



كلية التجارة □
الدراسات العليا □
قسم المحاسبة والمراجعة

دور المراجعة الداخلية فى تطوير كفاءة وفعالية بيئة
الرقابة فى 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 فى المحاسبة

إعداد الباحثة

إيمان ممدوح حسن عبد العظيم

تحت إشراف

الدكتور

محمد عبد الحافظ عبد العال

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد
كلية التجارة - جامعة عين شمس

الأستاذ الدكتور

محمد محمود عبد ربه

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد والمتفرغ
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 الحوكمة "دراسة ميدانية"

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

لجنة المناقشة والحكم على الرسالة

١. الأستاذ الدكتور/ محمد عبدالفتاح محمد
رئيساً
أستاذ المراجعة ووكيل الكلية لشئون التعليم والطلاب
كلية التجارة - جامعة عين شمس
٢. الأستاذ الدكتور/ مدحت عبد الرشيد
عضواً
أستاذ المراجعة بجامعة القاهرة
٣. الأستاذ الدكتور/ محمد محمود عبد ربه
مشرفاً
أستاذ المحاسبة المساعد
كلية التجارة - جامعة عين شمس
٤. الأستاذ الدكتور/ محمد عبد الحافظ عبد العال
مشرفاً بالاشتراك
أستاذ المحاسبة المساعد
كلية التجارة - جامعة عين شمس

الدراسات العليا

أجيزت الرسالة بتاريخ
٢٠ / /

موافقة مجلس الجامعة
٢٠ / /

ختم الإجازة
٢٠ / /

موافقة مجلس الكلية
٢٠ / /



﴿ قَالَ يَا قَوْمِ أَرَأَيْتُمْ إِن كُنتُ عَلَىٰ بَيِّنَةٍ مِّنْ
رَّبِّي وَرَزَقَنِي مِنْهُ رِزْقًا حَسَنًا وَمَا أُرِيدُ أَنْ
أُخَالَفَكُمْ إِلَىٰ مَا أَنهَاكُم عَنْهُ إِن أُرِيدُ إِلَّا
الْإِصْلَاحَ مَا اسْتَطَعْتُ وَمَا تَوْفِيقِي إِلَّا بِاللَّهِ
عَلَيْهِ تَوَكَّلْتُ وَإِلَيْهِ أُنِيبُ ﴾



سورة هود الآية (٨٨)



الحمد لله الذى أعاننى على إنجاز هذه الرسالة، والشكر والحمد له دومًا على
نعمه التى لاتعد ولا تحصى

أتقدم بجزيل الشكر وبالغ التقدير، وعظيم الإمتنان إلى الأستاذ الدكتور الفاضل
(محمد محمود عبد ربه) الذى أشرف على هذه الرسالة وعلى ما أفاض به من علم وجهد
كبير وتوجيهات ورعاية طوال فترة الإشراف، كما أشكر الأستاذ الدكتور والمشراف
(محمد عبد الحافظ عبد العال) وما قدمه لى من عون صادق، كما أتقدم بالشكر والتقدير
إلى الأستاذ الدكتور الفاضل (محمد عبد الفتاح محمد) الذى غمرنى بفيض عطائه وعنايته
وإهتمامه وتوجيهاته وإبداء ملاحظاته، منذ أن كانت هذه الرسالة فكرة إلى أن أصبحت
واقعًا، وأتقدم بجزيل الشكر إلى كافة أعضاء لجنة المناقشة، وأتقدم بجزيل الشكر إلى
الأستاذ الدكتور الفاضل (مدحت عبد الرشيد) لموافقته على المشاركة فى لجنة الحكم
والمناقشة وعلى ما قدمه لى من توجيهات وملاحظات مما أفاد الباحثة، و أقدم شكرى
وإعتزازى إلى والدى ووالدتى، وإلى أخوتى على ما قدموه لى من مساعدة وتوجيه طيلة
فترة دراستى، وأشكر كل زملاء الدراسة، وكل من أسهم فى إنجاز هذه الرسالة بشكل
مباشر أو غير مباشر، ولكل من أنار الطريق لى لإستكمال رسالتى .
وأخيرًا أقول اللهم إني أشهد إني قد بذلت ما تيسر لى من جهد، فإن وفقك
فبفضل من عندك، وإن أخفقت فمن نفسى، والله ولى التوفيق.

