

أثر تفعيل إدارة المراجعة الداخلية على إدراك أصحاب
المصالح لفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالجامعات
الحكومية المصرية - دراسة تجريبية

د/ هاني خليل فرج

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة الاسكندرية

ملخص البحث

استهدف البحث دراسة واختبار العلاقة بين تفعيل إدارة المراجعة الداخلية وإدراك أصحاب المصالح لفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالجامعات الحكومية المصرية، وكذلك اختبار أثر إختلاف كل من نوع أصحاب المصالح، والإستقلال التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية على العلاقة محل الإختبار. ولقد اعتمد الباحث على إجراء دراسة تجريبية، على عينة من 85 من أصحاب المصالح بالجامعات الحكومية المصرية.

وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي معنوي لتفعيل إدارة المراجعة الداخلية على إدراك أصحاب المصالح لفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالجامعات الحكومية المصرية. كما تم استخدام متغيرين معدلين هما؛ نوع أصحاب المصالح، والإستقلال التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية. وخلصت الدراسة إلى عدم وجود تأثير معنوي لإختلاف نوع أصحاب المصالح (داخليين/ خارجيين) لتفعيل إدارة المراجعة الداخلية على إدراكهم لفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالجامعات الحكومية المصرية، ووجود تأثير معنوي للإستقلال التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية على إدراك أصحاب المصالح لفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالجامعات الحكومية المصرية.

كما خلص التحليل الإضافي إلى وجود تأثير معنوي لإختلاف جنس أصحاب المصالح (ذكر/ أنثى) لتفعيل إدارة المراجعة الداخلية على إدراك أصحاب المصالح لفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالجامعات الحكومية المصرية في حالة عدم وجود إدارة المراجعة الداخلية، وعدم وجود هذا التأثير في حالة تبعية إدارة المراجعة الداخلية لرئيس الجامعة (حالة الإستقلال).

الكلمات المفتاحية: إدارة المراجعة الداخلية، أصحاب المصالح، الجامعات الحكومية، هيكل الرقابة الداخلية.

The Impact of Activating the Internal Audit Department on the Stakeholders' Perception of the Effectiveness of the Internal Control Structure in Egyptian Governmental Universities - an Experimental Study

Abstract

The research aimed to study and test the Relationship between activating the Internal Audit Department on Stakeholders' perception of the effectiveness of the Internal Control Structure in Egyptian Governmental Universities, as well as testing the impact of the different types of Stakeholders and the degree of Organizational independence of the Internal Audit Department on the relationship under test. The Researcher relied on conducting an Experimental Study on a sample of 85 Stakeholders in Egyptian Governmental Universities.

The Study concluded that there is a Significant Positive effect of activating the Internal Audit Department on stakeholders' perception of the effectiveness of the Internal Control Structure in Egyptian Governmental Universities. Two modified variables were used: The type of stakeholders, and the degree of organizational independence of the Internal Audit Department. The study concluded that there is no significant effect of the different types of Stakeholders (internal/external) to activate the Internal Audit Department on their perception of the effectiveness of the Internal Control Structure in the Egyptian Governmental Universities, and that there is a Significant effect of the organizational independence of the Internal Audit Department on the Stakeholders' perception of the effectiveness of the Internal Control Structure in the Egyptian Governmental Universities.

The additional analysis also concluded that there is a Significant effect of the different Gender of the Stakeholders (male/female) to activate the Internal Audit Department on the Stakeholders' perception of the effectiveness of the Internal Control Structure in the Egyptian Governmental Universities in the absence of the Internal Audit Department, and the absence of this effect in the case of subordination to the Internal Audit Department to the President of the University (Independent State).

Keywords: Internal Audit Department, Stakeholders, Governmental Universities, Internal Control Structure.

1- المقدمة

تزايد الإهتمام فى الأونة الأخيرة بتفعيل وظيفة المراجعة الداخلية، حيث أصدر معهد المراجعين الداخليين الأمريكى IIA عام 2010 إرشادات أشار فيها إلى أنه يجب تفعيل وظيفة المراجعة الداخلية. حيث أنها تعد أداة رقابية هامة تساعد الإدارة العليا على تحقيق أهداف المنظمة (IIA, 2010).

وتعد وظيفة المراجعة الداخلية هامة 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، ودعم الثقة لدى أصحاب المصالح، خاصة الإدارة العليا ومنظمات المجتمع المدنى فى حماية المال العام وترشيد الإنفاق العام، كما أنها عليها دورين أساسيين؛ دور توكيدى (يهدف لتحسين جودة المعلومات لخدمة أصحاب المصالح)، ودور إستشارى (يهدف لتوفير نصائح تشغيلية وتدريبية). وذلك فى ثلاثة مجالات هى؛ الرقابة الداخلية، وإداره المخاطر، والحوكمة (محمد، 2019؛ Lawton, 2005).

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 المدنى)، رغبة فى توفير معلومات ذات شفافية ومصداقية حول فعالية برامج الجامعات الحكومية. ومع التغير فى بيئة الأعمال وزيادة المسؤوليات على الإدارة لتنفيذ مبادئ الحوكمة، وتبنى أنظمة إدارة المخاطر، جعل الإدارة الجامعية تسعى للإستعانة بوظيفة المراجعة الداخلية لأداء مسئولياتها الرقابية (قاسم، 2017).

ولقد صدر قرار رئيس الجهاز المركزى للتنظيم والإدارة رقم 54 لسنة 2020 "باستحداث تقسيم تنظيمى للمراجعة الداخلية والحوكمة بوحدهات الجهاز الإدارى للدولة"، والذى أوجد طلباً رسمياً على وظيفة المراجعة الداخلية فى الوحدات الحكومية عامة، ومنها بالطبع الجامعات الحكومية.

2- مشكلة البحث

رغم صدور قرار رئيس الجهاز المركزى للتنظيم والإدارة رقم 54 لسنة 2020 "باستحداث تقسيم تنظيمى للمراجعة الداخلية والحوكمة بوحدهات الجهاز الإدارى للدولة"، إلا أن العديد من وحدات الجهاز الحكومى بصفة عامة، والجامعات الحكومية بصفة خاصة، لم تقم بتفعيل وظيفة المراجعة الداخلية ضمن الهيكل التنظيمى لها، وبالتالي يظل القصور ملازماً لهيكل الرقابة الداخلية لهذه الوحدات طالما ظلت إدارة المراجعة الداخلية غير مفعلة.

ويمكن التعبير عن مشكلة البحث في كيفية الإجابة تجريبياً على التساؤلين التاليين؛

ما هو شكل واتجاه العلاقة بين تفعيل إدارة المراجعة الداخلية وإدراك أصحاب المصالح لفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالجامعات الحكومية المصرية؟، وهل تختلف هذه العلاقة باختلاف نوع أصحاب المصالح، والإستقلال التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية من عدمه؟

3- هدف البحث

يهدف البحث إلى دراسة واختبار العلاقة بين تفعيل إدارة المراجعة الداخلية وإدراك أصحاب المصالح لفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالجامعات الحكومية المصرية، وكذلك اختبار أثر كل من نوع أصحاب المصالح، والإستقلال التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية على العلاقة محل الاختبار، وذلك من خلال دراسة تجريبية.

4- أهمية ودوافع البحث

تكمن الأهمية الأكاديمية للبحث في كونه يركز على قضية هامة وهى تسليط الضوء على أهمية تفعيل وظيفة المراجعة الداخلية بالجامعات الحكومية المصرية، لما لها من مردود على أصحاب المصالح بشأن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بها. كما يوجه إهتمام المهنيين والباحثين تجاه كيفية تفعيل وظيفة المراجعة الداخلية بالجامعات الحكومية المصرية فى محاولة لتحسين أداء الجامعات الحكومية وتحقيق الشفافية والمساءلة.

كما تتمثل الأهمية العملية للبحث فى إقتراحه لكيفية تفعيل قرار رئيس الجهاز المركزي للتنظيم والإدارة رقم 54 لسنة 2020 فى الجامعات الحكومية المصرية.

ورغم كثرة دوافع البحث إلا أن أهمها قلة البحوث المحاسبية فى مصر، خاصة تلك التى تهتم بدراسة واختبار الآثار المترتبة على تفعيل إدارة المراجعة الداخلية فى الجامعات الحكومية تجريبياً على إدراك أصحاب المصالح لفعالية هيكل الرقابة الداخلية بها.

5- حدود البحث

وفقاً لهدف البحث ومشكلته سوف يقتصر البحث على دراسة واختبار العلاقة بين تفعيل إدارة المراجعة الداخلية وإدراك أصحاب المصالح لفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالجامعات الحكومية المصرية. وكذلك اختبار أثر كل من نوع أصحاب المصالح والإستقلال التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية على العلاقة محل الاختبار، وذلك من خلال دراسة تجريبية.

ويخرج عن نطاق البحث المتغيرات المعدلة الأخرى ما عدا نوع أصحاب المصالح، والإستقلال التنظيمى لإدارة المراجعة الداخلية. كما يخرج عنه دراسة واختبار العلاقة محل الدراسة بالجامعات غير الحكومية.

وسوف تقتصر المعالجات التجريبية على المتغير المستقل فى حالة تفعيل إدارة المراجعة الداخلية أو مع عدم تفعيلها. وأخيراً، فإن قابلية تعميم نتائج البحث تتوقف على منهجية الدراسة التجريبية بمحدداتها، خاصة محددات اختيار عينة البحث.

6- فروض البحث

سوف يتم اشتقاق فروض البحث نظرياً لاحقاً، على النحو الآتى:

H₁: يؤثر تفعيل إدارة المراجعة الداخلية معنوياً على إدراك أصحاب المصالح لفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالجامعات الحكومية المصرية.

H₂: يختلف التأثير المعنوى لتفعيل إدارة المراجعة الداخلية علي إدراك أصحاب المصالح لفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالجامعات الحكومية المصرية باختلاف نوع أصحاب المصالح.

H₃: يختلف التأثير المعنوى لتفعيل إدارة المراجعة الداخلية علي إدراك أصحاب المصالح لفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالجامعات الحكومية المصرية بحسب الاستقلال التنظيمى لإدارة المراجعة الداخلية من عدمه.

7- خطة البحث

إنطلاقاً من مشكلة البحث ولتحقيق هدفه واختبار فروضه فى ضوء حدوده، فسوف يستكمل البحث على النحو التالى:

1-7 الجامعات الحكومية المصرية من منظور مهنى ورقابى.

2-7 وظيفة المراجعة الداخلية بالجامعات الحكومية- المحددات والمردود.

3-7 تحليل العلاقة بين تفعيل إدارة المراجعة الداخلية وإدراك أصحاب المصالح فى الجامعات الحكومية لفعالية هيكل الرقابة الداخلية واشتقاق فروض البحث.

4-7 نموذج ومنهجية البحث.

5-7 النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة.

7-1 الجامعات الحكومية المصرية من منظور مهني ورقابي

تعد الجامعات الحكومية (كجزء من القطاع الحكومي) الركيزة الأساسية للعملية التعليمية الجامعية في مصر، وهي وحدات حكومية غير هادفة للربح تقدم الخدمة التعليمية بتكلفتها الفعلية أو بمقابل رمزي دون السعي لتحقيق ربح. كما يختلف مفهوم الإيرادات والمصروفات فيها عن باقي الوحدات الحكومية، حيث تتمثل إيرادات الجامعات في الإعتمادات المالية المخصصة لها من موازنة الدولة، بالإضافة للإيرادات المحققة من الوحدات ذات الطابع الخاص والرسوم الدراسية والتبرعات. أما المصروفات تتم وفق بنود محددة ومخصصات لكل بند وفق لوائح مالية محددة. حيث لا توجد علاقة سببية بين إيرادات الجامعات ومصروفاتها، فالعلاقة بينهما قائمة على القوانين واللوائح المالية الموضوعية (سرايا، 1999).

ووفق المادة رقم (189) من قانون تنظيم الجامعات، تتولى الجامعات التصرف في أموالها وإدارتها بنفسها، ويجوز لها القيام منفردة أو بالإشتراك مع القطاع الأهلي أو الخاص بالمشروعات ذات الطبيعة البحثية أو التعليمية وغيرها من المشروعات الخدمية أو الإنتاجية لإستثمار ناتج البحوث التطبيقية والنهوض بالمجتمع. ويقع على عاتق المسؤولين عن إدارة الجامعة مسئولية إدارة الموارد المالية للجامعة بفعالية، وترشيد قراراتها لتحقيق أهدافها، وتوفير المعلومات اللازمة لأصحاب المصالح في الجامعات لأغراض المساءلة (الشريف، 2018).

كما أنه يقع على عاتق إدارة الجامعة مسئولية تصميم وتشغيل هيكل رقابة داخلية فعال يوفر درجة موثوقية في فعالية وكفاءة أداء المهام التشغيلية، وتحديد درجة الإلتزام بالقوانين واللوائح، وحماية أصول الجامعة، والتحقق من دقة التقارير المالية لها (خليل، 2021).

وقد عرف تقرير لجنة (2013) COSO هيكل الرقابة الداخلية بأنه: *نلك الهيكل الذي يتم تصميمه لتوفير توكيد مناسب عن فعالية وكفاءة تحقيق ثلاثة أهداف وهي؛ الإعتتماد على القوائم المالية، والتحقق من فعالية وكفاءة التشغيل، والتحقق من الإلتزام بالقوانين واللوائح، من خلال مكوناته الخمس والتي تعد مقاييس يتم من خلالها تقييم فعالية وكفاءة هيكل الرقابة الداخلية (على وشحاته، 2022).*

ويذكر (Lakis and Giriūnas (2012 أن هيكل الرقابة الداخلية الفعال هو فقط القادر على توفير قدرة على تحقيق الأهداف والمهام ورقابة المخاطر وإدراك التهديدات والقضاء عليها، فهو مصدر الأمان في بيئة الأعمال المتغيرة بإستمرار.

وهو ما أكدته دراسة (Bubilek (2017 بأن لوجود هيكل رقابة داخلية فعال أهمية كبيرة لتحقيق الأهداف الرقابية والتي تؤدي لتحسين الأداء، ويجب أن يمثل أي هيكل رقابي لمبادئ إطار لجنة

COSO، حيث يزيد من فعالية تنفيذ العمليات وإدارة المخاطر، كما يجب أن يكون الهيكل متنسق ومفهوم من جميع العاملين بالوحدة، وأن يراعى مبدأ التكلفة والمنفعة حتى تكون له قيمة مضافة.

وتذكر الدراسات (Simangunsong, 2014; Al-Fatlawi, 2018; INTOSAI,2021) أن لوجود هيكل رقابة داخلية فعال دور في تحسين الأداء الحكومي للوحدات الحكومية بصفة عامة، والجامعات الحكومية بصفة خاصة، حيث يساهم في تحقيق أهداف الأداء الحكومي الثلاثة وهي؛ الإقتصاد، والكفاءة، والفعالية⁽¹⁾. إن تحقيق هذه الأهداف يعزز من مستوى مخرجات أداء الجامعات الحكومية أمام أصحاب المصالح وخاصة الهيئات الحكومية والتشريعية، ودافعي الضرائب والمستفيدين من خدماتها، ووسائل الإعلام وغيرها، كما أن تصميم هيكل رقابة فعال يوفر ضمان كاف بأن إدارة المنظمة ستحقق أهدافها المخططة. هذه الفعالية تعبر عن مستوى نجاح أى منظمة فى محاولة لتحقيق أهدافها وغاياتها، كما أنها مقياس لمستوى ناتج سياسات وإجراءات المنظمة. وبالتالي فإن وجود هيكل رقابة داخلية فعال فى الجامعات الحكومية يضمن تحقيق الجامعات لبرامجها وأنشطتها التعليمية.

وتؤكد دراسة (Thabit et al. (2019) على أن إدارة الجامعة هى المسؤولة عن تصميم وتشغيل هيكل رقابة داخلية متكامل وفعال ويتسق مع اللوائح التنظيمية والهيكل التنظيمى للجامعة للمساعدة على تحقيق أهدافها، وهو ما أكدته دراسة عامر (2012) من حيث:

– أن لإدارة المنظمة دور فى تفعيل هيكل الرقابة الداخلية يتمثل فى الإشراف على عملية إعداد هيكل رقابة داخلية فعال، ومتابعة عمل كل من إدارة المراجعة الداخلية ومراقب الحسابات، والتأكد من درجه استقلالهم.

