



شبكة المعلومات الجامعية
التوثيق الإلكتروني والميكرو فيلم

بسم الله الرحمن الرحيم



MONA MAGHRABY



شبكة المعلومات الجامعية
التوثيق الإلكتروني والميكرو فيلم



شبكة المعلومات الجامعية التوثيق الإلكتروني والميكرو فيلم



MONA MAGHRABY



شبكة المعلومات الجامعية
التوثيق الإلكتروني والميكروفيلم

جامعة عين شمس

التوثيق الإلكتروني والميكروفيلم

قسم

نقسم بالله العظيم أن المادة التي تم توثيقها وتسجيلها
علي هذه الأقراص المدمجة قد أعدت دون أية تغيرات



يجب أن

تحفظ هذه الأقراص المدمجة بعيدا عن الغبار



MONA MAGHRABY



جامعة عين شمس
كلية التجارة
قسم المحاسبة والمراجعة

**قياس تأثير التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية
علي الحد من ممارسات إدارة الأرباح
“دراسة تطبيقية”
علي الشركات المدرجة بالبورصة المصرية**

**Measuring the effect of integration between internal audit
and external auditing on reducing earnings management practices**

**“An Applied Study”
on the Companies listed in the Egyptian Stock Exchange (ESE)**

**رسالة مقدمة
للحصول علي درجة دكتور الفلسفة في المحاسبة
إعداد الباحث
أحمد فؤاد سعيد حسن الجزار**

تحت إشراف

أ. د: محمد عبد الفتاح محمد
أستاذ المراجعة
وكيل كلية التجارة لشئون التعليم والطلاب (السابق)
جامعة عين شمس

أ. د: أحمد حسن عامر
أستاذ المحاسبة المالية
وكيل كلية التجارة (الأسبق)
جامعة عين شمس

(2021)

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

وَقَالَ يَا أَيُّهَا الْمُسْلِمُونَ إِنَّ اللَّهَ اشْتَرَىٰ بِكُمْ أَنْفُسَكُمْ فَأَقْرِبُوا لَهُم مَّا رَأَيْتُمْ لَهُمْ فِي سَبِيلِ اللَّهِ فَإِنْ تَرَوْهُ فَقَرُّوا عَلَيْهِ وَلَا تُكَلِّمُوا

* وَقَالَ اللَّهُ إِنِّي مَعَكُمْ إِنْ كُنْتُمْ مَوْلَايَ فَلَا تَخَافُوا رَبَّكَ إِنِّي بِكُمْ شَهِيدٌ وَقَالَ اللَّهُ إِنِّي مَعَكُمْ إِنْ كُنْتُمْ مَوْلَايَ فَلَا تَخَافُوا رَبَّكَ إِنِّي بِكُمْ شَهِيدٌ وَقَالَ اللَّهُ إِنِّي مَعَكُمْ إِنْ كُنْتُمْ مَوْلَايَ فَلَا تَخَافُوا رَبَّكَ إِنِّي بِكُمْ شَهِيدٌ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

سُورَةُ

(28)، (27)، (26)، (25)

الإهداء

* إلي روح والدي

رحمة الله عليه

* إلي روح أُمِّي

عرفاناً بأجميل

* إلي زوجتي

حُباً وتقديراً

* إلي أبنائي

قِرة عيني

إليهم جميعاً أهدي هذا العمل المتواضع

الباحث

شكر وتقدير

الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله ، الحمد لله الذي هداني لطريق العلم وحببه لي والصلاة والسلام علي سيد الخلق أجمعين سيدنا محمد صلي الله عليه وسلم .

اشكر الله العلي القدير علي أن وفقني وأعانني علي إتمام هذا البحث، وأنعم علي بأساتذة أجلاء تعهدوني بالرعاية ،والعناية، والإشراف، وأخص بالشكر والتقدير كل من الأساتذة:

*الأستاذ الدكتور/ **أحمد حسن عامر** - أستاذ المحاسبة المالية، وكيل كلية التجارة جامعة عين شمس الأسبق لتفضله بقبول الإشراف علي الرسالة ،حيث يتقدم الباحث بأسمى آيات الشكر والتقدير علي ما قدمه للباحث من اهتمام بالغ وتشجيع كبير، ووقت ثمين ونصائح وتوجيهات مستمرة في كل مراحل البحث فجزاه الله خير الجزاء ومتعة بالصحة والعافية.

