

"آليات دعم إستقلالية المراجع الداخلى فى ضوء الإصدارات المهنية الدولية والمحلية"

هانى محمد سمير فهمى *

ملخص

هدفت الدراسة إلى دراسة الإتجاهات الحديثة فى مجال المراجعة الداخلية لدعم إستقلال المراجع الداخلى ، وكذلك التعرف على الاصدارات المهنية الدولية والمحلية فى مجال دعم إستقلالية المراجع الداخلى ، وتم تطبيق الدراسة على عينة عشوائية بلغ عدد مفرداتها " 109 " مفردة من الشركات المساهمة المقيدة فى بورصة الأوراق المالية المصرية فى عام 2017 ، وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج كان من أهمها أنه من خلال تجارب بعض الدول فى مجال دعم إستقلال المراجع الداخلى يمكن التطبيق على البيئة المصرية ، وأنه من منظور الإصدارات المهنية الدولية والمحلية تتوفر آليات لدعم إستقلالية المراجع الداخلى ، وأوصت الدراسة بعدة توصيات كان من أهمها ضرورة إهتمام وزارة الإستثمار وجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية بإصدار معايير للمراجعة الداخلية المصرية تلائم المجتمع المالى المصرى ، وبما يتوافق مع معايير المراجعة الداخلية الدولية الصادرة من معهد المراجعين الداخليين الدولى بالولايات المتحدة على غرار تجارب العديد من الدول التى جاءت بالدراسة ، وكذلك ضرورة العمل على تبنى مقترح لإنشاء معهد للمراجعين الداخليين فى جمهورية مصر العربية على غرار الدول الأوربية والإفريقية والعربية التى تناولتها الدراسة بالعرض والتحليل، وذلك بما يوفره من دعم لمهنة المراجعة الداخلية ودعم لإستقلالية أنشطتها .

* طالب دكتوراه قسم المحاسبة - كلية التجارة جامعة المنوفية *

Abstract

This study aimed to identifying recent trends in internal auditing to support the internal auditor's independence, as well as identifying international and local vocational releases in the field of supporting the internal auditor's independence., The study was applied to a random sample whose number of vocabularies reached "109" vocabularies of joint stock companies listed in the Egyptian Stock Exchange in 2017, **The study reached a number of findings, of which the most important** were that through the experiences of some countries in the field of supporting the internal auditor's independence, it could be applied to the Egyptian environment, and that from the perspective of international and local vocational releases, mechanisms to support the internal auditor's independence are available,. **The study recommended several recommendations, of which the most important** were the need for The Ministry of Investment and The Egyptian Society of Accountants and Auditors' attention to issue standards for the Egyptian internal auditing suitable for the Egyptian financial community and in accordance with international internal auditing standards issued by The Institute of Internal Auditors IIA in The United States, modelled after the experiences of many countries undertaken in the study. Similarly, the need to ensure adopting a proposal to establish an institute for internal auditors in the Arab Republic of Egypt modelled after the European, African and Arab countries addressed by the study in presentation and analysis, through providing support to internal auditing profession in general and supporting the internal auditor's independence in particular.

1- مقدمة الدراسة :-

إن ظهور المراجعة بشقيها الداخلية والخارجية ، وتطورهما حتى وصلتا إلى ما هما عليه اليوم، جاء تبعا وتلبية للتطور المستمر للحياة البشرية الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وتوسع وحدات الأعمال وتشعب وظائفها وزيادة درجة تعقيدها وتفرعها ، وإنفصال الملكية عن الإدارة ، ولقد كان ظهور المراجعة الخارجية قبل ظهور المراجعة الداخلية بوقت طويل، نتيجة لتولد حاجة المجتمع من المراجعة الخارجية قبل حاجته من المراجعة الداخلية، فكل منهما أهدافها، ومسؤوليتها، وصلحياتها، ومنهجيتها التنفيذية الخاصة بها المشتقة من القواعد والمبادئ والمعايير التي تحكمها.
(Gary,2015,pp15)

ونتيجة الزيادة في حالات الفشل وإفلاس الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية في الأربعينيات من القرن السابق، بدأ الإتجاه نحو البحث في هذا الفشل وماهية أسبابه ، وكيفية حدوثه ، ومن ثم بدأ الإتجاه نحو المراجعة الداخلية وضرورة الإعتراف بالمراجعة الداخلية كوظيفة تكون لها مقوماتها ومتطلباتها التي تمكنها من تحقيق الغرض منها، حيث تم إنشاء معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة في عام 1941 وذلك بغرض تطوير المراجعة الداخلية كوظيفة يعترف بها، وأدى إنشاء فروع عديدة لهذا المعهد في عدد كبير من الدول إلى إنتشار فكرة " المهنية " في المراجعة الداخلية وضرورة تطويرها كوظيفة تتوافر لها مقوماتها من وجود معايير مهنية لممارستها، والترخيص بمزاومتها، وقواعد للسلوك المهني يجب الالتزام بها، مع ضرورة التعليم والتطوير المستمر لممارسي الوظيفة. (Badara and Saidin, 2013, pp 47)

وتعتبر المراجعة الداخلية جزءا أساسيا من هيكل الرقابة الداخلية في منظمات الأعمال ، وتختلف المراجعة الداخلية في منظمات الأعمال من حيث الحجم ، والهدف ، والهيكل التنظيمي ، ودرجة التعقيد ، والشخص القائم بعملية المراجعة سواء كان من داخل المنشأة أو من خارجها، وتؤثر هذه الإختلافات على ممارسة

المراجعة الداخلية فى كل بيئة ، ويعتبر التوافق مع الإصدارات المهنية الدولية فى الممارسات المهنية للمراجعة الداخلية ضرورة حتمية لمقابلة مسؤوليات المراجع الداخلى ونشاط المراجعة الداخلية داخل منظمات الأعمال. (سليمان ، 2014 ، ص 45)

ولقد أبرزت الفضائح المالية¹ الدولية ، ودعاوى الإحتيال المالى والإنهيارات المالية التى حدثت فى السنوات الأخيرة ضعف أنظمة الرقابة الداخلية فى العديد من منظمات الأعمال مما حدا بهذه المنظمات الى الإهتمام المتزايد بنظم الرقابة الداخلية نظرا لدورها الهام فى المحافظة على أصول وأموال منظمات الأعمال ، وكذلك الأهتمام بوجود أداة إدارية تقوم بمتابعه هذه النظم الرقابية ، حيث أنه أصبحت هذه المنظمات تبحث عن تحسين أدائها بشكل مستمر ، وتوجد رغبة دائمه داخل إدارات منظمات الأعمال بالتحقق من أن نظم الرقابة التى قامت بوضعها تعمل بطريقة سليمة ومرضية ، ولذا برزت حاجة ملحة لتفعيل دور المراجعة الداخلية للإسهام فى تحقيق تلك الأغراض بإعتبارها جزءا أساسيا من وظيفه الرقابة الداخلية Arena , et al, 2009, pp 274-275

