

التعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي الواقع والطموح
"حكومة ذي قار المحلية انموذجاً"
(بحث مستل من رسالة ماجستير)

الباحث: حسن عبد الرضا حسن
رئاسة جامعة ذي قار

.أ.م.د. فاطمة جاسم محمد
جامعة البصرة/ كلية الادارة والاقتصاد

Outsourcing Internal Auditing Reality and Ambition

" The local government of Dhi Qar is a model"

A.P.Dr. Fatima Jasim Mohammed

Researcher:Hassan Abdulridha Hassan

التعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي الواقع والطموح "حكومة ذي قار المحلية انموذجاً"

أ.م.د. فاطمة جاسم محمد

الباحث : حسن عبد الرضا حسن

المخلص :

هدف البحث بشكل اساس الى تعريف القارئ بالتعاقد الخارجي بشكل عام والتعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي بشكل خاص، والتعرف على امكانية وجدوى تطبيقه في حكومة ذي قار المحلية، ومن اجل تحقيق اهداف البحث قام الباحثان باستعراض الدراسات النظرية والتطبيقية التي تناولت هذا الموضوع فضلاً عن القيام بالزيارات الميدانية لحكومة ذي قار المحلية واجراء المقابلات الشخصية مع ملاك التدقيق الداخلي فيها، وتوصل الباحثان الى ان التدقيق الداخلي في حكومة ذي قار المحلية يعاني من العديد من المشكلات، ويمكن ان يكون التعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي هو الحل الامثل امام الادارة لتلافي هذه المشكلات.

Abstract

The research aimed to identify the reader with outsourcing in general and outsourcing internal audit function in particular, And to identify the Possibility and feasibility of its application in the local government of Dhi Qar. In order to achieve the objectives of the research, the researchers reviewed the theoretical and applied studies that dealt with this subject as well as conducting field visits to the local government of Dhi Qar and conducting interviews with its internal audit team, The researchers concluded that Internal audit in the local government of Dhi Qar suffers from many problems, and the outsourcing internal audit function may be the best solution for the administration to avoid these problems.

المقدمة

تطور التدقيق الداخلي سواء في مفهومه أم من يقوم به او مجالات عمله خلال الخمسين سنة الاخيرة بفضل جهود معهد المدققين الداخليين IIA، فبعد ان كان مجرد اداة من ادوات الرقابة الداخلية تهدف الى تصيد الاخطاء والغش اصبح وظيفة بناء ونشاطاً استشارياً في الوحدة الاقتصادية، وقد استلزم ذلك ضرورة تطوير مهارات القائمين بمهام التدقيق الداخلي، وفي هذا الصدد برز اتجاه يتبنى الحصول على خدمة التدقيق الداخلي من مصدر خارجي Outsourcing، وهذا المصطلح يشير بصفة اساسية الى التعاقد مع طرف خارجي لتقديم خدمة او منتجات كانت تقدم في السابق من قبل مصدر داخلي.

قد يكون التعاقد الخارجي مصطلحاً جديداً نسبياً، لكنه من حيث الواقع ليس بالجديد، ففي الخمسينات من القرن الماضي بدأت الوحدات بالفعل في التعاقد على وظائف معينة، مثل الامن والصيانة والتنظيف و النقل، وقد استعانت هذه الوحدات بمصادر خارجية متخصصة في تقديم الخدمات، وبحلول الثمانينات من القرن الماضي اصبحت الوظائف الاساسية مثل نظم المعلومات والصناعات التحويلية تتم عن طريق التعاقد الخارجي، لكن ما هو جديد نسبياً هو التعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي.

ان التعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي يختلف عن التعاقد الخارجي لأي وظيفة اخرى، حيث لا يمكن مقارنته بنشاط تنظيف المكاتب او نقل الموظفين وغيرها من النشاطات التي يكون الضرر المترتب على القصور في ادائها اقل تأثيراً بكثير من الضرر المترتب على الاداء غير الجيد لنشاط مهم مثل التدقيق الداخلي، حيث ان وضع ذلك النشاط بيد مصدر خارجي قد يشكل خطراً من المحتمل ان يسبب عدداً كبيراً من المشاكل للوحدة على المدى الطويل ولكن هناك عدة اسباب تجعل الوحدات تختار التعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي، منها تحسين فعالية قسم التدقيق الداخلي، نقص الموارد والخبرات المتخصصة، او قد يكون التعاقد الخارجي بديلاً ارحص واكثر ملائمة. من هنا يبرز التساؤل الآتي:

1- هل هناك امكانية لتطبيق التعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي في الحكومات المحلية العراقية؟

2- هل هناك جدوى من تطبيق التعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي في الحكومات المحلية العراقية؟

هذا و يهدف هذا البحث بتعريف القارئ بالتعاقد الخارجي بشكل عام والتعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي بشكل خاص، وذلك من خلال استعراض الدراسات النظرية والتطبيقية التي استخدمت هذا الموضوع، ان الاستعراض لهذه الدراسات يمثل واقع ابحاث التعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي، في حين امكانية وجدوى تطبيقه في الحكومات المحلية العراقية يمثل الطموح الذي يمكن ان تتبناه الدراسات النظرية والتطبيقية المقبلة، من اجل تقديم ابحاث تخدم مهنة التدقيق الداخلي بشكل عام وتساعد الوحدات الاقتصادية باختلاف انواعها في تحسين واقع التدقيق الداخلي لديها.