*الأستاذ الدكتور/ **محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح** - أستاذ المراجعة ،وكيل كلية التجارة جامعة عين شمس لتفضله بقبول الإشراف علي الرسالة، حيث يتقدم الباحث بأسمى آيات الشكر والتقدير والعرفان بالجميل علي ما قدمه للباحث من اهتمام بالغ وتشجيع كبير ووقت ثمين ونصائح وتوجيهات مستمرة في كل مراحل البحث فجزاه الله خير الجزاء ومتعة بالصحة والعافية.

*الأستاذ الدكتور/ **محمد محمود عبد المجيد** - أستاذ المراجعة بكلية التجارة جامعة عين شمس ،علي تفضله وقبوله الاشتراك في لجنة المناقشة والحكم علي الرسالة، والذي ساعد الباحث بالتوجيه والنصح والإرشاد، جزاه الله خيراً ومتعه بالصحة والعافية.

*الأستاذ الدكتور/ **محمد عبد القادر بسيوني** - أستاذ المحاسبة المساعد بالجامعة الأمريكية علي تفضله وقبوله الاشتراك في لجنة المناقشة والحكم علي الرسالة والذي ساعد الباحث بالتوجيه والنصح والإرشاد، جزاه الله خيراً ومتعه بالصحة والعافية.

وأخيراً، وليس آخرأ يتقدم الباحث بالشكر والتقدير إلي أسرتي الكبيرة أسرة كلية التجارة جامعة عين شمس من الأساتذة والأستاذة المساعدين والمدرسين وجميع العاملين بالكلية الذين كانوا نعم النموذج لهذا المنبر العلمي المميز وخاصة الموظفين بقسم المحاسبة والمراجعة وبالدراسات العليا وبمكتبة الكلية، عما قدموه للباحث من عون ومساعدة.

وعلي الرغم مما احتواه البحث من تفاصيل إلا أن الباحث لا يدعي أنه قد خلا من كل عيب أو نقيصة فالكمال لله وحده وعليه قصد السبيل.

أحمد الجزار

قائمة المحتويات

الصفحة	المحتويات
	<u>الفصل الأول: الإطار العام للدراسة</u>
2	1/1: المقدمة .
5	2/1: الدراسات السابقة.
24	3/1: مشكلة البحث.
26	4/1: أهمية البحث.
27	5/1: أهداف البحث.
27	6/1: فروض البحث.
30	7/1: منهج البحث.
31	8/1: حدود البحث.
31	9/1: خطة البحث.
	<u>الفصل الثاني: العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية:</u>
36	1/2: <u>المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للعلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية</u>
37	1/1/2 : تعريف العلاقة التكاملية بين كل من المراجعة الداخلية والمراجعة والخارجية
39	2/1/2 : طبيعة العلاقة التكاملية بين كل من المراجعة الداخلية والمراجعة والخارجية.
44	3/1/2 : أهمية العلاقة التكاملية بين كل من المراجعة الداخلية والمراجعة والخارجية.
49	4/1/2 : فائدة العلاقة التكاملية بين كل من المراجعة الداخلية والمراجعة والخارجية.
53	5/1/2 : العوامل الداعمة للعلاقة التكاملية بين كل من المراجعة الداخلية والمراجعة والخارجية
55	6/1/2 : تأثير العلاقة التكاملية بين كل من المراجعة الداخلية والمراجعة والخارجية علي اكتشاف الاحتيال
57	7/1/2 : قواعد تحديد العلاقة التكاملية بين كل من المراجعة الداخلية والمراجعة والخارجية
59	8/1/2 : المشاكل الشائعة التي واجهتها العلاقة التكاملية بين كل من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية
64	2/2: <u>المبحث الثاني: إسهامات معايير المراجعة في تعزيز عملية التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية</u>
66	1/2/2: معيار المراجعة الدولي رقم (610)
70	2/2/2: معيار المراجعة الأمريكي رقم (65):
70	3/2: <u>المبحث الثالث: مجالات التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية:</u>
73	1/3/2 : مجال دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة المحاسبية الداخلية.

