

## أثر ميزتي الاقتصادية ونقل المعرفة لتعهيد التدقيق الداخلي على البيئة الرقابية الداخلية/دراسة استقصائية لمجموعة من العاملين في القطاع الصناعي العراقي

الباحث: أحمد عبد أحمد  
مديرية تربية صلاح الدين  
تكريت

a07703789241@gmail.com

أ. وسام نعمة حسين  
كلية الإدارة والاقتصاد  
جامعة تكريت

wisam.hussein@tu.edu.iq

### المستخلص:

هدف البحث إلى دراسة أثر ميزتي الاقتصادية ونقل المعرفة في تعهيد التدقيق الداخلي على البيئة الرقابية الداخلية لآراء مجموعة من العاملين في القطاع الصناعي العراقي، وذلك من خلال قياس التأثير بين متغيرات البحث، وتم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي، وكذلك اختيار عينة من السادة المدققين الداخليين، والمحاسبين، والمدراء التنفيذيين في الشركات الصناعية العراقية والبالغ عددها (٢٥) شركة وبواقع (١٢٩) عامل، حيث تم توزيع (٢١٠) استمارة واسترجعت منها (١٢٩) صالحة للاستخدام، من خلال الاعتماد على استمارة الاستبانة، وتم استخراج النتائج من خلال البرنامج الاحصائي (SPSS) لأثبت صحة فرضية البحث المتعلقة بالتأثير بين متغيري البحث، وقد تم التوصل إلى مجموعة من النتائج وكان أهمها هناك أدراك عالي نسبياً لدى عينة البحث حول ميزتي الاقتصادية ونقل المعرفة لتعهيد مزايا التدقيق الداخلي في الشركات العراقية، وكانت ميزة نقل المعرفة نتيجة للتعهيد هي الأعلى دعماً، ويمكن تفسير هذا الاهتمام الكبير بوجود وعي لخفض التكلفة أو تجنب البعض منها في الأخص بالشركات الصغيرة والمتوسطة الحجم، أو الاستفادة من الخبرات المتراكمة والمعارف المتنوعة للمكاتب المختص المهنية إلى جانب ضمان مستوى عال من الاستقلالية والحيادية في نتائج التدقيق الداخلي، من ثم صياغة عدد من التوصيات وكان أهمها تشجيع الشركات العراقية وبالأخص الصغيرة والمتوسطة الحجم منها لتبني إجراءات تعهيد التدقيق الداخلي لما له من مزايا متعددة ومتنوعة تدعم أداء الشركة ككل.

**الكلمات المفتاحية:** الاقتصادية، نقل المعرفة، تعهيد التدقيق الداخلي، الرقابة الداخلية.

### Impact of Economic and Knowledge Transfer Advantages of Outsourcing Internal Audit on the Internal Control Environment/An Investigative study for a group of employees at Iraqi Industrial Sector

Prof. Wisam Neema Hussein  
College of Administration and Economics  
Tikrit University

Researcher: Ahmed Abid Ahmed  
Salahuddin Education Directorate  
Tikrit

### Abstract:

The aim of this research is to study the impact of economic and knowledge transfer advantages in outsourcing the internal audit on the internal control environment, it is an investigative study for a group of employees at Iraqi Industrial Sector by measuring the effect between search variables. The descriptive analytical approach was adopted, as well as the selecting a sample of the internal auditors, accountants and executives directors in the Iraqi industrial companies, which number (25) companies

and (129) workers, where (210) questionnaire were distributed and retrieved (129) usable. The results were extracted through the statistical program (SPSS) to validate the research hypothesis related to the effect between the two research variables. A number of results have been reached, the most important of which is; the relatively high awareness of the research sample on the economic and transfer of knowledge advantages to entrust the advantages of internal audit in Iraqi companies, Knowledge transfer as a result of outsourcing was the most supportive. This great interest can be explained by the awareness of cost reduction or avoidance especially in small and medium-sized enterprises, benefit from the accumulated experience and diverse knowledge of professional offices and ensure a high level of independence and impartiality in the results of internal audit. Thus, the most important recommendations of which was to encourage Iraqi companies, especially small and medium-sized ones to adopt internal audit outsourcing procedures because of its many and varied advantages that support the performance of the company as a whole.

**Keywords:** Economic, Knowledge Transfer, Outsourcing Internal Audit, Internal Control.

## المقدمة

يعد نظام الرقابة الداخلية أحد أنظمة التصدي للمشكلات والتحديات المختلفة التي تعاني منها الشركات المحلية والإقليمية والعالمية، كونه يقوم بدور المشرف والمتابع على حسن سير وسلامة العمل الداخلي في هذه الشركات، وذلك بهدف التقليل إلى أكبر حد ممكن من الممارسات غير المناسبة، ولصياغة مدونات السلوك التي تعمل بمثابة بوصلة لتفادي ممارسات وعمليات الاحتيال التي تؤدي إلى ضياع حقوق أطراف المصالح، وتعطي المصالح الشخصية أهمية أكبر من مصلحة الشركات مما يؤثر سلباً في طبيعة العمل فيها. لهذا ينبغي الاهتمام بكفاءة نظام الرقابة الداخلي من خلال تبني أساليب محاسبية يمكن من خلالها تعزيز وتحسين عمل هذا النظام.

يمكن أن يكون الاعتماد على تعهيد لمزايا التدقيق الداخلي أمراً حاسماً لنجاح أي شركة ونموها قبل أن يبدأ فريق التدقيق الخارجي في إضافة قيمته، حيث يمكن أن يحقق للشركات الاستفادة من المعرفة المتعلقة بمزايا التدقيق الداخلي، والمزايا المستحدثة للتدقيق الداخلي. فضلاً عن تحقيق العديد من الوفورات في التكلفة، وذلك من خلال التخلص من التكاليف الإدارية اللازمة لإنشاء إدارة المزايا التدقيق الداخلي هذا بجانب الوفرة في تكاليف أجور وتدريب العاملين بإدارة التدقيق الداخلي، وكذلك التخلص من مصروفات صيانة الأجهزة المستخدمة، هذا فضلاً عن الاستفادة من أحدث البرامج في مجال أداء مزايا التدقيق الداخلي دون تحمل تكلفة. إذ إن الاعتماد على المصادر الخارجية في الحصول على الخدمة، يعمل على استبعاد التكاليف المباشرة وتلك المحملة والمرتبطة بتعيين وتدريب وسداد أجور الأفراد الذين يقومون بالخدمة، كذلك فإنه يتم استبعاد جزء كبيراً من المصروفات الإدارية، وتكاليف الإحلال المرتبطة بالخدمة. لذلك فقد تم تأطير البحث على أربع مباحث وهي وفق الآتي:

## المبحث الأول: منهجية البحث

أولاً. مشكلة البحث: تكمن مشكلة البحث في ضعف البيئة الرقابية الداخلية للمنظمات الصناعية قيد البحث، ويمكن ملاحظة ذلك من خلال تقاريرها المتضاربة وضعف الأداء العام لها، ومستويات

منخفضة من الربحية، إذ إن تحقيق أقصى فعالية ممكنة لنظام الرقابة الداخلية للشركات الصناعية في العراق يتطلب خفض المخاطر وتعظيم الأرباح وتعزيز السلوك السليم، وهي لا تتم إلا من خلال توفير البيانات والتقارير المالية الدقيقة، ويمكن تأمين تلك التقارير من خلال الاستعانة بكافة الخدمات والتي تتضمن مجالات تدقيق أمان الكمبيوتر والتحقيقات الخاصة والتدقيق المالي أو التشغيلي، لمساعدة المدقق الداخلي في أداء عمله. لذلك نحاول من خلال هذه الدراسة معرفة مدى أثر ميزتي الاقتصادية ونقل المعرفة في تعهيد التدقيق الداخلي على البيئة الرقابية الداخلية.

