



مدى توافر مقومات التدقيق الداخلي وتأثيرها بإضافة القيمة للوحدات الحكومية في العراق

Extent Availability of internal audit components and their impact by adding value to government units in Iraq

م. د. حلیم إسماعیل شنته

Halim Ismail Shantah

haleem_i_sh2008@uomustansiriyah.edu.iq

أ.م. د سلوان حافظ حميد

Salwan Hafez Hameed

drsalowsn_altaey@uomustansiriyah.edu.iq

أ.م. د استقلال جمعة وجر

Istiqlal Jumah Wajar

istiqlalrashid@uomustansiriyah.edu.iq

جامعة المستنصرية/ كلية الإدارة والاقتصاد/ قسم المحاسبة

المستخلص

تمثل القيمة المضافة للتدقيق خدمات يقدمها المدقق الداخلي والتي تتضمن نشاطات خدمية ناتجة عن القيام بعملية التدقيق الداخلي والتحقق من صحة وموثوقية البيانات والمعاملات المالية، وتعتمد القيمة المضافة الناتجة عن التدقيق الداخلي على مستوى وأداء المدققين الداخليين، وقد هدف البحث إلى التعرف على دور التدقيق الداخلي في إضافة القيمة وموقعه في سلسلة القيمة، وتحديد أصحاب المصلحة ومقوماته لإضافتها، وأدائها المضيفة للقيمة، والمؤشرات اللازمة لتحديد ما تم تلبية من توقعات أصحاب المصلحة في قيمة أنشطة التدقيق الداخلي.

لوصول للأهداف قدم البحث عرضاً نظرياً وتم إعداد استبانة لمعرفة آراء 78 من العاملين في وحدات التدقيق الداخلي والإدارات العامة والهيئات الرقابية والأكاديميين المتخصصين في مجال المحاسبة والتدقيق.

توصل البحث لمجموعة استنتاجات أهمها: أن لمقومات التدقيق الداخلي (فاعلية وجودة عمل، تأكيد، بصيرة، موضوعية التدقيق الداخلي) تأثيراً إيجابياً ومعنوي في إضافة القيمة، فضلاً عن وجود علاقة ارتباط قوية جداً ذات دلالة معنوية بين مقومات التدقيق الداخلي (فاعلية وجودة عمل، تأكيد، بصيرة، موضوعية التدقيق الداخلي) وأنشطة التدقيق الداخلي المضيفة للقيمة.

قدم البحث عدة توصيات أهمها: هناك ضرورة لوضع معايير محلية للتدقيق الداخلي، وآليات لتوظيف وتدوير العاملين في وحدات التدقيق الداخلي، والاهتمام بتدريبهم على استخدام التقنيات الحديثة، وإخضاعهم لاختبارات دورية، والعمل على تحقيق استقلاليتها بجعل ارتباطها إدارياً بخزائن المحافظات، واعتماد مؤشرات إضافة القيمة في تقييم التدقيق الداخلي والإدارات التنفيذية، كما أن اعتماد مؤشرات إضافة القيمة في تقييم التدقيق الداخلي والإدارات التنفيذية على مستوى الإدارات العامة والوزارات.

الكلمات المفتاحية: مقومات التدقيق الداخلي، إضافة القيمة، أنشطة التدقيق الداخلي المضيفة للقيمة، مؤشرات إضافة القيمة.

Abstract

The added value of auditing represents services provided by the internal auditor, which includes service activities resulting from carrying out the internal audit process and verifying the validity and reliability of data and financial transactions. The added value resulting from internal auditing depends on the level and performance of internal auditors. The research aimed to identify the role of internal auditing in adding The value and its position in the value chain, identifying stakeholders and its components to add, its value-adding activities, and indicators necessary to determine what stakeholder expectations have been met in the value of internal audit activities.

To reach the objectives, the research presented a theoretical presentation, and a questionnaire was prepared to find out the opinions of 78 employees in internal audit units, public administrations, regulatory bodies, and academics specialized in the field of accounting and auditing.

The research reached a set of conclusions, the most important of which are: that the elements of internal auditing (effectiveness and quality of work, assurance, insight, objectivity of internal auditing) have a positive and significant effect in adding value, in addition to the existence of a very strong correlation of moral significance between the elements of internal auditing (effectiveness and quality of work, assurance insight, internal audit objectivity) and value-adding internal audit activities.

The research presented several recommendations, the most important of which are: There is a need to set local standards for internal auditing, mechanisms for hiring and rotating employees in the internal audit units, paying attention to training them on the use of modern technologies, subjecting them to periodic tests, and working to achieve their independence by making them administratively linked to the governorates' treasuries, and adopting value-adding indicators in evaluating Internal auditing and executive departments, and adopting value-adding indicators in evaluating internal auditing and executive departments at the level of public administrations and ministries.

Keywords: elements of internal auditing, adding value ,Value narrowing internal audit activities ,value adding indicators.

المقدمة.

يعد مفهوم إضافة القيمة للتدقيق الداخلي حديث نسبياً، ويعد إظهار هذه القيمة التي يضيفها المدققون الداخليون إلى المنظمة أحد التحديات. يزداد الوضع تعقيداً بسبب مجموعة أصحاب المصلحة التي تحتاج إلى التدقيق الداخلي والتوقعات التي قد تكون مختلفة فيما بينهم. يشتمل أصحاب المصلحة في الوحدات الحكومية في العراق على الجهات الرقابية المتمثلة بهيئات التدقيق في ديوان الرقابة المالية الاتحادي وهيأة النزاهة، فضلاً عن الإدارة والمواطن. فاستيعاب هذه التوقعات المختلفة من قبل التدقيق الداخلي يتطلب توافر مجموعة مقومات ليتمكن من خلالها من تحديد أكثر أنشطته المضيفة للقيمة وتوفير مستلزمات تقديمها بكفاءة وفاعلية.

1. منهجية البحث

يعرض هذا القسم من البحث المنهجية المُعمّدة في إعدادهِ وكالاتي:

1-1 مشكلة البحث

تبرز مشكلة البحث من أن أجهزة التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية تواجه تحديات تتعلق بتحديد أنشطتها المضيفة للقيمة. كما يُعد إظهار القيمة التي تضيفها إلى المنظمة أحد أكبر التحديات التي تواجهها. ويزداد الوضع تعقيداً بسبب تعدد مجاميع أصحاب المصلحة التي تحتاج إلى التدقيق الداخلي وتباين حاجاتهم وتوقعاتهم.

يسعى البحث للإجابة عن التساؤلات الآتية:

1. ما هو مفهوم إضافة القيمة في التدقيق الداخلي؟
2. ما هو موقع وظيفة التدقيق الداخلي في سلسلة القيمة؟
3. ما هو دور التدقيق الداخلي في إضافة القيمة؟
4. من هم أصحاب المصلحة من التدقيق الداخلي؟
5. ما هي مقومات التدقيق الداخلي لإضافة القيمة؟
6. ما هي أنشطة التدقيق الداخلي المضيفة للقيمة وفقاً لتوقعات أصحاب المصلحة؟
7. ما هي المؤشرات اللازمة لتحديد ما تم تلبيته من توقعات أصحاب المصلحة في قيمة أنشطة التدقيق الداخلي.

1-2 أهمية البحث

تعد إضافة القيمة من التدقيق الداخلي إلى الوحدات من مهام التدقيق الداخلي الحديثة سيما في الوحدات الحكومية، إذ عند تحديد المهام والأنشطة المضيفة للقيمة يمكن للوحدة التركيز عليها لتقديم أقصى قدر من القيمة لأصحاب المصلحة، وتوافر مستلزمات وموارد التدقيق الداخلي اللازمة له ليعمل بفاعلية لإضافة القيمة.

1-3: أهداف البحث

- التعرف إلى مفهوم إضافة القيمة في التدقيق الداخلي.
- توضيح موقع وظيفة التدقيق الداخلي في سلسلة القيمة.
- التعرف على دور التدقيق الداخلي في إضافة القيمة.
- تحديد أصحاب المصلحة من التدقيق الداخلي.
- تحديد مقومات التدقيق الداخلي لإضافة القيمة.

- تحديد أنشطة التدقيق الداخلي المضيفة للقيمة وفقا لتوقعات أصحاب المصلحة.
- التعرف على المؤشرات اللازمة لتحديد ما تم تلبيته من توقعات أصحاب المصلحة في قيمة أنشطة التدقيق الداخلي.

1-4 فرضيات البحث.

يستند البحث على عدة فرضيات مفادها:

1. "هناك عدة مقومات للتدقيق الداخلي لإضافة القيمة للوحدات الحكومية في العراق".
2. "للتدقيق الداخلي عدد من الأنشطة المضيفة للقيمة من وجهة نظر أصحاب المصلحة".
3. "توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين مقومات التدقيق الداخلي (فاعلية وجودة عمل، تأكيد، بصيرة، موضوعية التدقيق الداخلي) وأنشطة التدقيق الداخلي المضيفة للقيمة".
4. "مقومات التدقيق الداخلي (فاعلية وجودة عمل، تأكيد، بصيرة، موضوعية التدقيق الداخلي) تأثير إيجابي ومعنوي في إضافة القيمة".
5. "لتحديد ما تم تلبيته من توقعات أصحاب المصلحة في القيمة المضافة من التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية يمكن استعمال عدد من المؤشرات "

1-5: منهج البحث.

اعتمد الباحثون على المنهج العلمي الوصفي القائم على أساس تحري الكتب العلمية والأبحاث والدراسات المختلفة التي تنطلق إلى عناصر البحث المتمثلة بالقيمة والتدقيق الداخلي. فضلا عن المنهج الاستقرائي القائم على البحث التجريبي من خلال القيام بإعداد استبانة لمعرفة آراء عينة البحث.