ولقد شهد العقد الأخير من هذا القرن تطورا تدريجيا فى مفهوم كل من الأهداف الأساسية ومجال عمل وخدمات المراجعة الداخلية ، حيث لم تعد مجرد عمل يختص بالتأكد من سلامة العمليات المالية والمحاسبية ، ويتصدى لمنع الأخطاء والغش والتلاعب المالى ، بل أصبحت المراجعة الداخلية الجزء الأهم فى نظم المراقبة الداخلية ، وتطورت المراجعة الداخلية تطورا كبيرا وذلك بفضل جهود معهد المراجعين الداخلىين الذى أسهم منذ نشأته فى الولايات المتحدة عام (1941) فى تغيير المفهوم التقليدى للمراجعة الداخلية القائم على إعتبارها نشاطا يتبع الإدارة المالية فى المنظمة تنحصر مهامه فى التأكيد على

¹ - العديد من الانهيارات فى كبرى الشركات الأمريكية والبريطانية فى تسعينيات القرن وبداية القرن الحالى ونشأت على أثر ذلك لعديد من لجان التحقيق وأصدرت تقاريرها المختلفة وكذلك تدخلت البرلمانات وصدرت عدة قوانين فى البلدان المختلفة وأهمها القانون الصادر عن الكونجرس الأمريكى (Sarbanes Oxley Act)

صحة العمليات المالية وتعقب الغش والأخطاء لخدمة إدارة منظمة الأعمال ، إلى نشاط
تقويمي مستقل لخدمة منظمات الأعمال (Gary,2015, pp 15)

وبناء على ذلك أصبح للمراجعين الداخليين مسئوليات محددة وميثاق عمل
أخلاقي يحكم تصرفاتهم وسلوكهم ومعايير للأداء المهني تضمن الإرتقاء
بمستويات الأداء ، كما أن هناك الكثير من التطورات الحديثة التي طرأت على
المراجعة الداخلية بصفة عامة و دور المراجع الداخلي ومدى إستقلاليتة التنظيمية
والمهنية ، ومسؤوليته أمام مجلس الإدارة والمساهمين بصفة خاصة، وغير ذلك
من التطورات التي تعطي هذه الوظيفة أبعادا جديدة تجعلها مثارا للبحث والدراسة.

كما يعد معهد المراجعين الداخليين الأمريكي هو النواة الأولى للمعهد الدولي
للمراجعين الداخليين الذي أصبح مجلس معايير للمراجعة الداخلية الدولي فى عام
2001 م ، وقد بدأ هذا المعهد كمؤسسة للمراجعة الداخلية فى نيويورك فى
ديسمبر 1941 ، ويهدف هذا المعهد إلى تقديم قيادة لوظيفة المراجعة الداخلية ،
وذلك من خلال دعم وتطوير قيمه وظيفه المراجعة الداخلية ، كما يهدف إلى
تقديم إطار مهني متكامل يسهم فى تطوير معايير وإرشادات وظيفه المراجعة
الداخلية ، كما أنه يهدف إلى دعم إستقلالية وظيفه المراجعة الداخلية ، ويعمل
على نشر التقارب وتبادل الخبرات للمراجعين الداخليين فى مختلف دول العالم .
(Susan,Gary,2015, pp 89)

وفى ضوء الإصدارات المهنية الدولية والمحلية ، أكدت العديد من التقارير والقوانين
التي صدرت فى العديد من دول العالم على ضرورة دعم إستقلالية المراجع الداخلي مما
يؤكد على مدى الاهتمام الذي أصبح المجتمع المالى ينظر به الى المراجع الداخلي
وضرورة توافر آليات دعم لإستقلالية المراجع الداخلي مما يدعم فاعلية نشاط المراجعة
الداخلية ككل ، ومن الإصدارات المهنية الدولية التي إهتمت بإستقلالية المراجعة
الداخلية مايلي:-

- تقرير TreadWay الذي صدر في عام 1978 ، والذي أشار بضرورة أن يكون لدى الشركات المساهمة وظيفة فعالة للمراجعة الداخلية ، ويقدر مناسب من الأشخاص المؤهلين ويؤدون عملهم بموضوعية وإستقلال. (يوسف ، 2007، ص 92)
- لجنه Coso ، المنبثقة من لجنة تريدواى التى أكدت أن المراجعين الداخليين يؤدون دورا هاما فى تقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية ويجب التحقق من أنهم قد حصلوا على الدعم المناسب من الإدارة العليا للقيام بالدور المنوط بهم (Gerrit&Lgnace ,2006, pp 13)
- التقرير الذى صدر عن معهد المحاسبين القانونيين فى إنجلترا وويلز الذى يطلق عليه تقرير Turnbull Report ، الذى أوصى فى فقره 42 منه أنه يجب على منظمات الأعمال التى لا يوجد بها وظيفة مستقلة للمراجعة الداخلية ، بأن تدرس حاجتها لذلك بشكل دورى (Dawuda ,2015, pp 69)
- التقرير الذى صدر فى الولايات المتحدة الأمريكية عن لجنه Brc ، التى إعتبرت أن إستقلال وظيفة المراجع الداخلى من الضروريات التى تدعم حوكمة الشركات وإعطاء المزيد من الثقة للتقارير المالية. (Dawuda ,2015 pp 70)
- تقرير لجنه بازل ، حيث أوصى هذا التقرير فى المبدأ رقم 11 منه على أنه يجب أن تلتزم البنوك بإنشاء وظيفه للمراجعة الداخلية وأن تكون ذات فعالية وكفاءة وعلى قدر كاف من الإستقلالية والحياد ، على أن يستطيع فريق المراجعة الداخليه رفع تقريره إلى مجلس الإدارة (صبيح ، 2015 ، ص 18)

