



كلية التجارة

الدراسات العليا

قسم المحاسبة والمراجعة

**قياس أثر التطبيق المتكامل لآليات الحوكمة
على بيئة الرقابة الداخلية
"دراسة ميدانية"**

***Measuring the impact of integrated application
of the Governance's Mechanisms on the
Internal Control Environment
"A field Study"***

رسالة مقدمة من الباحث

ساره حافظ السعيد حافظ يسن

للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

تحت إشراف

أ.د / علي إبراهيم طلبة أ.د / عمرو حسين عبد البر

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد
كلية التجارة – جامعة عين شمس

أستاذ ورئيس قسم المحاسبة والمراجعة الأسبق
كلية التجارة – جامعة عين شمس

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



صَدَقَ اللَّهُ الْعَظِيمُ

سورة طه آية ١١٤



الدراسات العليا

قسم المحاسبة والمراجعة

أسم الطالب / ساره حافظ السعيد حافظ يسن .

عنوان الرسالة / قياس أثر التطبيق المتكامل لآليات الحوكمة على بيئة الرقابة الداخلية
" دراسة ميدانية " .

Measuring the impact of integrated application of the Governance's Mechanisms on the Internal Control Environment

" A field Study "

الدرجة العلمية / ماجستير في المحاسبة .

لجنة المناقشة والحكم على الرسالة

الأستاذ الدكتور / علي إبراهيم طلبة

رئيساً ومشرفاً

استاذ ورئيس قسم المحاسبة والمراجعة الأسبق بكلية التجارة _ جامعة عين شمس

العضو الداخلي

الأستاذ الدكتور / مدحت محمد احمد عبدالعال

استاذ ورئيس قسم الاحصاء بكلية التجارة _ جامعة عين شمس

العضو الخارجي

الأستاذ الدكتور / أمال محمد كمال

استاذ المراجعة بكلية التجارة _ جامعة القاهرة

مشرفاً بالاشتراك

الأستاذ الدكتور / عمرو حسين عبدالبر

استاذ المحاسبة والمراجعة المساعد بكلية التجارة _ جامعة عين شمس

تاريخ المناقشة : / / ٢٠١٥

الدراسات العليا

ختم الإجازة :

أجيزت الرسالة بتاريخ / / ٢٠١٥

موافقة مجلس الجامعة

٢٠١٥ / /

كلية التجارة

إدارة الدراسات العليا

موافقة مجلس الكلية

٢٠١٥ / /

إهداء

إلى أبي الحبيب العظيم الذي حثني على العلم والعمل كل
هذه السنين _ لك مني كل الحب والتقدير والاعتزاز على
ما قدمت لي من دعم في حياتي العلمية والعملية .

إلى أحن قلب في الوجود ... أمي الغالية _ إلى من يعجز
اللسان عن التعبير ويتوقفه العقل عن التفكير لكي مني
كل الحب والتقدير والاعتزاز على مساعدتي ومساندتي في
خافة نواحي حياتي وتقديراً لرعايتها لي منذ الصغر

إلى أخي الحبيب والغالي ...

شكراً

شكر وتقدير شكر وتقدير

بعد الحمد لله سبحانه وتعالى وشكره على نعمه الكثيرة وفضله العظيم وتوفيقه في إتمام هذا العمل المتواضع.

أتقدم بجزيل الشكر والعرفان لأستاذي الأستاذ الدكتور/ علي إبراهيم طلبه – أستاذ ورئيس قسم المحاسبة والمراجعة الأسبق بالكلية ، وذلك لما قدمه لي من نصح وإرشاد وتوجيهات سديدة لإنجاز هذا العمل، وكذلك لما أمدني به من العلم الغزير والمعلومات القيمة التي بُني على أساسها الرسالة بعد أن تفضل بالموافقة على الإشراف على هذه الرسالة.