المحور الاول: مفهوم التعاقد الخارجي

يرى (Yang et al,2007:3770) ان التعاقد الخارجي في نظم المعلومات يمثل بداية ظهور مفهوم التعاقد الخارجي، وقد ارتبط هذا المصطلح بنظم المعلومات في اواخر الثمانينات، فعلى سبيل المثال عرف (Loh and Venkatraman,1992:336) التعاقد الخارجي على انه مساهمة كبيرة من قبل المورد الخارجي بالموارد المادية و/او البشرية المرتبطة بالمكونات الكاملة او المحددة للبنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات في الوحدة

المستخدمة ، كما عرفه (Cheon *et al*,1995:209) على انه القرار التنظيمي لتحويل جزء او كل وظيفة نظم المعلومات للوحدة الى مقدمي الخدمات الخارجيين لكي تتمكن الوحدة من تحقيق اهدافها. كما حاول العديد من الباحثين تقديم تعريف للتعاقد الخارجي, على سبيل المثال عرف (Lei and Hitt,1995:836) التعاقد الخارجي بانه الاعتماد على مصادر خارجية لمكونات التصنيع والانشطة الاخرى ذات القيمة المضافة, كما عرفه (Maltz and Ellram,1999:4) على انه نقل المسؤولية عن الانشطة التي كان من المقرر القيام بها داخلياً الى طرف ثالث, وعرفه ايضاً (Lankford and Parsa,1999:310) بانه شراء منتجات وخدمات من مصادر خارجة عن الوحدة, كما ذكر (Ghobrial,2005:459) ان التعاقد الخارجي يتوافق مع ترتيب تتعاقد بموجبه الوحدة مع وحدة اخرى لأداء واحد او اكثر من انشطتها التي تخلق قيمة مضافة, وذكر (Kotabe and Mol,2008:205) ان التعاقد الخارجي هو نقل الانشطة الى مصدر خارجي, يرى ايضاً (Beaumont and Khan,2005:24) بانه يمكن عدّ التعاقد الخارجي حلاً وسطاً بين التكامل الراسي للوحدة والاعتماد على آليات السوق.

ان تعريف التعاقد الخارجي على انه نشاط شراء لا يعبر عن الطبيعة الاستراتيجية للمفهوم, اذ ان جميع الوحدات تشتري بعض المدخلات لعملياتها, وعليه يعد التعاقد الخارجي قراراً استراتيجياً اساسياً للتخلي عن تنفيذ الانشطة داخلياً (Gilley and Rasheed,2000:788)، وينكر (Bettis *et al*,1992:21) انه على الرغم من ان العديد من المديرين يعدون التعاقد الخارجي وسيلة دفاعية تشغيلية لخفض التكاليف, فان عدم النظر الى التعاقد الخارجي استراتيجياً هو خطأ كبير.

وقد ادرك (espino-rodriuez and pordon-robaina,2006) ان هناك فجوة في تعريفات التعاقد الخارجي, وخلص الى ان التعريف الاكثر قابلية للتطبيق على التعاقد الخارجي سيكون (هو قرار استراتيجي ينطوي على الاستعانة بمصادر خارجية لأداء أنشطة غير استراتيجية محددة او عمليات تجارية ضرورية لتصنيع السلع او تقديم الخدمات عن طريق اتفاقات او عقود مع وحدات ذات قدرة اعلى للقيام بتلك الانشطة والعمليات التجارية بهدف تحسين الميزة التنافسية) (espino-rodriuez and pordon-robaina,2006:52).

من كل ما تقدم يرى الباحثان ان التعابير كانت مختلفة الا ان المفهوم كان واحداً, وهو الاستعانة بموردين خارجيين لأداء بعض الانشطة في الوحدة الاقتصادية, وهذا يقودنا الى ان نخلص أن التعاقد الخارجي يمكن تعريفه بانه قيام الوحدة الاقتصادية بالتعاقد مع وحدات اخرى مستقلة قادرة على توفير الموارد اللازمة لأداء بعض الانشطة, من اجل تحسين الميزة التنافسية او الحفاظ عليها.

الاساس المنطقي للتعاقد الخارجي

تم تحديد ثلاث نظريات لتحقيق فهم أفضل للأساس المنطقي للتعاقد الخارجي, وهذه النظريات هي:

1- نظرية الموارد

تقوم نظرية الموارد على افتراض ان الهدف النهائي للوحدة هو تحقيق الميزة التنافسية والحفاظ عليها من خلال الحصول على الموارد الضرورية لإنتاج السلع او الخدمات وتوزيعها (espino-rodriuez and pordon-robaina,2005:50).

ويعرف (Momme et al,2000) الوحدة بانها مجموعة من الموارد والقدرات الفريدة التي يتم من خلالها تحديد الأنشطة التي تتطلب التعاقد الخارجي, كما ان الميل الى التعاقد الخارجي والعلاقة بين التعاقد الخارجي والاداء التنظيمي يعتمد بشكل اساسي على نظرية الموارد (الموارد والقدرات والاستراتيجية التنافسية والاداء التنظيمي), وتحدد العلاقة بين التعاقد الخارجي والاداء التنظيمي تبعاً لنوع النشاط المحدد للتعاقد الخارجي (اساسي, تكميلي, او غير اساسي) (espino-rodriquez and pordon-robaina,2006:65).

2- نظرية تكاليف العمليات

ان المبدأ الاساسي لهذه النظرية يشير الى ان الوحدات تختار القيام بالمعاملات ذات الكلفة الاقل, وبالتالي فإنها توضح لماذا تقوم الوحدات بمعاملات معينة دون غيرها (liang & Huang,1998:31), وعلى وفق ذلك تقترح هذه النظرية ان يكون للتعاقد الخارجي تكلفة باهظة مع زيادة عدد المعاملات, مع ذلك فان تقنية المعلومات وانظمة الاتصالات تتسبب في ان تكون تكاليف العمليات للعديد من الخدمات (بالنسبة لأداء المهام داخلياً) تسيطر عليها التكاليف الثابتة المرتبطة بنظم المراقبة والادارة بدلاً من تكاليف المعاملات المتغيرة المرتبطة بها, وهكذا يتحول منحى التكلفة بحيث تفوق التكاليف الثابتة التكاليف المتغيرة للمعاملة, اما في حال التعاقد الخارجي فان جزءاً كبيراً من تكلفة العمليات يرتبط بإدارة المخاطر والضوابط التجارية والتقارير الحكومية وغيرها من المتطلبات, لذا فان المحرك الرئيس لقرار التعاقد الخارجي مقابل المصادر الداخلية هو تكاليف الاعداد وتكاليف المعاملات احدهما مقابل الاخر (Ellram,2008:150).