83	2/3/2 : مجال فحص الدفاتر والسجلات المحاسبية (جودة النظم المحاسبية).
89	3/3/2 : مجال فحص القوائم المالية الختامية
95	4/3/2 : مجال دراسة مدى الالتزام بالسياسات المحاسبية
	<u>الفصل الثالث : الإطار الفكري لممارسات إدارة الأرباح:</u>
110	1/3: <u>المبحث الأول:</u> مفهوم إدارة الأرباح (أنواعها - مداخلها-طرقها وأساليبها):
110	1/1/3 : مفهوم إدارة الأرباح.
112	2/1/3 : تعريف إدارة الأرباح
115	3/1/3 : أنواع إدارة الأرباح
116	4/1/3 : مداخل إدارة الأرباح
121	5/1/3 : الطرق المستخدمة في ممارسات إدارة الأرباح في الفكر المحاسبي
125	6/1/3 : الاساليب المستخدمة في إدارة الأرباح
126	2/3: <u>المبحث الثاني:</u> دوافع إدارة الأرباح والآثار المترتبة علي ممارسات إدارة الأرباح:
129	1/2/3 : دوافع إدارة الأرباح
134	2/2/3 : الآثار المترتبة علي ممارسات إدارة الأرباح
137	3/3: <u>المبحث الثالث:</u> نماذج قياس ممارسات إدارة الأرباح
137	1/3/3 : نماذج ركزت على أثر الاستحقاق على مستوى الصناعة
140	2/3/3 : نماذج ركزت على تحليل توزيعات الأرباح.
140	3/3/3 : نماذج ركزت على احتساب الاستحقاق الإجمالي وتقسيمه إلى إجباري واختياري.
149	4/3: <u>المبحث الرابع:</u> النموذج المستخدم لقياس ممارسات إدارة الأرباح:
149	1/4/3 : نموذج ميلر (Miller Ratio (MR)
	<u>الفصل الرابع : الدراسة التطبيقية</u>
156	1/4: <u>المبحث الأول:</u> عرض الدراسة التطبيقية:
156	1/1/4 : أهداف الدراسة التطبيقية.
156	2/1/4 : فروض الدراسة التطبيقية.
159	3/1/4 : مجتمع الدراسة.
159	4/1/4 : عينة البحث.
160	5/1/4 : تجميع البيانات.
162	4/ 2: <u>المبحث الثاني:</u> عرض ومناقشة نتائج الدراسة التطبيقية.
162	1/2/4 : تحليل وتقييم نتائج الدراسة التطبيقية.

169	2/2/4 : التحليل الإحصائي للدراسة التطبيقية
	<u>الفصل الخامس: الخلاصة ونتائج الدراسة والتوصيات</u>
208	أولاً: الخلاصة
210	ثانياً: النتائج
213	ثالثاً: التوصيات

فهرس الجداول

الصفحة	الموضوع
77	جدول رقم (1) مكونات نظام الرقابة المحاسبية الداخلية
103	جدول رقم (2) أثر بعض بدائل السياسات المحاسبية علي صافي الربح
124	جدول رقم (3) بعض الأنماط لإدارة الأرباح والأسباب المحتملة
160	جدول رقم (4) توزيع قوائم الاستقصاء
160	جدول رقم (5) توزيع عينة الدراسة الأساسية حسب المستوي العلمي
160	جدول رقم (6) توزيع عينة الدراسة الأساسية حسب مستوي الخبرة
162	جدول رقم (7) التغيير في رأس المال العامل في مجموعة طلعت مصطفى
163	جدول رقم (8) نتائج تطبيق (Miller Ratio) لمجموعة طلعت مصطفى
163	جدول رقم (9) التغيير في رأس المال العامل في شركة حديد عز
163	جدول رقم (10) نتائج تطبيق (Miller Ratio) لشركة حديد عز
164	جدول رقم (11) التغيير في رأس المال العامل في شركة مصر بني سويف للإسمنت
164	جدول رقم (12) نتائج تطبيق (Miller Ratio) لشركة مصر بني سويف للإسمنت
164	جدول رقم (13) التغيير في رأس المال العامل في شركة مصر لإنتاج الأسمدة
165	جدول رقم (14) نتائج تطبيق (Miller Ratio) لشركة مصر لإنتاج الأسمدة
165	جدول رقم (15) التغيير في رأس المال العامل في الشركة المالية والصناعات المصرية
165	جدول رقم (16) نتائج تطبيق (Miller Ratio) للشركة المالية والصناعات المصرية
166	جدول رقم (17) ملخص نتائج تطبيق نموذج (Miller Ratio) لكل الشركات
168	جدول رقم (18) معامل الثبات باستخدام معامل ألفا كرونباخ
168	جدول رقم (19) الاتساق الداخلي لمعاملات الارتباط بين كل مجال استخدام معامل (بيرسون)

