



كلية التجارة
الدراسات العليا
قسم المحاسبة والمراجعة

دور المراجعة الداخلية في تطوير كفاءة وفعالية بيئة الرقابة في ضوء متطلبات الحوكمة

"دراسة ميدانية"

**The Role Of The Internal Auditing In
Developing The Efficiency And The
Effectiveness Of The Control
Environment Through The Requirements
Of The Governance
"A FIELD STUDY"**

رسالة

مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

إعداد الباحثة

إيمان ممدوح حسن عبد العظيم

تحت إشراف

الدكتور

الأستاذ الدكتور

محمد عبد الحافظ عبد العال

محمد محمود عبد ربه

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد والمتفرغ

كلية التجارة - جامعة عين شمس

كلية التجارة - جامعة عين شمس

٢٠١٧



كلية التجارة
قسم المحاسبة والمراجعة

رسالة ماجستير

دور المراجعة الداخلية في تطوير كفاءة وفعالية بيئة الرقابة في ضوء متطلبات الحوكمة

"دراسة ميدانية"

اسم الطالبة: إيمان ممدوح حسن عبد العظيم

الدرجة العلمية: ماجستير

الكلية: التجارة

الجامعة: عين شمس

سنة المنح: ٢٠١٧



كلية التجارة
قسم المحاسبة والمراجعة

عنوان الرسالة

دور المراجعة الداخلية في تطوير كفاءة وفعالية بيئة الرقابة في ضوء متطلبات الحكومة

"دراسة ميدانية"

اسم الباحث: إيمان ممدوح حسن عبد العظيم
الدرجة العلمية: ماجستير في المحاسبة

لجنة المناقشة والحكم على الرسالة

رئيساً

١. الأستاذ الدكتور/ محمد عبدالفتاح محمد

أستاذ المراجعة ووكيل الكلية لشئون التعليم والطلاب
كلية التجارة - جامعة عين شمس

عضوواً

٢. الأستاذ الدكتور / مدحت عبد الرشيد

أستاذ المراجعة بجامعة القاهرة

مشفراً

٣. الأستاذ الدكتور/ محمد محمود عبد ربه

أستاذ المحاسبة المساعد

كلية التجارة - جامعة عين شمس

مشفرا بالاشتراء

٤. الأستاذ الدكتور/ محمد عبد الحافظ عبد العال

أستاذ المحاسبة المساعد

كلية التجارة - جامعة عين شمس

الدراسات العليا

أجازت الرسالة بتاريخ

٢٠ / / ٢٠

ختم الإجازة

٢٠ / / ٢٠

موافقة مجلس الجامعة

٢٠ / / ٢٠

موافقة مجلس الكلية

٢٠ / / ٢٠

﴿ قَالَ يَا قَوْمِ أَرَأَيْتُمْ إِنْ كُنْتُ عَلَى بَيْنَةٍ مِّنْ
رَبِّي وَرَزَقَنِي مِنْهُ رِزْقًا حَسَنًا وَمَا أُرِيدُ أَنْ
أَخْالِفَكُمْ إِلَى مَا أَنْهَاكُمْ عَنْهُ إِنْ أُرِيدُ إِلَّا
الْإِصْلَاحَ مَا إِسْتَطَعْتُ وَمَا تَوْفِيقِي إِلَّا بِاللهِ
عَلَيْهِ تَوَكَّلتُ وَإِلَيْهِ أُنِيبُ ﴾

سورة هود الآية (٨٨)

الشّكر والتقدير

الحمد لله الذي أعانى على إنجاز هذه الرسالة، والشكر والحمد له دوماً على
نعمه التي لاتعد ولا تحصى

