

ملامح تطبيق التدقيق الاستراتيجي في العراق

دراسة لعينة من الشركات الصناعية في محافظة نينوى

Application Features of the Strategic Audit in Iraq Study of a Sample of Industrial Companies in the Province Of Nineveh

المدرس المساعد

الأستاذ المساعد الدكتور

وعد حسين شلاش أجميلي

صالح إبراهيم يونس الشعباني

جامعة الموصل - كلية الإدارة والاقتصاد - قسم المحاسبة

المستخلص

التدقيق الاستراتيجي هو نظام للتعرف على مدى تنفيذ استراتيجيات الوحدة الاقتصادية وأغراضها وكيفية الوصول إلى أهدافها و غاياتها. وهذا يحتاج إلى وضع خطة إستراتيجية و السعي لتنفيذها من أجل تحقيق رسالة الوحدة الاقتصادية وأغراضها. وسوف يتناول البحث مفهوم التدقيق الاستراتيجي من حيث أهميته و مستوياته و مجالاته و خطوات تطبيقه و ميزاته، و يتضمن أيضاً دراسة استطلاعية لآراء مجموعة من العاملين في كلٍ من الشركة العامة للإسمنت الشمالية ، معمل الغزل والنسيج في الموصل ، الشركة العامة للأدوية والمستلزمات الطبية/نينوى ، الشركة العامة لكبريت المشراق للوقوف على مدى التطلع إلى تبني التدقيق الاستراتيجي في الشركات ألفة الذكر لينتهي البحث بعرض عدد من النتائج و التوصيات المهمة .

Abstract

Strategic Audit is a system to identify the extent of implementation of strategies and objectives of the unit and how to reach to its goals and objectives. This needs to develop a strategic plan and seek to implement them in order to achieve the economic message of unity and purpose. We will research deals with the concept of audit strategic in terms of its importance and levels and fields and steps of its application and its features, and also includes a survey of the views of a group of employees in each of the Company for Cement North, spinning and weaving factory in Mosul, the General Company for Pharmaceuticals and Medical Supplies / Nineveh, General Company for Sulfur Mishraq to determine the extent of looking to adopt a strategic audit companies in the above mentioned website for the search ends offer a number of results and recommendations of the task.

المقدمة:

يتوقف نجاح أو فشل الوحدات الاقتصادية على مدى قدرتها على تحقيق رسالتها و غاياتها و أهدافها، و هذا يتطلب وضع إستراتيجية معينة و السعي لتنفيذها في ظل المتغيرات المختلفة التي تعصف بالوحدة الاقتصادية سواء الداخلية منها أم الخارجية، واحد أهم الوسائل أمام الوحدة الاقتصادية لمتابعة تنفيذ إستراتيجيتها أو تعديلها هي تكمن في إمكانية قيامها بعملية التدقيق الاستراتيجي .حيث أن الوحدات الاقتصادية وجدت أصلا

لتحقيق هدف معين وبالتالي فان جميع خططها وسياساتها وخاصة الإستراتيجية منها يجب أن تصب من اجل تحقيق هذا الهدف.

مشكلة البحث:

تكمن مشكلة البحث في أن مفهوم التدقيق الاستراتيجي لم يحظ بالاهتمام الكافي حتى الآن، وربما هو غير مطبق بفاعلية في معظم القطاعات العامة في العراق سواء الإنتاجية أم الخدمية كما أن الأدوات المستخدمة في قياس و تقويم الأداء أيضاً تقتصر على الأدوات التقليدية القائمة على التقويم التي تقيم الجانب المالي و تهمل الأدوات والمدخل ذات البعد الاستراتيجي التي تعتبر هامة أيضاً في أداء الوحدة الاقتصادية كتقويم رضا الزبائن و قياس جودة العمليات والنمو والمساهمة في تحقيق التنمية المستدامة.اي تتمحور المشكلة فيما اذا كانت الشركات الصناعية العراقية تطبق التدقيق الاستراتيجي ليسهم في تحقيق الاستراتيجيات الموضوعة وتنفيذها.

أهمية البحث:

تأتي أهمية هذا البحث من أهمية تبني التدقيق الاستراتيجي حيث إنه يدل على سلامة تنفيذ الإستراتيجية الموضوعة و يدل كذلك على سلامة هذه الإستراتيجية ذاتها وعلى ضرورة تعديلها، أو تغييرها بما يتواءم مع المتغيرات الداخلية والخارجية المؤثرة على الوحدة الاقتصادية، كما أنه يؤكد على ضرورة الأخذ بالاعتبار المقاييس المالية و غير المالية على حد سواء عند تصميم نظام الرقابة والتدقيق.

هدف البحث:

ويهدف هذا البحث إلى تحقيق الآتي :

- أ. عرض مدخل عام ومختصر لعملية التدقيق .
- ب. بيان أدوات ومناهج قياس الأداء التقليدية والحديثة التي توائم مع التدقيق الاستراتيجي.
- ج. تقديم إطار مفاهيمي للتدقيق الاستراتيجي
- د. فحص مدى تطبيق التدقيق الاستراتيجي في الشركات الصناعية العراقية من خلال استبانته قدمت في كل من الشركة العالدراسة،ت الشمالية ، معمل الغزل والنسيج في الموصل ،الشركة العامة للأدوية والمستلزمات الطبية/نينوى ، الشركة العامة لكبريت المشراق ،
- هـ. تقديم بعض المقترحات و التوصيات التي تساعد المنشآت محل البحث في زيادة أدائها و تحقيق أهدافها على ضوء نتائج الدراسة .

فرضية البحث:

يقوم البحث على فرضية أساسية واحدة مفادها "تزداد كفاءة و فعالية أداء الوحدات الاقتصادية باستخدام أسلوب التدقيق الاستراتيجي وان الشركات الصناعية قيد البحث تطبق التدقيق الاستراتيجي ايماناً منها بأهميته في رسم السياسات الاستراتيجية للشركة و ضماناً لحسن تنفيذها " وتتضوي تحت الفرضية الأساسية فرضيتين فرعيتين هما :

الفرضية الفرعية الأولى: هناك علاقة بين مستوى الأداء و نوع التقنية المستخدمة في قياس الأداء.

الفرضية الفرعية الثانية: هناك علاقة بين كفاءة و فعالية الوحدات الاقتصادية وأسلوب التدقيق المستخدم.

منهج البحث:

يعتمد البحث على المنهج الوصفي في عرض قاعدته النظرية من خلال الرجوع إلى الكتب والنشرية العلمية التي عالجت موضوع البحث ، ومن ثم اعتماد المنهج الاستنباطي من خلال التطبيق الميداني على عينة البحث عن طريق استخدام الأساليب الإحصائية الآتية :

- الأسلوب الإحصائي الوصفي : حساب التكرارات و النسب المئوية التي تم الحصول عليها من مفردات العينة والتي

- الأسلوب الإحصائي الاستدلالي : إجراء مقارنة بين آراء الموظفين (المستوى الإداري الأعلى والمتوسط). في كل من العامة للإسمنت الشمالية ، معمل الغزل والنسيج في الموصل ، الشركة العامة للأدوية والمستلزمات الطبية/نينوى ، الشركة العامة لكبريت المشراق وقد استخدم أسلوب ليكارت الخماسي .

خطة البحث :

لغرض صياغة البحث ومعالجة مشكلته واختبار فرضياته فقد تم تقسيمه وفق المحاور الآتية:

المحور الأول: ماهية عملية التدقيق وأنواعه.

المحور الثاني : الإطار المفاهيمي للتدقيق الاستراتيجي.

المحور الثالث : تحليل أبعاد التدقيق الاستراتيجي وتشخيصها في عينة من الشركات الصناعية في نينوى

المحور الأول: ماهية عملية التدقيق وأنواعه

أولاً: مفهوم التدقيق

التدقيق كلمة مشتقة من اللغة اللاتينية وتعني (الشخص الذي يتحدث بصوت عال) وقد نشأت هذه المهنة منذ القدم ، إذ أن الفراعنة في مصر والإمبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المدقق في أساحات العامة حول الإيرادات والمصروفات ، كما وان مواسم الحج كانت فرصة لعرض حسابات الولاية وتدقيقها في ضوء الشريعة الإسلامية . علماً أن التدقيق في ذلك الوقت كان يشمل المراجعة الكاملة (100%) وكان غرضه الرئيسي اكتشاف الغش والخطأ ومحاسبة المسؤولين عنها وقد لخصت أهداف التدقيق في ذلك الوقت بمقولة (هو لأجل التأكد من نزاهة الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية) . (التميمي ،2006:17)

ورغم التطور الذي حصل في الصناعة والتجارة والزيادة في أنشطة الشركات وخصوصاً بعد الثورة الصناعية وازدياد الفجوة مابين المالكين والإدارة وتطور النظام الضريبي نلاحظ أن الهدف الرئيس للتدقيق لم يتغير وهو اكتشاف الغش والخطأ ، ولكن التغير المهم الذي طرأ في الفترة هو الاعتراف والرغبة بوجود نظام محاسبي لأجل التأكد من دقة القوائم المالية [المعلومات] المحاسبية وامكانية اكتشاف ومنع الغش والخطأ ، والتغير الآخر هو الاعتراف بوجود الحاجة إلى تدقيق القوائم المحاسبية من قبل شخص مستقل ومحايد . ومن هنا تم تعريف التدقيق بأنه " فحص لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالوحدة الاقتصادية محل التدقيق فحصاً انتقادياً منظماً بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم

المالية عن الوضع المالي لتلك الوحدة في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة " (عبد الله، 2009:13)

ويشير الإطار الدولي لعمليات التأكيد إلى أن التدقيق هو " خدمة تأكيد معقولة تهدف إلى التأكيد من إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار محدد ". (جمعة، 2009:25)

والتدقيق بمعناه المهني يعني "التحقق الانتقادي المنتظم لأدلة وقرائن الإثبات لما تحويه دفاتر وسجلات منظمة الأعمال من بيانات في إطار مبادئ محاسبية متعارف عليها من خلال برنامج محدد مقدماً بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة القوائم المالية لقراء ومستخدمي هذه التقارير". (جمعة، 2000:8)

أي أن التدقيق عبارة عن عملية فحص وتحقق وتقرير للحصول على إثباتات حول المبالغ والإفصاحات الواردة في القوائم المالية للتحقق من أنها أعدت وفقاً للمبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها مع بيان الرأي عن نتيجة النشاط والمركز المالي للوحدة الاقتصادية موضع التدقيق .