كما أقدم خالص شكري وتقديري لأستاذي الأستاذ الدكتور /عمرو حسين عبدالبر – أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد بالكلية ، وذلك لمساعدته المستمرة وتقديره للنصائح الرشيدة وتوجيهاته العلمية السديدة، حيث كان لي ناصحاً ومعلماً وذلك بعد أن تفضل بالموافقة على الإشراف المشترك على هذه الرسالة.

كما أتقدم بالشكر والتقدير إلى الأستاذ الدكتور / مدحت محمد أحمد عبد العال استاذ ورئيس قسم الأحصاء بكلية التجارة _ جامعة عين شمس، وذلك لموافقته على الاشتراك في لجنة المناقشة والحكم على الرسالة.

كما أتقدم بالشكر والتقدير إلى الأستاذ الدكتور / أمال محمد كمال استاذ المراجعة بكلية التجارة _ جامعة القاهرة، وذلك لموافقته على الاشتراك في لجنة المناقشة والحكم على الرسالة.

وأخيراً أتقدم بخالص الشكر لكل من قدم لي يد العون والمساعدة في إعداد هذه الرسالة ، وأخص بالشكر الدكتور/ أحمد حسني عبد العال المليجي نائب مدير بقطاع المشروعات الصغيرة والمتوسطة بالبنك الأهلي المصري لإرشاداته السديدة التي ساعدتني في إتمام تلك الرسالة، بالإضافة إلى زميلي الوفي محمد خالد مهنا لمساعدته وتشجيعه المستمر لي.

الباحث،،،

قائمة المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع
الفصل الأول: الإطار العام للدراسة	
١	أولاً: المقدمة
٢	ثانياً: توضيح عنوان الدراسة
٣	ثالثاً: مشكلة الدراسة
٤	رابعاً: الهدف من الدراسة
٤	خامساً: أهمية الدراسة
٥	سادساً: عرض الدراسات السابقة
١٥	سابعاً: متغيرات وفروض الدراسة
٢٠	ثامناً: منهج إعداد الدراسة
٢٠	تاسعاً: حدود الدراسة
٢١	عاشراً: خطة الدراسة
٢٥	خلاصة الفصل الأول
٢٦	هوامش الفصل الأول
الفصل الثاني : حوكمة الشركات وآلياتها	
٢٩	مقدمة
المبحث الاول: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات	
٣٠	تمهيد
٣١	أولاً : الأسباب التي أدت إلى الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات
٣٢	ثانياً: مفهوم حوكمة الشركات وأهم خصائصها
٣٦	ثالثاً: أهمية حوكمة الشركات
٣٨	رابعاً: أهداف حوكمة الشركات وأهم محدداتها
٤١	خامساً: ركائز حوكمة الشركات
٤٤	خلاصة المبحث الأول

الموضوع	رقم الصفحة
هوامش المبحث الأول	٤٥
المبحث الثاني : مبادئ وآليات حوكمة الشركات	
تمهيد	٤٨
أولاً: مبادئ حوكمة الشركات	٤٩
ثانياً: آليات حوكمة الشركات	٥٢
ثالثاً: تجارب الدول في تطبيق حوكمة الشركات	٥٥
رابعاً: حوكمة الشركات وعلاقتها بكل من "نظرية الوكالة- قانون Sarbanes Oxley"	٦١
خامساً: واقع حوكمة الشركات في جمهورية مصر العربية	٦٥
خلاصة المبحث الثاني	٧٠
هوامش المبحث الثاني	٧١
الفصل الثالث: دور حوكمة الشركات في تحسين بيئة الرقابة الداخلية	
مقدمة	٧٦
المبحث الأول: الإطار العام لبيئة الرقابة الداخلية	
تمهيد	٧٨
أولاً : مفهوم الرقابة الداخلية وأهميتها	٧٩
ثانياً: مقومات الرقابة الداخلية وأهم أهدافها	٨٢
ثالثاً : مكونات الرقابة الداخلية	٨٦
رابعاً: أقسام وأنواع الرقابة الداخلية	٨٩
خامساً: مفهوم بيئة الرقابة الداخلية	٩٠
سادساً: أهم المظاهر والممارسات السلبية المتعلقة بضعف بيئة الرقابة الداخلية	٩١
خلاصة المبحث الأول	٩٨
هوامش المبحث الأول	٩٩
المبحث الثاني : حوكمة الشركات وتأثيرها علي بيئة الرقابة الداخلية	
تمهيد	١٠٤

