



كلية التجارة
قسم المحاسبة

" تفعيل دور لجان المراجعة في تحقيق أسلوب التفاوض للمراجع
والعميل بهدف جودة التقارير المالية "

**"Activating the role of audit committees
in achieving auditor-client negotiation style to the
quality of financial reports"**

رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

إعداد الباحث

محمد محفوظ محمد حدوت

المعيد بقسم المحاسبة بالكلية

إشراف

الأستاذ الدكتور

إبراهيم عبدالحفيظ عبدالهادي

أستاذ المحاسبة والمراجعة

وكيل الكلية لشئون التعليم والطلاب

الدكتورة

ماجدة عزت حسين

مدرس المحاسبة والمراجعة بالكلية

١٤٣٦هـ - ٢٠١٥م

إهداء

أهدى هذه الرسالة إلى:

روح أبى..... أسكنه الله الفردوس الأعلى من الجنة

أمى الحبيبة..... رمز الحنان والعطاء

أخوتى وأخواتى وعائلتى جميعاً..... رمز الحب

والتعاطف

أصدقائى وأحبائى..... أدام الله بيننا المودة

والحب والأخوة

معلمى فى مراحل التعليم المختلفة..... شكراً لكم

على علمتمونى إياه

بسم الله الرحمن الرحيم

” ربنا لا تُزغ قلوبنا بعد إذ هديتنا وهب لنا من لدُنك رحمة إنك

أنت الوهاب ” صدق الله العظيم

سورة آل عمران الآية (٨)

وعن فضل العلم قال رسول الله صلى الله عليه وسلم ” الدنيا ملعونة ، ملعون ما فيها إلا

ذكر الله تعالى ، وما والاه ، وعالماً ، أو متعلماً ” رواه الترمذي وقال : حديث حسن

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيدنا محمد (ص)، وعلى آله الطاهرين، وأصحابه أجمعين، ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين.
وبعد ،،،

عن ابن عمر رضى الله عنهما قال: "قال رسول الله (ص): "من استعاذكم بالله فأعينوه، ومن سألكم بالله فأعطوه، ومن دعاكم فأجيبوه، ومن صنع إليكم معروفا فكافئوه، فإن لم تجدوا ما تكافئونه به، فادعوا له حتى تروا أنكم قد كافأتموه" صدق رسول الله صلى الله عليه وسلم (رواه أبوداود والنسائي)

اعترافاً بالفضل ورده لأصحابه أتقدم بأسمى آيات الشكر والعرفان إلى أستاذي الفاضل الأستاذ الدكتور / إبراهيم عبد الحفيظ عبد الهادي أستاذ المحاسبة والمراجعة ووكيل الكلية لشئون التعليم والطلاب - جامعة بنى سويف والذي تفضل بالإشراف على هذا البحث العلمى لما قدمه لى من مساعدة وجهد ووقت اقتطعه من جهده ومسئوليته، فجزاه الله عنى خير الجزاء، داعياً الله سبحانه وتعالى أن يبارك لنا فى عمره وصحته وأن يحفظه وأسرتة من كل سوء.

كما أتقدم بأسمى آيات الشكر والعرفان للدكتورة / ماجدة عزت حسين مدرس المحاسبة والمراجعة بالكلية على تفضل سيادتها بالإشراف على هذا البحث العلمى لما قدمته لى من مساعدة وجهد ووقت اقتطعته من وقتها ومسئولياتها فجزاها الله عنى خير الجزاء، داعياً الله سبحانه وتعالى أن يبارك لنا فى عمرها وصحتها وأن يحفظها وأسرتها من كل سوء.

ويسعدنى أن أتقدم بوافر الشكر وعظيم الاحترام للأستاذ الدكتور / حامد طلبه محمد هيبه أستاذ المحاسبة والمراجعة وعميد كلية التجارة - جامعة بنها سابقاً لتفضل سيادته بقبول الاشتراك فى لجنة المناقشة والحكم على الرسالة،والذى يعد فخراً وشرفاً للبحث والباحث، رغم ضيق وقته وكثرة مشاغله، وأدعو الله أن يجعل هذا فى ميزان حسناته وأن ينعم الله عليه بدوام الصحة والعافية ويبارك له فى عمره وأسرتة.