ولكون متغيرات البحث الحالية (تعهد التدقيق الداخلي، الرقابة الداخلية) لم تحظَ كغيرها من المواضيع الأخرى بعناية الباحثين إلا القلة منهم وبالأخص البحوث الأجنبية، وكذلك قلة الاهتمام من قبل إدارة الشركات الصناعية قيد البحث بتعهيد التدقيق الداخلي وسعيها نحو تقديم تقارير نمطية وممارسات روتينية في أعمالها اليومية داخل الشركات، قام الباحثان في ضوء المعضلة الفكرية أو مشكلة البحث بصياغة التساؤل الذي يعكس مشكلة البحث الحالية وذلك على النحو الآتي:

- هل هناك علاقة ذو دلالة إحصائية بين تعهيد مزايا التدقيق الداخلي مع نظام الرقابة الداخلية؟
  - هل هناك أثر ذو دلالة إحصائية لتعهيد مزايا التدقيق الداخلي في نظام الرقابة الداخلية؟
- ثانياً. أهمية البحث:** تنبع أهمية البحث من أهمية موضوع تعهيد التدقيق الداخلي وما له من آثار (إيجابية أو سلبية)، ومدى تأثير ميزتي الاقتصادية ونقل المعرفة كمزايا لتعهيد التدقيق الداخلي على البيئة الرقابية الداخلية، والذي يمثل عصب الشركات ومفتاحها الأول للولوج إلى الأعمال. وتحدد أهمية البحث على المستوى الفرعي كالآتي:
١. تقديم إطار نظري عن متغيري البحث والتمثلة بتعهيد التدقيق الداخلي والبيئة الرقابية الداخلية للإدارة والعاملين في الشركات الصناعية قيد البحث.
  ٢. إيضاح مفهوم واهداف تعهيد التدقيق الداخلي، فضلاً عن المزايا والعوامل المؤثرة، من خلال ما طرحه الكتاب بما يسهم في بناء قاعدة رصينة يمكن الاستفادة منها عملياً، مما يوفر الفرصة للشركات للاستمرار والنمو ويجنبها المخاطر.
  ٣. تقديم الأسس العلمية الصحيحة التي تمكن الشركات الصناعية قيد البحث من التعرف على أثر تعهيد التدقيق الداخلي على البيئة الرقابية الداخلية.
- ثالثاً. أهداف الدراسة:** يسعى البحث إلى التعرف على أثر ميزتي الاقتصادية ونقل المعرفة في تعهيد التدقيق الداخلي على البيئة الرقابية الداخلية من خلال إطار عملي إحصائي مبني على فلسفة فكرية نظرية تفترض بأن تحسين البيئة الرقابية الداخلية يعتمد على مزايا تعهيد التدقيق الداخلي وخصوصاً الاقتصادية ونقل المعرفة، وتتفرع منها الأهداف الفرعية الآتية:
١. مساعدة الشركات قيد البحث بتطبيق الإطار العملي لمتغيرات البحث الحالي فيها لمعرفة مستوى توجهها لتطبيق هذه المتغيرات ومن ثم تحليل الواقع الميداني للتوصل إلى النتائج ذات العلاقة بتطوير ذات التوجه.
  ٢. التحقق من مدى تأثير ميزتي الاقتصادية ونقل المعرفة في تعهيد التدقيق الداخلي على البيئة الرقابية الداخلية في الشركات الصناعية قيد البحث.
  ٣. تحديد وتحليل طبيعة ومستوى متغيرات البحث (تعهد التدقيق الداخلي، نظام الرقابة الداخلي) في الشركات الصناعية قيد البحث.

٤. تقديم مجموعة من المقترحات من خلال نتائج البحث الميدانية مما يعطي تصوراً واضحاً عن مجالات تطبيق تعهيد التدقيق الداخلي ضمن بيئة الشركات الصناعية قيد البحث بالشكل الذي يحقق زيادة كفاءة البيئة الرقابية الداخلية.

**رابعاً. فرضيات البحث:** تم تحديد فرضيات البحث التي استندت في صياغتها إلى ما يتوافق وأسئلتها البحثية المشار إليها، ولغرض الإجابة وإثبات هذه العلاقة الإحصائية وتفرعاتها تم تحديد مجمل فرضيات البحث، من خلال مشكلة البحث السابقة ستتكون لدينا الفرضيات التالية:

**الفرضية الأولى:** هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تعهيد مزايا التدقيق الداخلي مع نظام الرقابة الداخلية.

**الفرضية الثانية:** هناك أثر ذو دلالة إحصائية لتعهيد مزايا التدقيق الداخلي في نظام الرقابة الداخلية خامساً. **منهج وأدوات البحث وأساليب جمع البيانات والمعلومات:** اعتمد الباحثان على المنهج الوصفي التحليلي لغرض اختبار فرضيات البحث، وذلك بدراسة وتحديد الأثر بين متغيراتها عن طريق جمع البيانات ذات العلاقة بالشركات قيد البحث وتحليلها، وفيما يأتي أساليب جمع المعلومات والبيانات لأجل تحقيق أهداف البحث واختبار فرضياته، وتم اعتماد نوعين من الأدوات والأساليب هي:

١. **البيانات الأولية:** لغرض الحصول على البيانات الأولية الخاصة بالجانب العملي في البحث فقد تم الاعتماد على أداة الاستبانة لجمع البيانات من الميدان.

٢. **البيانات الثانوية:** لغرض الحصول على البيانات الثانوية الخاصة بالجانب النظري في البحث تم الاعتماد على ما تيسر من إسهامات الباحثين المتخصصين ببعدي البحث وهي كالاتي:

❖ الأطاريح والرسائل الجامعية ذات الصلة ببعدي البحث.

❖ الدوريات والمقالات الجامعية.

❖ الكتب والمؤلفات الرصينة.

**سادساً. حدود البحث:** تتمثل حدود البحث بما يأتي:

١. **الحدود المكانية:** انحصرت الحدود المكانية للبحث في الشركات الصناعية العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

٢. **الحدود الزمنية:** انحصرت حدود البحث في المدة الزمنية ٢٠١٩/٦/١ إلى ٢٠١٩/١١/١.

٣. **الحدود البشرية:** اختير مجموعة من المدققين الداخليين، والمحاسبين، والمدراء التنفيذيين كممثلين لمجتمع الدراسة الإحصائي.

**سابعاً. الدراسات السابقة الخاصة بمتغيرات البحث**

١. دراسة (Smith & Langfield-Smith, 2003)، بعنوان:

Management control systems and trust in outsourcing relationships

**نظم رقابة الإدارة والثقة في تعهيد التدقيق الداخلي والعلاقات:** هدفت هذه الدراسة إلى بيان نظم رقابة الإدارة والثقة في الاستعانة بالمصادر والعلاقات الخارجية، تعتمد هذه الدراسة على نموذج لفان دير مير كويسترا وفوسيلمان، ولدراسة كيفية استخدام آليات التحكم والثقة لتحقيق السيطرة في شركة الكهرباء قيد البحث. حيث أشار تحليل الانحدار بأن البيئة والأطراف لهم تأثير مباشر في تعزيز قوة أنظمة الرقابة، وأن استراتيجية التحكم المعتمدة تبدو وكأنها نمط تحكم قائم على الثقة، وليس نمطاً قائماً على السوق أو يعتمد على البيروقراطية. ويتم تحقيق السيطرة من خلال تطوير

الثقة، حيث تضيف هذه الدراسة إلى المعرفة المتنامية لتصميم أنظمة التحكم والثقة في العلاقات الخارجية. وبينت نتائج الدراسة أن الاستعانة بمصادر خارجية هو شكل من أشكال التحالف الاستراتيجي الذي زاد من شعبية على مدى العقد الماضي. ومع ذلك ينبغي البحث بشكل أعمق بتجاه تصميم أنظمة التحكم الإداري (MCS) ودور الثقة في مثل هذه التحالفات بين الشركات.

٢. دراسة (Subramaniam, 2004)، بعنوان:

#### Outsourcing Internal Audit Service: An Empirical Study on Queensland Public-Sector Entities

**التعهد لخدمات التدقيق الداخلي: دراسة تطبيقية في مؤسسات القطاع العام في كوينزلاند:** هدفت هذه الدراسة إلى بيان أهمية الاستعانة بالمصادر الخارجية لخدمات التدقيق الداخلية في مجموعة من المؤسسات القطاع العام في كوينزلاند في استراليا، وقد ضمت هذه الدراسة ٤٩ من مؤسسات القطاع العام، وأوضحت الدراسة أن القطاع العام الأسترالي مر بتغيرات كبيرة نتيجة لضغوط الميزانية والاتجاهات المرتبطة بالتطور التكنولوجي والتحديث والعولمة. على وجه الخصوص جذبت الممارسة المتزايدة المتمثلة في الاستعانة بمصادر خارجية من قبل كيانات القطاع العام اهتماماً كبيراً بين الممارسين والأكاديميين، سهلت أجندة الإصلاح التي وضعتها الحكومات إلى حد كبير اتجاه الاستعانة بمصادر خارجية بهدف تحسين كفاءة القطاع العام من خلال تحديد المزايا التي تؤديها الحكومة على أفضل وجه وتلك التي يؤديها مقدمو الخدمات الخارجيون على أفضل وجه، خلصت الدراسة إلى أن الإيرادات المحتملة لشركات تدقيق القطاع الخاص تعادل ضعفين إلى ثلاثة أضعاف الإيرادات الناتجة حالياً عن عمليات تدقيق البيانات المالية، وقد تم الحصول على أدلة محدودة من الدراسة الاستقصائية التي أجراها المكتب الوطني الأسترالي للمراجعة (١٩٩٧-١٩٩٨) والتي ضمت ٤٩ من مؤسسات القطاع العام في الكومنولث حيث تبين أن ٧٦ % من المنظمات قد استعانت بمصادر خارجية لمهام التدقيق الداخلي للحسابات كاملة أو جزئية، ووجد المسح أيضاً أن التكلفة النسبية للتدقيق الداخلي كنسبة مئوية من إجمالي النفقات وإجمالي أصول المؤسسة أقل بموجب ترتيبات الاستعانة بمصادر خارجية بالكامل، مما يعني أن تقليل التكلفة قد يكون حافزاً على الاستعانة بمصادر خارجية.

