



مجلة الشروق للعلوم التجارية
ISSN: 1687/8523
Online :2682-356X
2007/12870
sjcs@sha.edu.eg
<https://sjcs.sha.edu.eg/index.php> موقع المجلة :
التراقيم الدولي
تراقيم دولي الكتروني
رقم الايداع بدار الكتب المصرية
البريد الالكتروني
موقع المجلة :



أثر الدور التوكيدي لوظيفة المراجعة الداخلية الحديثة بالجامعات الحكومية المصرية على توقيت تقرير مراقب حسابات الجهاز المركزي للمحاسبات

أحمد يوسف محمد أحمد
المدرس المساعد بقسم المحاسبة- كلية الأعمال – جامعة الإسكندرية
avoussefmo@hotmail.com

كلمات مفتاحية :

إدارة المراجعة الداخلية ، أصحاب المصالح بالجامعات الحكومية، توقيت تقرير مراقب حسابات الجهاز المركزي للمحاسبات.

التوثيق المقترح وفقا لنظام APA :

أحمد، أحمد يوسف محمد ،(٢٠٢٤)، أثر الدور التوكيدي لوظيفة المراجعة الداخلية الحديثة بالجامعات الحكومية المصرية على توقيت تقرير مراقب حسابات الجهاز المركزي للمحاسبات، مجلة الشروق للعلوم التجارية، عدد خاص، المعهد العالي للمحاسبات وتكنولوجيا المعلومات، أكاديمية الشروق، ص ٤٤٣ - ٤٩٦

مجلة الشروق للعلوم التجارية عدد خاص سنة ٢٠٢٤

أثر الدور التوكيدي لوظيفة المراجعة الداخلية الحديثة بالجامعات الحكومية المصرية على توقيت تقرير مراقب حسابات الجهاز المركزي للمحاسبات

أثر الدور التوكيدي لوظيفة المراجعة الداخلية الحديثة بالجامعات الحكومية المصرية على توقيت تقرير مراقب حسابات الجهاز المركزي للمحاسبات

الباحث/ أحمد يوسف محمد أحمد

المدرس المساعد بقسم المحاسبة- كلية الأعمال – جامعة الإسكندرية

ملخص البحث:

استهدف البحث دراسة واختبار أثر الدور التوكيدي لوظيفة المراجعة الداخلية الحديثة بالجامعات الحكومية المصرية على توقيت تقرير مراقب حسابات الجهاز المركزي للمحاسبات .

وسوف تتناول الورقة التعريف بالدور التوكيدي لوظيفة المراجعة الداخلية في الجامعات الحكومية ، ومجالات هذا الدور وقيمه المضافة من منظور كفاءة المراجعة الخارجية التي يقوم بها الجهاز المركزي للمحاسبات للجامعات الحكومية مقاسة بدلالة الحد من فترة تأخير تقرير الجهاز. وسوف تنتهي الورقة بخلاصة مع الإشارة إلى مجالات البحث المستقبلية.

الكلمات المفتاحية : إدارة المراجعة الداخلية ، أصحاب المصالح بالجامعات الحكومية، توقيت تقرير مراقب حسابات الجهاز المركزي للمحاسبات.

١-المقدمة:

تعد وظيفة المراجعة الداخلية من أهم الأدوات الرقابية فى الوحدات الحكومية بصفة عامة والجامعات الحكومية بصفة خاصة، حيث تعد أداة رقابة على الأداء الحكومى خاصة بعد تطور بيئة القطاع الحكومى وإزدياد الدور الهام للمراجعة الداخلية فى حماية المال العام وحوكمة القطاع الحكومى، كما أنها تدعم الشفافية والمساءلة ومنع واكتشاف الغش والتحقق من فعالية هيكل الرقابة الداخلية، لأنها تقوم بدورين أساسيين؛ دور توكيدى ، ودور إستشارى فى ثلاثة مجالات هي؛ الرقابة الداخلية، وإداره المخاطر، والحوكمة (محمد، ٢٠١٩ ؛ Lawton، ٢٠٠٥).

وينبع الطلب على وظيفة المراجعة الداخلية فى الوحدات الحكومية بصفة عامة، والجامعات الحكومية بصفة خاصة أساساً من طلب أصحاب المصالح ، خاصة الهيئات الرقابية والتشريعية ومنظمات المجتمع المدني، رغبة فى توفير معلومات ذات شفافية وصادقة ، حول فعالية برامج الجامعات الحكومية. ومع التغيير فى بيئة الأعمال وزيادة المسؤوليات على الإدارة لتنفيذ مبادئ الحوكمة، وتبنى أنظمة إدارة المخاطر، جعل الإدارة الجامعية تسعى للإستعانة بوظيفة المراجعة الداخلية لأداء مسؤولياتها الرقابية (قاسم، ٢٠١٧).

فى عام ٢٠١٦ صدر قانون الخدمة المدنية رقم ٨١ لسنة ٢٠١٦ لينص على قيام الوحدات بتحديث الهياكل التنظيمية وبطاقات الوصف ودورات العمل فى مدة لا تجاوز العام من تاريخ صدور هذا القانون وكذلك وضع مؤشرات ومعايير للأداء. ومن المبادرات الرائدة فى مجال دعم وظيفة المراجعة الداخلية فى مصر فى يونيو ٢٠١٨ صدر قرار رئيس الوزراء رقم ١١٤٦ لسنة ٢٠١٨ وفى مادته الأولى، مع عدم الإخلال بأحكام قانون الخدمة المدنية بإستحداث تقسيمات تنظيمية فى وحدات الجهاز الإدارى للدولة بالمسميات الأتية (١) التخطيط الإستراتيجى والسياسات (٢) التقييم والمتابعة (٣) المراجعة الداخلية، (٤) الموارد البشرية (٥) الدعم التشريعى، (٦) نظم المعلومات والتحول الرقمى. وفى المادة الثانية يصدر رئيس الجهاز المركزى للتنظيم والإدارة القرارات اللازمة لإستحداث هذه التقسيمات التنظيمية المبينة بالمادة السابقة بالتنسيق مع السلطة المختصة فى كل وحدة. وإتخاذ

الإجراءات المقررة لتعديل الهيكل التنظيمي لوحدات الجهاز الإداري للدولة بما يتفق مع أحكام هذا القرار. وبناءً على هذا صدر قرار رئيس الجهاز المركزي للتنظيم والإدارة رقم ٥٤ لسنة ٢٠٢٠ لتطوير أو إستحداث تقسيم تنظيمي للمراجعة الداخلية بوحدات الجهاز الإداري للدولة. وأصبح على كل وزارة أو مصلحة أو جهاز حكومي أو هيئة عامة أو وحدة محلية أن تتخذ الإجراءات اللازمة لتطوير، أو إستحداث، أو تقسيم تنظيمي للمراجعة الداخلية في هيكلها التنظيمي يتبع السلطة المختصة ويتعاون فنياً مع هيئة الرقابة الإدارية، وبذلك يوجد الآن طلباً رسمياً على وظيفة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية عامة، ومنها بالطبع الجامعات الحكومية.

ومن المعروف أن الجهاز المركزي للمحاسبات ^١ Accountability State Authority (ASA)، معني بالرقابة على المال العام في المقام الأول في مصر بإعتبار مصر عضواً في المنظمة العالمية للأجهزة العليا للرقابة INTOSAI. وأن الدولة مسئولة عن تحديد أهدافها ووضع خططها ورسم سياساتها وتنفيذ الآليات اللازمة لتفعيل هذه الخطط. ولأن الجامعات الحكومية ممولة من المال العام، فإنها تدخل في نطاق مراجعة الجهاز المركزي للمحاسبات وهي مراجعة مستندية لائحية مالية تالية للصرف في المقام الأول، يراد لها أن تتحول إلى مراجعة شاملة للأداء تكون ذات كفاءة (علي، ٢٠٠٩؛ فرج، ٢٠١٥؛ ISSAI 3000).

ومن منظور أكاديمي توجد ندرة نسبية في الدراسات (سرايا، ١٩٨٣؛ رمضان، ٢٠٠٦؛ عطية، ٢٠٠٨؛ حماد، ٢٠١١؛ يوسف، ٢٠١١؛ دحروج، ٢٠١١؛ خليل، ٢٠١١) التي تناولت مجال المراجعة الحكومية بصفة عامة وفجوة التوقعات في المراجعة الحكومية بصفة خاصة، حيث تتعدد الجهات القائمة بالرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة في مصر. ومن أهم هذه الجهات؛ رقابة الوحدة الحكومية ذاتها (رقابة قبل الصرف) من خلال أقسام المراجعة الداخلية والتفتيش في الوحدة الحكومية

^١ حدد الدستور (مادة ٢١٥) أربعة أجهزة رقابية لأغراض الرقابة ومكافحة الفساد، باعتبارها تتمتع بالشخصية الاعتبارية والاستقلال الفني والمالي والإداري وهي: البنك المركزي، الهيئة العامة للرقابة المالية، الجهاز المركزي للمحاسبات، وهيئة الرقابة الإدارية. ووفقاً للمادة ٢١٩ منه يتولى الجهاز الرقابة على أموال الدولة وأموال الأشخاص الاعتبارية العامة والجهات الأخرى التي يحددها القانون، كما يعاون البرلمان في القيام بمهامه الرقابية.

أثر الدور التوكيدي لوظيفة المراجعة الداخلية الحديثة بالجامعات الحكومية المصرية على توقيت تقرير مراقب حسابات الجهاز المركزي للمحاسبات

رقابة وزارة المالية من خلال مندوبيها في الوحدات الحكومية، رقابة مجلس الشعب، رقابة الجهاز المركزي للمحاسبات (رقابة بعد الصرف) من خلال المراجعة المالية للحسابات ومراجعة مدي الإلتزام بالقوانين واللوائح والتعليمات ذات الصلة، رقابة وزارة التخطيط من خلال تحديد أفضل الطرق لتحقيق الخطط المستهدفة والأهداف العامة لخطط التنمية، وأخيراً رقابة الجهاز المركزي للتنظيم والإدارة فيما يتعلق بالباب الأول الخاص بالأجور. ويرى سرايا(١٩٨٣) أن أدوات ونظم الرقابة المختلفة بالنسبة لأنشطة وبرامج الحكومة تتمثل في كل من ؛ الموازنة العامة للدولة، النظام المحاسبي الحكومي^٢ ، الرقابة الداخلية، والمراجعة الحكومية.

ويرتبط مفهوم الكفاءة Efficiency بصفة عامة بمدى تحقيق الأهداف المحققة مسبقاً بأقل تكلفة ممكنة ، وفي مجال المراجعة يعبر مفهوم الكفاءة عن تحقيق مراقب الحسابات لأهداف عملية المراجعة بأقل تكلفة ممكنة. وفي هذا الصدد أشار معيار المراجعة الدولي (ISA،٦١٠) ، ومعيار المراجعة الانجليزي (SAS،٥٠٠)، ومعيار المراجعة الاسترالي (ASA،٦١٠) إلى تشابه الوسائل المستخدمة من قبل كلا من المراجع الداخلي ومراقب الحسابات لتحقيق أهدافهما، وبالتالي فهناك فرصة للتعاون بينهما لتجنب الازدواجية غير الضرورية في العمل. إلا أن تلك المعايير لم توفر إرشادات محددة لمراقبي الحسابات بشأن مدى اعتمادهم على عمل المراجعين الداخليين .

كما أشارت العديد من الدراسات (Desi et al.,2017; Wang & Fargher,2015;) Bame-Saidin,2014; Al-Sukker,2018; Aldred et al.,2013; Alsmairat et al.,2018; Paino et al.,2010) إلى أن اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجع الداخلي يترتب عليه العديد من المنافع مثل تقليل ازدواجية العمل، ومن ثم تقليل تكلفة

^٢ تعرف المحاسبة الحكومية وفقاً للقانون رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ بأنها "القواعد التي تلتزم بها الجهات الإدارية في تنفيذ الموازنة العامة للدولة وتأثيراتها وتسجيل وتبويب العمليات المالية التي تجريها وقواعد الرقابة المالية قبل الصرف ونظم الضبط الداخلي وإظهار وتحليل النتائج التي تعبر عن المراكز المالية والحسابات الختامية لهذه الجهات. وبحيث تعطي صورة حقيقة لها". كما ينص القانون على أن تقوم وزارة المالية بإجراء الرقابة المالية قبل الصرف على حسابات جميع الهيئات العامة الإقتصادية والصناديق والحسابات الخاصة وذلك طبقاً للقواعد المطبقة في هذه الجهات، ويسري ذلك على كافة الأجهزة والوحدات التي تشملها الموازنة العامة للدولة.

المراجعة الخارجية. كما يترتب علي التنسيق بين المراجع الداخلي ومراقب الحسابات تجنب تكرار العمل واهدار والوقت. ويمكن أن يستخدم المراجع الداخلي نتائج عمل مراقب الحسابات في تقييم المخاطر وتحديد المجالات التي تحتاج اهتمامات مستقبلية. كما يساعد هذا التعاون مجلس الادارة في الحصول علي رؤية أكثر شمولاً للعمليات والمخاطر، والاستفادة منها في إدارة المخاطر والرقابة الداخلية. ومن ثم تقليل وقت وجهد وأتعاب المراجعة مما يقلل من الوقت اللازم لاصدار تقرير المراجعة ويرفع من كفاءة المراجعة الخارجية.

2- وظيفة المراجعة الداخلية ; المفهوم ومحددات الجودة ومردودها على مراقب الحسابات:

وبشأن بماهية وظيفه المراجعة الداخلية الحديثة^٣ ، فيمكن تعريفها، وفقاً لتحليل الدراسات السابقة (على وشحاته، ٢٠١٨؛ ٢٠١٧، PWC, 2018 Parker and Johnson؛ حامد، ٢٠١٩؛ شحاته، ٢٠٢٠؛ سلطان، ٢٠٢٠)، بأنها ؛ نشاط توكيدي واستشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للشركة من خلال تحسين عملياتها والمساعدة في تحقيق مختلف أهدافها من خلال تصميم ووضع منهج منظم وقوى لتقييم وتحسين كفاءة وفعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة الداخلية والحوكمة بها.

^٣ وفقاً للبعض (على وشحاته، ٢٠١٨؛ حامد، ٢٠١٩؛ شحاته، ٢٠٢٠؛ سلطان، ٢٠٢٠) بدأ الاهتمام المهني المبدي بوظيفة المراجعة الداخلية خلال الفترة الزمنية (١٩٤١ - ١٩٠٠) والتي تم فيها إنشاء قسم منفصل لوظيفة المراجعة الداخلية لتتبع مراجعة العمليات المالية والمحاسبية، ثم تلى ذلك الاعتراف بالمراجعة الداخلية كمهنة، من خلال إنشاء معهد المراجعين الداخليين (IIA) وتقدمه تعريفاً لها في عام (١٩٤٧) واعتبارها بمثابة أحد أدوات الرقابة التي تهتم بالجوانب المالية والمحاسبية للعمليات، وتستهدف قياس وتقييم فعالية غيرها من أدوات الرقابة، وتركز على مراجعة الأساليب الرقابية والمراجعة المستندية المالية ونتيجة للتطورات المتلاحقة في بيئة الأعمال، قام (IIA) في عام (١٩٧١)، بتعديل تعريفه للمراجعة الداخلية واعتبارها بمثابة جزء من نظام الرقابة المالية يعمل على قياس وتقييم فعالية نظم الرقابة الأخرى، ويهتم بتقييم عمليات الوحدة ككل. وأخيراً امتد نطاق المراجعة الداخلية ليشمل تحسين عمليات الوحدة وإضافة قيمة لها، في الفترة ما بعد عام (١٩٨٧) وحتى الآن، وقدم (IIA) تعريف المراجعة الداخلية الحديثة عام (١٩٩٩)، والذي اعتمدت عليه مختلف الدراسات السابقة ذات الصلة (حامد، ٢٠١٩، سلطان، ٢٠٢٠)، وجاء متسقاً مع أحدث إصدارات معهد المراجعين الداخليين في عام (٢٠١٧)، وكذلك لم يشر الإصدار (٢٠٢٠) IIA، أيضاً، لوجود أي اختلافات في تعريف المراجعة الداخلية الحديثة عما ورد بالإصدار (١٩٩٢) IIA وهو ما يؤيد استناد البحث الحالي عليه، أيضاً.

أثر الدور التوكيدي لوظيفة المراجعة الداخلية الحديثة بالجامعات الحكومية المصرية على توقيت تقرير مراقب حسابات الجهاز المركزي للمحاسبات

وذلك وفقاً لتوصيف إصدار (II) في عام ٢٠١٧، والذي جاء متسقاً مع الإصدار الصادر عام ١٩٩٩، الذي يعتبر بمثابة النواة الأساسية في ذلك الصدد.

وعلى نفس النحو أشار البعض (على وشحاته، ٢٠١٨؛ شحاته، ٢٠٢٠) لضرورة إستيفاء القائم بوظيفة المراجعة الداخلية لعدة معايير خاصة بالممارسة المهنية، والتي تتضمن مجموعة معايير الصفات Attribute Standards (التي منها حفاظ القائم بوظيفة المراجعة الداخلية على استقلاله وموضوعيته مع بذله للعناية المهنية الواجبة وتنمية مهاراته حتى تواكب كافة التغيرات التي تطرأ على بيئة الأعمال الحالية وبما يساهم في دعم تحقيق أهداف تلك الوظيفة)، ومجموعة معايير الأداء Performance Standards (التي منها؛ إدارة نشاط المراجعة الداخلية على نحو يلبي متطلبات أدائها لدورها الاستشاري والتوكيدي بمختلف مجالاتها، ومدى ملائمة قرار قبول الإدارة العليا لمخاطر بيئة عمل الشركة وفي ضوء تحقيقها لأهدافها المستدامة).