– أن تصميم هيكل رقابة داخلية فعال يدعم عدالة إعداد وعرض التقارير المالية وبالتالي يوفر ثقة لدى أصحاب المصالح فى هذه التقارير والإعتماد عليها عند إتخاذ قراراتهم.

وتتم عملية تصميم وتفعيل هيكل الرقابة الداخلية بواسطة الإدارة من خلال إتباع عدة خطوات:

– تحديد أهداف الرقابة الداخلية على مستوى المنظمة.

– تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية على مستوى المنظمة.

– دراسته فعالية الرقابة من خلال التعرف على أوجه الضعف الجوهرية.

¹ يقصد بالاقتصاد: الحفاظ على ادنى مستوى لتكلفة الموارد المستخدمة فى اداء الانشطة، وبما لا يقلل من جودة الموارد. اما الكفاءة: هى الحصول على اقصى استفادة من استخدام الموارد المتاحة وهي تركز على جانب المدخلات. اما الفعالية تتعامل مع المخرجات من حيث مدى تلبية الأهداف والنتائج المرجوة. ويطلق عليهم 3Es. (Economic, Efficiency, Effectiveness)

- إقتراح تصحيح أوجه الضعف في هيكل الرقابة الداخلية.

- توثيق هيكل الرقابة الداخلية على مستوى المنظمة.

- إعداد تقرير الإدارة عن تقييم فعالية هيكل الرقابة الداخلية سنوياً.

ويعد تفعيل هيكل الرقابة الداخلية في الجامعات هو محور تحسين أداء الجامعات لخدماتها التعليمية والبحثية والمجتمعية المختلفة، الأمر الذي يزيد من مدى إعتقاد الإدارة العليا بأن أهدافها قد تم الوفاء بها، وتتحقق فعالية هيكل الرقابة الداخلية عند نقطتين؛ الأولى: تحقق فعالية التصميم لهيكل الرقابة الداخلية (والمسئول عنه الإدارة العليا بحيث تحاول منع وإكتشاف أوجه القصور الجوهرية والعمل على تصحيحها). والثانية: تحقق فعالية التشغيل لهيكل الرقابة الداخلية (لتحقيق أهدافه الثلاثة) (على، 2020؛ خليل، 2021؛ Lotfy, 2021).

وبشأن مقاييس الفعالية لهيكل الرقابة الداخلية، فقد إنقسمت الدراسات إلى ثلاثة إتجاهات:

الإتجاه الأول: إنشاء مؤشر اعتماداً على مقاييس لجنة COSO من خمسة مكونات هيكل الرقابة الداخلية (Chen, et al., 2020; Lotfy, 2021).

الإتجاه الثاني: قياس الفعالية من خلال تحديد أوجه الضعف الجوهرية والتي يفصح عنها تقرير مراقب الحسابات كمؤشر عن الفعالية (Dashtbayaz, et al., 2019; Rostami, et al., 2019).

الإتجاه الثالث: قياس الفعالية من خلال مؤشر جودة الإستحقاقات المحاسبية، حيث أنه كلما زادت درجة جودة الإستحقاقات المحاسبية، تنخفض نسبة التحريفات عند حساب هذه الاستحقاقات من جانب إدارة المنظمة (سعيد، 2014).

ويعد الإتجاه الأول هو الأكثر شيوعاً عند قياس فعالية هيكل الرقابة الداخلية (خليل، 2021).

وبشأن محددات الفعالية، فإنها تتحدد بمكونات هيكل الرقابة الداخلية وفق لجنة COSO الخمسة على النحو التالي:

- بيئة الرقابة Control Environment

تتضمن العديد من المحددات، مثل: نزاهة الإدارة والقيم الأخلاقية، والإلتزام بالكفاءة، ودور ومشاركة الإدارة، وفلسفة الإدارة ونمط التشغيل، والهيكل التنظيمي للمنظمة، وتحديد وتوزيع السلطات والمسئوليات، وسياسات الأفراد والموارد البشرية.

– تقييم المخاطر Risk Assessment

تتضمن تحديد أهداف المنظمة، وإحتمال حدوث الخطر، ومعالجة الخطر الذى تواجهه المنظمة.

– أنشطة الرقابة Control Activities

تشتمل على الإجراءات والقواعد والسياسات التى توفر تأكيد معقول بأنه تم تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، وأنه تم إتخاذ الإجراءات اللازمة لمواجهة الخطر التى قد تتعرض له المنظمة. وتتعلق أنشطة الرقابة بالرقابة على الإلتزام والرقابة على التشغيل.

– المعلومات والإتصالات Information & Communication

يتعلق هذا المحدد بضرورة توصيل المعلومات الملائمة داخل الهيكل التنظيمى للمنظمة لضمان تحقيق أهدافها.

– المتابعة Monitoring

تعنى المتابعة المستمرة والتقييم الدورى لمختلف مكونات هيكل الرقابة الداخلية للتحقق من فعالية هيكل الرقابة الداخلية. ومن الأدوات المستخدمة للمتابعة وجود إدارة للمراجعة الداخلية (على وشحاته، 2022).

يخلص الباحث، مما سبق إلى أن الجامعات الحكومية هى المستفيد الأول من تفعيل هيكل الرقابة الداخلية لما له من مردود رقابى يتمثل فى توفير الثقة فى الأداء الجامعى وأنشطته، وتحقيق أهداف الرقابة الداخلية بها، والذى يترتب عليه ثقة أصحاب المصالح فى خدماتها المقدمة، والذى لايمكن تحقيقه بدون تفعيل إدارة المراجعة الداخلية المسؤولة عن المتابعة المستمرة والتقييم الدورى لمختلف مكونات هيكل الرقابة الداخلية.

7-2 وظيفة المراجعة الداخلية بالجامعات الحكومية – المحددات والمردود

ينبع 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 المدنى)، رغبة فى توفير معلومات ذات شفافية ومصداقية حول فعالية برامج الجامعات الحكومية. ومع التغير فى بيئة الأعمال وزيادة المسئوليات على الإدارة لتنفيذ مبادئ الحوكمة، وتبنى أنظمة إدارة المخاطر، جعل الإدارة تسعى للإستعانة بوظيفة المراجعة الداخلية لأداء مسئولياتها الرقابية (قاسم، 2017).

ويزداد الطلب على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية بسبب عاملين؛ الأول: الإلتزام لعوامل قانونية وتشريعية ومهنية، الثاني: وجود لوائح أو قرارات سيادية من بعض الجهات الرقابية مثل: قرار رئيس الجهاز المركزي للتنظيم والإدارة رقم 54 لسنة 2020 "باستحداث تقسيم تنظيمي للمراجعة الداخلية والحوكمة بوحدة الجهاز الإداري للدولة".

وتجدر الإشارة إلى أن وظيفة المراجعة الداخلية دائمة التطور والتغيير والتحديث، حيث أصبحت وظيفة لها القدرة على أداء العديد من المهام، بعد أن كانت وظيفة تهتم بالأداء المالي فقط، حيث أصبحت المراجعة الداخلية مهنة لها أهداف ومبادئ ومعايير مهنية خاصة بها (على وشحاتة، 2022).

وأشارت دراسة العتيقي وجمعة (2017) أن هناك ضعفاً في تطبيق المراجعة الداخلية في الجامعات الحكومية المصرية، نتيجة عدم وجود إدارات خاصة بالمراجعة الداخلية، إعتماًداً على ما تقوم به وزارة المالية من خلال مندوبيها من الإعتماذ السابق للصرف، وعلى الجهاز المركزي للمحاسبات للمراجعة اللاحقة للصرف، وكذلك على ما تقوم به هيئة ضمان الجودة والإعتماذ من مراجعة خارجية لإعتماذ المؤسسة الجامعية.

ولقد عرف معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA) (1999) وظيفة المراجعة الداخلية على أنها **نشاط توكيدي وإستشاري مستقل وموضوعي مصمم لتحسين عمليات الشركة وإضافة قيمة لها، بما يدعم تحقيق أهدافها في مجالات الرقابة وإدارة المخاطر والحوكمة**. وبالتالي تحولت المراجعة الداخلية في نطاقها من كونها نشاط تقييمي لخدمة الإدارة العليا إلى نشاط توكيدي وإستشاري مستقل مضيف للقيمة في ثلاثة مجالات (محمد، 2019).

ويرى على وشحاتة (2018) أن الدور التوكيدي هو الدور التقليدي، وأن الدور الإستشاري هو دور مضيف للقيمة، ومعظم المنظمات تقع ما بين هذين الدورين.

وتعد الخدمة التوكيدية للمراجع الداخلي خدمة مستقلة تهدف لتحسين جودة المعلومات المالية وغير المالية لخدمة أصحاب المصالح، وهي خدمة ثلاثية الأطراف (الإدارة العليا، والمراجع الداخلي، والإدارة محل المراجعة) (السيد، 2015).

بينما توفر الخدمة الإستشارية قيمة للمنظمة مثل الخدمة التوكيدية، وهي خدمة ثنائية الأطراف (الإدارة والمراجع الداخلي) تقدم في شكل نصائح تشغيلية وتدريب (على وشحاتة، 2018).

وتؤدي المراجعة الداخلية الدورين في المجالات الثلاث، حيث تقدم دور توكيدي في مجال الرقابة الداخلية من خلال إبداء المراجع الداخلي لرأيه للإدارة العليا بشأن مدى صدق وعدالة التقارير الصادرة عن

المنظمة عن فعالية هيكل الرقابة الداخلية والثقة في التقارير المالية، ومدى تحقيق الكفاءة التشغيلية، والإلتزام بالقوانين واللوائح ذات الصلة (السيد، 2015؛ على وشحاتة، 2018؛ محمد، 2019).

وبشان الدور الإستشارى فى مجال الرقابة الداخلية يتم من خلال تقديم المراجع النصح للإدارة العليا فيما يتعلق بتصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية، وتقديم توصيات لتحسين فعالية هيكل الرقابة الداخلية للمنظمة (محمد، 2019؛ Shahimi.and Mahzan,2018).

كما تقدم المراجعة الداخلية دوراً توكيدياً فى مجال إدارة المخاطر من خلال إبداء الرأى فى مدى صدق تقارير إدارة المخاطر للإدارة العليا، مما يساعد على تخفيض مستوى الخطر فى المنظمة. أما الدور الإستشارى فى مجال إدارة المخاطر يتمثل فى توفير النصح للإدارة العليا بشأن أساليب وطرق مواجهة المخاطر بما يقلل من تأثيرها على المنظمة ككل (على وشحاتة، 2018؛ محمد، 2019).

وأخيراً تقدم المراجعة الداخلية دوراً توكيدياً فى مجال الحوكمة من خلال إبداء الرأى فى مدى صدق تقارير الإلتزام بقواعد الحوكمة للإدارة العليا، بينما يتمثل الدور الإستشارى فى مجال الحوكمة فى توفير النصح للإدارة العليا بشأن تفعيل آليات الحوكمة (على وشحاتة، 2018؛ محمد، 2019).

وبشان طبيعة وظيفة المراجعة الداخلية فى القطاع الحكومى عامة والجامعات الحكومية خاصة، يتفق البعض (Dittenhofer, 2001; IIA, 2010; Tackie, et al., 2016) على أن الجامعات الحكومية ما هى إلا وحدات حكومية تستخدم المال العام لأداء خدمات عامة للمجتمع، وبالتالي زاد الإهتمام بضرورة وجود رقابة تتسم بالكفاءة والفعالية، وهذا لايتأتى إلا بوجود أداة رقابة قوية على إنفاق المال العام، وتحقيق المساءلة المالية والإدارية، ودعم أنظمة الحوكمة للمؤسسات العامة، ومن هنا كان ضرورة تفعيل إدارة المراجعة الداخلية داخل المؤسسات الحكومية والتي يجب أن تتصف بالفعالية فى أداء عملها، حيث يعرف معهد IIA عام 2010 فعالية المراجعة الداخلية بأنها "الدرجة التى تتحقق بها الأهداف المحددة داخل المنظمة" وتتفاوت درجة الفعالية للمراجعة الداخلية ما بين الوحدات مع بعضها البعض، كما تعتمد فعالية إدارة المراجعة الداخلية على توقعات أصحاب المصالح المعنيين بها.

وتضيف دراستا راضى (2017) وكساب (2020) أن فعالية إدارة المراجعة الداخلية تعد مؤشر على جودة أداء إدارة المراجعة الداخلية وما إذا كان هذا الأداء مرضى أم لا، كما تضيف قيمة للمنظمة من خلال تحقيق المخرجات للأهداف المطلوبة منها، ومدى تحقيقها لتوقعات أصحاب المصالح المتعاملين مع المنظمة.

وبشأن محددات فعالية وظيفة المراجعة الداخلية بغرض تفعيلها فقد حددتها دراسة Cohen and Sayag (2010) بثلاثة محددات هي: الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي (الخبرة والمعرفة المتخصصة والقدرات في مجال ممارسته بشكل إحترافي)، وجودة أعمال المراجعة (درجة أو مدى التميز في أعمال المراجعة والتي تتحقق عندما يتم تنفيذ أعمال المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الداخلية)، والإستقلال التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية (إستقلال إدارة المراجعة الداخلية تنظيمياً داخل الهيكل التنظيمي للمنظمة).

ولقد توصلت دراسة Tackie, et al. (2016) في غانا إلى عدة محددات ساعدت على تفعيل دور المراجعة الداخلية في المؤسسات الحكومية ومنها الجامعات الحكومية وهي: خبرة المراجع الداخلي، ودعم الإدارة العليا، ومدى استخدام معايير المراجعة الداخلية، والوصول غير المقيد للسجلات، وتنفيذ توصيات المراجع الداخلي، ومدى كفاية الموارد بالمنظمة، والإستقلال التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية، وتوافر تدريب جيد للعاملين بإدارة المراجعة الداخلية، والقدرة الإدارية لمدير إدارة المراجعة الداخلية، والإلتزام بقواعد السلوك المهني، والتعليم المهني المستمر.

ولقد أيدت الدراسات (Arena, et al., 2006; Coram, et al., 2008; Chae, et al., 2020; Hazaea, et al., 2020) تلك المحددات حيث ساهمت في تعزيز أداء المؤسسات الحكومية وتحقيق المنافسة. كما تضيف إدارة المراجعة الداخلية قيمة للمؤسسات من خلال تحسين عملية الرقابة ومخرجات المؤسسات لأصحاب المصالح.

وتوصلت دراسة السيد (2013) إلى محددات تفعيل إدارة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي في مصر (والتي تم تطبيقها على وزارة الإدارة المحلية) وهي؛ الإستقلال التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية، ونطاق عمل إدارة المراجعة الداخلية، والكفاءة المهنية للعاملين بالإدارة، ودرجة جودة الأداء للإدارة، ومدى التنسيق بين إدارة المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي، ودعم الإدارة العليا لإدارة المراجعة الداخلية. واختبرت دراسة محمد (2019) أهم محددات تفعيل وظيفة المراجعة الداخلية في مصر بالتطبيق على الوحدات الحكومية وهي: درجة الكفاءة المهنية، ومستوى الإستقلال التنظيمي ودرجة الموضوعية للمراجعين الداخليين، ومدى دعم وإدراك الإدارة العليا لوظيفة المراجعة الداخلية، ومدى وجود تنسيق وتعاون مع مراقب الحسابات، ومستوى جودة الأداء للمراجعين الداخليين. وتذكر دراسة كساب (2020) بعض المحددات المؤثرة في تفعيل إدارة المراجعة الداخلية والتي تم تطبيقها في البيئة السعودية وهي: دعم الإدارة العليا لإدارة المراجعة الداخلية، ودرجة التنسيق والتعاون بين إدارة المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي، وجودة أداء المراجعة الداخلية، والإستقلال التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية.

ومن المنظور المهني للوضع الوظيفي لإدارة المراجعة الداخلية، يجب توافر خاصيتين هما: الإستقلال والموضوعية، حيث يرتبط الإستقلال بالوضع التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية داخل المنظمة وإتجاه التقارير من وإلى الإدارة العليا، أما الموضوعية تهتم بالحالة الذهنية للمراجعين الداخليين ودرجة التحيز لديهم وسلوكياتهم.

ومن المنظور الأكاديمي للوضع الوظيفي لإدارة المراجعة الداخلية، هناك خلط بين استقلال وموضوعية المراجع الداخلي في الدراسات الأكاديمية بسبب ارتباط المفهومين معاً وصعوبة عزلهما عن بعضهما البعض (محمد، 2019).