٣. دراسة (Brandon, 2010)، بعنوان:

#### External auditor evaluations of outsourced internal auditors auditing

**تقييمات المدقق الخارجي للتعهد بمصادر خارجية على المدققين الداخليين:** تتناول هذه الدراسة أثر قيام طرف مهني خارجي بتوفير وظيفة التدقيق الداخلي، فضلاً عن الخدمات الاستشارية التي لا ترتبط بالتدقيق من المصدر نفسه أو من مصدر آخر، على قرار التدقيق الخارجي بالاعتماد على وظيفة التدقيق الداخلية، إذ تم تناول مصدر التدقيق الداخلي من خلال ثلاث مستويات، قيام الطرف الخارجي بوظيفة التدقيق الداخلي فقط، أو قيام الطرف الخارجي بوظيفة التدقيق الداخلي وفي الوقت نفسه يقدم خدمات استشارية للإدارة، وأخيراً وجود طرفين خارجيين لتوفير التدقيق الداخلي والخدمات الاستشارية، وطبقت الدراسة على ٨٨ محاسباً من الحاصلين على شهادة CPA ولهم خبرة في تقييم وظيفة التدقيق الداخلية، وتمثلت نتائج الدراسة في إدراك المدقق الخارجي لكفاءة المدقق الداخلي لا يتأثر بصورة إيجابية عندما يقوم مصدر مهني خارجي بتوفير خدمات التدقيق الداخلي و/ أو الخدمات الاستشارية. وإدراك المدقق الخارجي فيما يتعلق بالموضوعية يكون مرتفعاً

عندما يقوم مصدر مهني خارجي بتوفير وظيفة التدقيق الداخلي فقط، ولكن ينخفض هذا الإدراك عندما يقوم المصدر الخارجي بتوفير وظيفة التدقيق الداخلي مع تقديم خدمات استشارية، وبالتالي تكون موضوعية المدقق الداخلي محل اهتمام من المدقق الخارجي عند تخطيط عملية التدقيق، في ظل قيام طرف مهني خارجي بوظيفة التدقيق الداخلي وتقديم الخدمات الاستشارية.

٤. دراسة (Karagiorgos et al., 2010)، بعنوان:

Effectiveness of internal control system in The Greek bank sector

**فعالية نظام الرقابة الداخلية في قطاع البنوك اليونانية:** أوضحت الدراسة أن عولمة الاقتصاد والتقدم التكنولوجي وتعقيد الأعمال والادعاءات المتعلقة بالتقارير المالية الاحتمالية قد شحذت مؤخراً الاهتمام المتزايد باستمرار بالضوابط الداخلية والتدقيق الداخلي، في الوقت نفسه شهدت أسواق رأس المال عدداً من الأدوات المالية الجديدة والجهات الفاعلة التي يتم تقديمها، مما يجعل المعاملات والعمليات أكثر تعقيداً. في هذا السياق يتم إجراء الرقابة على أساس القوانين واللوائح الدائمة والتي تضم عموماً أيضاً سياسات ومراسيم الدولة وكذلك قواعد ولوائح المؤسسة. الغرض من هذه الدراسة هو التأكيد على أهمية وجود نظام رقابة داخلي جيد التنظيم لضمان سلامة مزايا مؤسسة الائتمان وبالتالي استقرار النظام المصرفي بوصفه كاملاً، وفقاً للأدبيات النظرية والتجريبية الحديثة تشير النتائج إلى أن جميع مكونات الرقابة الداخلية أمر حيوي في فعالية الأعمال والنجاح.

٥. دراسة (Iqbal & Abbas, 2012)، بعنوان:

Internal Control System: Analyzing Theoretical Perspective and Practices

**نظام الرقابة الداخلية: تحليل النظريات والممارسات:** تهدف هذه الدراسة إلى تقديم المنظور والممارسات النظرية من خلال مراجعة الأدبيات ذات الصلة في نظام الرقابة الداخلية (ICS). استخدم الباحثون البحث المنهجي في الأدبيات الأكاديمية وغير الأكاديمية، تمت مراجعة ٣ تشريعات و ٢٠ بحث عمل من الهيئات المهنية و ٣٠ مقالة بحثية و ١٠ كتب لمراجعة نظام الرقابة الداخلية. لقد وجد أن نظام الرقابة الداخلية الذي تم تطويره بشكل صحيح والذي تم تنفيذه بشكل فعال يساعد على الحماية من إهدار الموارد وأساس عمليات جميع أنواع المؤسسات. وهو ينتج تقارير مالية موثوقة تساعد أصحاب المصلحة في اتخاذ قرارهم الأفضل. تجد هذه الدراسة أهمية أن نظام الرقابة الداخلية يساعد المؤسسات على تقليل المخاطر التشغيلية وتحسين موثوقية التقارير المالية لبناء ثقة المساهمين.

٦. دراسة (Filipiak, 2012)، بعنوان:

Internal Control in Local Government Units in Poland

**الرقابة الداخلية في وحدات الحكم المحلية في بولندا:** عرضت هذه الدراسة مشاكل محددة في مجال عمل الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية المحلية في بولندا، ولم تقتصر الدراسة على الخطوط العريضة للإجراءات الإلزامية في تشغيل الرقابة الداخلية في هذه الوحدات، وإنما أشارت إلى نتائج الأبحاث التجريبية في مجال عمل هذه الإجراءات، أخذت في الاعتبار تعريف التغيرات في مجال الرقابة الداخلية، مستندة بشكل أساسي إلى مؤشرات المستجيبين، وكذلك من خلال تحليل نقدي لإجراءات الرقابة الداخلية. وقامت الدراسة بتقييم الرقابة الداخلية المستخدمة في الوحدات الإدارية الحكومية، وتوزعت النتائج على ٧٠,٦٠٪ لوحدة الخزينة، وحصلت كيانات وحدات النظم

المنفصلة لأغراض الرقابة الداخلية على ٤,٤٢% وحصلت الرقابة المستخدمة من قبل مجلس التدقيق على ٢,٣٧% من الوحدات الإدارية الحكومية قيد البحث، وتوصلت الدراسة إلى أن لتقييم مكان وإجراءات الرقابة دور في وحدات الحكم المحلي يظهر الضرورة لجعل التغييرات ليس فقط في استخدام معلومات الرقابة، ولكن في الموقع ابتداء وقانونية طلب أنشاء وحدات نظم منفصلة.

## المبحث الثاني: الإطار النظري للبحث

### المحور الأول: تعهيد التدقيق الداخلي

أولاً. مفهوم تعهيد التدقيق الداخلي: يعد مفهوم الاستعانة بالمصادر الخارجية والمعروف عند البعض بمصطلح التعهيد (Outsourcing)، أحد المفاهيم العلمية الحديثة، والذي يتم عبر طرف آخر أو وسيط متخصص تتوفر لديه القدرات العلمية والخبرات الفنية التي تمكنه من أداء أعماله بكفاءة وجودة عالية عند مقارنتها بالإنتاج الداخلي. وأشار (Byamukama, 2014: 24) إلى مفهوم التعهيد بأنه التعاقد مع طرف خارجي لتقديم خدمات من الممكن أن يتم أدائها داخل الشركة. هناك تنامي في الاتجاه نحو التعهيد لمزايا التدقيق الداخلي، وأن عدد من شركات الأعمال قد استعانت بأطراف خارجية للحصول على مزايا التدقيق الداخلي (عبد الفتاح، ٢٠٠١: ١٧٠)، وتشير دراسة (Hawkins et al., 2014: 232) إلى أن قيمة التعاقدات الخارجية على مزايا داخلية تضاعفت بين عامي (٢٠٠٨-٢٠٠١) لتصل إلى (٣٠٠) بليون دولار، وأشارت دراسة (Barac & Motiubats, 2010: 975) إلى أن نسبة التعهيد لمزايا التدقيق الداخلي داخل المملكة المتحدة بلغت في الشركات (٨٧,٧%)، (٤٨,٨%) للشركات الخاصة.

ويتضح مما سبق أن مهنة تعهيد التدقيق الداخلي تشهد تطوراً كبيراً، ويعود هذا التطور إلى أن أدوات الرقابة داخل منظمات الأعمال أصبحت تختلف اختلافاً كبيراً عما كانت عليه الحال في المنظمات التقليدية في معظم فترات القرن العشرين، إذ تعتمد منظمات الأعمال اليوم على المعلومات، كما أنها أصبحت كثيرة المعرفة نتيجة للدخول في عمليات بالغة التعقيد والتخصص غير عدد من الصناعات والقطاعات والبنوك على المستوى الدولي، وعليه فقد تغير هدف المنظمة ووظيفتها وتغيرت حاجة المنظمات للرقابة وأصبحت مهنة تعهيد التدقيق الداخلي من الوظائف المساعدة في هذه الشركات، والعمود الفقري لمنظمات الأعمال بسبب حاجة الإدارة إلى معلومات موثوق بها عن كل جوانب المزايا في المنظمة (Sian and Roberts, 2009: 292). وبناءً على ما سبق فإن الباحثان يعرفها على أنها: اسناد العمل الذي كأن يتم أدائه سابقاً داخل الشركة لشركة خارجية لتقوم بأدائه.

