



كلية التجارة
قسم المحاسبة والمراجعة

إطار مقترن لتطوير مسؤولية مراقب الحسابات عن الرقابة الداخلية
وفقاً للمعايير الدولية والمصرية
(دراسة مقارنة)

**Proposed Framework for the Development of the
Responsibility of the Auditor on Internal Control
in Accordance with International and Egyptian
Standards**

(Comparative Study)

رسالة مقدمة لإكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير
في المحاسبة
إعداد
رويدا عبد السميم طلبة محمد

تحت إشراف
الأستاذ الدكتور / إبراهيم حماد حماد محمد
أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد والمتفرغ
كلية التجارة - جامعة عين شمس
2010

أ ب ب ب

ث ث ث ث ث

ث ث ث ث ث ث ث

ث ث

صَدَقَ اللَّهُ الْعَظِيمُ

[سورة المجادلة: الآية 11]



كلية التجارة
قسم المحاسبة والمراجعة

صفحة العنوان

الاسم: رويدا عبد السميح طلبة محمد

بكالوريوس تجارة: عام 1990 - تقدير جيد - جامعة المنوفية
دبلوم مراجعة: عام 2004 - تقدير ممتاز - جامعة عين شمس
تمهيدي ماجستير: عام 2005 - تقدير جيد - جامعة عين شمس

عنوان الرسالة: إطار مقترن لتطوير مسؤولية مراقب الحسابات عن
الرقابة الداخلية وفقاً للمعايير الدولية والمصرية (دراسة مقارنة)

الدرجة العلمية: ماجستير في المحاسبة

قسم: المحاسبة و المراجعة

التاريخ: ٢٠١٥/١١/٠٣



قسم المحاسبة و المراجعة

رسالة ماجستير

اسم الباحثة : رويدا عبد السميم طلبة محمد

عنوان الرسالة : إطار مقترن لتطوير مسؤولية مراقب الحسابات عن
الرقابة الداخلية وفقاً للمعايير الدولية والمصرية (دراسة
مقارنة)

لجنة الحكم على الرسالة:

رئيساً

1- الأستاذ الدكتور / محمود السيد الناغي

أستاذ المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة - جامعة المنصورة

ونائب رئيس الجامعة - عميد كلية الإدارة

عضوأ

2- الأستاذ الدكتور / محمد محمود عبد المجيد

أستاذ المحاسبة و المراجعة بكلية التجارة - جامعة عين شمس

و عميد الكلية سابقاً - نائب رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات سابقاً

مشرفأ

3- الأستاذ الدكتور / إبراهيم حماد حماد

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد والمترغع

كلية التجارة - جامعة عين شمس

تاريخ البحث / / 2010

أجيزت الرسالة بتاريخ / / 2010م

الدراسات العليا

ختم الإجازة

موافقة مجلس الجامعة

موافقة مجلس الكلية

/ / 2010م

/ / 2010م

شكر و تقدير

سبحان الله وبحمده عدد خلقه، و زنه عرشه، و رضا نفسه، ومداد كلماته،
سبحانك لا نحصي ثناء عليك، أنت كما أنتيت على نفسك، بعد الحمد والشكر لله
تعالى رب العالمين الذي أولانا نعمة التوفيق والسداد ، والصلوة والسلام على
رسول الله صلى الله عليه وسلم .

تسجد الباحثة الله سبحانه وتعالى عز وجل حمداً وشكراً على فيض نعمه
وعامر فضلة على توفيقه لها في إتمام هذه الرسالة وإخراجها على هذه الصورة
التي تتمنى الباحثة أن تناول رضاكم، راجية من الله عز وجل أن يجعل هذا
العمل خالساً لوجهه الكريم.

وتقديم الباحثة بعظيم الشكر والتقدير إلى:

الأستاذ الدكتور / إبراهيم حماد حماد محمد

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد والمترغع بكلية التجارة جامعة عين
شمس، لتفضله بالإشراف علي هذه الرسالة ولما بذله من جهد وعطاء وحسن
توجيه للباحثة والذي كان لإرشاداته المثمرة وأرائه القيمة وتعاونته العلمية دور

كبير في إنجاز هذه الرسالة فقد كان نعم المشرف ، فإليه أنقدم بمشاعر الامتنان والعرفان بالجميل فجزاه الله عن خير الجزاء .
كما تقدم الباحثة بعظيم الشكر والتقدير إلى:
الأستاذ الدكتور / محمود السيد الناغي