أتقدم بجزيل الشكر وبالغ التقدير، وعظيم الامتنان إلى الأستاذ الدكتور الفاضل
(محمد محمود عبد ربه) الذي أشرف على هذه الرسالة وعلى ما أفاض به من علم وجهد
كبير وتوجيهات ورعاية طوال فترة الإشراف، كماأشكر الأستاذ الدكتور والمشرف
(محمد عبد الحافظ عبد العال) وما قدمه لي من عون صادق، كما أتقدم بالشكر والتقدير
إلى الأستاذ الدكتور الفاضل (محمد عبد الفتاح محمد) الذي غمرني بفيض عطائه وعنايته
واهتمامه وتوجيهاته وإبداء ملاحظاته، منذ أن كانت هذه الرسالة فكرة إلى أن أصبحت
واقعاً، وأنقدم بجزيل الشكر إلى كافة أعضاء لجنة المناقشة، وأنقدم بجزيل الشكر إلى
الأستاذ الدكتور الفاضل (مدحت عبد الرشيد) لموافقته على المشاركة في لجنة الحكم
والمناقشة وعلى ما قدمه لي من توجيهات وملاحظات مما أفاد الباحثة، وأقدم شكري
واعتزازي إلى والدى ووالدتي، وإلى أخواتي على ما قدموه لي من مساعدة وتوجيه طيلة
فترة دراستي، وأشكر كل زملاء الدراسة، وكل من أسهم في إنجاز هذه الرسالة بشكل
مباشر أو غير مباشر، ولكل من أنوار الطريق لإنجاز رسالتي .
وأخيراً أقول للهـم إني أشهد إني قد بذلت ما تيسر لي من جهد، فإن وفـت
فبفضل من عندك، وإن أخفقت فمن نفـسي، والله ولي التوفيق.

الباحثة
إيمان ممدوح

قائمة المحتويات

رقم الصفحة	محتويات الدراسة
الفصل الأول الإطار العام للدراسة	
١	المقدمة
٣	مشكلة الدراسة أولاً
٤	الدراسات السابقة ثانياً
١٥	أهمية الدراسة ثالثاً
١٦	أهداف الدراسة رابعاً
١٧	فروض الدراسة خامساً
١٨	حدود الدراسة سادساً
١٨	متغيرات الدراسة سابعاً
١٩	منهجية الدراسة ثامناً
الفصل الثاني دور المراجعة الداخلية لتطوير كفاءة وفعالية بيئة الرقابة	
٢١	مقدمة الفصل
المبحث الأول: نشأة وتطور وظائف المراجعة الداخلية	
٢٣	مقدمة
٢٣	تطور مفهوم المراجعة الداخلية أولاً
٢٦	مهام المراجعة الداخلية والهدف منها ثانياً
٢٨	معايير المراجعة الداخلية وتطورها ثالثاً
٣٤	الميثاق الأخلاقي لمهنة المراجعة الداخلية رابعاً
٣٥	البنية التنظيمية لإدارة المراجعة الداخلية خامساً
٣٧	تنفيذ عمليات المراجعة الداخلية، ووسائل وتقنيات تنفيذها سادساً
المبحث الثاني: نشأة وتطور أهداف ومقومات الرقابة الداخلية	
٣٩	مقدمة
٤٠	تطور مفهوم الرقابة الداخلية أولاً

رقم الصفحة	محتويات الدراسة
٤١	مقومات نظام الرقابة الداخلية الفعال ثانياً
٤٢	مكونات نظام الرقابة الداخلية الفعال ثالثاً
٤٥	تصميم أنظمة الرقابة وبناؤها وفقاً لإطار COSO رابعاً
	المبحث الثالث: دور المراجعة الداخلية في تطوير كفاءة وفعالية بيئة الرقابة
٤٨	مقدمة
٤٩	المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية أولاً
٥١	دور الرقابة الداخلية وبيئة الرقابة ثانياً
٥٢	دور المراجعة الداخلية في تطوير كفاءة وفعالية بيئة الرقابة ثالثاً
٥٨	خلاصة الفصل الثاني
الفصل الثالث	
التنسيق بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية في ظل تطبيق الحكومة	
٥٩	مقدمة الفصل
	المبحث الأول: المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات
٦١	مقدمة
٦٢	نشأة وتطور مفهوم حوكمة الشركات أولاً
٦٤	مبادئ الحوكمة ثانياً
٦٧	تطور دور المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات ثالثاً
٧٠	جودة المراجعة الداخلية وتأثيرها على الحوكمة وأدبياتها رابعاً
	المبحث الثاني: متطلبات تطبيق الحوكمة الجيدة وأثرها على بيئة الرقابة
٧٢	مقدمة
٧٣	متطلبات تطبيق حوكمة جيدة في الشركات أولاً
٧٧	علاقة لجنة المراجعة بالمراجعة الداخلية لتطوير بيئة الرقابة ثانياً
٨٣	علاقة المراجعة الخارجية بالمراجعة الداخلية لتطوير بيئة الرقابة ثالثاً
٨٧	علاقة مجلس الإدارة والإدارة العليا بالمراجعة الداخلية في تطوير بيئة الرقابة رابعاً
٩٠	خلاصة الفصل الثالث