كما أتقدم بعظيم شكرى وعرفانى لأستاذى الأستاذ الدكتور / محمد عبدالله محمد عبدالله مجاهد أستاذ المحاسبة والمراجعة وعميد كلية التجارة - جامعة بنى سويف لتفضل سيادته بقبول الاشتراك فى لجنة المناقشة والحكم على الرسالة، وهو ما يزيد الباحث شرفاً ويزيد البحث

والمناقشة قيمة وإثراء، وأدعو الله أن يجعل هذا فى ميزان حسناته وأن ينعم الله عليه بدوام الصحة والعافية ويبارك الله له فى عمره وأسرته.

ولا يفوت الباحث أن يتوجه إلى الله تعالى بخالص الدعاء أن يجزى العطاء لكل من قدم العون والمساعدة فى إعداد هذا البحث، ويخص بالشكر الدكتور / حامد زعزوع السنوسى مدرس إدارة الأعمال بكلية التجارة- جامعة بنى سويف، كما يتقدم الباحث بخالص الشكر والتقدير لكل أساتذتى وزملائى بالكلية، وكل من قام على هذا البحث من كتابة آلية ومراجعة لغوية، وجميع العاملين بكافة الجامعات التى تردد عليها الباحث أثناء إعداد البحث.

وما توفيقي إلا بالله ،،،

الباحث

محتويات البحث

رقم الصفحة	المحتوى
ب-ج	- مقدمة ومشكلة البحث
د	- هدف البحث
د	- أهمية البحث.....
د-هـ	- منهج البحث.....
و	- فروض البحث
هـ	- حدود البحث
	- خطة البحث
٤٥-١	١- الفصل الأول : دراسة تحليلية لدور لجان المراجعة فى تحقيق أسلوب التفاوض للمراجع والعميل
	- مقدمة :
	١/١ المبحث الأول : الأطار العام لعملية التفاوض.....
	١/١/١ أساسيات عملية التفاوض.....
	٢/١/١ عناصر ومبادئ عملية التفاوض.....
	٣/١/١ العوامل المؤثرة فى عملية التفاوض بين المراجع والعميل.....
	- خلاصة المبحث الأول:.....
٢٢	٢/١ المبحث الثانى : لجان المراجعة ودورها فى التفاوض بين المراجع والعميل.....
	١/٢/١ أساسيات لجان المراجعة.....
	٢/٢/١ مهام ومسئوليات لجان المراجعة.....
٣٩	٣/٢/١ دور لجان المراجعة فى تحقيق التفاوض بين المراجع والعميل.....
	- خلاصة المبحث الثانى:.....
	- خلاصة الفصل الأول:.....
١٠٠-٤٦	٢- الفصل الثانى : دور لجان المراجعة فى تحقيق التفاوض بين المراجع والعميل وتأثير ذلك على جودة التقارير المالية.....
	- مقدمة :
	١/٢ المبحث الأول : تحليل وتقييم الدراسات السابقة.....
	١/١/٢ الدراسات السابقة
	٢/١/٢ التعليق على الدراسات السابقة.....
	- خلاصة المبحث الأول.....

٢/٢	المبحث الثاني : تحليل العلاقة بين فعالية لجان المراجعة والعلاقة التفاوضية بين المراجع والعميل وأثرهما على جودة التقارير المالية.....
١/٢/٢	مقومات فعالية لجان المراجعة.....
٢/٢/٢	التفاوض بين المراجع والعميل.....
١/٢/٢/٢	طبيعة التفاوضات.....
٢/٢/٢/٢	الأساليب التي يستخدمها المراجع والعميل فى عملية التفاوض.....
٣/٢/٢	جودة التقارير المالية والعناصر المؤثرة فيها.....
٤/٢/٢	تفعيل دور لجان المراجعة فى التفاوض لتحقيق جودة التقارير المالية.....
-	خلاصة المبحث الثانى.....
-	خلاصة الفصل الثانى.....
٤-	الفصل الرابع : دراسة تطبيقية لتفعيل دور لجان المراجعة فى تحقيق أسلوب التفاوض للمراجع والعميل بهدف جودة التقارير المالية
-	مقدمة.....
١/٤	المبحث الأول : اجراءات الدراسة .
٢/٤	المبحث الثانى : تحليل نتائج الدراسة.
-	النتائج والتوصيات.....
-	المراجع.....
-	الملاحق
-	قائمة الاستقصاء.....
-	نتائج التحليل الإحصائى.....