- قيام بعض البورصات العالمية بإشترط وجود وظيفة المراجعة الداخلية ضمن شروط الترخيص لها بتداول أسهمها ضمن البورصة مثل بورصة الأوراق المالية بنيويورك ، وبورصة الولايات المتحدة والتي أوصت بضرورة وجود وظيفة مستقلة للمراجعين الداخليين تشرف عليها لجنة المراجعة . (صبيح ، 2015 ، ص 21)
- إصدارات لجنة المراجعة الداخلية المنبثقة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، التي أشارت الى أهمية الدور الذي تلعبه وظيفة المراجعة الداخلية فى تقويم وتحسين عمليات المنشأه ، وأوضحت اللجنة أن وظيفة المراجعة الداخلية تتبع من الوظيفة الرقابية للإدارة ، وأشارت اللجنة الى أن الإستقلال التنظيمى للمراجع الداخلى يدعم أداء إدارة المراجعة الداخلية . (عبد الرحيم ، 2010 نقلا عن Socpa,2004)
- إصدار معهد الإتحاد الأوربي للمراجعة الداخلية ، حيث قام هذا الإصدار بعمل توصيف للدور الذى تلعبه وظيفة المراجعة الداخلية المستقلة فى دعم مجالس الإدارة حيث أنها توفر ضمانا موضوعيا لفعالية أنظمة الرقابة الداخلية وتوفير الثقة والموضوعية لمجلس الإدارة. (عبد الرحيم ، 2010 نقلا عن Eciia,2005)
- إصدار معهد المراجعين الداخليين ، 2009 حيث كانت من ضمن المعايير معيار الإستقلال والموضوعية وهو معيار رقم 1100 الذى يشير الى حتمية إستقلال نشاط المراجعة الداخليه تنظيميا . (موقع معهد المراجعين الداخليين) .

ومن الإصدارات المهنية المحلية التي إهتمت بإستقلالية المراجعة الداخلية نجد أنه لم تصدر الهيئات المهنية ، أو الوزارات المعنية والجهات ذات الاهتمام ، داخل جمهورية مصر العربية ، معايير تنظم وظيفة المراجعين الداخليين ، فضلا عن عدم وجود معايير

مهنية خاصة بالمراجعة الداخلية فى جمهورية مصر العربية ، إلا إن وظيفة المراجعة الداخلية تناولها عدة إصدارات وقوانين محلية تمثلت فى معيار المراجعة المصرى رقم 610 ، ودليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات داخل جمهورية مصر العربية وذلك كان على النحو التالى:-

- معيار المراجعة المصرى رقم 610 والخاص بوظيفة المراجعة الداخلية وأهدافها وعلاقتها بالمراجع الخارجى ، ويعد معيار المراجعة المصرى 610 لسنة 2008 هو الإصدار المهني الوحيد ، فى حدود ماأطلع عليه الباحث ، الذى تناول تعريف وظيفة المراجعة الداخلية ، ونطاق عملها ، وأهدافها ، وعلاقتها بالمراجع الخارجى ، كما حدد المعيار أنه لتفعيل وظيفة المراجعة الداخلية فى مساعده المراجع الخارجى ، يجب أن يتواجد فى وضع تنظيمى مناسب من حيث موقع وظيفة المراجعة الداخلية فى الهيكل التنظيمى للمنشأة ، وفى الحالة المثالية نجد أن يقوم نشاط المراجعة الداخلية برفع التقارير إلى أعلى مستوى أدارى للحفاظ على إستقلالية المراجع الداخلى.(معايير المراجعة المصرية رقم 610)
- دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات داخل جمهورية مصر العربية فى عام 2005 المعدل الصادر عن مركز المديرين المصرى ، ويهدف هذا الدليل إلى وضع مجموعة من القواعد التى يجب تطبيقها على الشركات المساهمة والمقيدة بالبورصة ، وكذلك المؤسسات المالية التى تتخذ شكل شركات المساهمة ، وكذلك الشركات التى يكون تمويلها الرئيسى من الجهاز المصرفى ، وقد أوضح الدليل أنه يجب أن يكون هناك نظام للرقابة الداخلية على أن يتعاون مجلس الادارة مع مديري الشركة فى وضعه، وأن يتمتع هذا النظام بقدر عالى من الإستقلالية.

2- مشكلة الدراسة

ولقد إتضح من خلال العديد من الدراسات والكتابات البحثية أن هناك إهتماما كبيرا فى العديد من الدول المتقدمة وخاصة فى الولايات المتحدة الأمريكية والدول الأوروبية بأهمية

دعم إستقلالية المراجع الداخلي ، وعلى الرغم من الآثار السلبية والتداعيات العديدة التي نتجت عن الأزمة المالية العالمية ، إلا أنها كانت في المقابل لها العديد من الآثار الإيجابية التي كان من أهمها ، أنها وجهت إنتباه الهيئات المعنية بوظيفة المراجعة الداخلية نحو القصور في أنظمة الرقابة الداخلية ، مما حدا بهذه الهيئات المهنية إلى الإهتمام المتزايد بنظم الرقابة الداخلية ، نظرا لدورها الهام في المحافظة على أصول وأموال منظمات الأعمال ، وكذلك الإهتمام بوجود أداة إدارية تقوم بمتابعة هذه النظم الرقابية بفعالية ، لذا برزت الحاجة لتفعيل دور المراجعة الداخلية ودعم إستقلالية المراجع الداخلي للمساهمة في تحقيق تطلعات مجالس الإدارات تجاه هذه الأداه الادارية، التي كانت ومازالت محل إهتمام الهيئات المهنية الدولية والمحلية ، وذلك للحد من الآثار السلبية الناتجة عن ضعف إجراءات المراجعة الداخلية أو عدم كفايتها وحاجتها إلى مزيد من الدعم والتطوير بما يتلائم مع التطورات الإقتصادية والإجتماعية والسياسية والتشريعية ومراعات التطورات المهنية والاصدارات الحديثة التي توصى بدعم إستقلالية وظيفة المراجعة الداخلية. (Parker and Peters , 2016, pp28)

ونظرا لما سبق وفي ضوء تلك التطورات وندرة الكتابات التي تناولت آليات دعم إستقلالية المراجعة الداخلية في بيئة الأعمال المصرية كان هذا الداعي من قبل الباحث لإعداد هذا العمل البحثي لإبراز آليات دعم إستقلالية عمل المراجع الداخلي في ضوء الإصدارات الدولية والمحلية .

