

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

{ وَأَنْزَلَ اللَّهُ عَلَيْكَ الْكِتَابَ وَالْحِكْمَةَ وَعَلَّمَكَ مَا لَمْ
تَكُنْ تَعْلَمُ وَكَانَ فَضْلُ اللَّهِ عَلَيْكَ عَظِيمًا {
)

(سورة النساء: ١١٣)

ومن أبي الدرداء رَضِيَ اللَّهُ عَنْهُ قَالَ

سَمِعْتُ رَسُولَ اللَّهِ صَلَّى اللَّهُ عَلَيْهِ وَسَلَّمَ يَقُولُ:

"مَنْ سَلَكَ طَرِيقًا يَلْتَمِسُ فِيهِ عِلْمًا سَهَّلَ اللَّهُ لَهُ طَرِيقًا إِلَى الْجَنَّةِ، وَإِنَّ الْمَلَائِكَةَ لَتَضَعُ أَجْنِحَتَهَا لَطَالِبِ الْعِلْمِ رَضًا بِمَا يَصْنَعُ، وَإِنَّ الْعَالَمَ لَيَسْتَغْفِرُ لَهُ مِنْ فِي السَّمَاوَاتِ وَمَنْ فِي الْأَرْضِ حَتَّى الْبَحِثَانِ فِي الْمَاءِ، وَفَضْلُ الْعَالَمِ عَلَى الْعَابِدِ كَفَضْلِ الْقَمَرِ عَلَى سَائِرِ الْكَوَاكِبِ، وَإِنَّ الْعُلَمَاءَ وَرَثَةُ الْأَنْبِيَاءِ، وَإِنَّ الْأَنْبِيَاءَ لَمْ يُوَرِّثُوا دِينَارًا وَلَا دِرْهَمًا إِلَّا مَا وَرَّثُوا الْعِلْمَ، فَمَنْ أَخَذَهُ أَخَذَ بِحِطِّ وَافِرٍ"

صَدَقَ رَسُولُ اللَّهِ صَلَّى اللَّهُ عَلَيْهِ وَسَلَّمَ

رَوَاهُ أَبُو دَاوُدَ وَالتِّرْمِذِيُّ.



جامعة بني سويف
كلية التجارة
قسم المحاسبة

آليات تفعيل ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي لأغراض ضبط أداء الشركات "دراسة مقارنة" بالتطبيق على الشركات المسجلة في البورصة المصرية

رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة
من الطالب

محمد أحمد عبد العزيز عثمان
المعيد بقسم المحاسبة بالكلية

إشراف

الأستاذ الدكتور / محمد عبدالله محمد عبدالله مجاهد
أستاذ المحاسبة والمراجعة
ووكيل كلية التجارة لشئون خدمة المجتمع وتنمية البيئة

السيد الدكتور / محمود أحمد أحمد على جعفر
مدرس المحاسبة بالكلية
المشرف المساعد

٢٠٠٩ م

لجنة المناقشة والحكم

الأستاذ الدكتور / عبده حسين شطا رئيساً

أستاذ المحاسبة والمراجعة

وعميد كلية التجارة بنى سويف (سابقاً)

الأستاذ الدكتور / عبدالوهاب نصر على عضواً

أستاذ المحاسبة والمراجعة

وكيل كلية التجارة - جامعة الإسكندرية (سابقاً)

الأستاذ الدكتور / محمد عبدالله محمد عبدالله مجاهد مشرفاً وعضواً

أستاذ المحاسبة والمراجعة

ووكيل كلية التجارة بنى سويف لشئون خدمة المجتمع وتنمية البيئة

المشرف

قرار اللجنة وتاريخه

شكر وتقدير

يستهل الباحث هذا الشكر متضرعاً الى الله العلى القدير بالحمد والشكر على فضله ونعمته على ما أمد الباحث به من قوة وعون على اتمام هذا البحث، فאלلهم ربنا لك الحمد كما ينبغى لجلال وجهك وعظيم سلطانك، والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين.