رقم الصفحة	محتويات الدراسة
الفصل الرابع الدراسة الميدانية	
٩١	مقدمة الفصل
المبحث الأول : منهجية الدراسة	
٩٢	أولاً أسلوب جمع البيانات
٩٢	ثانياً مجتمع وعينة الدراسة
٩٣	ثالثاً المقاييس الإحصائية المستخدمة
٩٤	رابعاً اختبار عينة الدراسة
المبحث الثاني: إختبار الفرضيات ومناقشة النتائج	
٩٥	أولاً خصائص عينة الدراسة
٩٦	ثانياً آراء وإتجahات عينة الدراسة
١١٠	ثالثاً الفرق بين آراء عينة الدراسة طبقاً للمؤهل العلمي وسنوات الخبرة والوظيفة
١١٣	رابعاً إختبارات فروض الدراسة
١١٦	خامساً نتائج الدراسة الميدانية
١١٨	خلاصة الفصل الرابع
الفصل الخامس النتائج والتوصيات	
١١٩	أولاً نتائج الدراسة
١٢١	ثانياً توصيات الدراسة
المراجع	
١٢٣	أولاً المراجع باللغة العربية
١٣٧	ثانياً المراجع باللغة الأجنبية

رقم الصفحة	محتويات الدراسة
الملاحق	
١٤٣	ملحق رقم (١): قائمة الإستقصاء
١٦٣	ملحق رقم (٢): مخرجات البرنامج
ملخص الرسالة	
٥-١	ملخص الرسالة باللغة العربية
١-٦	ملخص الرسالة باللغة الإنجليزية

فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
٩٢	توزيع عينة الدراسة	١
٩٤	مدى ثبات ومصداقية قائمة الإستقصاء بإستخدام معامل ألفا كرونباخ	٢
٩٥	توزيع عينة الدراسة وفقاً للمؤهل العلمي	٣
٩٥	توزيع عينة الدراسة وفقاً لسنوات الخبرة	٤
٩٦	آراء عينة الدراسة في دور المراجعة الداخلية في تطوير كفاءة بيئة الرقابة	٥
٩٨	آراء عينة الدراسة في دور المراجع الداخلي في تطوير فعالية بيئة الرقابة	٦
١٠١	آراء عينة الدراسة في الأمانة والقيم الأخلاقية	٧
١٠٢	آراء عينة الدراسة في الالتزام بالكفاءة	٨
١٠٣	آراء عينة الدراسة في مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة	٩
١٠٤	آراء عينة الدراسة في فلسفة الإدارة وطريقتها في إدارة أعمال المنشأة	١٠
١٠٥	آراء عينة الدراسة في الهيكل التنظيمي	١١
١٠٦	آراء عينة الدراسة في توزيع السلطة والمسؤولية	١٢
١٠٦	آراء عينة الدراسة في سياسات الموارد البشرية وممارساتها	١٣
١٠٧	آراء عينة الدراسة في متطلبات الحكومة الجيدة وجودة المراجعة الداخلية كأحد آليات الحكومة	١٤
١١٠	الفرق بين آراء عينة الدراسة طبقاً للمؤهل العلمي	١٥
١١١	توضيح سبب اختلاف متطلبات الحكومة الجيدة وجودة المراجعة الداخلية كأحد آليات الحكومة من خلال اختبار مان وتنبي	١٦

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
١١١	الفرق بين آراء عينة الدراسة طبقاً لسنوات الخبرة	١٧
١١٢	الفرق بين آراء عينة الدراسة طبقاً للوظيفة	١٨
١١٣	فرض الدراسة عن وجود علاقة بين دور المراجعة الداخلية وتحقيق كفاءة بيئة الرقابة بإستخدام اختبار كولموجروف - سميرنوف للعينة	١٩
١١٤	فرض الدراسة عن وجود علاقة بين دور المراجعة الداخلية وتحقيق فعالية بيئة الرقابة بإستخدام اختبار كولموجروف - سميرنوف للعينة	٢٠
١١٥	فرض الدراسة عن وجود علاقة بين تحقيق متطلبات الحكومة في الشركات و خصائص بيئة الرقابة بإستخدام اختبار كولموجروف - سميرنوف للعينة	٢١
١١٦	فرض الدراسة عن وجود علاقة بين متطلبات الحكومة وجودة المراجعة الداخلية لأحد آليات الحكومة بإستخدام اختبار كولموجروف - سميرنوف للعينة	٢٢