استاذ المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة جامعة المنصورة
لما منحه للباحثة من شرف عظيم لتقضي سيادته وموافقته النبيلة علي رئاسة
لجنة المناقشة والحكم علي الرسالة رغم كثرة أعبائه ومشاغلاته، وهو ما يعد
تفضلاً من سيادته وتعتبره الباحثة شرفاً عظيماً لها، جزاه الله عنا خير الجزاء.
كما تقدم الباحثة بخالص الشكر والتقدير إلى:

الأستاذ الدكتور/محمد محمود عبد المجيد

استاذ المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة جامعة عين شمس
على تفضل سيادته بقبول الاشتراك في لجنة المناقشة والحكم على الرسالة
وإثرائها بلاحظاته القيمة، وهو ما يعد تفضلاً من سيادته، وله مني عظيم الشكر
والامتنان.

كما تقدم الباحثة بخالص الشكر والعرفان لكل من عاونها على إتمام هذه
الرسالة ولو بكلمة تشجيع، لهم مني جميعا كل الشكر والتقدير.
وآخر دعوانا الحمد لله من قبل ومن بعد هو مولاي عليه توكلت واليه أنيب

هذا وبالله التوفيق
الباحثة

اہداء

إلي أبي وأمي أطال الله عمرهما

إِلَيْ زَوْجِي حَبًّا وَعِرْفَانًا عَلَيْ كُلِّ مَا بَذَلَهُ لِمَسَانِدِتِي

إلي أولادي

البسمة في حياتي

محمد، عمرو، يوسف

المحتويات

الصفحة	الموضوع	
7-1	الإطار العام للبحث	
2	مقدمة البحث	أولاً
3	مشكلة البحث	ثانياً
4	فروض البحث	ثالثاً
4	أهداف البحث	رابعاً
5	منهج البحث	خامساً
5	أهمية البحث	سادساً
6	حدود البحث	سابعاً
7	خطة البحث	ثامناً
65-8	الفصل الأول: واجبات ومسؤولية مراقب الحسابات عن الرقابة الداخلية والتقرير عنها	1
21-10	المبحث الأول: واجبات ومسؤولية مراقب الحسابات في ضوء معايير المراجعة المتعارف عليها	1/1
10	مقدمه	
14-10	واجبات مراقب الحسابات عن الرقابة الداخلية	1/1/1
21-14	مسؤولية مراقب الحسابات عن الرقابة الداخلية	2/1/1
33-22	المبحث الثاني: التقرير عن نظام الرقابة الداخلية وأهميته	2/1
23-22	الأسباب التي أدت إلى المطالبة بالتقدير عن نظام الرقابة الداخلية	1/2/1
24-23	أهمية التقرير عن نظام الرقابة الداخلية	2/2/1
27-24	أهداف التقرير عن الرقابة الداخلية	3/2/1
27	مناهج إعداد تقارير الإدارة	4/2/1
33-27	محاولات الهيئات المهنية بتصديق إعداد تقرير عن نظام الرقابة الداخلية	5/2/1
65-34	المبحث الثالث: صعوبات تقييم الإدارة لنظام الرقابة الداخلية	3/1
48- 34	تعدد نماذج تقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية	1/3/1

الصفحة	الموضوع	
53-49	مشاكل قيام الإدارة بتقييم نظام الرقابة الداخلية	2/3/1
54-53	تحديد إطار الوقت	3/3/1
64-54	تحديد محتويات التقارير عن فعالية نظم الرقابة الداخلية	4/3/1
65-64	الخلاصة	
121-66	الفصل الثاني: تطوير مسؤولية مراقب الحسابات عن الرقابة الداخلية وفقاً لمعايير المراجعة	2
102-69	المبحث الأول: معايير المراجعة الأمريكية	1/2
80-70	المرحلة الأولى: قبل إصدار لجنة COSO للتقرير المتكامل للرقابة الداخلية.	1/1/2
85-80	المرحلة الثانية : إصدار لجنة COSO للتقرير المتكامل للرقابة الداخلية عام 1992.	2/1/2
102-85	المرحلة الثالثة : إصدار قانون أوكسلي عام 2002	3/1/2
111-103	المبحث الثاني: معايير المراجعة الدولية	2/2
105-103	معيار المراجعة الدولي رقم (400) تقدير المخاطر والرقابة الداخلية	1/2/2
107-105	معيار المراجعة الدولي رقم (401) المراجعة في بيئة نظم المعلومات الإلكترونية	2/2/2
109-107	معيار المراجعة الدولي رقم (402) اعتبارات المراجعة المتعلقة بالمنشآت التي تستخدم مؤسسات خدمية	3/2/2
111-109	معيار المراجعة الدولي رقم (265) توصيل أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمسؤولين عن الحكومة والإدارة	4/2/2
121-112	المبحث الثالث: معايير المراجعة المصرية	3/2
114-113	قبل حدوث التعديل من خلال إرشادات المراجعة المصرية الصادرة عن المعهد المصري للمحاسبين والمرجعين.	1/3/2
119-115	بعد حدوث التعديل من خلال إصدار المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكيد الأخرى.	2/3/2
119	الوضع المهني الحالي في مصر والخاص بمدى تقييم فاعلية نظم الرقابة الداخلية	3/3/2