فهرس الأشكال

رقم الصفحة	البيان	رقم الشكل
١٤	- عناصر التفاوض الأساسية.	١/١
٢٨	- أهمية لجان المراجعة .	٢/١
٩٠	- العوامل المؤثرة فى جودة التقارير المالية.	١/٢
٩٨	- لجان المراجعة وأبعاد فعاليتها.	٢/٢
١٠٤	- نموذج الدراسة.	١/٣
١١١	- معاملات التحميل لبنود مقياس تفعيل لجان المراجعة	٢/٣
١١٣	معاملات التحميل لبنود مقياس العلاقة التفاوضية بين المراجع والعميل.	٣/٣
١١٥	معاملات التحميل لبنود مقياس جودة التقارير المالية.	٤/٣
١٢٨	نموذج المعادلات الهيكلية لمتغيرات الدراسة	٥/٣

فهرس الجداول

رقم الصفحة	البيان	رقم الجدول
١٩	- العوامل المحاسبية التي تؤثر على التفاوض	١/١
٣٦-٣٥	- موجز لمهام لجان المراجعة.	٢/١
٩١	- عناصر التفاوض .	١/٢
١٠٦	- استجابات فئات الدراسة .	١/٣
١٠٩	- مؤشرات جودة الطابقة لنمذجة المعادلات الهيكلية.	٢/٣
١١٢	- مؤشرات جودة مطابقة نموذج التحليل العاملى لمقياس تفعيل لجان المراجعة.	٣/٣
١١٤	- مؤشرات جودة مطابقة نموذج التحليل العاملى لمقياس العلاقة التفاوضية بين المراجع والعميل.	٤/٣
١١٦	- مؤشرات جودة مطابقة نموذج التحليل العاملى لمقياس	٥/٣

	العلاقة التفاوضية بين المراجع والعميل.	
١١٧	- توزيع عينة أعضاء لجان المراجعة حسب المركز الوظيفي.	٦/٣
١١٧	- توزيع عينة أعضاء لجان المراجعة حسب المؤهل العلمي.	٧/٣
١١٨	- توزيع عينة أعضاء لجان المراجعة حسب عضوية اللجنة.	٨/٣
١١٨	- توزيع عينة المراجعين حسب المركز الوظيفي.	٩/٣
١١٨	- توزيع عينة المراجعين حسب المؤهل العلمي.	١٠/٣
١١٩	- توزيع عينة المراجعين حسب سنوات الخبرة.	١١/٣
١١٩	- المتوسط العام والانحراف المعياري لمتغيرات الدراسة على المستوى الإجمالي	١٢/٣
١٢٠	- المتوسط العام والانحراف المعياري لأبعاد العلاقة التفاوضية بين المراجع والعميل.	١٣/٣
١٢٠	- المتوسط العام والانحراف المعياري لأبعاد العلاقة التفاعلية بين المراجع والعميل.	١٤/٣
١٢١	المتوسط العام والانحراف المعياري لأبعاد جودة التقارير المالية	١٥/٣
١٢٢	المتوسطات العامة المقارنة والانحراف المعياري لعينات مستقلة.	١٦/٣
١٢٣	- اختبار جوهري فروق المتوسطات المقارنة لعينات مستقلة (اختبار F)	١٧/٣
١٢٤	- اختبار الانحدار البسيط بين "العملية التفاوضية بين المراجع والعميل، كمتغير مستقل و "جودة التقارير المالية" كمتغير تابع.	١٨/٣
١٢٥	- اختبار الانحدار البسيط بين " فعالية لجان المراجعة ، كمتغير مستقل و " العلاقة التفاوضية بين المراجع والعميل " كمتغير تابع..	١٩/٣