ثانياً. أهداف ومزايا تعهيد التدقيق الداخلي: تعهيد التدقيق الداخلي يهدف بشكل رئيسي إلى مساعدة المتخصصين والمدققين داخل الشركة من خلال طرف أو أطراف خارجية، والأطراف الخارجية قد تكون كيان مستقل أو شركة تابعة مملوكة بالكامل للشركة الأم، كما أن تعهيد التدقيق الداخلي يتم بتحويل بعض المزايا التي يتم العمل بها داخل الشركة أو المزايا الجديدة المراد الاستثمار بها إلى طرف خارج الشركة للقيام بها، لذلك فإن تعهيد التدقيق الداخلي يهدف إلى (Naman et al., 2011: 25):

١. حماية أصول وممتلكات الشركة من العبث والسرقة والاختلاس.
٢. إمداد إدارة الشركة بالبيانات المحاسبية الدقيقة والتي يمكن الاعتماد عليها في عمليتي التخطيط واتخاذ القرارات.

٣. تشجيع الكفاية الإنتاجية ومحو الإسراف في الصناعة والإنتاج بأقل تكلفة ممكنة.
  ٤. تحقيق العديد من الوفورات في الكلفة نتيجة التراكم المعرفي المتحقق من المصادر الخارجية.
- أما مزايا التعهيد في عملية التدقيق من شأنه أن يعمل على تحويل جزء من التكاليف الثابتة إلى تكاليف متغيرة، كما أن التعهيد يمكن أن يعمل على زيادة رضا الزبون ولاسيما عند حصوله على المنتج بتكلفة أقل وبجودة عالية نتيجة استخدام أدوات تكنولوجية متطورة، لذلك تكمن مزايا التعهيد لمزايا التدقيق الداخلي فيما يأتي: (Seetharaman et al., 2008: 42-43)
١. تخفيض تكاليف التدقيق الداخلي: يمكن الشركة من تجنب عدد من عناصر التكاليف والمكافآت المرتبطة بتعيين وتدريب موظفي إدارة التدقيق الداخلي فضلاً عن تجنب تكاليف التوظيف الدائم وتكاليف التقاعد وغيرها (Spekle et al., 2007: 108).
  ٢. تحسين نوعية خدمة التدقيق الداخلي خاصة في ظل ندرة المدققين الداخليين الأكفاء.
  ٣. إن إنشاء إدارة التدقيق الداخلي في الشركة يحتاج جهد كبير في الاختيار والتعيين والتدريب والدعم المستمر، وربما لا يتم تحقيق المرجو من وراء ذلك ويكون البديل السعي إلى تحسين خدمة التدقيق الداخلي عن طريق اختبار مصدر الإداء الخارجي (Figg, 2000: 250).
  ٤. ضمان توافر الحياد: فقد أشارت إحدى الدراسات إلى أن الرغبة في الحصول على حياد المدقق الداخلي يعد أحد الدوافع الهامة في اللجوء إلى مصدر الأداء الخارجي لعملية التدقيق الداخلي بغية تحقيق الحياد والكفاءة المناسبين.
  ٥. التوافق مع طبيعة منشآت الأعمال متعددة الجنسيات وذات المزايا الدولي.
- ثالثاً. مزايا تعهيد التدقيق الداخلي:** لاستخدام المصادر الخارجية في عملية التدقيق نقاط قوة مختلفة تعمل على زيادة فاعلية عملية التدقيق كذلك زيادة التعاون بين المصادر الخارجية والمدقق الداخلي يؤدي إلى عدم تكرار عمل المدقق الداخلي والذي قد ينتج عنه إهدار للوقت والجهد، لذلك يوجد أثر لاستخدام المصادر الخارجية على أداء وظائف التدقيق الداخلي من خلال عدة مزايا ومن أهمها:
١. **الاقتصادية:** إن الاعتماد على المصادر الخارجية في الحصول على الخدمة، يعمل على استبعاد التكاليف المباشرة وتلك المحملة والمرتبطة بتعيين وتدريب وسداد أجور الأفراد الذين يقومون بالخدمة، كذلك فإنه يتم استبعاد جزء كبيراً من المصروفات الإدارية، وصياغة الآلات والأجهزة وتكاليف الإحلال المرتبطة بالخدمة (Naman et al., 2011: 29). أن الاعتماد على التعهيد لمزايا التدقيق الداخلي يحقق عدداً من الوفورات في التكلفة، وذلك من خلال التخلص من التكاليف الإدارية اللازمة لإنشاء إدارة المزايا التدقيق الداخلي هذا بجانب الوفرة في تكاليف أجور وتدريب العاملين بإدارة التدقيق الداخلي، وكذلك التخلص من مصروفات صيانة الأجهزة المستخدمة، هذا فضلاً عن الاستفادة من أحدث البرامج في مجال أداء مزايا التدقيق الداخلي دون تحمل تكلفة (Seetharaman et al., 2008: 44).
  ٢. **نقل المعرفة:** المعرفة المتحصل عليها من أداء مزايا التدقيق الداخلي يمكن أن تزيد من كفاءة عملية التدقيق النهائية للقوائم المالية، فمثلاً المعرفة التي تم الحصول عليها عن نظم الرقابة الداخلية من خلال أداء خدمات أو إجراءات عملية التدقيق الداخلي، الحصول على الخدمات من مصادر خارجية قد تؤدي إلى تخفيض حجم العمل اللازم لتوثيق الضوابط الرقابية، والتي تسهم في اكتشاف عمليات الغش في القوائم والتقارير المالية محل التدقيق (Naman et al., 2011: 28). أن

الاعتماد على التعهيد لمزايا التدقيق الداخلي يحقق للشركات الاستفادة من المعرفة المتعلقة بمزايا التدقيق الداخلي، والمزايا المستحدثة للتدقيق الداخلي (Seetharaman et al., 2008: 43).

### المحور الثاني: الرقابة الداخلية

أولاً. مفهوم الرقابة الداخلية: نتيجة الدور الهام الذي تلعبه أنظمة الرقابة الداخلية في نجاح الشركات فقد حظيت باهتمام الهيئات المحاسبية المتخصصة التي سعت إلى تطوير مفهوم الرقابة الداخلية بصورة مستمرة، وكان أول تعريف لها هو التعريف الذي وضعته جمعية المدققين الأمريكيين ونص على أن الرقابة الداخلية هي الإجراءات والطرائق المستخدمة في الشركة من أجل الحفاظ على النقدية والأصول الأخرى بجانب التأكد من الدقة الكتابية لعملية مسك الدفاتر ونتيجة للتطور في الجانبين الاقتصادي والإداري والتنبه لأهمية الحفاظ على الأصول الأخرى بالإضافة للنقدية (الوردات، ٢٠١٤: ٢٤). تم تعديل وتطوير تعريف نظام الرقابة الداخلية، فقامت لجنة طرائق التدقيق المنبثقة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بتعريف نظام الرقابة الداخلية على أنها الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية (AICPA, 2014: 16). فيما تم تعريف الرقابة الداخلية وفق لجنة (COSO) بأنها عمليات تتأثر بمجلس إدارة المؤسسة والإدارة والأفراد الآخرين في المؤسسة يتم تصميمها لتعطي تأكيداً معقولاً حول تحقيق أهدافها. وعرفها (السامرائي، ٢٠١٦: ١٦) بأنها مجموعة الخطط والإجراءات الموضوعية من قبل الشركات وبإشراف المسؤولين الكبار والإدارة من أجل حماية أصول المنشأة من سوء الاستخدام وتجنب المخاطر التي تواجه المؤسسة ووضع الطرائق والأساليب الكفيلة لمعالجة تلك المخاطر وتجنب حالات الخروج عن القوانين للوصول إلى تقارير مالية أكثر شفافية تتضمن معلومات عن كافة المزايا التشغيلية والتمويلية والتدفقات النقدية بما يرضي المستثمرين ويساعدهم على اتخاذ قرارات موثوقة.

في حين يرى الباحثان بأن نظام الرقابة الداخلية هو عملية لضمان تحقيق أهداف المنظمة في مجال الفعالية التشغيلية والكفاءة، وإعداد التقارير المالية الموثوق بها. ثانياً. الأهداف الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية: تكمن الأهداف الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية في النقاط الآتية: (سلامة، ٢٠١٢: ٤٧)

١. تنظيم المشروع لتوضيح السلطات والصلاحيات والمسؤوليات.
  ٢. حماية أصول المشروع من الاختلاس والتلاعب.
  ٣. التأكد من دقة البيانات المحاسبية حتى يمكن الاعتماد عليها في رسم السياسات والقرارات الإدارية.
  ٤. رفع مستوى الكفاية الإنتاجية.
  ٥. تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية.
  ٦. تقييم مستويات التنفيذ في الأقسام المختلفة في المنشأة.
- من خلال هذه الأهداف نلاحظ أن الرقابة الداخلية تضم جوانب محاسبية واقتصادية وإدارية: (الخطيب، ٢٠١٣: ١٠٩)
- الجوانب المحاسبية: حماية الأصول والتحقق من صحة البيانات والقوائم المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها.