فهرس الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
٤٦	تصميم نظام الرقابة الداخلية من خلال منظور علاقة المكونات ببعضها	١
٤٧	تصميم نظام الرقابة الداخلية من خلال منظور علاقة المكونات بالأهداف	٢

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

مقدمة الدراسة:

إن نظرية الوكالة التي نادى بها (Jensen & Meckling) هي عبارة عن العلاقة بين المساهمين أو المالك والمديرين، ووجود تعارض قوى بين مصالحهما هو الذي أدى إلى ظهور مصطلح حوكمة الشركات للحد من المشاكل التي نشأت بسبب فصل الملكية عن الإدارة^١ ، ففى عام 1976 قام كلاً من (Jensen & Meckling) بالإهتمام بمفهوم الحوكمة فى الشركات أما فى عام 1987 قام المعهدالأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بتشكيل لجنة المنظمات الراعية (COSO) The Committee Of Sponsoring Organization لجنة تريدواي Treadway Commission التي قامت بإصدار التوصيات المرتبطة بتطبيق قواعد الحوكمة لمنع أي غش أو تلاعب أثناء إعداد القوائم المالية وذلك عن طريق الإهتمام بنظام الرقابة الداخلية^٢.

بدأ الإهتمام الحقيقى لمفهوم حوكمة الشركات منذ إصدار لجنة الأبعاد المالية لحوكمة الشركات Cadbury فى ديسمبر ١٩٩٢ تقريرها والمشكل من قبل مجلس التقارير المالية وسوق لندن للأوراق المالية بعنوان الأبعاد المالية لحوكمة الشركات The Financial Aspects Of Corporate Governance وأخذت حوكمة الشركات بعداً آخر بعد حدوث الأزمات المالية^٣.

^١ Calderon. T.G," Benchmarking Coorporating Governance in the OECS", Corporating Governance Journal, Vol.3, Novemer 2003, p1. <http://www.academy.ofeeg.org/archives/Nov.2003.ejournal.htm>.

^٢ محمد مصطفى سليمان، "حوكمة الشركات ومعالجة الفساد الإدارى"، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٦، ص ٣٢-٣١.

^٣ Reporting Of the committee on the Financial aspects Of Corporate Governance," The Financial Aspects Of Corporate Governance", London: Burgess Science Press, 1 December 1992,p14.

لقد إجتاحت العالم العديد من الأزمات والإنهيارات في عقد التسعينات من القرن العشرين في دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا، وتعرض عدداً كبيراً من الشركات العملاقة إلى التعلق مثل شركة الطاقة Enron، وشركة الإتصالات World Com، والشركة الأوروبية للتغذية Parmalat، وقد أرجع السبب وراء ذلك إلى تورط المراجعين الخارجيين في هذه الفضائح والإنهيارات^١، وللتصرفات الإنهازية التي تقوم بها إدارة الشركات^٢، وبسبب ضعف السياسات المحاسبية والرقابة على الأنشطة المالية مما فتح المجال لوظيفة المراجعة الداخلية، فالمراجعة الداخلية هي الركيزة الأساسية للرقابة الداخلية ووسيلة فعالة لدعم الإدارة كمداها بالمعلومات الضرورية وخاصة فيما يتعلق بكفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في الشركة^٣.

طرأ الكثير من التطورات على المراجعة الداخلية على مر الزمن من حيث المعايير، والتبعية التنظيمية، والإستقلالية، وظهور لجان المراجعة وعلاقتها بالمراجعة الداخلية ودورها في تقيير المخاطر^٤، وأصبح إنشاء نظام رقابة داخلية فعال من الأساسيات لنظام الحكومة ويعتبر إطار COSO لنظام الرقابة الداخلية إطاراً يقدم التوجيه فقط والشركة تقوم بالتنفيذ، وتعتبر بيئة الرقابة الداخلية أهم مكونات نظام الرقابة الداخلية فهي تعكس ثقافة الشركة، وتعتبر بيئة الرقابة الداخلية الفعالة هي التي تقوم بوضع أهداف واقعية وتتضمن توافر الموارد اللازمة لتحقيق الأهداف الموضوعة^٥.