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن تفعيل إدارة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي بصفة عامة والجامعات الحكومية بصفة خاصة سوف يساهم في مساعدة الإدارة العليا على تحقيق أهداف القطاع على المدى القصير والطويل، والعمل على تقييم وتطوير القطاع من خلال مقارنة الفعلي مع المخطط وتحديد وتحليل الإنحرافات وأسبابها، وتحسين عمليات القطاع المستمرة مما يزيد من قيمة المنظمة، بما يدعم أن وجود إدارة مراجعة داخلية أصبح ضرورة لتوفير رقابة فعالة في القطاع الحكومي.

وبشأن مردود تفعيل وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي، سيكون له مردوده الإيجابي على أصحاب المصالح، خاصة الإدارة العليا والمراجع الخارجي مما سوف ينعكس على تخفيض فجوة التوقعات للمراجعة الداخلية (محمد، 2019؛ Bananuka, et al., 2017).

كما تذكر الدراسات (Hayes, et al., 2015; Van Kuijck, and Paresi, 2020) أن هناك مردود إيجابي لتفعيل المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي من حيث تحسين الخدمات الحكومية المقدمة للجمهور، وتحسين القابلية للإلتزام والمساءلة، والقدرة على تقييم الأداء الحكومي والبرامج الحكومية، وحماية المجتمع من مخاطر سوء استخدام المال العام، وتوفير الثقة في التقارير المالية للقطاع الحكومي المقدمة للجهات الرقابية.

ويرى الباحث أن هناك طلباً متزايداً على ضرورة تفعيل إدارة المراجعة الداخلية في الجامعات الحكومية، وهو ما يزيد عن مستوى العرض الحالي والذي ينتج عنه وجود فجوة توقعات في مجال المراجعة الداخلية في الجامعات الحكومية.

وتؤكد العديد من الدراسات (السيد، 2015؛ قاسم، 2017؛ Goodwin, and Yeo, 2001; Johnsén, et al., 2001; Beliciu, 2012) على أن هناك تطوراً في الطلب على خدمات المراجعة الداخلية في الجامعات الحكومية بسبب تطور الإدارة العامة، وزيادة حاجة الإدارة العليا بالجامعات الحكومية لمعلومات يعتمد عليها في إتخاذ القرارات، وزيادة إهتمام المجتمع المدني بمساءلة إدارة الجامعات

عن كفاءة وفعالية إدارة المال العام الحكومي بها. حيث يأتي الطلب الأساسي من إدارة الجامعة في المقام الأول كأحد أهم أصحاب المصالح في الجامعة، خاصة بعد زيادة مسؤوليات الإدارة تجاه إدارة المخاطر وقواعد الحوكمة. وأضافت دراسة (Diamond 2002) أن الطلب على خدمات المراجعة الداخلية يضمن تفعيل هيكل الرقابة الداخلية بما يقدمه من تقييم لهذا الهيكل للإدارة العليا مصحوباً بتوصيات في حالة وجود أوجه ضعف جوهرية به. كما يزيد من درجة الشفافية وتحسين المساءلة وهو ما يتحقق من خلال تقديم المراجعة الداخلية للخدمات التوكيدية والإستشارية.

وبشأن موقف العرض الحالي لخدمات المراجعة الداخلية في الجامعات الحكومية، نجد أن جهات المراجعة تقتصر على رقابة وزارة المالية من خلال المندوبين بالجامعات (رقابة قبل الصرف)، ورقابة الجهاز المركزي للتنظيم والإدارة فيما يخص الباب الأول المتعلق بالأجور، ورقابة وزارة التخطيط على الجانب الإستثماري، ورقابة الجهاز المركزي للمحاسبات (رقابة بعد الصرف)، ويضاف لذلك الإدارة العامة للتوجيه المالي والإداري (في حالة حدوث شكاوى أو تحقيقات مالية) (قاسم، 2017).

بناء على ما سبق، يتضح وجود فجوة توقعات بشأن خدمات المراجعة الداخلية المقدمة في الجامعات الحكومية نتيجة عدم إدراك إدارة الجامعات للقيمة المضافة التي تقدمها وظيفة المراجعة الداخلية، وهو ما يطلق عليه (فجوة الإدراك) والذي يعد من أهم أسبابها عدم إدراك أصحاب المصالح للقيمة المضافة التي توفرها وظيفة المراجعة الداخلية (السيد، 2015).

وبشأن دور وظيفة المراجعة الداخلية في الجامعات الحكومية، فقد تناولت بعض الدراسات (سمهود، 2019; Christopher, 2014; Zakaria, et al., 2006) دور وظيفة المراجعة الداخلية في المجالات الثلاث في الجامعات على النحو التالي:

الأول: في مجال تقييم مدى كفاءة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالجامعات من خلال:

- دعم فعالية بيئة الرقابة.
- توفير المعلومات المالية وغير المالية للمستويات الإدارية العليا.
- دعم فعالية حماية الأصول للجامعات.
- التحقق من التزام الجامعات بالقوانين واللوائح والإجراءات المالية.
- مراجعة العقود والإتفاقات التي تكون الجامعة طرفاً فيها.

الثاني: في مجال إدارة المخاطر من خلال:

- تحديد مدى مساندة أهداف الجامعة لرسالتها.

- تحديد المخاطر الهامة وتقييمها.
- تحديد مستوى المخاطر المقبول عند مستوى منخفض.
- تحديد احتمالات حدوث عمليات غش بالجامعة وكيفية مواجهتها.
- توفير معلومات متعلقة بالمخاطر وإبلاغ الإدارة العليا في الوقت المناسب.

الثالث: في مجال الحوكمة من خلال:

- دعم الأخلاقيات السلوكية داخل الجامعة.
- دعم كفاءة الهيكل التنظيمي للجامعة.
- التحقق من وجود تعاون وتنسيق بين الإدارات المختلفة بالجامعة.
- التحقق من فعالية إدارة الأداء ومحاسبة المسؤولية على مستوى الجامعة.
- التنسيق بين إدارة المراجعة الداخلية والإدارة العليا ومراقبي الحسابات.
- دعم حوكمة نظم المعلومات في الجامعة.

إلا أن هناك العديد من الصعوبات التي تواجه التطبيق العملي لوظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي عامة، والجامعات الحكومية خاصة، حيث تذكر العديد من الدراسات (Diamond, 2002; Nagy & Cenker, 2002; Schartz & Kenan, 2002; Azham, et al., 2005; Ali, et al., 2012) أن وظيفة المراجعة الداخلية لا توفر تغطيه كافية لمجالات المراجعة المطلوبة، خاصة المجالات ذات الأهمية الكبرى وذات المخاطر المرتفعة، والميل للتركيز على مراجعة درجة الإلتزام على حساب مراجعة الإقتصاد والكفاءة والفعالية للأنشطة المختلفة، وعدم إهتمام الإدارة العليا بنتائج المراجعة الداخلية، كما يوجد نقص في تأهيل موظفي المراجعة الداخلية، ووجود عرقلة متعمدة لإدارة المراجعة الداخلية عند أداء واجباتها، وعدم وجود العدد الكافي من الموظفين بإدارة المراجعة الداخلية اللازم لتغطية عبء العمل ولذلك يتم التركيز على النواحي المالية أكثر، أما الجوانب الإدارية والتشغيلية تتم فقط عندما تواجه إدارة معينة مشاكل تحتاج إلى إهتمام خاص، وعدم وجود برامج تدريب كافية للعاملين بإدارة المراجعة الداخلية، مع انخفاض موازنة التدريب المخصصة في القطاع الحكومي، ونقص المعرفة بتقنيات تكنولوجيا المعلومات والبرامج المستخدمة، كما يحدث أحيانا نقل لموظفي إدارة المراجعة نوى الخبرة إلى إدارات أخرى، مع تعيين موظفين جدد دون مهارات أو خبرات مما يعيق العمل بإدارة المراجعة الداخلية.

وعرضت بعض الدراسات (سمهود، 2019؛ 2016؛ birmingham.ac.uk; Adegoke & Philip, 2016؛ 2022; colostate.edu,2022; ksu.edu.sa,2022; osu.edu, 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 فى حالة وجود موضوع هام يتعلق بعملية المراجعة، كما له الصلاحية للإطلاع على كافة المستندات والمعاملات والأنشطة، كما له إبلاغ لجنة المراجعة عن أى قيود تفرض على إدارة المراجعة الداخلية. ويتضمن مجال عمل إدارة المراجعة الداخلية فحص المجالات الثلاثة، كما تقوم بأداء الدورين التوكيدي والإستشاري.

وفى **جامعة ولاية Colorado الأمريكية** (Colorado State University) تقوم إدارة المراجعة الداخلية بتقديم خدمات توكيدية وإستشارية فى 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.

وفى **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 الرأى حول سير عملية الإمتحانات والمنح البحثية ومدى سلامة إتخاذ القرارات بالجامعة، والقيام بالمهام الخاصة التى يكلف بها من رئيس الجامعة بشرط ألا تؤثر على استقلاله وموضوعيته.

وفى **جامعة الملك سعود السعودية** تقوم إدارة المراجعة الداخلية بتقديم الدورين التوكيدي والإستشاري فى مجالات تقييم هيكل الرقابة الداخلية، وإدارة المخاطر، والحوكمة. وهي إدارة تتبع مدير (رئيس) الجامعة مباشرة، ولديها كافة الصلاحيات التى توفر لها الإستقلال والموضوعية والشفافية.

وفى **جامعة الإمارات العربية المتحدة** يقوم مكتب المراجعة الداخلية بالمراجعة المالية والإدارية والتشغيلية لكافة أنشطة الجامعة، ويتبع مباشرة الإدارة العليا من خلال الهيكل التنظيمي، ويقدم خدمات توكيدية وإستشارية بشكل موضوعي واستباقي قائم على دراسة المخاطر.

وفي جامعة **Malaya** الماليزية توجد وحدة للمراجعة الداخلية تقوم بتغطية أنشطة الجامعة المالية والتشغيلية والإدارية والتكنولوجية في المجالات الثلاث.

وفي الجامعات الليبية صدر قرار رقم 22 لسنة 2008 وفق الهيكل التنظيمي الجديد للجامعات بوجود مكتب للمراجعة الداخلية تابع لرئيس الجامعة. يقوم بالمراجعة المالية للمستندات ومراجعة مدى الالتزام وإعداد تقارير بنتائج المراجعة وتقارير دورية عن نشاط المراجعة الداخلية.

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.

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.

وبشأن الوضع في مصر، وفق القانون رقم 127 لسنة 1981 وتعديلاته بالقانون رقم 171 لسنة 2018 بشأن المحاسبة الحكومية والذي ينص في الباب الثاني الخاص بالرقابة المالية والضبط الداخلي في الجهات الإدارية الحكومية (مادة 19) 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 22) على: "تختص 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 طبقا لقانون إنشائه".

كما تنص (المادة 28) على: "تضع كل جهة من الجهات الإدارية نظاما للضبط الداخلى وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها بما يكفل المحافظة على أموالها وأصولها وحقوقها، وذلك بالاشتراك مع ممثلى وزارة المالية وفى حدود ماتقرره اللائحة التنفيذية".

يتضح مما سبق أن وزارة المالية هى صاحبة السلطة الوحيدة للرقابة على الوحدات الإدارية (الرقابة المسبقة)، وبالتالي رغم تحمل الوحدات الإدارية للمسئولية والخضوع للمساءلة إلا أنها مسئولية محدودة للغاية فيما يختص بالإدارة المالية، ويتم تطبيق نظام مراقبة مدى الإلتزام من خلال مندوبى 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).

كما لم يتضمن القانون رقم 159 لسنة 1988 والمعدل بالقانون رقم 3 لسنة 1998 للشركات المساهمة، والقانون رقم 95 لسنة 1992 لسوق رأس المال والمعدل بالقانون رقم 13 لسنة 2022، على أى مواد تلزم الشركات بوجود إدارة مراجعة داخلية. إلا أنه منذ صدور أول دليل للحوكمة فى مصر عام 2005 وهو ما ألقى الضوء على أهمية وجود إدارة مراجعة داخلية مستقلة وموضوعية تقدم تقاريرها مباشرة لرئيس مجلس إدارة المنظمة. إلا أن وظيفة المراجعة الداخلية فى مصر ليس لها معايير مهنية أو تنظيم مهنى أو قواعد سلوك مهنى، ويعد المعيار المصرى رقم 610 الخاص بدراسة عمل المراجعة الداخلية هو المعيار الوحيد الذى تناول تعريف ونطاق وأهداف المراجعة الداخلية وعلاقتها مع المراجع الخارجى، كما حدد المعيار نطاق عمل المراجعة الداخلية فى متابعة فعالية هيكل الرقابة الداخلية من حيث متابعة تشغيله وفحص ضوابطه وتقديم توصيات مستمرة، والتحقق من المعلومات المالية وغير المالية والكفاءة التشغيلية للعمليات، ومدى الإلتزام بالقوانين والسياسات واللوائح ذات الصلة (السيد، 2015؛ El-Sayed, 2011).

ويرى الباحث أنه على الرغم من وجود هذا المعيار إلا أنه غير ملزم التطبيق فى البيئة المصرية، كما لاتوجد معايير ممارسة مهنية للمراجعة الداخلية تطبق فى مصر، كما أن إدارة المنظمات فى مصر ليس لديها الإدراك الكافى لطبيعة والهدف من وظيفة المراجعة الداخلية.

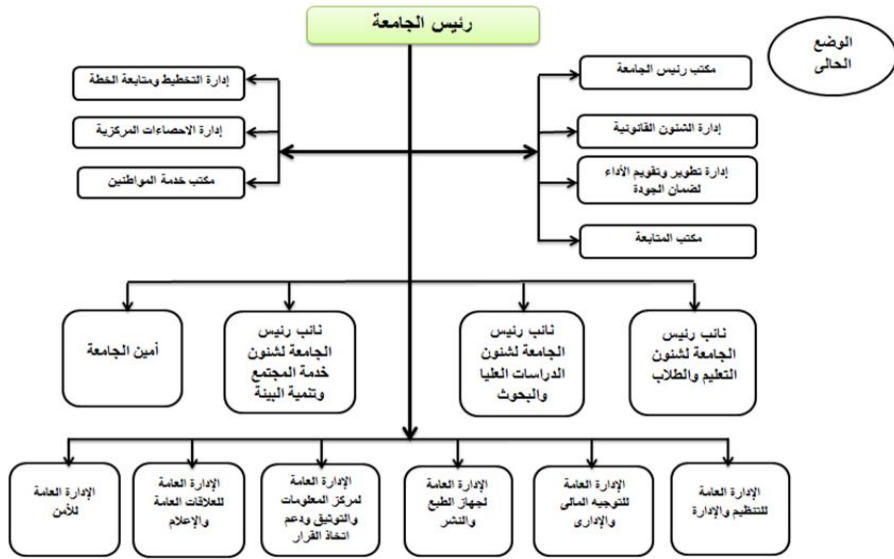
ويؤكد محمد (2019) على أنه لا توجد لوائح مالية موحدة تلتزم بها إدارات المراجعة الداخلية فى الوحدات الحكومية فى مصر، ولا يوجد أفضل ممارسات مهنية تطبق، وإنما توجد تعليمات ونشرات تصدرها وزارة المالية إلى مديريات الحسابات مما يفقد وظيفة المراجعة الداخلية فى الوحدات الحكومية لمقومات عملها.

إلا أن صدور قرار رقم 54 لسنة 2020 من رئيس الجهاز المركزى للتنظيم والإدارة باستحداث تقسيم تنظيمى للمراجعة الداخلية والحوكمة فى وحدات الجهاز الإدارى 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 فى كل وحدات الجهاز الإدارى للدولة.
- توصيف مهام ونطاق عمل إدارة المراجعة الداخلية.
- تحديد شروط شاغلى وظائف المراجعة الداخلية.
- إلغاء أى تقسيمات تنظيمية تقوم بنفس المهام مثل التوجيه والتفتيش المالى والإدارى، أو الرد على مناقضات الجهاز المركزى للمحاسبات.
- موافاة الجهاز المركزى للتنظيم والإدارة بخطط العمل وإطار تنفيذه الزمنى خلال موعده أقصاه ثلاثة أشهر من تاريخ العمل بهذا القرار (الرئيس، 2020).
- يتضح مما سبق أن قرار رقم 54 لسنة 2020 لم يتضمن العديد من النقاط الهامة التى قد تحد من فعالية تنفيذه ومنها:
- لم يذكر القرار دور لجان المراجعة كأهم اللجان المنبثقة عن المجلس الإستشارى، والتى لها دور هام فى 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 فى تقسيم تنظيمى 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.