- **الجوانب الاقتصادية:** مرتبطة بزيادة الكفاءة التشغيلية أي تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة لمنع الإسراف والضياع والتلف وأعطال التجهيز الآلي.
  - **الجوانب الإدارية:** تشجيع العاملين على الالتزام بالسياسات والأهداف الموضوعة من قبل الإدارة ودراسة الزمن والحركة، وبرامج تدريب العاملين والرقابة على الجودة.
- ثالثاً. **عناصر الرقابة الداخلية:** يتكون نظام الرقابة الداخلية من العناصر التالية:
- (Liu & Wang, 2019: 3-4)

١. **بيئة الرقابة:** تشمل بيئة الرقابة التصرفات والإلمام بالأمور وتصرفات الإدارة والمسؤولون عن الحوكمة فيما يخص نظام الرقابة الداخلية وأهميته في المنشأة. وتشمل بيئة الرقابة أيضاً وظائف الحوكمة والإدارة وضبط إيقاع المنظمة، وتقوى من مدى الوعي الرقابي للعاملين بها. أنها الأساس للرقابة الداخلية الفعالة، والتي توفر الالتزام والهيكل التنظيمي.
٢. **عملية تقييم الخطر في المنشأة:** هي عملية تحديد مخاطر المزايا وكيفية التعامل معها والنتائج المترتبة عليها. وتحقيقاً لأهداف عملية إعداد التقارير المالية، تشمل عملية تقييم الخطر في المنشأة كيفية تحديد الإدارة للخطر المتعلق بإعداد القوائم المالية التي تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة وذلك طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق، وتقدير أهميتها، وتقدير احتمال ظهورها واتخاذ القرارات بشأن الإجراءات اللازمة للتعامل معهم.
٣. **نظام المعلومات:** يتضمن ذلك عمليات المزايا ذات الصلة المتعلقة بإعداد التقارير المالية والاتصالات، والتغييرات الهامة والسريعة في نظم المعلومات يمكن أن تغير من الخطر المرتبط بالرقابة الداخلية.
٤. **المزايا الرقابية:** هي تلك السياسات والإجراءات التي تساعد في التأكيد على تنفيذ توجيهات الإدارة، وعلى سبيل المثال، اتخاذ الإجراءات الضرورية للتعامل مع المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف المنشأة. ومزايا الرقابة سواء كانت داخل نظم تكنولوجيا المعلومات أو داخل النظم اليدوية والتي يكون لها أهداف متعددة ويتم تطبيقها على مستويات وظيفية وتنظيمية مختلفة.
٥. **متابعة عناصر الرقابة:** وتشمل هذه المزايا الأمن المادي للأصول، ويتضمن ذلك أدوات الحماية المناسبة مثل أجهزة الأمن ضد الوصول إلى الأصول والسجلات، إعطاء تصريح بالوصول إلى برامج الكمبيوتر وملفات البيانات، والإحصائيات والمقارنات الدورية مع المبالغ التي تظهر على سجلات المراقبة (على سبيل المثال مقارنة نتائج جرد النقدية، أو الأوراق المالية أو المخزون مع السجلات المحاسبية).

#### المحور الثالث: أثر استخدام مزايا التعهيد في تحسين البيئة الرقابية الداخلية

جودة الأداء المهني للرقابة هي ممارسة مكاتب التدقيق لأنشطتها وعملها بما يخدم أهداف المستخدم واحتياجاته وفي الوقت نفسه يحافظ على سمعة المهنة وينميها، وذلك من خلال إتباع الطرائق والأساليب التي يمكن للمدقق من أداء عمله على الوجه الأكمل في ضوء المعايير المهنية المتعارف عليها (Van Peursem & Jaing, 2008: 228). إن أداء المدققين الخارجين لمزايا التدقيق الداخلي يمكن أن يؤدي بالفعل إلى زيادة كفاءة نظام الرقابة الداخلية من خلال إمداد المدقق بقدر كافٍ من المعلومات عن العميل وعن عملياته والصناعة التي يعمل فيها وأنه كلما كان هناك وجودا مكثفاً للمدقق الخارجي في منشأة العميل كلما أدى ذلك إلى زيادة فهم عمليات الشركة وكلما أدى ذلك أيضاً إلى احتواء مخاطر التدقيق (Caplan, 2006: 32).

إن اكتشاف عمليات التدقيق ومتابعة العميل أو موظفيه من أجل اتخاذ الإجراءات المصححة لها، سوف تؤدي إلى زيادة جودة مراجعة القوائم المالية وذلك من خلال تدنيه مخاطر التدقيق إلى أدنى حد ممكن ومقبول (Swanger & Eugene, 2001: 75).

العديد من مكاتب التدقيق الخارجية حاصلة على شهادة ISO والتي منحت لها بناء على تصميم وتطبيق نظم أداء تضمن لها تحقيق الكفاءة والفعالية، وأن مكاتب التدقيق الخارجية بحصولها على تلك الشهادات والتي يتم تجديدها بصفة مستمرة، تكون في مركز تنافسي ممتاز وذلك من وجهة نظر عملائها والمستفيدين من الخدمات التي تقدمها. وأن العمل على تحسين وتطوير كفاءة نظام الرقابة الداخلية يتطلب من المصدر الخارجي فهم احتياجات العميل وطبيعة عملياته وأنشطته، كذلك دراسة وتطوير المراجعات السابقة وتكثيف المقابلات مع موظفي العميل والتطوير المستمر والتقييم لأهداف وبرامج التدقيق (Pop & Bota, 2007: 162).

ويرى الباحثان أن كفاءة نظام الرقابة الداخلية يمكن تحقيقها من خلال قيام المدقق باكتشاف الأخطاء والغش المتضمن للقوائم المالية محل التدقيق والتقرير عن ذلك، وهي تعني تخفيض مخاطر التدقيق إلى أدنى درجة يمكن قبولها. أن الاستعانة بمصدر خارجي مطالب دائماً بتحسين أدائه المهني من خلال الالتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها والتي تلقى القبول العام والتي تجعله قادراً على الاستمرار في تقديم وتحقيقه لكفاءة عالية لنظام الرقابة الداخلية، ويلاحظ أن هذا المطلب قد أصبح أكثر إلحاحاً من ذي قبل نظراً للتحديات الراهنة التي يفرضها واقع العولمة وتحرير تقديم الخدمات على المستوى العالمي.

### المبحث الثالث: الإطار العملي للبحث

#### المحور الأول: اختبار أداة الدراسة

أولاً. قياس المتغيرات: يضمن البحث نوعين من المتغيرات هما، المتغير المستقل المتمثل بتعهد مزاي التدقيق الداخلية ممثلاً بالمزايا وهي (الاقتصادية، نقل المعرفة) بالاستناد على دراسة (Abdolmohammadi, 2013) و (Ojala et al, 2014)، في حين تمثل النوع الثاني من المتغيرات (المتغير التابع) وهو البيئة الرقابية الداخلية بالاتفاق مع دراسة (Wilford, 2012). والجدول (١) يظهر متغيرات البحث حسب ترتيبها في استمارة الاستبيان.

الجدول (١): متغيرات البحث

المتغيرات المستقلة	الأبعاد	الرقم	العدد
تعهد مزايا التدقيق الداخلي	الاقتصادية	٥-١	٥
	نقل المعرفة	١٠-٦	٥
	الإجمالي	١٠-١	١٠
المتغير التابع	الأبعاد	الرقم	العدد
نظام الرقابة الداخلية	البيئة الرقابية	٢٠-١١	١٠
	الإجمالي	٢٠-١١	١٠

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان.

وقد تم اعتماد مقياس ليكرت الخماسي في التعبير عن توجهات افراد العينة في الشركات الصناعية، حيث تتراوح درجاته ما بين (٥= اتفق بشدة، إلى ١= لا اتفق بشدة).

ثانياً. **صدق الاستبانة:** يقصد بصدق الاستبيان هو أن يقيس الاستبيان ما وضع لقياسه، ولقد قام الباحثان بالتأكد من صدق الاستبيان بطريقتين:

١. **صدق الأداة (الصدق الظاهري):** عرض الباحثان استمارة الاستبيان في صورتها المبدئية على مجموعة من السادة المحكمين ضمت عدد من الأساتذة المتخصصين في بكلية الإدارة والاقتصاد بجامعة تكريت وجامعة الموصل، كما في الملحق (١)، ولقد أشار بعضهم إلى ضرورة إعادة ترتيب بعض الفقرات، في حين أشار البعض الآخر إلى إعادة صياغة بعض العبارات، وبعضهم أشار إلى حذف بعض العبارات حيث أنها مكررة، ولقد قام الباحثان بتعديل القائمة وفقاً لما أشار إليه السادة المحكمين وبأخذ جميع الملاحظات التي طلبت بعين الاعتبار.

٢. **صدق المقياس:** تم قياس صدق المقياس باعتماد الصدق الذاتي، وتم حسابه بإيجاد الجذر التربيعي لمعامل الثبات ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha)، حيث يظهر الجدول (٢) ان القيمة تراوحت ما بين (٠,٩٥٠-٠,٩١٧)، وهي قيمة عالية والتي تعكس التمثيل المقبول لمفردات الاستبانة.

٣. **ثبات الاستبانة:** يقصد بثبات الاستبانة الاستقرار في نتائج استمارة الاستبيان وعدم تغيرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة تحت نفس الظروف والشروط، وقد تحقق الباحثان من ثبات استمارة الاستبيان من خلال معامل ألفا كرونباخ كما هو موضح في الجدول (٢).