وتأسيسا على ماتقدم ، تتبلور المشكلة البحثية في محاولة الإجابة على التساؤلات الآتية :-

- 1) هل يؤثر توافر مقومات تطبيق المراجعة الداخلية داخل منظمات الأعمال على دعم إستقلالية المراجع الداخلي ؟
- 2) هل تؤثر طبيعة علاقه بين الإدارة العليا والمراجع الداخلي على دعم إستقلالية المراجع الداخلي ؟

- 3) هل يؤثر طبيعة وضع المراجع الداخلى فى الهيكل التنظيمى على دعم إستقلالية المراجع الداخلى ؟
 - 4) هل توجد علاقة بين حجم منظمة الأعمال التى يعمل فيها المراجع الداخلى ودعم إستقلالية المراجع الداخلى ؟
 - 5) هل يؤثر الإلتزام بمتطلبات الإصدارات المهنية للمراجعة الداخلية على دعم إستقلالية المراجع الداخلى ؟
 - 6) هل تؤثر الخدمات الإستشارية للمراجع الداخلى على دعم إستقلالية المراجع الداخلى؟
 - 7) هل يؤثر تواجد لجنة المراجعة داخل الهيكل الإدارى للمنظمة على دعم إستقلالية المراجع الداخلى ؟
 - 8) هل يؤثر الإستعانة بمصادر خارجية للقيام بالمراجعة الداخلية على دعم إستقلالية المراجع الداخلى ؟
- 3- أهداف الدراسة

ويتمثل الهدف الرئيسى من هذا العمل البحثى فى :-

التعرف على آليات دعم إستقلالية المراجع الداخلى من منظور الإصدارات المهنية الدولية والمحلية للمراجعة الداخلية .

ومن الهدف الرئيسى للبحث ، تنبثق الأهداف الفرعية التالية :

- 1) عرض وتحليل الدراسات السابقة بما يخدم العمل البحثى ، وتحديد الفجوة البحثية.
- 2) دراسة الإتجاهات الحديثة فى مجال المراجعة الداخلية لدعم إستقلالية المراجع الداخلى.
- 3) التعرف على أهم الإصدارات المهنية الدولية والمحلية للمراجعة الداخلية فى مجال دعم إستقلالية المراجع الداخلى.

4) التعرف على تجارب بعض الدول فى دعم إستقلالية المراجعة الداخلية ، ودراسة إمكانية الإستفادة منها للتطبيق بالبيئة المصرية.

5) دراسة إتجاهات المنظمات الدولية والمحلية فى مجال إستقلالية المراجع الداخلى وتحديد آلياتها لدعم هذه الإستقلالية من خلال الكتابات والدراسات البحثية التى تمت فى ذلك الشأن من جانب ، ومن خلال الدراسة الميدانية التى قام بها الباحث على مفردات عينة الدراسة والتى تمثلت فى وحدات المراجعة الداخلية لمنشآت الأعمال المقيدة فى بورصة الاوراق المالية .

4- أهمية الدراسة

و تستمد الدراسة أهميتها من أهمية المشكلة البحثية التى تتصدى لها ويمكن بيان أهمية هذا العمل البحثى من خلال جانبين :

الجانب الأول : وهى الأهمية العلمية للعمل البحثى حيث يستمد أهميته العلمية من كونه يساير التطورات الحديثة فى مجال البحوث المحاسبية التى تركز على المراجعة الداخلية والمتطلبات الدولية لممارسات المراجعة الداخلية ، كما أن موضوع العمل البحثى من الموضوعات التى حازت اهتماما كبيرا من المجتمع المالى فى ظل الإنهيارات والأزمات المالية التى تعرض لها العالم فى الأونة الأخيرة ، كما تتبع الأهمية العلمية للدراسة من خلال التعرف على آليات دعم إستقلالية المراجع الداخلى فى ضوء الإصدارات المهنية الدولية والمحلية ، كأحد أهم الموضوعات المثارة على ساحة البحث العلمى فى الأونة الحالية .

الجانب الثانى : وهى الأهمية العملية للعمل البحثى حيث يستمد أهميته العملية من كونه يساير الإهتمامات والإتجاهات الحديثة للمنظمات المهنية فى مجال المراجعة الداخلية كأحد الآليات التى تلقى إهتماما شديدا من جانب الأوساط المهنية

5- فروض الدراسة

ولاغراض العمل البحثى ومعالجة مشكلة البحث ، فإن هذا البحث يقوم بإختبار مدى صحة أو خطأ الفروض التالية :

- (1) لا يؤثر توافر مقومات تطبيق المراجعة الداخلية داخل منظمات الأعمال على دعم إستقلالية المراجع الداخلى
- (2) لا تؤثر طبيعة العلاقة بين الإدارة العليا والمراجع الداخلى على دعم إستقلالية المراجع الداخلى .
- (3) لا يؤثر طبيعة وضع المراجع الداخلى فى الهيكل التنظيمى على دعم إستقلالية المراجع الداخلى.
- (4) لا يؤثر حجم منظمة الأعمال التى تتواجد بها وحدة المراجعة الداخلية على دعم إستقلالية المراجع الداخلى .
- (5) لا يؤثر الإلتزام بمتطلبات الإصدارات المهنية للمراجعة الداخلية على دعم إستقلالية المراجع الداخلى.
- (6) لا تؤثر الخدمات الإستشارية للمراجع الداخلى على دعم إستقلالية المراجع الداخلى.
- (7) لا تؤثر وجود لجنة المراجعة داخل الهيكل الإدارى للمنظمة على دعم إستقلالية المراجع الداخلى.
- (8) لا تؤثر الإستعانة بمصادر خارجية للقيام بالمراجعة الداخلية على دعم إستقلالية المراجع الداخلى .

6- حدود الدراسة

وتمثلت حدود الدراسة فى أن البحث لن يتعرض لتفاصيل عملية التنظيم التشريعى لوظيفة المراجعة الداخلية فى بيئة الأعمال المصرية ، ويخرج عن نطاق البحث التعرض لتفاصيل قيام المصادر الخارجية بعمليات المراجعة

الداخلية ، وسوف يتم التعرض لهذه النقطة فى حدود ما يخدم العمل البحثى ، كما أن العمل البحثى لن يتعرض لتفاصيل التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ، ولكن سوف تقتصر الدراسة فى هذه الناحية فقط لتوضيح مدى إستفادة المراجعة الخارجية من المراجعة الداخلية التى تتبنى معايير الأداء الدولى، ونظرا لكونها دراسة تحليلية فسوف تقتصر الدراسة على البيانات المتاحة لمجتمع الدراسة على الشركات المقيدة فى بورصة الاوراق المالية المصرية فى عام 2017 لإختبار فروض الدراسة من خلال الدراسة الميدانية لمفردات عينة الدراسة.

7- خطة الدراسة

ولخدمة أغراض العمل البحثى وتحقيقا لأهدافه ، تم تقسيم محتويات البحث الى خمسة فصول حيث جاء فى الفصل الأول عرض وتحليل الدراسات السابقة ، وتناول الفصل الثانى الإتجاهات الحديثة فى المراجعة الداخلية فى مجال دعم إستقلالية المراجع الداخلى ، بينما تناول الفصل الثالث عرض وتحليل لأهم الإصدارات المهنية الدولية والمحلية فى المراجعة الداخلية ، وجاء فى الفصل الرابع دور الإصدارات المهنية الدولية والمحلية فى دعم إستقلالية المراجع الداخلى ، وأخير الفصل الخامس الذى تناول الدراسة الميدانية .