ثانياً: أهداف التدقيق وأهميته

مما تقدم يتضح أن مهمة التدقيق وهدفه هو اكتشاف الغش والتلاعب والأخطاء فكان التدقيق تفصيلي حيث لا وجود لنظام الرقابة الداخلية ، ثم بعد ها بدأ الاهتمام بتحديد وسلامة المركز المالي وصحته ومن هنا جاء الاهتمام بالرقابة الداخلية وعندها تحول التدقيق إلى تدقيق اختباري اعتماداً على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية . إلا إن أهداف التدقيق لم تقف إلى هذا الحد بل تطورت، ويرجع هذا التطور إلى القضاء الانكليزي وبالتحديد عام 1897م ،الذي اعد أن الهدف الأساسي للتدقيق ليس اكتشاف الغش والأخطاء فقط وإنما اظهار هذه الأخطاء ومواطن الغش عند قيام المدقق بمهمته ، أما أهداف التدقيق فتتجه نحو مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها وتقييم نتائج الأعمال وتحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع النشاطات وتحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع ، أي أن هدف التدقيق الرئيسي هو إبداء الرأي الفني المحايد عما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للوحدة الاقتصادية محل التدقيق ونتائج الأعمال عن تلك الفترة ومن هنا بدأ المدقق يفصح في تقريره عن رأيه الفني المحايد عن صدق وعدالة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية . وقد أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين (ايفا) IFA في المعيار الدولي للتدقيق رقم 200 الفقرة (2) أن هدف التدقيق هو تمكين المدقق من إعطاء الرأي عما إذا كانت القوائم المالية معدة ومن جميع الجوانب المادية طبقاً لإطار محدد (الجراح، 2008:71)

ويمكن بوجه الإجمال حصر الأهداف التقليدية للتدقيق وفق الآتي: (عبد الله، 2004:15)

أ. التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر الوحدة الاقتصادية والسجلات.1 وتقرير مدى إمكانية الاعتماد عليها .

ب. الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات .

رابعاً:اف ما قد يوجد بالدفاتر من أخوغش.غش .

د . تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للوحدة الاقتصادية لتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة فيها .

أما حديثاً فأن عملية التدقيق قد تعدت هذه الأهداف وأخذت تطلع إلى تحقيق أهداف أخرى أهمها الآتي:

أ . مراقبة الخطط الموضوعية

ب. تقويم نتائج أعمال الوحدة الاقتصادية بالنسبة إلى الأهداف المرسومة

ج . تحقيق أقصى قدر ممكن من الاقتصادية. الانتاجية عن طريق محو الإسراف والضياع في جميع نواحي نشاط الوحدة الاقتصادية .

د . تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية الاجتماعية لأفراد المجتمع الذي تعمل فيه الوحدة الاقتصادية ، ويأتي هذا الهدف نتيجة التحول الذي طرأ على أهداف المشاريع بصورة عامة حيث لم يعد تحقيق اكبر قدر من الربح (Profit Maximization) الهدف الأهم بل شاركته في الأهمية أهداف أخرى منها العمل على رفاهية المجتمع الذي تعمل فيه الوحدة الاقتصادية (Welfare Maximization)

وعليه فالتدقيق أصبح وسيلة وليس غاية وهذه الوسيلة تخدم أطراف متعددة في وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقويمه.

ثالثاً: أهمية التدقيق

يلعب التدقيق دوراً مهماً في الأوساط المالية والأوساط الحكومية الاقتصادية إذ أن المعلومات المالية التي يتم الاعتماد عليها والوثوق بها ضرورية لأي مجتمع، فالمستثمر يتخذ قرارات الشراء والبيع لاستثماراته والبنوك تتخذ قرارات منح القروض والسلطات الضريبية تقوم باحتساب الدخل الخاضع للضريبة (ضريبة الدخل) ومبلغ الضريبة ، وكذلك الدخل أو الخروج لشريك متضامن في شركات التضامن ، وكذلك الحال بالنسبة لمعرفة مبلغ التركات وضريبة الإرث في حالة الوفاة . كل هذه الأمور وغيرها تعتمد على معلومات جهزت من قبل الآخرين هذه الجهات ربما تتضارب مصالحها مع مصالح الجهات المستفيدة من هذه المعلومات ، ولهذا نشأت الحاجة إلى خدمة المدقق المستقل والمحاييد ، هذا الشخص هو الذي سيقوم بإعلام الأطراف الأخرى إن كانت هذه البيانات أو المعلومات تمثل باعتماد وبوضوح جميع جوانب المركز المالي كما هو بتاريخ معين ونتيجة النشاط للسنة المنتهية بذلك التاريخ . (التميمي ، 2006:20)

رابعاً : تصنيفات مفهوم التدقيق

يصنف مفهوم التدقيق إلى عدة أنواع تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر من خلالها إلى عملية التدقيق، إلا أن مستويات الأداء التي تحكم جميع هذه الأنواع هي واحدة، وبصورة عامة يمكن تصنيف مفهوم التدقيق حسب الزوايا المختلفة إلى وفق الآتي: (جمعة، 2000:10-16)

1. من حيث الحدود (نطاق عملية التدقيق Scope Of Auditing)

- التدقيق الكامل Complete Auditing

- التدقيق الجزئي Partial Auditing

2. من حيث الفحص

- التدقيق التفصيلي Detailed Auditing

- التدقيق الاختباري Test-Check Auditing

3. من حيث التوقيت Time Of Auditing

- التدقيق النهائي Final Auditing

- التدقيق المستمر Continuous Auditing
4. من حيث الاستقلال (من حيث الهيئة التي تقوم بالتدقيق (Staff Of Auditing
- التدقيق الداخلي Internal Auditing
- التدقيق الخارجي External Auditing
5. من حيث الالتزام Degree Of Auditing
- التدقيق الإلزامي Compulsory Auditing
- التدقيق غير الإلزامي (الاختياري) Optional Auditing
- وإذا ما تم تمحيص تلك التصنيفات يلاحظ أنها جاءت متداخلة إلى حد كبير، فمثلاً يمكن أن يكون التدقيق كاملاً ومستمراً وخارجياً في آن واحد، كما يمكن أن يكون التدقيق داخلياً وكاملاً لغرض معين.....الخ
وعليه تم إعادة تصنيف مفهوم التدقيق تحاشياً للتداخل المشار إليه آنفاً وفق الآتي: (الجراح، 2008:78)
1. التدقيق المالي Financial Auditing
2. تدقيق الكفاءة أو التدقيق الإداري Management Auditing
3. تدقيق الأهداف أو تدقيق الفعالية Effectiveness Auditing
4. التدقيق القانوني أو تدقيق الالتزام بالقواعد Compliance Auditing
5. التدقيق الاجتماعي Social Auditing
6. التدقيق البيئي Environmental Auditing
- وفي رأي الباحثين يمكن أن يضاف إلى الأنواع السابقة ما يعرف اليوم بالتدقيق الاستراتيجي والذي ستم مناقشته في المبحث القادم .
- ويتفق الكتاب على أن ميكانيكية التدقيق والمتمثلة بجمع وفحص وتقييم أدلة التدقيق أو الإثبات تبقى واحدة في جميع أنواع التدقيق ، ومن ثم فإن طبيعة عمليات التدقيق تختلف تبعاً للاختلاف في الهدف أو ما يعرف بالغاية من تنفيذ عملية التدقيق ، وفي هذا الخصوص تشير أدبيات التدقيق إلى أن المدقق يقوم بتأدية وتنفيذ مجموعة من خدمات مهنية تقع في أكثر من مجموعة وفق الآتي : (Arens,2005: 5-13)
- أ . خدمات التدقيق Auditing Services
وتشمل الآتي:
- التدقيق والمراجعة للعمليات التشغيلية Operational Auditing
- تدقيق مدى الإذعان Compliance Auditing
- تدقيق القوائم المالية Financial Statements Auditing
- ب . خدمات التحقق Assurance services
- جـ . خدمات المصادقة Attestation Services
وتشمل الآتي:
- تدقيق القوائم المالية التاريخية Audit Of Historical Financial Statements

- التحقق من مدى فاعلية نظم الرقابة الداخلية ذات الصلة بالتقرير المالي Effectiveness
Of Internal Control Over Financial Reporting
- خدمات المصادقة الأخرى Other Attestation Services