الجدول (٢): قيمة معاملات ألفا كرونباخ لمتغيرات الدراسة

المتغير	معامل ألفا كرونباخ	الصدق	معامل الارتباط	معامل التصحيح	معامل التجزئة
تعميد التدقيق الداخلي	٠,٨٦٧	٠,٩٣١	٠,٦٨٢	٠,٨١٦	٠,٧٨٢
نظام الرقابة الداخلية	٠,٨٤١	٠,٩١٧	٠,٥٨٨	٠,٧٤٧	٠,٧١٣
الإجمالي	٠,٩٠٨	٠,٩٥٠	--	--	--

المصدر: من إعداد الباحثان اعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي.

ويتبين من الجدول (٢) أن قيمة ألفا كرونباخ تراوحت ما بين (٠,٩٠٨-٠,٨٤١)، وتعد هذه القيم مقبولة بالشكل الذي يعكس توافر الاعتمادية والثقة بمتغيرات البحث وتؤكد صلاحيتها لمراحل التحليل التالية. بالنسبة لمعامل الارتباط فقد اثبتت قيمتها العالية وجود ارتباط قوي بين الأبعاد الفرعية لكل متغير فكان للتعهد (٠,٦٨٢) ولكفاءة نظام الرقابة الداخلية (٠,٥٨٨) وهي نسبة ذات دلالة احصائية جيدة، حيث ان هذه القيم لمعاملات الارتباط خضعت لتصحيح والتعديل من خلال معامل التصحيح (Spearman-Brown) لترتفع قيمتها أذ بلغت للتعهد (٠,٨١٦)، ولكفاءة نظام الرقابة الداخلية (٠,٧٤٧) وهي نسب ذات دلالة احصائية عالية جداً، كما ان معامل التجزئة النصفية (Guttman Split-Half Coefficient) قد عزز من قوة الدلالة الاحصائية للمتغيرات وابعادها الفرعية أذ بلغ للتعهد (٠,٧٨٢) ولكفاءة نظام الرقابة الداخلية (٠,٧١٣)، لذا فإن ذلك يدل على ثبات استمارة الاستبيان في القياس وتعطي للباحث الحق في اعتماد النتائج وتعميمها على مجتمع البحث.

**المحور الثاني: وصف المجتمع والأفراد المبحوثين وتحليل استجاباتهم**

**أولاً. مجتمع وعينة البحث:** يتكون مجتمع البحث من كافة الشركات الصناعية العراقية، واقتصرت عينة البحث على المدققين الداخليين، والمحاسبين، والمدراء التنفيذيين في الشركات الصناعية

العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية وحيث بلغ عدد هذه الشركات ٢٥ شركة، وقد تم استبعاد ٤ منها لعدم وجود حسابات ختامية لها للسنوات الثلاث الأخيرة (٢٠١٦، ٢٠١٧، ٢٠١٨)، لينحصر عدد الشركات عينة البحث بـ (٢١) شركة فقط تم توزيع ١٠ استمارات لكل منها، ليكون مجموع الاستمارات الموزعة ٢١٠ استمارة، كان المسترد والصالح منها للتحليل ١٢٩ استمارة فقط، أي بنسبة استرداد ٦١% فقط، كما هو موضح في الجدول (٣).

الجدول (٣): عدد استمارات الاستبيان الموزعة والمستلمة من الأفراد عينة البحث

البيان	العدد
عدد الاستمارات الموزعة	٢١٠
عدد القوائم المستلمة الصالحة للتحليل	١٢٩
نسبة القوائم الصالحة للتحليل	٦١%

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان.

ثانياً. وصف الأفراد المبحوثين: فيما يتعلق بوصف الأفراد المبحوثين قام الباحثان بتوزيع مفردات العينة وفقاً للمتغيرات الديمغرافية، والموضحة في الجدول (٤) كما يلي:

الجدول (٤): توزيع مفردات العينة وفقاً للمتغيرات الديموغرافية

الفئة	العدد	النسبة %
العنوان الوظيفي	معاون مدقق	٤٠
	مدقق	٦٠
	محاسب	٢١
	مدير تنفيذي	٨
المؤهلات	ما قبل البكالوريوس	١٤
	البكالوريوس	١٠٨
	ماجستير	٥
	دكتوراه	٢
التخصص العلمي	محاسبة	٥٨
	إدارة	٤٥
	اقتصاد	٢٠
	علوم مالية	٦
	نظم معلومات	-
سنوات الخبرة	أقل من ٥ سنوات	٢٠
	من ٥-١٠ سنوات	٤٧
	من ١١-١٥ سنة	٣٨
	١٦ سنة فأكثر	٢٤
الجنس	ذكر	٩٦
	انثى	٣٣

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

يتضح من الجدول (٤) ما يلي:

١. **العنوان الوظيفي:** بلغ عدد افراد عينة البحث الذين يعملون في مجال التدقيق الداخلي ١٠٠ فرد بصفة مدقق ومعاون مدقق بنسبة ٧٧,٥% من إجمالي حجم العينة (N=129)، وهذا يعطي مؤشر إيجابي لمنظور العينة حول عمليات تعهيد مزايا التدقيق الداخلي لمكاتب وشركات استشارية وتدقيقه خارجية.
  ٢. **المؤهلات العلمية:** بلغ عدد المستقصي منهم الذين يحملون شهادات تعادل البكالوريوس وما بعدها ١١٥ فرد وبنسبة ٨٩% من إجمالي حجم العينة، وهذا يدل على توافر الخلفية الأكاديمية المؤهلة لمفهم مفردات الاستبيان وانعكاسات اتخاذ قرارات التعهيد على إجراءات العمل الداخلية للشركة. (نقصد بالدراسة ما قبل البكالوريوس بالأفراد الحاصلين على شهادة الدبلوم).
  ٣. **التخصص العلمي:** يلاحظ ان إجمالي العينة البالغة ١٢٩ فرد تقع ضمن حقل الإدارة والاقتصاد، وأن ٥٨ فرد هي بتخصص المحاسبة وبنسبة ٤٥%، من إجمالي حجم العينة، أي ما يعادل نصف العينة هي من التخصصات المحاسبية، لتعكس المعرفة الأكثر وضوحاً لإجراءات التدقيق الداخلي، وانعكاسات تعهيده في خط سير متابعة المعاملات المالية للشركة ومخاطر الرقابة عليها من ناحية ومزايا الكلفة والوقت والجهد من ناحية أخرى.
  ٤. **سنوات الخبرة:** بلغ عدد الافراد عينة البحث الذين كانت سنوات خبرتهم اقل من ٥ سنوات ٢٠ فرد بنسبة ١٥,٥% من إجمالي حجم العينة، في حين بلغ عدد الافراد الذين كانت سنوات خبرتهم ٥ سنوات وأكثر ١٠٩ فرد، وبنسبة ٨٤,٥% من إجمالي حجم العينة، مما يعزز جانب الخبرة لدى افراد العينة وتراكم المعرفة المهنية بإجراءات العمل الرقابي ومزايا التدقيق الداخلي.
  ٥. **نوع الجنس:** بلغ عدد الافراد عينة البحث الذكور (٩٦) فرد بنسبة ٧٤,٤% من إجمالي حجم العينة، وبلغ عدد الاناث (٣٣) فرد، بنسبة ٢٤,٦%، مما يظهر ان اغلبيه العينة هي من الذكور.
- ثالثاً. التحليل الوصفي:** قام الباحثان بإجراء تحليل وصفي للبيانات باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS Ver.22)، وذلك بهدف التعرف على قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وأعلى وأدنى قيمة لتوضيح خصائص متغيرات البحث وفقاً لآراء المستقصي منهم، وكانت النتائج كما هو موضح بالجدول (٥).

الجدول (٥): نتائج التحليل الوصفي لآراء عينة البحث

المتغيرات	الأبعاد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	أدنى قيمة	أعلى قيمة	الأهمية النسبية %	معامل الاختلاف
تعهد مزايا التدقيق الداخلي	الاقتصادية	٤,٠٧٩	٠,٥٧٧	٢,٧٥	٥	٨١,٥٨%	١٤,١٥%
	نقل المعرفة	٤,٣٩١	٠,٦٥٨	٣	٥	٨٧,٨٢%	١٤,٩٩%
	الإجمالي	٤,١٦٤	٠,٤٤٧	٣	٥	٨٣,٢٨%	١٠,٧٣%
نظام الرقابة الداخلية	البيئة الرقابية	٤,٢٦٣	٠,٥٩٤	٢,٦٧	٥٥	٨٥,٢٦%	١٣,٩٣%
	الإجمالي	٤,٢٤٢	٠,٣٩٧	٣	٥	٨٤,٨٤%	٩,٣٦%

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان اعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي.