1-6 مجتمع وعينة البحث وأداة البحث.

يتمثل مجتمع البحث بالجهات التي لها علاقة بالتدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية مثل: العاملون في وحدات التدقيق الداخلي والإدارات العامة والهيئات الرقابية (ديوان الرقابة المالية، هيئة النزاهة). أما عينة البحث فكانت عشوائية تمثلت بعينة من ثمانية وسبعين مستبينا من الأطراف المذكورة بالإضافة إلى الأكاديميين المتخصصين في مجال المحاسبة والتدقيق. وتم صياغة استبانة تتكون من مجموعتين من الاسئلة، الأولى ذات طابع عام، والثانية تضمنت متغيرات البحث في أربعة محاور اعتمد الباحثون في وضع أسئلة كل محور على عدد من الدراسات والبحوث مع إجراء بعض التعديلات لتلائم الوحدات الحكومية وكما في الجدول (1). حيث تم توزيع إحدى وتسعين استبانة واستُرُجِعَ منها 78 أي ما نسبته 86 % وهي نسبة مقبولة. واعتمد الباحثون فيها على مقياس ليكرت الخماسي الوزن، الذي يعد ذا مرونة في اختبار مدى الاتفاق مع العبارات، وبالأوزان (5) مهم جدا، (4) مهم، (3) مهم إلى حد ما، (2) غير مهم، (1) غير مهم على الإطلاق.

وفيما يخص الصدق الظاهري للاستبانة فقد جرى التحقق من وضوح فقرات المقياس وقدرتها على قياس المتغيرات وعلاقتها مع بعضها من خلال عرضها على مجموعة خبراء، تم إعادة النظر في عدد من فقراتها لضمان دقة أكثر في المقياس المعتمد. وتم قياس ثبات الاستبانة من خلال معامل الفا كرونباخ Cronbach's Alpha الذي تتراوح قيمته

بين 0 - 1 ، وتزداد نسبة ثبات الاستمارة كلما اقتربت القيمة من 1. وقد بلغت قيمته لمحاوير الاستمارة (0.88) - (0.91) وقيمه لجميع فقراتها 0.90. مما يدل على قيمة ثبات عالية لفقراتها وكما يظهر من الجدول (1). جدول (1) الدراسات التي تم اعتمادها لصياغة أسئلة محاور الاستبانة وقيمة معامل Cronbach's Alpha لمحاويرها.

7-1: الأساليب الإحصائية.

تم استخدام عدد من الأساليب الإحصائية وفقا لبرنامج SPSS الإحصائي وكالاتي:

- استخدام الوسط الحسابي منسوبا للقيمة العظمى لمقياس ليكرت (5)، بالإضافة إلى الانحراف المعياري والنسب المئوية لعمل تحليل لإجابات العينة. وتكون الفقرة إيجابية إذا زاد الوسط الحسابي عن الوسط الفرضي 3 والنسبة المئوية عن 60%.
- معامل الارتباط المتعدد وتحليل الانحدار Regression Multiple Correlation and من أجل التعرف على أهم متغيرات البحث التفسيرية التي تؤثر في المتغيرات المستجيبة وحجم هذا التأثير ونوعه.

عنوان المحور.	عدد الأسئلة	الدراسات والبحوث المعتمدة	معامل Cronbach's Alpha
أولاً: تحد يد أصحاب المصلحة لتدقيق الداخلي.		(IIA ₁ , 2011)	0.91
ثانياً: مقومات التدقيق الداخلي لإضافة القيمة.	24	(خضير وعبد الرزاق، 2017) (IIA, 2016) (IIA, 2015)	0.90
ثالثاً: أنشطة التدقيق الداخلي المضيفة للقيمة.	5	(IIA, 2014)	0.90
رابعاً: مؤشرات إضافة القيمة.	10	(IIA, 2014) (IIA, 2015)	0.88
المجموع	39	المعدل	0.90

2.دراسات سابقة

تختص هذه الفقرة بالتعرف على الدراسات المتيسرة، إذ تعد الدراسات السابقة وإسهامات الباحثين دراسات مرجعية تساهم في بناء الإطار النظري والتطبيقي للبحث ومعرفة المفردات التي تحيط بموضوعه وتشكل أسسه البنائية.

1. (Ray, 2009) وهو دراسة بعنوان (إضافة القيمة: كيف يساعد التدقيق الداخلي الحديث المنظمات في تحقيق الأهداف الاستراتيجية) (Adding Value: How Modern Internal Auditing Assists Organizations in Achieving Strategic Objectives). هدفت هذه الدراسة إلى توضيح كيف يساعد التدقيق الداخلي الشركات على تحقيق الأهداف الاستراتيجية بشكل كامل. واعتمدت على البيانات المنشورة من قبل معهد المدققين الداخليين في إحدى دراساته، وتوصلت إلى أن أجهزة التدقيق الداخلي ولكي تعمل بشكل جيد فانه يجب أن تمتلك الخصائص: الاستقلال والموضوعية، الفهم العميق لاستراتيجية المنظمة، كادر تدقيق مختص، عملية فاعلة لفحص الجودة، طريقة فاعلة لقياس القيمة المضافة.

2. (العاني والعزاوي، 2010). وهو بحث بعنوان (التدقيق الداخلي في ظل إطار حوكمة الشركات ودوره في زيادة قيمة الشركة) هدف إلى الوقوف على مدى تأثير التدقيق الداخلي في قيمة الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية. واعتمدت التقارير المالية السنوية للمصارف وكذلك تحليل الاستبانة للوصول إلى تأثير قيمة الشركات بالمؤشر المختار للتعبير عن حوكمة الشركات، وكذلك لمعرفة مدى إمكانية تطبيق حوكمة الشركات في الشركات عينة الدراسة. من خلال قياس ما هو مطبق فيها في الوقت الحاضر ومدى ملاءمتها واستعدادها للتطبيق الكامل في إطار الحوكمة مستقبلاً. وتوصلت إلى أن هناك تأثير واضح للتدقيق الداخلي في زيادة قيمة الشركة، وأن هناك تقدم في التدقيق الداخلي ووظائفه لكنه لم يصل إلى المستوى الذي يلبي متطلبات الحوكمة. وأوصت بضرورة تطوير التدقيق الداخلي وتفعيل وظائفه من منظور الحوكمة وهو تقويم وتحسين عمليات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة.

3. (IIA₂, 2011) وهي دراسة بعنوان (منهج إضافة القيمة للتدقيق الداخلي) Internal Audit's Value Addition Approach. هدفت إلى تحديد العوامل التي تعزز جهود التدقيق الداخلي لإضافة القيمة وتلك التي تعوقها. واعتمدت أسلوب الاستبانة، وتم استخدام نموذج نضج القدرة كإطار لتقييم مستوى نضج إدارة التدقيق الداخلي ومستوى الخبرة المتعلق بكل مجال. وأظهرت النتائج أنه تم تخصيص الموارد بشكل مناسب للمناطق الناشئة، وإن إدارات التدقيق الداخلي لا تميل إلى زيادة جهودها لتحقيق هدف إضافة القيمة إلى المنظمة، وأن مستوى النضج لجميع المجالات كانت أقل من مستويات النضج الشامل للتدقيق الداخلي، وأشارت الغالبية العظمى من العينة الذين قيّموا مستوى النضج عند مستوى النضج المتكامل إلى أن نظام قياس القيمة لا يقيس فوائدها المتأتمية. ومع ازدياد نضج العملية يظل تقييم وقياس القيمة المضافة تحدياً.

4. (Shahimi and others, 2016) وهو بحث بعنوان (خدمات القيمة المضافة للمدققين الداخليين: دراسة استطلاعية عن الدور الاستشاري في البيئة الماليزية) Value Added Services of Internal Auditors: An Exploratory Study on Consulting Role in Malaysian Environment هدفت هذه الدراسة إلى البحث في طبيعة ومدى النشاط الاستشاري الذي يقوم به المدققون الداخليون وفهم العوامل المؤثرة في تنفيذ هذا الدور كقيمة مضافة لعملهم. واعتمدت أسلوب المقابلات مع رؤساء التدقيق الداخلي للشركات المدرجة في البورصة. وأظهرت النتائج أن المدققين الداخليين قد قدموا استشارات بناء على طلب الإدارة أو مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق، للمساعدة في تحسين الرقابة وقد تمتعوا بالاستقلالية والخبرة. وأن هذه الخدمات الاستشارية تعتمد على توقعات مجلس الإدارة ولجنة التدقيق، وهي محفز للتغيير، ومجال لتدريب مديري المستقبل.

ما يميز الدراسة الحالية

إن ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة هو توضيح موقع وظيفة التدقيق الداخلي في سلسلة القيمة وتحديد أصحاب المصلحة من التدقيق الداخلي، فضلاً عن تحديد أنشطة التدقيق الداخلي المضافة للقيمة وفقاً لتوقعات أصحاب المصلحة والتعرف على المؤشرات اللازمة لتحديد ما تم تلبية من توقعات أصحاب المصلحة في قيمة أنشطة التدقيق الداخلي.

3. التدقيق الداخلي وإضافة القيمة- منظور مفاهيمي

3-1: التدقيق الداخلي.

عرف معهد المدققين الداخليين (IIA) عام 1999 (وهو التعريف الأحدث) "بأنه نشاط مستقل للتأكيد الموضوعي والاستشاري، مصمم لإضافة قيمة للمنظمة وتحسين عملياتها، وهو يساعد المنظمة على تحقيق أهدافها، من خلال اتباع أسلوب منهجي ومنظم لتقويم وتحسين فاعلية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة" (IIA, 2016: 12-14).