وبالتركيز على مصفوفة أدوار ومجالات وظيفة المراجعة الداخلية الحديثة؛ وبدءاً بدورها التوكيدي والاستشاري، ووفقاً لتحليل بعض الدراسات السابقة (Arens et al.، ٢٠١٤؛ على وشحاته، ٢٠١٨؛ PWC، 2018؛ حامد، ٢٠١٩؛ شحاته، ٢٠٢٠؛ سلطان، ٢٠٢٠) يمكن تعريف الدور التوكيدي لوظيفة المراجعة الداخلية، الذي يستهدف إضافة قيمة للشركة وزيادة المحتوى المعلوماتي للتقارير الداخلية، على أنه؛ خدمة مهنية داخلية مستقلة ثلاثية الأطراف بين موفري المعلومات داخل الجامعة ومن يضيف الثقة والصدق على هذه المعلومات (القائم بوظيفة المراجعة الداخلية) ومتخذى القرارات (إدارة الجامعة). بينما يمكن تعريف الدور الاستشاري لوظيفة المراجعة الداخلية، الذي يستهدف تقديم النصح والمشورة المهنية، على أنه خدمة مهنية ثنائية الأطراف بين مقدم الخدمة (القائم بوظيفة المراجعة الداخلية) ومتلقى الخدمة (الإدارة) وذلك لإسداء النصح للإدارة^٤.

^٤ يمكن تقسيم الخدمات الاستشارية وفقاً للهدف المرجو منها إلى كل من؛ خدمات استشارية تستهدف حصر التحديات المحيطة بعمليات التشغيل وأسباب وجودها وتحديد السبل الملائمة لمواجهتها، وخدمات استشارية تستهدف مساعدة العاملين بالشركة على أداء وظائفهم بشكل كفاء وفعال وخدمات استشارية تستهدف القيام بجلسات

أما بالنسبة للدورين الاستشاري والتوكيد لوظيفة المراجعة الداخلية الحديثة في مجال رقابة أنشطة وعمليات الجامعة ، فبدءا بماهية هيكل الرقابة الداخلية (ICS)، والذي يعتبر بمثابة آلية فعالة لضمان إمكانية الاعتماد على المعلومات المفصّل عنها بالتقرير المالية وزيادة محتواها المعلوماتي، ووفقاً لإصدار COSO في (٢٠١٨)° ، يمكن تعريفها على أنها ؛ عملية متكاملة تتأثر بالعديد من الأطراف، مجلس الإدارة والإدارة والعاملين وتتكون من سلسلة من الإجراءات والعمليات التي يتم تصميمها لتوفير توكيد معقول وليس مطلقاً، بشأن؛ إمكانية الاعتماد على المعلومات المفصّل عنها بالتقرير المالية، ضمان كفاءة وفعالية كافة العمليات التشغيلية، وضمان الالتزام بالقوانين واللوائح ذات الصلة بالشركة. وهو ما أيدته الإصدارات المهنية الأخرى والدراسات السابقة مثل (٧٨). ؛ ISA No. 78; SAS NO. 78; PCAOB, 2004; SAS No. 94; SAS No. 315; الدليل المصري لحوكمة الشركات، ٢٠١٦؛ شحاته، ٢٠٢٠؛ علي، ٢٠٢٠؛ سلطان، ٢٠٢٠).

وعلى نفس النحو يتضح للباحث من تحليل الإصدارات المهنية والدراسات السابقة (؛ PEMPAL and IACOP,2020; SAS No.78; COSO,2013^٦ ؛ SAS No.94; SAS No.109; ISA No.315؛ شحاته، ٢٠٢٠؛ علي، ٢٠٢٠؛ سلطان، ٢٠٢٠) إتفاقهما بشأن إنطواء هيكل الرقابة الداخلية على خمسة مكونات

العصف الذهني وورش العمل للإمام بمختلف المعلومات ذات الصلة بالإدارة المالية وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية. وهو ما أيدته دراسة شحاته (٢٠٢٠).

° يتضح للباحث من تحليل مختلف إصدارات لجنة المنظمات الراعية COSO ذات الصلة بهيكل الرقابة الداخلية (COSO, 2004; COSO,2005; COSO,2013; COSO,2014; COSO,2015; COSO,2017; COSO,2018) استنادها جميعاً على تعريف هيكل الرقابة الداخلية الوارد بالإصدار الأول للجنة في عام ١٩٩٢ (والذي يعتبر بمثابة نقطة الانطلاق الأولى للاهتمام الحقيقي بهيكل الرقابة الداخلية). لذا تم الاستناد على إصدار اللجنة في ٢٠١٨، والمتسق أيضاً مع (١٩٩٢) COCO في البحث الحالي باعتباره أحدث إصدارات اللجنة في ذلك الصدد.

^٦ قياساً على (شحاته، ٢٠٢٠؛ علي، ٢٠٢٠؛ سلطان، ٢٠٢٠) استند الباحث على الإصدار (٢٠١٣) COSO ، والذي جاء متسقاً مع الإصدار (COSO,1992) بشأن تناول مكونات هيكل الرقابة الداخلية ومن الجدير بالإشارة يتضح من تحليل أحدث إصدارات لجنة المنظمات الراعية (COSO, 2014; COSO,2017; COSO, 2018) عدم اختلافها عن إصدار (١٩٩٢) COSO، في تناولها تلك المكونات ذلك مع إضافتها عدة بنوداً إضافية إستجابة لإدارة المخاطر.

رئيسية، قياساً على) ١٩٩٢ (COSO ، وهي؛ بيئة الرقابة^٧ (البنية الأساسية لوضع هيكل رقابة داخلية قوى) ، تقييم المخاطر (المسئول عن تحديد وتحليل كافة المخاطر التي تعيق أو تحد من تحقيق الشركة لأهدافها ، واحتمال حدوثها وطرق تفاديها والوصول بها إلى أدنى مستوى مقبول)، وأنشطة الرقابة^٨ (مثل أنشطة الفحص والتقييم من جانب الإدارة العليا ، مؤشرات الأداء، أنشطة الرقابات المادية، وتجنب ازدواجية المهام والمسئوليات) ، المعلومات والاتصال (المسئول عن وجود وإتاحة قنوات الاتصال المفتوحة التي تسمح بتدفق المعلومات بين كافة مستويات الوحدة) وأخيراً المتابعة^٩ (المسئولة عن التقييم الدوري والمستمر لمكونات الهيكل الأخرى للتحقق من مدى فعاليته وكفاءته).

أما فيما يتعلق بالدورين الاستشاري والتوكيدي لوظيفة المراجعة الداخلية الحديثة في مجال رقابة أنشطة وعمليات الجامعة فيتضح من تحليل الإصدارات والدراسات السابقة الأجنبية مثل (IIA,2004; IIA,2009; Boyle et al.,2015; Stevens,2016; IIA,2017; Mihret and Grant,2017; COSO,2017; COSO,2018; Sahimi and Mahzan,2018) والعربية (السيد، ٢٠١٥؛ على وشحاته، ٢٠١٨؛ حامد ٢٠١٩؛

^٧ أشارت دراسة على (٢٠٢٠) لتضمن بيئة الرقابة سبعة أبعاد وهي؛ مدى الحفاظ على نزاهة الإدارة وتنمية القيم الأخلاقية، التحديد التوزيع الكفاء والفعال للسلطة والمسئولية بمختلف إدارات الشركة، وضع سياسات للتعامل مع الموارد البشرية بالشركة بما يحقق العدالة التنظيمية، الدور الفعال لمجلس الإدارة و/ أو لجنة المراجعة في المشاركة في اتخاذ مختلف القرارات ذات الصلة بالشركة، تبنى الإدارة فلسفة واضحة ومحددة تتضمن مختلف الأنماط التي تمكن من التعامل مع العمليات التشغيلية بشكل كفاء وفعال، وجود هيكل تنظيمي محدد للمسئوليات والمهام على مختلف مستويات الشركة، وأخيراً مدى الالتزام بتحقيق الكفاءة في العمليات التشغيلية.

^٨ يمكن تعريف أنشطة الرقابة على أنها؛ الإجراءات والسياسات والقواعد التي توفر توكيداً مناسباً بشأن كل من؛ مدى تحقيق أهداف هيكل الرقابة الداخلية ضمان إمكانية الاعتماد على المعلومات المفصّل عنها بالتقارير المالية ضمان كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية، وضمان الالتزام بالقوانين واللوائح، ومدى اتخاذ الإجراءات اللازمة لمواجهة مختلف المخاطر التي تواجه بيئة عمل الشركة (على، ٢٠٢٠).

^٩ وفقاً لـ (حامد، ٢٠١٩؛ على، ٢٠٢٠) تعتمد المتابعة، بإعتبارها المكون الخامس والأخير لهيكل الرقابة الداخلية، على أنشطة كل من؛ أنشطة المتابعة المستمرة (Ongoing Monitoring Activities) التي تتضمن؛ الأنشطة الإشرافية والإدارية المنتظمة، وتعتبر أكثر فاعلية نظراً لاستجابتها للظروف المحيطة ببيئة عمل الشركة والعمل على التحديد الفعال والكفاء لأوجه الضعف الجوهرية التي يعاني منها هيكل الرقابة الداخلية إن وجدت والتقييمات المنفصلة Separate Evaluation التي تشير لقيام إدارة المراجعة الداخلية بتقييم أحد مكونات هيكل الرقابة الداخلية أو الهيكل ذاته من فترة لأخرى.

سلطان، ٢٠٢٠) إمكانية بلورة الدور الاستشاري في مجال رقابة أنشطة وعمليات الجامعة، والذي يركز في الأساس على قيام مدير إدارة المراجعة الداخلية بإسداء النصح لمجلس الإدارة بصدد أفضل سبل تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية على النحو الذي يمكنه من تحقيق أهدافه، في تقديم الإستشارة والنصح بالعديد من النواحي والتي من منها؛ إعداد المقترحات التي تتعلق بكل من الخريطة التنظيمية، اللائحة المالية والإدارية، مؤشرات الأداء، نماذج تقييم فاعلية تشغيل هيكل الرقابة الداخلية، نماذج تقييم المخاطر، نماذج متابعة وتفعيل مختلف عناصر هيكل الرقابة، آليات الرقابة المانعة وكيفية تحقيق الاتصال الفعال بين مختلف المستويات التنظيمية وآليات التغذية العكسية).

فضلاً عن إعداد قائمة بأهم أنشطة الرقابة الفعالة وأهم التغيرات الجوهرية التي طرأت على بيئة الرقابة كل على حدة، ووضع تصور للتفاهم مع لجنة المراجعة. فضلاً عن تقديم المشورة بشأن؛ كيفية تصميم ونوعية البرامج والدورات التدريبية اللازمة لزيادة وعي وإدراك العاملين باللوائح والقوانين التي يجب الالتزام بها، تطوير نظم الحوافز وتصميم نظم الإدارة البيئية والتحقق من الاستخدام الفعال للموارد المتاحة، وتصميم نموذج تقرير المراجعة الداخلية في ذلك الصدد.

كما يمكن، أيضاً، بلورة الدور التوكيدي في مجال رقابة أنشطة وعمليات الجامعة، والذي يركز في الأساس على قيام مدير إدارة المراجعة الداخلية بتقديم تقرير باستنتاج بشأن مدى إمكانية الاعتماد على التقارير المعدة داخلياً ذات الصلة بفاعلية تشغيل هيكل الرقابة الداخلية، في تقديم المراجع الداخلي استنتاج بالعديد من النواحي والتي منها؛ التقرير عن مدى سلامة تصميم وفاعلية هيكل الرقابة الداخلية، التقرير عن مدى الالتزام بالقوانين واللوائح، التقرير عن الأساليب الرقابية الموضوعة لتقييم المخاطر، التقرير عن مدى كفاءة آليات المتابعة والتغذية العكسية ومدى الاستجابة للمعلومات الناجمة عنها وتحديد الإجراءات التصحيحية التي يتعين اتخاذها، التقرير عن مدى الاستخدام الكفء والفعال للموارد المتاحة، التقارير المعدة من قبل المسؤولين عن إستدامة الشركة (بما في ذلك؛ تقريرى المسؤولية الاجتماعية والبيئية)، وأخيراً التقارير المعدة من قبل مديري مختلف الإدارات (التي منها؛ تقرير مدير إدارة

أثر الدور التوكيدي لوظيفة المراجعة الداخلية الحديثة بالجامعات الحكومية المصرية على توقيت تقرير مراقب حسابات الجهاز المركزي للمحاسبات

الموارد البشرية عن أداء الإدارة، تقرير مدير إدارة المبيعات عن الأداء السوقي، وتقرير المدير العام عن الرقابة على الإنتاج).

وفيما يتعلق بالدورين الاستشاري والتوكيدي لوظيفة المراجعة الداخلية في مجال إدارة مخاطر أنشطة وعمليات الوحدة، بدءاً بماهية عملية إدارة المخاطر (ERM)، وفقاً للبعض (COSO,2018؛ شحاته، ٢٠٢٠؛ سلطان، ٢٠٢٠) يمكن تعريفها على أنها عملية يتم تنفيذها بواسطة مجلس الإدارة، والإدارة، والموظفين الآخرين، وتطبيقها في استراتيجية الوحدة الاقتصادية، وتكون مصممة لتحديد الأحداث المحتملة، التي تواجه الوحدة وتؤثر عليها، وذلك لتدنية أثارها لمستوى مقبول، ومن ثم توفير توكيد معقول بشأن تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية^{١٠}.

وبشأن الدورين الاستشاري والتوكيدي لوظيفة المراجعة الداخلية الحديثة في مجال إدارة مخاطر أنشطة وعمليات الجامعة فيتضح من تحليل الإصدارات والدراسات السابقة الأجنبية والتي منها (Boyle et al.,2015; IIA,2004; IIA,2009; Stevens,2016; IIA,2017; Mihret & grant,2017; COSO,2017; COSO,2018; Mahzan,2018) والعربية (السيد، ٢٠١٥؛ على وشحاته، ٢٠١٨؛ حامد ٢٠١٩؛ سلطان، ٢٠٢٠) إمكانية بلورة الدور الاستشاري في مجال إدارة مخاطر أنشطة وعمليات الجامعة، والذي يركز في الأساس على قيام مدير إدارة المراجعة الداخلية بتقديم النصح لمجلس الإدارة بصدد تحديد وتوصيف وقياس المخاطر المحيطة ببيئة عمل الشركة وكيفية مواجهتها وتفادي أثارها على تحقيق الجامعة لأهدافها المرجوة، في تقديم الإستشارة والنصح بالعديد من النواحي والتي من منها؛ القيام بالتحديث والمتابعة الدورية لمختلف المخاطر المحيطة بالبيئة الداخلية والخارجية للجامعة.

^{١٠} وفقاً لإصدار معهد المراجعين الداخليين (٢٠٠٩) MIIA يمكن تعريف عملية إدارة المخاطر على أنها؛ عملية منظمة ومتناسقة ومتكاملة تطبق على مستوى الوحدة الاقتصادية لتحديد كيفية الاستجابة والتقرير عن الفرص والتهديدات التي تؤثر على تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية. كما يتضح للباحث من تحليل مختلف إصدارات لجنة المنظمات الراعية (COSO) وكذلك إصدارات معهد المراجعين الداخليين (IIA) إمكانية الاستناد على تعريف عملية إدارة المخاطر بالتعريف الوارد بالإصدار (٢٠١٨) COSO لاعتباره أكثر شمولية.

فضلاً عن وضع وتطوير الإطار المستند عليه في عملية إدارة المخاطر، مساعدة إدارة الجامعة في وضع توصيات للإدارة بشأن كل من الحد الأدنى المقبول لمستوى المخاطر وكيفية تحسين عمليات إدارة المخاطر، والمقترحات اللازمة لمواجهة المخاطر وتفاديها والاستجابة السريعة لها. ذلك بالإضافة إلى تقديم المشورة بشأن؛ تحديد إدارة الجامعة أفضل طرق لتحقيق أهدافها في ظل المخاطر المحيطة ببيئة العمل والمساعدة على تحديد احتمال تحقق تلك المخاطر، تحديد وتنظيم الدورات اللازمة للتعامل الكفاء مع المخاطر، وأخيراً كيفية تطوير وتنمية الاستراتيجيات المتبعة لإدارة المخاطر.

كما يمكن، أيضاً، بلورة الدور التوكيدي في مجال إدارة مخاطر أنشطة وعمليات الوحدة، والذي يركز في الأساس على قيام مدير إدارة المراجعة الداخلية بتقديم تقرير باستنتاج بشأن مدى صدق التقارير المعدة من قبل المسؤولين عن إدارة المخاطر، في توفير المراجع الداخلي استنتاج بالعديد من النواحي والتي منها؛ التقرير عن مدى فاعلية تصميم وتشغيل عملية إدارة المخاطر، التقارير المعدة من قبل المسؤولين عن عملية إدارة المخاطر (التي تتضمن؛ التقرير عن كيفية تحديد وتقييم المخاطر الجوهرية ومدى إدارتها التقرير عن كيفية تحديد وتقييم مخاطر الأعمال الرئيسية ومدى إدارتها)، التقرير عن مدى تنفيذ الاستراتيجيات الموضوعية لإدارة المخاطر التي حدثت بالفعل، وأخيراً التقرير عن تحديد وتقييم مخاطر عدم وفاء الوحدة بمتطلبات الالتزامات التعاقدية.

وأخيراً فيما يتعلق الدورين الاستشاري والتوكيدي لوظيفة المراجعة الداخلية الحديثة في مجال حوكمة أنشطة وعمليات الجامعة، بدءاً بماهية الحوكمة التي تعتبر بمثابة أحد الآليات الفعالة التي يمكن من خلالها تحديد وتحقيق ومتابعة أهداف الجامعة، وفقاً للبعض (IIA, 2017)؛ على وشحاته، ٢٠١٨؛ على، ٢٠٢٠؛ سلطان، ٢٠٢٠) يمكن تعريفها على أنها؛ مجموعة من العمليات التي تتم من خلال إجراءات تستخدم من قبل ممثلي أصحاب المصالح، وذلك لإدارة المخاطر، والرقابة عليها، والتأكد من كفاية أساليب الرقابة لتفاديها بما يساهم في تحقيق أهداف وخطط الجامعة. كما أشارت دراسة على (٢٠٢٠) لاستناد الحوكمة على عدة آليات تنقسم إلى؛ آليات

تختص بالجامعة (كمدى جودة إدارة المراجعة الداخلية ومدى الالتزام بتطبيق المعايير)، وآليات تختص بمراقب الحسابات (كمدى الالتزام بسياسة التدوير ودرجة استقلاله).