الصفحة	الموضوع	
121-119	الخلاصة	
175-122	الفصل الثالث: الدراسة الميدانية	3
132-124	المبحث الأول: تصميم الدراسة الميدانية	1/3
126-124	الإطار العام للدراسة	1/1/3
127-126	عينة الدراسة	2/1/3
128-127	تجميع البيانات	3/1/3
129-128	تصميم قائمة الاستقصاء	4/1/3
132-130	الأساليب الإحصائية المستخدمة:	5/1/3
159-133	المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية	2/3
134-133	توزيع قوائم الاستقصاء وجمعها	1/2/3
159-134	اختبار فروض الدراسة	2/2/3
147-134	اختبار صحة فرض البحث الرئيسي	1/2/2/3
152-147	اختبار الفرض الأول	2/2/2/3
157-153	اختبار الفرض الثاني	3/2/2/3
158-157	اختبار الفرض الثالث	4/2/2/3
159-158	الخلاصة	
175-160	المبحث الثالث: الخلاصة والنتائج والتوصيات	3/3
172-160	الخلاصة	1/3/3
172-164	إطار مقترن لتطوير مسؤولية مراقب الحسابات عن الرقابة الداخلية	2/3/3
174-172	النتائج	3/3/3
175-174	التوصيات	4/3/3
189-176	مراجعة البحث	
179-177	المراجع باللغة العربية	أولاً
189-180	المراجع باللغة الإنجليزية	ثانياً
	الملاحق	

فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
43	مقارنة بين نموذج COSO ونموذج COBIT	1/1
46	مقارنة بين معايير المراجعة: المكونات الأساسية للرقابة الداخلية	2/1
47	نطاق ومتطلبات التقرير عن فعالية نظم الرقابة الداخلية في المملكة المتحدة	3/1
52	خصائص الاعتمادية على نظم الرقابة الداخلية	4/1
114	القرارات التي وردت بإرشادات المراجعة المصرية الخاصة بالتقدير عن نظام الرقابة الداخلية	1/2
133	المشاركون في الاستقصاء	1/3
134	توزيع عينة الدراسة حسب جهة العمل	2/3
134	توزيع عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي	3/3
137	النكرارات للمجموعتين الأولى والثانية	4/3
138	جدول اختبار (ت) (الوسط الحسابي والانحراف المعياري)	5/3
140	الأهمية النسبية للعوامل المستقلة التي يؤدي تحقيقها إلى زيادة مسؤولية مراقب الحسابات عن الرقابة الداخلية قبل وبعد حدوث التطور بالمعايير	6/3
142	الفرق الجوهرية بين متوسط إجابات المستقصى منهم	7/3
143	اختبار(ت) للعينة	8/3
144	مقارنة بين مسؤولية مراقب الحسابات عن الرقابة الداخلية قبل وبعد حدوث التطور في المعايير	9/3
145	معامل الارتباط بيرسون	10/3
145	معامل ارتباط كندل	11/3
146	تحليل التباين	12/3
146	اختبار Tukey HSD	13/3
148	النكرارات للمجموعة الثالثة	14/3
149	جدول اختبار (ت) (الوسط الحسابي والانحراف المعياري)	15/3