يعد مفهوم التدقيق الداخلي دائم التغيير والتطور إذ أصبح وظيفة ذات تنوع له قدرة على إنجاز العديد من المهام بدلاً من كونه وظيفة تهتم بالبعد المالي للوحدة، فقد تأثر مفهوم التدقيق الداخلي بالعديد من التطورات والأحداث التي واکبت تطور بيئة الأعمال حتى أصبح مهنة لها مبادئ وأهداف ومعايير الممارسة المهنية الخاصة به (صالح والاسيد:161:2019). أن طبيعة عمل التدقيق الداخلي والمهام التي يضطلع بها تحددها المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing الصادرة عن معهد المدققين الداخليين IIA. وتتألف المعايير من قسمين أساسيين: معايير الخصائص ومعايير الأداء.

وقد حددت معايير الخصائص الواجب توافره في الوحدات والأفراد الذين يمارسون التدقيق الداخلي كالاتي (IIA, 2016: 4-9):

- الاستقلالية التنظيمية (معيار 1110).
- الموضوعية (معيار 1120).
- المهارة (معيار 1210).
- العناية المهنية اللازمة (معيار 1220).
- التطوير المهني المستمر (معيار 1230).
- متطلبات برنامج تأكيد وتحسين الجودة (معيار 1310).
- التقارير المتعلقة ببرنامج تأكيد وتحسين الجودة (معيار 1320).

أما معايير الأداء فينص معيار طبيعة العمل (معيار 2100) على قيام التدقيق الداخلي بتقييم عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة والإسهام في تحسينها، باتباع أسلوب منهجي منظم قائم على المخاطر، وتتعرز أهميته ومصداقيته عندما يتم تعال مدققون بالاستباقية وتعطي تقييد ماتهم رؤى جديدة تأخذ الآثار المستقبلية في الاعتبار. (المصدر السابق 12-14).

ويرى الباحثون أنه على الرغم من اختلاف الوحدات الاقتصادية عن الوحدات الحكومية (والخدمية منها) من حيث الهدف إلى الربح أو الملكية للحكومة أو للجهات الأخرى، فأن معايير الخصائص أو الأداء للتدقيق الداخلي على نفس درجة أهمية التطبيق أو الاتباع لكليهما. إلا أنه ينبغي الإشارة إلى أن معيار الاستقلالية التنظيمية جاء أولاً كضمانة لتحقيق الموضوعية ولاختيار عاملين من ذوي المهارة اللازمة والذين يتوقع منهم بذل العناية اللازمة

والحرص على التطوير المستمر وبما يضمن تحقيق أداء منهجي للتدقيق الداخلي لتقويم عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة وفي الوحدات الحكومية خصوصا.

3-2: مفهوم القيمة

القيمة في الفكر الإداري هي ما يحصل عليه الزبون مقابل ما يدفع (Duman,2002,4). والقيمة المستلمة تختلف عند الزبائن باختلاف اهتماماتهم، فالبعض يرغب بالكمية وآخرون يفضلون جودة مرتفعة وآخرون يبذلون عن الملاءمة. كما يهتم بعضهم بالنقود المصروفة، وآخرون بالوقت والجهد (Falldin & Petterson,2002:66 ويعرف Woodroff قيمة الزبون على أنها تفضيلات الزبون المدركة وتقييمه لخصائص المنتج، خصائص الأداء والنتائج التي تظهر من الاستعمال والتي تسهم في تحقيق أهداف الزبون في حالات الاستعمال (Yamamoto,2000: 549).

إن واقع أنشطة المنظمة استناداً إلى علاقتها بتحقيق القيمة في المنتج أو الخدمة يشير إلى امكانية تقسيمها إلى ثلاثة أقسام هي (المعموري، بتصرف 2006: 14-15):

1. أنشطة تضيف قيمة مباشرة: وهي الأنشطة الأساسية في سلسلة القيمة المتعلقة باستخدام موارد المنظمة المتاحة
2. أنشطة ضرورية لإضافة القيمة: وهي الأنشطة الداعمة للأنشطة التي تضيف قيمة ولا تتحقق القيمة بالكفاءة المطلوبة دونها،
3. مهام لا تضيف قيمة: وتمثل بعض تكاليفات الإدارة العليا لأداء الأعمال اعتقاداً بأنها ستضيف قيمة أو ضرورية لإضافتها.

ويرتبط بمفهوم القيمة سلسلة القيمة، التي تعرف بأنها "تتابع وتعاقب وظائف المنشأة والتي من خلالها تضاف القيمة لمنتجات أو خدمات الشركة" (Horngren et al., 2012: 6).

وفقاً لـ Porter فإن سلسلة القيمة تتكون من أنشطة رئيسية وأنشطة داعمة. حيث تتضمن الأنشطة الرئيسية الآتي (Romney & Steinbart, 2009: 45-46):

الدعم الداخلي: العمليات: الدعم الخارجي: التسويق والمبيعات: الخدمات:
أما الأنشطة الداعمة فهي: البنية التحتية للشركة: الموارد البشرية: التكنولوجيا: المشتريات:
إلا أن التحليل الموضوعي لنموذج Porter يُظهر أن نشاط المشتريات ليس من الأنشطة الداعمة بل هو أحد أنشطة الدعم الداخلي (سرور وصالح، 2016: 250) (المعموري، 2006: 8). وقد كَيَّف (Ray, 2009) نموذج سلسلة القيمة لـ Porter بأن جعل التدقيق الداخلي أحد الأنشطة الداعمة (بدلاً من المشتريات) بوصفه يمس جميع الأنشطة الرئيسية في سلسلة القيمة، والذي يمكنه أن يبيِّن أنشطة الدعم من خلال عمليات تدقيق الامتثال وتقييم العمليات. إذ تتبثق خطة التدقيق من الأهداف المتصلة بجميع هذه الأنشطة. وعندها يتم الاضطلاع بالدعم وتنفيذ الأنشطة الرئيسية بمزيد من الكفاءة والفاعلية، وزيادة هامش المنظمة وأن تكتسب ميزة تنافسية. وهذا يدعم فكرة أن التدقيق الداخلي يضيف قيمة إلى المنظمة بتنفيذ استراتيجيتها بشكل أفضل، ووضعها في وضع أفضل لتحقيق أهدافها (Ray, 2009: 5).

ويرى الباحثون أن إضافة القيمة من خلال وظائف سلسلة القيمة في الوحدة الاقتصادية يتمثل بهامش الربح كما سبق، يقابله في الوحدات الحكومية (والخدمية منها) تخفيض النفقات أو كلفة الخدمات المقدمة أو إزالة الأنشطة غير المضيفة للقيمة والتركيز على الأنشطة التي تحقق أكبر قيمة مدركة للزبائن (أصحاب المصلحة). فيما يقابل الميزة التنافسية تقديم الخدمات بالمقدار نفسه من الموارد (تخصيصات الموازنة)، أو تخفيض الوقت المصروف لتقديم الخدمة أو الوقت اللازم لاستلام الخدمة من الزبائن أو تقييم خدمات ذات جودة عالية باستخدام تقنيات حديثة لتحقيق الرضا للجهات المستفيدة من التدقيق الداخلي.

4: دور التدقيق الداخلي في إضافة القيمة.

يضيف التدقيق الداخلي قيمة إلى المنظمة (أو الأطراف المعنية) عندما يقدم تأكيدات موضوعية وذات صلة، ويساهم في فاعلية وكفاءة عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة في المنظمة (IIA, 2016: 21). ويُعد إظهار القيمة التي يضيفها المدققون الداخليون إلى المنظمة أحد أكبر التحديات التي يواجهونها. ويزداد الوضع تعقيدا بسبب مجموعة أصحاب المصلحة التي تحتاج إلى التدقيق الداخلي والتوقعات التي قد تكون مختلفة فيما بينهم (PWC, 2011: 2). فتوقعات الإدارة من جهة تختلف عن توقعات مجلس الإدارة ولجنة التدقيق من جهة أخرى. فيركز المدراء على كيفية تلبية أهدافهم التشغيلية. فالتدقيق الداخلي يضيف قيمة بالنسبة لهم عندما يتضمن تقريره توصيات أو اقتراحات تتضمن تحديد الفرص لتحسين العمليات إما عن طريق زيادة الفاعلية أو جعل العمليات أكثر كفاءة وبشكلها الشائع التوفير المحتمل في التكاليف. فهم أقل اهتماماً بأراء المدقق بشأن كفاية ضوابطهم الداخلية، بخلاف أثر هذا الإبلاغ على تقييم رؤسائهم. من ناحية أخرى، فإن لجنة التدقيق (ومجلس الإدارة) لديها اهتمام قليل نسبياً بتوصيات تحسين الكفاءة، فهي تهتم برأي المدقق فيما إذا كانت الضوابط الداخلية كافية، وأن البيانات التي يقدمها المديرين موثوقة، وأنه يتم اتباع القوانين واللوائح والحدود فاعلة لى الأصول. (Reding & others, 2009: 100).

ويرى الباحثون أن أصحاب المصلحة للتدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية في العراق يشمل أيضا الجهات الرقابية المتمثلة بهيئات التدقيق في ديوان الرقابة المالية الاتحادي وهيأة النزاهة، كما يمكن أن يشمل أفراد المجتمع (المواطنين) باعتبارهم المستفيد الأخير من الخدمات المقدمة من الوحدات الحكومية الخاضعة للتدقيق الداخلي، والذي ليس من السهولة تحديد توقعاتهم لأنشطة التدقيق الداخلي المضيفة للقيمة فضلا عن إدراكهم لها؛ لأن علاقتهم مع التدقيق الداخلي هي غير مباشرة في الغالب.