- لم يتضمن القرار ضرورة مراعاة عناصر المخاطرة في الإعتبار عند إعداد خطة المراجعة الداخلية السنوية بالوحدة.
- لم يتضمن القرار آليات 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 في 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 2020 إلا أنه لم يفعل في الجامعات الحكومية بصفتها وحدات إدارية حكومية ضمن هيكل الجهاز الإداري للدولة.

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:



شكل (1)

(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 لاتعني عن أهمية وجود إدارة مراجعة داخلية بالمفهوم الحديث، حيث ألغى القرار رقم 54 لسنة 2020 هذه الإدارات الخاصة بالتوجيه والتفتيش المالي والإداري والتحول نحو المفهوم الشامل للرقابة من خلال إنشاء إدارة للمراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية.

7-3 تحليل العلاقة بين تفعيل إدارة المراجعة الداخلية وإدراك أصحاب المصالح في

الجامعات الحكومية لفعالية هيكل الرقابة الداخلية واشتقاق فروض البحث

تتفق بعض الدراسات (قاسم، 2017؛ محمد، 2019؛ Ziegenfuss, 2013; Pizzini & Trotman, 2014)، على أن تفعيل وظيفة المراجعة الداخلية له المردود الإيجابي على إدراك أصحاب المصالح في الجامعات الحكومية خاصة إدارة الجامعة 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 والمصداقية 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 غيرالمالية 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.

وتضيف بعض الدراسات (Endaya & Mihret, 2007; Sarens & Beelde, 2006; 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 لرقابة وتحسين إدارة المخاطر والحوكمة والرقابة الداخلية، وتوفير التدريب اللازم لمديري المستقبل، وتحقيق التنسيق مع مراقبي الحسابات مما يزيد

من مجال المراجعة للجامعة. وبالتالي فإن إدراك الإدارة لذلك يوفر الدعم اللازم لإدارة المراجعة الداخلية لأداء مهامها بفعالية وكفاءة. كما أن تفعيل إدارة المراجعة الداخلية يؤثر على درجة الإدراك لدى الإدارة العليا لفعالية هيكل الرقابة الداخلية المطبق، وكلما زاد دعم الإدارة العليا لوظيفة المراجعة الداخلية زادت درجة الإدراك.

ويؤيد ذلك دراسة (Ahmad, et al. (2009 بأن عدم إدراك الإدارة العليا وعدم دعمها لوظيفة المراجعة الداخلية في القطاع العام في ماليزيا، أدى إلى تقلص دورها وإنخفضت جودة الأداء بها، وأصبح هيكل الرقابة الداخلية غير ذات جدوى. وتضيف دراسة (Ejoh & Ejom (2014 أن هناك علاقة بين إدراك أصحاب المصالح وخاصة إدارة الجامعة لأهمية وظيفة المراجعة الداخلية وبين الأداء المالي للجامعات في نيجيريا، حيث كانت إدارة المراجعة الداخلية من قبل غير تابعة لإدارة الجامعة ولم يكن لها تأثير كبير على الأداء المالي، ولكن بعد تحديد موقع إدارة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي ومنحها درجة من الإستقلال الوظيفي وإدراك إدارة الجامعة لدورها تحسن الأداء المالي للجامعات الحكومية في نيجيريا.

وتؤكد الدراسات (Arena, 2013; Sari, et al., 2017; Zeyn, 2018) على أن جودة وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي ستعمل على تحسين المساءلة المالية التي سينتج عنها تقارير مالية موثقة كأساس لإتخاذ قرار سليم من قبل أصحاب المصالح خاصة الإدارة العليا. كما أنه من المتوقع أن تفعيل إدارة المراجعة الداخلية بدرجة جودة معينة تؤدي لضمان استخدام الموارد داخل مؤسسات التعليم العالي بشكل اقتصادي وفعال ويحقق درجة عالية من الحوكمة بما يحسن من فعالية هيكل الرقابة الداخلية.

كما تذكر دراسة (Setiawan, et al. (2021 أن هناك تغييراً في الأولويات نتيجة تغير المناخ الإقتصادي بعد الأزمة المالية، هذه الأولويات لم يدركها أصحاب المصالح من ضرورة تفعيل وظيفة المراجعة الداخلية والتي تهتم أكثر بفحص وتقييم واقع المنظمات، مما يحسن من أداء هذه المنظمات التي تواجه العديد من مخاطر الأعمال.

يخلص الباحث مما سبق إلى منطوية توقع وجود تأثير معنوي لتفعيل إدارة المراجعة الداخلية على إدراك أصحاب المصالح لفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالجامعات الحكومية المصرية، لذلك يمكن اشتقاق الفرض الأول (H₁) على النحو التالي:

H₁: يؤثر تفعيل إدارة المراجعة الداخلية معنوياً على إدراك أصحاب المصالح لفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالجامعات الحكومية المصرية.

وبشأن أثر إختلاف نوع أصحاب المصالح على العلاقة التأثيرية بين تفعيل إدارة المراجعة الداخلية وإدراك أصحاب المصالح لفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالجامعات الحكومية المصرية، فقد وجدت بعض الدراسات (عيسى، 2008؛ قاسم، 2017؛ Muchiri & Jagongo, 2017؛ Alala & Paul, 2016؛ Setiawan, et al., 2021) أن نوع أصحاب المصالح في وجود إدارة مراجعة داخلية بالجامعات الحكومية مردوده الإيجابي على تلبية احتياجاتهم وإدراكهم لفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالجامعات الحكومية، حيث توفر الشفافية والمصادقية 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.

كما تهتم مصلحة الضرائب كأحد أصحاب المصالح بالتعرف على مجالات إنفاق المال العام، وتهتم إدارة الجامعة بالمعلومات غير المالية التي توفرها إدارة المراجعة الداخلية بما يمكنها من الإعتماد على هذه المعلومات في اتخاذ قراراتها المستقبلية. كما تستفيد وزارة المالية ووزارة التعليم العالي من وجود إدارة للمراجعة الداخلية في الحصول على تقارير تقييم أداء للبرامج التعليمية بما يزيد من إدراكهم لأهمية وجود هيكل رقابة داخلية فعال، وتطلب السلطة التشريعية معلومات تبين كيفية إنفاق والتصرف في المال العام، ومدى تحقيق المستهدف من العملية التعليمية من تقارير المراجعة الداخلية مما يتطلب حتمية وجود أداة رقابة فعالة في الجامعات الحكومية ومحاسبة مسئولية، والذي يترتب عليه زيادة إدراكها لفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالجامعات الحكومية، كما تهتم أطراف أخرى بنقارير المراجعة الداخلية مثل؛ أعضاء مجالس الكليات وهيئة التدريس والعاملين بالجامعة مما يزيد من إدراكهم لأهمية وجود إدارة للمراجعة الداخلية تزيد من فعالية هيكل الرقابة الداخلية.

كما أن إدراك أصحاب المصالح لأهمية وجود إدارة للمراجعة الداخلية سيحقق لهم فحص وتقييم أفضل لواقع الأعمال والحصول على أفضل نصائح تشغيلية نتيجة التعلم الإستباقي، والأخطاء والإنحرافات التي يمكن لهم كشفها وتصحيحها، كما تحسن من بيئة الحوكمة الشاملة للمنظمة، كما يؤثر وجود إدارة مراجعة داخلية على الإدارة العليا ولجنة المراجعة بما يحسن من الأداء المالي للمنظمة ويفعل من هيكل الرقابة الداخلية بها من خلال ردع وتقليل المخالفات في إعداد التقارير المالية، وتقليل إختلاسات العاملين، مما يؤثر على تعظيم مصالحهم الخاصة في نهاية الأمر.

يخلص الباحث من ذلك إلى أن وظيفة المراجعة الداخلية هي وظيفة أساسية لكل أصحاب المصالح حيث أنها جزء من بيئة الرقابة أحد المكونات الأساسية لهيكل الرقابة الداخلية، والتي تساعد على تحقيق أهداف الرقابة الداخلية مما يعنى أن تفعيل إدارة المراجعة الداخلية في الجامعات الحكومية يؤثر على

إدراك أصحاب المصالح (داخليين /خارجيين) مع إختلاف إهتماماتهم وتنوعهم لفعالية هيكل الرقابة الداخلية.

لذلك يتوقع الباحث أن يختلف التأثير المعنوي لتفعيل إدارة المراجعة الداخلية على إدراك أصحاب المصالح لفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالجامعات الحكومية المصرية بإختلاف نوع أصحاب المصالح، لذلك يمكن اشتقاق الفرض الثانى (H₂) على النحو التالى:

H₂: يختلف التأثير المعنوي لتفعيل إدارة المراجعة الداخلية علي إدراك أصحاب المصالح لفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالجامعات الحكومية المصرية بإختلاف نوع أصحاب المصالح.

وبشأن أثر إختلاف الإستقلال التنظيمى لإدارة المراجعة الداخلية على العلاقة التأثيرية بين تفعيل إدارة المراجعة الداخلية وإدراك أصحاب المصالح لفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالجامعات الحكومية المصرية، فقد توصلت بعض الدراسات (شحات، 2013؛ مليجى، 2013) إلى أنه من الضرورى إستقلال إدارة المراجعة الداخلية تنظيمياً عن الإدارات محل المراجعة، وذلك من خلال تحديد عدة محاور للإستقلال التنظيمى:

- 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 فى المنظمة.
- ألا تخضع أنشطة وأعمال المراجعة الداخلية لأى تدخل من الأطراف الأخرى سواء داخلية أو خارجية عند تحديد خطة المراجعة ونطاق عملها وتنفيذها وتحديد النتائج.
- أن تمتع إدارة المراجعة الداخلية بالإستقلال التنظيمى من خلال مسئولية مدير الإدارة أمام الإدارة العليا مباشرة والتي تسمح له بأداء مسئولياته بإستقلالية عن الإدارات الأخرى.
- حيث يجب أن تتبع إدارة المراجعة الداخلية تنظيمياً للإدارة العليا ممثلة فى رئيس الجامعة (ولمجلس الجامعة بالتبعية)، وترفع تقاريرها بالتالى لرئيس الجامعة ولجنة المراجعة.
- ويذكر معيار المراجعة الداخلية رقم (1100) أن نشاط المراجعة الداخلية يجب أن يكون مستقلاً فى تنفيذ مهامه مع إمكانية وصول مدير إدارة المراجعة الداخلية مباشرة للإدارة العليا بدون قيود على المستويين التنظيمى والوظيفى، ويتحقق الإستقلال التنظيمى من خلال:

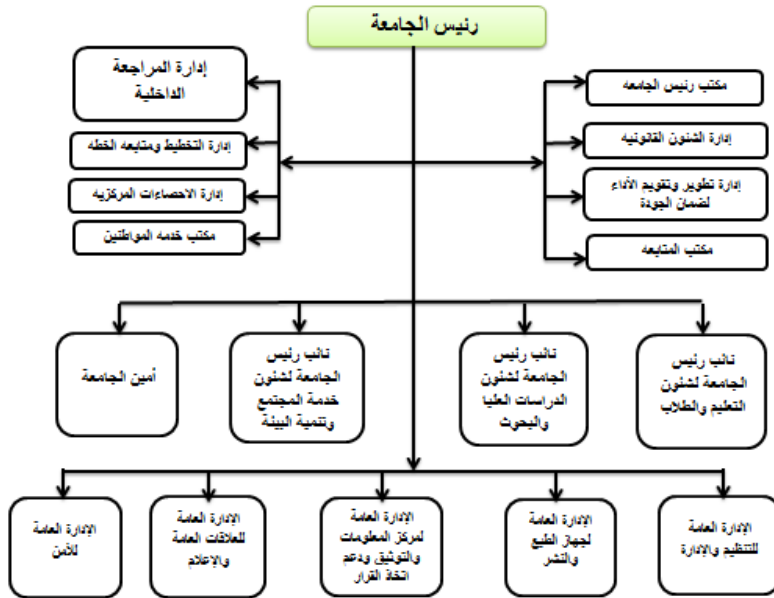
- تصديق الإدارة العليا على ميثاق المراجعة الداخلية.
 - تصديق الإدارة العليا على خطة المراجعة المبنية على أساس تقييم المخاطر.
 - تصديق الإدارة العليا على موازنة المراجعة الداخلية وخطة الموارد البشرية بها.
 - تلقي الإدارة العليا تقارير من مدير المراجعة الداخلية بشأن جودة أداء إدارة المراجعة الداخلية.
 - 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 (1110) أنه على مدير إدارة المراجعة الداخلية الإفصاح عن أى تدخل فى نطاق عمله أو طريقة التنفيذ أو عند الوصول لنتائج للإدارة العليا.
- وتشير المادة رقم (1111) إلى ضرورة التواصل المباشر لمدير إدارة المراجعة الداخلية مع الإدارة العليا.
- وتشير المادة رقم (1112) إلى أنه إذا تم إسناد أى أعمال لمدير إدارة المراجعة الداخلية خارج نطاق عمله الأساسى يجب عليه توخى الحذر فى تأثيرها على استقلاله وموضوعيته.
- وتشير المادة رقم (1130) إلى أنه إذا كان هناك ما يعيق استقلال المراجع الداخلى سواء فى 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 فى تقييم أى أعمال تحت إشراف مدير إدارة المراجعة الداخلية.
 - يمكن للمراجع الداخلى تقديم خدمة توكيدية فى المجالات التى 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, 1100).
- وفى التقرير الصادر عن هيئة الرقابة الإدارية بشأن نتائج متابعة الإستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد (2022/2019) تبين أنه على المستوى الحكومى تم استهداف 84 وحدة مراجعة داخلية ليتم دمجها ضمن الهياكل التنظيمية فى الوزارات والمحافظات والجامعات. وقد تم تنفيذ ذلك فى عدد(40) وحدة عام

2020 بنسبة نجاح حوالي 48% 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 2019/ 2022 - تقرير 2020).

لذلك يتوقع الباحث أن يختلف التأثير المعنوي لتفعيل إدارة المراجعة الداخلية على إدراك أصحاب المصالح لفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالجامعات الحكومية المصرية بحسب الإستقلال التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية. لذلك يمكن اشتقاق الفرض الثالث (H₃) على النحو التالي:

H₃: يختلف التأثير المعنوي لتفعيل إدارة المراجعة الداخلية على إدراك أصحاب المصالح لفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالجامعات الحكومية المصرية بحسب الإستقلال التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية من عدمه.

وبناء على ماسبق، 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:



شكل 2: الوضع المقترح

(المصدر: من إعداد الباحث)

4-7 نموذج ومنهجية البحث

يعرض الباحث في هذه الجزئية لأهداف الدراسة التجريبية، ومجتمع وعينة الدراسة، وأدوات وإجراءات الدراسة، وتوصيف وقياس متغيرات الدراسة، ونموذج الدراسة، والتصميم التجريبي للدراسة، وأخيراً نتائج اختبار الفروض إحصائياً. وذلك على النحو التالي:

1-4-7 أهداف الدراسة التجريبية

تهدف الدراسة التجريبية إلى اختبار أثر تفعيل إدارة المراجعة الداخلية على إدراك أصحاب المصالح لفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالجامعات الحكومية المصرية. وكذلك اختبار أثر نوع أصحاب المصالح والاستقلال التنظيمي لهذه الوظيفة على العلاقة محل الاختبار، قياساً على (Arena, 2013; Sari, et al., 2017; Zeyn, 2018; Setiawan, et al., 2021).

2-4-7 مجتمع وعينة الدراسة

يشتمل مجتمع الدراسة على أصحاب المصالح في الجامعة سواء داخليين أو خارجيين، وسيتم سحب عينة تحكمية منهم، قياساً على (Navarro & Sutton (2021). ويوضح الجدول التالي بيان بالردود على الحالات التجريبية التي تم توزيعها على عينة الدراسة والتي خضعت للتحليل الإحصائي.

جدول 1: بيان بالردود على الحالات التجريبية

العدد	بيان
200	عدد الحالات الموزعة
90	عدد الحالات المستلمة
45	نسبة الردود%
85	عدد الحالات السليمة
94	نسبة الردود السليمة%

(المصدر: من إعداد الباحث)

3-4-7 أدوات وإجراءات الدراسة

استخدم الباحث دراسة تجريبية (2x2x2) قياساً على (Navarro & Sutton (2021) للاختبار وتتضمن الدراسة التجريبية قسمين:

القسم الأول: يختص بالتعرف على خصائص أصحاب المصالح في الجامعة.