المحور الثاني: الإطار المفاهيمي للتدقيق الاستراتيجي

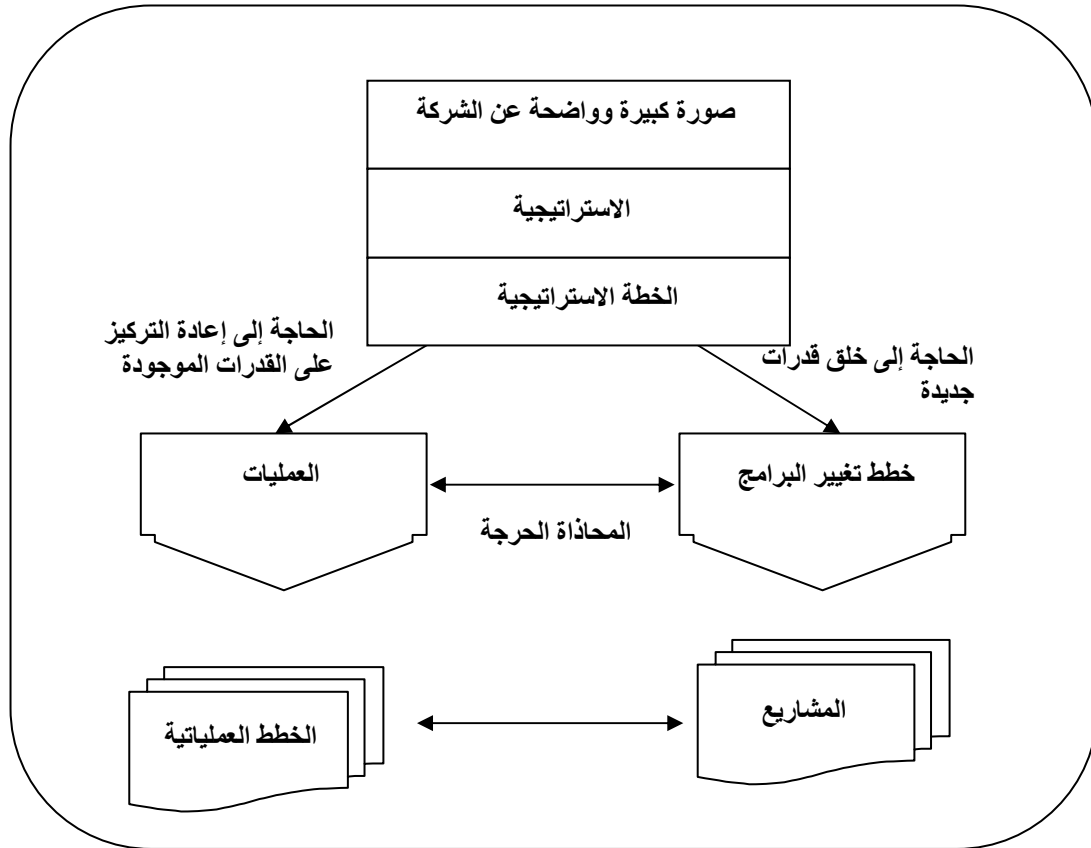
أولاً: مفهوم التدقيق الاستراتيجي

التدقيق الاستراتيجي " Strategic Auditing " هو نوع أوسع وأشمل من التدقيق الإداري فهو الذي يهيئ تقدير شامل للحالة الإستراتيجية الكلية فهو لا يصف فقط كيفية صياغة الأهداف والاستراتيجيات والسياسات كقرارات إستراتيجية بل يتعدى ذلك إلى كيفية تنفيذها وتقويمها والسيطرة عليها بالبرامج والموازنات والإجراءات، حيث يمكن للبيئة الخارجية التي تتضمن فيها الأعمال أن تخلق الفرص Opportunities التي تمكن الشركات من استغلالها وكذلك تخلق التهديدات Threats التي يمكن أن تضر بأعمال الشركات فعليها تجنبها، ولكن لغرض استغلال الفرص وتجنب التهديدات تحتاج الأعمال إلى الموارد والقدرات أو القابليات في المكان والزمان الملائمين. أي حتى تكون الشركات في وضع يمكنها من استغلال الفرص والرد على التهديدات تحتاج إلى إعادة النظر في توجيه الموارد. والجزء المهم في استراتيجيات الأعمال يتعلق بعملية التأكد أو الضمان من أن تلك الموارد والكفاءات قد قيمت وفهمت بالشكل الصحيح وهذه العملية تسمى بالتدقيق الاستراتيجي(www.karpedium.com).

ويعبر الشكل رقم (1) عن كيفية موازنة العمليات والمشاريع مع الإستراتيجية.

الشكل رقم (1)

كيفية موازنة العمليات والمشاريع مع الإستراتيجية



Sources: (www.Karpedium.com)

وقد تعددت التعاريف التي تناولت مفهوم التدقيق الاستراتيجي فيعرفه البعض بأنه " نظام للتعرف على مدى تنفيذ استراتيجيات الوحدة الاقتصادية أي مدى نجاحها في الوصول إلى أهدافها وغاياتها، وذلك من خلال مقارنة ما تم تنفيذه فعلاً مع ما هو مخطط وتعديل الإستراتيجية على أساس نتائج التنفيذ، وبذلك تتحسن قدرة الوحدة الاقتصادية على إنجاز أهدافها وغاياتها". (عبد اللطيف وتركان، 2005:2)

والبعض يعرفه بأنه " فحص وتقويم عمليات الوحدة الاقتصادية المتأثرة بعملية الإدارة الإستراتيجية ويمكن أن يكون هذا التدقيق شاملاً لكافة أوجه عملية الادارة الإستراتيجية أو أن يكون هذا التدقيق مركزاً على جزء واحد في العملية مثل التحليل البيئي ، كما يمكن أن يكون التدقيق الاستراتيجي رسمياً ملتزماً بالقوانين المنظمة الثابتة وإجراءاتها ، أو أن يكون غير رسمي بحيث يسمح للمدراء بأخذ المقاييس متى شاءوا ". (الدوري، 2005:327)

ويلاحظ على التعريف السابق أنه تضمن الأنواع أو الأشكال التي يمكن أن يتخذها التدقيق الاستراتيجي وسواء كان التدقيق الاستراتيجي شاملاً أم مركزاً ، رسمياً أم غير رسمي فإنه يجب أن يعمل من أجل جعل الوظائف المتعلقة ببعضها مترابطة .

وعرف بأنه " اختيار للإستراتيجية التنظيمية و بنائها و خلق لأنظمة الرقابة من أجل توجيهه والتقويم " (www.tutorzu.net/blog/business-studies).

ويرى البعض أن التدقيق الاستراتيجي هو نظام للتأكد من تحقيق الوحدة الاقتصادية لأهدافها، وذلك من خلال وضع مستويات للأداء المستهدف ثم قياس الأداء الفعلي ومقارنته مع المعايير الموضوعية للتعرف على مدى تحقيق أهداف الأداء الإستراتيجية. من هذا التعريف نلاحظ أن نظام التدقيق الاستراتيجي يتطلب الآتي: (عبد اللطيف وتركمان، 2005:4)

أ - وجود نظام للمعلومات، إذ تتوقف فعالية أي: بقى الاستراتيجي على وصول المعلومات الصحيحة في الوقت المناسب.

ب - وجود نظام جيد للاتصالات.

و من الضرورة عرض بعض المفاهيم الواردة هنا وهي:

الإستراتيجية "strategy" هي خطط الوحدة الاقتصادية لتحقيق أهدافها من خلال الموازنة بين إمكانياتها والفرص المتاحة مع الأخذ بالاعتبار البيئة المحيطة والمنافسين و الزبائن . (Horngren,2009:464) رسالة **الوحدة الاقتصادية " Mission "** تحتل رسالة الوحدة الاقتصادية مكانة كبيرة لتحقيق غايات الوحدات وأهدافها ، لكنها تحتاج للتفاعل مع بيئة كبيرة جداً . وتعتبر الرسالة دليلاً لعمل الأفراد والأقسام في الوحدة الاقتصادية إذ من خلالها يستطيعوا العمل باستقلالية لتحقيق الأهداف التنظيمية الشاملة وعليه يمكن القول بان رسالة الوحدة الاقتصادية هي السبب في وجود هذه الوحدات والغرض منها ، وتحاول هذه رسالة الوحدة الإجابة عن التساؤلات الآتية : (الدوري، 2005:51)

(1) ما هو مجال نشاط الحالي. الاقتصادية ؟

(2) ما هي الأعمال التي تؤديها مستقبلاً ؟

الأهداف " Objectives " هي الغايات التي تحاول الوحدة الاقتصادية بلوغها من خلال وجودها وأعمالها " (عبد اللطيف وتركمان، 2005:5)

فالإطار العام للتدقيق الاستراتيجي يشتمل على المجالات التي تمثل مراحل اتخاذ القرار الاستراتيجي وهي وفق الآتي :

أ. تقييم نتائج الأداء الحالي .

ب. فحص وتقييم التحكم المؤسسي متمثلاً برئيس وأعضاء مجلس الإدارة .

ج. فحص وتقييم البيئة الخارجية وتحديد عوامل الفرص والتهديدات .

د. فحص وتقييم البيئة الداخلية وتحديد عوامل القوة والضعف .

هـ. تحليل وتقييم الإستراتيجية باستخدام تحليل SWOT.

و. تقييم الإستراتيجيات البديلة .

ز. تنفيذ الإستراتيجيات .