3- نظرية الوكالة

ان نظرية الوكالة موجهة الى علاقات الوكالة بشكل عام, والتي يقوم فيها احد الاطراف (الموكل) بتفويض الطرف الاخر (الوكيل) بإدارة اعماله, ان هذه النظرية جاءت لحل مشكلتين رئيسيتين يمكن ان تنشأ في علاقات الوكالة وهما تضارب المصالح بين الوكيل والموكل, وعدم قدرة الموكل على مراقبة اداء الوكيل (Eisenhardt,1989:58). ويرى (Sharma,1997:784-785) ان علاقات التعاقد الخارجي ليست علاقات وكالة تقليدية, الا انه يعتقد انه يمكن تطبيق النظرية بسهولة على علاقات التعاقد الخارجي, وللسيطرة على هذه العلاقات يقدم المقترحات التالية:

- ينبغي ان يكون للموكل درجة عالية من المشاركة في عمل الوكيل.
 - ينبغي استخدام المجتمع والتقييمات الخاصة بالطرف الثالث لمراقبة عمل الوكيل, وذلك لان الضوابط السلوكية قد تكون اكثر دقة في مراقبة اداء الوكيل.
 - استخدام مستشارين من الاطراف الثالثة لديهم المعرفة المهنية في مراقبة اداء الوكيل.
 - مطالبة الوكلاء بالاستثمار في الموجودات الخاصة.
 - المشاركة في علاقات طويلة الاجل للمنتجات او الخدمات نفسها.
- إن النظريات التي تم تحديدها تنظر في الاساس المنطقي للتعاقد الخارجي في سياق تكنولوجيا المعلومات, مع ذلك فإن جوهر كل نظرية ينطبق على التعاقد الخارجي للأنشطة الاخرى.

المحور الثاني:

تطور التدقيق الداخلي تجاه التعاقد الخارجي

لا يوجد تاريخ محدد لنشأة نشاط التدقيق الداخلي, مع ذلك حتى عام 1940 لم تكن ممارسة التدقيق الداخلي تؤدي دوراً مهماً في الاستراتيجية التنظيمية للإدارة, وكان الفضل في تطور نشاط التدقيق الداخلي يعود للمعهد الأمريكي للمدققين الداخليين (IIA), والذي يعد الجهة الرئيسية المعترف بها عالمياً الراعية للمهنة (Castanheira, et al, 2009:79), حيث بدأ التجسيد المهني لوظيفة التدقيق الداخلي عند انشاء (IIA) في عام (1941) والذي أسهم بشكل كبير في تطوير وظيفة التدقيق الداخلي, إذ حدد مفهوم واهداف ونطاق عمل التدقيق الداخلي ومسؤوليات المدقق الداخلي, وقواعد وأداب السلوك التي ينبغي الالتزام بها من قبل المدقق الداخلي (العبادي, 1999:640), كما اخذ (IIA) على عاتقه مهمة وضع معايير التدقيق الداخلي وتطويرها على وفق متطلبات المهنة (العمرى, 2006:343).

ونتيجةً للتغيرات في الاحتياجات التنظيمية والتكنولوجية وتعدد أنشطة الوحدات الاقتصادية فإن دور المدقق الداخلي تغير من حارس وقائي داخل الوحدة الى مستشار ومرشد للإدارة, ومع زيادة اعباء العمل, ونقص الكوادر المؤهلة لأداء العمل التدقيقي, والحاجة الى تخفيض التكاليف, والشك في استقلال المدقق الداخلي فقد حدث تطور مهم في الواقع العملي أدى الى تغيير الاساسيات التي تقوم عليها وظيفة التدقيق الداخلي, وهو استخدام مدقق خارجي لأداء وظيفة التدقيق الداخلي (Mihret & Woldeyohannis, 2008:567) (الهيبي, 2012:34), وان هذه التغيرات الكبيرة وسعت نطاق التدقيق الداخلي بطريقة تسمح له بتقديم مساهمات اكبر للوحدة الاقتصادية التي يخدمها, ولاسيما انه اصبح يعمل في ظل بيئات قانونية وثقافية متنوعة داخل الوحدة الاقتصادية التي تختلف في غرضها وحجمها وهيكلها, ومن قبل افراد داخل الوحدة او خارجها (Fadzil, et al, 2005:844). وفي الآونة الاخيرة تزايد الاهتمام بمهنة التدقيق الداخلي من قبل المنظمات المهنية على الصعيد الدولي, إذ ظهرت مفاهيم جديدة تهدف الى رفع كفاءة وفاعلية مهنة التدقيق الداخلي, ومن بين هذه المفاهيم مفهوم التعاقد الخارجي, إذ اصبح هذا المفهوم من القضايا المهمة في مجال الاعمال في مختلف دول العالم, وقد اصبحت اليوم وظيفة التدقيق الداخلي من الفرص المتاحة للتعاقد الخارجي, فالتعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي يعطي مجموعة من الفوائد المحتملة للعميل والمورد (Rouse, 1996:95).

كما ان نشاط التدقيق الداخلي بوصفه نشاطاً موضوعياً ليس بالضرورة ان ينشأ داخل الوحدة, ولكن يمكن الحصول عليه أيضاً من قبل موردين خارجيين عن طريق التعاقد الخارجي (Rmamoorthi, 2003:13), فعندما كانت الوحدة الاقتصادية تنوي انشاء قسم تدقيق داخلي لم يكن امامها سوى خيار واحد, وهو الاسلوب التقليدي المتمثل بالاعتماد الكامل على المصادر الداخلية, وعلى الرغم من ان هذا الاسلوب كانت له نتائج ايجابية في بعض الوحدات, الا ان عيوبه كانت واضحة, فعلى سبيل المثال كان هناك وقت وتكاليف كبيرة لتعيين الموظفين, فضلاً عن البنية التحتية اللازمة لأداء وظيفة التدقيق وما يرتبط بها من عمليات, وخلال السنوات الماضية حصل تغير كبير لوظيفة التدقيق الداخلي إذ اصبحت بعض الوحدات الاقتصادية تستخدم الاسلوب غير التقليدي المتمثل بالاعتماد على موردين خارجيين كوسيلة سريعة وفعالة للحصول على خدمات التدقيق الداخلي

(Anderson,1996:6). كما يرى (Yiannakas,2000:98) ان الكثير من المديرين يفضلون التعاقد الخارجي, لتجنب الفارق الزمني لإنشاء قسم التدقيق الداخلي من الصفر, فضلاً عن تكاليف اضافة كوادر بدوام كامل والتكاليف الأخرى المرتبطة بالأسلوب التقليدي, كما يتيح التعاقد الخارجي الوصول الى الكوادر المتخصصة التي قد يكون من الصعب تحمل تكاليفهم.

خيارات التعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي

1- التعاقد الخارجي الكامل: Full-Outsourcing

في ظل هذا الخيار من خيارات التعاقد الخارجي تتوقع الوحدة الاقتصادية من المورد الخارجي مجموعة كاملة من الخبرات والمعرفة والدعم, اي 100% من خدمات التدقيق الداخلي يتم الحصول عليها من مورد خارجي وعادةً ما تكون بشكل دائم (Heywood,2001:28).

