثالث "تفعيل دور المراجعين الداخليين للحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة" بالنسبة لمجموعة المراجعين الداخليين	١٢٨
٢١/٥	اختبار (T) للمحور الثالث "تفعيل دور المراجعين الداخليين للحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة" بالنسبة لمجموعة مراقبي الحسابات	١٢٩
٢٢/٥	اختبار (T) للمحور الثالث "تفعيل دور المراجعين الداخليين للحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة" بالنسبة لعينة الدراسة ككل	١٣١
٢٣/٥	قيمة اختبار (T) للمحور الرابع "تفعيل دور مراقبي الحسابات للحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة" بالنسبة لمجموعة الاكاديميين	١٣٣
٢٤/٥	قيمة اختبار (T) للمحور الرابع "تفعيل دور مراقبي الحسابات للحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة" بالنسبة لمجموعة المراجعين الداخليين	١٣٥
٢٥/٥	قيمة اختبار (T) للمحور الرابع "تفعيل دور مراقبي الحسابات للحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة" بالنسبة لمجموعة مراقبي الحسابات	١٣٦
٢٦/٥	قيمة اختبار (T) للمحور الرابع "تفعيل دور مراقبي الحسابات للحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة" بالنسبة لعينة الدراسة ككل	١٣٨
٢٧/٥	قيمة اختبار (T) لجميع محاور الاستمارة بالنسبة لعينة الدراسة ككل	١٣٩
٢٨/٥	تحليل التباين أحادي الجانب ANOVA لجميع فقرات المحور الأول "تفعيل دور مجلس الإدارة للحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة"	١٤٢
٢٩/٥	تحليل التباين أحادي الجانب ANOVA للمحور الأول "تفعيل دور مجلس الإدارة للحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة"	١٤٣
٣٠/٥	اختبار كروسكال والس Wallis Kruskal للمحور الأول "تفعيل دور مجلس الإدارة للحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة"	١٤٣
٣١/٥	تحليل التباين أحادي الجانب ANOVA لجميع فقرات المحور الثاني "تفعيل دور لجان المراجعة للحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة"	١٤٤
٣٢/٥	تحليل التباين أحادي الجانب ANOVA للمحور الثاني "تفعيل دور لجان المراجعة للحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة"	١٤٥

	دور لجان المراجعة للحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة	
١٤٦	اختبار كروسكال والس Wallis Kruskal للمحور الثاني "تفعيل دور لجان المراجعة للحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة"	٣٣/٥
١٤٦	تحليل التباين أحادي الجانب ANOVA لجميع فقرات المحور الثالث "تفعيل دور المراجع الداخلي للحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة"	٣٤/٥
١٤٧	تحليل التباين أحادي الجانب ANOVA للمحور الثالث "تفعيل دور المراجعين الداخليين للحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة"	٣٥/٥
١٤٨	اختبار كروسكال والس Wallis Kruskal للمحور الثالث "تفعيل دور المراجعين الداخليين للحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة"	٣٦/٥
١٤٩	تحليل التباين أحادي الجانب ANOVA لجميع فقرات المحور الرابع "تفعيل دور مراقبي الحسابات للحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة"	٣٧/٥
١٥٠	تحليل التباين أحادي الجانب ANOVA للمحور الثالث "تفعيل دور مراقبي الحسابات للحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة"	٣٨/٥