ح. الرقابة والتقييم .

ولابد من الإشارة هنا إلى أن التدقيق الاستراتيجي كأداة مستخدمة في تقييم الإستراتيجية يمكن أن ينجز من

قبل ثلاث مجموعات هي : (David ,2001:313-314)

- مراقبو الحسابات.

- مدققوا الحكومة (مدققوا هيئة الرقابة المالية).
- المدققون الداخليون .

وكل المجاميع تهدف في النهاية إلى التحقق من درجة المطابقة بين ما هو متحقق مقارنة بالمعايير الموضوعية وإيصال هذه النتائج إلى المستخدمين النهائيين .

ثانيا : الغرض من التدقيق الاستراتيجي

إن الغرض من التدقيق الاستراتيجي يتمثل بوضع المنهج الذي سيمكن لجنة التدقيق من أن تدار بطريقة ميسرة وتعمل على تحقيق الآتي: (www.tutorzu.net/blog/business-studies)

1. تزويد الموظفين المعنيين من الرأي العام في كل سنة بتقرير يوضح عملية الرقابة على الوحدة الاقتصادية وإدارة المخاطر من اجل دعم تقرير الرقابة الداخلية السنوي.
2. تدقيق نظام الرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية للتأكد من سلامة إجراءاته من خلال وضع خطط للتدقيق الدوري في الطريق الذي يتيح الأولوية المناسبة لأهداف الوحدة الاقتصادية .
3. وضع خطة لتفعيل التوصيات المنبثقة عن أعمال لجنة التدقيق .
4. تحديد الموارد اللازمة (المادية والبشرية) لعملية التدقيق لتقديم هذه الخدمة بالطريقة التي تلبى متطلبات المعايير المهنية المطلوبة .
5. توفير المناخ الملائم لتحقيق التعاون الفعال مع مدققي الحسابات الداخلية وبين وهيئات التدقيق الأخرى .
6. توفير كل الضمانات والخدمات الاستشارية من قبل لجنة التدقيق الداخلية .

ثالثا : أدوات التدقيق الاستراتيجي

لتمكين وإجراء عملية التدقيق الاستراتيجي يمكن استخدام الأدوات الآتية: (www.Karpedium.com)

1- تدقيق الموارد Resource Audit

إن الغاية الأساسية التي تسعى إدارة الوحدة إلى تحقيقها هي تمثل في تحقيق المزايا التنافسية بطريقة توفر للوحدة إمكانية الاستمرار من خلال التملك والاستحواذ على الموارد المختلفة.(علي،2010: 28)

فيعنى بتدقيق الموارد على أنه تحديد الموارد المتاحة للشركات، حيث أن بعض تلك الموارد يمكن أن يكون مملوك للشركة مثل (المصانع، الآلات والمكائن، العلامة التجارية) بينما الأخرى ممكن الحصول عليها من خلال الشراكة أو إقامة مشاريع مشتركة (joint ventures) أو على شكل ترتيبات تجهيز بسيطة مع شركات أخرى وتضمن الآتي:

- موارد مالية Financial Resources
- موارد بشرية Human Resources
- آلات ومعدات Eqmnpiment & Machines
- موارد غير ملموسة Intangible Resources

2- تحليلات سلسلة القيمة Value Chain Analysis

تقوم تحليلات سلسلة القيمة بوصف الأنشطة التي تجري في الأعمال وعلاقات تلك الأنشطة بتحليل القوة التنافسية المؤثرة للشركة، حيث يتم استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة، ومعرفة أن النشاط يضيف قيمة لا

يعني انه كفاء وإنما يتم مقارنة ذلك النشاط مع الأداء المستهدف للممارسات الجيدة وتحديد مجالات التحسين. (ثابت، 2010: 34)

وقد اقترح الكاتب بورتر Porter أن يتم تجميع أنشطة الأعمال في إطار بندين أساسيين هما:

أ- الأنشطة الأساسية Primary Activities

وهي تلك الأنشطة التي تكون متعلقة أو معنية مباشرة بخلق وتسليم المنتج (عملية التجميع).

ب- الأنشطة المساندة support Activities

وهي تمثل الأنشطة التي لا تشارك مباشرة في الإنتاج لكن قد تزيد من الكفاءة والفاعلية، مثل إدارة الموارد البشرية من النادر للشركات الحصول على كل الأنشطة الأساسية والداعمة.

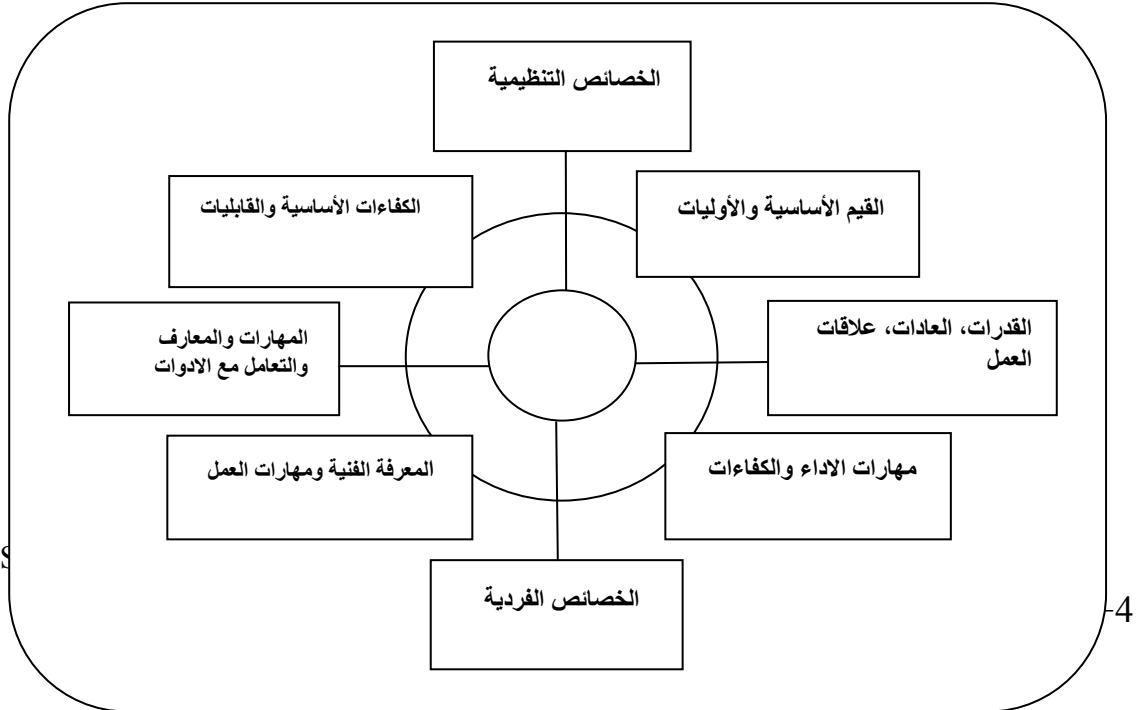
3- تحليل الكفاءات الأساسية Core Competence Analysis

الكفاءات الأساسية هي تلك القدرات والقابليات التي تعد حرجة وحاكمة الأهمية لتحقيق الميزة التنافسية للشركات. وتغير نقطة الانطلاق لتحليل الكفاءات الأساسية هو الاعتراف بأن المنافسة بين الشركات قائم على سباق الإلتقان للاختصاص، كما هو الحال للمكانة السوقية وقوة السوق. والإدارة العليا لا يمكن أن تركز على كل الأنشطة والكفاءات المطلوبة للاستحواذ عليها والاضطلاع بها لذا فان هدف الإدارة هو التركيز على الكفاءات التي فعلاً تؤثر على تحقيق الميزة التنافسية والأسبقيات التنافسية الداعمة لها مثل أسبقية التكلفة وأسبقية الجودة وأسبقية الوقت وأسبقية المرونة وأسبقية الابتكار. (الشعباني، 2011: 248-249).

والشكل رقم (2) يوضح كيفية تحليل الكفاءات الأساسية.

الشكل رقم (2)

كيفية تحليل الكفاءات الأساسية



تدقيق الموارد وتحليلات سلسلة القيمة والتحليل الأساسي للكفاءات تساعد في تحديد القدرات الإستراتيجية لعمل الشركات. وبعد إتمام عملية تلك التحليلات هناك مسائل يمكن أن تطرح لغرض إجراء عملية تقويم أداء شامل للشركة من هذه المسائل الآتي:

أ. كيف تملك الشركة الموارد وما هو التغيير الحاصل عليها بمرور الزمن؟ ويسمى هذا بالتحليل التاريخي .Historical Analysis

ب. كيف تعمل موارد وقدرات أو إمكانيات الشركة مقارنة بالصناعات الأخرى؟ ويسمى هذا بتحليل معيار الصناعة Industry Norm Analysis.

ج. ما هو موقف الموارد والإمكانيات مقارنة بما هو الأفضل؟ ويسمى هذا التحليل بالمقارنة المرجعية .Benchmarking

د- كيف هو الأداء المالي للشركة؟ وهل تغيير هذا الأداء مقارنة مع المنافسين الأساسيين. وهذا ما يعرف بتحليل النسبة Ratio analysis.