القسم الثاني: الحالة التجريبية والتي تنقسم إلى حالتين:

الحالة الأولى: حالة عدم وجود إدارة مراجعة داخلية بالجامعة (الوضع الحالي) .

الحالة الثانية: الحالة التي يكون فيها إدارة المراجعة الداخلية تابعة لرئيس الجامعة.

7-4-4 توصيف وقياس متغيرات الدراسة

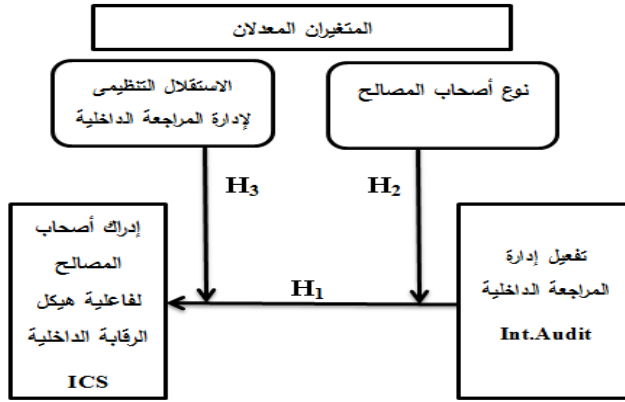
يوضح الجدول التالي توصيف وقياس متغيرات الدراسة:

جدول (٢): توصيف وقياس متغيرات الدراسة

المتغير	نوعه	توصيفه	قياسه
تفعيل إدارة المراجعة الداخلية	مستقل	يعبر عن وجود إدارة مراجعة داخلية من عدمه في الهيكل التنظيمي للجامعة.	كمتغير وهمي يأخذ القيمة (١) إذا كانت إدارة المراجعة الداخلية مفعلة ، والقيمة (٠) عدا ذلك. قياساً على (Shahimi.and Mahzan, 2018)
إدراك أصحاب المصالح لفعالية هيكل الرقابة الداخلية	تابع	يعبر عن المردود على أصحاب المصالح بشأن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية الناتج عن تفعيل إدارة المراجعة الداخلية.	يقاس بمقياس ليكارت من صفر% إلى ١٠٠% . قياساً على (Bananuka, etal., 2017)
نوع أصحاب المصالح	معدل	داخليين أو خارجيين	كمتغير وهمي يأخذ القيمة (١) إذا كان أصحاب المصالح خارجيين ، والقيمة (٠) إذا كان داخليين. قياساً على (Trotman, 2013)
الاستقلال التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية	معدل	تعبر عن استقلال إدارة المراجعة الداخلية في حالة تفعيلها.وما إذا كانت تتبع رئيس الجامعة من عدمه.	كمتغير وهمي يأخذ القيمة (١) إذا كانت تتبع رئيس الجامعة مباشرة، والقيمة (٠) عدا ذلك. قياساً على (شحات، ٢٠١٣؛ مليجي، ٢٠١٣)

7-4-5 نموذج الدراسة

يظهر نموذج البحث كما يلي:



(المصدر: من إعداد الباحث)

7-4-6 التصميم التجريبي للدراسة

لاختبار فروض الدراسة نستخدم التصميم التجريبي (2x2x2) كما بالجدول التالي:

جدول (3): التصميم التجريبي (2x2x2)

الاستقلال التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية		نوع أصحاب المصالح		المتغير المعدل
غير مستقلة	مستقلة	خارجيين	داخليين	إدارة المراجعة الداخلية
(المعالجة 4)	(المعالجة 3)	(المعالجة 2)	(المعالجة 1)	تفعيل إدارة المراجعة الداخلية
(المعالجة 8)	(المعالجة 7)	(المعالجة 6)	(المعالجة 5)	الوضع الحالي لإدارة المراجعة الداخلية

وبناء على التصميم السابق هناك (8) معالجات تجريبية كمايلي:

المعالجة (1): تقدم عينة من أصحاب المصالح الداخليين في ظل تفعيل إدارة المراجعة الداخلية ويطلب منهم تحديد مدى درجة تحقيق الرقابة الداخلية لأهدافها الثلاث.

المعالجة (2): تقدم عينة من أصحاب المصالح الخارجيين في ظل تفعيل إدارة المراجعة الداخلية ويطلب منهم تحديد مدى درجة تحقيق الرقابة الداخلية لأهدافها الثلاث.

المعالجة (3): تقدم لعينة لتقييم تفعيل إدارة المراجعة الداخلية في ظل أنها مستقلة تنظيمياً ويطلب منهم تحديد مدى درجة تحقيق الرقابة الداخلية لأهدافها الثلاث.

المعالجة (4): تقدم لعينة لتقييم تفعيل إدارة المراجعة الداخلية في ظل أنها غير مستقلة تنظيمياً ويطلب منهم تحديد مدى درجة تحقيق الرقابة الداخلية لأهدافها الثلاث.

المعالجة (5): تقدم لعينة من أصحاب المصالح الداخليين في ظل الوضع الحالي لإدارة المراجعة الداخلية ويطلب منهم تحديد مدى درجة تحقيق الرقابة الداخلية لأهدافها الثلاث.

المعالجة (6): تقدم لعينة من أصحاب المصالح الخارجيين في ظل الوضع الحالي لإدارة المراجعة الداخلية ويطلب منهم تحديد مدى درجة تحقيق الرقابة الداخلية لأهدافها الثلاث.

المعالجة (7): تقدم لعينة لتقييم الوضع الحالي لإدارة المراجعة الداخلية في ظل أنها مستقلة تنظيمياً ويطلب منهم تحديد مدى درجة تحقيق الرقابة الداخلية لأهدافها الثلاث.

المعالجة (8): تقدم لعينة لتقييم الوضع الحالي لإدارة المراجعة الداخلية في ظل أنها غير مستقلة تنظيمياً ويطلب منهم تحديد مدى درجة تحقيق الرقابة الداخلية لأهدافها الثلاث.

ولاختبار فروض البحث تم إجراء المقارنات الآتية:

المقارنة الأولى: بين المعالجات $\{4+3+2+1\}$ والمعالجات $\{8+7+6+5\}$ ، وذلك لاختبار الفرض H_1

المقارنة الثانية: بين المعالجات $\{5 \times 1\}$ والمعالجات $\{6 \times 2\}$ ، وذلك لاختبار الفرض H_2 .

المقارنة الثالثة: بين المعالجات $\{7 \times 3\}$ والمعالجات $\{8 \times 4\}$ ، وذلك لاختبار الفرض H_3 .

7-4-7 نتائج الدراسة التجريبية

7-4-7-1 الأساليب الإحصائية المستخدمة

استخدم الباحث لتحليل البيانات عدد من الأساليب الإحصائية، كما تم استخدام الإختبارات التي تتفق مع طبيعة البيانات الخاصة بالدراسة التجريبية وفروض البحث، وذلك على النحو التالي:

• اختبار كرونباغ الفا Cronbach's Alpha

استخدم الباحث اختبار معامل كرونباغ الفا وذلك للتعرف على مدى إمكانية الاعتماد على الأسئلة الخاصة بالحالات التجريبية محل الدراسة، وذلك من خلال اختبار مدى الثبات والمصدقية لإجابات الأفراد على الأسئلة المقدمة لهم، وتتراوح قيمة معامل كرونباغ الفا بين (صفر، واحد) فإذا كان المعامل مساوياً للواحد الصحيح تعنى أن الإجابات بها ثبات، وإذا كان المعامل مساوياً للصفر، فهذا معناه عدم الثبات في

الإجابات. وتعد أصغر قيمة مقبولة لمعامل كرونباغ ألفا هي 60%، وأفضل قيم تتراوح ما بين (70% إلى 80%)، وتعد الزيادة في قيمة المعامل معبرة عن الصدق. وإذا كان معامل كرونباغ ألفا أقل من 60% يتم استخدام إجراء حذف البند، حيث يتم حذف بعض البنود حتى تصل قيمة معامل كرونباغ ألفا إلى 60% أو أكثر (Bonett & Wright, 2015).

وأظهرت نتائج الدراسة مصداقية كل عنصر على حده، وإمكانية الاعتماد على عناصر الأسئلة ككل، كما وجد أن هناك مصداقية لأن معامل كرونباغ ألفا لعينة الدراسة 966، وهو أكبر من 60% كما يوضحها الجدول التالي:

جدول 4: اختبار كرونباغ ألفا Cronbach's Alpha

Reliability Statistics		
Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
.966	.963	85

تابع جدول 4: Descriptive Statistics

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
No Internal Audit	85	.00	9.44	4.3768	2.46503
Internal Audit (University President)	85	1.63	10.00	8.1058	1.64980
Valid N (listwise)	85				

يتبين من الجدول السابق أن متوسط إدراك أصحاب المصالح لوجود إدارة مراجعة داخلية تابعة لرئيس الجامعة (8.1058) أكبر من إدراكهم لحالة عدم وجود إدارة مراجعة داخلية (4.3768). كما أن نتائج الحالة الثانية (1.64) أكثر تقارباً من نتائج الحالة الأولى (2.46).

وقام الباحث بإستخدام اختبار كاي مربع (χ^2) للتأكد من مدى معنوية الأسئلة، وأوضحت النتائج أن قيمة P-Value أقل من 5% لكل الأسئلة الخاصة بالحالات التجريبية مما يعنى رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل قياساً على عبد الفتاح (2016)، كما يتضح من ملحق رقم (2).

• تحديد الإختبارات المناسبة للدراسة

تم استخدام اختبار **Kolmogorov-Smirnov** لتحديد مدى استيفاء توزيع البيانات للتوزيع الطبيعي المعتدل في الحالات التجريبية، قياساً على (عزام، 1990). ويمكن التعبير عن فرض العدم والفرض البديل لهذا الاختبار على النحو التالي:

فرض العدم H_0 : العينة المسحوبة من مجتمع يتبع التوزيع الطبيعي.

الفرض البديل H_1 : العينة المسحوبة من مجتمع لا يتبع التوزيع الطبيعي.

حيث يتضح وفقاً لاختبار **Kolmogorov-Smirnov** أن المجتمع الذي سحبت منه عينة الدراسة لا يتبع التوزيع الطبيعي المعتدل، وبالتالي تم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل، لأن قيمة P -Value أقل من 5% للمتغيرات محل الدراسة، وبالتالي يتم الاعتماد على الإختبارات اللامعلمية لاختبار فروض البحث (عزام، 1990). وذلك كما يظهر من ملحق رقم (2).

كما استخدم الباحث التحليل العاملي **Factor Analysis** لتوضيح أن الأسئلة تقيس المتغير التابع وهو إدراك تصور أصحاب المصالح لفعالية هيكل الرقابة الداخلية، كما بالجدول التالي:

جدول 5: Factor Analysis التحليل العاملي

	Initial	Extraction
QA: "إلى أي مدى تضمن الرقابة الداخلية مصداقية التقارير المالية للجامعة ككل؟ 1- التقارير المالية كافية لأغراض عملية المقارنة.	1.000	.612
2-QA-التقارير المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.	1.000	.594
3-QA-التقارير المالية خالية من التحيز.	1.000	.747
4-QA-التقارير المالية تسمح بتقييم مدى التزام إدارة الجامعة بإطار اعدادها.	1.000	.741
5-QA-التقارير المالية معدة في الوقت المناسب.	1.000	.619
6-QA-التقارير المالية تسمح بتقييم مدى التزام إدارة الجامعة بتنفيذ الموازنة الخاصة بها وفقاً للمتطلبات التشريعية ذات الصلة.	1.000	.768
7-QA-التقارير المالية يمكن فهمها بسهولة.	1.000	.636
QB: "إلى أي مدى تضمن الرقابة الداخلية التزام إدارة الجامعة ككل بالقوانين واللوائح ذات الصلة؟ 1- التحقق من صحة ومشروعية متحصلات ومصروفات الجامعة وأن العمليات التي تمت مرخص بها وقانونية.	1.000	.805
2-QB-التحقق من مدى إلتزام إدارة الجامعة بالقوانين واللوائح التنفيذية والأنظمة والقواعد والقرارات المقررة والإجراءات الموضوعية من قبل السلطات التشريعية والإشرافية.	1.000	.819

1.000	QB-3-التحقق من مدى التزام إدارة الجامعة بالقوانين واللوائح المحاسبية والمالية المقررة والقواعد.	.808
1.000	QB-4-التحقق من أن التصرفات المالية للجامعة تمت بطريقة سليمة وأن أرقامها الصحيحة مقيدة في الحسابات وأنها مؤيدة بالمستندات القانونية.	.863
1.000	QB-5-التحقق من صحة وسلامة مستندات وحسابات ودفاتر وسجلات متحصلات ومستحقات ومصروفات الجامعة.	.855
1.000	QC:"إلى أى مدى تضمن الرقابة الداخلية كفاءة وفعالية عمليات وأنشطة الجامعة ككل؟ 1-يتضمن الهيكل التنظيمي تحديد واضح للسلطات والمسئوليات الأساسية.	.806
1.000	QC-2-يوجد نمط واضح لتفويض السلطة والمسئولية في الجامعة.	.608
1.000	QC-3-يتم تنفيذ عملية المساءلة بالجامعة بما يتناسب مع التفويض بالصلاحيات والمسئوليات	.660
1.000	QC-4-يتم التقرير عن أوجه القصور الوظيفية والتشغيلية فى تقرير مناسب لإدارة الجامعة.	.728

كما استخدم الباحث تحليل التباين للتحقق من مدى تناسق الأسئلة، ومدى ارتباطها بمتغير واحد وهو إدراك أصحاب المصالح لفعالية هيكل الرقابة الداخلية، كما بالجدول التالى:



جدول (٦): تحليل التباين
Total Variance Explained

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	11.672	72.949	72.949	11.672	72.949	72.949
2	.987	6.169	79.118			
3	.694	4.337	83.455			
4	.516	3.222	86.677			
5	.431	2.692	89.369			
6	.323	2.021	91.390			
7	.276	1.723	93.113			
8	.240	1.498	94.611			
9	.171	1.067	95.678			
10	.155	.968	96.646			
11	.139	.867	97.512			
12	.124	.774	98.286			
13	.096	.601	98.887			
14	.080	.499	99.386			
15	.058	.360	99.746			
16	.041	.254	100.000			

Extraction Method: Principal Component Analysis.

□

ولقد أظهر التحليل قوة تناسق الأسئلة، وارتباطها بمتغير واحد وهو إدراك أصحاب المصالح لفعالية هيكل الرقابة الداخلية.

7-4-7 نتائج اختبار فروض البحث في ظل التحليل الأساسي

(أ) نتيجة اختبار الفرض الأول H_1

لاختبار هذا الفرض تم تحويله إلى فرض عدم كالتالي:

فرض العدم H_0 : لا يؤثر تفعيل إدارة المراجعة الداخلية معنوياً على إدراك أصحاب المصالح لفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالجامعات الحكومية المصرية.

وتم اختياره بواسطة اختبار **Wilcoxon Signed Ranks Test** على الحالتين، فإذا كان وسيط الفروق مساوياً للصفر يدل ذلك على عدم وجود إختلافات معنوية بين إجابات الأسئلة، وبالتالي يتم قبول فرض العدم ورفض الفرض البديل، بينما إذا كان وسيط الفروق غير مساوياً للصفر يدل ذلك على وجود إختلافات معنوية بين إجابات الأسئلة وبالتالي يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل.

حيث يقارن هذا الاختبار بين إدراك أصحاب المصالح لفعالية الرقابة الداخلية في حالة عدم وجود إدارة مراجعة داخلية (الحالة 1)، مع الحالة التي يكون فيها إدارة المراجعة الداخلية تابعة لرئيس الجامعة (الحالة 2). كما بالجدول التالي:

جدول (٧) Wilcoxon Signed Ranks Test:

Ranks		N	Mean Rank	Sum of Ranks
Internal Audit	Negative Ranks	9 ^a	17.94	161.50
(University President) -	Positive Ranks	76 ^b	45.97	3493.50
No Internal Audit	Ties	0 ^c		
	Total	85		

a. Internal Audit (University President) < No Internal Audit

b. Internal Audit (University President) > No Internal Audit

c. Internal Audit (University President) = No Internal Audit



Test Statistics^a

No Internal Audit - Internal Audit (University President)	
Z	-7.300 ^b
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000

a. Wilcoxon Signed Ranks Test

b. Based on negative ranks.