2- التعاقد الخارجي الجزئي: Partial-Outsourcing

تقوم الوحدة الاقتصادية في ظل هذا الخيار للتعاقد الخارجي بالتعاقد مع مقدم خدمة مؤهل لأداء جزء محدد من وظيفة التدقيق الداخلي, على سبيل المثال تدقيق العمليات الالكترونية, (Jenning,1996:394).

التعاقد الخارجي المشترك: Partnering/Co-sourcing

ينطوي هذا الخيار على نقل بعض موظفي التدقيق الداخلي في الوحدة الاقتصادية للعمل مع المورد الخارجي المتعاقد معه مع الإبقاء على الموظفين الرئيسيين للتدقيق الداخلي, اذ يعتمد نجاح هذا الخيار للتعاقد الخارجي على التعاون والتنسيق بين المورد الخارجي وموظفي التدقيق الداخلي. (Thomas & Parish,1999:85).

الفوائد المحتملة للتعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي

قد تؤدي الظروف والاهتمامات المختلفة الى قرار التعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي, ويتم اتخاذ هذا القرار من اجل الحصول على عدد من الفوائد المحتملة, سواء لمقدمي خدمات التدقيق, أم الوحدات الاقتصادية التي تطلب هذه الخدمات, وفيما يلي توضيح لهذه الفوائد:

1- تخفيض الكلفة:

يتفق العديد من الباحثين على ان الكلفة العالية للمصادر الداخلية هي العامل الرئيس المحدد لقرار التعاقد الخارجي (Loh & Venkataraman,1992:13)(Maltz,1994:245)(Wholey,et al,2001:230), على الرغم من ذلك فان هناك جدلاً واسعاً حول ما اذا كان التعاقد الخارجي يؤدي الى تخفيض الكلفة.

يرى (Selim & Yiannakas,2000:214) انه يمكن لشركات التعاقد الخارجي تخفيض الكلفة من خلال تدريب افضل للموظفين, وتخفيض الوقت غير المنتج للعاملين, واستخدام احدث التقنيات في عمليات التدقيق, والقضاء على الانشطة غير الضرورية التي لا تضيف قيمة, والتخطيط الجيد لعمليات التدقيق.

2- الخبرة المتخصصة:

في كثير من الاحيان يواجه المدققون الداخليون مستجدات على مستوى العمل, وهذه المستجدات قد تتطلب معرفة متخصصة اذا ما اريد تدقيقها بفاعلية وكفاءة, كما ان الخبرة المتخصصة مطلوبة في العديد من المواقف التي تواجه ادارة الوحدة الاقتصادية, يرى العديد من مديري التدقيق الداخلي ان تعيين خبير بشكل دائم لا يعد خياراً مجدياً من حيث الكلفة, خاصةً في ضوء اختلاف المجالات التي تتطلب معرفة متخصصة من وقت الى

اخر, ان التعاقد مع خبير خارجي يوفر حلاً فعالاً للطلب المتقطع على المعرفة المتخصصة (Yiannakas,2000:104-105).

3-نقص الموارد:

ان نقص الموارد هو سبب رئيس اخر للتعاقد الخارجي, قد يصل عمل التدقيق الداخلي الى مستوى الذروة, اذ لا يستطيع مستوى التوظيف في الوحدة الاقتصادية ان يغطي كمية العمل المطلوب انجازه, عند هذه النقطة تحتاج اقسام التدقيق الداخلي الى موارد اضافية لتغطية العمل, وقد تؤدي قيود الموازنة الى عدم قدرة الوحدات على التوظيف, في حين ينبغي الوفاء بمسؤوليات التدقيق الخاصة بالوحدة, لذا يرى (Zack,1999:283) ان الحل قصير الاجل لتعويض النقص الحاصل في موارد الوحدة هو التعاقد الخارجي.

1- تحسين الجودة:

يتفق بعض الباحثين على ان الموردين الخارجيين لخدمات التدقيق الداخلي يؤدون وظيفة التدقيق الداخلي بجودة اعلى من الموظفين الداخليين, اذ يرى (Abbott, et al, 2007: 805) ان اسناد المهام غير الروتينية او غير المتكررة لمقدم خدمات خارجي له اثر كبير في جودة التدقيق, من خلال حصول الوحدة الاقتصادية على المعرفة المتخصصة, واكتساب المدققين الداخليين للمهارة والخبرة اللازمة فضلاً عن توفير التكاليف, الذي بدوره يقود الى تحقيق الجودة.

تغطية دولية وثقافية افضل

ان ازدياد عدد الشركات متعددة الجنسية وزيادة حجم انشطتها ادى الى زيادة الحاجة الى رقابة هذه الانشطة والعمليات, مما زاد من نطاق عمل التدقيق الداخلي, الذي بدوره يتطلب استثماراً كبيراً في تدريب وتطوير كوادر التدقيق الداخلي فضلاً عن التكلفة والوقت التي دفعت العديد من الشركات للعمل مع التعاقد الخارجي لإنجاز مهام التدقيق الداخلي, فضلاً عن ذلك يؤدي التعاقد الخارجي الى تحسين المهارات اللغوية والثقافية لدى العاملين (Yiannakas,2000:106-107)(القباني,2005:18).

المخاطر المحتملة للتعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي

على الرغم من الفوائد الكبيرة التي يقدمها التعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي والتي تم ذكرها أنفاً, الا ان هناك بعض المخاطر التي ينبغي مراعاتها من قبل ادارة الوحدة عند اتخاذ قرار التعاقد الخارجي.

- 1- فقدان الولاء للوحدة الاقتصادية من قبل موظفي التدقيق الداخلي العاملين فيها (Yasseen,2011:33).
- 2- من الناحية الاستراتيجية ان التعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي قد يحرم الوحدة الاقتصادية من تطوير كفاءات اساسية جديدة, اذا ما تم الاحتفاظ بهذه الوظيفة داخل الوحدة (Peursem & Jiang,2008:4).
- 3- من خلال التعاقد الخارجي لعمليات تجارية معينة, يمكن للوحدات الاقتصادية ان تحسن بشكل كبير من ادائها, الا ان وضع هذه العمليات بيد مورد خارجي سوف يكون مخاطرة كبيرة (Frost,2000:35).
- 4- قد يؤدي التعاقد الخارجي الكلي لوظيفة التدقيق الداخلي الى مخاطر تشغيلية جديدة تتطلب مزيداً من الاشراف من قبل ادارة الوحدة الاقتصادية (Figg,2000:50).