ومن الجدول (٥) يتضح ما يلي، يعتبر مستوى إدراك المستقصي منهم لتعهيد مزايا التدقيق الداخلي مرتفعاً جداً وفقاً لنسبة الأهمية النسبية البالغة ٨٣,٢% ولقيمة الوسط الحسابي البالغ

(٤,١٦) بانحراف معياري (٠,٤٤٧)، في حين كان معامل الاختلاف منخفض جداً ١٠,٧٣% مما يدل عدم تشتت آراء أفراد العينة، أما فيما يتعلق بأبعاد تعهيد مزايا التدقيق الداخلي فقد تراوحت متوسطاتها الحسابية ما بين (٤,٣٩-٤,٠٥)، كما ان مستوى الإدراك لدى المستقصى منهم كان عالياً جداً لنظام الرقابة الداخلية فبلغت الأهمية النسبية ٨٤,٨%، وقيمة الوسط الحسابي ٤,٢٤٢، مما يدل ارتفاع مستوى الإدراك، من جانب آخر كان هناك اتفاق بين آراء عينة الدراسة وانخفاض بمستوى التشتت وهذا ما أكدته الانحراف المعياري البالغ (٠,٣٩٧)، ومعامل الاختلاف (٩,٣٦%)، ويعد مستوى الآراء هذا هو أكثر ثباتاً من الآراء حول التعهيد نظراً لانخفاض معامل الاختلاف لدى نظام الرقابة الداخلية. أما فيما يتعلق بأبعاد نظام الرقابة الداخلية مزايا التدقيق الداخلي فقد تراوحت متوسطاتها الحسابية ما بين (٤,٣٩-٤,٠٧٩).

### المحور الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

في هذا المحور يتم اختبار فرضيات البحث الخاصة بالعلاقات بين المتغيرات وكذلك مدى تأثير المتغير المستقل (مزايا في تعهيد التدقيق الداخلي) في المتغير التابع (البيئة الرقابية الداخلية) ولإجراء هذا الاختبار تم استخدام أدوات التحليل الإحصائي كمعامل بيرسون للارتباط، ومعادلات الانحدار الخطي البسيط والمتعدد للتأثير.

ولغرض السماح باعتماد الاختبارات المعلمية لابد من فحص عينة البحث من حيث التوزيع الطبيعي لها، فالتوزيع الطبيعي هو عبارة عن توزيع نظري للبيانات المتجمعة ويظهر على شكل جرس مقلوب ويكون التوزيع متماثلاً عندما تتطابق فيه قيم مقاييس النزعة المركزية (المتوسط - الوسيط - المنوال). ويتوقف الحصول على منحني التوزيع الطبيعي للبيانات على طبيعة العينة وكانت الاختبارات المستخدمة للعينة مناسبة من حيث درجة الصعوبة والسهولة كلما اقتربنا من توزيع البيانات توزيعاً اعتدالياً أو طبيعياً. ويمكن احتساب التوزيع الطبيعي من خلال الآتي:

- استخدام اختبار (Kolmogorov-Smirnov): يتم استخدام هذا الاختبار من أجل مقارنة توزيع معين بالتوزيع الطبيعي أو المنتظم. ومن ثم يعطي توجيهاً لمدى اتباع البيانات الحالية للتوزيع الطبيعي، ومن ثم إمكانية استخدام أدوات الاختبار المعلمية في التحليل الإحصائي، ويظهر الجدول (٦) أن معنوية الاختبار هي (٠,١٧٩) وهي أكبر من مستوى الدلالة المعنوية ٥% لذا يمكن القول إن البيانات بصورة اجمالية موزعة طبيعياً.

الجدول (٦): التوزيع الطبيعي حسب اختبار (Kolmogorov-Smirnov)

البيان	القيمة
الاختبار	٠,٠٧٢
الدلالة المعنوية (Sig.)	٠,١٧٩

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان اعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي.

- استخدام معامل الالتواء: من أجل التحقق من افتراض التوزيع الطبيعي للبيانات، استند الباحثان إلى احتساب قيمة معامل الالتواء (Skewness) لجميع متغيرات الدراسة حيث أن البيانات تقترب من التوزيع الطبيعي إذا كانت قيمة معامل الالتواء بين (١ إلى -١)، إذ يظهر الجدول (٧) أن كافة معاملات الالتواء لمتغيرات الدراسة وابعادها تقع ضمن الحدود المسموح بها، لذا تتبع البيانات التوزيع الطبيعي ومن ثم يمكن استخدام أدوات واساليب التحليل الإحصائي المعلمية.

الجدول (٧): قيم معامل الالتواء

المتغيرات	الأبعاد	معامل الالتواء
تعهد مزايا التدقيق الداخلي	الاقتصادية	٠,١٠٥-
	نقل المعرفة	٠,٧٣٨
	الإجمالي	٠,٤١٢-
نظام الرقابة الداخلية	البيئة الرقابية	٠,٦٠٩-
	الإجمالي	٠,٩٥٦-
لأجمالي العينة		٠,٧٨٨-

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.  
اختبار الفرضية الأولى والتي تنص على أن: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تعهد مزايا التدقيق الداخلي مع نظام الرقابة الداخلية.

ولاختبار صحة أو خطأ هذا الفرض استخدم الباحثان معامل ارتباط بيرسون، ويوضح الجدول (٨) قيم هذه المعاملات بين تعهد مزايا التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية.

الجدول (٨): قيم معاملات الارتباط بين تعهد مزايا التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية

التعهد	المعرفة	الاقتصادية	البيئة الرقابية
**٠,٦٥٣	**٠,٤٧٥	**٠,٤٦٣	

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.  
ويتضح من الجدول أعلاه أنه يوجد ارتباط معنوي إيجابي بين كافة متغيرات وابعد البحث وعند مستوى معنوية (١%)، حيث كانت معاملات الارتباط كما يلي: هناك علاقة ارتباط معنوية إيجابية بين بعد المزايا الاقتصادية والمعرفة لتعهد التدقيق الداخلي وكل من كفاءة نظام الرقابة الداخلية لبعدها البيئة الرقابية عند مستوى دلالة معنوية (١%).

اختبار الفرضية الثانية والتي تنص على أن: هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لتعهد مزايا التدقيق الداخلي في نظام الرقابة الداخلية.

ولاختبار هذه الفرضية تم وضع معادلة انحدار متعدد لتقدير كفاءة نظام الرقابة الداخلية ككل بدلالة أبعاد مزايا التعهد، للوصول إلى مدى تأثير الأخير في نظام الرقابة الداخلي ككل وفي عملية تحليل البيانات هذه تم استخدام أسلوب الانحدار المتعدد الراجع (Multiple Regression Backward) القائم على استبعاد الأبعاد الأقل تأثيراً في المتغير التابع. والجدول (٩) يظهر نتائج اختبار تأثير أبعاد تعهد التدقيق الداخلي في نظام الرقابة الداخلي ككل.

الجدول (٩): نتائج تحليل الانحدار لتأثير تعهد مزايا التدقيق الداخلي في نظام الرقابة الداخلي

الأبعاد	معامل الانحدار (β)	قيمة (T) (Sig.)	قيمة (F) (Sig.)	(R2)	(R2) المعدل
الاقتصادية	٠,١٩٤	٢,٧٥١ (٠,٠٠٧)	٦٢,٦٤٩ (٠,٠٠٠)	٠,٤٢٦	٠,٤٩١
المعرفة	٠,٥٩٧	٨,٤٤٦ (٠,٠٠٠)			

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

- ويمثل الجدول (٩) خلاصة نتائج عدة اختبارات تمت خلال معادلة الانحدار الراجع (Backward)، إذ أظهر الاختبار أربعة نماذج لمعادلة الانحدار كان هذا آخرها بعد استبعاد بعض الأبعاد ذات التأثير غير المعنوية في نظام الرقابة الداخلي والإبقاء فقط على الأبعاد ذات التأثير المعنوي، وخلاصة هذا الجدول هي كما يلي:
١. ثبات نموذج معادلة الانحدار حيث بلغت قيمة (٦٢,٦٤٩) وهي معنوية عند مستوى دلالة (١%).
  ٢. ثبات معنوية معاملات انحدار مزايا التعهيد (الاقتصادية، نقل المعرفة) والحد الثابت إذ بلغت قيمة (T) للحد الثابت لكلا البعدين (٢,٧٥١)، (٨,٤٤٦)، عند مستوى معنوية ٥%، مما يؤكد ثبوت معنوي تأثير تلك الأبعاد في نظام الرقابة الداخلي ككل، وفقاً للترتيب من حيث قوة تأثيرها كما يلي، بعد نقل المعرفة لتعهيد مزايا التدقيق الداخلي  $(\beta) = ٠,٥٩٧$ ، يليه البعد الاقتصادي  $(\beta) = ٠,١٩٤$ ، وتشير قيمة معامل الانحدار  $(\beta)$  لكلا البعدين على إيجابية التأثير.
  ٣. بلغت قيمة معامل التحديد المعدل (Adjusted R2) = (٠,٤٩١)، مما يدل على أن مزايا التعهيد (الاقتصادي، والمعرفة) تفسر ما نسبته ٤٩,١% من التغيرات التي تحدث في كفاءة نظام الرقابة الداخلية ككل.

### المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

- أولاً. الاستنتاجات:** توصل الباحثان في جانبي البحث النظري والميداني إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها ما يلي:
١. إن تعهيد التدقيق الداخلي (نقل المعرفة، الاقتصادية) يلبي العديد من احتياجات الإدارة فيما يتعلق بتوصيل المعلومات المهمة التي تحسن من وظيفة الرقابة الداخلية، وتحقيق العديد من الوفورات والتكاليف في الشركات الصناعية العراقية.
  ٢. إن هناك العديد من نقاط الضعف في وظيفة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية العراقية، وإن التعهيد لأداء وظيفة التدقيق الداخلي يمثل أحد الحلول أمام الإدارة العليا للتغلب على هذه المشكلات.
  ٣. إن تعهيد لأداء وظيفة التدقيق الداخلي يقدم العديد من المزايا التي تجعل إدارة الشركات الصناعية العراقية تفكر في التعهيد.
  ٤. هناك إدراك عالي نسبياً لدى عينة البحث حول ميزتي الاقتصادية ونقل المعرفة لتعهيد مزايا التدقيق الداخلي في الشركات العراقية، وكانت ميزة نقل المعرفة نتيجة للتعهد هي الأعلى دعماً، ويمكن تفسير هذا الاهتمام الكبير بوجود وعي لخفض التكلفة أو تجنب البعض منها في الأخص بالشركات الصغيرة والمتوسطة الحجم، أو الاستفادة من الخبرات المتراكمة والمعارف المتنوعة للمكاتب المختص المهنية إلى جانب ضمان مستوى عال من الاستقلالية والحيادية في نتائج التدقيق الداخلي.
- ثانياً. التوصيات:** بناءً على الاستنتاجات التي توصل إليها الباحثان يمكن تقديم بعض التوصيات:
١. تشجيع الشركات العراقية وبالأخص الصغيرة والمتوسطة الحجم منها لتبني إجراءات تعهيد مزايا التدقيق الداخلي (نقل المعرفة، الاقتصادية) لما له من مزايا متعددة ومتنوعة تدعم أداء الشركة ككل.
  ٢. التثقيف نحو عمليات التعهيد المشروط باستخدام بعض موظفي الشركة لما له من دور فاعل وكبير في اكتساب المعرفة لدى موظفي الشركة وتحسين كفاءتهم من ناحية وتدعيم معرفة المكاتب المهنية الخارجية (المعهد إليها التدقيق الداخلي) بإجراءات ومزايا الشركة بصورة تفصيلية نظراً لوجود هؤلاء الموظفين ضمن فريق العمل.

٣. ضرورة اجراء المزيد من الدراسات حول تعهيد مزايا التدقيق الداخلي وانعكاساتها على اليات الحوكمة في الشركة وبالتالي البيئة الرقابية الداخلية، أو تناول جانب آخر يتمثل العوامل المؤثرة بالتعهيد.

٤. إعادة اختبار هذا التأثير بين متغيري البحث أما عن طريق اخذ عينة أكبر تشمل قطاعات مختلفة، أو عن طريق إجراء دراسة حالة لعينة من الشركات العراقية.

#### المصادر

##### اولاً. المصادر العربية:

١. الخطيب، خالد راغب، (٢٠١٣)، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص، الطبعة ٢، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية.
٢. السامرائي، محمد حامد مجيد، (٢٠١٦)، أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية -دراسة تحليلية على شركات صناعة الادوية الأردنية المدرجة في بورصة عمان، رسالة ماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الاعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.
٣. سلامة، مصطفى صلاح، (٢٠١٢)، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، الطبعة ٢، دار البداية، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية.
٤. عبد الفتاح، محمد، (٢٠٠١)، الاسناد الخارجي لأداء وظائف التدقيق الداخلي وأثره على استقلال المراجع الخارجي وجودة المراجعة -دراسة ميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد ١، العدد ٥.
٥. الوردات، خلف عبد الله، (٢٠١٤)، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن (IIA)، الطبعة ١، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية.

##### ثانياً. المصادر الأجنبية:

1. A. Seetharaman, M. Krishna Moorthy, A.S. Saravanan, (2008), OUTSOURCING OF INTERNAL AUDIT AND INDEPENDENCE OF AUDITORS, Corporate Board: role, duties & composition / Volume 4, Issue 2.
2. Abbas, Qaisar, & Iqbal, Javid, (2012), internal control system: Analyzing theoretical perspective and Practices, Middle-East Journal of Scientific Research, Vol. 12, No.4, pp. 530-538.
3. Abdolmohammadi, M., (2013), Correlates of Co- Sourcing / Outsourcing of Internal Audit Activities. Auditing, A journal of Practice & Theory, Vol. 23, No.3, pp. 69-85.
4. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (2014). The Importance of Internal Control in Financial Reporting and Safeguarding Plan Assets, pp1-40.
5. Barac, Karin. & Motubatse, Nebbel, (2010). Internal Audit Outsourcing Practices in South Africa, African Journal of Business Management, Vol. 3, No.13, pp. 969-979.
6. Bo Liu, Pingshui Wang, (2019), Investigation and analysis of the effectiveness and influencing factors of internal control in Chinese enterprise based on wireless network, EURASIP Journal on Wireless Communications and Networking.
7. Brandon, D. M., (2010), External auditor evaluations of outsourced internal auditors. Auditing, A journal of practice & theory, vol, 29. PP. 159-173.
8. Byamukama, M., (2014), Outsourcing and Its Impact on Organizational Performance in public Organizations in Uganda: A Case Study of Uganda Road Fund, Master's Degree of Business Administration, Makerere University, July. pp. 1- 75.

9. Caplan, Dennis H., (2006), Internal Audit Outsourcing: An Analysis of Self- Regulation by the Accounting profession, Research in Accounting Regulation, Vol.19, No. 17-41.
10. Figg, J., (2000), Outsourcing: A Runaway Train the Internal Auditor, Vol .57, No.3, pp.241-268.
11. Filipiak, Beata, (2012), Internal Control in Local Government Units in Poland, Public Administration (16484541); 2009, Vol. 2 Issue 22, p69-75. 28.
12. Hawkins, Timothy G., Nissen, Mark E. & Rendon, Rene G., (2014). Leveraging Strategic Sourcing and Knowledge Management to Improve the Acquisition Knowledge Based Services, Journal of Public Procurement, Vol. 14, No.2, pp.215-251.
13. Karagiorgos, T., Drogalas, G., & Dimou, Alexandra, (2010), Effectiveness of internal control system in the Greek Bank Sector, The South European Review of Business Finance & Accounting.
14. Langfield-Smith, K., & Smith, D., (2003), Management control systems and trust in outsourcing relationships, Management accounting research, 14(3), 281-307.
15. Naman K. Desai, Gregory J. Gerard & Arindam Tripathy, (2011), Internal Audit Sourcing Arrangements and Reliance by External Auditor. Auditing, A Journal of Practice & Theory, Vol.30, No1, pp.25-29.
16. Ojala, H., Niskanen, M. Collis, J & Pajunen, K., (2014), Audit Quality and Decision-Making in Small Companies, Managerial Auditing Journal, Vol. 29, No.9, pp. 800 -817.
17. Pop, A. & C. Bota- Avram, (2007), The Outsourcing of internal audit - it is a solution in increasing the quality of internal audit. Unpublished. Cluj-Napoca: Babe-Bolyai University, pp.145-184.
18. Sian, S. and Roberts, C., (2009), UK Small Owner-Managed Businesses: Accounting and Financial Reporting Needs, Journal of Small Business and Enterprise Development, Vol. 16, Iss. 2, pp. 289 - 305.
19. Spekle, R. Van Elten, H. and Kruis, (2007), Sourcing of Internal Auditing: An Empirical Study, Management Accounting Research, Vol. 18, No. 1, pp. 102-124.
20. Subramaniam, N., Ng, C., & Carey, P., (2004), Outsourcing internal audit services: An empirical study on Queensland public- sector entities, Australian Accounting Review, 14 (34), 86-95.
21. Swanger, Susan L., & Jr, Eugene G. Chowning, (2001), The Effect of Internal Audit Outsourcing on Financial Analysts Perceptions of External Auditor Independence, Auditing A Journal of Practice & Theory, Vol.2. pp: 74-76.
22. Van Peursem, K. and Jaing, L., (2008), Internal audit outsourcing practice and rationales: SME evidence from New Zealand, Asian Review of Accounting, Vol. 16, Iss. 3, pp. 219 - 245.
23. Wilford, A. L., (2012), Determining the Impact of Multiple Consecutive Years of Financial Reporting Quality Issues on Investment Efficiency, Dissertation submitted to the Faculty of the Graduate School of the University of Maryland, College Park in partial fulfillment of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy. pp1-161.

الملحق (١): قائمة السادة المحكمين

ت	اسم المحكم	مكان العمل
١	أ.د. سطم صالح حسين	جامعة تكريت
٢	أ.د. علي إبراهيم حسين	جامعة تكريت
٣	أ.د. مجيد عبد الحسين هاتف	جامعة القادسية
٤	أ.د. أنيس أحمد عبد الله	جامعة تكريت
٥	أ.م. انصاف محمود دلال ابشي	جامعة الموصل
٦	أ.م. شكر محمود مصطفى	جامعة تكريت
٧	أ.م. عماد صالح نعمة	جامعة تكريت