□

ينتضح من الجداول السابقة أن قيمة $P\text{-Value (Sig.=0.000)}$ أقل من 5% لذلك تم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل H_1 .

وتتفق هذه النتائج مع بعض الدراسات (قاسم، 2017؛ محمد، 2019؛ Pizzini & Trotman, 2013؛ Ziegenfuss, 2014) أن تفعيل وظيفة المراجعة الداخلية له المردود الإيجابي على إدراك أصحاب المصالح في الجامعات الحكومية خاصة إدارة الجامعة 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 والمصادقية والثقة في التقارير المالية، وتفعيل المساءلة العامة، وأن 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.

يخلص الباحث إلى وجود تأثير معنوي لتفعيل إدارة المراجعة الداخلية على إدراك أصحاب المصالح لفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالجامعات الحكومية المصرية.

(ب) نتيجة اختبار الفرض الثاني H_2

لاختبار هذا الفرض تم تحويله إلى فرض عدم كالتالي:

فرض العدم H_0 : لا يختلف التأثير المعنوي لتفعيل إدارة المراجعة الداخلية على إدراك أصحاب المصالح لفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالجامعات الحكومية المصرية باختلاف نوع أصحاب المصالح.

وتم اختباره بواسطة اختبار **Mann-Whitney Test** على الحالتين، فإذا كان لا يوجد تأثير لإختلاف نوع أصحاب المصالح (داخليين / خارجيين) على العلاقة محل الدراسة يتم قبول فرض العدم ورفض الفرض البديل، بينما إذا كان يوجد تأثير يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل. وفيما يلي نتائج اختبار الفرض الثاني في ظل الحالتين.

الحالة الأولى: يفحص هذا الاختبار تأثير نوع أصحاب المصالح على إدراك أصحاب المصالح لفعالية الرقابة الداخلية - حالة عدم وجود إدارة مراجعة داخلية (الحالة 1). كما بالجدول التالي:

جدول (٨): Mann-Whitney Test

		Ranks		
	Type	N	Mean Rank	Sum of Ranks
No Internal Audit	.00	24	39.90	957.50
	1.00	61	44.22	2697.50
	Total	85		

Test Statistics^a

No Internal Audit	
Mann-Whitney U	657.500
Wilcoxon W	957.500
Z	-.727
Asymp. Sig. (2-tailed)	.467

a. Grouping Variable: Type

يتضح من الجدول السابق أن قيمة P-Value أكبر من 5% بالنسبة للحالة الأولى حيث (Sig.=0.467) تعنى عدم وجود تأثير معنوي لنوع أصحاب المصالح على إدراك أصحاب المصالح لفعالية الرقابة الداخلية - في حالة عدم وجود إدارة مراجعة داخلية.

الحالة الثانية: يفحص هذا الاختبار تأثير نوع أصحاب المصالح على إدراك أصحاب المصالح لفعالية الرقابة الداخلية - حالة وجود إدارة مراجعة داخلية تابعة لرئيس الجامعة (الحالة 2). كما بالجدول التالي:

جدول (٩): Mann-Whitney Test

		Ranks		
	Type	N	Mean Rank	Sum of Ranks
Internal Audit (University President)	.00	24	43.54	1045.00
	1.00	61	42.79	2610.00
	Total	85		

Test Statistics^a

Internal Audit (University President)	
Mann-Whitney U	719.000
Wilcoxon W	2610.000
Z	-.127
Asymp. Sig. (2-tailed)	.899

a. Grouping Variable: Type

يتضح من الجدول السابق أن قيمة P-Value أكبر من 5% حيث (Sig.=0.899) تعنى عدم وجود تأثير معنوي لنوع أصحاب المصالح على إدراك أصحاب المصالح لفعالية الرقابة الداخلية - في حالة وجود إدارة مراجعة داخلية تابعة لرئيس الجامعة.

يتضح مما سبق أن قيمة P-Value أكبر من 5% في الحالتين، مما يعني عدم وجود تأثير معنوي لإختلاف نوع أصحاب المصالح (داخليين/ خارجيين) على العلاقة محل الدراسة، ويتم قبول فرض العدم ورفض الفرض البديل H_2 .

وتتناقض هذه النتيجة مع بعض الدراسات (عيسى، 2008؛ قاسم، 2017؛ Alala & Paul, 2016; Muchiri & Jagongo, 2017; Setiawan, et al., 2021) حيث أن لنوع أصحاب المصالح (داخليين/ خارجيين) مردوده الإيجابي على تلبية احتياجاتهم وإدراكهم لفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالجامعات الحكومية في حالة وجود إدارة مراجعة داخلية بالجامعات الحكومية، حيث توفر الشفافية والمصادقية في المعلومات للهيئات الرقابية ومنظمات المجتمع المدني بصفة عامة، فيما يختص بمدى كفاءة وفعالية أنشطة وبرامج التعليم بالجامعات، والتعرف على الأداء الحكومي لهذه البرامج، كما يؤثر وجود إدارة مراجعة داخلية على الإدارة العليا ولجنة المراجعة بما يحسن من الأداء المالي للمنظمة ويفعل من هيكل الرقابة الداخلية بها من خلال ردع وتقليل المخالفات في إعداد التقارير المالية، وتقليل إختلاسات العاملين، مما يؤثر على تعظيم مصالحهم الخاصة في نهاية الأمر.

يخلص الباحث إلى عدم وجود تأثير معنوي لتفعيل إدارة المراجعة الداخلية علي إدراك أصحاب المصالح لفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالجامعات الحكومية المصرية بإختلاف نوع أصحاب المصالح (داخليين / خارجيين).

(ج) نتيجة اختبار الفرض الثالث H_3

لاختبار هذا الفرض تم تحويله إلى فرض عدم كالتالي:

فرض العدم H_0 : لا يختلف التأثير المعنوي لتفعيل إدارة المراجعة الداخلية علي إدراك أصحاب المصالح لفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالجامعات الحكومية المصرية بحسب الاستقلال التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية من عدمه.

تم اختباره بواسطة اختبار **Wilcoxon Signed Ranks Test** على الحالتين (1) ، (2). حيث يقارن هذا الاختبار إدراك أصحاب المصالح لفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالجامعات الحكومية المصرية بحسب الاستقلال التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية من عدمه. وذلك في حالة عدم وجود إدارة مراجعة داخلية، مع الحالة التي يكون فيها إدارة المراجعة الداخلية تابعة لرئيس الجامعة . كما بالجدول التالي:

جدول (١٠) Wilcoxon Signed Ranks Test:

		Ranks		
		N	Mean Rank	Sum of Ranks
- No Internal Audit Internal Audit (University President)	Negative Ranks	12 ^a	23.63	283.50
	Positive Ranks	73 ^b	46.18	3371.50
	Ties	0 ^c		
	Total	85		

a. Internal Audit University President < No Internal Audit

b. Internal Audit University President > No Internal Audit

c. Internal Audit University President = No Internal Audit

Test Statistics^a

No Internal Audit – Internal Audit
(University President)

Z	-6.766 ^b
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000

a. Wilcoxon Signed Ranks Test

b. Based on negative ranks.

يتضح من الجداول السابقة أن قيمة (Sig.=0.000) P-Value أقل من 5% لذلك تم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل H_3 بإختلاف التأثير المعنوي لتفعيل إدارة المراجعة الداخلية علي إدراك أصحاب المصالح لفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالجامعات الحكومية المصرية بحسب الاستقلال التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية من عدمه.

وتتفق هذه النتائج مع بعض الدراسات (شحات، 2013؛ مليجي، 2013) إلى أنه من الضروري إستقلال إدارة المراجعة الداخلية تنظيمياً عن الإدارات محل المراجعة، كما يذكر معيار المراجعة الداخلية رقم (1100) 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.

يخلص الباحث إلى وجود تأثير معنوي لتفعيل إدارة المراجعة الداخلية علي إدراك أصحاب المصالح لفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالجامعات الحكومية المصرية بحسب الاستقلال التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية من عدمه.

7-4-8 نتائج اختبار التحليل الإضافي

يهتم التحليل الإضافي بإعادة اختبار الفرض الرئيسي في التحليل الأساسي من خلال إضافة متغير جديد كمتغير معدل أو رقابي، وذلك لاختبار قوة نتائج التحليل الأساسي ومدى كفاية وملاءمة افتراضات بناء نموذج، وتوفير مزيداً من الوضوح للعلاقة الرئيسية (زكى، 2018). لذلك قام الباحث بتغيير أحد

المتغيرات المعدلة وهي نوع أصحاب المصالح (داخليين / خارجيين) إلى جنس أصحاب المصالح (ذكر/ أنثى). وذلك بإجراء اختبار **Mann-Whitney Test** على الحالتين، ولاختباره إحصائياً تم إعادة صياغته كفرض عدم كما يلي:

فرض العدم H_0 : لا يختلف التأثير المعنوي لتفعيل إدارة المراجعة الداخلية على إدراك أصحاب المصالح لفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالجامعات الحكومية المصرية باختلاف جنس أصحاب المصالح (ذكر / أنثى).

فإذا كان لا يوجد تأثير لإختلاف جنس أصحاب المصالح (ذكر / أنثى) على العلاقة محل الدراسة يتم قبول فرض العدم ورفض الفرض البديل، بينما إذا كان يوجد تأثير يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل. وفيما يلي نتائج اختبار الفرض في ظل الحالتين:

الحالة الأولى: يفحص هذا الاختبار تأثير الجنس على إدراك أصحاب المصالح لفعالية الرقابة الداخلية - حالة عدم وجود إدارة مراجعة داخلية (الحالة 1). كما بالجدول التالي:

جدول (١) Mann-Whitney Test:

	Ranks			
	Gender	N	Mean Rank	Sum of Ranks
No Internal	.00	35	49.45	1582.50
Audit	1.00	50	36.41	1820.50
	Total	85		

(1 = Male, 0 = Female)



Test Statistics^a

	No Internal Audit
Mann-Whitney U	545.500
Wilcoxon W	1820.500
Z	-2.420
Asymp. Sig. (2-tailed)	.016

a. Grouping Variable: Gender

يتضح من الجدول السابق أن قيمة P-Value أقل من 5% بالنسبة للحالة الأولى حيث (Sig.=0.016) تعني وجود تأثير معنوي لجنس أصحاب المصالح على إدراك أصحاب المصالح لفعالية الرقابة الداخلية - في حالة عدم وجود إدارة مراجعة داخلية.

الحالة الثانية: يفحص هذا الاختبار تأثير الجنس على إدراك أصحاب المصالح لفعالية الرقابة الداخلية - حالة وجود إدارة مراجعة داخلية تابعة لرئيس الجامعة (الحالة 2). كما بالجدول التالي:

جدول (١٢) Mann-Whitney Test:

Ranks				
	Gender	N	Mean Rank	Sum of Ranks
Internal Audit (University President)	.00	35	40.63	1300.00
	1.00	50	42.06	2103.00
	Total	85		



Test Statistics^a

Internal Audit (University
President)

Mann-Whitney U	772.000
Wilcoxon W	1300.000
Z	-.266
Asymp. Sig. (2-tailed)	.790

a. Grouping Variable: Gender

يتضح من الجدول السابق أن قيمة P-Value أكبر من 5% بالنسبة للحالة الثانية حيث (Sig.=0.790) تعنى عدم وجود تأثير معنوي لجنس أصحاب المصالح على إدراك أصحاب المصالح لفعالية الرقابة الداخلية - في حالة وجود إدارة مراجعة داخلية تابعة لرئيس الجامعة.

ويرى الباحث أنه في الحالة الأولى يوجد إختلاف معنوي بين أصحاب المصالح من حيث الجنس (ذكر/أنثى) نظرا لإختلاف طبيعة المرأة والتي تكون أكثر حيطة وحذر من الرجال في مواجهة المخاطر، ولذلك تم قبول الفرض بوجود تأثير معنوي لتفعيل إدارة المراجعة الداخلية علي إدراك أصحاب المصالح لفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالجامعات الحكومية المصرية بإختلاف جنس أصحاب المصالح (ذكر/أنثى). بينما في الحالة الثانية، تم رفض الفرض لعدم وجود تأثير معنوي بين أصحاب المصالح من حيث الجنس (ذكر/أنثى)، وذلك لأن كلاهما يقبل وجود إدارة مستقلة للمراجعة الداخلية تابعة لرئيس الجامعة مباشرة، مما يقلل من مواجهة المخاطر الموجودة في الحالة الأولى.

يخلص الباحث إلى قبول وجود تأثير معنوي لتفعيل إدارة المراجعة الداخلية علي إدراك أصحاب المصالح لفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالجامعات الحكومية المصرية بإختلاف جنس أصحاب المصالح (ذكر/أنثى) قبولاً جزئياً.

والجدول التالي يلخص نتائج إختبارفروض الدراسة:

جدول (١٣): ملخص نتائج إختبارفروض الدراسة

نتائج الحالة الثانية	نتائج الحالة الأولى	فروض البحث في ظل التحليل الأساسي	الفرض
قبول	قبول	يؤثر تفعيل إدارة المراجعة الداخلية معنوياً على إدراك أصحاب المصالح لفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالجامعات الحكومية المصرية.	H ₁
رفض	رفض	يختلف التأثير المعنوي لتفعيل إدارة المراجعة الداخلية على إدراك أصحاب المصالح لفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالجامعات الحكومية المصرية باختلاف نوع أصحاب المصالح (داخليين / خارجيين).	H ₂
قبول	قبول	يختلف التأثير المعنوي لتفعيل إدارة المراجعة الداخلية على إدراك أصحاب المصالح لفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالجامعات الحكومية المصرية بحسب الاستقلال التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية	H ₃
نتائج الحالة الثانية	نتائج الحالة الأولى	فرض البحث في ظل التحليل الإضافي	الفرض
رفض	قبول	يختلف التأثير المعنوي لتفعيل إدارة المراجعة الداخلية على إدراك أصحاب المصالح لفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالجامعات الحكومية المصرية باختلاف جنس أصحاب المصالح (ذكر / أنثى).	H ₁

5-7 النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة

استهدف البحث دراسة واختبار العلاقة بين تفعيل إدارة المراجعة الداخلية وإدراك أصحاب المصالح لفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالجامعات الحكومية المصرية. وكذلك اختبار أثر إختلاف كل من نوع أصحاب المصالح، والإستقلال التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية على العلاقة محل الإختبار. ولقد اعتمد الباحث على إجراء دراسة تجريبية، على عينة من 85 من أصحاب المصالح بالجامعات الحكومية المصرية.

وأجابت الدراسة في شقها التجريبي على السؤال الأول والخاص بماهو شكل وإتجاه العلاقة بين تفعيل إدارة المراجعة الداخلية وإدراك أصحاب المصالح لفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالجامعات الحكومية المصرية؟، حيث تم قبول الفرض الرئيسي H₁ بوجود تأثير لتفعيل إدارة المراجعة الداخلية معنوياً على إدراك أصحاب المصالح لفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالجامعات الحكومية المصرية.

وركز السؤال الثاني والخاص بهل تختلف هذه العلاقة بإختلاف كل من نوع أصحاب المصالح، والإستقلال التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية؟ ، حيث تم رفض الفرض H₂ بوجود تأثير لتفعيل إدارة

المراجعة الداخلية علي إدراك أصحاب المصالح لفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالجامعات الحكومية المصرية بإختلاف نوع أصحاب المصالح (داخليين / خارجيين).

كما تم قبول الفرض H₃ بإختلاف التأثير المعنوي لتفعيل إدارة المراجعة الداخلية علي إدراك أصحاب المصالح لفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالجامعات الحكومية المصرية بحسب الاستقلال التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية.

وفي التحليل الإضافي لنتائج التحليل الأساسي بشأن أثر إختلاف تأثير تفعيل إدارة المراجعة الداخلية علي إدراك أصحاب المصالح لفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالجامعات الحكومية المصرية بإختلاف جنس أصحاب المصالح (ذكر / أنثى)، وجد في الحالة الأولى إختلاف معنوي بين أصحاب المصالح من حيث الجنس (ذكر/أنثى) نظرا لإختلاف طبيعة المرأة والتي تكون أكثر حيطة وحذر من الرجال في مواجهة المخاطر، ولذلك تم قبول الفرض بوجود تأثير معنوي لتفعيل إدارة المراجعة الداخلية علي إدراك أصحاب المصالح لفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالجامعات الحكومية المصرية بإختلاف جنس أصحاب المصالح (ذكر/أنثى). بينما في الحالة الثانية، تم رفض الفرض لعدم وجود تأثير معنوي بين أصحاب المصالح من حيث الجنس (ذكر/أنثى)، وذلك لأن كلاهما يقبل وجود إدارة مستقلة للمراجعة الداخلية تابعة لرئيس الجامعة مباشرة، مما يقلل من مواجهة المخاطر الموجودة في الحالة الأولى.