الموضوع	رقم الصفحة
أولاً : آليات حوكمة الشركات الداخلية وتحسين بيئة الرقابة الداخلية	١٠٥
ثانياً : آليات حوكمة الشركات الخارجية وتحسين بيئة الرقابة الداخلية	١٢٢
ثالثاً : تكامل آليات حوكمة الشركات الداخلية والخارجية لتحسين بيئة الرقابة الداخلية	١٢٧
خلاصة المبحث الثاني	١٣٢
هوامش المبحث الثاني	١٣٣
الفصل الرابع : الدراسة الميدانية	
مقدمة	١٣٧
المبحث الأول : مجتمع وعينة الدراسة	
تمهيد	١٣٨
أولاً : أهداف الدراسة الميدانية	١٣٩
ثانياً : مجال التطبيق (مجتمع الدراسة)	١٣٩
ثالثاً : أسلوب جمع البيانات	١٤٣
رابعاً : المقاييس الإحصائية المستخدمة	١٤٧
خامساً : اختيار عينة الدراسة	١٤٩
سادساً : خصائص عينة الدراسة	١٥١
خلاصة المبحث الأول	١٥٤
هوامش المبحث الأول	١٥٥
المبحث الثاني : إختبارات فروض الدراسة	
تمهيد	١٥٧
أولاً: آراء واتجاهات عينة الدراسة	١٥٨
ثانياً: إختبارات فروض الدراسة	١٨٩
الفصل الخامس : النتائج والتوصيات وخلاصة الدراسة	
مقدمة	٢٢١
أولاً: نتائج الدراسة	٢٢٢

الموضوع	رقم الصفحة
ثانياً: توصيات الدراسة	٢٢٨
ثالثاً: خلاصة الدراسة	٢٣٢
قائمة المراجع	٢٣٥
ملحق رقم (١) قائمة الاستقصاء	—
ملخص الرسالة باللغة العربية	—
ملخص الرسالة باللغة الإنجليزية	—

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
(١)	عرض الدراسات السابقة	٦
(٢)	آليات حوكمة الشركات الداخلية والخارجية وعلاقتها ببيئة الرقابة الداخلية	١٢٨
(٣)	محاوّر قائمة الاستقصاء ومحتوياتها	١٤٥
(٤)	مدى ثبات ومصادقية قائمة الاستقصاء	١٤٦
(٥)	حجم العينة الموزعة على الشركات محل الدراسة	١٥٠
(٦)	توزيع العينة طبقاً للوظيفة	١٥١
(٧)	توزيع العينة طبقاً للنوع	١٥٢
(٨)	توزيع عينة الدراسة طبقاً للمرحلة العمرية	١٥٢
(٩)	توزيع عينة الدراسة طبقاً للمؤهل العلمي	١٥٣
(١٠)	توزيع عينة الدراسة وفقاً لسنوات الخبرة (في الدرجة الوظيفية الحالية)	١٥٣
(١١)	خبرة واستقلالية أعضاء لجنة المراجعة وتحسين بيئة الرقابة الداخلية	١٥٩
(١٢)	واجبات ومسؤوليات لجنة المراجعة من منظور حوكمة الشركات وتحسين بيئة الرقابة الداخلية	١٦٠
(١٣)	الإفصاح عن لجنة المراجعة وأعمالها وتحسين بيئة الرقابة الداخلية	١٦٢
(١٤)	حجم لجنة المراجعة وتحسين بيئة الرقابة الداخلية	١٦٣
(١٥)	الالتزام بالميثاق الأخلاقي ومعايير مهنة المراجعة الداخلية وتحسين بيئة الرقابة الداخلية	١٦٥
(١٦)	تطبيق المراجعة الداخلية وتحسين بيئة الرقابة الداخلية.	١٦٦
(١٧)	الإفصاح عن المعلومات العامة والمالية للشركة وتحسين بيئة الرقابة الداخلية	١٦٩
(١٨)	الإيضاحات الأخرى وتحسين بيئة الرقابة الداخلية	١٧٠
(١٩)	خبرة واستقلالية أعضاء مجلس الإدارة وتحسين بيئة الرقابة الداخلية	١٧٢
(٢٠)	عدد مجلس الإدارة وتحسين بيئة الرقابة الداخلية	١٧٣
(٢١)	قيام مجلس الإدارة بأعماله وتحسين بيئة الرقابة الداخلية	١٧٤
(٢٢)	مسؤوليات المديرين التنفيذيين وتحسين بيئة الرقابة الداخلية	١٧٦