وبشأن بالدورين الاستشاري والتوكيدي لوظيفة المراجعة الداخلية الحديثة في مجال حوكمة أنشطة وعمليات الجامعة فيتضح من تحليل الإصدارات والدراسات السابقة الأجنبية والتي منها (Boyle et al.,2015; IIA,2009; IIA,2004; Stevens,2016; IIA,2017; Mihret & grant,2017; COSO,2017; COSO,2018; Mahzan,2018) والعربية (السيد، ٢٠١٥؛ الدليل المصري لحوكمة الشركات، ٢٠١٦؛ على وشحاته، ٢٠١٨؛ حامد، ٢٠١٩؛ سلطان، ٢٠٢٠) إمكانية بلورة الدور الاستشاري في مجال حوكمة أنشطة وعمليات الجامعة، والذي يركز في الأساس على قيام مدير إدارة المراجعة الداخلية بإسداء النصح لمجلس الإدارة بصدد كيفية تفعيل آليات الحوكمة ووضع آليات محددة للمساءلة والعمل على نشر المبادئ والقيم الأخلاقية، في تقديم الاستشارة والنصح بالعديد من النواحي والتي من منها؛ إعداد المقترحات التي تتعلق بكل من؛ كيفية تصميم نظام لإدارة الحوكمة، تحديد أهم الآليات المتعلقة بكل من التقييم الذاتي للالتزام الحوكمي وتحقيق الشفافية والوفاء بالمساءلة الإدارية والالتزام بالمعايير المحلية والدولية ومتابعة قرارات إجتماعات الجمعية العمومية.

فضلاً عن تحديد أفضل الممارسات بشأن تصميم وتشغيل (هيكل الرقابة الداخلية وعملية إدارة المخاطر)، وضع تصور لآليات الالتزام الحوكمي المساعدة في وضع ومراجعة الميثاق العام لأخلاقيات وسلوكيات العاملين بالجامعة. فضلاً عن تقديم المشورة بشأن؛ كيفية تصميم نموذج الالتزام الحوكمي، ووضع الخطط الاستراتيجية للبعدين البيئي والاجتماعي، وأخيراً كيفية تصميم وسائل الإفصاح الإلكتروني.

كما يمكن أيضاً، بلورة الدور التوكيدي في مجال حوكمة أنشطة وعمليات الجامعة، والذي يركز في الأساس على قيام مدير إدارة المراجعة الداخلية بتقديم تقرير باستنتاج بشأن مدى شفافية ومصداقية التقارير المرفوعة للإدارة بشأن مدى الالتزام بالممارسات القياسية للحوكمة، في تقديم المراجع الداخلي استنتاج بالعديد من النواحي

والتي منها ؛ التقرير عن مدى الالتزام الحوكمي، والتقارير المعدة بشأن مدى سلامة نظم الحوكمة ووفاعلية آلياتها والإفصاح عن أنشطتها ومستوى الشفافية، تقرير لجنة المراجعة المفصوح عنه ، التقرير عن مدى قدرة الشركة على وضع وتنفيذ الخطط والوفاء بمسئوليتها ، التقرير عن مدى تفعيل مبادئ حقوق الانسان ، التقرير عن مدى الاتساق بين المعلومات المفصوح عنها بالتقارير والمفصوح عنها الكترونياً ، وأخيراً التقرير عن مدى الالتزام بالمعايير واللوائح ذات الصلة بأنشطة الجامعة.

وبشأن جودة المراجعة الداخلية فقد أوضح (SAS 128,2014; IAS 610, 2013) أنه هناك ثلاثة عوامل لجودة المراجعة الداخلية يجب على المراجع الخارجي أخذها في الاعتبار عند تقييم جودة إدارة المراجعة الداخلية وهي؛ الكفاءة Competence وتشير كفاءة المراجعة الداخلية إلى تحصيل والمحافظة علي المعارف والمهارات عند المستوى المطلوب للتمكين من القيام بالمهام اللازمة وبالمستوى المناسب من الجودة، الموضوعية Objectivity وتشير إلى القدرة على أداء المهام دون السماح بالتحيز أو تضارب المصالح أو التأثير غير المبرر للآخرين على تجاوز الأحكام المهنية، تطبيق وظيفة المراجعة الداخلية مدخل منهجي ومنضبط a systematic and disciplined approach ويؤدي تطبيق مدخل منهجي ومنضبط في تخطيط أنشطتها وإدارتها والإشراف عليها واستعراضها وتوثيقها إلى تمييز أنشطة وظيفة المراجعة الداخلية عن أنشطة متابعة الرقابة الأخرى التي قد يتم تنفيذها داخل الشركة. وكلما استوفت وظيفة المراجعة الداخلية هذه المتطلبات كلما أدى ذلك إلى زيادة جودتها وبالتالي أصبح ذلك دافعا للمراجع الخارجي للاعتماد عليها.

وبشأن مردود جودة وظيفة المراجعة الداخلية على مراقب الحسابات فإن لها مردود إيجابي قوي على فعالية وكفاءة عملية المراجعة وما يدل على ذلك اهتمام المنظمات المهنية المعنية بذلك، إصدار العديد من المعايير والتوجيهات لتنظيم عملية الاستعانة بالإضافة إلى تأكيد Jeanette M Franzel - أحد أعضاء PCAOB- على ضرورة تكاتف كافة جهود جميع الوظائف الممكنة لتعمل بفعالية بهدف حماية المستثمرين. ومن ذلك المنطلق يجب أحداث التكامل بين وظيفة المراجعة الداخلية

أثر الدور التوكيدي لوظيفة المراجعة الداخلية الحديثة بالجامعات الحكومية المصرية على توقيت تقرير مراقب حسابات الجهاز المركزي للمحاسبات

والمراجعة الخارجية، لما له من دور في تعزيز جودة عملية المراجعة والحد من تكرار الجهود وتحسن كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية (Franzel، ٢٠١٥).

ولعل ما يلي يمثل أهم جوانب أهمية وفوائد استعانة مراقب الحسابات بوظيفة المراجعة الداخلية:

أ- يُحسن من فعالية عملية المراجعة : لأنه يساعد مراقب الحسابات في تغطية أنشطة الشركة بشكل أشمل (أبو سرعة، ٢٠١٠).

ب - يُحسن من كفاءة عملية المراجعة لأنه يقلل من الجهد المبذول من قبل مراقب الحسابات والممثل في كلاً من تقليل عدد ساعات العمل اللازمة لإنجاز عملية المراجعة، والحد من إجراءات واختبارات المراجعة وبالتبعية يصدر مراقب الحسابات تقريره في أسرع وقت ممكن وتخفض تكلفة عملية المراجعة (Abbass&Aleqab,2013; Bame-Aldredetal,2013; AbdelRazek,2014).

ج- يساعد مراقب الحسابات على فهم أفضل لهيكل الرقابة الداخلية الخاص بشركة عميل المراجعة، واكتشاف أسرع لأوجه القصور والضعف فيه، وتقديم الاقتراحات الملائمة لتعزيزها، فاطلاعه على نتائج عمليات تقييم هيكل الرقابة الداخلية المعدة من قبل المراجع الداخلي يساعده على تحديد نطاق عمله (المدهون، ٢٠١٤).

د - تحسّن كفاءة المراجع الداخلي واكتسابه لخبرات جديدة، من خلال تعامله ، مع الحسابات وبالأخص في الأمور المشتركة بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية، وتعرفه على أساليب وطرق مختلفة، التي يستخدمها مراقب الحسابات (محسن، ٢٠١١).

ويخلص الباحث مما سبق إلى أنه يمكن تعريف وظيفة المراجعة الداخلية الحديثة، على أنها؛ نشاط توكيدي واستشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للشركة من خلال تحسين عملياتها، والمساعدة في تحقيق مختلف أهدافها من خلال تصميم ووضع منهج منظم وقوى لتقييم وتحسين كفاءة وفعالية عمليات إدارة المخاطر ومجالات الرقابة الداخلية وآليات الحوكمة بها فضلاً عن قدرتها على القيام بدورين توكيدي وأخر استشاري في ثلاث مجالات وهم؛ رقابة وإدارة مخاطر وحوكمة أنشطة

وعمليات الشركة. وأن جودة وظيفة المراجعة الداخلية لها مردود إيجابي يقلل من جهد مراقب الحسابات المبذول وساعات العمل اللازمة لإنجاز عملية المراجعة، وبالتالي يحد من تأخر تقرير مراقب الحسابات وأن هذا المردود يصب في اتجاه زيادة كفاءة وفاعلية المراجعة الخارجية، خاصة من منظور أصحاب المصالح في الجامعات الحكومية.

٣- الوضع الحالي لوظيفة المراجعة الداخلية بالجامعات الحكومية:

يتمثل الواقع الحالي للمراجعة الداخلية في الجامعات الحكومية المصرية في صدور القانون رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته بالقانون رقم ١٧١ لسنة ٢٠١٨ بشأن المحاسبة الحكومية والذي ينص في الباب الثاني الخاص بالرقابة المالية والضبط الداخلي في الجهات الإدارية الحكومية (مادة ١٩) على "تختص وزارة المالية بالرقابة المالية قبل الصرف على تنفيذ موازنة الجهات الإدارية وتتم الرقابة عن طريق ممثلي هذه الوزارة، ولهم في سبيل ذلك حق الإطلاع على جميع المستندات ولو كانت سرية، وللجهات الإدارية القيام بالرقابة الداخلية بما لا يخل باختصاصات وزارة المالية".

كما تنص المادة (٢٢) على اختصاص أجهزة التفتيش المالي المركزية والمحلية التابعة لوزارة المالية بالتفتيش المالي على الوحدات الحسابية للجهات الإدارية، وللمفتشين الماليين حق الإطلاع على كافة المستندات والبيانات التي تتطلبها طبيعة عملهم، كما لهم حق التفتيش على المخازن والخزائن ووحدات الإيرادات المحلية بالمحافظات وأية أعمال مالية تقررها أية قوانين أو لوائح أو قرارات أو نظم أخرى وذلك دون الإخلال بحق الجهاز المركزي للمحاسبات في الرقابة طبقاً لقانون إنشائه".

كما تنص المادة (٢٨) على وضع كل جهة من الجهات الإدارية نظاماً للضبط الداخلي وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها بما يكفل المحافظة على أموالها وأصولها وحقوقها، وذلك بالاشتراك مع ممثلي وزارة المالية وفي حدود ما تقرره اللائحة التنفيذية".

يتضح مما سبق أن وزارة المالية هي صاحبة السلطة الوحيدة للرقابة على الوحدات الإدارية (الرقابة المسبقة)، وبالتالي رغم تحمل الوحدات الإدارية للمسئولية والخضوع للمساءلة إلا أنها مسؤولة محدودة للغاية فيما يختص بالإدارة المالية، ويتم تطبيق نظام مراقبة مدى الإلتزام من خلال مندوبي وزارة المالية، بما يعنى أن الجهات الإدارية الحكومية لاتمتلك القرار بشأن عمليات الرقابة الداخلية أو المراجعة الداخلية. كما لا يتم الفصل بين الواجبات داخل الوحدة الحسابية حيث لا يوجد فصل تخطيط الموازنة عن سجل الإلتزامات عن مهام التنفيذ والمحاسبة، مما يضعف من الرقابة الداخلية فى الجهات الإدارية (OECD, 2019).

ويؤكد محمد (٢٠١٩) على أنه لاتوجد لوائح مالية موحدة تلتزم بها إدارات المراجعة الداخلية فى الوحدات الحكومية فى مصر، ولا يوجد أفضل ممارسات مهنية تطبق، وإنما توجد تعليمات ونشرات تصدرها وزارة المالية إلى مديريات الحسابات مما يفقد وظيفة المراجعة الداخلية فى الوحدات الحكومية لمقومات عملها.

ونص القانون رقم ٦ لسنة ٢٠٢٢ بإصدار قانون المالية العامة الموحد، على أن تعد وتنفذ الموازنة العامة للدولة على أساس موازنة البرامج والأداء فى ضوء أهداف الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية والأهداف الاستراتيجية للدولة، وتبويب وفقا لكل من التصنيف الاقتصادي والتصنيف الوظيفي والتصنيف الإداري، وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون تقسيمات كل تصنيف من هذه التصنيفات فى ضوء المعايير الدولية المطبقة فى هذا الشأن.

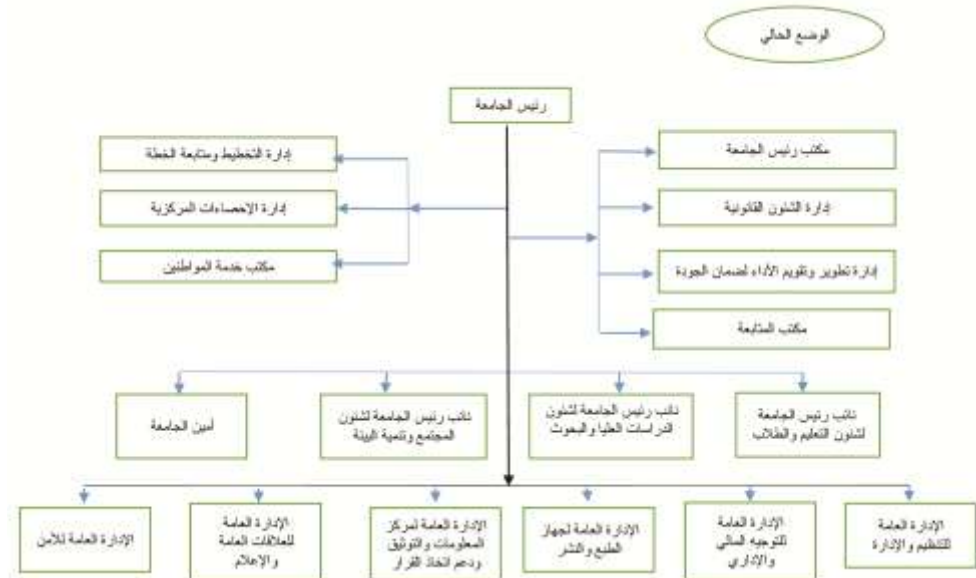
وتعد وتنفذ موازنات الهيئات العامة الاقتصادية على أساس موازنة البرامج والأداء وفقا للنظام المحاسبي الموحد، وفى ضوء أهداف الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية والأهداف الاستراتيجية للدولة، وتبويب وفقا لكل من البرامج والتقسيم الوظيفي والنمطي لموازنات الهيئات العامة الاقتصادية.

وتلتزم الوزارة بالتنسيق مع الوزارة المختصة بشؤون التخطيط بتخصيص نسب من الإنفاق الحكومة للصحة والتعليم، والتعليم الجامعي، والبحث العلمي من الناتج القومي الإجمالي وفقا لما نص عليه الدستور.

وتعد وتنفذ الموازنة العامة للدولة وفقا للأساس النقدي، وتعد وتنفذ موازنات الهيئات العامة الاقتصادية والهيئة القومية للإنتاج الحربي وفقا لأساس الاستحقاق.

ويخلص الباحث مما سبق أنه في ظل الوضع الحالي لا تمارس الجامعات الحكومية مهام الرقابة بمفهومها الواسع، حيث تقوم وحدة التوجيه المالي والإداري بالمرجعة المالية والتأكد من اتباع القوانين والقواعد المعمول بها وهي تابعة لشئون مكتب رئيس الجامعة الحكومية ولا تتمتع بالاستقلال، يصاحب ذلك عدم إدراك الإدارة العليا بالوحدات الحكومية لأهمية هذه الوحدات في الحد من الممارسات غير السليمة، وعدم التأهيل الكافي للعاملين بهذه الوحدات، وعدم استخدام أدوات تكنولوجيا المعلومات والاتصالات التي تسهل التواصل وتبادل المعلومات وتحليلها.

ويرى الباحث أن الوضع الحالي للجامعات الحكومية في مصر يظهر عدم إدراك الجامعات الحكومية لأهمية وظيفة المراجعة الداخلية، كما يظهر من الهيكل التنظيمي لإحدى الجامعات الحكومية في الشكل التالي:



(المصدر : من إعداد الباحث)

ويرى الباحث وفق الشكل السابق، أن الإدارة الوحيدة المنوطة بإجراء التفتيش والمتابعة والمراجعة هي الإدارة العامة للتوجيه المالي والإداري والتي تختلف طبيعة مهامها تماماً عن إدارة المراجعة الداخلية، كما تختلف هدفاً ونطاقاً ومعاييراً، كما أنها لا تغني عن أهمية وجود إدارة مراجعة داخلية بالمفهوم الحديث، حيث ألغى القرار رقم ٥٤ لسنة ٢٠٢٠ هذه الإدارات الخاصة بالتوجيه والتفتيش المالي والإداري والتحول نحو المفهوم الشامل للرقابة من خلال إنشاء إدارة للمراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية.

٤- الوضع المستهدف لوظيفة المراجعة الداخلية بالجامعات الحكومية:

في عام ٢٠١٦ صدر قانون الخدمة المدنية رقم ٨١ لسنة ٢٠١٦ لينص على قيام الوحدات بتحديث الهياكل التنظيمية وبطاقات الوصف ودورات العمل في مدة لا تتجاوز العام من تاريخ صدور هذا القانون وكذلك وضع مؤشرات ومعايير للاداء. ومن المبادرات الرائدة في مجال دعم وظيفة المراجعة الداخلية في مصر، وفي يونيو ٢٠١٨ صدر قرار رئيس الوزراء رقم ١١٤٦ لسنة ٢٠١٨ وفي مادته الأولى، مع عدم الإخلال بأحكام قانون الخدمة المدنية بإستحداث تقسيمات تنظيمية في وحدات الجهاز الإداري للدولة بالمسميات الآتية (١) التخطيط الإستراتيجي والسياسات (٢) التقييم والمتابعة (٣) المراجعة الداخلية، (٤) الموارد البشرية (٥) الدعم التشريعي، (٦) نظم المعلومات والتحول الرقمي. وفي المادة الثانية يصدر رئيس الجهاز المركزي للتنظيم والإدارة القرارات اللازمة لإستحداث هذه التقسيمات التنظيمية المبينة بالمادة السابقة بالتنسيق مع السلطة المختصة في كل وحدة. وإتخاذ الإجراءات المقررة لتعديل الهيكل التنظيمي لوحدات الجهاز الإداري للدولة بما يتفق مع أحكام هذا القرار. وبناءً على هذا القرار، تم إعداد قرار من رئيس الجهاز المركزي للتنظيم والإدارة لعام ٢٠١٩ لتطوير أو إستحداث تقسيم تنظيمي للمراجعة الداخلية بوحدات الجهاز الإداري للدولة. وشمل في مادته الأولى على كل وزارة أو مصلحة أو جهاز حكومي أو هيئة عامة أو وحدة محلية أن تتخذ الإجراءات اللازمة لتطوير أو إستحداث تقسيم تنظيمي للمراجعة الداخلية في هيكلها التنظيمي يتبع السلطة المختصة ويتعاون فنياً مع هيئة الرقابة الإدارية.