172	جدول رقم (20) توزيع عينة الدراسة وفقا لمتغير المسمى الوظيفي
173	جدول رقم (21) توزيع عينة الدراسة وفقا لمتغير المؤهل العلمي
174	جدول رقم (22) توزيع عينة الدراسة وفقا لمتغير مستوي الخبرة
176	جدول رقم (23) معامل الصدق والثبات الذاتي لأبعاد مجالات التكامل
176	جدول رقم (24) الاتساق الداخلي لمعاملات الارتباط بين كل بعد واجمالي الدرجة الكلية
177	جدول رقم (25) المقاييس الوصفية (المتوسط - الانحراف المعياري - معامل الاختلاف) المجال الأول
181	جدول رقم (26) المقاييس الوصفية (المتوسط - الانحراف المعياري - معامل الاختلاف) المجال الثاني
184	جدول رقم (27) المقاييس الوصفية (المتوسط - الانحراف المعياري - معامل الاختلاف) المجال الثالث
187	جدول رقم (28) المقاييس الوصفية (المتوسط - الانحراف المعياري - معامل الاختلاف) المجال الرابع
191	جدول رقم (29) ملخص المقاييس الوصفية للمجالات الأربعة
192	جدول رقم (30) ملخص الإحصاءات الوصفية للمتغير التابع (إدارة الأرباح)
193	جدول رقم (31) مصفوفة الارتباط بين مجالات التكامل باستخدام معامل (بيرسون)
195	جدول رقم (32) نتائج تحليل الانحدار البسيط لأثر المجالات علي ممارسة إدارة الأرباح
196	جدول رقم (33) تحليل الانحدار البسيط لأثر المجال الأول علي الحد من ممارسات إدارة الأرباح
198	جدول رقم (34) تحليل الانحدار البسيط لأثر المجال الثاني علي الحد من ممارسات إدارة الأرباح
199	جدول رقم (35) الانحدار البسيط لأثر المجال الثالث علي الحد من ممارسات إدارة الأرباح
200	جدول رقم (36) تحليل الانحدار البسيط لأثر المجال الرابع علي الحد من ممارسات إدارة الأرباح
202	جدول رقم (37) تحديد معنوية تأثير المتغيرات المستقلة علي المتغير التابع
205	جدول رقم (38) قياس معنوية الفروق بين استجابات عينة الدراسة باستخدام "اختبار ت"

فهرس الأشكال

الصفحة	الشكل
29	الشكل رقم (1) نموذج الدراسة
72	الشكل رقم (2) مجالات التكامل بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي
82	الشكل رقم (3) الخطوات الفرعية التي يتبعها المراجع الخارجي في سبيل دراسته وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية
	الشكل رقم (4) الإطار العام لنظام المعلومات المحاسبي
84	الشكل رقم (5) توزيعا لبعض السياسات المحاسبية
99	الشكل رقم (6) الأساليب المستخدمة عند ممارسة إدارة الأرباح
127	الشكل رقم (7) متغير المسمى الوظيفي
173	الشكل رقم (8) متغير مستوي الخبرة في مزاولة المهنة 163
175	الشكل رقم (9) أبعاد مجالات التكامل علي الحد من ممارسات إدارة الأرباح
204	

قائمة الاختصارات

IIA	Institute Of Internal Auditing	معهد المراجعين الداخليين
COSO	Committee Of Sponsoring Organization	لجنة المنظمات الراعية
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
AICPA	American Institute of Certified Public Accountant	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
SAS	Statement on Auditing Standard	نشرة (بيان) حول معيار المراجعة
ISA	International Standard on auditing	المعيار الدولي للمراجعة
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board	مجلس الرقابة المحاسبية علي الشركات
IIA	Institute of Internal Auditors	معهد المراجعين الداخليين
AUIN	Audit Integration	تكامل المراجعة
ISPIA	International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing	المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية
IA	Internal Auditor	المراجع الداخلي
IASs	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية

الفصل الأول الإطار العام للدراسة

هذا الفصل يتناول فيه الباحث عرضاً لإبراز النقاط التالية:

1/1: مقدمة الدراسة.