ويسعدني أن أتقدم بخالص الشكر وعظيم التقدير إلى أستاذى الفاضل الأستاذ الدكتور/ محمد عبد الله محمد عبد الله مجاهد أستاذ المحاسبة والمراجعة ووكيل الكلية لشئون خدمة المجتمع وتنمية البيئة ، والذي شرفني به مشرفاً على الرسالة، على ما قدمه من وقت ومجهود وتوجيهات قيمة أثرت البحث والباحث، وتذليله للعقبات أثناء فترة التسجيل وخلال فترة البحث، والذي لا أجد من الكلمات مهما بلغ مؤداها ما يعبر عن الشكر والعرفان بالجميل، سائلاً المولى عز وجل أن ينعم عليه بدوام الصحة والعافية وأن يبارك له فى علمه وصحته وأسرته، وأن يجعل ذلك فى ميزان حسناته.

ويسرنى أن أتوجه بخالص الشكر والامتنان والتقدير الى الأستاذ الدكتور/ عبده حسين شطا أستاذ المحاسبة والمراجعة وعميد كلية التجارة بنى سويف (سابقاً) على تفضل سيادته بقبول رئاسة لجنة المناقشة، رغم مشاغله الكثيرة ، سائلاً الله العلى القدير ان يجزيه خير الجزاء لقاء ما بذل من جهد وماخصص من وقت فى سبيل مناقشة هذه الرسالة، وأن يجعل ذلك فى ميزان حسناته.

كما أتوجه بخالص الشكر والإمتنان والتقدير الى الأستاذ الدكتور/ عبدالوهاب نصر على أستاذ المحاسبة والمراجعة ووكيل كلية التجارة – جامعة الإسكندرية – (سابقاً) على تفضل سيادته بقبول المشاركة في لجنة المناقشة رغم مشاغله الكثيرة سائلاً الله العلى القدير أن يجزيه خير الجزاء لقاء ما بذل من جهد وما خصص من وقت فى سبيل مناقشة هذه الرسالة، وأن يجعل ذلك فى ميزان حسناته.

ويسر الباحث أن يسجل عظيم حبه وتقديره الى السيد الدكتور/محمود أحمد أحمد على المدرس بقسم المحاسبة بالكلية على تفضل سيادته بالاشتراك في الإشراف على الرسالة وعلى ما قدمه للباحث من ارشادات وتوجيهات ، سائلاً المولى عز وجل أن ينعم عليه بدوام الصحة والعافية، وأن يجزيه خير الجزاء.