ويهدف التقسيم التنظيمي للمراجعة الداخلية إلى حماية أموال الدولة، وتعزيز مبادئ الشفافية والنزاهة والمساءلة المحاسبية في أعمال الوحدات المختلفة وذلك من خلال: (١) حماية ممتلكات وموارد الجهة والتأكد من إدارتها واستخدامها بكفاءة وفعالية (٢) مراجعة الشئون الفنية والمالية والإدارية والتشغيلية، (٣) تقديم الملاحظات والتوصيات إلى السلطة المختصة لتطوير وتحسين مختلف شئون الوحدة، (٤) دعم مبادئ الحوكمة (٥) وتطبيق قيم ومعايير المراجعة الداخلية. وتتمشى هذه الأهداف مع أهداف المراجعة الداخلية في التجارب الدولية فيما عدا إهمال الإشارة إلى دورها في إدارة المخاطر وتقييم الرقابة الداخلية.

ويختص التقسيم التنظيمي للمراجعة الداخلية بما يلي: (١) المهام التخطيطية: وتشمل وضع خطة سنوية للمراجعة الداخلية تعتمد على السلطة المختصة، والتعاون مع الإدارة المختصة بتقييم الخطط الإستراتيجية والتنفيذية والتشغيلية للوحدة للتأكد من مدى كفايتها وملائمتها، وتحديد وتقييم المواطن الجوهرية للمخاطر، وتقييم مدى كفاية الخطط الإستراتيجية والتنفيذية للجهات الحكومية. (٢) المهام الإدارية والتشغيلية: وتشمل التأكد من التزام الجهة بالقوانين واللوائح وصحة تطبيق القرارات الإدارية، وانتظام إجراءات العمل، وإجراءات الفحص والمراجعة الدورية المفاجئة لكفاءة الأنشطة وأعمال الشئون الوظيفية والسجلات والدفاتر، ومراجعة الالتزام بالعقود والإتفاقيات المبرمة، وتقييم مدى كفاية الهيكل التنظيمي للجهة، وكذلك تقييم مستوى إنجاز الوحدة الحكومية لأهدافها الموضوعية، والمشاركة في تقييم المخاطر الإدارية التي تواجه الجهة ورفع مقترحات بكيفية التعامل معها وإعداد خطط لمواجهةها، وأخيراً تقييم مدى كفاءة وكفاية نظم الرقابة الإدارية المطبقة بالجهة. (٣) المهام المالية: وتشمل إتخاذ التدابير اللازمة لضمان كفاءة استخدام الموارد المالية والفنية بما يكفل حماية أموال وممتلكات الجهة، والتأكد من سلامة وصحة إجراءات المراجعة المالية أثناء وبعد الصرف، والجرد الدوري والمفاجيء على المخازن والعهد والمستودعات، وتقييم مدى كفاءة وكفاية نظم الرقابة المالية المطبقة بالجهة، وأخيراً إبلاغ السلطات المختصة وهيئة الرقابة الإدارية، والجهاز المركزي للمحاسبات، ومباحث الأموال العامة بوزارة الداخلية ووزارة المالية فور إكتشاف أي مخالفات أو

حالات غش أو إستيلاء على المال العام، (٤) مهام إعداد التقارير : وتشمل إعداد تقارير بنتائج المراجعة الدورية والفجائية فى نهاية كل عملية مراجعة على الإدارات الأخرى داخل الجهة الحكومية ورفع التقارير اللازمة للسلطة المختصة فور إكتشاف الأخطاء والمخالفات المالية والإدارية لإتخاذ اللازم حيالها، وتقديم الإستشارات والمعلومات المتعلقة بكيفية سير الأعمال المالية والإدارية والتشغيلية بالجهة تقديم مقترحات تصحيحية للأعمال الفنية والمالية والإدارية والتشغيلية لتلافي حدوث أخطاء أو مخالفات، وتلقى تقارير وملاحظات الأجهزة الرقابية والهيئات المستقلة ودراساتها، وإبلاغ السلطة المختصة فور إكتشاف أى جريمة جنائية أو مخالفة مالية أو إدارية أو حالات غش أو إستيلاء على المال العام، ومتابعة ما يصدر عن الهيئات المحلية والإقليمية والدولية من معايير المراجعة الداخلية والحوكمة للإسترشاد بها، وأخيراً تقديم تقرير إلى السلطة المختصة عن الموضوعات أو الظواهر التي تطلب فحصها.

ويكون رئيس وأعضاء تقسيم المراجعة الداخلية مستقلين فى مباشرة أعمالهم وأداء واجباتهم بموضوعية، ولهم حق الإتصال المباشر بالمسؤولين المختصين، وحق الإطلاع على الدفاتر والمستندات وأية وثائق أخرى تستلزمها أعمال المراجعة الداخلية كما يلتزم رئيس وأعضاء تقسيم المراجعة الداخلية بالحفاظ على سرية المعلومات التي يحصلون عليها وعدم إستخدامها لأغراض شخصية أو خارج نطاق العمل. كما تتقدم السلطة المختصة بجميع الوحدات بإقتراح تعديل فى التقسيم التنظيمي للتفتيش المالي والإداري، أو التوجيه المالي والإداري أو الرقابة المالية والإدارية إلى المراجعة الداخلية، وعلى السلطة المختصة بالوحدة موافاة الجهاز المركزى للتنظيم والإدارة بخطة العمل والإطار الزمنى اللازم لتنظيم التقسيم التنظيمي المشار إليه موضحا به مقرراته الوظيفية. وتتمشى هذه المهام والاختصاصات مع إختصاصات المراجعة الداخلية فى التجارب الدولية مع إهمال تقييم مدى كفاية الهيكل التنظيمي والتأكد من كفاءة الادارة العليا فى تنفيذ برنامج إدارة المخاطر، وضع منهجية ومعايير واضحة للرقابة الداخلية بالوحدة الحكومية، ونشر الوعى باصدار كتيب عن الاخطاء الادارية والمالية الشائعة لتفاديها.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن صدور قرار رقم ٥٤ لسنة ٢٠٢٠ من رئيس الجهاز المركزي للتنظيم والإدارة باستحداث تقسيم تنظيمي للمراجعة الداخلية والحوكمة في وحدات الجهاز الإداري للدولة (بما فيها الجامعات الحكومية)، يعد خطوة هامة لتفعيل الرقابة على هذه الوحدات وحماية أموال الدولة وتعزيز مبادئ النزاهة والشفافية والمساءلة المالية من خلال عدة خطوات:

- إنشاء إدارة مراجعة داخلية في كل وحدات الجهاز الإداري للدولة.
 - توصيف مهام ونطاق عمل إدارة المراجعة الداخلية.
 - تحديد شروط شاغلي وظائف المراجعة الداخلية.
 - إلغاء أى تقسيمات تنظيمية تقوم بنفس المهام مثل التوجيه والتفتيش المالي والإداري، أو الرد على مناقضات الجهاز المركزي للمحاسبات.
 - موافاة الجهاز المركزي للتنظيم والإدارة بخطط العمل وإطار تنفيذه الزمنى خلال موعد أقصاه ثلاثة أشهر من تاريخ العمل بهذا القرار (الرئيس، ٢٠٢٠).
- إلا أن القرار رقم ٥٤ لسنة ٢٠٢٠ لم يتضمن العديد من النقاط الهامة التي قد تحد من فعالية تنفيذه ومنها :

- لم يذكر القرار دور لجان المراجعة كأهم اللجان المنبثقة عن المجلس الإستشاري، والتي لها دور هام في الإشراف والرقابة على أداء إدارة المراجعة الداخلية.
- لم يذكر القرار صراحة تبعية إدارة المراجعة الداخلية للإدارة العليا وإنما إقتصرت على جملة "تتبع السلطة المختصة مما قد يؤثر على الإستقلالية
- ضم القرار المراجعة الداخلية والحوكمة في تقسيم تنظيمي واحد دون فصل لمهام كل منهم، مما يؤثر على استقلال إدارة المراجعة الداخلية.
- لم يتضمن القرار ضمانات توافر الموضوعية والحيادية لدى الأشخاص المرشحين للعمل بإدارة المراجعة الداخلية.

أثر الدور التوكيدي لوظيفة المراجعة الداخلية الحديثة بالجامعات الحكومية المصرية على توقيت تقرير مراقب حسابات الجهاز المركزي للمحاسبات

- لم يتضمن القرار ضرورة مراعاة عناصر المخاطرة في الإعتبار عند إعداد خطة المراجعة الداخلية السنوية بالوحدة.
- لم يتضمن القرار أليات تنفيذه بل ترك التنفيذ لكل جهة حكومية كما ترى ما يكون مناسب لها مما يتيح إستخدام الحكم الشخصي عند تنفيذ القرار.
- لم يحدد القرار شروط تفصيلية لمتطلبات التعيين للعاملين فى إدارة المراجعة الداخلية.
- لم يحدد القرار صلاحيات إدارة المراجعة الداخلية بالوصول والإطلاع على كافة الدفاتر والمعلومات المالية وغير المالية للقيام بعمليات المراجعة والحصول على الدعم الكافي من الإدارة العليا لتنفيذ مهام الإدارة، كما لم يشير إلى ضرورة وجود ميثاق مراجعة داخلية يتضمن السلطات والصلاحيات اللازمة لعمله.
- رغم صدور هذا القرار في شهر مارس عام ٢٠٢٠ إلا أنه لم يفعل في الجامعات الحكومية بصفتها وحدات إدارية حكومية ضمن هيكل الجهاز الإدارى للدولة.

وبالنسبة لتجارب بعض الجامعات فقد عرضت بعض الدراسات (سمهود ٢٠١٩، Adegoke & Philip, 2016; Brimingham.ac.uk,2022; Colostate. Edu, 2022; Ksu. Edu, 2022; Osu. Edu. Sa,2022; Uaeu. Ac. Ae, 2022; um. Edu.my, 2022) لتجارب بعض الدول عند تفعيل إدارة المراجعة الداخلية بالجامعات الحكومية لديها؛ كمثال تقوم جامعة ولاية Ohio الأمريكية (The Ohio State University) بإستخدام إدارة مراجعة داخلية كمساعد لإدارة الجامعة على تحقيق أهدافها وتحسين فعالية عمليات الرقابة وإدارة المخاطر والحوكمة، حيث ترفع إدارة المراجعة الداخلية تقاريرها مباشرة للجنة المراجعة بالجامعة قبل عرضه على مجلس الجامعة. كما يتم منح مدير إدارة المراجعة صلاحيات الإتصال بمجلس ورئيس الجامعة في حالة وجود موضوع هام يتعلق بعملية المراجعة، كما له الصلاحية للإطلاع على كافة المستندات والمعاملات والأنشطة، كما له إبلاغ لجنة المراجعة عن

أي قيود تفرض على إدارة المراجعة الداخلية. ويتضمن مجال عمل إدارة المراجعة الداخلية فحص المجالات الثلاثة، كما تقوم بأداء الدورين التوكيدي والإستشاري.

وفي جامعة ولاية Colorado الأمريكية (Colorado State University) تقوم إدارة المراجعة الداخلية بتقديم خدمات توكيدية واستشارية في المجالات الثلاث، ولمدير إدارة المراجعة الداخلية الصلاحيات الكاملة بالتواصل مع لجنة المالية والمراجعة المنبثقة عن مجلس الجامعة، وله كل الصلاحيات للوصول إلى السجلات والممتلكات ونظم المعلومات، كما تلتزم بدليل معهد المراجعين الداخلية IIA ، وقواعد الأخلاقيات والمعايير المهنية لكل من المراجعة الداخلية والجامعة (Colostate.Edu,2022) .

وفي جامعة Birmingham الإنجليزية (University of Birmingham) يقوم مكتب المراجعة الداخلية بإجراء مراجعة مالية وغير مالية لكافة أنشطة الجامعة، ويرفع تقريره مباشرة لرئيس مجلس الجامعة عن المجالات الثلاث. كما يقدم الرأي حول سير عملية الإمتحانات والمنح البحثية ومدى سلامة إتخاذ القرارات بالجامعة، والقيام بالمهام الخاصة التي يكلف بها من رئيس الجامعة بشرط ألا تؤثر على استقلاله وموضوعيته. (Brimingham.ac.uk,2022)

وفي جامعة الملك سعود السعودية تقوم إدارة المراجعة الداخلية بتقديم الدورين التوكيدي والإستشاري في مجالات تقييم هيكل الرقابة الداخلية، وإدارة المخاطر، والحوكمة وهي إدارة تتبع مدير (رئيس) الجامعة مباشرة، ولديها كافة الصلاحيات التي توفر لها الإستقلال والموضوعية والشفافية . (Ksu. Edu, 2022)

وفي جامعة الإمارات العربية المتحدة يقوم مكتب المراجعة الداخلية بالمراجعة المالية والإدارية والتنشغيلية لكافة أنشطة الجامعة، ويتبع مباشرة الإدارة العليا من خلال الهيكل التنظيمي، ويقدم خدمات توكيدية وإستشارية بشكل موضوعي واستباقي قائم على دراسة المخاطر. (Uaeu. Ac. Ae, 2022)

أثر الدور التوكيدي لوظيفة المراجعة الداخلية الحديثة بالجامعات الحكومية المصرية على توقيت تقرير مراقب حسابات الجهاز المركزي للمحاسبات

وفي جامعة Malaya الماليزية توجد وحدة للمراجعة الداخلية تقوم بتغطية أنشطة الجامعة المالية والتشغيلية والإدارية والتكنولوجية في المجالات الثلاث (Ali,M et al.,2012; Ahmad et al.,2009) .

وفي الجامعات الليبية صدر قرار رقم ٢٢ لسنة ٢٠٠٨ وفق الهيكل التنظيمي الجديد للجامعات بوجود مكتب للمراجعة الداخلية تابع لرئيس الجامعة. يقوم بالمراجعة المالية للمستندات ومراجعة مدى الإلتزام وإعداد تقارير بنتائج المراجعة وتقارير دورية عن نشاط المراجعة الداخلية (سمهود، ٢٠١٩).

وفي الجامعات النيجيرية تبين أن لإدارة المراجعة الداخلية الصلاحية لمراجعة الأنظمة المحاسبية وهيكل الرقابة الداخلية ومعظم أنشطة الجامعات وأن هذه الإدارة ترتبط بالإدارة العليا للجامعة مباشرة. (Ejoh O et al.,2014; Adegpke & Philip,2016)

ولقد أشارت العديد من الدراسات (Daniela & Attila,2013; Mohamud, 2013; Shamsuddin & Johari, 2014; Mazza & Azzali, 2015; Chang, et al., 2019; Shaiti & Al-Matari, 2020; Yusuf & Kanji, 2020) إلى أن لتفعيل إدارة المراجعة الداخلية بالجامعات مردود إيجابي على تفعيل هيكل الرقابة الداخلية بها، مما يترتب عليه إصدار تقارير مالية عالية الجودة، ومساعدة الإدارة على تنفيذ مسؤولياتها عن الرقابة، كما تحسن من الضوابط الداخلية للعمليات والأنشطة، والتحقق من مدى الإمتثال للقوانين واللوائح، وتقليل احتمالات سوء سلوك الإدارة، وتحسين إدراك أصحاب المصالح لأهمية تفعيل الرقابة الداخلية على جودة قراراتهم وزيادة فعالية تقييم قرارات الإدارة، وإضافة قيمة للمنظمة، وتخفيض تكاليف إدارة الأصول، وتحقيق الأهداف المتوسطة والطويلة الأجل، كما يقلل من شدة أوجه القصور الموجودة والمكتشفة، كما يساعد في تقييم المخاطر وإقتراح تخفيضها للمستوى المقبول، وتخطيط موارد المنظمة، وتوفير رقابة على موارد المنظمة والوفاء بالتزاماتها.

وتوصلت بعض الدراسات (شحات، ٢٠١٣؛ مليجي، ٢٠١٣) إلى أنه من الضروري إستقلال إدارة المراجعة الداخلية تنظيمياً عن الإدارات محل المراجعة، وذلك من خلال تحديد عدة محاور للإستقلال التنظيمي:

- ربط تبعية إدارة المراجعة الداخلية بالإدارة العليا للمنظمة سواء عند التعيين أو العزل لمدير إدارة المراجعة الداخلية.

- أن يكون هناك إتصال مباشر بين مدير إدارة المراجعة الداخلية ومجلس الإدارة في المنظمة.

- ألا تخضع أنشطة وأعمال المراجعة الداخلية لأي تدخل من الأطراف الأخرى سواء داخلية أو خارجية عند تحديد خطة المراجعة ونطاق عملها وتنفيذها وتحديد النتائج.

- أن تمتع إدارة المراجعة الداخلية بالإستقلال التنظيمي من خلال مسؤولية مدير الإدارة أمام الإدارة العليا مباشرة والتي تسمح له بأداء مسؤولياته بإستقلالية عن الإدارات الأخرى.

حيث يجب أن تتبع إدارة المراجعة الداخلية تنظيمياً للإدارة العليا ممثلة في رئيس الجامعة (ولمجلس الجامعة بالتبعية)، وترفع تقاريرها بالتالي لرئيس الجامعة ولجنة المراجعة.

ويذكر معيار المراجعة الداخلية رقم (١١٠٠) أن نشاط المراجعة الداخلية يجب أن يكون مستقلاً في تنفيذ مهامه مع إمكانية وصول مدير إدارة المراجعة الداخلية مباشرة للإدارة العليا بدون قيود على المستويين التنظيمي والوظيفي، ويتحقق الإستقلال التنظيمي من خلال:

- تصديق الإدارة العليا على ميثاق المراجعة الداخلية.

- تصديق الإدارة العليا على خطة المراجعة المبنية على أساس تقييم المخاطر.