معايير اختيار الموردين

يعزا الاهتمام المتزايد باختيار الموردين من قبل الوحدات الاقتصادية الى اتساع دور التعاقد الخارجي وتزايد عدد الوحدات الاقتصادية المتعاقدة خارجياً لمختلف الانشطة, اذ اصبح اختيار المورد الافضل مهمة اساسية تستند الى مجموعة من المعايير التي ينبغي ان تكون صحيحة, وفيما يلي توضيح لهذه المعايير: (Laarhoven,et al,2000:429)(Beulen,2002:3)(Anderson & Norman,2000:8)

- 1- **كلفة الخدمة:** وتتمثل بالكلفة الاجمالية المقدمة من قبل المورد لأداء النشاط المتعاقد عليه.
- 2- **الاداء المالي:** يعكس الاداء المالي السليم للمورد ضمان الاستمرارية في تقديم الخدمة وتحسينها.
- 3- **الاداء التشغيلي:** يعد الاداء التشغيلي الجيد للمورد انعكاساً للمقاييس المناسبة المتخذة من قبله تجاه ادارة النشاط, على سبيل المثال القدرة على مراقبة الاداء, التواصل مع العميل, نظام الامن, القدرة على الاستجابة, سرية المعلومات, التحسين المستمر.
- 4- **سمعة المورد:** وتتمثل بالمكانة الذهنية التي يتمتع بها المورد لدى العملاء والمستندة الى اشباع حاجاتهم, اذ تؤدي سمعة المورد دوراً اساسياً في اختياره من قبل الوحدة, وخصوصاً في عملية الفحص الاولي للموردين المتاحين.
- 5- **العلاقات طويلة الاجل:** وتمثل مشاركة طرفي العلاقة (الوحدة الاقتصادية والمورد) للمخاطر والمنافع وضمان استمرارية التعاون بينهما من جهة, والحيلولة لمنع مسالة الاستغلال التي يمكن ان تصاحب سلوكهما من جهة اخرى.
- 6- **الاستقرار المالي:** ويشير الى موقف المورد المحتمل من المشروعات المحفوفة بالمخاطر ومدى تعامله معها, والتي يمكن ان تهدد استقراره المالي.
- 7- **الانتشار الجغرافي ونطاق تجهيز الخدمة:** وتشير الى قدرة المورد في الوصول الى الاسواق ودخولها بشكل اسرع مقارنة بغيره من الموردين.
- 8- **جودة الخدمة:** يمكن تمثيل هذا المعيار بالعديد من الجوانب كالتسليم بالوقت المحدد, ودقة انظمة الاستجابة, وسرعة الاستجابة لشكاوى العملاء.
- 9- **حجم ونوعية الموجودات:** كلما كبر حجم ونوع الموجودات التي يمتلكها المورد زادت قدرته على مواجهة احتياجات العميل, فضلاً عن تحسين ادائه التشغيلي.
- 10- **الحصة السوقية:** تعكس الحصة السوقية للمورد ادائه المالي من جهة, ومدى رضا العملاء وسمعته من جهة اخرى.

اساسيات التعاقد الخارجي

عندما تقوم الوحدة الاقتصادية بالتعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي ينبغي ان يكون هناك عقد مكتوب يوضح واجبات كل طرف ومسؤولياته تجاه نشاط التدقيق الداخلي, وان هذا العقد ينبغي ان يتضمن الاتي:

- 1- يحدد واجبات كل طرف ومسؤولياته.
- 2- يحدد نطاق وتكلفة العمل المطلوب من المورد الخارجي.
- 3- يحدد مسؤوليات التواصل مع الادارة, مثلاً طريقة توصيل النتائج التي تم التوصل اليها.

4- يتم الاتفاق على شروط العقد وامكانية تغييرها مع الظروف المستجدة، والشروط الجزائية في حال عدم الالتزام بالعقد.

5- ينبغي ان ينص العقد على سرية المعلومات التي تخص الوحدة.

6- تحديد على من تقع مسؤولية الاضرار الناجمة عن الاخطاء والاهمال والتقصير.

المحور الثالث:

التعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي في البيئة المحلية

وجهة النظر القانونية للتعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي في العراق

يعد العراق من الدول التي يكون فيها تنظيم المهنة خليطاً بين التنظيم الحكومي من خلال القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة، والتنظيم الذاتي من خلال دور نقابة المحاسبين والمدققين والتي كلفها القانون للقيام بذلك.

ان مهنة التدقيق على وفق أحكام القوانين النافذة لا يمكن حصرها في نصوص جامدة، اذ انها متغيرة على وفق القانون المعتمد على الاعراف الادارية للوحدات الاقتصادية وتغييرها من وقت لآخر، وبالرجوع الى القوانين والتشريعات المحلية والتي منها:

- قانون تنظيم ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (3) لسنة 1999 المعدل.
- قانون الادارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة 2004.
- قانون الشركات رقم (21) لسنة 1997 المعدل.
- القانون التجاري رقم (30) لسنة 1984.
- قانون نقابة المحاسبين والمدققين رقم (185) لسنة 1969 المعدل.

لم يجد الباحث اي نص او مادة قانونية تتناول موضوع التعاقد الخارجي، وذلك لعدم تطبيقه في الوحدات المحلية لحد لان، كما انه لا توجد اي مادة او نص قانوني يمنع الوحدات من القيام بالتعاقد الخارجي سواء لوظيفة التدقيق الداخلي أم اي وظيفة استشارية اخرى.

فضلاً عن ذلك فان القوانين التي تم ذكرها أنفاً تتناول المهام والانشطة المطلوب من المدقق الداخلي القيام بها، كالتأكد من صحة المعلومات والاجراءات المطبقة وخلوها من التلاعب والاطفاء، والمحافظة على الاصول واجراء اعمال الجرد ومطابقة الكشوفات وختم المستندات المؤيدة للصرف والتأكد من العمليات، فكل الاجراءات التي يلزم القانون المدقق الداخلي باتباعها هي اجراءات تدقيق مالي وتقييم للأداء، اذ يمكن اداء هذه المهام من قبل مدقق سواء كان من داخل الوحدة ام من خارجها.