١٢٦	- اختبار الانحدار البسيط بين " فعالية لجان المراجعة ، كمتغير مستقل و " وجودة التقارير المالية " كمتغير تابع.	٢٠/٣
١٢٨	- معلمات مسار العلاقات لمتغيرات نموذج الدراسة.	٢١/٣
١٢٩	- التأثيرات المباشرة لمتغيرات نموذج الدراسة.	٢٢/٣
١٣٠	- التأثيرات غير المباشرة لمتغيرات نموذج الدراسة.	٢٣/٣

مقدمة ومشكلة البحث

أدت الأخطاء المالية والمحاسبية لبعض الشركات مثل (Enron) & (world com) (Xerox) إلى الكثير من الآثار السلبية على أسعار الأسهم لهذه الشركات، حيث أدى التلاعب المحاسبى لهذه الشركات والتستر على خسائرها إلى زيادة وهمية فى قيمة أسهمها وما نتج عنها من حالات إفلاس إلى انخفاض ثقة الجمهور في التقارير المالية ، حيث إن انهيار هذه الشركات أدى إلى ضياع حقوق أصحاب المصالح بها وخاصة المستثمرين الحاليين وفقدان ثقة المستثمرين المحتملين فى المعلومات المحاسبية التى تتضمنها القوائم والتقارير المالية لتلك الشركات.

ولما كانت القوائم والتقارير المالية تلعب دوراً هاماً باعتبارها أداة إخبارية تعمل على تخفيض احتمالات عدم التأكد وزيادة منفعة استخدام المعلومات المحاسبية، حيث إنها تعتبر الركيزة الأساسية لتطوير وزيادة التركيز على جودتها، ، مما دفع بالدول المتقدمة إلى السعي نحو إيجاد وسائل للحد من هذه الأخفاقات، وزيادة الثقة فيما يتم إصداره ونشره من تقارير مالية، الأمر الذى دعا لجنة بورصة الأوراق المالية (SEC) إلى ضرورة وجود لجان مراجعة لتعمل على دعم ومصادقية القوائم المالية (أحمد ، ٢٠١١، ص ٤٤)

ونظراً للمشكلات الناتجة عن تعارض المصالح بين الإدارة ومستخدمي المعلومات فقد تولد الدافع نحو إخفاء معلومات أو تقديم معلومات مضللة للمساهمين والتي تؤدي إلى عدم الثقة في جودة المعلومات في التقارير المالية ، ومما لا شك فيه أن وجود لجان المراجعة بالشركة قد يضيف الثقة في هذه المعلومات وهذه اللجنة يجب أن يتوافر فيها عدة خصائص وتقوم بعدة أنشطة والتي تكون الإطار المتكامل للجان المراجعة التي تؤدي الى تحسين جودة المعلومات بالقوائم المالية (الشامي ، ٢٠٠٦).

وحيث إن التفاوض بين المراجع والعميل له دور هام في الاتفاق علي ما بداخل القوائم والتقارير المالية ، ولكن قد يصطدم المراجع بالأسلوب الجدلي للعميل الذي يتنافي مع مهنة المراجعة ، لذا فكان من الضروري البحث عن إيجاد وسيلة لتدعيم وتحقيق التفاوض بين المراجع والعميل نتيجة التفضيلات المتباينة بينهما، وطبقا للدور الهام الذى تلعبه لجان المراجعة في إعادة تصميم وحل الخلافات بين المراجع والعميل، لذا يمكن للجان المراجعة أن تمتد من الدور الرقابي إلى المشاركة الفعالة في حل القضايا الأخلاقية المحاسبية. (Salleh and Stewart, 2012,p1343).