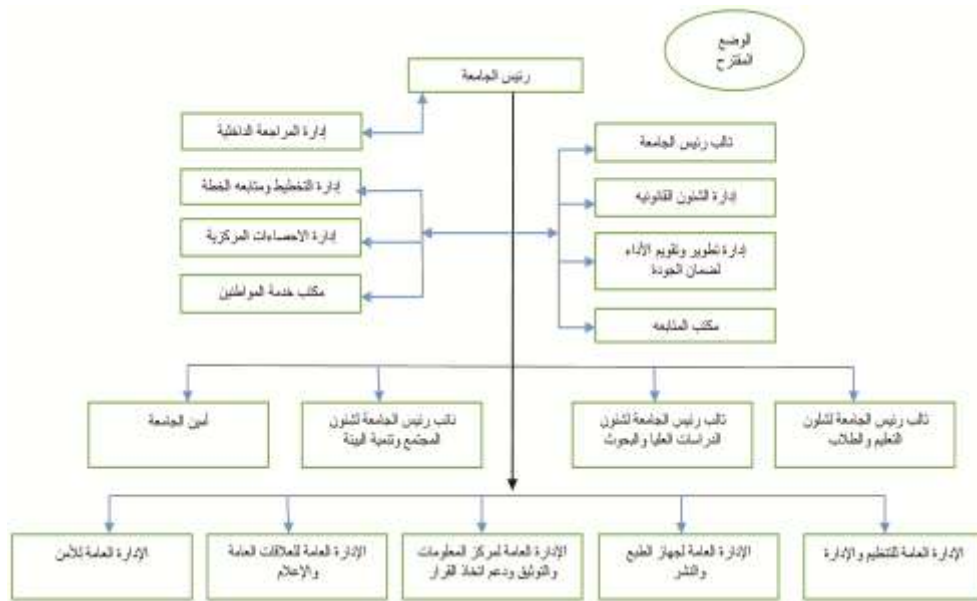
- تصديق الإدارة العليا على موازنة المراجعة الداخلية وخطة الموارد البشرية بها.

أثر الدور التوكيدي لوظيفة المراجعة الداخلية الحديثة بالجامعات الحكومية المصرية على توقيت تقرير مراقب حسابات الجهاز المركزي للمحاسبات

- تلقي الإدارة العليا تقارير من مدير المراجعة الداخلية بشأن جودة أداء إدارة المراجعة الداخلية. تصديق الإدارة العليا على قرارات تعيين أو عزل مدير إدارة المراجعة الداخلية.
- تصديق الإدارة العليا على تحديد مرتب ومكافآت مدير إدارة المراجعة الداخلية.
- وتشير المادة رقم (١١١٠) أنه على مدير إدارة المراجعة الداخلية الإفصاح عن أي تدخل في نطاق عمله أو طريقة التنفيذ أو عند الوصول لنتائج للإدارة العليا.
- وتشير المادة رقم (١١١١) إلى ضرورة التواصل المباشر لمدير إدارة المراجعة الداخلية مع الإدارة العليا .
- وتشير المادة رقم (١١١٢) إلى أنه إذا تم إسناد أى أعمال لمدير إدارة المراجعة الداخلية خارج نطاق عمله الأساسى يجب عليه توخى الحذر في تأثيرها على استقلاله وموضوعيته .
- وتشير المادة رقم (١١٣٠) إلى أنه إذا كان هناك ما يعيق استقلال المراجع الداخلى سواء في الظاهر أو الواقع، عليه الإفصاح عن ذلك إلى الأطراف المعنية من خلال:
- إمتناع المراجعين عن تقييم عمليات سبق لهم الإشراف عليها.
- أن يشترك طرف من خارج إدارة المراجعة الداخلية في تقييم أى أعمال تحت إشراف مدير إدارة المراجعة الداخلية.
- يمكن للمراجع الداخلى تقديم خدمة توكيدية في المجالات التي سبق أن قدم فيها خدمة إستشارية بشرط ألا تؤثر على موضوعيته.
- يمكن للمراجع الداخلى تقديم خدمة إستشارية لعملية كانت تحت إشرافه.
- إذا وجد المراجع ما يؤثر على إستقلاله أثناء خدمة إستشارية مقترحة، فإنه يجب عليه الإفصاح عن ذلك للمستوى الأعلى قبل قبول المهمة.(IIA،١١٠٠).

وفي التقرير الصادر عن هيئة الرقابة الإدارية بشأن نتائج متابعة الإستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد (٢٠١٩/٢٠٢٢) تبين أنه على المستوى الحكومي تم استهداف ٨٤ وحدة مراجعة داخلية ليتم دمجها ضمن الهياكل التنظيمية في الوزارات والمحافظات والجامعات. وقد تم تنفيذ ذلك في عدد (٤٠) وحدة عام ٢٠٢٠ بنسبة نجاح حوالى ٤٨ بالوزارات والمحافظات والجامعات الحكومية (لم تتضمن جامعة الإسكندرية فيما بينها، مما يعكس الحاجة لاستحداث وحدة مراجعة داخلية داخل الهيكل التنظيمي لجامعة الإسكندرية تتمتع بالإستقلال التنظيمي، والذي سيؤثر على إدراك أصحاب المصالح لفعالية هيكل الرقابة الداخلية بها (الإستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد ٢٠١٩/ ٢٠٢٢ - تقرير ٢٠٢٠).

وبناءً على ما سبق، يقترح الباحث لتفعيل إدارة المراجعة الداخلية بالجامعات الحكومية المصرية، أن يتم إنشاء إدارة مراجعة داخلية تابعة لرئيس الجامعة مباشرةً، وهو مدخل أكثر إستقلالية، كما يظهر من الشكل التالي:



(المصدر: من إعداد الباحث)

٥- تحليل العلاقة بين تفعيل وظيفة المراجعة الداخلية بالجامعات الحكومية وكفاءة المراجعة الخارجية:

يرى السيد (٢٠١٥) أن اهتمام الإدارة انصب في الماضي بصفة أساسية على حماية الأصول والإحتفاظ بسجلات مالية دقيقة، والالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية، والحد من حالات الغش، حيث كان ينظر لإدارة المراجعة الداخلية على أنها إمتداد لعمل المراجع الخارجي، وأدت هذه النظرة الضيقة لمجال عمل المراجع الداخلي إلى التركيز على الجوانب المالية فقط للعمليات. وكان المراجع الداخلي في ذلك الوقت يلعب دوراً رقابياً محدوداً، كما لم تكن هناك حاجة لإنشاء نشاط مستقل على شكل قسم أو إدارة للمراجعة الداخلية ضمن الهيكل التنظيمي للشركة.

ووفقاً لمعيار المراجعة الدولي (ISA 610) أدت بيئة الحوكمة الحالية إلى زيادة التركيز على العلاقة بين المراجعين الداخليين والخارجيين، فاعتماد المراجع الخارجي على المراجعة الداخلية يؤثر على طبيعته وتوقيت ومدى اجراءات المراجعة الخارجية. كما أكد (٢٠١٠) Arei على أن مدى اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية هو قرار رئيسي عند تخطيط عملية المراجعة الخارجية، الأمر الذي من شأنه أن يؤثر على كفاءة وفعالية عملية المراجعة الخارجية.

ويتفق البعض (عبد الخالق، ٢٠١٥؛ ٢٠١٢، Abbott et al.) على أنه في ظل هذه البيئة المتغيرة والمتطورة، وفي ظل ارتفاع درجة المنافسة التي تشهدها مهنة المحاسبة، والتي أدت إلى مواجهة المراجع الخارجي لتحديات، تتمثل في تخفيض أتعاب المراجعة في الوقت التي تزايدت فيه المطالبة بزيادة درجة جودة عملية المراجعة، الأمر الذي يضع المراجع الخارجي أمام تحدي قوي، يتمثل في تحقيق كفاءة عملية المراجعة من خلال تخفيض التكاليف وزيادة الجودة، وهو ما يمكن تحقيقه فقط من خلال العمل على تحقيق التكامل الفعال والكفاء لمهام المراجعة الداخلية والخارجية.

ومن ناحية أخرى، اتفقت بعض الدراسات السابقة (Endaya & Hanefah, 2016; Gros et al., 2017; Azad, 2017 ; Dumitrescu & Bobişan, 2016; Abbass & Aleqab, 2013

(على أن اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية له مردود إيجابي على كفاءة المراجعة الخارجية من خلال تقليل تأخير تقرير المراجعة الخارجية وتخفيض تكاليف عملية المراجعة. وبالمثل توصلت دراسة (Azad, 2017; Endaya& Hanefah, 2016; Pike et al., 2016; Dumitrescu & Bobitan, 2016; Ahmed & Shil, 2015; Abbas & Aleqab, 2013; Abbott et al., 2012) أنه يوجد العديد من المنافع التي يمكن أن تتحقق لكل من عملاء المراجعة والمراجعين الخارجيين، على حد سواء، نتيجة اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية، وتتمثل هذه المنافع في؛ زيادة كفاءة عملية المراجعة، وتقليل تأخير تقرير المراجعة، وزيادة القيمة المضافة للمراجعة الداخلية وتحسين كفاءتها وتعزيز جودتها، ودعم الشفافية والعلاقة التعاونية بين المراجعين الخارجيين ووظيفة المراجعة الداخلية وتجنب الإزدواجية في أداء العمل.

وبشأن زيادة كفاءة عملية المراجعة، اتفق البعض (Azad, 2017; Gros et al., 2017; Endaya& Hanefah, 2016; Dumitrescu & Bobitan, 2016; Pike et al., 2016; Abbass & Aleqab, 2013; Pilcher et al., 2013; Abbott et al., 2012) على أن اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية من شأنه أن يؤثر على كفاءة المراجعة بإحدى طريقتين، تتمثل الأولى في تخفيض تكاليف عملية المراجعة، فأتعاب المراجعة الخارجية تأخذ منحى الارتقاع، حيث كشف المسح الذي قامت به FERF¹¹ على عدد من الشركات المسجلة في SEC أن هذه الشركات دفعت ١,٥ مليون دولار في المتوسط أتعاب مراجعة في عام ٢٠١٤ مقابل ٤٠٢,٨١٢ دولار في ٢٠١٣ بما يمثل زيادة بنسبة ٣.٤%. كما أشار المسح أيضاً أن متوسط الزيادة في أتعاب المراجعة كانت أعلى للشركات التي كانت لديها رقابة داخلية غير فعالة، ومن ثم فإنه يمكن ملاحظة العلاقة المباشرة بين عدم فعالية هيكل الرقابة الداخلية وأتعاب

¹¹ Financial Executives Research Foundation هي مؤسسة بحثية مستقلة تابعة لمعهد المديرين التنفيذيين Financial Executives International FEI وهي منظمة موجهة لخدمة الأعضاء ومقرها في موريسون، نيو جيرسي، للتفويضيين الماليين رفيعي المستوى senior-level financial executives في شركات بأحجام مختلفة عامة وخاصة، وفي جميع الصناعات) أنشئت عام ١٩٤٤ وتوسعى إلى فهم القوى التي تقود الأعمال والنتائج المالية. وقد اكتسبت تقاريرها سمعة لكونها جيدة البحث والتوثيق وتقدم رؤى قيمة بمعلومات قابلة للتنفيذ .FERF report, 2015 annual audit.

المراجعة ، فكلما يواجه المراجع الخارجي رقابة داخلية غير في الشركة كلما قام بأداء المزيد من الإجراءات، مما يؤدي في نهاية المطاف إلى ارتفاع أتعاب المراجعة، ومن ثم تساعد وظيفة المراجعة الداخلية الفعالة في الشركة على ضمان فعالية هيكل الرقابة الداخلية، وبالتالي تقليل تكرار حدة مشاكل الرقابة الداخلية مما يؤدي بدوره إلى تخفيض عمل المراجع الخارجي وساعات العمل، ومن ثم تتحقق كفاءة عملية المراجعة نتيجة لانخفاض وقت وتكلفة عملية المراجعة.

وتتفق بعض الدراسات (قاسم، ٢٠١٧؛ محمد، ٢٠١٩؛ Pizzini & Trotman, 2013; Ziegenfuss, 2014) على أن تفعيل وظيفة المراجعة الداخلية له المردود الإيجابي على المراجعة الخارجية في الجامعات الحكومية وذلك بعد تقديم المراجعة الداخلية لخدمات إستشارية مضيفه للقيمة بجانب الخدمات التوكيدية. وبالتالي أصبحت تركز على أصحاب المصالح وإدراكهم لأهمية المراجعة الداخلية بمهاراتها وخصائصها الجديدة وتوفيرها لمعلومات تتصف بالشفافية والمصدقية والثقة في التقارير المالية، وتفعيل المساءلة العامة، خاصة وأن المراجعة الداخلية المالية التقليدية لم تعد كافية لمتخذي القرارات في الجامعات خاصة في البرامج والأنشطة التعليمية، كما يهتم مستخدمى تقارير الجامعات أكثر بالمعلومات غير المالية والتي يجب أن توفرها المراجعة الداخلية. كما تهتم أطراف أخرى مثل: هيئة الرقابة الإدارية، ووزارة المالية، وكذلك أعضاء مجلس الجامعة والكليات وأعضاء هيئة التدريس ومعاونيهم والعاملين بالجامعة والطلاب وأولياء الأمور بمخرجات وظيفة المراجعة الداخلية وتقارير تقييم هيكل الرقابة الداخلية. كما يهتم الجهاز المركزي للمحاسبات بوظيفة المراجعة الداخلية باعتبارها أداة رقابة إضافية على الجامعة، حيث أن تفعيل هذه الوظيفة يقلل من نطاق أعمال الجهاز عند تخطيط المراجعة وتنفيذها، مما يؤثر على كفاءة أداء الجهاز لمهامه.

وبشأن أثر تفعيل إدارة المراجعة الداخلية على فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالجامعات الحكومية المصرية، فقد وجدت بعض الدراسات (عيسى، ٢٠٠٨؛ قاسم، ٢٠١٧؛ ٢٠١٧؛ Muchiri & Jagongo, 2016; Alala & Paul, 2016; Setiawan et al., 2021) أن وجود إدارة مراجعة داخلية بالجامعات الحكومية مردود إيجابي على فعالية هيكل

الرقابة الداخلية بالجامعات الحكومية، حيث توفر الشفافية والمصداقية في المعلومات للهيئات الرقابية ومنظمات المجتمع المدني بصفة عامة، فيما يختص بمدى كفاءة وفعالية أنشطة وبرامج الجامعات، والوقوف على مدى كفاءة الأداء الحكومي لهذه البرامج، ويقلل من وقت وجهد وأتعاب وتوقيت تقرير المراجعة الخارجية، بما ينعكس على رفع كفاءة مراجعة الجهاز المركزي لها.

وبالرغم من أن (Saidin ٢٠١٤) في دراسته التي أجراها في إنجلترا على السلطات المحلية وصل لنتيجة مغايرة، حيث أوضح أن اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية ليس له تأثير كبير على تخفيض أتعاب المراجعة، إلا أنه بين بأن الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية يساعد على تقليل الزيادة في أتعاب المراجعة وتضييق نطاق أعمال المراجعة.

ويمكن لعملاء المراجعة الاستفادة من وفورات التكلفة الناتجة من اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية، أيضاً، حيث أوضح (Gwin ٢٠١٧) أن هذه الاستفادة تتمثل في شكل تخفيض أتعاب المراجعة، ومن ثم تضيف المراجعة الداخلية قيمة للشركة من خلال تخفيض أتعاب المراجعة.

أما الطريقة الثانية فتتمثل في تقليل تأخير تقرير المراجعة الخارجية، حيث أوضح (Azad , 2012 ; Gros et al., 2017; Abbott et al., 2017) بأن اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية من شأنه أن يؤدي إلى الانتهاء السريع من المراجعة وتسليم تقرير المراجعة في الوقت المناسب. كما بين (Pizzini (2014) et al بأن تأخير تقرير المراجعة يتناقص مع زيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية، وأن التأخير يكون أقصر بمدة أربعة أيام عند مساهمة المراجعة الداخلية في عمليات المراجعة الخارجية من خلال القيام بالأعمال ذات الصلة.

وبشأن زيادة القيمة المضافة للمراجعة الداخلية وتحسين كفاءتها وتعزيز جودتها، فقد اتفق (Azad, 2017; Pike et al., 2017) على أن تطور دور وظيفة المراجعة الداخلية واعتماد المراجع الخارجي عليها سيؤدي إلى زيادة القيمة المضافة

للمراجعة الداخلية وتحسين كفاءتها وتعزيز جودتها، ومن ثم تستطيع الإدارة استخدام المراجعة الداخلية في برامج تحسين الأعمال مثل التحقق من المخزون.

كما أوضح (Azad, 2017; Pike et al., 2016; Dumitrescu & Bobitan, 2012; Pilcher et al., 2013; Ramasawmy & Ramen, 2012) بأن الشركات تدرك أهمية الحفاظ على علاقات سليمة بين لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية والمراجع الخارجي من منظور التقارير المالية والرقابة الداخلية. ويعد التعاون بين هذه الأطراف أمراً حيوياً بالنسبة للشركات، ومن ثم فإن زيادة اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية سيعزز هذه العلاقات، ويؤدي إلى دعم الشفافية والعلاقة التعاونية بين المراجعين الخارجيين ووظيفة المراجعة الداخلية. وبشأن تجنب الإزدواجية في أداء العمل، فقد أوضح (Saidin, 2013; Azad, 2017; Pike et al) (2013) بأن اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية يؤدي إلى تقليص أعمال المراجعة الخارجية، من خلال استبدال الجهد بين المراجعين الداخليين والخارجيين، ومن ثم تجنب الإزدواجية غير الضرورية في العمل.

وبشأن تجنب الإزدواجية في أداء العمل، فقد أوضح (Azad, 2017; Pike et al) (2013) بأن اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية يؤدي إلى تقليص أعمال المراجعة الخارجية، من خلال استبدال الجهد بين المراجعين الداخليين والخارجيين، ومن ثم تجنب الإزدواجية غير الضرورية في العمل.

وتضيف بعض الدراسات (Sarens & Beelde, 2006; Mihret & Yismaw, 2007; Endaya & Hanefah, 2016) أن أهم طرف من أطراف أصحاب المصالح في الجامعات الحكومية هو إدارة الجامعة، لذلك فإن إدراك الإدارة لأهمية تفعيل وظيفة المراجعة الداخلية له مردوده الإيجابي على فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالجامعة، خاصة إذا قامت المراجعة الداخلية بتلبية إحتياجات الإدارة العليا وأهمها؛ تعويض فقدان قدرة الإدارة على الرقابة بسبب التعقيد التنظيمي، وحماية ثقافة الجامعة من خلال توفير الإتصال مع الأطراف الأخرى في هذا المجال، وتوفير دعم الرقابة

وتحسين إدارة المخاطر والحوكمة والرقابة الداخلية، وتوفير التدريب اللازم لمديري المستقبل، وتحقيق التنسيق مع مراقبي الحسابات مما يزيد من مجال المراجعة للجامعة ويقلل من وقت وجهد وأتعب وتوقيت تقرير المراجعة الخارجية، مما يساعد على رفع كفاءة المراجعة الخارجية لها.