5: مقومات التدقيق الداخلي لإضافة القيمة

يمكن تحديد أربعة مقومات للتدقيق الداخلي لإضافة القيمة وفقا للدراسات والبحوث المتعلقة بالتدقيق الداخلي هي: فاعلية وجودة التدقيق الداخلي، التأكيد، البصيرة، الموضوعية وهي كما يأتي:

أولاً: فاعلية وجودة التدقيق الداخلي (Effectiveness & Quality). إن إضافة القيمة من التدقيق الداخلي قد تمت مناقشتها بشكل واسع في أدبيات التدقيق الداخلي، وركز العديد منها على فاعلية التدقيق الداخلي وجودته (Barac & others, 2009: 980). إذ يتم إحداث القيمة إذا تم تحسين وظائف التدقيق الداخلي من خلال الفاعلية

والجودة. (Ali, 2016 : 18). فإضافة القيمة لها صلة مباشرة بفاعلية التدقيق الداخلي؛ لأن الأخيرة تعمل كمقياس للأول. ولأن وظيفة التدقيق الداخلي جزءاً أساسياً من الحوكمة فإنه لا يمكن أن تضيف قيمة إلى منظمة ما إلا إذا كانت فاعلة (Savcuk, 2007: 277). وبموجب المعيار 2000 من المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي فإنه يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يدير نشاط التدقيق الداخلي بفاعلية لضمان إضافة قيمة للمنظمة. ويتم إدارة التدقيق الداخلي بفاعلية عندما (IIA, 2016, 10):

1. يحقق غاياته ومسؤولياته الواردة في ميثاق التدقيق الداخلي.

2. يتقيد بالمعايير.

3. يتقيد أفرادها بمبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير.

4. يأخذ بالاعتبار الاتجاهات والقضايا الناشئة التي يمكن أن تؤثر على المنظمة.

ثانياً: التأكيد (Assurance). أن التأكيد حسب (IIA) هو احد عناصر مزيج القيمة الثلاث (التأكيد، البصيرة، الموضوعية) حيث يوفر التدقيق الداخلي تأكيداً حول الحوكمة وإدارة المخاطر وعمليات الرقابة لمساعدة المنظمة على تحقيق أهدافها الاستراتيجية والتشغيلية والمالية والامتثال من خلال الأنشطة (IIA, 2015: 5-6):

• تأكيد كفاية وفاعلية الرقابة الداخلية.

• تأكيد عمليات إدارة المخاطر.

• تأكيد الامتثال التنظيمي.

• تأكيد إجراءات الحوكمة.

ثالثاً: البصيرة (Insight) او الإدراك. أن التدقيق الداخلي هو بمثابة حافز لتحسين فاعلية المنظمة وكفاءتها من خلال توفير رؤية وتوصيات تستند إلى تحليلات وتقييمات للبيانات والعمليات من خلال الأنشطة:

• التوصية بتحسين الأعمال.

• تحديد المخاطر الناشئة.

رابعاً: الموضوعية (Objectivity). يوفر التدقيق الداخلي قيمة للهيئات المسؤولة والإدارة العليا من خلال الالتزام بالنزاهة والمساءلة باعتباره مصدراً موضوعياً للمشورة المستقلة من خلال الأنشطة:

• إعلام وتقديم النصح للإدارة.

• التحقيق في الاحتيال أو رده.

• إعلام وإرشاد لجنة التدقيق.

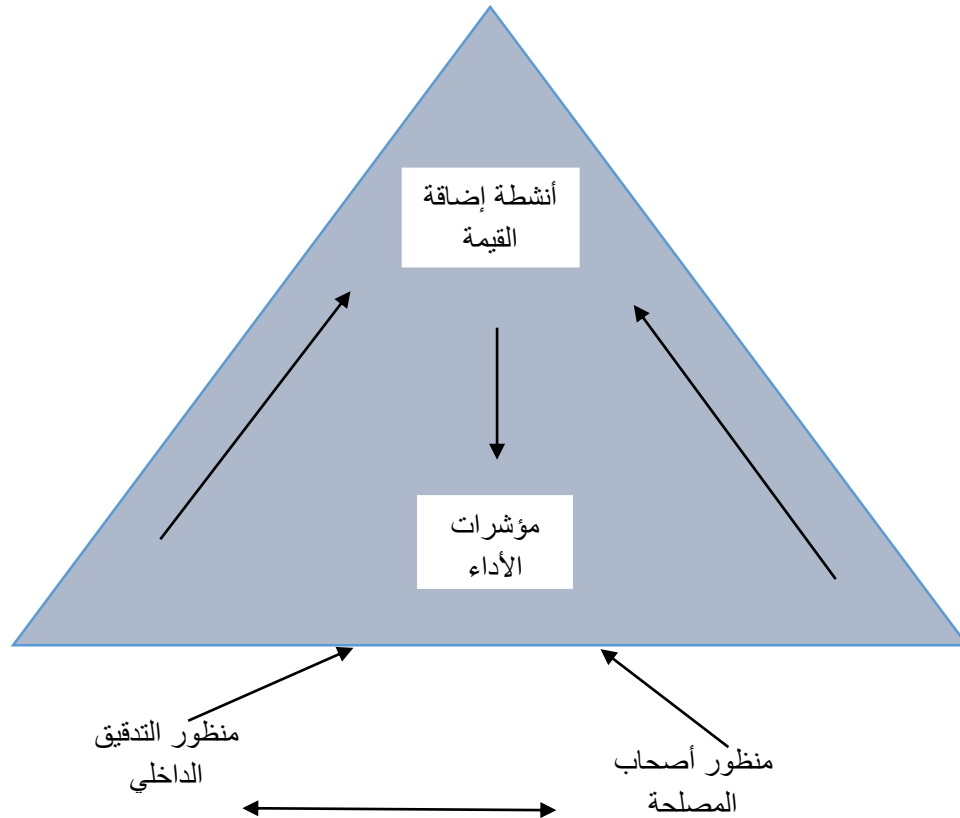
6: أنشطة التدقيق الداخلي المضافة للقيمة.

إن المدققين الداخليين يسعون لتحقيق هدفين هما تحقيق أقصى قدر من القيمة لأصحاب المصلحة والثاني العمل لإدراك هذه القيمة. ويمكن أن تنتج فجوة بين القيمة وإدراك تلك القيمة (PWC, 2011: 2). تسمى بفجوة التوقعات التي عرفها (porter, 1998) بأنها الفرق بين ما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به مدققو الحسابات وبين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به مدققو الحسابات، على أساس توقعات المجتمع المطلوبة منهم (رمو، 2012: 245). وهي تنتج عن عدد من العوامل مثل معرفة التدقيق الداخلي وممارسات العمل الجديدة أو المتغيرة أو عن أولويات أصحاب

المصلحة (2: 2011, PWC). واستنادا إلى دراسة لمعهد المدققين الداخليين فإن أنشطة التدقيق التي تحقق أعلى قيمة إلى المنظمة هي (57: 2014, IIA): تحديد وفورات في التكاليف داخل المنظمة، الانخفاض في أعمال الاحتيال، زيادة معرفة الإدارة التنفيذية بأفضل ممارسات إدارة المخاطر والرقابة الداخلية، تحسين توصيل المعلومات ذات الصلة في الوقت المناسب لتحسين صنع القرار، دعم تنفيذ استراتيجية المنظمة، تحسين سمعة الشركة. ويرى الباحثون أن تحقيق ذلك القدر المتوقع من القيمة من أصحاب المصلحة يتم بواسطة عدد من أنشطة التدقيق الداخلي، وأن إدراك قيمة تلك الأنشطة وما تم تلبيته من القيمة المتوقعة فيها، وقيمة ذلك النشاط مقارنة بالآخر، يتباين ويختلف حسب أصحاب المصلحة للتدقيق الداخلي في الوحدة الحكومية وأولوياتهم.

7: مؤشرات تحديد ما تم تلبيته من توقعات أصحاب المصلحة في قيمة أنشطة التدقيق الداخلي.

تعد مؤشرات الأداء مؤشرات إضافة القيمة من التدقيق الداخلي، فمنها ما يمثل وجهة نظر التدقيق الداخلي وأخرى يمثل وجهة نظر أصحاب المصلحة والتي بدورها قد تتباين بين تلك الجهات (983: 2009, Barac & others). يوفر مثلث مؤشرات الأداء الشكل (5) تصوراً لكيفية مواءمة مؤشرات الأداء بين منظور التدقيق الداخلي ومنظور أصحاب المصلحة. إذ يجب أن يسعى التدقيق الداخلي وأصحاب المصلحة للتواصل للاتفاق على الأنشطة التي تضيف قيمة، ثم الاتفاق على أفضل مقاييس الأداء لهذه الأنشطة، إذ أن ما يتم قياسه يتم إنجازه (13: 2015, IIA). الشكل (5) مؤشرات الأداء.



Source: IIA, 2015, Delivering on the Promise Measuring Internal Audit Value and Performance. P. 13.

وهناك العديد من المؤشرات لقياس ما إذا كانت وظيفة التدقيق الداخلي تضيف قيمة إلى المنظمات. مثل (Ray, 2009: 13) (IIA, 2014: 56) (IIA, 2015: 19):

تحديد مدى تنفيذ توصيات التدقيق الداخلي، التقييم من خلال استقصاءات للوحدات الخاضعة للتدقيق، مدى اعتماد المدققين الخارجيين على عمل التدقيق الداخلي وكذلك عدد طلبات الإدارة لخدمات التأكيد والاستشارات، نسبة استكمال المنفذ من خطة التدقيق الداخلي، مدة الرقابة اللازمة لإنهاء عمليات التدقيق، نسبة المنفذ من توصيات التدقيق الداخلي، نسبة المخطط إلى الاستخدام الفعلي للموارد.