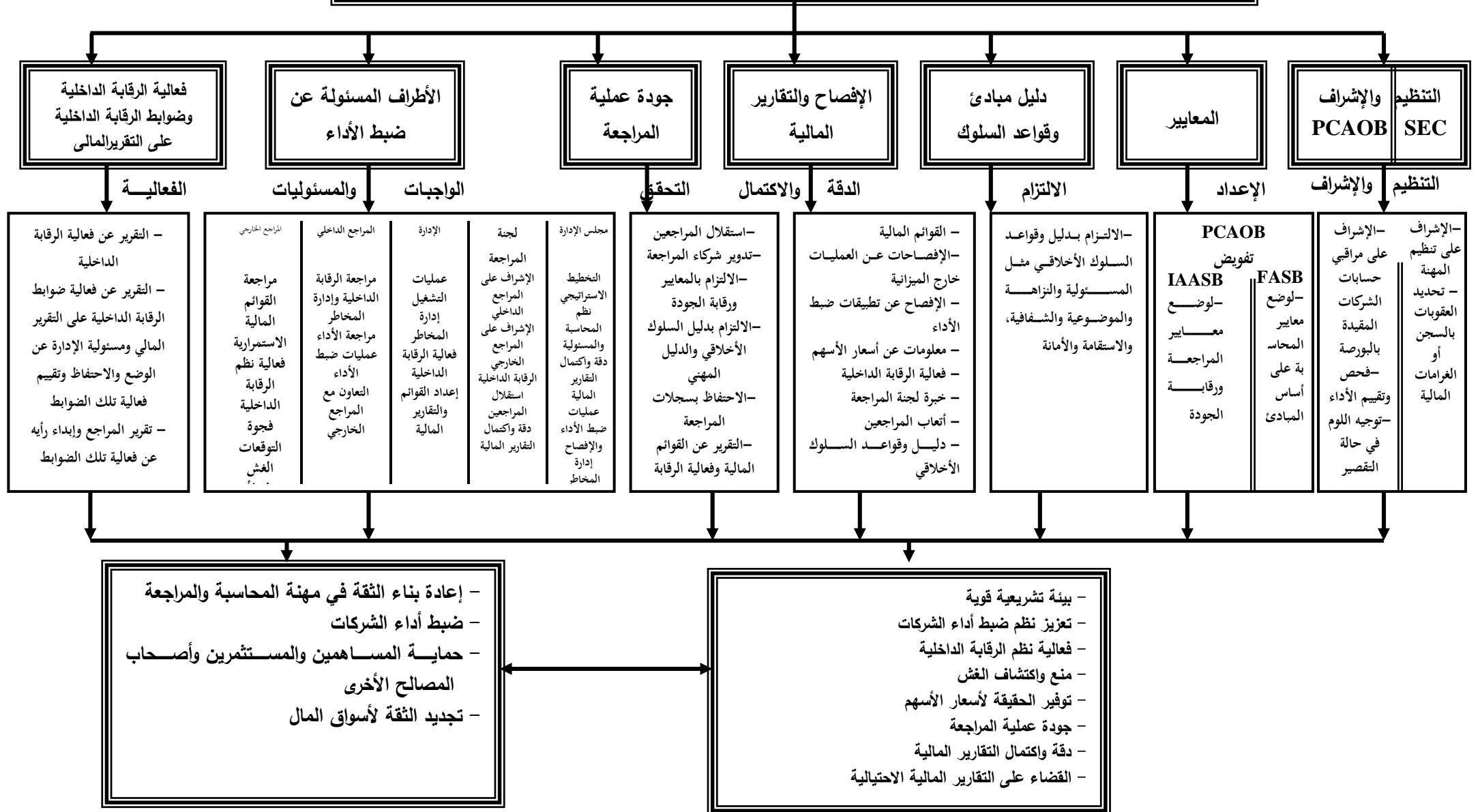
وأخيراً يتقدم الباحث بخالص الشكر والتقدير الى كل من ساهم وشارك فى إتمام هذا البحث وخروجه بهذا الشكل وخاصة العاملين بمكتبات كلية التجارة بنى سويف وكلية التجارة جامعة عين شمس وكلية التجارة جامعة القاهرة والعاملين بمكتبة الجامعة الأمريكية سائلاً المولى عز وجل أن يجزيهم عنى خير الجزاء .

الباحث

شكل رقم (٤/١)

مهنة المحاسبة والمراجعة ومنظومة ضبط الأداء وإعادة الثقة في التقرير المالي

مهنة المحاسبة والمراجعة ومنظومة ضبط الأداء وإعادة الثقة في التقرير المالي ترتكز على المحاور التالية :



إهداء

إلى روح أخى هشام

أسكنه الله فسيح جناته

إلى أبى وأمى

رب إرحمهما كما ربيانى صغيرا

إلى إخوتى وزملائى وأصدقائى

تقديراً لهم وإعترافاً بفضلهم

إلى أستاذى الفاضل

أ.د/ محمد عبد الله مجاهد

لمسة حب ووفاء

وتقدير

محتويات البحث

رقم الصفحة	المحتوى
أ	- طبيعة المشكلة
ج	- هدف البحث
ج - د	- فروض البحث
د	- منهج البحث.....
هـ	- التنبؤ العام للبحث.....
١	١- الفصل الأول : الإطار العام لضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي وإطار التقرير المالي ومتطلبات ضبط الأداء
٣	المبحث الأول : مقدمة عن الرقابة الداخلية والاتجاهات الحديثة
١٧	المبحث الثاني : الإطار العام لضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي
٣٤	المبحث الثالث : إطار التقرير المالي والاتجاهات الحديثة للتقارير المالية
٤٦	المبحث الرابع : متطلبات ضبط الأداء وإعادة الثقة في التقرير المالي
٦٢	٢- الفصل الثاني : آليات تفعيل ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي في بعض الدول الأجنبية ومصر " دراسة مقارنة "
٦٣	المبحث الأول : الولايات المتحدة الأمريكية
٨٤	المبحث الثاني : المملكة المتحدة وكندا والجهود الدولية
٩٨	المبحث الثالث : التقرير عن فعالية ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي في مصر ...
١٠٥	المبحث الرابع : الدراسات التي تناولت التقرير عن فعالية الرقابة الداخلية وضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي
١١٩	٣- الفصل الثالث : تفعيل ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي
١٢١	المبحث الأول : دور لجنة المراجعة في تفعيل ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي .
١٣٤	المبحث الثاني : دور إدارة المراجعة الداخلية في تفعيل ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي
١٤٨	المبحث الثالث : دور الإدارة في تفعيل ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي
١٧١	المبحث الرابع : دور المراجع الخارجي في تفعيل ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي
١٩٧	٤- الفصل الرابع : دراسة تطبيقية لضوابط الرقابة الداخلية الفعالة على التقارير المالية للشركات المسجلة في البورصة المصرية لأغراض ضبط الأداء
١٩٨	المبحث الأول : الإحصاء الوصفي لمتغيرات عينة ومجتمع الدراسة