^١ Rahma wati, A."Effect an performance audit implementation of good corporate governance in kab.luwu (case studyInspectoratekab. luwu)", Journal of Economics and behavioral studies, Vol.7, Issue. 1, feb2015, p:14.

^٢ حسن على حسن مباشر، "علاقة جودة التدقيق الداخلي بالحد من إدارة الأرباح (دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في بورصة فلسطين)"، رسالة ماجستير غيرمنشورة، قسم محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، ٢٠١٤، ص.٢.

^٣ حسام سعيد أبووطفة، "دور المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة وفعالية الاستثمارات المالية (دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية)"، رسالة ماجستير غيرمنشورة، قسم محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، ٢٠٠٩، ص.١٣.

^٤ Hermanson, D," The growing stature of internal auditing", Internal Auditing (November, December), 2002, p: 43-44.

^٥ Aapo Lansiluotol, Annukka Jokipii, Tomas Eklund,"Internal Control effectiveness – aclustering approach", Managerial Auditing Journal, Vol.13, Issue1, 2016, p6:9.

(١) مشكلة الدراسة:

إن ما تهدف إليه قواعد وسياسات حوكمة الشركات هو تحقيق الحماية للمساهمين وأصحاب المصالح، وتحقيق الشفافية والعدالة، وتعظيم قيمة الشركة وتعتبر وظيفة المراجعة الداخلية صمام الأمان لتطبيق آلية الحكومة، أما عن الرقابة الداخلية فهي أحد أهم الأدوات الرقابية للإدارة فتقوم الإدارة بوضع نظام للرقابة الداخلية، وتحرص على تطوير هذا النظام وتحسينه ومتابعته وذلك لمعرفة إذا كانت الأهداف قد تم تحقيقها وفقاً للأهداف الموضوعة أم لا، ويكون نظام الرقابة الداخلية من عدة عناصر كبيئة الرقابة الداخلية، تقيير المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والإتصال، ومراقبة الأداء، وإذا تفاعلت هذه المكونات معًا سوف تؤدي إلى وجود نظام رقابة داخلية كفاء وفعال يمكن الإعتماد عليه^١، وتعتبر المراجعة الداخلية أحد أدوات تقييم وتقويم نظام الرقابة الداخلية لما لوظيفة المراجعة الداخلية من أثر في تعديل وتطوير نظام الرقابة الداخلية وكفاءة استخدام الموارد، ودور المراجعة الداخلية في تقييم المخاطر ما يساعد في الإستغلال الأمثل لموارد الشركة، ولضمان التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية ومن بينها المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية لابد من تطبيق مفهوم حوكمة الشركات، حيث تدعو حوكمة الشركات إلى إحداث تعاون بين هذه الآليات والتنسيق فيما بينها وتنظيم

وبناءً على مasicic يمكن بلورة مشكلة البحث في محاولة الإجابة على السؤال التالي:

فى ظل تطبيق حوكمة الشركات، هل للمراجعة الداخلية دور فى تطوير كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، وخاصةً بيئة الرقابة الداخلية التى تعتبر المكون الأهم من مكونات نظام الرقابة الداخلية؟، وللإجابة على هذا السؤال ستطرق الباحثة إلى مجموعة من الأسئلة الفرعية:

^١ أحمد عبدالله محمد النور، " مدى تأثير كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية على تخطيط إجراءات التدقير في الشركات المساهمة العامة الأردنية، دراسة ميدانية في ضوء القوانين الأردنية ومعايير التدقير الدولية" رسالة ماجستير غيرمنشورة، كلية إدارة المال والاعمال، قسم المحاسبة، جامعة البت، المفرق، الأردن، ٢٠٠٧، ص ٢.

^٢ سامح أبو حجر، إيمان أحمد محمود، "دور المراجعة الداخلية كآلية لتقدير نظم الرقابة الداخلية في ظل تطبيق حوكمة الشركات في مصر"، المؤتمر السنوي الخامس لقسم المحاسبة، المحاسبة في عالم متغير، المحاسبة في مواجهة التغيرات الاقتصادية والسياسية المعاصرة، جامعة القاهرة، ٩/٢٧، ٢٠١٤.