٦. خلاصة الورقة ومجالات البحث المحاسبي الملحة:

استهدفت الورقة دراسة واختبار أثر الدور التوكيدي لوظيفة المراجعة الداخلية الحديثة بالجامعات الحكومية المصرية على توقيت تقرير مراقب حسابات الجهاز المركزي للمحاسبات، وذلك من خلال تحليل الإصدارات المهنية والدراسات الأكاديمية السابقة ذات الصلة بكل من؛ الدورين الاستشاري والتوكيدي لوظيفة المراجعة الداخلية في مجالات الرقابة وإدارة المخاطر وحوكمة أنشطة وعمليات الجامعات الحكومية بصفة عامة.

وفي ذلك الصدد خلصنا لإمكانية تعريف وظيفة المراجعة الداخلية الحديثة، على أنها؛ نشاط توكيدي واستشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للشركة من خلال تحسين عملياتها، والمساعدة في تحقيق مختلف أهدافها من خلال تصميم ووضع منهج منظم وقوى لتقييم وتحسين كفاءة وفعالية عمليات إدارة المخاطر ومجالات الرقابة الداخلية وآليات الحوكمة بها فضلا عن قدرتها على القيام بدورين توكيدي وآخر استشاري في ثلاث مجالات وهم؛ رقابة وإدارة مخاطر وحوكمة أنشطة وعمليات الجامعة.

كما خلصنا إلى أن إدراك الإدارة لأهمية تفعيل وظيفة المراجعة الداخلية له مردوده الإيجابي على فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالجامعة، خاصة إذا قامت المراجعة الداخلية بتلبية إحتياجات الإدارة العليا وأهمها؛ تعويض فقدان قدرة الإدارة على الرقابة بسبب التعقيد التنظيمي، وحماية ثقافة الجامعة من خلال توفير الإتصال مع الأطراف الأخرى في هذا المجال، وتوفير دعم الرقابة وتحسين إدارة المخاطر والحوكمة والرقابة الداخلية، وتوفير التدريب اللازم لمديري المستقبل، وتحقيق التنسيق مع مراقبي الحسابات مما يزيد من مجال المراجعة للجامعة ويقلل من وقت

أثر الدور التوكيدي لوظيفة المراجعة الداخلية الحديثة بالجامعات الحكومية المصرية على توقيت تقرير مراقب حسابات الجهاز المركزي للمحاسبات

وجهد وأتعب وتوقيت تقرير المراجعة الخارجية، مما يساعد على رفع كفاءة المراجعة الخارجية لها.

وفي ضوء ما سبق يقترح الباحث المجالات البحثية التالية مستقبلاً:

- أثر تأهيل وتدريب المراجعين الداخليين بالقطاع الحكومي على جودة المراجعة الحكومية – دراسة تجريبية.
- أثر اختلاف أصحاب المصالح على ادراكهم لأهمية وظيفة المراجعة الداخلية بالجامعات الحكومية دراسة تجريبية.
- أثر اختلاف نوع المراجع الداخلي على كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية - دراسة تجريبية.
- أثر تفعيل وظيفة المراجعة الداخلية في الجامعات الحكومية على ادراك أصحاب المصالح لفجوة التوقعات فيها- دراسة تجريبية.
- أثر رقمنة عمليات الجامعات الحكومية على فعالية وظيفة المراجعة الداخلية - دراسة تجريبية.
- دور المراجعة الداخلية في مراجعة الأداء المالي وغير المالي للجامعات الحكومية – دراسة تجريبية.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية:

- أبو سرعة، عبد السلام عبد الله سعيد. (٢٠١٠). **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية** (دراسة حالة التكامل بين KPMG وحازم حسن وشركائهم - المحاسبون القانونيون - وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية). رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير - جامعة الجزائر .
- أبو طالب، يحي محمد (٢٠١٨). أثر الإسناد الخارجي لوظائف المراجعة الداخلية على جودة المراجعة. **مجلة المال والتجارة**، مصر، (٤٨٥)، ٤-٦.
- الأباصيري، بسمة حسن محمد، ٢٠١٨. أثر إعادة هيكلة شكل ومحتوى تقرير المراجع الخارجي غير المعدل على إمكانية اعتماد المستثمر المؤسسي على القوائم المالية - دراسة تجريبية. رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
- الاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد - ٢٠٢٢/٢٠١٩، تقرير عام ٢٠٢٠.
- الإمام، محمد محمد الطاهر. ١٩٩٤. **تصميم وتحليل التجارب**. الرياض، المملكة العربية السعودية: دار المريخ للنشر.
- الرئيس، اسلام ٢٠٢٠. **تفعيل دور المراجعة الداخلية بوحدات الجهاز الإداري لجمهورية مصر العربية**. <https://ae.linkedin.com>
- السيد، محمد فوزي، ٢٠١٥، **أثر المراجعة الداخلية للاستدامة على قيمة الشركة في ظل الإفصاح عن ویدائل إسناد دورها كوظيفة دراسة ميدانية وتجريبية**، رسالة دكتوراه غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة كلية التجارة جامعة الاسكندرية.
- القليطي، إبراهيم عبدالمجيد علي (٢٠١٤). تأثير نوع المراجعة الداخلية على العلاقة بين أنشطة المراجعة الداخلية واعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجعة الداخلية دراسة تجريبية، **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ١٨(١)، ٤٠١ -
- المدهون، رعدة إبراهيم. (٢٠١٤). **العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي (دراسة تطبيقية)**. رسالة ماجستير، كلية التجارة - الجامعة الإسلامية - غزة.
- الهيئة العامة للرقابة المالية، ٢٠١٦. **الدليل المصري لحوكمة الشركات**، قرار مجلس إدارة الهيئة رقم (٨٤) لسنة ٢٠١٦. متاح على: www.asa.gov.eg .
- بركات محمد ابراهيم، ٢٠٠٩، **الابعاد المتعددة لتقييم مراقبي الحسابات للعوامل المرتبطة بمخاطر التعاقد على قرار قبول العميل وانعكاساتها على تخطيط وتقييم أعمال المراجعة**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة - جامعة قناة السويس.
- جامعة الامارات العربية المتحدة. ٢٠٢٣. [/https://www.uaeu.ac.ae/ar](https://www.uaeu.ac.ae/ar)
- جامعة الملك سعود. ٢٠٢٣. <https://ksu.edu.sa/ar>

أثر الدور التوكيدي لوظيفة المراجعة الداخلية الحديثة بالجامعات الحكومية المصرية على توقيت تقرير مراقب حسابات الجهاز المركزي للمحاسبات

- حامد، سحر سعيد، ٢٠١٩. أثر الإسناد والتوقيت والوضع الوظيفي للمراجعة الداخلية على قرار المراجع الخارجي بشأن مدى اعتماده على وظيفة المراجعة الداخلية - دراسة تجريبية. رسالة دكتوراة غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة كلية التجارة جامعة دمنهور.
- خطة التدريب المستمرة للجهاز المركزي للمحاسبات ، متاح على: <https://asa.gov.eg>
- خلف، مصطفى حسن. ٢٠٢٢. أثر استخدام مراقب الحسابات لتحليلات البيانات على كفاءة عملية مراجعة القوائم المالية السنوية - دراسة تجريبية. مشروع بحث للتسجيل لدرجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة. كلية التجارة - جامعة الإسكندرية.
- خليل، محمد أحمد ابراهيم. (٢٠١٤). فعالية المصادر الخارجية في أداء خدمات المراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة وأثرها على قرارات منح الائتمان لمنظمات الأعمال- دراسة نظرية اختبارية مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ١٨ (٤)، ٣٣٩ □
- دستور جمهورية مصر العربية الصادر عام ٢٠١٤ ، الجريدة الرسمية ، العدد (٣) مكرر (أ) في ١٨ يناير ٢٠١٤.
- زعطوط، محمود ناجي، ٢٠١٢، آليات دعم كفاءة مراقب الحسابات في الحكم على تقييم الإدارة لمقدرة المنشأة على الاستمرار في ضوء تداعيات الازمة المالية العالمية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة جامعة الاسكندرية.
- زكي، نهى محمد ، ٢٠١٨. أثر جودة المراجعة الخارجية على الحد من السلوك الانتهازي للإدارة ومنع الغش بالقوائم المالية: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
- سرايا، محمد السيد. ١٩٨٣. تطوير أدوات الرقابة لخدمة أغراض تقييم أداء البرامج الحكومية في مجال مع دراسة تطبيقية. رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية.
- سلطان، ميادة محمود، ٢٠٢٠. أثر إفصاح الشركات عن التزامها القياسي بمتطلبات جودة وظيفة المراجعة الداخلية على القيمة السوقية لحقوق الملكية - دراسة ميدانية وتجريبية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية . رسالة دكتوراه غير منشورة ، قسم المحاسبة والمراجعة كلية التجارة جامعة دمنهور.
- سلطان ميادة محمود، عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد (٢٠٢١) دراسة واختبار العلاقة بين درجة التزام الشركات المقيدة بالبورصة المصرية الفعلي بمتطلبات جودة وظيفة المراجعة الداخلية والقيمة السوقية لحقوق ملكيتها مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية. المجلد الخامس. العدد الثاني.ص: ٤٩-١.
- سمهود، فتحى المبروك . ٢٠١٩ . دور وظيفة المراجعة الداخلية في الجامعات الليبية قراءة ناقدة تحليلية للتشريعات النافذة في ضوء المعايير والتجارب الدولية . مجلة جامعة صبراتة العلمية، العدد الخامس : ٤٥-٢١.
- شبل، منى سليمان محمود (٢٠١٩). أثر الإفصاح المحاسبي عن انبعاثات غازات الاحتباس الحراري على قراري الاستثمار والإقراض دراسة تجريبية . رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
- شحات، جمال محمد. ٢٠١٣. الاستقلال التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية. https://www.aleqt.com/2013/02/11/article_731041.html

- شحاته، شحاته السيد، ٢٠٢٠. إطار مقترح لإسناد وظيفة المراجعة الداخلية بدورها الاستشاري والتوكيدي في مجال إدارة المخاطر في الوحدات الصغيرة ومتوسطة الحجم. **المجلة العلمية التجارية والتمويل**، كلية التجارة، جامعة طنطا عدد خاص بالمؤتمر العلمي الرابع، بعنوان تمويل وإدارة مشروعات ريادة الأعمال ودورها في تحقيق التنمية الاقتصادية (المجلد الأول) ٨٩ - ١٠٨.
- شحاته، محمد عبد الشكور ، ٢٠١٣ ، المعلومات غير المالية ودورها في دعم الأحكام المهنية من وجهة نظر مراقبي الحسابات دراسة ميدانية"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة - جامعة الاسكندرية، العدد الثاني، المجلد الخمسون، ص ص ٤٥٥-٤١٧.
- عبد الخالق، زيد محمد اسماعيل. (٢٠١٥). تقويم مدى اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية عند تخطيط عملية المراجعة وفقاً للمعيار الدولي للمراجعة رقم ٦١٠. ملخص رسالة ماجستير. **مجلة العلوم الادارية والاقتصادية**، عدن، (١٦)، ٤٤٩-٤٦٤.
- عبد القادر، داليا السيد عبد الحليم ، ٢٠١٨ . أثر وفاء مراجعي الحسابات بمسئولياتهم عن المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية على إدراكهم وإدراك أصحاب المصالح لفجوة التوقعات دراسة تجريبية ، رسالة دكتوراه غير منشوره قسم المحاسبة والمراجعة - كلية التجارة
- عبد اللطيف، دعاء حافظ إمام ، ٢٠١٥ ، أثر استخدام المراجع الخارجي لأساليب التنقيب في البيانات على فعالية اكتشاف والتقرير عن الغش في القوائم المالية - مع التطبيق عمى قطاع الأعمال في مصر ، رسالة دكتوراه غير منشوره قسم المحاسبة والمراجعة - كلية التجارة جامعة الاسكندرية.
- علي ، عبد الوهاب نصر، ٢٠٠٩، **موسوعة المراجعة الخارجية** ، الجزء الرابع ، الدار الجامعية.
- -----، ٢٠٢٠، محددات جودة حكم مراقب الحسابات على أوجه الضعف الجوهرية في هيكل الرقابة الداخلية بالوحدات الصغيرة ومتوسطة الحجم. **المجلة العلمية للتجارة والتمويل**، كلية التجارة، جامعة طنطا ، عدد خاص بالمؤتمر العلمي الرابع، بعنوان تمويل وإدارة مشروعات ريادة الأعمال ودورها في تحقيق التنمية الاقتصادية (المجلد الأول) ٨٩ - ١٠٨.
- على عبد الوهاب نصر وشحاته السيد شحاته، ٢٠١٨. **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة (مدخل الإستدامة وإدارة المخاطر وكشف الغش)**. دار التعليم الجامعي - الإسكندرية.
- عيسى، سمير كامل محمد (٢٠٠٨). العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات مع دراسة تطبيقية **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، جامعة الاسكندرية، (١)٥٤ ، ٤٩ - ٩١.
- غالى، جورج دانيال، ١٩٩٦ ، "العوامل المؤثرة على ممارسة المراجع للتقدير المهني: دراسة تحليلية"، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة** ، كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد الثاني، ص ص ١٥٧-٢٥١
- فراج، منال حامد. (٢٠١٤). أثر المصدر الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية علي جودة المراجعة وتخفيض تكاليفها - دراسة ميدانية، **المجلة العلمية للتجارة والتمويل**، كلية التجارة، جامعة طنطا، (٣)، ١٢٩-١٧٥.
- فرج، هاني خليل، ٢٠١٥، أثر تفعيل مدخل مراجعة الأداء على كفاءة مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات في كشف والتقرير عن الفساد المالي في الوحدات الحكومية - دراسة ميدانية وتجريبية، **مجلة الفكر المحاسبي**، المجلد ١٩، العدد ٥، ص: ٤٧٣-٥٣٨.

أثر الدور التوكيدي لوظيفة المراجعة الداخلية الحديثة بالجامعات الحكومية المصرية على توقيت تقرير مراقب حسابات الجهاز المركزي للمحاسبات

- فرج، هاني خليل، ٢٠٢٣. أثر تفعيل إدارة المراجعة الداخلية على إدراك أصحاب المصالح لفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالجامعات الحكومية المصرية – دراسة تجريبية. **مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية**. العدد الأول - المجلد السابع.
- قاسم، محمد وليد، ٢٠١٧. أثر إختلاف مداخل المراجعة الخارجية على إدراك أصحاب المصالح في الجامعات الحكومية لفعالية الدور الرقابي للجهاز المركزي للمحاسبات. دراسة ميدانية وتجريبية. رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة – جامعة الاسكندرية.
- قانون رقم ٤٩ لسنة ١٩٧٢ بشأن تنظيم الجامعات، القاهرة، المعدل بالقانون رقم ٨٤ لسنة ٢٠١٢.
- قانون رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ بشأن المحاسبة الحكومية، المعدل بالقانون رقم ١٧١ لسنة ٢٠١٨.
- قانون الشركات المساهمة رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ٣ لسنة ١٩٩٨.
- قانون ٩٥ لسنة ١٩٩٢ الخاص بسوق رأس المال والمعدل بالقانون ١٣ لسنة ٢٠٢٢.
- قانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ بشأن إصدار قانون الجهاز المركزي للمحاسبات ، الجريدة الرسمية – العدد ٢٣ تابع في ٩ يونيو ١٩٨٨.
- قانون ١٥٧ لسنة ١٩٩٨ بشأن تعديل بعض أحكام قانون الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ ، الجريدة الرسمية – العدد ٢٤ تابع في ١١ يونيو ١٩٩٨.
- قانون الخدمة المدنية الصادر بالقانون رقم ٨١ لسنة ٢٠١٦ ، الجريدة الرسمية، العدد ٤٣ مكرر (أ)، نوفمبر ٢٠١٦.
- قانون رقم ٦ لسنة ٢٠٢٢. الجريدة الرسمية – العدد ٥ مكرر (د) في ٨ فبراير ٢٠٢٢.
- قرار رئيس مجلس الوزراء رقم ١١٤٦ لسنة ٢٠١٨ ، الجريدة الرسمية، العدد ٢٥ مكرر ب في ٢٤ يونيو، 2018.
- قرار رئيس الجهاز المركزي للتنظيم والادارة لسنة ٢٠٢٠ " تطوير أو إستحداث تقسيم تنظيمي للمراجعة الداخلية بوحدات الجهاز الادارى للدولة.
- مبارك، سهام عبد المنجي. (٢٠١٣). أثر مراجعة إفصاح الشركات الملوثة للبيئة عن مدى التزامها بالتشريعات واللوائح البيئية على قرارات الاستثمار في الأسهم. رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
- محسن، محمود عبد السلام (٢٠١١)، مدي اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية (دراسة تطبيقية على مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في قطاع غزة). رسالة ماجستير، كلية التجارة - الجامعة الإسلامية - غزة.
- محمد، أمال إبراهيم ، ٢٠١٩ . العوامل المؤثرة على فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية المصرية. **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، كلية التجارة – جامعة عين شمس: ٣١٩-٣٧٠.
- محمود عمرو السيد ذكي. (٢٠١٠)، نموذج مقترح لتفسير قرار الوحدة الاقتصادية بإسناد الخدمات المحاسبية الضريبية إلى طرف خارجي مع دراسة تطبيقية في جمهورية مصر العربية. رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.