ونظراً للدور الذى تلعبه لجان المراجعة في مجال حوكمة الشركات من خلال توفير عمليات الإشراف والرقابة الخاصة بالتقارير المالية. (MCCG, 2000; BRC, 1999)، فقد قامت العديد من الدول والهيئات المهنية والدولية ببذل مزيد من الجهود من أجل إصدار معايير وتوصيات يساهم تطبيقها في استعادة الثقة في المعلومات المالية، وتتأى هذا الدور وزيادة الإهتمام به عندما أصدر قانون (SOX) الذى تناول ضرورة التوسع فى الإفصاح، وتقديم التقارير المالية، كما أنه أفرد فى القسم رقم (٣٠١) قسماً خاصاً عن تشكيل لجان المراجعة ومهامها وواجباتها من أجل سلامة وموثوقية تقرير المراجع مما أدى إلى زيادة كبيرة في مسؤوليات لجان المراجعة مما دعت الحاجة إلى تعزيز فعاليتها واستقلالها.

ووفقاً لماتناولته كثير من البحوث من أن دراسة فعالية لجان المراجعة يؤدي إلى تحسين كل من جودة التقارير المالية وجودة عملية المراجعة، ومن هذه الدراسات تبين أن زيادة التفاعلات بين المراجع ولجان المراجعة تؤدي إلى توفير مداخل متطورة لإعداد القوائم المالية، لذلك فإن هناك دوراً فعالاً للجان المراجعة في حل الخلافات فيما يتعلق بالقوائم المالية للعميل، التي تتضمن اختلافات في الرأي متعلقة بالتقديرات المحاسبية والتفسيرات الخاصة بمعايير المحاسبة، والإفصاح عنها" (Cohen et al, 2007: salleh, Stewart, 2012, p1343).

كما أشار عدد من البحوث الخاصة بالتفاوض أن السلطة فى العملية التفاوضية ترتبط بعدد وقوة البدائل المتاحة للمفاوض، حيث إن الأفراد يستخدمون سلطتهم للحصول على نتائج أفضل من عملية التفاوض، لذلك فإن وجود لجان مراجعة فعالة تعزز من دور المراجع فى العملية التفاوضية مع الإدارة (Brown et al, 2013, p9).

ولما كان التفاوض بين المراجع والعميل هو جزء مشترك من عملية إعداد التقارير المالية، وحيث إن القوائم المالية هي ناتج مشترك من عملية التفاوض التي تتم بينهما، مما يؤثر على تدفق المعلومات للمستثمرين ومستخدمي المعلومات الآخرين الذى يؤدي بدوره إلى زيادة منفعتهم بمعلومات القوائم المالية، لذلك يتضح أن لجان المراجعة تلعب دوراً هاماً في عملية التفاوض بين المراجع والعميل ومدي تحقيق التفاوض بين المراجع والعميل. وحيث إن ناتج عمليات التفاوض بين العميل والمراجع لها انعكاسات مهمة على جودة القوائم والتقارير المالية (Antle and Nalebuff, 1991, p49).

وقد أشارت العديد من الدراسات إلى أن جودة القوائم المالية الناتجة من عملية التفاوض بين المراجع والعميل تتوقف على وجود لجان مراجعة فعالة، وذلك لأن السلطة فى عمليات التفاوض ترتبط بعدد وقوة البدائل المتاحة للمفاوض للحصول على نتائج أفضل، لذلك فإن وجود لجان مراجعة فعالة وقوية تعزز من القدرة التفاوضية للمراجع أثناء عملية التفاوض (Brown et

وفعالية لجنة المراجعة. (al,2013,p10)، حيث إن نتائج المفاوضات المتوقعة للمراجع تتأثر بشكل كبير بتوجيهات وقوة

لذلك كان هناك ضرورة لتفعيل أداء لجان المراجعة في عملية التفاوض بين المراجع والعميل، حيث إن وجود لجنة مراجعة فعالة تابعة للجمعية العامة للمساهمين تمثل أحد الآليات والوسائل التي تعمل على حل المشكلات والخلافات داخل المنشأة ، وأيضاً إضفاء مصداقية وثقة على التقارير المالية بما يضمن ويحفظ لكافة أصحاب المصالح والأطراف ذات الصلة حقوقهم .