واقع التدقيق الداخلي في حكومة ذي قار المحلية

من خلال الاطلاع على الهيكل التنظيمي للحكومة المحلية لمحافظة ذي قار، فضلاً عن المقابلات الشخصية التي اجريت مع عدد من موظفي قسم التدقيق الداخلي، والاطلاع على تقارير ديوان الرقابة المالية اتضح ما يلي:

1- يرتبط قسم التدقيق الداخلي إدارياً بالمحافظ ويتولى القسم مهمات التدقيق الداخلي السابق للصرف على معاملات صرف المبالغ المخصصة في الموازنة بشقيها الجاري والاستثماري، وهذا الارتباط بالمحافظ

- مباشرة يعطيه نوعاً من الاستقلالية التي تساعده على ممارسة عمله، وان التعاقد الخارجي يعزز من هذه الاستقلالية كون الجهة المتعاقد معها لا ترتبط ادارياً بالحكومة المحلية.
- 2- لا تتوافر لدى قسم التدقيق الداخلي خطط أو برامج تدقيق تعتمد عليها في أداء عملها مما يعد عملها غير منظم ولا يستند إلى معايير التدقيق المعتمدة للمدققين الداخليين، إذ يمكن للجهة المتعاقد معها ان تحسن من هذا الواقع من خلال وضع برامج لعمليات التدقيق وتطبيق المعايير المتعارف عليها.
- 3- يركز التدقيق الداخلي حالياً على الاهداف التقليدية بشكل اساسي، التي تتعلق بالوظيفة الوقائية للرقابة الداخلية من خلال التأكيد على التدقيق المالي عن طريق القيام بالتدقيق المستندي، وانحسار التأكيد على الاهداف في مجالات وظيفة كفاءة الأداء، فضلاً عن عدم قيام القسم بإجراء الزيارات المفاجئة للأقسام الأخرى للاطلاع على سير العمل فيها، وعدم القيام كذلك بإعداد تقارير دورية عن أهم الملاحظات والحالات المكتشفة من قبلها ورفعها للمحافظ، إذ يمكن للحكومة المحلية ان توسع نطاق عمليات التدقيق من خلال اضافة كادر متخصص عن طريق التعاقد الخارجي بالشكل الذي يحقق اقصى منفعة.
- 4- إن أداء عمل الرقابة والتدقيق الداخلي في الحكومة المحلية للمحافظة يفقر إلى التخطيط لكل عملية تدقيق وإلى إجراءات تقويم أنظمة الرقابة الداخلية ، تمكنه من أن يكون المرآة العاكسة للحقيقة من خلال تقديم التقارير حول نتائج العمل الميداني ومتابعة تنفيذ الموازنات، وكذلك النتائج الواردة في تقارير ديوان الرقابة المالية، فضلاً عن القيام بالزيارات الميدانية الى مواقع المشروعات للتحقق من التنفيذ السليم لتلك المشروعات على وفق ما مخطط لها في الموازنة، ولاسيما أن هناك موظفين يعملون بعقود للإشراف على المشروعات المنفذة من قبل المحافظة والذين تصرف عقودهم من تخصيصات الخطة الاستثمارية، لذا يعمل المدققون المتعاقد معهم على وضع خطة لكل عملية تدقيق، كما يحاولون تحقيق اقصى فائدة من التعاون مع ديوان الرقابة المالية من اجل تخفيض الجهد والكلفة.
- 5- عدم وجود خطة لدى القسم لوضع برامج تطوير الموارد البشرية في القسم ومواكبة التطور الحاصل في حقل المحاسبة والتدقيق، وتأهيل كوادر القسم بشكل يساعدهم على القيام بالأعمال المكلفين بها، إذ تقع على عاتقهم مسؤولية كبيرة نتيجة ضخامة الأموال التي تدار من قبل المحافظة لتنفيذ المشروعات المخصصة لها الأموال ضمن الموازنة العامة للدولة، لذا يمكن الحصول على الكوادر المؤهلة من خلال التعاقد الخارجي دون تحمل تكاليف تدريب وتطوير الكادر الموجود حالياً.
- 6- لم يأخذ قسم التدقيق الداخلي دوره الذي أنشئ من أجله ومن أحد واجباته هو تحقيق رقابة الأداء التي من المفترض أن يقوم بها لتقويم أنشطة المحافظة. وإنما يمارس عمليات التدقيق الحسابي فقط فان هذه الشعبة لم تقم بالإجراءات الكفيلة لمتابعة تنفيذ الموازنات والحد من حالات اساءة التصرف بالمال العام وضمان عملية الدقة في صرف تلك الاموال.

المستلزمات غير المتوافرة لتنفيذ عملية التدقيق في قسم التدقيق الداخلي

- 1- عدم الاحتفاظ بإضبارة تعليمات تكون بمثابة المرشد لموظفي التدقيق الداخلي في تنفيذ عمليات التدقيق
- 2- عدم وضوح أساليب التنسيق بين أجهزة التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وأنها مقتصرة في أغلب الأحيان على الاطلاع من قبل المدقق الخارجي على نتائج عمل المدقق الداخلي وفحص جزء من العمليات التي سبق وأن دقت من قبل المدقق الداخلي دون الشروع بعملية تدقيق الأداء .
- 3- عدم توافر أوراق عمل خاصة لكل موظف من موظفي القسم يتم فيها تسجيل الملاحظات المكتشفة من قبله وعدم فتح ملفات خاصة مثل الملف الدائم والملف الجاري وملف المراسلات سنوياً.
- 4- عدم رفع تقارير إلى الإدارة العليا من قبل قسم الرقابة والتدقيق الداخلي تتعلق بنتائج تنفيذ الموازنات ، وتشكيل لجان للجرد ولجان لتصفية السلف والأمانات (الموقوفات) في السجلات .
- 5- عدم متابعة تقارير ديوان الرقابة المالية التي تخص تدقيق الحسابات الختامية والتحقق من شرعية صرف أموال الموازنات وكذلك تقارير تقويم الأداء التي يعدها الديوان عن أداء الحكومة المحلية، والعمل على تصفية الملاحظات الواردة في هذه التقارير وعدم تكرارها مستقبلاً.
- 6- عدم توافر الموظفين من أصحاب المعرفة والمهارة في استخدام الحاسوب والبرامج الالكترونية اللازمة لأداء العمل الرقابي، اذ لابد من اشراك الملاك الموجود في دورات تخصصية لزيادة الخبرة والمعرفة .