8: الجانب العملي.

8-1 وصف عينة الدراسة.

يظهر الجدول (2) ملخصاً بالمعلومات العامة لأفراد عينة البحث. إذ شكلت فئات حقل العمل (مدير عام، مدير تدقيق داخلي، الأكاديميون تخصص محاسبة وتدقيق) نسبة 61% من حجم العينة، والفئة الأولى على احتكاك مباشر بعمل المدقق الداخلي، والفئة الثانية تمثل مديري التدقيق الداخلي في الوزارات الذي لهم اطلاع واسع على مهام وأنشطة التدقيق الداخلي في المديرية العامة التابعة لوزارتهم، فيما يحيط الأكاديميون علماً بخبرات ومهارات وواجبات وأنشطة التدقيق الداخلي. فيما كانت نسبة الفئات الأخرى المتمثلة بأجهزة الرقابة (المدقق الخارجي، هيئة النزاهة) 39%. إذ يعد الرقباء الماليون في هيئات ديوان الرقابة المالية الاتحادي (المدقق الخارجي) من الفئات التي لها صلة مباشرة مع التدقيق الداخلي ولفترات دورية لا تقل عن شهر واحد في السنة لمعظم الحالات. وشكل حملة الشهادات العليا (الماجستير والدكتوراه) 72% من المؤهل العلمي لأفراد العينة، كما كان اختصاص المحاسبة بنسبة 73%. وأن نسبة من لديه سنوات خدمة أكثر من 15 سنة هي 60% من إجمالي العينة. وعليه يمكن الاستدلال مما سبق عن وجود المعلومات المناسبة لدى العينة المختارة، بالشكل الذي يمكنها من الإجابة على فقرات الاستبانة.

الجدول (2)

المعلومات العامة لأفراد عينة البحث.

النسبة %	العدد	البيان	
11%	9	مدير عام	حقل العمل
26%	20	مدير تدقيق داخلي	
23%	18	مدقق خارجي (ديوان الرقابة)	
16%	12	موظفي هيئة النزاهة	
24%	19	أكاديميون (محاسبة وتدقيق)	
100%	78	المجموع	
28%	22	بكالوريوس	المؤهل العلمي
35%	27	ماجستير	
37%	29	دكتوراه	
100%	78	المجموع	
73%	57	محاسبة	الاختصاص
10%	8	إدارة	
7%	5	اقتصاد	

النسبة %	العدد	البيان	
10%	8	قانون	
100%	78		المجموع
7%	5	10 - 5	عدد سنوات الخدمة
33%	26	15 - 10	
37%	29	20 - 15	
23%	18	أكثر من 20	
100%	78		المجموع

8-2 : تشخيص ووصف متغيرات البحث.

أولاً: تشخيص ووصف أصحاب المصلحة للتدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية.

يوضح الجدول (3) آراء عينة البحث في أصحاب المصلحة للتدقيق الداخلي. حيث يظهر أن الإدارة التنفيذية والمدقق الخارجي (ديوان الرقابة المالية) كانا متقاربين واحتلا الترتيب الأول والثاني، بمتوسط حسابي 4.46، 4.38 وبنسب مئوية 89، 88% على الترتيب. وهذا يعود إلى طبيعة علاقة المدقق الداخلي بالإدارة والتعامل اليومي بينهما، ولأن مدققي ديوان الرقابة المالية يقضون أوقانا ليست بالقصيرة في الوحدات الحكومية. وقد حلت هيئة النزاهة بالترتيب الثالث أيضاً بمتوسط حسابي 3.91 وبنسب 78% على التوالي، في حين جاء ترتيب (المواطن) آخر بمتوسط حسابي 3.79 وبنسبة مئوية 76%، وهو يعود إلى العلاقة غير المباشرة بين المدقق الداخلي والمواطن حيث يكون التواصل بينهما قليلاً وعندما تتطلب ذلك بعض الإجراءات التنفيذية في عدد من الوحدات الحكومية. وقد تراوحت الانحرافات المعيارية بين 0.57 - 0.94.

ويظهر الجدول إجمالاً أهمية هذه الجهات بالنسبة للتدقيق الداخلي حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.13 وبنسبة مئوية 82.75% وهو يتجاوز المتوسط الفرضي 3 والنسبة المئوية 60%.

الجدول (3)

قيم الوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسبة المئوية وترتيب أصحاب المصلحة للتدقيق الداخلي.

الترتيب	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرات
إن أصحاب المصلحة الرئيسيين الذي يستطيع التدقيق الداخلي تلبية احتياجاتهم:				
1	89%	0.57	4.46	الإدارة التنفيذية.
2	88%	0.61	4.38	المدقق الخارجي (ديوان الرقابة المالية).
3	78%	0.94	3.91	هيئة النزاهة.
4	76%	0.92	3.79	المواطن.
	82.75%	760.	34.1	الإجمالي

ثانياً: تشخيص ووصف مقومات التدقيق الداخلي لإضافة القيمة.

أ. فاعلية وجودة عمل التدقيق الداخلي.

يظهر الجدول (4) آراء عينة البحث حول المقوم الأول من مقومات التدقيق الداخلي (فاعلية وجودة عمل التدقيق الداخلي). حيث حققت الفقرة الأولى منه (يتمتع أفرادها بخبرة وظيفية والممارس بالتقنيات كافيين) الترتيب الأول بمتوسط

حسابي 3.67. وبنسبة مئوية 73% والفقرة السادسة (يحتفظ بعلاقات إيجابية مع الإدارة والجهات الرقابية الأخرى) الترتيب الثاني بمتوسط حسابي 3.59. وبنسبة 72%، وهما متقاربان، وحققت الفقرات (يتقيد أفراده بأخلاقيات الوظيفة) ، (يتمتع بصلاحيات الوصول والحصول على المعلومات التي تتعلق بعمله) ، (يخضع العاملون فيه للتطوير المستمر) الترتيب ، 3، 4، 5 بمتوسط حسابي 3.29، 3.24، 3.21. بنسب 66، 65، 64% على التوالي. وقد فاق المتوسط الحسابي لها الوسط الفرضي 3 ونسبة 60%، أي أن هناك اتفاقاً ورضاً لعينة البحث عن الاخلاقيات الوظيفية للتدقيق الداخلي وإمكانية حصوله على المعلومات وعن خضوعه للتطوير. فيما حققت الفقرة (يحصل على التمويل الكاف لأدائه وظائفه) الترتيب 6 بمتوسط حسابي 3.1 ونسبة 62% وهي اعلى من المتوسط الفرضي 3 بقليل الا أن هناك تشتتاً بالإجابات حيث بلغ الانحراف المعياري 1.38 مما يضع شكوكاً حول حصول التدقيق الداخلي على التمويل الكاف في عدد من الوحدات الحكومية. فيما حققت الفقرات (يتمتع أفرادها بالمعرفة الكافية بمعايير التدقيق الداخلي)، (تكون تقاريره واضحة وتقدم في الوقت المناسب) ، (يجري تقييمات داخلية تتضمن المراقبة المستمرة والدورية لأدائه ..) ، (يتم إبلاغ الإدارة العليا بنتائج التقييمات الداخلية، وخطته للإجراءات التصحيحية اللازمة) المراتب الأربع الأخيرة وبمتوسط يقل عن الوسط الفرضي 3 وعن نسبة 60%. مما يدل على عدم وجود المعرفة اللازمة بمعايير التدقيق والصادرة عن معهد المدققين الداخليين IIA (إذ لا وجود لمعايير محلية)، وعدم وجود تقارير للتدقيق الداخلي معيارية وتوقيتاً معيناً لها وهي تقدم للإدارة التنفيذية (بشكل مذكرات) في الغالب وقد لا تسمح تلك الإدارات باطلاع أصحاب المصلحة الآخرين على هذه التقارير. كما أن التدقيق الداخلي لا يجري في معظم الوحدات أية تقييمات داخلية لأدائه وهو قد يعود لقيود تضعها إدارات تلك الوحدات أو للجهل بهذا المعيار.

وقد تراوح الانحراف المعياري لفقرات هذا المقوم من 0.76 - 38.1.

وبلغ المتوسط الحسابي لإجمالي هذا المقوم 3.02 ومساوياً للمتوسط الفرضي 3 تقريباً وبنسبة 60% وهي نسبة مقبولة لفاعلية وجودة عمل التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية.

الجدول (4)

قيم الوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسبة المئوية وترتيب عناصر فاعلية وجودة التدقيق الداخلي.

الترتيب	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرات
تتحقق فاعلية وجودة عمل التدقيق الداخلي عندما:				
1	73%	0.89	3.67	1 يتمتع أفرادها بخبرة وظيفية والمأم بالتقنيات كافرين.
2	59%	1.18	2.97	2 يتمتع أفرادها بالمعرفة الكافية بمعايير التدقيق الداخلي.
3	62%	1.38	3.1	3 يحصل على التمويل الكاف لأدائه وظائفه.
4	66%	1.08	3.29	4 يتقيد أفراده بأخلاقيات الوظيفة.
5	64%	1.02	3.21	5 يخضع العاملون فيه للتطوير المستمر.
6	72%	1.12	3.59	6 يحتفظ بعلاقات إيجابية مع الإدارة والجهات الرقابية الأخرى.
7	49%	1.11	2.46	7 تكون تقاريره واضحة وتقدم في الوقت المناسب.
8	65%	0.94	3.24	8 يتمتع بصلاحيات الوصول والحصول على المعلومات التي تتعلق بعمله.
9	48%	0.83	2.38	9 يجري تقييمات داخلية تتضمن المراقبة المستمرة والدورية لأدائه من أشخاص داخل الوحدة لديهم المعرفة الكافية بممارسات التدقيق الداخلي.