5- تحليل المحفظة Portfolio Analysis

تحليل المحفظة يغطي الميزانية لوحدة الأعمال الإستراتيجية في الشركة. إذ أن اغلب الشركات الكبيرة لديها عمليات في أكثر من سوق وعلى الأغلب في مختلف الأسواق الجغرافية، وبالتالي لديها عدة أقسام كل واحد منها يعد وحدة لعدة أعمال. والشئ المهم في التدقيق الاستراتيجي هو ضمان أن محفظة الأعمال هي قوية وان تلك الوحدة تتطلب اهتمام الإدارة والاستثمار وهذا هو المهم، إذ على الشركات أن تنظر إلى الأسواق الأكثر جاذبية التي لديها القدرة على تحقيق ميزة تنافسية في الأسواق الأكثر جاذبية.

6- تحليل نقاط القوة والضعف والفرص والتهديدات SWOT

يعد تحليل SWOT لضعف والفرص والتهديدات , (Strengths, Weaknesses, opportunities , Threats) أداة هامة لعملية تدقيق الموقف الاستراتيجي العام للشركة وبيئة أعمالها. وربما أخذ تحليل (SWOT) شكل المصفوفة كما في الشكل رقم (3)

الشكل رقم (3)

مصفوفة تحليل SWOT

نقاط القوة Strengths	نقاط الضعف Weaknesses	
إستراتيجيات قوية ذات فرص جيدة	إستراتيجيات ضعيفة لكن الفرص جيدة	الفرص opportunities
إستراتيجيات قوية لكن هناك تهديدات	إستراتيجيات ضعيفة فضلا عن وجود تهديدات	التهديدات Threats

Sources:(www. Karpedium .com)

7- تحليلات بطاقة الأداء التوازن Balanced Scorecard Analysis

بدأ العمل بهذا المدخل في تسعينات القرن الماضي والذي يركز على محركات القيمة مثل خدمات الزبون، الأداء المالي، التعلم والنمو، كفاءة الأعمال الداخلية فتكون على شكل سلسلة مصفوفات، فتحتوي البطاقة على مؤشرات أداء لمستوى العملية الإنتاجية وتحسين أساليب أداءها عن طريق فهم أعمق لعلاقة السبب والنتيجة وكذلك استخدامها مقاييس غير مالية. (الشعباني، 2011: 108)

وتعرف بطاقة الأداء المتوازن على أنها "ترجمة لرسالة الشركة وإستراتيجيتها من خلال وضع مقاييس أداء تهيئ الإطار العام لتضمين إستراتيجية الشركة" (Horngren, et al, 2009: 489)

فالشركات تسجل وتحلل في تلك المصفوفة لغرض مساعدتها في انتخاب الأهداف الإستراتيجية فهي تعمل على ربط المنظورات الأربعة (المالية، الزبائن، التعلم والنمو، العمليات الداخلية) مع بعضها البعض وفق علاقة السبب والنتيجة ومن ثم تترجح رؤية الشركة إلى إستراتيجية معينة تعمل على تحقيق أهدافها.

8- تحليل القيمة الاقتصادية المضافة Economic Value Add Analysis

تعرف القيمة الاقتصادية المضافة على أنها "مقياس محاسبي لأداء التشغيل الجاري وهو يمثل الدخل المتبقي بعد حصول المستثمرين على الحد الأدنى من العائد المطلوب الذي يعرضهم عن المخاطر التي يواجهونها نتيجة استثمار أموالهم في الوحدة" (علي، 2010: 72)

فتحليل القيمة المضافة يقيس القيمة المتولدة لحملة الأسهم من أعمال الشركة. وتحليل القيمة يقيس قدرة الشركة على زيادة العوائد من تكلفة رأس المال. وهي توفر إطار عمل للشركة لتشخيص التيارات التي تزيد من القيمة لحملة الأسهم وتفيد في المفاضلة عند الاستثمارات الجديدة. كما أن هذا التحليل يركز على الاستثمار في المشاريع بالشكل الذي يضمن أفضل فائدة لحملة الأسهم ويمكن الإدارة من الاستخدام الأفضل لموجوداتها. وان تحليلات القيمة الاقتصادية المضافة تتضمن ثلاثة تحليلات أساسية: (www.karpedium.com)

أ. تحديد الدخل المتولد عن الأعمال Determine the income generated by a business
تعد الخطوة الأولى عادة هي التقدم إلى الأمام، فالمدراء يجب أولاً أن يحددوا مقدار القيمة المتولدة عن أعمال الشركة أو الناجمة عن الاستثمارات.

ب. تقدير العائد المطلوب من قبل المستثمرين Estimate the return required by investors
هذا الاحتساب يتطلب تحديد المبالغ المستثمرة في الشركة أو وحدة الأعمال عند احتساب تكلفة رأس المال.

ج. تحديد القيمة الاقتصادية المضافة لكل عمل Determine the EVA of each business
ويحصل هذا من خلال تتبع العائد المتوقع لحملة الأسهم من القيمة المتولدة بواسطة وحدة الأعمال أو الشركة. وتجدر الإشارة إلى أن تحليلات القيمة الاقتصادية المضافة تستخدم ليس فقط للمساعدة في صناعة القرارات (مثل قرارات الاكتساب، الاستثمارات الكبيرة لرأس المال) بل كذلك لقيادة القرارات اليومية المتخذة خلال الشركة. أي أن التدقيق الاستراتيجي يأخذ نظرة مفصلة عن الإستراتيجيات السائدة في الشركة حيث يركز التدقيق الاستراتيجي على محاولة إيجاد أجوبة للأسئلة الرئيسية الآتية: (www.Eriskay associates.co.uk)

1. ما موقفنا نحن الآن في الأعمال؟

2. هل لدينا فريق لتقديم إستراتيجية ناجحة؟

3. ما هي العوامل الرئيسية الخارجية التي تؤثر على الشركة؟

4. هل نفع الأشياء الصحيحة؟
 5. هل نحن واضعون الأمور في نصابها الصحيح؟
 6. هل إستراتيجيتنا تهدف إلى الاستدامة، وهل هي عملية وممكنة التحقيق؟
 7. كيف يمكننا ترجمة الإستراتيجية إلى العمل على أرض الواقع؟
 8. كيف سنعرف عندما كنا ناجحين؟
 9. ما الذي يجب استخدامه؟
- وعليه يرى الباحثان أن التدقيق الاستراتيجي يعد هو نقطة انطلاق مثالية لجميع المشاريع الجديدة ولأي عمل وخاصة الشركة التي ترغب في التطور والنمو والتمايز وتجري عمليات مراجعة الحسابات الإستراتيجية وفق منهجا وضع خصيصا على أساس مفتاح الأسئلة المذكورة أعلاه. يتم تكييفها لتلائم هذه التركيز بشكل خاص من المنظمة. حيث أن المنهج يوفر أساسا للتحقيق ومناقشة مع الأعضاء الرئيسيين في فريق الإدارة وما هي النتائج المتوقعة نتيجة لمراجعة الحسابات الإستراتيجية واكتساب فهم طبيعة ومدى الاستراتيجيات القائمة ومستوى الاتساق في جميع أنحاء إدارة الفريق لغرض تحقيق الهدف المنشود.

رابعاً: مراحل وإجراءات التدقيق الاستراتيجي

يتطلب تنفيذ الخطة الإستراتيجية وجود نظام فعال يقوم بمقارنة الأداء الفعلي بالنتائج المرغوبة واتخاذ الإجراءات المناسبة لتحقيق رسالة الوحدة الاقتصادية ، وهذا يتطلب المرور بثلاث مراحل متتابعة متسلسلة بشكل منطقي لتحقيق الهدف من عملية التدقيق الاستراتيجي وتتضمن التشخيص لمعرفة كيفية وماهية التحليلات الإستراتيجية المفروض القيام بها ، ومن ثم التحليلات المركزة ، ووضع التوصيات واختبارها . مع ضرورة وجود الموضوعية والقدرة على طرح أسئلة مهمة وعميقة . وعليه تكون هذه المراحل وفق الآتي:

(الدوري، 2005:330)

المرحلة الأولى: التشخيص

وتتضمن هذه المرحلة الآتي:

- أ - الاطلاع على الوثائق الرئيسة مثل الخطة الإستراتيجية والخطط التشغيلية والترتيبات المنظمة والسياسات الرئيسية التي تتحكم بالأنشطة مثل تخصيص الموارد وقياس الأداء .
- ب - الاطلاع على الأداء التشغيلي والسوقي والمالي ومقارنته بمؤشرات وأعراف الصناعة لتحديد التباينات والانحرافات .
- ج - المعرفة التامة للأدوار الرئيسية والمسؤوليات المطلوبة وعمليات اتخاذ القرارات الرئيسية والعلاقات الداخلية بين أعضاء الكادر الوظيفي ووحدات التشغيل والموارد وبضمنها المباني ورأس المال والإدارة والتكنولوجيا .
- د - تحديد المضامين الإستراتيجية في التنفيذ المتمثلة بالهيكل التنظيمي ونماذج السلوك الإداري والثقافة التنظيمية السائدة وتحديد الأنشطة الداخلية والروابط بالإستراتيجية.

ه - تحديد التصورات الداخلية والخارجية كاستطلاع وجهات النظر ودرجة الإدراك عن طريق المقابلات المركزة والاستبيانات، وكذلك مقابلة عينة منتخبة بدقة من الزبائن الحاليين والمحتملين ومصادر أخرى لفهم وجهة نظرهم اتجاه الوحدة الاقتصادية.

و - تحديد أوجه الإستراتيجية التي تعمل بشكل جيد وصياغة الفرضيات بخصوص المشاكل والفرص للتطوير اعتماداً على النتائج أعلاه مع تحديد كيفية إتباعها وبأي ترتيب.