وطبقاً للدور المشار إليه سابقاً للجان المراجعة فإن الباحث يمكن أن يعمل على تحقيق العلاقة التفاوضية بين المراجع والعميل، ويدرس أثره على التقارير المالية وما فيها من معلومات من خلال لجان المراجعة ، مما يؤدي الي تحسين جودة التقارير المالية.

لذا تتمثل مشكلة البحث في كيفية تفعيل دور لجان المراجعة في تحقيق العلاقة التفاوضية بين المراجع والعميل، بالإضافة الى بيان أثر ذلك التفاوض على جودة التقارير المالية، الأمر الذي يجعل العلاقة التفاوضية بين المراجع والعميل تؤدي إلى نتائج مفيدة، تبتعد عن الجدل الذي ينشأ بين المراجع والعميل (Honglin et al,2011).

وتأسيساً على ما سبق يمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤلات الآتية : —

- ما هو دور لجان المراجعة في تحقيق عملية التفاوض بين العميل والمراجع؟
- ما هي الأنشطة التي تقوم بها لجان المراجعة لتحقيق ذلك الدور؟
- ما هي مقومات تفعيل دور لجان المراجعة في تحقيق التفاوض؟
- ما هو مدي تأثير علاقة المراجع والعميل التفاوضية علي جودة التقارير المالية؟
- هل يحدث هناك تحسين في التقارير المالية عندما يتم تفعيل العلاقة التفاوضية بين العميل والمراجع في حضور لجان المراجعة؟

هدف البحث :

يهدف البحث بصفة أساسية إلى دراسة مقومات فعالية لجان المراجعة ودورها في تحقيق التفاوض بين المراجع والعميل وتأثير ذلك على جودة التقارير المالية، مما سيكون له بالغ الأثر في زيادة ثقة المتعاملين بتلك التقارير، وتتمثل الأهداف الفرعية للبحث في الآتي:

(١) تحديد إطار نظري للجان المراجعة يوضح مفهومها وأهميتها ومسئوليتها.

(٢) إبراز المقومات الخاصة بفعالية لجان المراجعة.

(٣) تحديد دور لجان المراجعة فى التفاوض بين المراجع والعميل.

(٤) تحديد الأنشطة التي تقوم بها لجان المراجعة للمساهمة فى تحقيق التفاوض بين المراجع والعميل.

(٥) تفعيل دور لجان المراجعة فى العلاقة التفاوضية بين العميل والمراجع وتأثيرها بالتقارير المالية.

أهمية البحث :

يمكن إبراز أهمية البحث من خلال النقاط التالية:

(١) ترتبط أهمية هذا البحث فى محاولة قيامه بدراسة بعض المحاور الحيوية والهامة بتفعيل دور لجان المراجعة والذي ينعكس أثره على العلاقة التفاوضية بين المراجع والعميل ومن ثم تحقيق جودة التقارير المالية.

(٢) يؤدي البحث إلى إثراء الفكر المحاسبى لما له من ندرة فى هذا المجال.

(٣) توضيح العلاقة التفاوضية بين المراجع والعميل وتأثيره على جودة التقارير المالية.

(٤) مدي الحاجة إلى لجان المراجعة لتقوم بدور الوسيط فى حالات التفاوض بين العميل والمراجع وأثر ذلك بذلك على التقارير المالية.

منهج البحث:

اعتمد الباحث على المزج بين المنهج الاستقرائى والاستنباطى :

١ - المنهج الاستقرائى:

يهدف إلى تحديد ودراسة وتحليل لمفهوم ومصادر وعناصر التفاوض والعوامل المؤثرة فيه ، بالإضافة إلى التعرف على الاطار العام للجان المراجعة ودورها فى تحقيق التفاوض وتأثير ذلك على جودة التقارير المالية ، من خلال استقراء الدراسات ذات الصلة بموضوع البحث، وذلك بالاعتماد على الكتب العلمية والمقالات والأبحاث والندوات العلمية والدوريات المنشورة والمرتبطة بموضوع البحث بهدف بناء إطار علمي لأبعاد مشكلة البحث وأهدافه.