- مرسي، تامر أحمد. ٢٠٢٣. أثر الإفصاح عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي على قيمة الشركة وإدراك أصحاب المصالح لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية – دراسة تجريبية. رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية.
- مليجي، مجدى مليجي عبد الحكيم. ٢٠١٣. أثر جودة أنشطة المراجعة الداخلية على إدارة وجودة الأرباح كمدخل لتحسين الملاءمة والاعتمادية على القوائم المالية للبنوك التجارية السعودية - دراسة نظرية تطبيقية، *المجلة العلمية للتجارة والتمويل*، كلية التجارة - جامعة طنطا، العدد الرابع: ١٢٩-١٥٩.
- منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية 2019 . OECD . الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر من أجل النزاهة العامة في منطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا.
- موسى، سعاد زغلول عبده (٢٠١٨). أثر توكيد المراجع الخارجي على تقارير الأعمال المتكاملة على قراري الاستثمار ومنح الائتمان دراسة تجريبية. رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- Abbass, D. A., & Aleqab, M. M. (2013). Internal auditors' characteristics and audit fees: Evidence from Egyptian Firms. **International Business Research**, 6(4), 67.-80. Available at: <http://Doi.org/10.5539/ibr.v6n4- P67>
- Abbott, L. J., Daugherty, B., Parker, S., & Peters, G. F. (2016). Internal audit quality and financial reporting quality: The joint importance of independence and competence. **Journal of Accounting Research**, 54(1), 3-40.
- Abbott, L. J., Parker, S., & Peters, G. F. (2012). Internal audit assistance and external audit timeliness. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 31(4), 3-20.
- Abdel Razek, M. (2014). The Association between Internal Auditing Function Quality and External Audit Costs- Evidence from Egypt. **Research Journal of Finance and Accounting**, 5(20), 104-109. Retrieved from: [http://www.iiste.org/Journals/index.php/RJFA/article-view/16929](http://www.iiste.org/Journals/index.php/RJFA/article/view/16929)
- Abdillah, M. R., Mardijuwono, A. W., & Habiburrochman, H. (2019). The effect of company characteristics and auditor characteristics to audit report lag. **Asian Journal of Accounting Research**, 4(1), 129-144.
- Abdolmohammadi, M. and A. Wright, (1994). "An examination of the effects of experience and task complexity on audit judgments ", **The Accounting Review**, Vol.62, No.1, pp. 1-13
- Abedian and Biggs M., Economic Globalisatin and Fiscal Policy, (Cape Town:Oxford University Press, 1998).
- Adegoke, A. and A. Philip.2016. Impact of Internal Audit on Internal control of Public and Private Universities in Nigeria: A study of Selected Universities in South West Nigeria, **Research Journal of Finance and Accounting**, Vol. 7, No. 12:197-204.
- Ahmad, N., R.Othman, R.Othman and K.Jusoff.2009. The Effectiveness of Internal Audit in Malaysian Public Sector, **Journal of Modern Accounting and Auditing**, Vol. 5, No. 9: 53-62.

- Ahmed, M., & Shil, S. (2015). Protecting existing and prospective investors and the role of internal auditors. **International Journal of Sustainable Development**, 8(2), 135-152.
- Alala, O. and O. Paul. 2016. Internal Audit System ONon Financial Performance in Public Health Sector in Kenya A Case of Matungu Hospital (KENYA), **International Journal of Economics, Commerce and Management**, Vol. IV, Issue 12: 514-523.
- Alan and Wall, Griffiths, Stuart, **Intermediate Microeconomics: Theory and Application, second edition**, (Prentice Hall, 2000).
- Al- Dhamari, R. A., B. Al- Gamrh, K. N. I. K. Ismail and S. H. Ismail, (2018), " Related party transactions and audit fees: the role of the internal audit function.", **Journal of Management & Governance**, Vol. 22, No,1, pp. 187-212.
- Ali, M., M. Saidin, M. Sahdan, M. Rasit, M. Rahim and J. Gloeck.2012. Internal Audit in the Federal Government Organizations of Malaysia: The Good, The Bad and The Very Ugly?. **Asian Journal of Business and Governance Business Administration Section**, Vol. 2:68 111.
- Al-Matari & Shaiti, 2020. Internal Audit Function Characteristics and the Quality of Internal Control Systems: Moderating the Effect of Enterprise Resource Planning System Maturity, **Asian Economic and Financial Review**, Vol. 10, No. 9, 1012-1027.
- Alsmairat, Y.Y., Yusoff, W.S. and Salleh, M.F., 2018. The Effect of the Reliance on Internal Audit Work and Ethical Rules on Perceived Audit Quality: Evidence from Jordan. **International Journal of Economics & Management**, 12(2).
- Al-Sukker, A., Ross, D., Abdel-Qader, W. and Al-Akra, M., 2018. External auditor reliance on the work of the internal audit function in Jordanian listed companies. **International Journal of Auditing**, 22 (2), pp.317-328.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), (1991), "**The Auditor's Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statements**", Statement on Auditing Standards No. 10, New York.
- ----- (AICPA).1995. **Consideration of the Internal Control in a Financial Statement Audit: An Amendment to SAS No. 55. Statements on Auditing Standards No. 94** Available at: www.aicpa.org.
- ----- .2001. **The Effect Of Information Technology On The Auditors Consideration of Internal Control In a Financial Statement Audit. Statements on Auditing Standards No. 78.** Available at: www.aicpa.org.
- ----- .2006. **Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement. Statements on Auditing Standards No. 109** AU Section 314. Available at: www.aicpa.org.
- Anderson, U, Christ, M. H., Johnstone, K. M., & Rittenberg, L. E. (2012). A post-SOX examination of factors associated with the size of internal audit functions. **Accounting Horizons**, 26(2), 167-191.

- Arel, B. (2010). The influence of litigation risk and internal audit source on reliance decisions. **Advances in Accounting**, 26(2), 170-176.
- Arens, A. A., R. J. Elder, and M. S. Beasley. 2014. **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach 14th Edition**. Upper Saddle River, NJ: Prentice-Hall.
- Arens, A. A., Elder, R. J., Beasley, M. S., & Hogan, C. E. (2017). Auditing and assurance services: An integrated approach. (16th global Ed). **Boston, MA: Pearson**.
- AUASB. 2009. Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with Australian Auditing Standards. Australian Auditing and Assurance Standards Board. Auditing Standards, (ASA 200) Available at: <https://www.legislation.gov.au/Details/F2009L04064>
- Azad, A. N. (2017). The extent of external auditors' reliance on internal audit function: Case of the UAE. **International Journal of Economics**, 5(4), 541-546.
- Bame-Aldred, C. W., Brandon, D. M., Messier Jr, W. F., Rittenberg, L. E., & Stefaniak, C. M. (2013). A summary of research on external auditor reliance on the internal audit function. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 32 (Supplement 1), 251-286.
- Barr-Pulliam, D. (2018) a. The effect of continuous auditing and role duality on the incidence and likelihood of reporting management opportunism. **Working Paper**. Available at: <https://www.researchgate.net/publication/314496869>.
- Barr-Pulliam, D. (2018) b. The joint effects of the internal audit function's use of continuous auditing and its use as a management training ground on managerial discretion in financial reporting. **Working Paper**. Available at: <https://www.researchgate.net/publication/323304827>
- Bartlett, G., Kremin, J., Saunders, K., & Wood, D. (2015). External auditors' perceptions of and willingness to work in outsourced and in- house internal audit functions. **Available at: https://poseidon01.ssrn.com/delivery.php?ID**
- Basle Committee on Banking Supervision. (2005). **Outsourcing in Financial Services**. Available at: <https://www.bis.org/publ/joint12.pdf>
- -----(2002). **Internal audit in banks and the supervisor's relationship with auditors: A survey**. Available at: <https://www.bis.org>
- Bear, S., Rahman, N., & Post, C. (2010). The impact of board diversity and gender composition on corporate social responsibility and firm reputation. **Journal of business ethics**, 97(2), 207-221.
- Bello, S. M., Ayoib, A. C., & Zalina, Y. M. (2017). Investigating the relationship between internal audit quality and organisational performance of public universities in Nigeria. **Journal of Accounting, Auditing, and Finance Research**, 5(6), 1, 23.
- Bhattacharjee, S, K. K. Moreno and Mario J. Maletta, (2007)." The Cascading of Contrast Effects on Auditors' Judgments in Multiple Client Audit Environments", **The Accounting Review**, Vol. 82, No. 5, pp. 1097-1117

- Bolger, F., and G. Wright, (1994) "Assessing the quality of expert judgment: Issues and analysis", **Decision support systems**, Vol.11, No. 1, pp 1-24.
- Boritz, J. E. and Datarina, M., (2009), “**Continuous monitoring, auditing and assurance: CAATS for the 21st century**” CaseWare IDEA Inc., Canada, pp. 1-16.
- Boyle, D. M. F. T. Dezoort, and D. R. Hermanson. 2015. The effects of Internal audit report type and reporting relationship on internal auditors risk judgment. **Accounting Horizons** 29(3):695-718.
- Brazel J. F, M. Doxey, J. Grenier, and, A. Reffett, (2015). “Risk Disclosure Preceding Negative Outcomes: The Effects of Reporting Critical Audit Matters on Judgments of Auditor Liability”, **available at: <http://www.ssm.com>**
- Brody, R. G. (2012). External auditors' willingness to rely on the work of internal auditors: The influence of work style and barriers to cooperation. **Advances in Accounting**, 28(1), 11–21.
- Cahan, S. F., & Sun, J. (2015). The effect of audit experience on audit fees and audit quality. **Journal of Accounting, Auditing & Finance**, 30(1), 78-100.
- Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA), (1999), "Research Report on Continuous Auditing", Toronto, Canada, pp. 1-84.
- Cao, M., Chychyla, R., & Stewart, T. (2015). Big data analytics in financial statement audits. **Accounting Horizons**, 29(2), 423-429.
- Chan, D. Y., and Vasarhelyi, M. A., 2011, Innovation and practice of continuous auditing", **International Journal of Accounting Information Systems** 12, pp. 152-160.
- Chang, Yu-Tzu, C.Hanchung, K.Rainbow, C.Wuchun.2019. The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance, **Journal of Contemporary Accounting & Economics**, 15:pp 1–19.
- Che, L., Langli, J. C., & Svanström, T. (2017). Education, experience, and audit effort. **Available at: <https://www.bi.edu/globalassets/forskning/>**
- CICA/AICPA. (1999). Continuous auditing. Research report. **available at: <http://www.cica.ca>**
- Chen, Y. S., Yang, C. C., & Yang, Y. F. (2020). Higher Academic Qualifications, Professional Training and Operating Performance of Audit Firms. **Sustainability**, 12(3), 12-54.
- Cheng, Y. S., Liu, Y. P., & Chien, C. Y. (2009). The association between auditor quality and human capital. **Managerial Auditing Journal**, 24(6), 523-541.
- Chi, W., Myers, L. A., Omer, T. C., & Xie, H. (2017). The effects of audit partner pre-client and client-specific experience on audit quality and on perceptions of audit quality. **Review of Accounting Studies**, 22(1), 361- 391.
- Christopher & Matthew, 2023, The Impact of Domain-Specific Internal Audit Education on Financial Reporting Quality and External Audit Efficiency , **ACCOUNTING HORIZONS**, Vol. 37, No. 2 , pp. 1–19.

- Coderre, D., 2005, "Continuous Auditing: Implications for Assurance, Monitoring, and Risk Assessment, Global Technology Audit Guide". Altamonte Springs, FL: **The Institute of Internal Auditors**.
- **Colorado state university**.2023. Available at: <https://www.colostate.edu/>
- Committee of Sponsoring Organization of the Tradeway Commission (**COSO**). 1992. **Internal Control- Integrated Framework**. New Jersey, COSO. Available at: www.coso.org.
- -----2004. **Enterprise Risk Management Integrated Framework**. New Jersey, COSO. Available at: www.coso.org.
- -----2005. **Internal Control- Integrated Framework: Guidance for Smaller Public Companies Reporting on Internal Control over Financial Reporting**. New Jersey, COSO. Available at: www.coso.org
- -----2013. **Internal Control- Integrated frame Work, Executive Summary**. New Jersey, COSO. Available at: www.coso.org.
- -----2014. **Improving Organizational Performance and Governance**. New Jersey, COSO. Available at: www.coso.org.
- -----2015. **Leveraging COSO Across the Three Lines of Defense**. New Jersey, COSO. Available at: www.coso.org.
- -----2017. **Enterprise Risk Management Integrating With Strategy and Performance**. New Jersey, COSO. Available at: www.coso.org.
- -----2018. **Enterprise Risk Management Applying enterprise risk management to environmental, Social and Governance related Risks**. New Jersey, COSO. Available at: www.coso.org.
- Coram P., C.Ferguson and R.Moroney.2008. Internal audit, alternative internal audit structures and the level of misappropriation of assets fraud. **Accounting and Finance**, 48(4):543-559.
- Daniela, P. and T. Attila.2013. **Internal Audit versus Internal Control and Coaching**, International Economic Conference of Sibiu 2013 Post Crisis Economy: Challenges and Opportunities, IECS: 694-702.
- Davidson, B. I., Desai, N. K., & Gerard, G. J. (2013). The effect of continuous auditing on the relationship between internal audit sourcing and the external auditor's reliance on the internal audit function. **Journal of Information Systems**, 27(1), 41-59.
- Desai, N. K., Gerard, G. J., & Tripathy, A. (2011). Internal audit sourcing arrangements and reliance by external auditors. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 30(1), 149-171.
- Desai, R., Desai, V., Libby, T. and Srivastava, R.P., 2017. External auditors' evaluation of the internal audit function: An empirical investigation. **International Journal of Accounting Information Systems**, 24, pp.1-14.

- Dumitrescu, D., & Bobitan, N. (2016). Cooperation and coordination between internal and external auditing. **Economy Series**, (1), 87-90.
- Dwamena, R. O. (2021). Investigating the Relationship Exist Between Internal Auditors and Management. **Finance & Management Engineering Journal of Africa**, 3(9), 23-35.
- Eining, M. M., R. J. Donald, and K. L. James, (1997)." Reliance on Decision Aids: An Examination of Auditors' Assessment of Mmanagement Fraud", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 16, No.2, pp1-19
- Ejoh, O. & E.Ejom.2014. The Effect of internal audit function on the financial performance OF Tertiary Institutions in Nigeria, **International Journal of Economics**, Commerce and Management, United Kingdom, Vol. II, Issue 10:1-14.
- Endaya, K. and M. Hanefah.2016. Internal auditor characteristics, internal audit effectiveness and moderating effect of senior management. **Journal of Economic and Administrative Sciences**, Vol. 32, No. 2: 160-176.
- Farkas, M. J., & Hirsch, R. M. (2016). The effect of frequency and automation of internal control testing on external auditor reliance on the internal audit function. **Journal of Information Systems**, 30(1), 21-40.
- Fatmawati, D., & Fransiska, I. P. (2018). Does accounting education affect professional skepticism and audit judgment?. **Available at: <http://ejournals.ukm.my/pengurusan/article/view/16757>**
- Fellner, G., & Maciejovsky, B. (2007). Risk attitude and market behavior: Evidence from experimental asset markets. **Journal of Economic Psychology**, 28(3), 338-350.
- Financial Executives Research Foundation's (FERF). (2015). **Audit Fee Report Financial Executives International**. Available at: <http://www.financialexecutives.org/ferf/download/2015%20Final/2015-018.pdf>
- Fransson R., and N. Lindqvist, 2010, **A study on auditor attributes affecting the judgment and approach towards risk**, Master Thesis, Foretagsekonamiska Institutionen Ekonomihogskoland VID, Lunds Universitet, available at: <http://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordId=1626939&fileId=2435781>
- Franzel, J. M. (2015). Protecting Investors through a Coordinated System of Audit and Audit Oversight. Speech presented at the Institute of Internal Auditors 2015. **General Audit Management Conference**. Retrieved from: http://pcaobus.org/News/Speech/Pages/03092-015_IIA.aspx
- Furiday, O., and R. Kurnia, (2015). "The Effect of Work Experiences, Competancy, Motivation, Accountability, and Objectivity Towards Audit Quality, **Procedia Social and Behavioral Sciences**, Vol.211, pp.328-335
- Gandhi, J., S., Gorod, A., & Sausser, B. (2012). Prioritization of outsourcing risks from a systemic perspective. **Strategic Outsourcing: An International Journal**, 5(1), 39-71.

- Gao, L. (2017). **Review of whistleblowing studies in accounting research examining corporate internal whistleblowing policy**. Doctoral dissertation, Virginia Commonwealth University, VCU Scholars Compass. Available at: <https://scholarscompass.vcu.edu/etd/4762/>.
- Glover, S. M., Prawitt, D. F., & Wood, D. A. (2008). Internal audit sourcing arrangement and the external auditor's reliance decision. **Contemporary Accounting Research**, 25(1), 193-213.
- Gros, M., Koch, S., & Wallek, C. (2017). Internal audit function quality and financial reporting: Results of a survey on German listed companies. **Journal of Management & Governance**, 21(2), 291-329.
- Guides, Industry. "Communicating internal control related matters in an audit- Understanding **SAS no. 115-2008**; Audit risk alerts."
- Guiral, A., Rodgers, W., Ruiz, E., & Gonzalo-Angulo, J. A. (2015). Can expertise mitigate auditors' unintentional biases?. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, (24), 105-117.
- Gul, F.A., D. Wu, and Z. Yang, (2013). "Do Individual Auditors Affect Audit Quality? Evidence from Archival Data", **The Accounting Review**, Vol. 88, No. 6, pp. 1993-2023.
- Gwin, J. (2017). **Reducing external audit fees by leveraging the internal audit function**. available at: <https://kaufmanrossin.com/news/reducing-external-audit-fees-leveraging-internal-audit-function/>
- Heyrani, F., B. Bahman, and R. F. Rahnamayeh, (2016). "Investigation of the Effect of Auditors' Professionalism Levels on their Judgment to Resolve the Conflict between Auditor and Management", **Procedia Economics and Finance**, Vol.36, pp177-188
- Hillison, S. M., (2017). **Auditors Acceptance of Client-Preferred Financial Reporting: The Influence of Professional Role Identities and Client Importance**, Doctor of Philosophy Dissertation, Graduate College of the University of Illinois at Urbana-Champaign, Urbana, Illinois.
- Hoos, F., Messier, W., Smith, J., & Tandy, P. (2014). The effects of serving two masters and using the internal audit function as a management training ground on internal auditors' objectivity. **Available at:** http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2358149
- Hsu, H. T., & Khan, S. (2019). Chief accounting officers and audit efficiency. **Asian Review of Accounting**, 27(4), 614-638.
- Hurtt, R. K., Brown-Liburd, H., Earley, C. E., & Krishnamoorthy, G. (2013). Research on auditor professional skepticism: Literature synthesis and opportunities for future research. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 32(1), 45-97.
- Ibrahim, N. A., & Angelidis, J. P. (1994). Effect of board members gender on corporate social responsiveness orientation. **Journal of Applied Business Research (JABR)**, 10(1), 35-40.

