

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

{ وَأَنذَلَ اللَّهُ مَلِكَ الْكِتَابَهُ وَالْعِلْمَهُ وَعَلِمَهُ مَا لَمْ  
تَكُنْ تَعْلَمُ وَكَانَ فَضْلُ اللَّهِ مَلِكِهِ عَظِيماً }

)

سورة النساء : ١١٣ )

وَمِنْ أَبْيَ الدِّرَدَاءِ رَضِيَ اللَّهُ عَنْهُ قَالَ  
سَمِعْتُ رَسُولَ اللَّهِ صَلَّى اللَّهُ عَلَيْهِ وَسَلَّمَ يَقُولُ:  
"مَنْ سَأَلَهُ طَرِيقاً يَلْتَمِسُ فِيهِ حِلْمًا سَهَّلَ اللَّهُ لَهُ طَرِيقاً إِلَى الْجَنَّةِ، وَإِنَّ  
الْمَلَائِكَةَ لَتَضَعُ أَجْنِحَتَهَا لِتَالِبِهِ الْعِلْمَ رَحْمَةً بِمَا يَصْنَعُ، وَإِنَّ الْعَالَمَ لَيُسْتَغْفَرُ لَهُ  
مِنْ فِي السَّمَاوَاتِ وَمِنْ فِي الْأَرْضِ حَتَّى الْعِيَّاتَ فِي الْمَاءِ، وَفَضْلُ الْعَالَمِ  
عَلَى الْعَابِدِ كَفِيلُ الْقَمَرِ عَلَى سَائِرِ الْكَوَاكِبِ، وَإِنَّ الْعُلَمَاءَ وَرَثَةُ الْأَنْبِيَاءِ،  
وَإِنَّ الْأَنْبِيَاءَ لَمْ يَوْرُثُوا دِينَاراً وَلَا درْهَمًا إِنَّمَا وَرَثُوا الْعِلْمَ، فَمَنْ أَخْذَهُ أَخْذَ  
بِعْظَ وَافِرٍ"  
صَدَقَ رَسُولُ اللَّهِ صَلَّى اللَّهُ عَلَيْهِ وَسَلَّمَ

رَوَاهُ أَبُو حَمْوَدَ وَالْتَّرمِذِيُّ.



جامعة بنى 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 بكلية

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 بكلية  
المشرف المساعد

## **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 إلى الله العلي القدير بالحمد والشكر على فضله ونعمته على ما أمد الباحث به من قوة وعون على اتمام هذا البحث، فاللهم ربنا لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك، والصلوة 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 وتربية البيئة ، والذى شرفت به مشرفاً على الرسالة، على ما قدّمه من وقت وجهود وتوجيهات قيمة أثرت البحث والباحث، وتذليله للعقبات أثناء فترة التسجيل وخلال فترة البحث، والذى 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 في علمه وصحته وأسرته، وأن يجعل ذلك في ميزان حسناته.

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

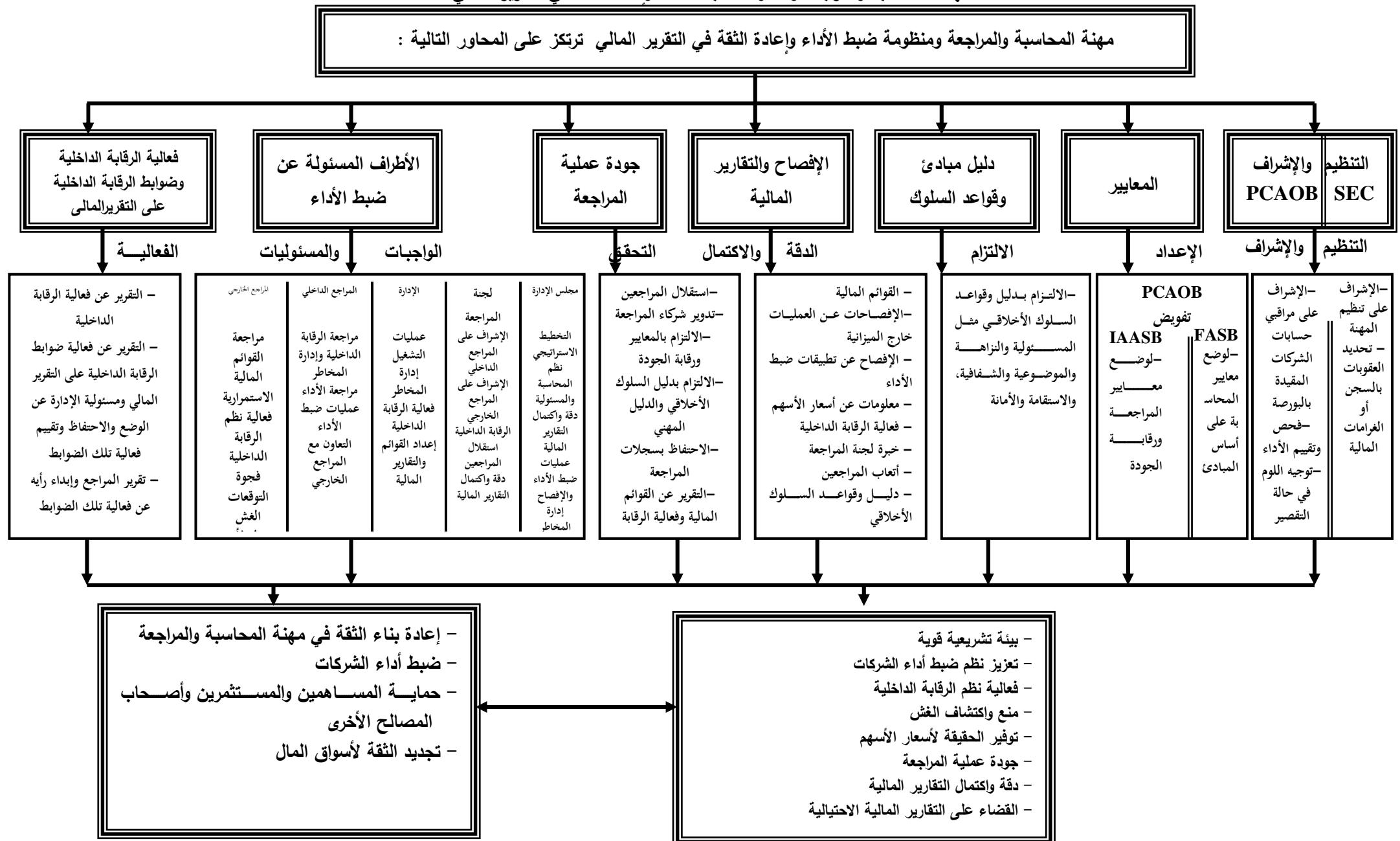
كما أتوجه بخالص الشكر والإمتنان والتقدير إلى الأستاذ الدكتور / عبدالوهاب نصر على أستاذ المحاسبة والمراجعة ووكيل كلية التجارة - جامعة الإسكندرية - ( سابقاً ) على تفضل سيادته بقبول المشاركة في لجنة المناقشة رغم مشاغله الكثيرة سائلا الله العلي القدير أن يجزيه خير الجزاء لقاء ما بذل من جهد وما خصص من وقت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