2/1: الدراسات السابقة.

3/1: مشكلة الدراسة.

4/1: أهمية الدراسة.

5/1: أهداف الدراسة.

6/1: فروض الدراسة.

7/1: منهج الدراسة.

8/1: حدود الدراسة .

9/1: خطة الدراسة التي أتبعها الباحث لتغطية الأبعاد المختلفة لهذا الموضوع.

1/1: مقدمة الدراسة:

شهدت بيئة الأعمال في السنوات الأخيرة تحولات جذرية تميزت بظهور العديد من المعاملات المالية والتجارية المعقدة والتي يترتب عليها اتخاذ الإدارة العديد من القرارات التي تتحكم من خلالها في المعلومات المحاسبية التي تعتمد عليها الأطراف المعنية بأداء الوحدة الاقتصادية الأمر الذي دعا إلى إصدار معايير محاسبية تتضمن العديد من التفاصيل والتفسيرات وتعدد البدائل والطرق التي يمكن تطبيقها وتحظى في الوقت نفسه بالقبول العام مما يتيح للإدارة مجالاً واسعاً للتلاعب بالتقارير عن أدائها المالي وإظهاره أفضل صورة من خلال ما أصبح يعرف بالممارسات الإبداعية للمحاسبة **Creative Accounting** ⁽¹⁾ والتي يمكن من خلالها استخدام عدة أساليب لإظهار نتائج الوحدة الاقتصادية ومركزها المالي بصورة مخالفة للواقع الاقتصادي وبالتالي إخفاء بعض الأنشطة أو تعديلها بما يلائم أغراض الإدارة ⁽²⁾، ويطلق عادة على هذه الأساليب عدة مسميات مثل المحاسبة المتعسفة **Aggressive Accounting**، إدارة الأرباح **Earning Management**، المحاسبة الإبداعية **Creative Accounting**، تمهيد الدخل **Income Smoothing** وهي جميعها بمعنى واحد وتستخدم الثغرات في المبادئ المحاسبية لأجل إظهار المركز المالي بالصورة التي يريدها مديرو الشركات ⁽³⁾ وتجدر الإشارة إلى أنه من أكثر ⁽⁴⁾ الموضوعات التي شغلت الفكر المحاسبي في الفترة الأخيرة وبالتحديد بعد الفضائح المالية التي حدثت في نهاية القرن الماضي وبدايات القرن الحالي وهي قضية غش التقارير المالية كان على رأسها فضيحتي **WorldCom** ، **Enron** ولعل أكثر القضايا ذات الارتباط بغش التقارير المالية والتي نالت اهتمام الكثير من الباحثين هي قضية إدارة الأرباح حيث ركزت كثير من البحوث على دراسة الممارسات التي تتخذها الإدارة للتلاعب في رقم الأرباح وكيفية اكتشافها وقدم الفكر المحاسبي في هذا المجال نماذج عديدة لاكتشاف إدارة الأرباح كما تناول الكثير من الباحثين دور المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح والتقرير عنها.

كما أدت ممارسات إدارة الأرباح من ناحية أخرى إلى أزمة ثقة في مهنة المحاسبة والمراجعة وقدرتها على

(1) د. سامح محمد رضا أحمد (2008)، اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية، معهد الإدارة العامة، مكتبة الملك فهد الوطنية، الرياض، المملكة العربية السعودية، ص 11.

(2) Milford, c., and colicky, E (2005), "creative cash flow Reporting : Uncovering sustainable Financial Performance" John Wiley and Sons Newjersey, P. 288.

(3) Amat, O., and Gowthorpe , C., (2005) Creative Accounting: Some ethical issues of macro – and micro – manipulation .working paper series Available from www. ssrn .com

(4) د. الرفاعي إبراهيم مبارك، جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دراسة تطبيقية على البيئة السعودية ، بحث مقدم إلى الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية بعنوان مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين ، كلية إدارة الأعمال جامعة الملك سعود ، خلال الفترة 18-19 مايو (2010) ، ص 5.