الترتيب	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرات
10	45%	0.76	2.26	يتم إبلاغ الإدارة العليا بنتائج التقييمات الداخلية، وخطته للإجراءات التصحيحية اللازمة.
	60%	0.98	3.02	الإجمالي

ب. تأكيد التدقيق الداخلي.

يظهر الجدول (5) آراء عينة البحث حول مفهوم التدقيق الداخلي وهو التأكيدات التي يقدمها، حيث إن (حماية الأصول) هو أكثر تلك التأكيدات المقدمة وترتيبه الأول بينها، حيث حصل على وسط حسابي 4.00 وبنسبة 80% كما أنه كان أقل الإجابات تشتتاً بانحراف معياري 0.66، فيما حلت تأكيدات التدقيق الداخلي (فاعلية الحوكمة) ، (تحسين عمليات الوحدة الحكومية) ، (فاعلية الرقابة الداخلية) بالترتيب 2، 3، 4 بمتوسط حسابي 3.51، 3.46، 3.29 وبنسب 70، 69، 66% على التوالي. في حين حلت التأكيدات حول (فاعلية إدارة المخاطر) آخر بمتوسط حسابي 3.13 وبنسبة 63% وهذا قد يعود لأن وظيفة إدارة المخاطر حديثة نسبياً -مقارنة بحماية الأصول مثلاً- وغالباً ما ترتبط بالوحدات التجارية كما أنها من مهام بإدارة الوحدة بشكل رئيس، فلا يتم إيلاء الأهمية اللازمة لها من قبل التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية والخدمية منها بشكل خاص.

وقد زادت المتوسطات الحسابية لكل فقرة تأكيد عن المتوسط الفرضي 3 وعن نسبة 60% مما يدل على قيام التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية بتقديم مثل هذه التأكيدات.

وبلغت الانحرافات المعيارية عموماً 0.66 - 0.94. وقد بلغ المتوسط الحسابي لإجمالي هذا المقوم 3.42 وبنسبة مئوية 68% وهي نسبة مقبولة لعناصر تأكيد التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية.

الجدول (5)

قيم الوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسبة المئوية

الترتيب	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرات
				يوفر التدقيق الداخلي تأكيدات عن:
3	69%	0.88	3.46	تحسين عمليات الوحدة الحكومية.
1	80%	0.66	4.00	حماية الأصول.
2	70%	0.92	3.51	فاعلية الحوكمة.
5	63%	0.94	3.13	فاعلية إدارة المخاطر.
4	66%	0.90	3.29	فاعلية الرقابة الداخلية.
	68%	0.88	3.42	الإجمالي

ج. بصيرة التدقيق الداخلي.

يظهر الجدول (6) آراء عينة البحث حول عناصر مقوم التدقيق الداخلي وهو البصيرة (الفهم والأدراك) التي يتمتع بها. حيث أظهرت النتائج أن ترتيب فقرة (يبين مدى موثوقية معلومات الإدارة) هو الأول بمتوسط حسابي 3.46 وبنسبة 69%، أما فقرة (يعمل كمحفز للتغيير والعمل داخل الوحدة) و(يتكيف مع احتياجات الوحدة الانية) بالترتيب 2، 3 وبنسبة 65، 61% على التوالي. أما فقرتي (يساهم بتطوير الملاكات اللازمة للمناصب القيادية للوحدة) و (يتوقع المخاطر الناشئة) فكانتا بالترتيب 4، 5 بمتوسط حسابي 2.83، 2.65 وبنسبة 57، 53% على التوالي وهما دون المتوسط الفرضي 3 ونسبة 60%، مما يدل على عدم ثقة عينة البحث بتوفر هاتين الخاصيتين في التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية، ويعود ذلك لانهما يتطلبان مؤهلات عالية في كوادر التدقيق الداخلي وهي غير متوفرة بالشكل المطلوب في الملاكات العاملة في الوحدات الحكومية حالياً. وكان الانحراف المعياري عموماً 0.71 - 0.98. وقد بلغ المتوسط الحسابي لهذا المقوم 3.13 وبنسبة 63% وهي تزيد عن المتوسط الفرضي 3 وعن نسبة 60% مما يدل على تمتع التدقيق الداخلي بالبصيرة وبشكل مقبول.

الجدول (6)

قيم الوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسبة المئوية وترتيب عناصر بصيرة (فهم وإدراك) التدقيق الداخلي.

الترتيب	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرات
من دلائل بصيرة (فهم وإدراك) التدقيق الداخلي:				
1	69%	0.83	3.46	16 يبين مدى موثوقية معلومات الإدارة.
3	61%	0.91	3.05	17 يعمل كمحفز للتغيير والعمل داخل الوحدة.
2	65%	0.92	3.27	18 يتكيف مع احتياجات الوحدة الانية.
5	53%	0.98	2.65	19 يتوقع المخاطر الناشئة.
4	57%	0.71	2.83	20 يساهم بتطوير الملاكات اللازمة للمناصب القيادية للوحدة.
	63%	0.83	3.13	الإجمالي

د. موضوعية التدقيق الداخلي.

يظهر الجدول (7) آراء عينة البحث حول عناصر مقوم التدقيق الداخلي وهو الموضوعية، حيث أظهرت النتائج أن فقرة (يعمل كمستشار للإدارة) ترتيبها أولاً وبنسبة 73%، وهو ما يعزز ما مر من أن الإدارة هي من أهم أصحاب المصلحة للتدقيق الداخلي. أما فقرتي (الدراية الجيدة بالقوانين واللوائح الجديدة) و(يعمل على ردع وكشف الاحتيال) بالترتيب 2، 3 وبنسبة 66، 63% على التوالي. أما (استقلاليتها وحرية التعبير عن آرائه) فهي بالترتيب الأخير وبوسط حسابي 2.37 وبنسبة 47% وهي دون المتوسط الفرضي 3 وبنسبة 60% وتكشف عن ضعف في استقلالية التدقيق الداخلي وعن وجود قيود على حريته في التعبير عن رأيه. وتراوح الانحراف المعياري لإجابات العينة لهذا المقوم 0.73 - 0.91. وقد بلغ المتوسط الحسابي لهذا المقوم 3.10 وبنسبة 62% مما يدل على أن مقوم الموضوعية بمستوى مقبول.

الجدول (7)

قيم الوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسبة المئوية وترتيب عناصر موضوعية التدقيق الداخلي

الترتيب	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرات
من مؤشرات موضوعية التدقيق الداخلي:				
4	47%	0.77	2.37	21 استقلاليته وحرية التعبير عن آرائه.
3	63%	0.89	3.13	22 يعمل على ردع وكشف الاحتيال.
2	66%	0.73	3.31	23 الدراية الجيدة بالقوانين واللوائح الجديدة.
1	73%	0.91	3.63	24 يعمل كمستشار للإدارة.
الإجمالي		0.79	3.10	62%

مما سبق يخلص الباحثون أن لتدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية في العراق المقومات: الفاعلية والجودة، التأكيد، البصيرة، الموضوعية وقد توافرت بمتوسطات حسابية 3.02، 3.42، 3.13، 3.10 وبنسب 60%، 68%، 63%، 62% على التوالي وقد فاقت متوسطاتها الحسابية المتوسط الفرضي 3 والنسبة 60% وهي بمستوى مقبول. مما يثبت الفرضية الأولى.

ثالثاً: تشخيص ووصف أنشطة التدقيق الداخلي المضيفة للقيمة.

يظهر الجدول (8) أن عينة البحث ترى بأن أكثر أنشطة التدقيق الداخلي المضيفة للقيمة هو (تحديد مجالات خفض الانفاق) بوسط حسابي 4.18 بنسبة 84%. وجاء ثانياً (تخفيض أعمال الاحتيال والتلاعب) بوسط حسابي 4.05 بنسبة 81%. وثالثاً (تحسين سمعة الوحدة الحكومية) بوسط حسابي 3.94 بنسبة 79%. أن زيادة هذه المتوسطات الثلاث عن المتوسط الفرضي 3 والنسبة 60% يدل على أهمية كبيرة لهذه الأنشطة من وجهة نظر العينة وإدراكها لقيمة ما يقوم التدقيق الداخلي من تحجيم للنفقات غير الضرورية ودوره في ردع وكشف الاحتيال والتلاعب واهتمامه بتحسين صورة وسمعة الوحدة الحكومية. وجاء بالترتيب 4، 5 (الاهتمام برضا وإدراك أصحاب المصلحة)، (تحسين توصيل المعلومات ذات الصلة) بمتوسط حسابي 3.40، 3.37 وبنسب 68، 67% على الترتيب، فاقت المتوسط الفرضي 3 والنسبة 60% ويدلان على اهتمام مقبول بتحسين توصيل المعلومات ورضا أصحاب المصلحة. وكان الانحراف المعياري لإجابات العينة 0.73 - 1.07. وبلغ المتوسط الحسابي للقيمة المدركة من أنشطة التدقيق الداخلي مجتمعة 3.79 بنسبة 76%

الجدول (8)

قيم الوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسبة المئوية وترتيب أنشطة التدقيق الداخلي المضيفة للقيمة.