وفي ضوء أهداف البحث وحدوده ومشكلته وما إنتهى إليه من نتائج، يوصي الباحث بمايلي:

- تفعيل قرار رئيس الجهاز المركزي للتنظيم والإدارة رقم 54 لسنة 2020 "باستحداث تقسيم تنظيمي للمراجعة الداخلية والحوكمة بوحدهات الجهاز الإداري للدولة"، والذي زاد من الطلب على وظيفة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية.
- إعادة تأهيل وتدريب العاملين بوحدهات التفتيش المالي والإداري والعاملين بالوحدات الحسابية لتولى وظائف المراجعة الداخلية بالجامعة، مع توافر العدد الملائم منهم والتركيز على التأهيل الإلكتروني لنظم المراجعة الداخلية.
- الاستعانة بأساتذة المراجعة بالجامعات الحكومية المصرية لتصميم وهيكله إدارات المراجعة الداخلية بالجامعات المصرية ووضع اللائحة الأساسية لها.
- وضع دليل استرشادي لكيفية أداء وظيفة المراجعة الداخلية الحديثة بدورها التوكيدي والاستشاري في مجالات الرقابة وإدارة المخاطر والحوكمة مما يجعلها أداة رقابة داخلية شاملة.

- أن تهتم أقسام المحاسبة بكليات التجارة بتضمين مقرر المراجعة الداخلية لمراجعة الأداء الحكومي ومعايير المراجعة الحكومية.
- إضافة دبلوم متخصص للمراجعة الداخلية في القطاع الحكومي موجه لموظفي الحسابات بالجامعات الحكومية والقطاع الحكومي بصفة عامة.
- تبنى المسؤولين عن الجامعات الحكومية تفعيل وظيفة المراجعة الداخلية الحديثة المستقلة استقلالاً تنظيمياً بأن تتبع مباشرة رؤساء الجامعات.

وفى ضوء ماسبق 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.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

الاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد - 2019/2022، تقرير عام 2020.

الريس، اسلام، 2020. تفعيل دور المراجعة الداخلية بوحدات الجهاز الإداري لجمهورية مصر العربية.

<https://ae.linkedin.com>

السيد، محمد فوزى . 2015. أثر المراجعة الداخلية للاستدامة على قيمة الشركة في ظل الإفصاح عن وبدائل إسناد دورها كوظيفة- دراسة ميدانية وتجريبية، رسالة دكتوراه غير منشوره، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية.

السيد، زكريا عبده . 2013 . إطار لمحددات فعالية وظيفة المراجعة الداخلية فى القطاع الحكومى : دراسة ميدانية على وزارة الإدارة المحلية بجمهورية مصر العربية. *مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة جامعة طنطا*. العدد الثالث : 333- 382.

الشريف، مى عادل. 2018. *أسس القياس المحاسبى وجودة ونوعية المعلومات المحاسبية من منظور أصحاب المصالح فى الجامعات الحكومية المصرية*، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية تجارة، جامعة الاسكندرية.

العتيقي، ابراهيم مرعى، وجمعة سعيد التهامى. 2017. تطبيق المراجعة الداخلية فى الجامعات المصرية فى ضوء المعايير الدولية، *المجلة العربية لضمان جودة التعليم العالي*، مصر؛ م. 10، ع 27 : 190-222 .

المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، <https://www.academia.edu>

خليل، هدى مجدى . 2021. *أثر درجة التعقد المحاسبى لعمليات عميل المراجعة على فعالية هيكل الرقابة الداخلية لديه - دراسة تطبيقية مقارنة على الشركات العائلية وغير العائلية المقيدة بالبورصة المصرية*. مشروع بحث للتسجيل لدرجة الماجستير فى المحاسبة، كلية تجارة، جامعة الاسكندرية.

راضى، محمد سامى . 2017. *المفهوم الحديث فى المراجعة الداخلية*. دار التعليم الجامعي - الاسكندرية.

زكى، نهى محمد. 2018. *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 الاسكندرية.

سرايا، محمد السيد . 1999. *المحاسبة فى الوحدات الحكومية والحسابات القومية*. دار المعرفة الجامعية الإسكندرية.

سعيد، شيماء الشحات محمد إبراهيم . 2014. *أثر فعالية هيكل الرقابة الداخلية على مستوى التحفظ المحاسبى المشروط بالقوائم المالية مع دراسة تطبيقية على الشركات المصرية*. رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة ، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية .

سمهود، فتحى المبروك. 2019. دور وظيفة المراجعة الداخلية فى الجامعات الليبية قراءة ناقدة تحليلية للتشريعات النافذة فى ضوء المعايير والتجارب الدولية. *مجلة جامعة صبراتة العلمية*، العدد الخامس: 21-45.

شحات، جمال محمد. 2013. *الاستقلال التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية*.

https://www.aleqt.com/2013/02/11/article_731041.html

عامر، دعاء عبدالوهاب عبدالله. 2012. إطار مقترح لتحقيق الجودة فى التقارير المالية من خلال تفعيل هيكل الرقابة الداخلية طبقا للمتطلبات الحديثة : دراسة ميدانية. *مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة، جامعة عين شمس، مج 16 ، ع 3: 353 - 403*.

عبدالفتاح، إيسراء مصطفى. 2016. *أثر المعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة على تخطيط إجراءات المراجعة وتقرير مراقب الحسابات*، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة - جامعة الاسكندرية.

عزام، عبدالمرضى حامد. 1990. *الإحصاء فى الإدارة*، لنكونلن تشاو - ترجمة عبدالمرضى حامد عزام، دار المريخ، الرياض، السعودية.

على، عبد الوهاب نصر. 2020. محددات جودة حكم مراقب الحسابات علي أوجه الضعف الجوهرية فى هيكل الرقابة الداخلية بالوحدات الصغيرة ومتوسطة الحجم. ورقة عمل مقدمة للمؤتمر العلمي الرابع، كلية التجارة - جامعة طنطا - أثر أزمة كورونا علي الاقتصاد القومي المقترحات والحلول، *المجلة العلمية للتجارة والتمويل*، 40 (مؤتمر الكلية) - ج 1 : 89 - 108.

على، عبدالوهاب نصر، وشحاتة السيد شحاتة. 2018. *الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة (مدخل الإستدامة وإدارة المخاطر وكشف الغش)*. الإسكندرية، دار التعليم الجامعي.

على، عبدالوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة. 2022. *مبادئ الرقابة والمراجعة الداخلية وفق للمعايير الدولية والأمريكية*. دار المعرفة الجامعية الإسكندرية.

عيسى، سمير كامل. 2008. العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية فى تحسين جودة حوكمة الشركات - مع دراسة تطبيقية، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، جامعة الإسكندرية، العدد رقم (١)، المجلد رقم (٤٥) : 1- 57.

قاسم، محمد وليد. 2017. *أثر إختلاف مداخل المراجعة الخارجية على إدراك أصحاب المصالح فى الجامعات الحكومية لفعالية الدور الرقابى للجهاز المركزى للمحاسبات*. دراسة ميدانية وتجريبية. رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة - جامعة الاسكندرية.

قانون رقم 49 لسنة 1972 بشأن تنظيم الجامعات، القاهرة، المعدل بالقانون رقم 84 لسنة 2012.

قانون رقم 127 لسنة 1981 بشأن المحاسبة الحكومية، المعدل بالقانون رقم 171 لسنة 2018.

قانون الشركات المساهمة رقم 159 لسنة 1981 المعدل بالقانون 3 لسنة 1998.

قانون 95 لسنة 1992 الخاص بسوق رأس المال والمعدل بالقانون 13 لسنة 2022.

كساب، ياسر السيد2020. محددات فعالية إدارات المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية بالمملكة العربية السعودية. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية- قسم المحاسبة والمراجعة، العدد الثاني، مايو، المجلد الرابع:1-48.

محمد، أمال إبراهيم.2019. العوامل المؤثرة على فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية المصرية. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة - جامعة عين شمس:319-370.

محمد، سحر سعيد حامد.2019. أثر الإسناد والتوقيت والوضع الوظيفي للمراجعة الداخلية على قرار المراجع الخارجي بشأن مدى اعتماده على وظيفة المراجعة الداخلية، مع دراسة تجريبية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة- جامعة الاسكندرية.

مليجي، مجدى مليجي عبد الحكيم. 2013. أثر جودة أنشطة المراجعة الداخلية على إدارة وجوده الأرباح كمدخل لتحسين الملاءمة والاعتمادية على القوائم المالية للبنوك التجارية السعودية- دراسة نظرية تطبيقية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة - جامعة طنطا، العدد الرابع: 129-159.

منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD . 2019 . الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر من أجل النزاهة العامة فى منطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا .

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

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.

- 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.
- Al-Fatlawi, A.2018. The Role of Internal Auditing and Internal Control System on the Financial Performance Quality in Banking Sector. ***Opcion, Año*** 34, N° 86: 3045-3056.
- 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. <https://www.researchgate.net/publication/314589531>
- Arena, M., M. Arnaboldi and G.Azzone.2006. Internal audit in Italian organizations. A multiple case study. ***Managerial Auditing Journal***, 21(3): 275-292. <https://doi.org/>
- Arena, M. 2013. Internal audit in Italian universities: An empirical study. ***Procedia-Sosial and Behavioral Science***, 93:2000-2005.
- Azham, M., S.Siti-Zabedah, G.Mohamad-Zulkurnai, R.Mohd-Syahrir, S.Mohd.-Hadafi, A.Azharudin and A. Aidi.2005.***Internal Audit in the State and Local Governments of Malaysia***, in the proceedings for the UiTM and MICG jointly organized 5th Annual Asian Academic Accounting Association (4As) Conference, 14-17 November, KualaLumpur Best Practices List.
- Bananuka, J., V.Mukyala and I.Nalukenge.2017. Perceived internal audit roles and challenges in a developing economy. ***Makerere Business Journal***, 13(2): 187-206.
- Beliciu, V. 2012. ***The Cyclic Structure of Performance Auditing In Public Sector***. Proceedings of the 6th International Management Conference

"Approaches In Organisational Management", 15-16 November, Bucharest, Romania.

- Bonett, D., and T.Wright.2015. Cronbach's Alpha Reliability: Interval Estimation, Hypothesis Testing, and Sample Size Planning. *Journal of Organizational Behavior*, 36 (1): 3-15.
- Bubilek, O.2017. *Importance of Internal Audit and Internal Control in an organization – Case Study*, International Business Degree Thesis Bachelor of Business Administration, [https:// core.ac.uk/ download/ pdf](https://core.ac.uk/download/pdf).
- Chae, S., M.Nakano and R.Fujitani.2020. Financial Reporting Opacity, Audit Quality and Crash Risk: Evidence from Japan. *Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 7(1): 9-17.
- 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: 1-19.
- Chen, H., D.Yang, X. Zhang and N. Zhou. 2020. The Moderating Role of Internal Control in Tax Avoidance: Evidence from a COSO-Based Internal Control Index in China. *The Journal of the American Taxation Association*, 42 (1): 23-55.
- Christopher, J.2014. Internal audit: does it enhance governance in the Australian public university sector?, *educational management administration & leadership*,43 (6): 954-971.
- Cohen, A.and G. Sayag.2010. The effectiveness of internal auditing: An empirical examination of its determinants in Israeli organisations. *Australian Accounting Review*, 54(20): 296-307.
- 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.
- Dashtbayaz, M., M.Salehi and T.Safdel. 2019. The effect of internal Controls on financial reporting quality in Iranian family firms. ***Journal of Family Business Management***, 9(3): 254-270.
- Diamond, M. 2002. ***The Role of internal audit in governance of financial statement: an international perspective***. (Working paper No. 2-94). International Monetary Fund (IMF).
- Dittenhofer, M. 2001. Internal auditing effectiveness: An expansion of present methods. ***Managerial Auditing Journal***, 16(8): 23-45.
<http://dx.doi.org/10.1108/EUM0000000006064>.
- 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.
- El-Sayed, E. 2011. Internal audit function: an exploratory study from Egyptian listed firms. ***International Journal of law and management***, 53(2): 108-128.
- 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.
- Goodwin, J. and T.Yeo. 2001. Two factors affecting internal audit independence and objectivity: Evidence from Singapore. ***International Journal of Auditing***, 5(2): 107-125.
- Hayes, R., R. Dassen, A.Schilder and P.Wallage.2015. ***Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing***. Second Edition. Prentice Hall, Financial Times.

- Hazaea, S., J.Zhu, S.Khatib and M.Arshad.2020. A Comparative Study of the Internal Audit System between China and the Gulf Cooperation Council Countries. *Proceeding on Business, Economy, Management and Social Studies towards Sustainable Economy*, 1(1): 1-7. <https://doi.org/10.31098/bemss.v1i1.5>.
- Institute of Internal Auditors (IIA). 1999. Definition of Internal Auditing. Altamonte Springs, FL: *The Institute of Internal Auditors*.
- Institute of Internal Auditors (IIA) .2010. Measuring internal audit effectiveness and efficiency. IPPF-Practice guide. *The Institute of Internal Auditors*.
- INTOSAI.2021. *Performance Audit*, ISSAI Implementation Handbook, Version 1, August. <http://www.idi.no/en/idi-library/global-public-goods>.
- Johnsen, A., P. Meklin, L. Oulasvirta and J. Vakkuri. 2001. Performance Auditing In Local Government: An Exploratory Study of Perceived Efficiency of Municipal Value for Money Auditing In Finland and Norway. *The European Accounting Review*, 10:3: 583-599.
- Lakis, V. and L.Giriūnas. 2012. The Concept of Internal Control System: Theoretical Aspect. *Ekonomika*, [online] 91(2):142-149. Available at: <http://www.zur-nalai.vu.lt/ekonomika/article/viewFile/890/412>.
- Lawton, A. 2005. Public Service Ethics in a Changing World, *Futures*, Vol. 37: 231 – 243.
- Lotfy, S. 2021. The Effect of Internal Control Structure Quality on Firm's Financial Performance – An Applied Study on Companies Listed in The Egyptian Stock Exchange. *Alexandria Journal of Accounting Research*, 5(1): 1140 - 1182.
- 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.
- Mihret, D. and A.Yismaw.2007.Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22, No. 5: 470-484.

- 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.
- Nagy, A. and W.Cenker. 2002. an Assessment of the Newly Defined Internal Audit Function, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 17, No. 3 : 130-137.
- Navarro, P. and S. Sutton. 2021. Investors' Judgment and Decisions after a Cyber security Breach: Understanding the Value Relevance of Cyber security Risk Management Assurance, (February, 1):1-52. **Available at**
<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3817763>
- Pizzini, M., S.Lin, and D.Ziegenfuss.2014. The impact of internal audit function quality and contribution on audit delay. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(1): 25-58.
- Rostami, V., Z.Bazarghani and A.Rostami.2019. New evidence on the determinants of internal control weaknesses. *Iranian Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 3(2): 65-81.
- Sarens, G. and I.Beelde.2006.The relationship between internal audit and senior management: a qualitative analysis of expectations and perceptions, *International Journal of Auditing*, Vol. 10, No. 1: 219-241.
- Sari, N., I. Ghozali and T. Achmad.2017. The Effect of Internal Audit and Internal Control System on Public Accountability: The Enperical Study in Indonesia State University, *International Journal of Civil Engineering and Technology*, Vol. 8, Issue 9 : 157-166.
- Schartz, R. and R. Kenan.2002. The Politics of Accountability: Institutionalising Internal Auditing in Israel, *Financial Accountability & Management*, 18(3):211-231.

- 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 for internal audit consulting: Insights from literature 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.
- Shaiti, H. and Y. Al-Matari.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***, 10(9):1012-1027.
- Simangunsong, R.2014. The Impact of Internal Control Effectiveness and Internal Audit Role toward the Performance of Local Government. ***Research Journal of Finance and Accounting***, Vol.5, No.7:49-59.
- Tackie, G., E. Marfo-Yiadom¹ and S. Oduro Achina.2016. Determinants of Internal Audit Effectiveness in Decentralized Local Government Administrative Systems. ***International Journal of Business and Management***, Vol. 11, No. 11:184-195.
- Thabit, T., A. Solaimanzadah and M. Mohammed.2019. Determining the Effectiveness of Internal Controls in Enterprise Risk Management based on COSO Recommendations. ***International Conference on Accounting, Business Economics and Politics***, Electronic copy available at: <https://ssrn.com/abstract=3401199>.