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
149	الأهمية النسبية للصعوبات التي تواجه الإدارة عند قيامها بالتقدير عن الرقابة الداخلية	16/3
150	الفرق الجوهرية بين متوسط إجابات المستقصى منهم	17/3
151	معامل الارتباط بيرسون	18/3
151	معامل ارتباط كندل	19/3
151	تحليل التباين	20/3
152	اختبار Tukey HSD	21/3
153	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة لمستخدمي القوائم المالية	22/3
154	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي لمستخدمي القوائم المالية	23/3
154	جدول اختبار (ت) (الوسط الحسابي والانحراف المعياري)	24/3
154	الأهمية النسبية للعوامل التي يؤدي تحقيقها إلى زيادة ثقة الأطراف الخارجية في القوائم المالية	25/3
155	الفرق الجوهرية بين متوسط إجابات المستقصى منهم	26/3
156	معامل الارتباط بيرسون	27/3
156	معامل ارتباط كندل	28/3
156	تحليل التباين	29/3
157	جدول اختبار (ت) (الوسط الحسابي والانحراف المعياري)	30/3
158	الفرق الجوهرية بين متوسط إجابات المستقصى منهم	31/3
163	مقارنة بين مسؤولية مراقب الحسابات عن الرقابة الداخلية وفقاً لمعايير المراجعة الأمريكية والدولية والمصرية	32/3

الإطار العام للبحث

الإطار العام للبحث

أولاً: مقدمة البحث

تكمّن جودة المراجعة في ،
ـ لها إيجابياً في رفاهية المجتمع من
ـ خلال إضفاء مزيد من الصدق والثقة في المعلومات التي تُقْصَح عنها
ـ المشروعات لأصحاب المصلحة فيها بما فيهم الجمهور نفسه، ولذلك فإن

خدمة المجتمع ومستخدمي تقرير مراقب الحسابات تعتبر مقاييس ملائمة ومنطقية لجودة المراجعة.⁽¹⁾

ويعتبر نشاط مراجعة الحسابات ذا درجة عالية من الحساسية، وذلك لخضوعه لدرجة عالية من نوع الخدمات التي تخضع لحياد واستقلال مراقب الحسابات.⁽²⁾

تعتبر المعايير المهنية مقاييس للأداء المهني المقبول، ويؤدي التزام مراقب الحسابات بهذه المعايير من ناحية، وتجاوزه مع التطورات فيها، والتي تمثل في كثير من الحالات نوعاً من التحدي المهني له، ومن ناحية أخرى إلى دعم كفائهته المهنية في إصدار الأحكام، ثم في زيادة جودة المراجعة.⁽³⁾

ولم يعد يكفي أن تكون إدارة الشركات المقيدة بالبورصة مسؤولة عن إعداد قوائم وتقارير مالية صادقة، بل أصبح مطلوباً توسيع هذه المسئولية؛ ليشمل ما قبل إنتاج القوائم والتقارير المالية من خلال النص صراحة على مسئولية إدارة الشركات المقيدة بالبورصة عن تصميم وتشغيل هيأكل فعالة للرقابة الداخلية لإعداد التقارير المالية.⁽⁴⁾

ونتيجة للتطورات في المعايير المهنية وزيادة الاهتمام بمدى فاعلية هيأكل الرقابة الداخلية على عملية إعداد التقارير المالية، وخاصة بعد صدور قانون أوكسلي عام 2002، حيث ألزم الشركات العامة بتقديم تقرير سنوي عن مدى فاعلية الرقابة الداخلية على التقارير المالية، مما أدى إلى قيام عدة هيئات مهنية، وخاصة الأمريكية منها مثل المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA، والمجلس الأعلى للرقابة والإشراف المحاسبي على الشركات المقيدة بالبورصة PCAOB بإصدار عدد كبير من المعايير وما زالوا بصد

¹ - Davis, H.Z. and J.A. Strawserthe "Expert Witness and/or Advocate? Critical Perspectives on Accounting" **Accounting Profession**: June 1993, pp.141-154.

² - د/ محمد بكري عبد العليم "قياس جودة الخدمات المهنية دراسة تطبيقية لمفاهيم ومقاييس جودة خدمة مراجعة الحسابات وأثرها على رضا العملاء" **المجلة العلمية لللاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة**: 2000، مجلد العدد الثالث، ص 301:3335.