المرحلة الثانية: التحليل المركز

ويتضمن الثالثة: فرضيات الخاصة بالمشاكل والفرص للتطوير من خلال تحليل قضايا محددة وتحديد العلاقات الداخلية بين مكونات أو عناصر النظام الاستراتيجي . ويلي اختبار الفرضيات صياغة الاستنتاجات فيما يتعلق بنقاط الضعف في صياغة الإستراتيجية والخلل في التنفيذ .

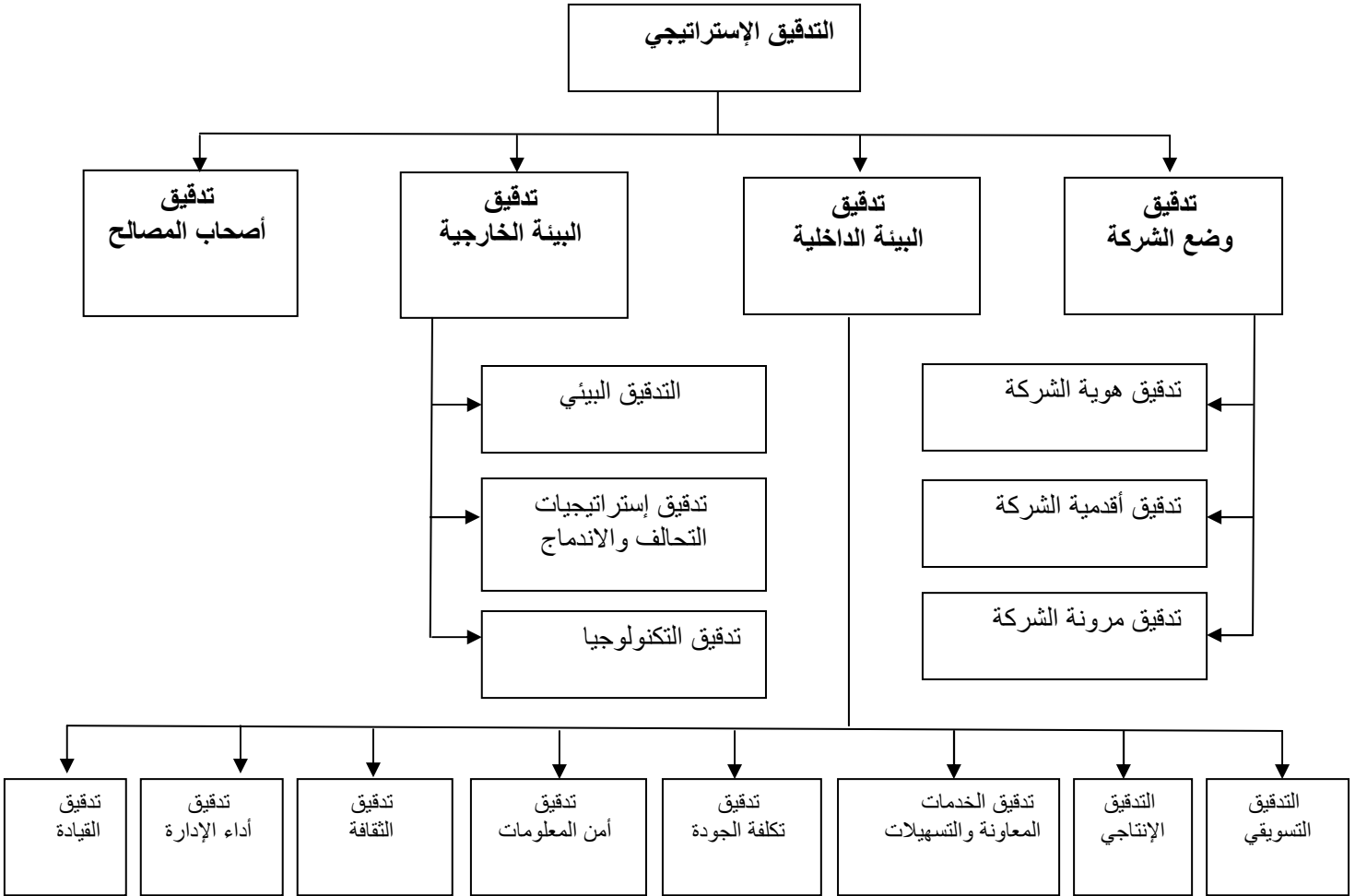
المرحلة الثالثة : التوصيات

وتتضمن هذه المرحلة وضع الحلول البديلة للمشاكل واختبارها في ضوء متطلبات مواردها الإستراتيجية. فأنها والإجراءات الأخرى القابلة للتطبيق . ويلي ذلك وضع توصيات معينة لتقديم خطة عمل متكاملة وقابلة للقياس لتحسين النتائج الإستراتيجية .

خامساً: نظام التدقيق الاستراتيجي

يهدف التدقيق الاستراتيجي إلى التقويم الموضوعي لفرص نمو الشركة، وحصر وتحديد الخيارات المتاحة أمام الإدارة والمساهمين في حالة مواجهتها أزمات، أو حاجتها لاتخاذ قرارات مؤثرة في تعظيم قيمة المساهمين. ويتولد عن التدقيق الاستراتيجي ضمان وجود نظام دفاعي قوي، ومسار للتطوير متفق عليه، يتضمن مجموعة من الخطوات التطبيقية التي تساهم في إحداث تحسين جوهري في قيمة الشركة، من خلال الربط بين كلاً من الأهداف التنظيمية والقرارات المتعلقة بإحداث تغييرات إستراتيجية بالشركة، والأداء الفعلي، وإجراءات الحماية من المخاطر، ونظم المكافآت الإدارية. ويختلف التدقيق الاستراتيجي من حيث النطاق والأهداف والأساليب عن التدقيق المالي، فهو بمثابة تقويم مستمر واسع النطاق للعديد من الأبعاد المكونة والمؤثرة على الأداء، والمتمثلة في وضع الشركة، البيئة الداخلية، والبيئة الخارجية، وأصحاب المصالح. ومن ثم يمكن تصوير إطار عام للتدقيق الإستراتيجي يتكون من أربع مجالات تتمثل في مراجعة وضع الشركة، مراجعة البيئة الداخلية، مراجعة البيئة الخارجية، مراجعة أصحاب المصالح كما في الشكل رقم (4) .

(الشكل 4) الأطار العام للتدقيق الاستراتيجي



المصدر : (الكاشف، 2010: 34)

وفيما يأتي توضيح لكل من أنواع التدقيق الوارد في الشكل السابق ووفق الآتي:

(أ) تدقيق وضع الشركة ويشمل:

1. تدقيق هوية الشركة Corporate Identify Audit

تحدد هوية الشركة في ضوء سلوكيات القائمين على إدارتها والعاملين بها، والتي تتأثر بفلسفتهم ومعتقداتهم، وتؤثر بالتالي في توجهاتها. وتساهم تدقيق الهوية في فحص الفلسفة والمعتقدات السائدة، وتأثيرها على توجهات الشركة، بهدف تقييم مدى الحاجة لتغيير وتطوير هوية الشركة، ومن ثم توجهاتها المستقبلية.

2 . تدقيق أقدمية الشركة Corporate Longevity Audit

تعني فحص مدى تجذر الشركة في السوق، ومدى قدرتها على البقاء والاستمرار، وهذا يتطلب من المراجع التأكد من أن إدارة الشركة لا تسعى فقط لتعظيم القيمة لمنتجاتها وخدماتها الحالية فقط، بل تعمل بشكل متزامن على زيادة الدخل، وتدعم القيمة المتوقعة للشركة مستقبلاً، وذلك من خلال إجراء التطوير الواجب في كل أنظمة

وعمليات وأنشطة الشركة، وبما يحميها من الانخفاضات المتتالية للطلب على منتجاتها الحالية من السلع والخدمات .

3 . تدقيق مرونة الشركة Corporate Flexibility Audit

تهدف هذه التدقيق لفحص نظم إحلال الموارد البشرية، ومدى قدرة النظم في ضمان حقوق العاملين وتشجيع ودعم علاقات العمل بالشركة.

(ب) تدقيق البيئة الداخلية، وتشمل:

1 . التدقيق التسويقي Marketing Audit

ويعني الفحص الشامل للبيئة التسويقية، ولالأهداف والاستراتيجيات والأنشطة التسويقية، بهدف تحديد مناطق المشاكل المحتملة، والفرص المتوقعة مستقبلاً، وتقديم التقارير التي توضح الفرص المتاحة لتحسين الأداء التسويقي للشركة لأخذها في الحسبان عند وضع الخطط الإستراتيجية للشركة .

2. تدقيق الإنتاجي Productivity Audit

يهدف هذا التدقيق إلى فحص الإنتاجية بدءاً من مرحلة التصميم وانتهاءً بالمنتج النهائي، للتعرف على الصعوبات الحالية والمتوقعة مواجهتها، وتقييم الأداء الحالي والمتوقع في سياق إستراتيجية الشركة، وهذا يزيد من فرص النمو الحقيقي للإنتاج، وتحسين كفاءة العمليات.

3. تدقيق الخدمات المعاونة والتسهيلات Logistics Audit

يدور التدقيق هذا حول فحص وتقييم أفضل التطبيقات التي تمت في الشركات على مستوى العالم في مجال نظم التسهيلات والخدمات المعاونة مثل الشحن والنقل والإمداد والتموين، والتي يطلق عليها الخدمات اللوجستية. واقتراح الأساليب والأدوات التي يمكن من خلالها تطوير أداء الشركة في هذا المجال مقارنةً بالشركات الرائدة في هذا المجال.