- International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB) .2009. **Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement Through Understanding the Entity and its Environment**. International Standard on Auditing No. 315. Available at <https://www.ifac.org>.
- ----- (2016). Using the Work of Internal Auditors: **ISA 610 (Revised)**. Available at: <https://www.ifac.org>.
- ----- 2018. **Exploring the Growing Use of Technology in the Audit, with a Focus on Data Analytics**. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Data-Analytics-Feedback-Statement.pdf>
- ----- 2018. International Standards of Auditing (**ISA**) **No. 610**. Using the Work of Internal Auditors (Revised). New York, NY: IFAC.
- INTOSAI, 2022, Performance Audit Guidelines **ISSAI 3000**, Performance Audit Standard , available at: www.ISSAI.org
- Iswari T. N. and, I. Kusuma, (2013). "The Effect of Organizational- Professional Conflict towards Professional Judgment by Public Accountant Using Personality Type, Gender, and Locus of Control as Moderating Variables", **Review Integrative Business and Economics Research**, Vol 2, No.2,pp.434-448
- Iswari T. N. and Y. Hardini, (2017), "The Moderating Effect of Public Accounting Firm Size on Correlation of Organizational- Professional Conflict and Auditor Judgment", **Review of Integrative Business and Economics Research**, Vol. 6, no. 1, pp.427-436
- Kitto, A. (2021). **The effects of non-Big 4 mergers on audit efficiency and audit market competition**. Available at SSRN 3401509.
- Knechel, W. R., & Sharma, D. S. (2012). Auditor-provided nonaudit services and audit effectiveness and efficiency: Evidence from pre-and post-SOX audit report lags. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 31(4), 85-114.
- Lawton, A. 2005. Public Service Ethics in a Changing World, **Futures**, Vol. 37: 231 - 243.
- Lazzarotto B. O., Borchardt, M., Pereira, G., & Almeida, C. (2014). Analysis of management practices in performance-based outsourcing contracts. **Business Process Management Journal**, 20(2), 178-194.
- Li, L., B. Qi, G. Tian, and G. Zhang, (2017)."The contagion effect of low- quality audits at the level of individual auditors", **The Accounting Review**, Vol. 92, No.1, pp. 137-163.
- Lin, Z. J., (2008). "A factor Analysis on Knowledge and Skill Components of Accounting Education: Chinese Case", **Advances in Accounting**,, vol. 24, No.1,p.p 110–118

- Lutfia Tilat Ferdous , Chetanpal Singh, and Tarek Rana, 2023, A Picture Is Worth a Thousand Words: Audit Efficiency and Risk Management Through Data Visualization, **Handbook of Big Data and Analytics in Accounting and Auditing**, https://doi.org/10.1007/978-981-19-4460-4_2
- Mala, R., and P. Chand, (2015), “ judgment and decision making research in auditing and accounting future research and implication, of persons, task, and environment perspective " **Accounting Prespective**, vol.14, no.1,pp.1-50
- Malaescu, I., & Sutton, S. G. (2015). The reliance of external auditors on internal audit's use of continuous audit. **Journal of Information Systems**, 29(1), 95-114.
- Malaya University.2023. <https://www.um.edu.my/>
- Mansouri, A., Pirayesh, R., & Salehi, M. (2009). Audit competence and audit quality: Case in emerging economy. **International Journal of Business and Management**, 4(2), 17-25.
- Mascelet, D., Montmarquette, C., & Viennot-Briot, N. (2019). Can whistleblower programs reduce evasion? Experimental evidence. **Journal of Behavioral and Experimental Economics**, 83, 2-41. Available at: <https://doi.org/10.1016/j.socec.2019.101459>.
- Mazza T. and S. Azzali. 2015. Effects of Internal Audit Quality on the Severity and Persistence of Controls Deficiencies. **International Journal of Auditing**, 19: 148-165.
- Merivale, J. (2020). Whistleblowing. **BDJ in Practice**, 33(7), 24-24.
- Messier Jr, W. F., Reynolds, J. K., Simon, C. A., & Wood, D. A. (2011). The effect of using the internal audit function as a management training ground on the external auditor's reliance decision. **The Accounting Review**, 86(6), 2131-2154.
- Mihret, D. G., and B. Grant. 2017. The role of Internal Auditing on Corporate Governance: A foucauldian Analysis. **Accounting, Auditing & Accountability Journal** 30(3): 699-719.
- Mihret, D. and A.Yismaw.2007.Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study, **Managerial Auditing Journal**, Vol. 22, No. 5: 470-484.
- Mnif, Y., & Cherif, I. (2022). Audit partner workload, gender and audit quality. *Journal of Applied Accounting Research*. Available at: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/JAAR-08-2021-0219/full/html>
- Mohammed A., Rahman, Measuring and Explaining The Managerial Efficiency of Private Medical Clinics in Bangladesh: **An Exploratory Study, A Dissertation for the degree of Doctor of Philosophy**, (Brandies University: The Faculty of Heller School for social Policy and Management, 2006.
- Mohamud, H.2013. Internal Auditing Practices and Internal Control System in Somali Remittance Firms, **International Journal of Business and Social Science**, Vol. 4, No. 4:165–172.
- Muchiri, N. and A. Jagongo.2017. Internal auditing and financial performance of public institutions in Kenya: A case study of Kenya Meat Commission, **African Journal of Business Management**, Vol. 11(8): 168-174.

- Munro, L., & Stewart, J. (2010). External auditors' reliance on internal audit: The impact of sourcing arrangements and consulting activities. **Accounting & Finance**, 50(2), 371-387.
- ----- (2011). External auditors' reliance on internal auditing: Further evidence. **Managerial Auditing Journal**, 26(6), 464- 481.
- Nair, P., & Kamalanabhan, T. J. (2010). Performance pressure and peer reporting of infractions: A moderated mediation model. **Journal of Indian Business Research**, 2(4), 216-229.
- Namazi, M., & Ebrahimi, F. (2017). A study of accountants' whistle-blowing intention: Evidence from Iran. **International Journal of Business Governance and Ethics**, 12(4), 349-373.
- Nelson M. and Hun-Tong Tan, (2005), "Judgment and Decision Making Research in Auditing: A Task, Person, and Interpersonal Interaction Perspective", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 24, No.s-1, pp. 41-71.
- Ocak, M. (2018). The impact of auditor education level on the relationship between auditor busyness and audit quality in Turkey. **Cogent Business & Management**, 5(1), 1517588.
- Ocak, M. & Özden, E. (2018). Signing auditor-specific characteristics and audit report lag: A research from Turkey. **Journal of Applied Business Research**, 34(2), 277-294.
- Ocak, M., & Kurt, E. S. (2019). Does auditor education affect audit opinion? An empirical study of Turkish listed firms. **Global Business and Economics Review**, 21(5), 646-665.
- Ocak, M., Ozkan, S., & Can, G. (2021, September). Continuing Professional Education and Audit Quality: Evidence from an Emerging Market. In **11th European Auditing Research Network Symposium**.
- Parastoo, Roghanian, Rosli, Amran and Gheysaria, Hamed, "Productivity Through Effectiveness and Efficiency in The Banking Industry", **Social and Behavioral Sciences**, Vol.40, No.2, 2012, pp.550-556
- Paino, H., Razali, F.M. and Jabar, F.A., 2015. The influence of external auditor's working style, communication barriers and enterprise risk management toward reliance on internal auditor's work. **Procedia Economics and Finance**, 28, pp.151-155.
- PCAOB. 2004. **An Audit of Internal control over financial reporting performed in Conjunction with an audit of financial statements**. Available at: www.pcaob.org.
- Pike, B. J., Chui, L., Martin, K. A., & Olvera, R. M. (2016). External auditors' involvement in the internal audit function's work plan and subsequent reliance before and after a negative audit discovery. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 35(4), 159-173.

- Pilcher, R., Gilchrist, D., Singh, H., & Singh, I. (2013). The interface between internal and external audit in the Australian public sector. **Australian Accounting Review**, 23(4), 330-340.
- Pizzini, M., Lin, S., & Ziegenfuss, D. E. (2014). The impact of internal audit function quality and contribution on audit delay. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 34(1), 25-58.
- Promtong, N., and P. Ussahawanitchakit,(2016), " Professional learning and Audit success: An empirical research of Certified Public Accountants (CPAs) in Thailand", **The Business and Management Review**, Vol. 7, No. 5, pp507-513
- Public Expenditure Management peer Assisted Learning (**PEMPAL**), and The Internal Audit Community of Practice (**IACOP**). 2020. The Impact of COVID-19 on the Role and Activities on Internal Audit. Available at: www.pempal.org.
- PWC. 2018. Internal Audit. Available at: www.pwc.org.
- Putri, A. P., Nabila, N., Augustin, V., & Fella, F. (2021). Audit tenure, auditor experience, independency, and task complexity on audit judgement. **Jurnal Riset Akuntansi Kontemporer**, 13(1), 7-12.
- Quick, R., & Henrizi, P. (2018). Experimental evidence on external auditor reliance on the internal audit. **Review of Managerial Science**, 1- 34.
- Raiborn, C., Butler, J. B., Martin, K., & Pizzini, M. (2017). The internal audit function: A prerequisite for good governance. **Journal of Corporate Accounting & Finance**, 28(2), 10-21.
- Ramasawmy, D. & Ramen, M. (2012). An evaluation on how external auditors can benefit from the good work relationship with Internal Auditors Audit Assignments. **Available at** <http://psrcentre.org/images/extraimages/9%20612035.pdf>.
- Raweh, N. A. M., Kamardin, H., Malik, M., & Abdullah, A. A. H. (2021). The association between audit partner busyness, audit partner tenure, and audit efficiency. **Asian Economic and Financial Review**, 11(1), 90- 103.
- Saidin, S.Z., 2014. Does reliance on internal auditors' work reduced the external audit cost and external audit work? **Procedia-Social and Behavioral Sciences**, 164, pp.641-646.
- Sarens, G., & De Beelde, I. (2006). Internal Audit: The expert in providing comfort to the audit committee. The case of risk management and internal control. **Available at:** <https://ideas.repec.org/p/rug/rugwps/06->
- Setiawan, R., and T. I. Iswari, (2016)." The effects of job cognition and personality type on auditor judgment", **Jurnal Siasat Bisnis**, Vol. 20, No.1, pp14-23
- Setiawan, R., W. Wisetsri, F. Abdullah, P.Ratna, V. Pachala, A. Kurniullah, N. Hashim, and G. Christabel. 2021. Making a difference through Internal Audit Leadership and Enterprise Risk Management. **Productivity management**, 26(1), GITO Verlag: 258-269.
- Shahimi S., and N. Mahzan. 2018. Building a research model and hypotheses development and findings of Exploratory Interviews. **International Journal of Management Excellence** 10(2): 1257-1283.

- Shamsuddin N. and N. Johari.2014. **The Effect of Internal Audit towards Internal Control System Effectiveness**. E-proceedings of the Conference on Management and Muamalah (CoMM 2014), 26-27 May 2014:301-308.
- Shaub M. K. andJ. E. Lawrence, (2002). "A taxonomy of Auditors` Professional Skipticism", **Research on Accounting Ethics**, Vol.8, pp 167-194.
- Smith, M., W.B. Tayler, and D.F. Prawitt, (2016). "The Effect of Information Choice on Auditors' Judgments and Confidence", **Accounting Horizons**,Vol. 30, No. 3,pp. 393–408
- Stevens, E. 2016. Consideration for Implementation of a Continuous Audit program in Health Care Internal Audit: How Data Analytics can provide further value to Internal Audit Functions in Health Care. Available at: www.ssrn.com.
- Stoel, D., Havelka, D., & Merhout, J. W. (2012). An analysis of attributes that impact information technology audit quality: A study of IT and financial audit practitioners. **International Journal of Accounting Information Systems**, 13(1), 60-79.
- Su, L.N., and D. Wu, (2018). "Is Audit Behavior Contagious? Teamwork Experience and Audit Quality by Individual Auditors", available at: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2816435
- Suwaidan, M.S., & Qasim, A. (2010). External auditors' reliance on internal auditors and its impact on audit fees: An empirical investigation. **Managerial Auditing Journal**, 25(6), 509-525.
- Taylor, M. H.,(2000). "The Effects of Industry Specialization on Auditors' Inherent Risk Assessments and Confidence Judgements **Contemporary Accounting Research**, Vol. 17, Issue 4, p.p 693-712.
- The Association of Chartered Certified Accountants (ACCA). (2019). **Internal Audit's role in whistleblowing**. Available at: <https://www.accaglobal.com/hk/en/member/discover/cpd-articles/governance-risk-control/ias-role-in-whistleblowing.html>.
- The Auditing Standards Board. (2014). **Using the Work of Internal Auditors: Statement on Auditing Standards (SAS) No. 128**. Available at: <https://dart.deloitte.com/USDART/resource/ee63b60b-3f0f-11e6-95db->
- The Chinese Institute of Certified Public Accountants (CICPA), (2015). **Guidance on Professional Judgment**, available at: <http://www.cicpa.org.cn/introcicpa/laws/201505/W020150513370220774305.pdf>
- The Financial Reporting Council. (2013). **Using the Work of Internal Auditors: ISA (UK and Ireland) 610**. Availabe at: <https://www.frc.org.uk/getattachment/0248099f->
- The Institute of Internal Auditors (IIA), 1999. **New Internal Audit Definition**. Available at: www.na.theiia.org.
- -----,2003, **Internal Auditing: History.Evolution and prospects**. Available at: www.na.theiia.org.
- -----,2004, **International Standards for the Professional Practices**. Available at: www.na.theiia.org

- -----,2009, **IIA position Paper: the role of internal Auditing in enterprise-wide risk Management**. Available at: www.na.theiia.org.
- -----,2013, **Corporate Governance- Strategies for internal Audit**. Available at: www.na.theiia.org
- -----,2017, **International Professional Practices Framework**. Available at: www.na.theiia.org.
- -----,2018, **Staffing/ Resourcing Consideration for internal Audit Activity**. Available at: www.na.theiia.org.
- The International Federation of Accountants (IFAC). (2019). EU directive on whistleblower protection. **Accountancy Europe**. Available at: <https://www.accountancyeurope.eu/publications/eu-directive-on-whistleblower-protection/>.
- -----.(2019). New EU law improves whistleblowers' protection. **Accountancy Europe**. Available at: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/building-trust-ethics/discussion/new-eu-law-improves-whistleblowers-protection>.
- The Malaysian Institute of Accountants. (2013). **Using the Work of Internal Auditors: ISA 610** . Available at: <https://www.mia.org.my/v2/downloads/ppt/auditin>
- **The Ohio State University**.2023. <https://www.osu.edu/>
- Trotman, K. T.(2005)."Discussion of Judgment and Decision Making Research in Auditing: A Task, Person, and Interpersonal Interaction Perspective. Auditing: **A Journal of Practice & Theory**, Vol. 24, No. s-1, pp. 73-87
- Trotman, A. J. (2013). **Internal audit quality: A multi-stakeholder analysis**. Available at: <http://epublications.bond.edu.au/cgi/viewcontent>.
- **University of Birmingham**. 2023. Available at: <https://www.birmingham.ac.uk/>
- Uya, A. and, A. H. Gungormus, (2011). "Professional Knowledge and Skills Required for Accounting Majors Who Intend to Become Auditors: Perceptions of External Auditors", **Business and Economics Research Journal**, Vol. 2, No. 3, pp. 33-49
- Vasarhelyi, M. A., A. Kogan, and M. G. Alles., (2002), "Would continuous auditing have prevented the Enron mess?". **The CPA Journal** 72 (July): pp.80
- Vasarhelyi, M., and Halper, F., (1991), "The continuous audit of online systems", Auditing - **A Journal of Practice and Theory**, 10(1), pp. 110-124.
- Vasarhelyi, M., De Aquino, C., Da Silva, W., and Sigolo, N. (2008), "Six Steps to an Effective Continuous Audit Process." **The Tech Forum, Institute of Internal Auditors**.
- Vasarhelyi, M., Kuenkaikaw, S., Littley, J. and Williams, K., 2009, "Continuous Auditing technology adoption in leading internal audit organizations", Rutgers University, **working paper**, pp.1-10.
- Vasarhelyi, M. A., R. A. Teeter, and, J. Krahel, (2010). "Audit Education and the Real-Time Economy", **Issues in Accounting Education**, Vol. 25, No. 3, pp. 405–42

- Vasarhelyi. M., Romero, S., Kuenkaikaew, S. and Littley, J. (2012), "Adopting continuous auditing/continuous monitoring in internal audit" **ISACA Journal** 3, pp. 31-35.
- Wan-Hussin, W. N., & Bamahros, H. M. (2013). Do investment in and the sourcing arrangement of the internal audit function affect audit delay?. **Journal of Contemporary Accounting & Economics**, 9(1), 19-32.
- Wang, I.Z. and Fargher, N., 2017. The effects of tone at the top and coordination with external auditors on internal auditors' fraud risk assessments. **Accounting & Finance**, 57(4), pp.1177-1202.
- Warren, J.D. and Smith, M., (2006), "Continuous Auditing: An Effective Tool for Internal Auditors", **Internal Auditing**, Vol. 21, Issue. 2, pp.27-35.
- Weins, S., Alm, B., & Wang, T. (2016). Rethinking the future of auditing: How an integrated continuous auditing approach can leverage the full potential continuous auditing. **Available at:** <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/146401/>
- Ye, K.Y. Cheng, and J. Gao, (2014). "how individual auditor characteristics impact the likelihood of audit failure: evidence from China", **Advances in Accounting** vol.30, No.2, pp. 394-401
- Yuniati, T., & Banjarnahor, E. (2021). Determinant Factors Affecting Fraud Detection Capabilities to The External Auditor in Jakarta. **Indonesian Management and Accounting Research**, 18(2), 127-142.
- Yusuf, M. and L. Kanji.2020. Effect of Internal Audit and Accounting Information System on the Effectiveness of Internal Control, **Jurnal Ilmiah Akuntansi**, Vol. 3, No. 2: 120-125.
- Zamzami, F., Tantri, S. N., & Timur, R. P.(2017). Effects of auditor independence and experience, size of client's financial health and audit fee on audit quality: An empirical study on public accounting firms in Indonesia. **Journal of Economics, Business and Management**, 5(1), 69- 73.
- Zarefar, A., & Zarefar, A. (2016). The influence of ethics, experience and competency toward the quality of auditing with professional auditor scepticism as a moderating variable. **Procedia-Social and Behavioral Sciences**, 219, 828-832.