الاستنتاج

من خلال استعراض الدراسات النظرية والتطبيقية ودراسة واقع التدقيق الداخلي في الحكومة المحلية لمحافظة ذي قار توصل الباحثان الى ان هناك العديد من نقاط الضعف في وظيفة التدقيق الداخلي في الحكومة المحلية للمحافظة، وان التعاقد الخارجي لأداء وظيفة التدقيق الداخلي يمثل احد الحلول امام الادارة العليا للتغلب على هذه المشكلات، ولا سيما ان التعاقد الخارجي يقدم العديد من المزايا التي تجعل ادارة الحكومة المحلية تفكر في التعاقد الخارجي، كما انه لا يوجد نص قانوني يمنع من التعاقد الخارجي، كما توصل الباحثان الى وجود جدوى من تطبيق التعاقد الخارجي لأداء لوظيفة التدقيق الداخلي، من خلال تطوير الرقابة الداخلية عن طريق استخدام التقنيات الحديثة في التدقيق، والحصول على الكفاءة والخبرة المطلوبة، هذا وان وجود مدقق من خارج الوحدة كمدير للتدقيق الداخلي يدعم استقلالية كادر التدقيق الداخلي في الوحدة، فضلا عن ذلك فان التعاقد الخارجي يلبي العديد من احتياجات الادارة فيما يتعلق بتوصيل المعلومات المهمة التي تحسن من وظيفة التدقيق الداخلي في الوحدة.

التوصيات

- نظراً لأهمية التدقيق الداخلي بشكل عام، والافراد الذين يؤدونه بشكل خاص، وفي ضوء الاستنتاجات التي تم التوصل اليها يوصي الباحثان بما يلي:
- 1- يوصي الباحثان الجهات المختصة بتطبيق التعاقد الخارجي لأداء وظيفة التدقيق الداخلي في الحكومات المحلية ولو بشكل جزئي.
 - 2- قيام الجهات المتخصصة بوضع قانون او تعليمات تنظم جوانب التعاقد كافة.

- 3- ضرورة ان تستفيد الوحدات الاقتصادية من التطورات الحاصلة في وظيفة التدقيق الداخلي بالشكل الذي يؤدي الى زيادة منافعها عن الاثار السلبية لها.
- 4- ضرورة ان تكون هناك موازنة بين العائد والتكلفة عندما تتخذ ادارة الوحدة الاقتصادية القرار بالتعاقد الخارجي لأداء وظيفة التدقيق الداخلي.
- 5- ضرورة عدم التعاقد مع المدقق الخارجي لأداء وظيفة التدقيق الداخلي والخارجي للوحدة الاقتصادية نفسها.
- 6- القيام بدراسة لتحليل العائد والتكلفة لكل بديل من البدائل الثلاثة للتعاقد الخارجي لأداء وظيفة التدقيق الداخلي.
- 7- التعرف على اثر التعاقد الخارجي لأداء وظيفة التدقيق الداخلي (كلياً او جزئياً) على جودة التدقيق الداخلي.
- 8- القيام بدراسة لمقارنة علاقة ادارة الوحدة بالمدقق الداخلي الموظف في الوحدة والمدقق المتعاقد معه لأداء وظيفة التدقيق الداخلي.

المصادر

أولاً: المصادر العربية

- 1- العبادي, مصطفى راشد, تطور المراجعة الداخلية بين النظرية والممارسة العملية في ضوء التحديات الاقتصادية والاجتماعية التي تواجه الوحدات الاقتصادية, المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة, كلية التجارة, جامعة عين شمس, العدد الاول, 1999, ص ص 631-691.
- 2- العمري, احمد محمد وعبد الغني, فضل عبد الفتاح, مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية الاردنية, المجلة الاردنية في ادارة الاعمال, عمان مطبعة الجامعة الاردنية, المجلد الثاني, العدد الثالث, تموز, 2006, ص ص 343-367.
- 3- القباني, ثناء, المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني, الاسكندرية, الدار الجامعة للنشر, 2005.
- 4- الهبري, امينة عمر موسى, التعاقد مع مراجع خارجي للقيام بمهام المراجعة الداخلية وجدوى تطبيقه في المصارف التجارية الليبية, رسالة ماجستير منشورة, كلية الاقتصاد, جامعة بنغازي, 2012.

المصادر الاجنبية

- 1- Abbott, L. J., S. Parker, G. F. Peters, D. V. Rama, Corporate Governance, Audit Quality, and the Sarbanes-Oxley Act: Evidence from Internal Audit Outsourcing, The accounting review, Vol. 82, No. 4, 2007, pp. 803-835.
- 2- Anderson, J. R., Neo ethics rules for CPA firms, Journal of accountancy, 1996, PP. 61-61.
- 3- Andersson, D., Norrman, A., Procurement of logistics services-a minutes work or a multi-year project?, European Journal of Purchasing & Supply Management 8 (2002) 3-14.
- 4- Beaumont, N., Khan, Z., A Taxonomy of Refereed Outsourcing Literature, Monash University Business and Economics Working Paper, 2005, PP. 1-28.
- 5- Bettis, R. A., Bradley, S., Hamel, G., Outsourcing and Industrial Decline, Academy of Management Executive, Vol. 6, No. 1, 1992, PP. 7-22.
- 6- Beulen, E., Ribbers, P., Managing an IT-Outsourcing Partnership in Asia Case study: the Relationship between a Global Outsourcing Company and its Global IT Services Supplier, Proceedings of the 35th Hawaii International Conference on System Sciences, 2002.
- 7- Castanheira, N., Rodrigues, LL., & Craig, R., Factors associated with the adoption of risk-based internal auditing, in Managerial Auditing Journal, Vol. 25, No. 1, 2009, PP. 79-98.
- 8- Cheon, M. J., Grover, V., Teng, J. T. C., Theoretical Perspectives on the Outsourcing of Information Systems. Journal of Information Technology, Vol. 10, 1995, 209-219.
- 9- Contemporary Accounting Research 25 (2): 5-36.
- 10- DeZoort, F. T., R. W. Houston, and M. F. Peters, 2001, The impact of internal auditor compensation and role on external auditors' planning judgments and decisions, Contemporary Accounting Research, 18, (2): 257-281.