البيان	رقم الصفحة
المبحث الثاني : تحليل نتائج اختبار الفرض البحثي الأول	٢٢٨
المبحث الثالث : تحليل نتائج اختبار الفرض البحثي الثاني	٢٣٣
المبحث الرابع : تحليل نتائج اختبار الفرض البحثي الثالث	٢٣٨
المبحث الخامس : تحليل نتائج اختبار الفرض البحثي الرابع	٢٤٣
***الخلاصة	٢٤٧
***النتائج والتوصيات.....	٢٥٠
***المراجع	٢٥٤
*** ملاحق الدراسة	١
- قائمة الاستقصاء لعينة المسؤولين بالشركات	٢
- قائمة الاستقصاء لعينة المراجعين والمراجعين بالجهاز المركزي للمحاسبات	١٢

فهرس الأشكال

رقم الشكل	البيان	رقم الصفحة
١/١	- العلاقة بين أهداف ومكونات الرقابة الداخلية	١١
٢/١	- العلاقة بين مكونات إطار إدارة مخاطر المشروع وأهدافه.	١٤
٣/١	- العلاقة بين الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وإمكانية الاعتماد على التقارير المالية .	١٥
٤/١	- مهنة المحاسبة والمراجعة ومنظومة ضبط الأداء وإعادة الثقة في التقرير المالي .	٥٦
٥/١	- العلاقة بين الرقابة الداخلية والتقرير المالي وضبط الأداء وعملية المراجعة .	٥٩
١/٣	- تطبيق مدخل من أعلى لأسفل والتقييم على أساس المخاطر .	١٥٤
٢/٣	- العلاقة بين الأدلة الكافية ومخاطر فشل ضوابط الرقابة في منع أو اكتشاف التحريفات الجوهرية .	١٦٠

فهرس الجداول

رقم الصفحة	البيان	رقم الجدول
٨	- مراحل تطور مفهوم وأهداف الرقابة الداخلية كإطار متكامل .	١/١
٢٧	- الأطراف والجهات والنظم المستفيدة من مزايا وفوائد فعالية ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي .	٢/١
٣٣-٣٠	- مبادئ إطار تقييم فعالية ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي .	٣/١
٥٨	- واجبات ومسئوليات الأطراف المسئولة عن ضبط الأداء وتحقيق فعالية ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي والدعائم الأساسية لتفعيل ذلك الدور .	٤/١
٨٣	- الإصدارات المهنية والأطراف الملتزمة بها وذلك في إطار آليات تفعيل ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي .	١/٢
٨٧	- نطاق عملية التقييم ومتطلبات التقرير عن فعالية نظم الرقابة الداخلية في المملكة المتحدة .	٢/٢
١٤٢	- دور المراجعين الداخليين في مراحل التقييم والتقرير عن فعالية ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي .	١/٣
١٥٥	- ملخص خصائص الثقة والاعتماد على ضوابط الرقابة الداخلية .	٢/٣
٢٠٣	- استجابات فئات الدراسة .	١/٤
٢٠٦	- معامل الثبات والصدق الذاتي لمتغيرات الدراسة لعينة المسؤولين بالشركات باستخدام معامل ألفاكرونباخ .	٢/٤
٢٠٧	- معامل الثبات والصدق الذاتي لمتغيرات الدراسة لعينة المراجعين باستخدام معامل ألفاكرونباخ .	٣/٤
٢٠٨	- توزيع مفردات عينة البحث للمسؤولين بالشركات حسب المركز الوظيفي .	٤/٤
٢٠٩	- توزيع مفردات عينة البحث للمسؤولين بالشركات حسب المؤهل العلمي .	٥/٤