4. تدقيق كلف الجودة Cost of Quality Audit

تكلفة الجودة تعني الخسارة التي قد تتحملها الشركة في حالة ضعف الجودة سواء تمثلت في جودة المنتج النهائي للشركة (سلعة أو خدمة) أو جودة الأداء في مختلف الوظائف بالشركة، وبناء عليه فإن تدقيق تكلفة الجودة تعني فحص وتدقيق مدى كفاءة وفعالية الأساليب المتبعة لتحسين جودة الأداء الشامل لمختلف عمليات وأنشطة الشركة، وبما يعكس في النهاية على الارتقاء بجودة المنتج النهائي، في إطار أقل تكلفة ممكن، وبما يوفر ميزة تنافسية للشركة في السوق .

5. تدقيق أمن المعلومات Information Security Audit

لقد تحولت معظم نظم المعلومات في الوحدات الاقتصادية للنظام الآلي، الذي يتطلب وجود نظم خاصة لحماية وضمان أمن المعلومات، وتهدف هذه التدقيق لفحص وتقييم نظم أمن المعلومات بشكل مستمر، وتقديم تقارير دورية منتظمة لإدارة الشركة بنتائج الفحص والتقييم.

6. تدقيق أداء الإدارة Performance Management Audit

يهدف هذا التدقيق إلى فحص مدى كفاءة الإدارة في استغلال موارد الشركة المتاحة، وقياس مدى جودة الأداء الإداري، وتقويم مدى قدرة إدارة الشركة على اكتشاف أوجه الفشل والإخفاق سواء الحاصل أو المحتمل حدوثه.

7. تدقيق القيادة Leadership Audit

يبدأ هذا التدقيق بتحديد ماهية الكفاءات المطلوب توافرها في قيادات الشركة لتمكينها من تحقيق أهدافها الإستراتيجية، ثم استخدام أدوات القياس الملائمة لقياس الكفاءات الفعلية المتوفرة، وبالمقارنة مع ما يجب توافره من كفاءات، يتم إعداد التقارير بنتائج القياس والتقييم، والتي تتضمن التوصيات اللازمة لتطوير القيادات الموجودة في مختلف المستويات التنظيمية، وتقديم المقترحات التي تساهم في تحسين وتطوير الموارد البشرية بالشركة.

8. تدقيق الثقافة Culture Audit

يهدف هذا التدقيق إلى فحص الثقافة السائدة في الشركة، بهدف مساعدة الإدارة على الإدراك الواعي لكيفية تطبيق التغييرات المرغوبة بأسلوب يضمن تحقيق أعلى درجة من الكفاءة والفعالية.

(ج) تدقيق البيئة الخارجية وتشمل:

1. التدقيق البيئي Environmental Audit

إن الالتزام بالمعايير البيئية لم يعد أمراً اختيارياً لإدارة الشركة، بل ألزمت الكثير من القوانين في العديد من دول العالم الشركة بالإفصاح عن الآثار البيئية لأشطتها، وهو ما دفع العديد من الشركات لإعداد حسابات للدخل القومي والذي تتضمن نتائج الأداء الاقتصادي والاجتماعي، بما يوفر مؤشرات عن التكلفة والعائد الاجتماعي لأنشطة الشركة. وهنا يأتي دور التدقيق البيئي والذي يهدف إلى فحص مدى نجاح إدارة الشركة في الوفاء بالالتزامات البيئية، وتقديم التوصيات التي تساعد الإدارة التنفيذية على وضع نماذج لتقويم الأداء الكلي للشركة في ظل هذه المعايير.

2. تدقيق إستراتيجية الاندماج (التحالف) Strategic Alliance Audit

يعني فحص وتقويم مشاريع التحالفات أو الاندماجات بين الشركة والشركات الأخرى، وتحديد مدى ملاءمتها مع الأهداف الإستراتيجية للشركة، وتقديم التوصيات فيما يتعلق بتجديد وتحديث التحالفات القائمة.

3. تدقيق التكنولوجيا Technology Audit

يهدف هذا التدقيق إلى توفير فهم أعمق لإدارة الشركة فيما يتعلق بتحديد ماهية التكنولوجيا ذات الأولوية الواجب توفيرها للشركة في ضوء أهدافها الإستراتيجية. وذلك من خلال دراسة التطور النوعي للتكنولوجيا التي تستخدمها الشركة، وتقديم التوصيات فيما يتعلق بالنوعية الأفضل فيما لو رغبت الشركة في تطوير التكنولوجيا المستخدمة.

(د) تدقيق أصحاب المصالح Stakeholder Audit

يهدف هذا التدقيق إلى تقويم الشركة من وجهة نظر أصحاب المصالح بالمفهوم الواسع لهم والذي يضم بالإضافة للمساهمين على العاملين والموردين والزبائن، حيث أن كلاً منهم يهتم بنجاح الشركة وفقاً لدوافعه الخاصة، فالمساهمين يرغبون في الحصول على عائد مناسب لاستثماراتهم، والموردين يسعون لزيادة مبيعاتهم للشركة، والزبائن يستفيدون مما تقدمه الشركة من سلع أو خدمات، ويهتمهم الحصول عليها بأعلى مستوى من الجودة، وبسعر مناسب للمنفعة المتحققة لهم من استخدامها. والعاملين يحصلون على دخل من الشركة، ويهتمهم ليس فقط استمرارها وبقاؤها في السوق، بل نموها المتزايد لضمان استمرارهم وبقائهم في وظائفهم، وحصولهم على دخل أعلى. وبناء عليه فإن ازدهار ونمو الشركة يعني حصول أصحاب المصالح على مزيد من العوائد.

وهذا يعني أن تدقيق أصحاب المصالح تتضمن التقييم من عدة زوايا، من زاوية العائد (مساهمين)، واستمرارية وبقاء الشركة (العاملين)، والجودة والسعر الملائم (زبائن) والنمو والتوسع في النشاط (الموردين).

المحور الثالث: تحليل أبعاد التدقيق الاستراتيجي وتشخيصها في عينة من الشركات الصناعية في نينوى

في هذا المبحث سيتم التعرف على مدى قيام الشركات العراقية بتطبيق التدقيق الاستراتيجي من خلال تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من عينة البحث المكونة من أربع شركات وهي (الشركة العامة للإسمنت الشمالية ، الشركة العامة للأدوية والمستلزمات الطبية/نينوى ، الشركة العامة لكبريت المشراق ، معمل الغزل والنسيج في الموصل) بالاعتماد على البرنامج الإحصائي (SPSS) للاستدلال على التكرارات والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وعليه سيتناول هذا المحور الآتي:

أولاً: عرض لاستمارة الاستبانة التي من خلالها تم تجميع البيانات عن عينة البحث استمارة الاستبانة

التدقيق الاستراتيجي : وصف لكيفية صياغة الأهداف والاستراتيجيات والسياسات كقرارات إستراتيجية وكيفية تنفيذها وتقويمها والسيطرة عليها بالبرامج والموازنات والإجراءات ويمكن أن يكون التدقيق الاستراتيجي رسمياً ملتزماً بالقوانين المنظمة الثابتة وإجراءاتها أو غير رسمي بحيث يسمح للمدراء بأخذ المقاييس متى شاؤوا سواء كان التدقيق شاملاً أم مركزاً أو رسمياً أم غير رسمي فإنه يجب أن يعمل من أجل جعل الوظائف المتعلقة ببعضها مترابطة .

بيانات الاستمارة:

الشهادة : دكتوراه ماجستير بكالوريوس معهد دون ذلك
الاختصاص العام:
الاختصاص الدقيق:
المهنة:- خبير حسابات مدير حسابات محاسب أقدم محاسب معاون محاسب

يرجى الإجابة عن الأسئلة الواردة في أدناه بدقة:-

س1: سبق أن اطلعت على مفهوم التدقيق الاستراتيجي

موافق بشدة موافق محايد غير موافق بشدة غير موافق

س2: تقوم دائرتك بتطبيق التدقيق الاستراتيجي

موافق بشدة موافق محايد غير موافق بشدة غير موافق

س3: تعتقد أن هناك ضرورة لتطبيق التدقيق الاستراتيجي

موافق بشدة موافق محايد غير موافق بشدة غير موافق

س4: يؤثر التدقيق الاستراتيجي على تحسين أداء الوحدة الاقتصادية ؟

موافق بشدة موافق محايد غير موافق بشدة غير موافق

س5: يؤثر الأسلوب المعتمد في استخدام التدقيق الاستراتيجي على كفاءة أداءه .

موافق بشدة موافق محايد غير موافق بشدة غير موافق

س6: تؤثر ملائمة المعلومات على مهمة التدقيق الاستراتيجي

موافق بشدة موافق محايد غير موافق بشدة غير موافق

س7: تؤثر متاحة (توفر) المعلومات على مهمة التدقيق الاستراتيجي

موافق بشدة موافق محايد غير موافق بشدة غير موافق

س8: تلجأ الإدارة إلى الوسائل غير الرسمية (كالتجسس) للحصول على المعلومات الهامة

موافق بشدة موافق محايد غير موافق بشدة غير موافق

س9: يرتبط موضوع التدقيق الاستراتيجي بالخطط الإستراتيجية فقط .