الترتيب	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرات
عند توافر المقومات للتدقيق الداخلي فيمكن له أن يضيف قيمة إلى الوحدات الحكومية من خلال انشطته الآتية:				
1	84%	0.73	4.18	25 تحديد مجالات خفض الانفاق.
2	81%	0.80	4.05	26 تخفيض أعمال الاحتيال والتلاعب.
5	67%	0.79	3.37	27 تحسين توصيل المعلومات ذات الصلة.
4	68%	1.07	3.40	28 الاهتمام برضا وإدراك أصحاب المصلحة.
3	79%	0.86	3.94	29 تحسين سمعة الوحدة الحكومية.
الإجمالي		0.81	3.79	76%

مما سبق يتبين أن للتدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية الأنشطة المضيضة للقيمة: تحديد مجالات خفض الانفاق، تخفيض أعمال الاحتيال والتلاعب، تحسين توصيل المعلومات ذات الصلة، الاهتمام برضا وإدراك أصحاب المصلحة، تحسين سمعة الوحدة الحكومية، والتي حصلت على المتوسطات الحسابية 4.18، 4.05، 3.37، 3.40، 3.94 وبنسب مئوية 84، 81، 67، 68، 79% على التوالي وقد فاقت متوسطاتها الحسابية المتوسط الفرضي 3 والنسبة 60% وهي بمستوى مقبول. مما يثبت الفرضية الثانية.

3-8: تحليل علاقات الارتباط بين متغيرات البحث.

يوضح الجدول (9) أن معامل الارتباط بين إجمالي مقومات التدقيق الداخلي ومجملة أنشطة التدقيق الداخلي المضيضة للقيمة 0.984 عند مستوى دلالة 0.000 وهو أصغر من مستوى الدلالة 0.01 ويعني وجود علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين مقومات التدقيق الداخلي وأنشطة التدقيق الداخلي المضيضة للقيمة. وبلغ ارتباط مكونات مقومات التدقيق الداخلي ومجملة أنشطة التدقيق الداخلي كما يلي: الفاعلية والجودة، التأكيد، البصيرة، الموضوعية 0.991، 0.966، 0.955، 0.973 على التوالي عند مستوى دلالة 0.000 وهو أصغر من مستوى الدلالة 0.01. وإجمالاً يدل ذلك على وجود علاقة ارتباط قوية جداً ذات دلالة معنوية بين مقومات التدقيق الداخلي (فاعلية وجودة عمل، تأكيد، بصيرة، موضوعية التدقيق الداخلي) وأنشطة التدقيق الداخلي المضيضة للقيمة. مما يثبت الفرضية الثالثة.

كما يظهر الجدول (9) أيضاً وجود ارتباط قوي ذا دلالة معنوية بين كل مقوم من مقومات التدقيق الداخلي مع كل نشاط من أنشطة التدقيق الداخلي المضيضة للقيمة بشكل مستقل. تراوح بين 88-99% عند مستوى دلالة 0.000 وهو أصغر من مستوى الدلالة 0.01.

جدول (9)

يوضح قيم الارتباط بين مقومات التدقيق الداخلي وأنشطة القيمة ومستوى دلالاته.

أنشطة التدقيق الداخلي / المضيضة للقيمة	الارتباط ومستوى الدلالة	مقومات التدقيق الداخلي			
		الموضوعية	البصيرة	التأكيد	الفاعلية والجودة
تحديد مجالات خفض الانفاق.	الارتباط	0.922	0.879	0.912	0.941
	Sig	0.000	0.000	0.000	0.000
تخفيض أعمال الاحتيال والتلاعب.	الارتباط	0.905	0.891	0.880	0.934
	Sig	0.000	0.000	0.000	0.000
تحسين توصيل المعلومات ذات الصلة.	الارتباط	0.952	0.903	0.939	0.921
	Sig	0.000	0.000	0.000	0.000
الاهتمام برضا وإدراك أصحاب المصلحة.	الارتباط	0.945	0.931	0.948	0.973
	Sig	0.000	0.000	0.000	0.000
تحسين سمعة المنظمة.	الارتباط	0.896	0.921	0.901	0.931
	Sig	0.000	0.000	0.000	0.000
الإجمالي	الارتباط	0.973	0.955	0.966	0.991
	Sig	0.000	0.000	0.000	0.000
	الارتباط	.984			
	Sig	0.000			

8-4: تحليل علاقات التأثير بين متغيرات البحث.

يوضح الجدول (10) علاقة التأثير بين مقومات التدقيق الداخلي مع أنشطة التدقيق الداخلي المضيفة للقيمة اجمالاً. حيث أن قيمة معامل التحديد R^2 هي 0.968 توضح بان 97% من التغيرات في قيمة أنشطة التدقيق الداخلي ناتجة عن مقومات التدقيق الداخلي، وأشرت قيمة F المحسوبة 2280.982 وهي أعلى من قيمة F الجدولية البالغة 252.498 عند مستوى دلالة Sig 0.000 وهو اقل من 0.05، وهذا يعني ثبوت معنوية التأثير عند المستوى المذكور، أي أن لمقومات التدقيق الداخلي إجمالاً تأثير عال في قيمة أنشطة التدقيق الداخلي. وهكذا الحال بالنسبة لكل مقوم من مقومات التدقيق الداخلي: الفاعلية وال جودة، التأكيد، البصيرة، الموضوعية. أي أن لفاعلية وجودة، تأكيد، بصيرة، موضوعية التدقيق الداخلي تأثير إيجابي ومعنوي بنسبة 0.98، 0.93، 0.91، 0.95 في إضافة القيمة. وهو ما يثبت الفرضية الرابعة.

جدول (10)

جدول يوضح نتائج تأثير مقومات التدقيق الداخلي في القيمة.

المتغير المستقل	معامل التحديد (R^2)	قيمة (F) المحسوبة	قيمة (F) الجدولية	Sig	الدلالة
الفاعلية والجودة	0.982	9206.000	252.498	0.000	يوجد تأثير معنوي
التأكيد	0.933	1051.166	252.498	0.000	يوجد تأثير معنوي
البصيرة	0.911	781.118	252.498	0.000	يوجد تأثير معنوي
الموضوعية	0.947	1365.673	252.498	0.000	يوجد تأثير معنوي
مقومات التدقيق الداخلي	0.968	2280.982	252.498	0.000	يوجد تأثير معنوي

قيمة (F) الجدولية عند مستوى دلالة (5%) ودرجة حرية (1،77)

8-5: تشخيص ووصف مؤشرات إضافة القيمة.

يظهر الجدول (11) آراء عينة البحث حول المؤشرات التي يمكن استعمالها لتحديد ما تم تربيته من توقعات أصحاب المصلحة في القيمة المضافة من التدقيق الداخلي. فقد حصلت جميع هذه المؤشرات على متوسط حسابي يزيد عن الوسط الفرضي 3 وعن نسبة 60% مما يعدها مقبولة، وبانحراف معياري 49-88% والذي يعكس تشتتاً منخفضاً في الاجابات. إذ جاء بالترتيب الأول مؤشر (نسبة النمو في نفقات: تدريب العاملين، تقنيات المعلومات للتدقيق الداخلي) بمتوسط حسابي 4.31 وبنسبة 86% والذي يعكس أهمية الانفاق على تطوير العاملين والاستثمار في تقنيات المعلومات اللازمة لتمكين أجهزة التدقيق من العمل بكفاءة وفاعلية لتحقيق القيمة. المؤشر بالمرتبة الثانية (نسبة المطبق من توصيات التدقيق الداخلي) بمتوسط حسابي 4.22 وبنسبة 84% وهذا المؤشر يعكس مدى اهتمام الوحدة الحكومية بتوصيات التدقيق الداخلي وأهمية تلك التوصيات الصادرة من جهة تتمتع بالفاعلية والتأكيد والبصيرة والموضوعية. المؤشر بالمرتبة الثالثة (نسبة الانخفاض في المخالفات المكتشفة من الأجهزة الرقابية) بمتوسط حسابي 4.19 وبنسبة 84% وهو يوضح انعكاس فاعلية وتأكيد وبصيرة وموضوعية التدقيق الداخلي على تخفيض مخالفات الوحدة الحكومية. المرتبة الرابعة (نسبة رضا أصحاب المصلحة) بمتوسط حسابي 4.08 وبنسبة 82% ويوضح أن الزيادة في رضا أصحاب المصلحة يتحقق عند عدم ارتكاب الوحدة وادارتها للمخالفات وتقديمها الخدمات بشكل مرض للمواطنين، المرتبة الخامسة (نسبة المهام المنفذة / المهام المخططة) بمتوسط حسابي 4.05 وبنسبة 81% والذي

يعكس مدى اهتمام التدقيق الداخلي بالخطط الموضوعة وتنفيذه لجميع مهامه المخططة والموكلة اليه من العديد من أصحاب المصلحة كالإدارة أو الأجهزة الرقابية أو المواطن. المرتبة السادسة (نسبة مبالغ المخالفات المكتشفة إلى نفقات الوحدة السنوية) بمتوسط حسابي 4.03 وبنسبة 81% وهو مؤشر أهمية دور التدقيق الداخلي في الحد من المخالفات. المرتبة السابعة (عدد مرات المساعدة التي طلبتها الجهات الرقابية) بمتوسط حسابي 4.01 وبنسبة 80% وهو يوضح مدى اعتماد الأجهزة الرقابية على عمل أجهزة التدقيق الداخلي. المرتبة الثامنة (النمو في عدد تقارير التدقيق الداخلي السنوية) بمتوسط حسابي 3.91 وبنسبة 78% وهو يبين أهمية التواصل مع الجهات أصحاب المصلحة وتزويدها بالمعلومات اللازمة عن الوحدة الحكومية. المرتبة التاسعة (عدد الطلبات المستلمة من أصحاب المصلحة لتنفيذ مهام تدقيق) بمتوسط حسابي 3.73 وبنسبة 75% وهو يدل على مدى اعتماد أصحاب المصلحة (كالأجهزة الرقابية) على التدقيق الداخلي في انجاز بعض التقييمات أو بيان مدى التزام الوحدة بالأنظمة والتعليمات. المرتبة العاشرة والأخيرة (مبلغ التخفيض بالنفقات المقترح من التدقيق الداخلي نسبة إلى نفقات الوحدة السنوية) بمتوسط حسابي 3.47 وبنسبة 69% وهي يعبر عن مقترحات التدقيق الداخلي إلى الإدارة بالمبالغ التي ينبغي تخفيضها والتي قد تمثل إسرافاً أو هدراً أو عدم كفاءة في الاستخدام.