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

وأخيراً يتقدم الباحث بخالص الشكر والتقدیر الى كل من ساهم وشارك في 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 سائلا المولى عز وجل أن يجزيهم عن خير الجزاء .

شکل رقم (٤/١)

**مهنة المحاسبة والمراجعة ومنظومة ضبط الأداء وإعادة الثقة في التقرير المالي**



# إِهْدَاء

أسكنه الله فسيح جناته

إلى روح أخي هشام

رب إرحمهما كما رباني صغيرا

إلى أبي وأمي

تقديرًا لهم وإعترافًا بفضلهم

إلى إخوتي وزملائي وأصدقائي

لمسة حب ووفاء

إلى أستاذى الفاضل  
أ.د/ محمد عبد الله مجاهد  
وتقدير

## محتويات البحث

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

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

## فهرس الأشكال

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

## 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 ومسؤوليات الأطراف المسئولة عن ضبط الأداء وتحقيق فعالية ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي والداعم الأساسية لتفعيل ذلك الدور .	٤/١
٨٣	- الإصدارات المهنية والأطراف الملزمة 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 للمسئولين 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 ومسئولييات 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 ومسئولييات مجلس الإدارة وللجنة المراجعة والمراجعة الداخلية والإدارة التنفيذية .	١٨/٤

رقم الصفحة	البيان	رقم الجدول
٢٢٩	- يوضح المتغيرات الخاصة بدور ومسئوليّات 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 ومسئوليّات كل من مجلس الإدارة ولجنة المراجعة 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 المراجعين الخارجيين .	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 الصفحة	البيان	رقم الجدول
٢٤٢	<p>- مصفوفة ارتباط سبيرمان لقياس اتجاه العلاقة بين إفصاح الإدارة عن فعالية تصميم وتشغيل ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي وضبط أداء الشركات لعينة المراجعين .</p>	٢٩/٤
٢٤٤	<p>- مدى الاختلاف بين استجابات مفردات عينة الدراسة للمسؤولين بالشركات والمراجعين حول متغيرات الدراسة .</p>	٣٠/٤

المقدمة

## **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 دوياً يهز أسواق المال، ويبؤدي إلى انخفاض ثقة الجمهور والمستثمرين في المهنة وفي أسواق المال، فقد حدث إفلاس لكبرى الشركات الأمريكية في فترة الثمانينيات من القرن العشرين، وللأكبرى 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 وجّهت 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 المسئولة عن وضع السياسات ومعايير المحاسبة 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 بشئون المهنة بالعديد من الجهود لإيجاد الآليات والقواعد والأساليب التي تعمل على تطوير وسائل الإشراف والرقابة على الشركات وزيادة الإفصاح والشفافية وتعزيز نظم المحاسبة والمسؤولية والرقابة الداخلية بما يحقق ضبط الأداء وي العمل 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 الاقتصادي والتنمية (OECD) سنة ١٩٩٩ وتم تطويرها في سنة ٢٠٠٤ ، والأكثر حدثاً 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 ) المهنة وضبط الأداء، وتعزيز نظم المحاسبة والمسؤولية والرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، وأضاف مسؤوليات جديدة لمجلس الإدارة وللجنة المراجعة والإدارة التنفيذية والمراجعة الداخلية والمراجع الخارجي .