موافق بشدة موافق محايد غير موافق بشدة غير موافق

س10: يتأثر التدقيق الاستراتيجي بالمعطيات الخارجية والداخلية على حد سواء .

موافق بشدة موافق محايد غير موافق بشدة غير موافق

وبعد تحليل البيانات التي تم التوصل إلى النتائج التالية الموضحة في الجدول التالي :-

جدول رقم (1) التوزيعات التكرارية والنسب المئوية والتكرارات والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة البحث

ت	المتغيرات	لا أتفق بشدة		لا أتفق		محايد		اتفق		اتفق بشدة		الانحراف المعياري
		%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	
1	سبق ان اطلعت على مفهوم التدقيق الاستراتيجي	-	-	1	5.3	7	36.8	2	10.5	9	47.4	1.054
2	تقوم دائرتك بتطبيق التدقيق الاستراتيجي	-	-	1	5.3	1	5.3	11	57.9	6	31.6	0.764
3	تعتقد إن هناك ضرورة لتطبيق التدقيق الاستراتيجي	-	-	1	5.3	4	21.1	8	42.1	6	31.6	0.881
4	يؤثر التدقيق الاستراتيجي على أداء الوحدة الاقتصادية	-	-	1	5.3	1	5.3	11	57.9	6	31.6	0.764
5	يؤثر الأسلوب المعتمد في استخدام التدقيق الاستراتيجي على كفاءة الأداء	-	-	1	5.3	8	42.1	7	36.8	3	15.8	0.830

0.050	4.052	21.1	4	68.4	13	5.3	1	5.3	1	-	-	تؤثر ملائمة المعلومات على مهمة التدقيق الاستراتيجي	6
0.745	4	21.1	4	63.2	12	10.5	2	5.3	1	-	-	تؤثر متاحة (توفر) المعلومات على مهمة التدقيق الاستراتيجي	7
0.881	4	31.6	6	42.1	8	21.1	4	5.3	1	-	-	تلجأ الإدارة إلى الوسائل غير الرسمية (كالتمسك الإداري) للحصول على المعلومات الهامة	8
1.105	4	36.8	7	42.1	8	10.5	2	5.3	1	5	1	يرتبط موضوع التدقيق الاستراتيجي بالخطط الإستراتيجية فقط	9
1.014	3.842	31.6	6	31.6	6	26.3	5	10.5	2	-	-	يتأثر التدقيق الاستراتيجي بالمعطيات الخارجية والداخلية على حد سواء	10
0.552	4.083	30.2		45.2		18.4		5.82				المؤشر الكلي	

المصدر : من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج الحاسبة الالكترونية

ثانياً: تحليل البيانات

يبين الجدول رقم (1) أن هناك نسبة اتفاق ايجابية حول تطبيق الشركات عينة البحث للتدقيق الاستراتيجي واطلاع الأفراد العاملين في هذه الشركات على مفهوم والية تطبيق التدقيق الاستراتيجي . حيث بلغت نسبة الاتفاق بصورة إجمالية (75.46) في حين بلغت نسبة المحايدين (18.43) وقد بلغت نسبة عدم الاتفاق (6.35) ، وجاء هذا كله بوسط حسابي إجمالي بلغ (4.038) وانحراف معياري (0.552) وهذا الانحراف يعني أن نسبة التشتت كانت قليلة ، ومن بين أهم المؤشرات التي عززت نسبة الاتفاق الايجابي هو المؤشر (X2) الذي ينص على (تقوم دائرتك بتطبيق التدقيق الاستراتيجي) الذي جاء بوسط حسابي (4.157) وانحراف معياري (0.764) وكذلك المؤشر (X4) الذي ينص على (يؤثر التدقيق الاستراتيجي على اداء الوحدة الاقتصادية) والذي جاء بوسط حسابي (4.157) وانحراف معياري (0.764) والمؤشر (X6) الذي ينص على (تؤثر ملائمة المعلومات على مهمة التدقيق الاستراتيجي) الذي جاء بوسط حسابي (4.052) وانحراف معياري (0.050) وكذلك المؤشر (X7) الذي ينص على (تؤثر متاحة "توفر" المعلومات على مهمة التدقيق الاستراتيجي) والذي جاء بوسط حسابي (4) وانحراف معياري (0.754) .

النتائج والتوصيات:

أولاً: النتائج

أثبتت الدراسة السابقة صحة الفرضيات المدروسة و كانت النتائج ما يلي:

1. هناك علاقة بين كفاءة و فعالية الوحدات الاقتصادية و أسلوب التدقيق المستخدم.
2. تزداد كفاءة و فعالية الوحدات الاقتصادية باستخدام أسلوب التدقيق الاستراتيجي .

3. هناك علاقة بين مستوى الأداء و نوع التقنية المستخدمة لقياس الأداء.
4. هناك علاقة بين نظام المعلومات المستخدم و فعالية التدقيق الاستراتيجي .
5. لا يستخدم أسلوب التدقيق الاستراتيجي بشكل فعال في جميع الشركات المدروسة.
6. جميع الأدوات المستخدمة لقياس الأداء في الشركات عينة البحث هي أدوات تقليدية،
7. تدمر و شكوى بين معظم العاملين في الشركات المدروسة و ذلك لأن عملهم قد لا يشبع حاجاتهم المادية و المعنوية مما كان له أثر سلبي على آرائهم بالنسبة للاستبيان.

ثانيا: التوصيات

1. السعي لتطبيق نظام التدقيق الاستراتيجي بفاعلية للاستفادة من مزاياه في زيادة كفاءة الأداء لدى الشركات بشكل عام والصناعية منها بشكل خاص.
2. محاولة استخدام التقنيات الحديثة لقياس الأداء مثل بطاقة الأداء المتوازنة لأنها تهتم بالجوانب المالية وغير المالية.
3. ضرورة ربط الوحدات (الأقسام) المختلفة في كل شركة من الشركات المبحوثة بشكل عام بشبكة حاسوبية لتوزيع المعلومات الضرورية لأغراض الرقابة.
4. زيادة كفاءة نظام الاتصالات لما له من تأثير على زيادة فاعلية التدقيق الاستراتيجي

المصادر:

أولاً: المصادر العربية

1. الجراح، إنعام سالم داؤد ،(2008)، إجراءات تدقيق التكاليف الصناعية ، دراسة تطبيقية في شركة مصافي الوسط (ش . ع) /بغداد . بحث مقدم إلى مجلس أمناء المعهد العربي للمحاسبين القانونيين كجزء من متطلبات الحصول على شهادة المحاسبة القانونية .
2. الدوري ، زكريا مطلق ،(2005)، الإدارة الإستراتيجية ، مفاهيم وعمليات وحالات دراسية ، الطبعة العربية، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن.
3. الشعباني، صالح إبراهيم يونس ،(2011)، المنظور الاستراتيجي لاستخدام أنموذج بطاقة الأداء المتوازن محاسبيا وأوجه القصور، مجلة بحوث مستقبلية العدد 33 و34، كلية الحداثة الجامعة ،الموصل.
4. الشعباني، صالح إبراهيم يونس،(2011) ،دور معلومات نظام إدارة التكلفة المتكامل (ICMS) في دعم الأساليب التنافسية داخل الشركات وإعادة رسم خارطة الأداء والربحية،مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الانبار، العراق.
5. ثابت، آلاء وضاح محمود،(2010)، تخفيض التكاليف بأسلوب إعادة هندسة العمليات الإنتاجية بالتطبيق على الشركة الوطنية لصناعات الأثاث المنزلي "ش.م" مختلطة في محافظة نينوى، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد،جامعة الموصل،العراق.
6. جمعة ،احمد حلمي ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، ط 1، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2000 .
7. جمعة،احمد حلمي،(2009)،التدقيق والتأكيد الحديث المشاكل والمسؤوليات .. الأدوات والخدمات، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان.
8. عبد اللطيف ،عبد اللطيف ،و تركمان ،حنان ،(2005)،الرقابة الإستراتيجية وأثرها على زيادة فعالية أداء الوحدات الاقتصادية ، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية ، المجلد (27) العدد (4) .
9. علي،مقبل علي احمد،(2010)،استخدام القيمة الاقتصادية المضافة لقياس وتقويم أداء الشركات المساهمة مدخل محاسبي، أطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة ،كلية الاقتصاد، جامعة حلب،سوريا.
10. عبد الله ، خالد أمين، علم تدقيق الحسابات ، الناحية النظرية والعملية ،ط1 ، دار وائل للطباعة والنشر ، عمان و الأردن ، 2001
11. عبد الله ، خالد أمين ، علم تدقيق الحسابات ، الناحية النظرية،ط1 ، دار وائل للطباعة والنشر ، عمان و الأردن ، 2004 .
12. الكاشف،(2010)، دور المحاسبة الإدارية والمراجعة الإستراتيجية في تحسين حوكمة الشركات ،

<http://malkashef.com/index.php?option=com>

ثانياً : الكتب الأجنبية

1. Alvin Arens (2005), Auditing & Assurance services: An ,A . J .Ran &Mark Beasley Integrated Approach" New Jersey: person Education International. USA.

2. Horngren, Charles& Dater, Srikant, M
Foster, George-(2009), Cost Accounting a managerial Emphasis, 13th ed-Prentice Hall-
USA.,.
3. [www. Karpedium .com](http://www.Karpedium.com).
4. www.tutorzu.net/blog/business-studies.
5. (www.eriskay-associates.co.uk)