8- منهج الدراسة

إعتمد الباحث فى دراسة وتحليل وعرض مشكلة البحث على المنهج الأستقرائى فى الشق النظرى من الدراسة ، و ذلك من خلال القيام بالدراسة النظرية و التى إشتملت على دراسة و تحليل الدراسات المختلفة التى تناولت آليات دعم إستقلالية المراجع الداخلى فى ضوء الإصدارات الدولية والمحلية فى المراجع العربية و الأجنبية سواء من كتب أو رسائل أو دوريات ، وإخضاعها للتحليل والمناقشة بما يخدم أهداف العمل البحثى ، و كذلك إعتمد الباحث على المنهج الإستباطى فى الشق العملى من الدراسة وذلك عن طريق إشتقاق الفروض الملائمة للموضوع محل الدراسة ، ثم قام الباحث بإجراء دراسة

ميدانية للتعرف على الآليات التى تدعم إستقلالية المراجعة الداخلية فى ضوء الإصدارات الدولية والمحلية للمراجعة الداخلية ، بإستخدام قائمة إستقصاء تحتوى على 8 أبعاد ، كل بعد يتضمن 8 فقرات ، وتم إجراء عدد من المقابلات الشخصية مع عدد من مراقبى حسابات مكاتب المراجعة الخارجية ، وعدد من الممارسين للمراجعة الداخلية ، و عدد من أساتذة الجامعات ، وعدد من أعضاء جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ، وذلك لإختبار مدى سلامة وصحة فروض الدراسة ، ثم قام الباحث بإجراء التحليل الإحصائى الملائم لقوائم الإستقصاء وأجوبتها ، وذلك من قبل متخصصين فى علم الإحصاء بإستخدام حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS .

9- مجتمع وعينة الدراسة

وتمثل مجتمع الدراسة فى الشركات المقيدة فى سوق الأوراق المالية المصرى وقد بلغ عدد هذه الشركات وقت إعداد الدراسة 228 شركة (التقرير السنوى للبورصة المصرية ، ديسمبر 2017) وقام الباحث بتوجيه قوائم الإستقصاء إلى مديرى وحدات المراجعة الداخلية داخل هذه الشركات أو من ينوب عنهم ، وبلغت عدد مفردات عينة الدراسة هو 109 شركة من الشركات المقيدة فى سوق الأوراق المالية وقد تم إختيار هذه العينة بطريقة عشوائية لتجنب التحيز فى النتائج،ومن أجل تحديد عينة الدراسة تم إستخدام المعادلات الآتية(Godden, 2004, p.1; The Survey System , 2012, pp.1-5)

$$SS = \frac{Z^2 * (P) * (1 - P)}{C^2}$$

$$New\ SS = \frac{SS}{1 + \frac{SS - 1}{POP}}$$

وإعتمد الباحث فى إستطلاع أراء عينة الدراسة على أسلوب الإستقصاء بالإضافة الى أسلوب المقابلات الشخصية من أجل التأكد من وضوح الأسئلة المطروحة على أفراد العينة ، والرد على أى إستفسار ، ولذلك قام الباحث بتوزيع 109 قائمة إستقصاء بواقع قائمة واحدة لكل شركة حيث تم التوجه الى مدير إدارة المراجعة الداخلية بالشركة أو من ينوب عنه ، وقد بلغت القوائم المستردة 109 قائمة وتبين للباحث بعد الفحص أنه لم يستبعد أى من القوائم المستردة ، وذلك لأنها تحقق الشروط المطلوب تحقيقها ، وبالتالي صلاحية جميع القوائم المستردة ليصبح عدد القوائم الصالحة للتحليل هى 109 قائمة وهو حجم العينة البحثية الخاصة بالدراسة، ويوضح الجدول التالى رقم (1) كل من مجتمع وعينة الدراسة وعدد القوائم الموزعة والمستردة والقوائم التى تم إعتماد صلاحيتها للتحليل .

مجتمع الدراسة	عينة الدراسة	القوائم الموزعة	القوائم المستردة	القوائم المستردة الصالحة	نسبة القوائم الصالحة
228	109	109	109	109	%100

10- تصميم أداة الدراسة (قائمة الإستقصاء)

قد تم إعداد قائمة الاستقصاء على النحو التالى :-

- أ- إعداد قائمة إستقصاء أولية من أجل استخدامها فى جمع البيانات والمعلومات .
- ب- عرض قائمة الإستقصاء على المشرف العلمى من أجل إختبار مدى ملائمتها لجمع البيانات.
- ت- عرض قائمة الإستقصاء على مجموعة من المحكمين والذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والارشاد وتعديل وحذف مايلزم.
- ث- إجراء دراسة إختبارية ميدانية أولية لقائمة الإستقصاء وتعديل حسب مايتناسب لأغراض إثراء العمل البحثى.