رقم الصفحة	البيان	رقم الجدول
٢٠٩	- توزيع مفردات عينة البحث للمسؤولين بالشركات حسب عدد سنوات الخبرة .	٦/٤
٢١١	- الاحصاء الوصفي لأبعاد إفصاح الإدارة عن فعالية تصميم وتشغيل ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي والتقرير عن تلك الفعالية .	٧/٤
٢١٤-٢١٣	- الاحصاء الوصفي لأبعاد الآليات الخاصة بتحقيق فعالية ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي المرتبطة بدور ومسئوليات مجلس الإدارة ولجنة المراجعة والمراجعة الداخلية والإدارة التنفيذية .	٨/٤
٢١٦	- الاحصاء الوصفي لأبعاد الجودة والثقة والاعتماد على التقارير المالية .	٩/٤
٢١٧	- الاحصاء الوصفي لأبعاد المتطلبات الخاصة بضبط الأداء .	١٠/٤
٢١٩	- توزيع مفردات عينة البحث للمراجعين بمكاتب المراجعة والجهاز المركزي للمحاسبات حسب المركز الوظيفي .	١١/٤
٢٢٠	- توزيع مفردات عينة البحث للمراجعين حسب المؤهل العلمي .	١٢/٤
٢٢١	- توزيع عينة البحث للمراجعين حسب عدد سنوات الخبرة.	١٣/٤
٢٢٢	- الاحصاء الوصفي لأبعاد إبداء الرأي عن فعالية تصميم وتشغيل ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي .	١٤/٤
٢٢٣	- الاحصاء الوصفي لأبعاد آليات تحقيق فعالية ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي والتي ترتبط بدور ورأي المراجعين .	١٥/٤
٢٢٥	- الاحصاء الوصفي لأبعاد الجودة والثقة والاعتماد على التقارير المالية .	١٦/٤
٢٢٦	- الإحصاء الوصفي لأبعاد المتطلبات الخاصة بضبط الأداء .	١٧/٤
٢٢٩	يوضح المتغيرات الخاصة بدور ومسئوليات مجلس الإدارة ولجنة المراجعة والمراجعة الداخلية والإدارة التنفيذية.	١٨/٤

رقم الصفحة	البيان	رقم الجدول
٢٢٩	- يوضح المتغيرات الخاصة بدور ومسئوليات المراجع الخارجي .	١٩/٤
٢٣٠	- مصفوفة ارتباط سبيرمان لقياس اتجاه العلاقة بين إفصاح الإدارة عن فعالية تصميم وتشغيل ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي ودور ومسئوليات كل من مجلس الإدارة ولجنة المراجعة والمراجعة الداخلية والإدارة التنفيذية .	٢٠/٤
٢٣١	- مصفوفة ارتباط سبيرمان لقياس اتجاه العلاقة بين إفصاح الإدارة عن فعالية تصميم وتشغيل ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي ودور ورأي المراجع الخارجي .	٢١/٤
٢٣٤	- يوضح المتغيرات الخاصة بالجودة والثقة والاعتماد على التقارير المالية لعينة المسؤولين بالشركات .	٢٢/٤
٢٣٥	- يوضح المتغيرات الخاصة بالجودة والثقة والاعتماد على التقارير المالية لعينة المراجعين .	٢٣/٤
٢٣٦	- مصفوفة ارتباط سبيرمان لقياس اتجاه العلاقة بين إفصاح الإدارة عن فعالية تصميم وتشغيل ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي وبين الجودة والثقة والاعتماد على التقارير المالية لعينة المسؤولين بالشركات .	٢٤/٤
٢٣٧	- مصفوفة ارتباط سبيرمان لقياس اتجاه العلاقة بين إبداء الرأي عن فعالية تصميم وتشغيل ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي والجودة والثقة والاعتماد على التقارير المالية لعينة المراجعين .	٢٥/٤
٢٣٩	- يوضح المتغيرات الخاصة بمتطلبات ضبط أداء الشركات لعينة المسؤولين بالشركات .	٢٦/٤
٢٤٠	- يوضح المتغيرات الخاصة بمتطلبات ضبط أداء الشركات لعينة المراجعين .	٢٧/٤
٢٤١	- مصفوفة ارتباط سبيرمان لقياس اتجاه العلاقة بين إفصاح الإدارة عن فعالية تصميم وتشغيل ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي وبين ضبط أداء الشركات لعينة المسؤولين بالشركات .	٢٨/٤