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
(٢٣)	الحوافز والمكافآت النقدية للمديرين التنفيذيين وتحسين بيئة الرقابة الداخلية	١٧٧
(٢٤)	خبرة واستقلالية مراقب الحسابات وتحسين بيئة الرقابة الداخلية	١٧٩
(٢٥)	دور مراقب الحسابات وتحسين بيئة الرقابة الداخلية	١٨٠
(٢٦)	آليات حوكمة الشركات الداخلية والخارجية وتحسين البيئة الداخلية	١٨٣
(٢٧)	آليات حوكمة الشركات الداخلية والخارجية وتحسين تقييم المخاطر	١٨٤
(٢٨)	آليات حوكمة الشركات الداخلية والخارجية وتحسين إجراءات الرقابة	١٨٥
(٢٩)	آليات حوكمة الشركات الداخلية والخارجية وتحسين المعلومات والتوصيل	١٨٧
(٣٠)	آليات حوكمة الشركات الداخلية والخارجية وتحسين المتابعة	١٨٨
(٣١)	مصفوفة معاملات الارتباط بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة الخاصة بآلية لجنة المراجعة	١٩٠
(٣٢)	نتائج الانحدار المتعدد التدريجي بين آلية لجنة المراجعة وبيئة الرقابة الداخلية	١٩١
(٣٣)	مصفوفة معاملات الارتباط بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة الخاصة بآلية المراجعة الداخلية	١٩٢
(٣٤)	نتائج الانحدار المتعدد بين آلية المراجعة الداخلية وتحسين بيئة الرقابة الداخلية	١٩٣
(٣٥)	مصفوفة معاملات الارتباط بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة الخاصة بآلية الإفصاح العادل	١٩٤
(٣٦)	نتائج الانحدار المتعدد بين آلية الإفصاح العادل وتحسين بيئة الرقابة الداخلية	١٩٥
(٣٧)	مصفوفة معاملات الارتباط بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة الخاصة بآلية دور مجلس الإدارة	١٩٧
(٣٨)	نتائج الانحدار المتعدد بين آلية دور مجلس الإدارة وتحسين بيئة الرقابة الداخلية.	١٩٧
(٣٩)	مصفوفة معاملات الارتباط بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة الخاصة بآلية التنفيذيين وأعمالهم.	١٩٩
(٤٠)	نتائج الانحدار المتعدد بين آلية التنفيذيين وأعمالهم وتحسين بيئة الرقابة الداخلية.	١٩٩
(٤١)	مصفوفة معاملات الارتباط بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة الخاصة بآلية المراجعة الخارجية.	٢٠١