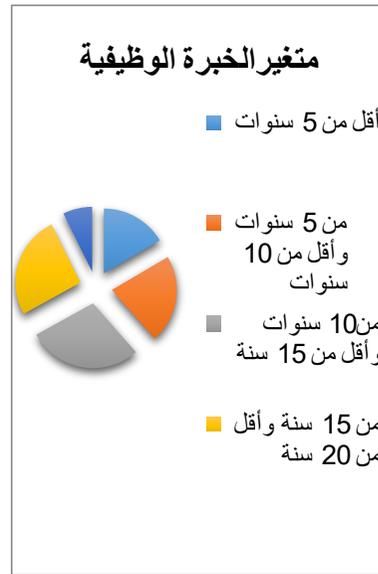
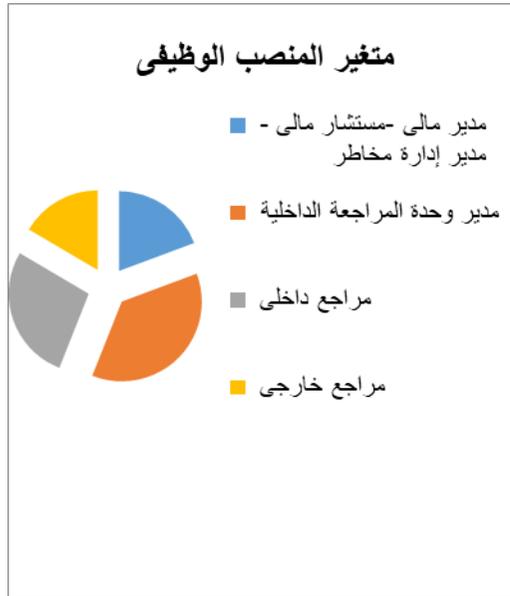
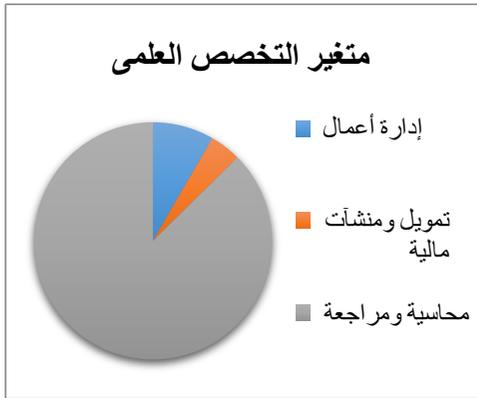
- ج- توزيع قائمة الإستقصاء على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة وقد تم تقسيم قائمة الإستقصاء الى قسمين كالتالى :-
- القسم الأول :-** وهو يحتوى على المعلومات العامة وسمات عينة الدراسة ويتكون من 4 متغيرات وهى المؤهل العلمي ، التخصص العلمي ، المنصب الوظيفي ، سنوات الخبرة .
- القسم الثانى :-** يحتوى على (7) أبعاد تتناول "آليات دعم إستقلالية المراجع الداخلى فى ضوء الإصدارات المهنية الدولية والمحلية" وهى كالتالى:
- (1) **البعد الاول :-** يناقش مدى توافر مقومات تطبيق المراجعة الداخلية داخل منظمات الأعمال وأثر ذلك على دعم إستقلالية المراجع الداخلى ويتكون من 8 فقرات
- (2) **البعد الثانى :-** يناقش طبيعة العلاقة بين الإدارة العليا وبين المراجع الداخلى وأثر ذلك على دعم إستقلالية المراجع الداخلى ويتكون من 8 فقرات
- (3) **البعد الثالث :-** يناقش حجم منظمة الأعمال التى تتواجد بها وحدة المراجعة الداخلية وطبيعة وضع المراجع الداخلى فى الهيكل التنظيمى وأثر ذلك على دعم إستقلالية المراجع الداخلى ويتكون من 8 فقرات
- (4) **البعد الرابع :-** يناقش مدى الإلتزام بمتطلبات الإصدارات المهنية للمراجعة الداخلية وأثر ذلك على دعم إستقلالية المراجع الداخلى ويتكون من 8 فقرات
- (5) **البعد الخامس :-** يناقش أثر الخدمات الإستشارية التى يؤديها المراجع الداخلى على دعم إستقلالية المراجع الداخلى ويتكون من 8 فقرات

(6) البعد السادس :- يناقش أثر وجود لجنة المراجعة داخل الهيكل الإداري لمنشأة الأعمال على دعم إستقلالية المراجع الداخلي ويتكون من 8 فقرات

(7) البعد السابع :- يناقش أثر الإستعانة بمصادر خارجية للقيام بالمراجعة الداخلية على دعم إستقلالية المراجع الداخلي ويتكون من 8 فقرات ويوضح الجدول التالي رقم (2) ملخص للتحليل الوصفي لعينة الدراسة من خلال الجدول الآتي:-

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	دكتوراه	18	16.50%
	ماجستير	43	39.40%
	بكالوريوس	48	44%
التخصص العلمي	محاسبة ومراجعة	103	94.50%
	تمويل ومنشآت مالية	5	4.60%
	إدارة أعمال	1	9.00%
سنوات الخبرة	أقل من 5	18	16.50%
	من 5-10	24	22%
	من 10-15	31	28.40%
	من 15-20	28	25.70%
	من 20 فأكثر	8	7.30%
المنصب الوظيفي	مدير مالي - مستشار مالي - مدير مخاطر	21	19.30%
	مدير وحدة مراجعة داخلية	40	36.70%
	مراجع داخلي	30	27.50%
	مراجع خارجي	18	16.50%

وتم التعبير عن النسب المئوية الخاصة بالتحليل الوصفى لعينة الدراسة من خلال الأشكال البيانية الآتية :-



ولتحقيق أهداف الدراسة تم تفريغ وتحليل البيانات التي تم تجميعها بإستخدام البرنامج الإحصائى (SPSS) Statistical Package for Social Science ، ولقد

تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة وفيما يلي مجموعة من الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات وكانت كالتالي :

- تم ترميز وإدخال البيانات إلى الحاسب الآلي ، حسب مقياس ليكرت الخماسي Likert لقياس إجابات أفراد العينة لعبارات لقائمة الإستقصاء ، وتوضيح درجات أهمية العبارات وكذلك درجات الموافقة كالتالي جدول رقم (3) :-

الفترة	1.80-1	2.60-1.80	3.40-2.60	4.20-3.40	5 -4.20
درجة الإستخدام	لايستخدم	ضئيلة	متوسطة	كبيرة	كبيرة جدا
درجة الأهمية	عديم الأهمية	غير مهم	متوسط الأهمية	مهم	مهم جدا
درجة الموافقة	معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

- تم استخدام التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية وسمات عينة الدراسة ، وتحديد إستجابات أفرادها تجاه عبارات الأبعاد الرئيسية التي تضمنتها أداة الدراسة .
- تم استخدام المتوسط الحسابي Mean وذلك لمعرفة مدى إرتفاع أو إنخفاض إستجابات أفراد الدراسة عن كل عبارة من عبارات أبعاد الدراسة الأساسية.
- تم استخدام الإنحراف المعياري (Standard Deviation) ، وذلك للتعرف على مدى إنحراف إستجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات أبعاد الدراسة الأساسية ، ولكل بعد بالنسبة للأبعاد الرئيسية عن متوسطها الحسابي .
- إختبار ألفا كرونباخ والمتوسطات النصفية لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.
- تم استخدام معامل إرتباط جيسمان لقياس الصدق البنائي للدراسة .
- تم استخدام معادلة سبيرمان براون لقياس الثبات لعبارات أبعاد الدراسة.