- 11- Duncan, N. B., 1998, Beyond Opportunism: A Resource-based View of Outsourcing Risk" paper presented at the 31st Annual Hawaii International Conference on System Sciences, Kent University.
- 12- Eisenhardt, K.M., 1989, Agency Theory: An Assessment and Review, The Academy of Management Review, 14(1) 57-74.
- 13- Ellram, M. L., Tate, L. W., & Billington, C., Offshore outsourcing of professional services: A transaction cost economics perspective, Journal of Operations Management 26 (2008) 148–163.
- 14- Espino-Rodriguez, T.F. & Padrón-Robaina, V., 2005, A resource-based view of outsourcing and its implications for Organizational performance in the hotel sector, Tourism Management, 26: 707–721.
- 15- Espino-Rodriguez, T.F., & Padrón-Robaina, V., A review of outsourcing from the resource-based view of the firm, International Journal of Management Reviews Vol. 8, No. 1, 2006, pp. 49–70.
- 16- Fadzil, F.H., Haron, H. & Jantan, M., Internal auditing practices and internal control system, in Managerial Auditing Journal, Vol. 20, No. 8, 2005, PP. 844-866.
- 17- Figg, J. 2000, Outsourcing: A runaway train in, journal of Internal Auditor, 57(3): 48-55.
- 18- Frost, C., n.d.2000, Outsourcing or increasing risk?, journal of Balance Sheet, 8, (2), 34-37.
- 19- Ghobrial, A., Outsourcing in the Airline Industry: Policy Implications. Journal of Transportation Law Logistics and Policy, Vol. 72, No. 4, 2005, PP. 457-473.
- 20- Gilley, K. M., Rasheed, A., Making More by Doing Less: an Analysis of Outsourcing and its Effects on Firm Performance. Journal of Management, Vol. 26 No. 4, 2000, PP. 763-790.
- 21- Heywood, B. J., the outsourcing dilemma: the search for competitiveness, Prentice hall, 2001.
- 22- Hill, L. C., & Booker, Q., State Accountancy Regulators' Perceptions of Independence of External Auditors When Performing Internal Audit Activities for Nonpublic Clients, Accounting Horizons, Vol. 21, No. 1, 2007, pp. 43–57.
- 23- Jennings, D. (1996) Outsourcing Opportunities For Financial Services. Long Range Planning, 29(3), pp. 393-404.
- 24- Kotabe, M., Mol, M. J., Murray, J. Y., Outsourcing Performance and the Role of E-Commerce: A Dynamic Perspective, Industrial Marketing Management, Vol. 37 No.1, 2008, PP. 37-45.
- 25- Laarhoven, P. V., Berglund, M., Peters, M., Third-party logistics in Europe-five years later, International Journal of Physical Distribution & Logistics Management, Vol. 30 No. 5, 2000, pp. 425-442.
- 26- Lankford, W. M., Parsa, F., Outsourcing: A primer. Management Decision, Vol. 37 No.4, 1999, PP. 310-316.
- 27- Lei, D., Hitt, M, Strategic Restructuring and Outsourcing: the Effect of Mergers and Acquisitions and LBOs on Building Firm Skills and Capabilities. Journal of Management, Vol. 21, No. 5, 1995, PP. 835-859.

- 28- Liang, T. & Huang, J., 1998, An empirical study on consumer acceptance of products in electronic markets: a transaction cost model, *Decision Support Systems* 24, 29-43.
- 29- Loh, L.; Venkatraman, N. (1992). Diffusion of Information Technology Outsourcing: Influence Sources and the Kodak Effect. *Information Systems Research*, 3 (4), 334-358.
- 30- Maltz, A., Ellram, L., Outsourcing Supply Management. *Journal of Supply Chain Management*, Vol. 35, No. 2, 1999, PP. 4-17.
- 31- Mihret, D.G. & Woldeyohannis, GZ., Value-added role of internal audit: an Ethiopian case study, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 23, No. 6, 2008, PP. 567-595.
- 32- Momme, J., Moeller, M., & Hvolby, H., 2000, Linking Modular Product Architecture to the Strategic Sourcing Process: Case Studies of Two Danish Industrial Enterprises, *Journal of Supply Chain Management*, 3:2, 127-146.
- 33- Peurseem, K. & Jiang, L., 2008. „Internal audit outsourcing and rationales: SME evidence from New Zealand“ in *Asian Review of Accounting*, 16(3): 219-245.
- 34- Ramamoorthi, S., 2003. „Chapter 1 Internal auditing: History, elution, and prospects“ in *Research Opportunities in Internal Auditing*, The Institute for Internal Auditors, Florida.
- 35- Rouse, Robert W, "Outsourcing the Internal Audit Function, *The Journal of Corporate Accounting and Finance*, Autumn 1996, pp91-96.
- 36- Selim, G. & Yiannakas, A., Outsourcing the Internal Audit Function: A Survey of the UK Public and Private Sectors, *International Journal of Auditing*, 2000, 4: 213-226.
- 37- Sharma, A., Professional as agent: knowledge asymmetry in agency exchange, *Academy of Management Review* 1997, Vol. 22, No. 3, 758-798.
- 38- Thomas, C. W., and J. T. Parish. 1999. Co-Sourcing: What's in it for me? *Journal of Accountancy* 187: 85–88.
- 39- Wholey, D. R., R. Padman, R. Hamer, and S. Schwartz, 2001, Determinants of information technology outsourcing among health maintenance organizations, *Health Care Management Science* 4, 229–239.
- 40- Yang, D., Kim, S., Nam, C., and Min, J., Developing a decision model for business process outsourcing, *Computers & Operations Research*, No. 34, 2007, PP. 3769 – 3778.
- 41- Yasseen, Y., Outsourcing the Internal Audit Function: A Survey of the South African Public and Private Sectors, A research report submitted to the Faculty of Commerce, Law and Management, University of the Witwatersrand, in partial fulfilment of the requirements for the degree of Master of Commerce in Accountancy, 2011.
- 42- Yiannakas, A., Outsourcing the Internal Audit Function With Special Reference to the UK Public and Private Sectors, Thesis Submitted for the Degree of Doctor of Philosophy, city university business school, 2000.
- 43- Zack, H. M., Knowledge and strategy: Resources for the Knowledge-Based Economy, Butterworth-Heinemann, 1999.