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
(٤٢)	نتائج الانحدار المتعدد بين آلية المراجعة الخارجية وتحسين بيئة الرقابة الداخلية.	٢٠١
(٤٣)	مصفوفة معاملات الارتباط بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة الخاصة بالبيئة الداخلية	٢٠٣
(٤٤)	نتائج الانحدار المتعدد بين البيئة الداخلية وآليات حوكمة الشركات الداخلية والخارجية	٢٠٣
(٤٥)	مصفوفة معاملات الارتباط بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة الخاصة بتقييم المخاطر	٢٠٥
(٤٦)	نتائج الانحدار المتعدد بين تقييم المخاطر وآليات حوكمة الشركات الداخلية والخارجية	٢٠٥
(٤٧)	مصفوفة معاملات الارتباط بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة الخاص بإجراءات الرقابة	٢٠٧
(٤٨)	نتائج الانحدار المتعدد بين إجراءات الرقابة وآليات حوكمة الشركات الداخلية والخارجية	٢٠٧
(٤٩)	مصفوفة معاملات الارتباط بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة الخاصة بالمعلومات والتوصيل	٢٠٩
(٥٠)	نتائج الانحدار المتعدد بين المعلومات والتوصيل وآليات حوكمة الشركات الداخلية والخارجية	٢٠٩
(٥١)	مصفوفة معاملات الارتباط بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة الخاصة بالمتابعة	٢١١
(٥٢)	نتائج الانحدار المتعدد بين المتابعة وآليات حوكمة الشركات الداخلية والخارجية	٢١١
(٥٣)	مصفوفة معاملات الارتباط بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة الخاصة بآليات حوكمة الشركات الداخلية والخارجية وتحسين بيئة الرقابة الداخلية	٢١٤
(٥٤)	نتائج الانحدار المتعدد بين آليات حوكمة الشركات الداخلية والخارجية وتحسين بيئة الرقابة الداخلية	٢١٤
(٥٥)	مصفوفة معاملات الارتباط بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة الخاصة بآليات حوكمة الشركات وبيئة الرقابة الداخلية	٢١٦

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
٢١٦	نتائج الانحدار المتعدد بين آليات حوكمة الشركات وتحسين بيئة الرقابة الداخلية	(٥٦)
٢١٨	نقاط الاتفاق والاختلاف مع الدراسات السابقة	(٥٧)
٢٢٦	قيمة المعلمة المقدرة ومستوى الدلالة للمتغيرات المستقلة	(٥٨)

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
١٨	رسم تخطيطي للمتغير التابع والمتغيرات المستقلة	(١)
١٩	متغيرات الدراسة	(٢)
٤٠	المحددات الخارجية والداخلية لحوكمة الشركات	(٣)
٥٤	آليات حوكمة الشركات الداخلية والخارجية	(٤)
٩١	بيئة الرقابة الداخلية	(٥)
١٤١	هيكل الشركات والهيئات التابعة لوزارة الكهرباء والطاقة	(٦)
٢٣١	نموذج الدراسة المقترح	(٧)

المصطلحات الواردة بالدراسة

التعريف	أسم المصطلح
اتحاد الصناعات البريطاني	The Confederation of British Industry (CBI)
البنك الدولي	World Bank (WB)
البنك المركزي الأوروبي	European Central Bank (ECB)
الجمعية الدولية لسماسرة الأوراق المالية	International Securities Dealers Association (ISDA)
الرابطة القومية لمديري الشركات	National Association of Corporate Directors (NACD)
المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين	American Institute Of Certified Public Accountants (AICPA)
المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية	International Organization for Securities Commissions (IOSCO)
بنك الاعتماد والتجارة الدولي	Bank of Credit and Commerce International (BCCI)
بنك التنمية الآسيوي	Asian Development Bank (ADB)
بورصة لندن للأوراق المالية	London Stock Exchange (LSE)
بورصة نيويورك للأوراق المالية	The New York Stock Exchange (NYSE)
بيئة الرقابة الداخلية	Internal Control Environment (IC)
حوكمة الشركات	Corporate Governance (CG)
ديوان المراجعة الأسترالي	Austrian Court of Audit (ACA)
صندوق المعاشات العامة في كاليفورنيا	The California Public Employee's: Retirement System
صندوق النقد الدولي	International Monetary Fund (IMF)
قانون ساربينز أوكسلي	Sarbanes-Oxley Act (SOX)
لجنة تريدواي	Treadway commission
لجنة حماية المنظمات والمنبثقة عن لجنة تريد واي	the committee sponsoring organizations of tread way commission (COSO)