- اختبار كلومجروف - سمرنوف لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي ام لا (1-Sample K-S) .
- اختبار t لمتوسط عينة واحدة One sample T test لمعرفة مدى تعميم نتائج العينة علي المجتمع.
- إختبار تحليل التباين الأحادى للفروق بين المتوسطات.
- إختبار شفيه للفروق المتعددة بين متوسطات عينة الدراسة

وجاءت نتيجة إختبارات فروض الدراسة وذلك كما هو موضح فى الجدول التالى رقم (4)

النتيجة	المعنوية	ت	فروض الدراسة
الرفض	.000	35.745	<u>نتيجة إختبار الفرضية الأولى</u> " لا يؤثر توافر مقومات تطبيق المراجعة الداخلية داخل منظمات الأعمال على دعم إستقلالية المراجع الداخلى "
الرفض	.000	26.352	<u>نتيجة إختبار الفرضية الثانية</u> " لا تؤثر طبيعة العلاقة بين الإدارة العليا والمراجع الداخلى على دعم إستقلالية المراجع الداخلى "
الرفض	.000	20.098	<u>نتيجة إختبار الفرضية الثالثة</u> " لا يؤثر طبيعة وضع المراجع الداخلى فى الهيكل التنظيمى على دعم إستقلالية المراجع الداخلى "
الرفض	.000	20.098	<u>نتيجة إختبار الفرضية الرابعة</u> " لا يؤثر حجم منظمة الأعمال التى تتواجد بها وحدة المراجعة الداخلية على دعم إستقلالية المراجع الداخلى "
الرفض	.000	26.856	<u>نتيجة إختبار الفرضية الخامسة</u> " لا يؤثر الإلتزام بمتطلبات الإصدارات المهنية للمراجعة الداخلية على دعم إستقلالية المراجع الداخلى "
الرفض	.000	21.775	<u>نتيجة إختبار الفرضية السادسة</u> " لا تؤثر الخدمات الإستشارية للمراجع الداخلى على دعم

الرفض	.000	26.109	إستقلالية المراجع الداخلي " <u>نتيجة إختبار الفرضية السابعة</u> " لا تؤثر وجود لجنة المراجعة داخل الهيكل الإداري للمنظمة على دعم إستقلالية المراجع الداخلي "
الرفض	000	7.079	<u>نتيجة إختبار الفرضية الثامنة</u> " لا تؤثر الإستعانة بمصادر خارجية للقيام بالمراجعة الداخلية على دعم إستقلالية المراجع الداخلي "

ومن خلال الجدول السابق نلاحظ أن نتيجة الإختبارات الإحصائية لمفردات عينة الدراسة أسفرت على رفض جميع فرضيات الدراسة وذلك لأن (ت) المحسوبة لأبعاد الدراسة أكبر من (ت) الجدولية التي تبلغ 1.984 ، ومستوى المعنوية لأبعاد الدراسة بلغ (0.000) أقل من مستوى معنوية (0.05) أي أنه يتم رفض فرض العدم و قبول الفرض البديل لفروض الدراسة

11- نتائج الدراسة

وجاءت الدراسة بالعديد من النتائج كان من أهمها:-

1. أهمية مواكبة التطورات الحديثة التي طرأت على وظيفة المراجع الداخلي لتوسيع نطاق المراجعة الداخلية ليشمل قياس الكفاءة والفاعلية في الأداء التشغيلي، بالإضافة إلى الشق المالي والرقابي
2. أكدت جميع تجارب الممارسين المهنيين عن آراء المراجعين الداخليين على ضرورة تطوير الدور التقليدي للمراجع الداخلي وضرورة إتجاهها إلى التركيز على إضافة قيمة للمنشأة وتحسين عملياتها ، وكذلك الدور الذي يمكن أن تلعبه في تحسين فعالية إدارة المخاطر ونظم الرقابة والظبط المالي والمحاسبي، وكذلك إتساع دور المراجعة الداخلية ليشمل الخدمات الاستشارية بجانب خدمات التأكد والتقييم.

3. وجود صعوبات تواجه مهنة المراجعة الداخلية فى منشآت الأعمال المصرية المسجلة فى البورصة مثل إنخفاض الدعم الموجه لتلك الإدارات ، والنقص فى دعم وتعاون الإدارة العليا لأنشطة المراجعة الداخلية فضلاً عن النقص فى مستوى تأهيل المراجعين الداخليين بإدارة المراجعة الداخلية.
4. إلتزام معاهد المراجعة الداخلية التى تنتمي لمعهد المراجعين الداخليين الدولي بتطوير قيمة مهنة المراجعة الداخلية، ودعم إستقلالية وحدات المراجعة الداخلية بما يساهم فى تطوير الاداء داخل تلك الوحدات
5. توجد مجموعة من العوامل التى تؤثر فى دعم إستقلالية المراجع الداخلى وهى:
توافر مقومات تطبيق المراجعة الداخلية داخل منشآت الأعمال ، وطبيعة العلاقة بين الإدارة العليا والمراجع الداخلى، طبيعة وضع المراجع الداخلى فى الهيكل التنظيمى، وحجم منشأة الاعمال التى تتواجد بها وحدة المراجعة الداخلية، والإلتزام بالمتطلبات المهنية للمراجعة الداخلية ،والخدمات الإستشارية للمراجع الداخلى التى يؤديها للإدارة ، وجود لجنة المراجعة داخل الهيكل الإدارى للمنظمة، والإستعانة بمصادر خارجية للقيام بالمراجعة الداخلية
6. إمكانية الاستفادة من تجارب الدول فى دعم إستقلالية المراجع الداخلى التى تناولتها الدراسة من خلال الأتى -
 - يمكن الإستفادة من تجربة الولايات المتحدة وكندا من خلال الإلتزام بمعايير المراجعة الداخلية الدولية والتأهيل الملائم للمراجعين الداخليين، وإستمرار عضويتهم فى معهد المراجعين الداخليين الدولي لضمان زيادة إستقلالهم وضمان جوده أعمالهم .
 - إمكانية الإستفادة من تجربة إستراليا ونيوزيلندا وألمانيا من حيث الإلتزام بعوامل جودة أداء المراجع الداخلى من الكفاءة والموضوعية والإستقلالية، ودعم إستقلالية

إدارة المراجعة الداخلية بتبعتها إلى لجنة المراجعة ومجلس الإدارة مباشرة ودعم الإدارة العليا لها.