الباحثة
إيمان ممدوح

قائمة المحتويات

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

رقم الصفحة	محتويات الدراسة
٤١	ثانياً مقومات نظام الرقابة الداخلية الفعال
٤٢	ثالثاً مكونات نظام الرقابة الداخلية الفعال
٤٥	رابعاً تصميم أنظمة الرقابة وبنائها وفقاً لإطار COSO
	المبحث الثالث: دور المراجعة الداخلية في تطوير كفاءة وفعالية بيئة الرقابة
٤٨	مقدمة
٤٩	أولاً المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية
٥١	ثانياً دور الرقابة الداخلية وبيئة الرقابة
٥٢	ثالثاً دور المراجعة الداخلية في تطوير كفاءة وفعالية بيئة الرقابة
٥٨	خلاصة الفصل الثاني
	(الفصل الثالث)
	التنسيق بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية في ظل تطبيق الحوكمة
٥٩	مقدمة الفصل
	المبحث الأول: المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات
٦١	مقدمة
٦٢	أولاً نشأة وتطور مفهوم حوكمة الشركات
٦٤	ثانياً مبادئ الحوكمة
٦٧	ثالثاً تطور دور المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات
٧٠	رابعاً جودة المراجعة الداخلية وتأثيرها على الحوكمة وآلياتها
	المبحث الثاني: متطلبات تطبيق الحوكمة الجيدة وأثرها على بيئة الرقابة
٧٢	مقدمة
٧٣	أولاً متطلبات تطبيق حوكمة جيدة في الشركات
٧٧	ثانياً علاقة لجنة المراجعة بالمراجعة الداخلية لتطوير بيئة الرقابة
٨٣	ثالثاً علاقة المراجعة الخارجية بالمراجعة الداخلية لتطوير بيئة الرقابة
٨٧	رابعاً علاقة مجلس الإدارة والإدارة العليا بالمراجعة الداخلية في تطوير بيئة الرقابة
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: اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج
٩٥	أولاً خصائص عينة الدراسة
٩٦	ثانياً آراء وإتجاهات عينة الدراسة
١١٠	ثالثاً الفرق بين آراء عينة الدراسة طبقاً للمؤهل العلمي وسنوات الخبرة والوظيفة
١١٣	رابعاً اختبارات 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 الاستقصاء
١٦٣	ملحق رقم (٢): مخرجات البرنامج
	ملخص الرسالة
٥-١	ملخص الرسالة باللغة العربية
1-6	ملخص الرسالة باللغة الإنجليزية

فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
٩٢	توزيع عينة الدراسة	١
٩٤	مدى ثبات ومصدقية 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 الإلتزام 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 والمسئولية	١٢
١٠٦	آراء عينة الدراسة في سياسات الموارد البشرية وممارساتها	١٣
١٠٧	آراء عينة الدراسة في متطلبات الحوكمة الجيدة وجودة المراجعة الداخلية كأحد آليات الحوكمة	١٤
١١٠	الفرق بين آراء عينة الدراسة طبقاً للمؤهل العلمي	١٥
١١١	توضيح سبب الاختلاف لمتطلبات الحوكمة الجيدة وجودة المراجعة الداخلية كأحد آليات الحوكمة من خلال إختبار مان وتتي	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 باستخدام إختبار كولموجوروف - سميرنوف للعينة	١٩
١١٤	فرض الدراسة عن وجود علاقة بين دور المراجعة الداخلية وتحقيق فعالية بيئة الرقابة باستخدام إختبار كولموجوروف - سميرنوف للعينة	٢٠
١١٥	فرض الدراسة عن وجود علاقة بين تحقيق متطلبات الحوكمة في الشركات و خصائص بيئة الرقابة باستخدام إختبار كولموجوروف - سميرنوف للعينة	٢١
١١٦	فرض الدراسة عن وجود علاقة بين متطلبات الحوكمة وجودة المراجعة الداخلية كأحد آليات الحوكمة باستخدام إختبار كولموجوروف - 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 الملاك والمديرين، ووجود تعارض قوى بين مصالحهما هو الذى أدى إلى ظهور مصطلح حوكمة الشركات للحد من المشاكل التي نشأت بسبب فصل الملكية عن الإدارة^١، ففي عام 1976 قام كلاً من (Jensen & Meckling) بالاهتمام بمفهوم الحوكمة في الشركات أما في عام 1987 قام المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين (AICPA) بتشكيل لجنة المنظمات الراعية (COSO) The Committee Of Sponsoring Organization المعروفة بإسم لجنة تريديواى Treadway Commission التي قامت بإصدار التوصيات المرتبطة بتطبيق قواعد الحوكمة لمنع أى 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 مجلسى 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.