ويرى الباحثون مما سبق يتبين أهمية استعمال عدد من مؤشرات الأداء في تحديد القيمة من أنشطة التدقيق الداخلي المضافة لها تلبية لتوقعات أصحاب المصلحة، وهذه المؤشرات قد بلغت متوسطاتها الحسابية 3.47- 4.31 ونسب مئوية 69-86% وقد فاقت المتوسط الفرضي 3 والنسبة 60% وهي بمستوى جيد. مما يثبت الفرضية الخامسة.

جدول (11)

المؤشرات التي يمكن استعمالها لتحديد ما تم تلبية من توقعات أصحاب المصلحة في القيمة المضافة من التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية والوسط الحسابي والنسبة المئوية وترتيبها.

الترتيب	النسبة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرات
من المؤشرات التي يمكن استعمالها لتحديد ما تم تلبية من توقعات أصحاب المصلحة في القيمة المضافة من التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية الآتي:				
30	69%	0.75	3.47	مبلغ التخفيض بالنفقات المقترح من التدقيق الداخلي نسبة إلى نفقات الوحدة السنوية.
31	81%	0.85	4.03	نسبة مبالغ المخالفات المكتشفة إلى نفقات الوحدة السنوية.
32	84%	0.49	4.19	نسبة الانخفاض في المخالفات المكتشفة من الأجهزة الرقابية.
33	78%	0.63	3.91	النمو في عدد تقارير التدقيق الداخلي السنوية.
34	82%	0.64	4.08	نسبة رضا أصحاب المصلحة.
35	75%	0.88	3.73	عدد الطلبات المستلمة من أصحاب المصلحة لتنفيذ مهام تدقيق.
36	80%	0.81	4.01	عدد مرات المساعدة التي طلبتها الجهات الرقابية.
37	81%	0.77	4.05	نسبة المهام المنفذة / المهام المخططة.
38	86%	0.49	4.31	نسبة النمو في نفقات: تدريب العاملين، تقديرات المعلومات للتدقيق الداخلي.
39	84%	0.64	4.22	نسبة المطبق من توصيات التدقيق الداخلي.

9: الاستنتاجات

1. إن من مقومات التدقيق الداخلي لإضافة القيمة في الوحدات الحكومية وفقا لعينة البحث هي:
 - الفاعلية والجودة. أن أفراد التدقيق الداخلي يتمتعون بالخبرة، ويتقيدون بالأخلاقيات الوظيفية، ويخضعون للتطوير. وهو يحتفظ بعلاقات جيدة، ويتمتع بصلاحيات الوصول إلى المعلومات. فيما كان هناك ضعف بمعرفة المعايير، وإعداد التقارير، والجودة.
 - التأكيد. يقدم التدقيق الداخلي تأكيدات حول حماية الأصول، تحسين العمليات، فاعلية الحوكمة والرقابة الداخلية وإدارة المخاطر.
 - البصيرة. يبين مدى موثوقية معلومات الإدارة، ويعمل كمحفز للتغيير والعمل، ويتكيف مع احتياجات الوحدة. فيما لم يتوقع مخاطر الوحدة أو يساهم بتطوير الملاكات العليا.
 - الموضوعية. يعمل كمستشار للإدارة، وله دراية بالقوانين واللوائح الجديدة، وهو يعمل على ردع وكشف الاحتيال. فيما كان هناك شك باستقلاليته.
2. إن للتدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية عددا من الأنشطة المضيفة للقيمة هي: تحديد مجالات خفض الانفاق، تخفيض أعمال الاحتيال والتلاعب، تحسين سمعة الوحدة، الاهتمام برضا وإدراك أصحاب المصلحة، تحسين توصيل المعلومات.
3. وجود علاقة ارتباط قوية جدا ذات دلالة معنوية بين مقومات التدقيق الداخلي (فاعلية وجودة عمل، تأكيد، بصيرة، موضوعية التدقيق الداخلي) وأنشطة التدقيق الداخلي المضيفة للقيمة.
4. إن لمقومات التدقيق الداخلي (فاعلية وجودة عمل، تأكيد، بصيرة، موضوعية التدقيق الداخلي) تأثيرا إيجابيا ومعنوي في إضافة القيمة.
5. من مؤشرات إضافة القيمة: نسبة النمو في نفقات تدريب العاملين وتقنيات المعلومات، نسبة المطبق من توصيات التدقيق الداخلي، نسبة الانخفاض في المخالفات المكتشفة من الأجهزة الرقابية، نسبة رضا أصحاب المصلحة، نسبة المهام المنفذة / المخططة، نسبة مبالغ المخالفات المكتشفة إلى النفقات السنوية، عدد مرات المساعدة التي طلبتها الجهات الرقابية، النمو في عدد التقارير السنوية، عدد الطلبات المستلمة من أصحاب المصلحة لتنفيذ مهام تدقيق، مبلغ التخفيض بالنفقات المقترح نسبة إلى نفقات الوحدة السنوية.

10: التوصيات

1. ضرورة وضع معايير للتدقيق الداخلي محلية ليتمكن تحقيق فاعلية وجودة عمل التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية.
2. وضع آليات لتوظيف وتدوير العاملين في وحدات التدقيق الداخلي، والاهتمام بتدريبهم على استخدام التقنيات الحديثة، وإخضاعهم لاختبارات دورية بالاستعانة بالأجهزة الرقابية، ومنحهم مخصصات مالية إضافية.
3. العمل على تحقيق الاستقلالية للتدقيق الداخلي. بجعل ارتباطها إداريا بخزائن المحافظات.
4. اعتماد مؤشرات إضافة القيمة في تقييم التدقيق الداخلي والإدارات التنفيذية على مستوى الإدارات العامة والوزارات.

11: المصادر

أ. العربية:

1. المعموري، علي محمد ثجيل (2006) نموذج العمليات الداخلية للمحاسبة عن سلسلة القيمة - مدخل استمرارية القيمة باستخدام إدارة تكاليف الجودة. جامعة الاسراء الخاصة، كلية العلوم الإدارية والمالية، قسم المحاسبة.
2. صالح، احمد السيد، والسيد داليا، (2019) مبادئ الرقابة والمراجعة الداخلية وفقا للمعايير الدولية والأمريكية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر.

ب. الأجنبية:

1. Ali, Azharudin (2016) "Change In Internal Auditing Practice: Evolution, Constraints And ingenious Solutions" Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of Doctor of Philosophy Accounting. The University of Aston.
2. Barac, Karin, Kato Plant, Kgobalale Nebbel Motubatse (2009) " Perceptions on the value added by South African internal audit functions" African Journal of Business Management Vol.3 (13), pp. 980–988, December 2009 Available online at <http://www.academicjournals.org/AJBM>
3. Duman. Teoman "A Model Of Perceived Value For Leisure Travel Products" , Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of Doctor of Philosophy, The Pennsylvania State University, August 2002.
4. Falldin, Daniel, Pettersson, Daniel, 2002, Customer perceived value over time: A case study at Ericsson Soft Lab, Journal Of The Academy Of Marketing science,
5. Horngren, Charles T., Srikant M. Datar, and Madhav Rajan. Cost Accounting: A Managerial Emphasis. 14th ed. Prentice Hall, 2012.
6. IIA, 2014 The Value of Quality Assurance and Improvement Programs. http://iia.org.au/sf_docs/default-source/quality/pdf-toolkit/report-the-value-of-quality-assurance-and-improvement-programs.pdf?sfvrsn=2
7. IIA, 2015 Delivering on the Promise: Measuring Internal Audit Value and Performance. https://www.internerevision.at/fileadmin/user_upload/201512_CBOK_Delivering_on_the_Promise_0.pdf
8. IIA, 2016 INTERNATIONAL STANDARDS FOR THE PROFESSIONAL PRACTICE OF INTERNAL AUDITING (STANDARDS) <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF-Standards-2017.pdf>

9. Porter, Michael E. "The Competitive Advantage Of Nation" Published By Macmillan Business ,Printed In Great Britain,1998.
10. PWC, 2011 Maximising the value of Internal Audit: who dares wins. <https://www.pwc.com.au/assurance/assets/maximising-value-who-dares-wins-sep11.pdf>
11. Ray, E. (2009). Adding Value: How modern internal auditing assists organisations in achieving strategic objectives. The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF) Altamonte Springs Florida.
12. REDING, K. F., SOBEL, P. J., ANDERSON, U. L., HEAD, M. J., RAMAMOORTI, S., SALAMASICK, M. AND RIDDLE, C. (2009) "INTERNAL AUDITING: Assurance and Consulting Services" The Institute of Internal Auditors Research Education – Maitland Avenue, Altamonte Springs, Florida.
13. Romney, Marshall B., Steinbart, Paul J. (2009). Accounting Information System. 11th Ed. New Jersey: Pearson Prentice Hall.
14. Savcuk, O. (2007) 'Internal Audit Efficiency Evaluation Principles', Journal of Business Economics and Management, Vol. 6, No.4, pp.275–284 .
15. Yamamoto, Gonca (2000) "Understanding Customer Value Concept: Key To Success "Journal of Economics and Administrative Science. https://www.academia.edu/4717265/UNDERSTANDING_CUSTOMER_VALUE_CONCEPT_KEY_TO_SUCCESS