رقم الجدول	البيان	رقم الصفحة
٢٩/٤	- مصفوفة ارتباط سبيرمان لقياس اتجاه العلاقة بين إفصاح الإدارة عن فعالية تصميم وتشغيل ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي وضبط أداء الشركات لعينة المراجعين .	٢٤٢
٣٠/٤	- مدى الاختلاف بين استجابات مفردات عينة الدراسة للمسؤولين بالشركات والمراجعين حول متغيرات الدراسة .	٢٤٤

المقلمة

طبيعة المشكلة :

تواجه مهنة المحاسبة والمراجعة بين الحين والآخر الكثير من الاتهامات وأوجه النقد، بسبب إفلاس وانهيار العديد من الشركات العملاقة والمؤسسات المالية الضخمة، والذي يحدث دويًا يهز أسواق المال، ويؤدي إلى انخفاض ثقة الجمهور والمستثمرين في المهنة وفي أسواق المال، فقد حدث إفلاس لكبرى الشركات الأمريكية في فترة الثمانينيات من القرن العشرين، ولكبرى الشركات في المملكة المتحدة وفرنسا وألمانيا ودول شرق آسيا في فترة التسعينيات من نفس القرن، وفي بداية الألفية الثالثة حدث إفلاس وانهيار للعديد من الشركات الأمريكية العملاقة، وكان ذلك في الوقت الذي كانت تصادف فيه المهنة على نزاهة التقارير المالية وعلى عدالة المراكز المالية لتلك الشركات وقدرتها على الاستمرار .

وقد وُجّهت الاتهامات في هذه الفضائح المالية وما ترتب عليها من ضياع حقوق المساهمين إلى جهات عديدة شملت تلك الشركات نفسها بما فيها من أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين والماليين، وشركات المحاسبة والمراجعة العالمية الكبرى، ولم تسلم منها حتى الهيئات المسؤولة عن وضع السياسات والمعايير المحاسبية على الرغم من محاولة هذه الهيئات نفي التهمة عن نفسها بحجة تأكيدهم على كفاية القواعد المحاسبية التي وضعوها .

وترتب على ذلك قيام الهيئات والمنظمات المهنية المهمة بشؤون المهنة بالعديد من الجهود لإيجاد الآليات والقواعد والأساليب التي تعمل على تطوير وسائل الإشراف والرقابة على الشركات وزيادة الإفصاح والشفافية وتعزيز نظم المحاسبة والمسئولية والرقابة الداخلية بما يحقق ضبط الأداء ويعمل على إعادة الثقة للجمهور في المهنة وفي أسواق المال، ومن تلك الجهود تقرير لجنة Treadway سنة ١٩٨٧، وتقرير لجنة Cadbury سنة ١٩٩٢، ومبادئ منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (OECD) سنة ١٩٩٩ وتم تطويرها في سنة ٢٠٠٤، والأكثر حديثاً قانون Sarbanes – Oxley Act 2002 في الولايات المتحدة الأمريكية .

وقد صدر قانون Sarbanes – Oxley Act نتيجة إفلاس وانهيار العديد من الشركات الأمريكية العملاقة مثل (Qwest, parmalat, Ahold, Global Crossing, Xerox, Tyco, Worldcom, Enron) والذي أوجد العديد من المتطلبات الخاصة بتنظيم المهنة وضبط الأداء، وتعزيز نظم المحاسبة والمسئولية والرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، وأضاف مسؤوليات جديدة لمجلس الإدارة ولجنة المراجعة والإدارة التنفيذية والمراجعة الداخلية والمراجع الخارجي .