³ - د/ محمد عبد الله مجاهد "استخدام المراجعين لنظام دعم اتخاذ القرار في تقدير احتمال التحرير الجوهرى في التقارير المالية بالتطبيق على بيئة المراجعة في جمهورية مصر العربية" **مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، بنى سويف، جامعة القاهرة**: 2000، السنة الثانية عشر، العدد الثاني، ص 313:277.

⁴ - د/ عبد الوهاب نصر على، د/ شحاته السيد شحاته "الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة" في **بيئة تكنولوجيا المعلومات وعلومة أسواق المال- الواقع والمستقبل** 2005-2006، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص 331:343.

اقتراح معايير جديدة، وتعديل للمعايير الحالية، والخاصة بمراجعة الرقابة الداخلية على عملية إعداد التقارير المالية، مما أدى إلى امتداد مسئولية مراقب الحسابات إلى القيام بالتقدير والتقرير والتصديق عن مزاعم الإدارة حول فعالية الرقابة الداخلية على عملية إعداد التقارير المالية.

ثانياً: مشكلة البحث:

بالنظر للوضع المهني في مصر فيما يتعلق بتقرير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية، وتقرير مراقب الحسابات عن التصديق على هذا التقرير، فنجد أنه لا توجد في مصر -حتى الآن- أي معايير مهنية أو تشريعات قانونية تلزم إدارة الشركات بإجراء تقييم وإعداد تقرير عن مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية، وبالتالي لا يوجد أي إلزام على مراقب الحسابات في مصر بإعداد تقرير لإبداء الرأي في تأكيدات الإدارة عن مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية بالشركة، وكذلك لا يوجد إلزام على مراقب الحسابات في مصر بإعداد تقرير عن مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية بالشركة وليس التصديق على تقرير الإدارة بشأن نظام الرقابة الداخلية.

وهنا يتadar إلى ذهن الباحث سؤال جوهري وهو:

هل يمكن وضع إطار مقترن لتطوير مسئولية مراقب الحسابات عن الرقابة الداخلية وفقاً للمعايير الدولية والمصرية؟

بالإضافة إلى عدد من الأسئلة الفرعية منها:

- هل المعايير المصرية حدثت بها تطورات تماشى المعايير الدولية فيما يختص بمسئوليية مراقب الحسابات عن الرقابة الداخلية؟
- هل هناك صعوبات تواجه الإدارة عند قيامها بإعداد تقارير عن الرقابة الداخلية؟
- هل التطورات التي حدثت بالمعايير المهنية ستؤدي إلى زيادة مسئولية مراقب الحسابات وبالتالي جودة أدائه وأحكامه المهنية؟
- هل زيادة مسئولية مراقب الحسابات ستؤدي إلى زيادة ثقة مستخدمي القوائم والتقارير المالية فيها، ومن ثم الاعتماد عليها بصورة أفضل في اتخاذ القرارات السليمة؟

ثالثاً: أهداف البحث

يتمثل هدف البحث الرئيسي في محاولة وضع إطار مقترن لتطوير مسئولية مراقب الحسابات عن الرقابة الداخلية وفقاً للمعايير الدولية والمصرية.

بالإضافة لوجود عدة أهداف فرعية منها:-

1. توضيح لواجبات ومسؤوليات مراقب الحسابات، في ضوء معايير المراجعة المتعارف عليها.
2. توضيح أهمية التقرير عن نظام الرقابة الداخلية، والصعوبات التي تواجه الإدارة عند قيامها بالتقرير عن فاعلية نظام الرقابة الداخلية لديها.
3. توضيح لأهم التطورات التي حدثت في إصدار واقتراح معايير جديدة، أو تعديل لمعايير سابقة سواء للمعايير الأمريكية أو الدولية، فيما يختص بدور ومسؤولية مراقب الحسابات عن تقييم الرقابة الداخلية.
4. إجراء دراسة ميدانية على بيئه المراجعة في مصر لتوضيح مدى مسؤولية مراقب الحسابات عن الرقابة الداخلية قبل وبعد حدوث التطور بالمعايير، وإلي أي مدى تتماشى مع التطور في المعايير الدولية والأمريكية.
5. إجراء مقارنة بين مسؤولية مراقب الحسابات عن الرقابة الداخلية، وذلك طبقاً لكل من المعايير الدولية والأمريكية والمصرية.
6. وضع إطار مقترن لتطوير مسؤولية مراقب الحسابات عن الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية وفقاً للمعايير الدولية والأمريكية والمصرية.