¹ Calderon. T.G, " Benchmarking Cooperating 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 ٣١-٣٢.

³ Reporting Of the committee on the Financial aspects Of Corporate Governance, " The Financial Aspects Of Corporate Governance", London: Burgress Science Press, 1 Decenber 1992,p14.

لقد اجتاحت العالم العديد من الأزمات والإنهيارات في عقد التسعينات من القرن العشرين في دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا، وتعرض عددًا كبيرًا من الشركات العملاقة إلى التعثر مثل شركة الطاقة Enron، وشركة الاتصالات World Com، والشركة الأوروبية للتغذية Parmalat، ولقد أرجع السبب وراء ذلك إلى تورط المراجعين الخارجيين في هذه الفضائح والإنهيارات¹، وللتصرفات الانتهازية التي تقوم بها إدارة الشركات²، 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 كمدتها بالمعلومات الضرورية وخاصة فيما يتعلق بكفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في الشركة³.

طراً الكثير من التطورات على المراجعة الداخلية على مر الزمن من حيث المعايير، والتبعية التنظيمية، والاستقلالية، وظهور لجان المراجعة وعلاقتها بالمراجعة الداخلية ودورها في تقدير المخاطر⁴، وأصبح إنشاء نظام رقابة داخلية فعال من الأساسيات لنظام الحوكمة 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 وتضمن توافر الموارد اللازمة لتحقيق الأهداف الموضوعية⁵.

¹ 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.

² حسن على حسن مباشر، "علاقة جودة التدقيق الداخلى بالحد من إدارة الأرباح (دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في بورصة فلسطين)"، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، ٢٠١٤، ص٢.

³ حسام سعيد أبووظفة، "دور المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة وفعالية الاستثمارات المالية (دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية)"، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، ٢٠٠٩، ص١٣.

⁴ Hermanson, D," The growing stature of internal auditing", Internal Auditing (November, December), 2002, p: 43-44.

⁵ Aapo Lansiluoto, Annukka Jokipii, Tomas Eklund,"Internal Control effectiveness – aclustering approach", Managerial Auditing Journal, Vol.13, Issue1, 2016, p6:9.

(١/١) 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 الحوكمة، 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 الموضوعية أم لا، ويتكون نظام الرقابة الداخلية من عدة عناصر كبيئة الرقابة الداخلية، تقدير المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصال، ومراقبة الأداء، وإذا تفاعلت هذه المكونات معاً سوف تؤدي إلى وجود نظام رقابة داخلية كفء وفعال يمكن الإعتماد عليه^١، وتعتبر المراجعة الداخلية أحد أدوات تقييم وتقويم نظام الرقابة الداخلية لما لوظيفة المراجعة الداخلية من أثر في تفعيل 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 الأدوار^٢.

وبناء على ماسبق يمكن بلورة مشكلة البحث في محاولة الإجابة على السؤال التالي:

في ظل تطبيق حوكمة الشركات، هل للمراجعة الداخلية دور في تطوير كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، وخاصةً بيئة الرقابة الداخلية التي 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 التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية، دراسة ميدانية في ضوء القوانين الأردنية ومعايير التدقيق الدولية" رسالة ماجستير غير منشورة، كلية إدارة المال والاعمال، قسم المحاسبة، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن، ٢٠٠٧، ص ٢.

^٢ سامح أبو حجر، إيمان أحمد محمود، "دور المراجعة الداخلية كألية لتقويم نظم الرقابة الداخلية في ظل تطبيق حوكمة الشركات في مصر"، المؤتمر السنوى الخامس لقسم المحاسبة، المحاسبة في عالم متغير، المحاسبة في مواجهة التغيرات الاقتصادية والسياسية المعاصرة، جامعة القاهرة، ٢٧/٩/٢٠١٤، ص ٣.