- ضرورة وجود كل من برامج للتقييم الذاتي الخاص بنظم المراجعة الداخلية كما في المانيا واستراليا، والإلزام بوجود فحص مهني مستقل مرة كل خمس سنوات لأنشطة المراجعة الداخلية للحفاظ على مستوى إستقلالية المراجعة الداخلية (ضمن برنامج التأكيد على الجودة والتحسين المستمر)، ووجود تقرير منفصل خاص بالالتزام عن أداء هذه البرامج ونتائجها، والتقرير عن الانتهاء من هذه البرامج كما في تجربة جنوب افريقيا.
- كما يمكن الاستفادة من تجربة جنوب أفريقيا بإستخدام سياسة معدل دوران المراجعين الداخليين وتغيير مديري إدارة المراجعة الداخلية بهدف زيادة استقلاليتهم وتحيدهم وتحسين موضوعية أدائهم ، وإمكانية المشاركة مع الطرف الخارجي Outsourced عند القيام بوظائف المراجعة الداخلية نتيجة الحاجة لخبرات مهنية متخصصة قد لا تتوفر داخل إدارة المراجعة الداخلية في الشركات في جنوب افريقيا.
- يمكن الإستفادة من تجربة المملكة العربية السعودية من خلال العمل على إنشاء معهد للمراجعين الداخليين الذى يتم من خلاله تطبيق معايير الصفات والأداء كما أنه سيؤدي تطبيق هذه المعايير بصورة إيجابية على تحسين أنشطة وعمليات وظيفة المراجعة الداخلية، كما أن وجود لجان مراجعة فعالة داخل المنشآت السعودية أدى إلى دعم إستقلالية وظيفة المراجعة الداخلية.

12- توصيات الدراسة

وأوصت الدراسة بعدد من التوصيات كان من أهمها :-

1. ضرورة إهتمام وزارة الإستثمار وجمعية المراجعين المصرية بإصدار معايير المراجعة الداخلية المصرية بما يتوافق مع معايير المراجعة الداخلية الدولية الصادر من معهد المراجعين الداخليين الدوليين بالولايات المتحدة.
2. ضرورة إلزام إدارات المراجعة الداخلية بمنظمات الأعمال بمتطلبات الإصدارات المهنية للمراجعة الداخلية.
3. أهمية إلزام المراجعين الداخليين بمنظمات الأعمال بتضييق نطاق طبيعة الخدمات الإستشارية المسموح بتقديمها للإدارة بخلاف خدمات المراجعة الداخلية، وعدم قيامهم بمراجعة الأعمال التي قاموا بتقديم خدمات إستشارية بها.
4. ضرورة وأهمية تأهيل المراجعين الداخليين بمنظمات الاعمال.
5. ضرورة زيادة موازنة إدارة المراجعة الداخلية في منظمات الأعمال لتشمل نفقات التأهيل والتدريب المستمر للمراجعين الداخليين، ونفقات الحصول على شهادات مهنية للمراجعة الداخلية.
6. ضرورة الإلزام بالفحص الخارجي لجودة عمليات المراجعة الداخلية (مرة على الأقل كل خمس سنوات) من جانب فاحص خارجي أو باشتراك فاحص خارجي مع وحدات المراجعة الداخلية

13- مراجع العمل البحثى

أولاً:- المراجع العربية :-

1. أبو العلا صبيح ، (2015) ، تطوير دور المراجع الداخلى فى الكشف عن عمليات غسل الأموال فى القطاع " ، دراسته تطبيقية ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، قسم المحاسبة ، جامعة بنها

2. أسعد مبارك حسين ، (2016) ، دور المراجعة الداخلية فى تقويم الأداء المالى بالجامعات الحكومية ، مجلة العلوم الاقتصادية ، كلية التجارة ، جامعة النيلين ، المجلد الاول ، العدد رقم 17، ص 112-137
3. أسماء أحمد ، (2017) " دور جلسات العصف الذهنى فى تدعيم قدرة فريق المراجعة الداخلية على الحد من الغش فى القوائم المالية - دراسة ميدانية " رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة الأزهر - فرع البنات .
4. السعد، صالح بن عبدالرحمن،(2011) ، "العوامل المؤثرة على السلوك الأخلاقي في بيئة المراجعة السعودية: دراسة ميدانية (استكشافية)"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية - كلية التجارة - جامعة الإسكندرية، العدد الأول- ص 187- 232.
5. جيهان عبد المعز ، (2014) ، تحليل آثار الأهمية النسبية والمخاطر الحتمية وذاتية التأكيدات على نطاق اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي عند أداء عملية المراجعة ، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة
6. ربيع فتوح ، (2016) ، "دراسة تحليلية لأثر مصدر المراجعة الداخلية على قرار اعتماد المراجع الخارجي عليها " ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية - العدد الثانى ، الجزء الثانى ، المجلد رقم (53) ، ص 210-251
7. سميرة عباس محمد أبو النيل ، (2013) ، دور حوكمة الشركات فى تفعيل جودة المراجعة الداخلية واثرت ذلك على اتعاب المراجعة الخارجية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعه بنها.
8. عبد الرحيم ، (2014) ، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية وأثرها على تفعيل حوكمة الشركات " ، كلية التجارة ، رساله ماجستير غير منشورة ، قسم المحاسبة ، جامعة الاسكندرية.
9. محمد جلال ، (2017) ، "الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية فى بيئة الأعمال المصرية - دراسة إختيارية - "رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة سوهاج .
10. محمد صالح هاشم ، (2015) دراسة تحليلية لتطبيق برنامج المراجعة الداخلية لمكافحة الفساد (ACIAP) فى البيئة المصرية - مجلة المحاسبة المصرية ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، العدد العاشر ، السنة الخامسة .

ثانيا :- المراجع الأجنبية :-

- 1) Abbass, D., and Aleqab, M., (2013), internal Auditors' Characteristics and Audit Fees: Evidence from Egyptian Firms, **international business research, Vol.6, No.4 Canadian Center of Science and Education, P67-80.**
- 2) Adetoso, J. A., Oladejo, K. S., and akesinro, A. S.,(2013) "Effectiveness of Internal Auditor in Controlling Fraud and Other Financial Irregularities in Private Universities in South-West, Nigeria" , **Research Journal of Finance and Accounting, Vol.4, No.13, ,pp. 106-110.**
- 3) Alzeban , (2015) "influence of audit committees with internal Audit Standards " **Managerial Auditing Journal , Vol , 30 , pp , 539-559 .**
- 4) Brivot , (2016) , " Internal Audit Quality :a polysemous notion " , **Accounting ,Auditing & Accountability Journal , Vol , 29 ., Issue 5 .,pp 714-738**
- 5) Dawuda , (2015) , " The Organizational independence of internal Auditour , **Asian Journal of economic Modelling , pp 33-45**
- 6) Flotou, S. (2015) , " The Relationship Between Internal Audit and Fraud " ,**Buletin Stiintific , Vol. 17, Issue 1, pp. 24-28**
- 7) The International Institute of Internal Auditors (IIA), 2011, "Standards for the professional practice of Internal Auditing", October, p. 1-11. **Available at: <http://www.accountingweb.com/article/iaa-approves-revised-standards>**