- Trotman, A. 2013. Internal audit quality: A multi-stakeholder analysis. **Available at: <http://epublications.bond.edu.au/cgi/viewcontent>**.
- Van Kuijk, B., and V. Paresi .2020. Personality of internal auditors: An exploratory study in the Netherlands. **Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie (MAB)**, 94(3/4): 113–126.
- 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.
- Zakaria, Z., S.Devi Selvaraj and Z.Zakaria.2006.Internal auditors: their role in the institutions of higher education in Malaysia. **Managerial Auditing Journal**. Kuala Lumpur, Malaysia, Vol. 21, Issue: 9:892–904.
- Zeyn, E.2018. The Effect of Internal Audit Quality on Financial Accountability Quality at Local Government, **Research Journal of Finance and Accounting**, Vol.9, No.1:34–43.

مواقع الكترونية:

<https://www.osu.edu>.

<https://www.colostate.edu/>.

<https://www.birmingham.ac.uk>.

<https://ksu.edu.sa>.

<https://www.uaeu.ac.ae>

<https://www.um.edu.my>

<https://www.academia.edu/>

ملحق رقم (1)

الحالة التجريبية

الأستاذ الفاضل /.....

تحية طيبة وبعد.....،،،

يقوم الباحث بإعداد بحث في مجال أثر تفعيل إدارة المراجعة الداخلية على إدراك أصحاب المصالح لفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالجامعات الحكومية المصرية - دراسة تجريبية وتمثل الحالات المرفقة أهم أدوات البحث لإجراء الدراسة التجريبية.

ويقدر الباحث مسبقاً لكم حسن تعاونكم الفعال في إثراء المعرفة المحاسبية، لذلك يأمل الباحث في تعاونكم المثمر من خلال إبداء رأيكم على الاسئلة التي تتضمنها الحالات المرفقة، مع التأكيد، على أن إجاباتكم على هذه الأسئلة، سوف تحظى بالسرية الكاملة ولأغراض البحث العلمي فقط.

وتفضلوا بقبول فائق الإحترام،،،،

الباحث

د/ هانى خليل فرج

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد

كلية التجارة - جامعة الاسكندرية

01223643556

البيانات الشخصية:

1- علاقتك بالجامعة الحكومية:

- ولى أمر طالب جامعي.
- طالب جامعي.
- عضو اتحاد طلاب الجامعة.
- عضو اتحاد طلاب كلية / معهد.
- عميد كلية / معهد.
- عضو هيئة تدريس - أستاذ.
- عضو هيئة تدريس - أستاذ مساعد.
- عضو هيئة تدريس - مدرس.
- هيئة معاونة - مدرس مساعد.
- هيئة معاونة - معيد.
- طالب دراسات عليا.
- عضو مجلس نواب.
- موظف بالجامعة.
- موظف بإحدى كليات الجامعة.

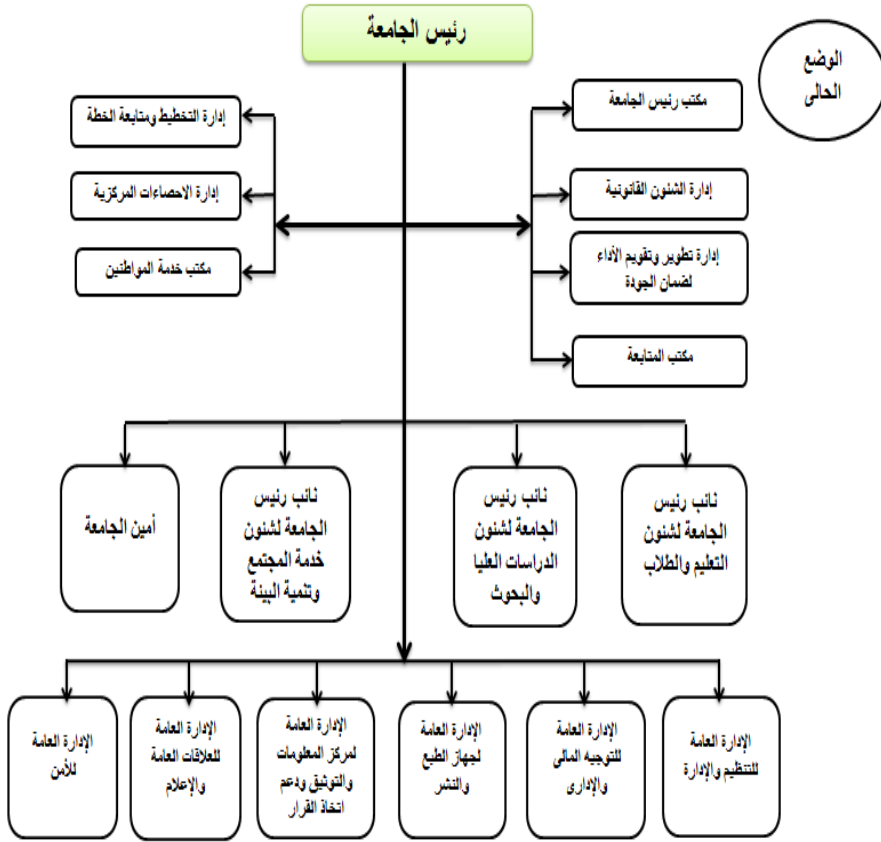
2- المؤهل الدراسي: (أذكره).....

3- التخصص: (أذكره).....

4- النوع:

- ذكر
- أنثى

الحالة التجريبية الأولى



الحالة الأولى: الوضع القائم للمراجعة الداخلية (لا توجد إدارة مراجعة داخلية):

Q1: إلى أي مدى تضمن الرقابة الداخلية مصداقية التقارير المالية للجامعة ككل؟

لا تضمن	تساهم	تساهم	تساهم	تساهم	تساهم	تساهم	تساهم	تساهم	تضمن تماما	
صفر%	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%

م	العبارة	النسبة
1	التقارير المالية كافية لأغراض عملية المقارنة.	
2	التقارير المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.	
3	التقارير المالية خالية من التحيز.	
4	التقارير المالية تسمح بتقييم مدى التزام إدارة الجامعة بإطار اعدادها.	
5	التقارير المالية معدة في الوقت المناسب.	
6	التقارير المالية تسمح بتقييم مدى التزام إدارة الجامعة بتنفيذ الموازنة الخاصة بها وفقاً للمتطلبات التشريعية ذات الصلة.	
7	التقارير المالية يمكن فهمها بسهولة.	

Q2: إلى أى مدى تضمن الرقابة الداخلية التزام إدارة الجامعة ككل بالقوانين واللوائح ذات الصلة؟

لا تضمن	تساهم	تساهم	تساهم	تساهم	تساهم	تساهم	تساهم	تساهم	تساهم	تضمن تماما
صفر%	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%

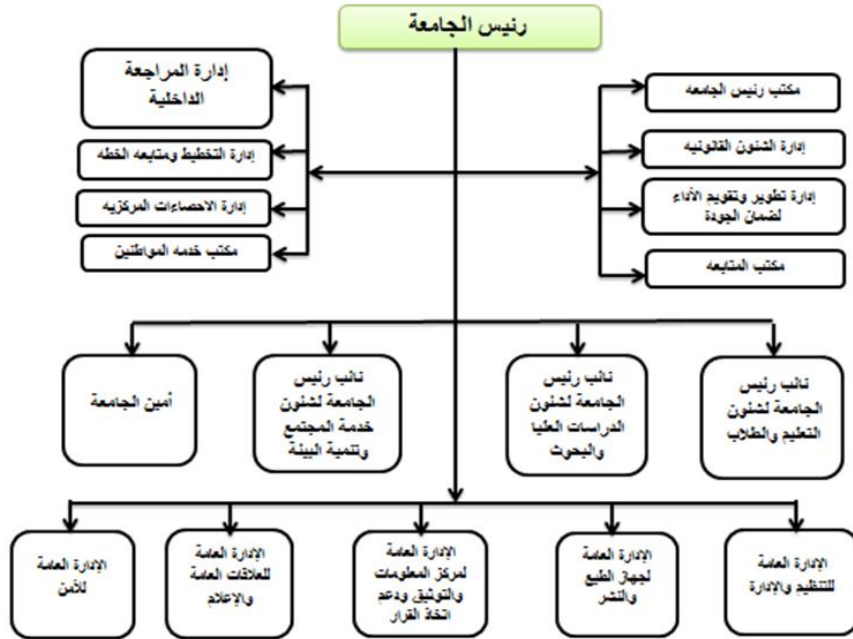
م	العبارة	النسبة
1	التحقق من صحة ومشروعية متحصلات ومصروفات الجامعة وأن العمليات التي تمت مرخص بها وقانونية.	
2	التحقق من مدى التزام إدارة الجامعة بالقوانين واللوائح التنفيذية والأنظمة والقواعد والقرارات المقررة والإجراءات الموضوعية من قبل السلطات التشريعية والإشرافية.	
3	التحقق من مدى التزام إدارة الجامعة بالقوانين واللوائح المحاسبية والمالية المقررة والقواعد.	
4	التحقق من أن التصرفات المالية للجامعة تمت بطريقة سليمة وأن أرقامها الصحيحة مقيدة في الحسابات وأنها مؤيدة بالمستندات القانونية.	
5	التحقق من صحة وسلامة مستندات وحسابات ودفاتر وسجلات متحصلات ومستحقات ومصروفات الجامعة.	

Q3: إلى أى مدى تضمن الرقابة الداخلية كفاءة وفعالية عمليات وأنشطة الجامعة ككل؟

لا تضمن	تساهم	تساهم	تساهم	تساهم	تساهم	تساهم	تساهم	تساهم	تضمن تماما
صفر%	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%

م	العبارة	النسبة
1	يتضمن الهيكل التنظيمي تحديد واضح للسلطات والمسئوليات الأساسية.	
2	يوجد نمط واضح لتفويض السلطة والمسئولية في الجامعة.	
3	يتم تنفيذ عملية المساءلة بالجامعة بما يتناسب مع التفويض بالصلاحيات والمسئوليات.	
4	يتم التقرير عن أوجه القصور الوظيفية والتشغيلية في تقرير مناسب لإدارة الجامعة.	

الحالة التجريبية الثانية



الحالة الثانية: تفعيل إدارة المراجعة الداخلية تابعة لرئيس الجامعة مباشرة (مستقلة تنظيمياً)

Q1: إلى أي مدى تضمن الرقابة الداخلية مصداقية التقارير المالية للجامعة ككل؟

لا تضمن	تساهم	تساهم	تساهم	تساهم	تساهم	تساهم	تساهم	تساهم	تساهم	تضمن تماماً
صفر%	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%

م	العبرة	النسبة
1	التقارير المالية كافية لأغراض عملية المقارنة.	
2	التقارير المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.	
3	التقارير المالية خالية من التحيز.	
4	التقارير المالية تسمح بتقييم مدى التزام إدارة الجامعة بإطار اعدادها.	
5	التقارير المالية معدة في الوقت المناسب.	
6	التقارير المالية تسمح بتقييم مدى التزام إدارة الجامعة بتنفيذ الموازنة الخاصة بها وفقاً للمتطلبات التشريعية ذات الصلة.	
7	التقارير المالية يمكن فهمها بسهولة.	

Q2: إلى أى مدى تضمن الرقابة الداخلية التزام إدارة الجامعة ككل بالقوانين واللوائح ذات الصلة؟

لا تضمن	تساهم	تساهم	تساهم	تساهم	تساهم	تساهم	تساهم	تساهم	تساهم	تضمن تماما
صفر%	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%

م	العبارة	النسبة
1	التحقق من صحة ومشروعية متحصلات ومصروفات الجامعة وأن العمليات التي تمت مرخص بها وقانونية.	
2	التحقق من مدى التزام إدارة الجامعة بالقوانين واللوائح التنفيذية والأنظمة والقواعد والقرارات المقررة والإجراءات الموضوعية من قبل السلطات التشريعية والإشرافية.	
3	التحقق من مدى التزام إدارة الجامعة بالقوانين واللوائح المحاسبية والمالية المقررة والقواعد.	
4	التحقق من أن التصرفات المالية للجامعة تمت بطريقة سليمة وأن أرقامها الصحيحة مفيدة في الحسابات وأنها مؤيدة بالمستندات القانونية.	
5	التحقق من صحة وسلامة مستندات وحسابات ودفاتر وسجلات متحصلات ومستحقات ومصروفات الجامعة.	

Q3: إلى أى مدى تضمن الرقابة الداخلية كفاءة وفعالية عمليات وأنشطة الجامعة ككل؟

لا تضمن	تساهم	تساهم	تساهم	تساهم	تساهم	تساهم	تساهم	تساهم	تساهم	تضمن تماما
صفر%	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%

م	العبارة	النسبة
1	يتضمن الهيكل التنظيمي تحديد واضح للسلطات والمسئوليات الأساسية.	
2	يوجد نمط واضح لتفويض السلطة والمسئولية في الجامعة.	
3	يتم تنفيذ عملية المساءلة بالجامعة بما يتناسب مع التفويض بالصلاحيات والمسئوليات.	
4	يتم التقرير عن أوجه القصور الوظيفية والتشغيلية في تقرير مناسب لإدارة الجامعة.	

ملحق رقم (2)

Chi-Square

	Chi-Square	df	Asymp. Sig.
FQA1	87.434a	10	0
FQA2	49.094b	9	0
FQA3	58.585a	10	0
FQA4	89.717a	10	0
FQA5	69.585a	10	0
FQA6	64.189a	10	0
FQA7	50.491a	10	0
FQB1	61.906a	10	0
FQB2	66.472a	10	0
FQB3	70.208a	10	0
FQB4	66.887a	10	0
FQB5	67.509a	10	0
FQC1	46.547a	10	0
FQC2	67.094a	10	0
FQC3	78.509a	10	0
FQC4	55.887b	9	0
TQA1	164.755b	9	0
TQA2	179.453c	8	0
TQA3	250.981b	9	0
TQA4	161.358b	9	0
TQA5	172.302b	9	0
TQA6	236.075b	9	0
TQA7	155.585d	7	0
TQB1	161.283c	8	0
TQB2	153.642c	8	0
TQB3	158.906b	9	0
TQB4	212.302b	9	0
TQB5	194.000b	9	0
TQC1	144.472c	8	0
TQC2	171.736b	9	0
TQC3	107.887d	7	0
TQC4	128.849c	8	0

جداول اختبارات توزيع البيانات

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
FQA1	.171	106	.000	.943	106	.000
FQA2	.162	106	.000	.943	106	.000
FQA3	.189	106	.000	.911	106	.000
FQA4	.240	106	.000	.892	106	.000
FQA5	.172	106	.000	.944	106	.000
FQA6	.208	106	.000	.940	106	.000
FQA7	.143	106	.000	.949	106	.000
FQB1	.192	106	.000	.934	106	.000
FQB2	.192	106	.000	.938	106	.000
FQB3	.214	106	.000	.922	106	.000
FQB4	.209	106	.000	.936	106	.000
FQB5	.225	106	.000	.929	106	.000
FQC1	.205	106	.000	.935	106	.000
FQC2	.224	106	.000	.897	106	.000
FQC3	.234	106	.000	.893	106	.000
FQC4	.234	106	.000	.926	106	.000
TQA1	.281	106	.000	.775	106	.000
TQA2	.317	106	.000	.738	106	.000
TQA3	.299	106	.000	.679	106	.000
TQA4	.298	106	.000	.791	106	.000
TQA5	.296	106	.000	.778	106	.000
TQA6	.297	106	.000	.713	106	.000
TQA7	.297	106	.000	.783	106	.000
TQB1	.301	106	.000	.795	106	.000
TQB2	.282	106	.000	.824	106	.000
TQB3	.281	106	.000	.777	106	.000
TQB4	.280	106	.000	.700	106	.000
TQB5	.333	106	.000	.737	106	.000
TQC1	.307	106	.000	.790	106	.000
TQC2	.327	106	.000	.777	106	.000
TQC3	.305	106	.000	.809	106	.000
TQC4	.274	106	.000	.817	106	.000

a. Lilliefors Significance Correction