دور التدقيق الإستراتيجي في الكشف عن حالات الفساد المالي في العراق – إطار مقترح

م. د. سلامة إبراهيم علي / كلية الادارة والاقتصاد / جامعة بغداد

تاريخ التقديم:2016/7/17
تاريخ القبول:2016/10/24

المستخلص

يركز هذا البحث على كشف حالات الفساد المالي في العراق في ظل تبني التدقيق الإستراتيجي ، ويتناول البحث مشكلة انتشار حالات الفساد ولاسيما المالي في العراق وبشكل كبير في ظل وجود أجهزة التدقيق والرقابة فضلاً عن أجهزة التفتيش والنزاهة مما يدل على وجود قصور وضعف في تلك الأجهزة في تنفيذ مهامها التدقيقية والرقابية من أجل كشف حالات الفساد المستشري في الوحدات الاقتصادية في العراق.

وينطلق هدف البحث من خلال تقديم مدخل مفاهيمي للتدقيق الإستراتيجي وبيان مدى أهمية تبني التدقيق الإستراتيجي كوسيلة لكشف حالات الفساد المالي في البيئة العراقية فضلاً عن وضع إطار مقترح للتدقيق الإستراتيجي يمكن تطبيقه في البيئة المحلية لغرض كشف حالات الفساد المالي فيها وسبل معالجتها، وتوصل البحث إلى جملة من الإستنتاجات كانت أهمها أن النتائج التطبيقية للدراسات التي تقيس فاعلية الأنظمة الرقابية بنوعيها الداخلية والخارجية فضلاً عن هيئة النزاهة ودوائر المفتشين العموميين أثبتت بأن الإجراءات المتخذة من تلك الجهات غير كافية وفاعلة للحد من حالات الفساد المالي في العراق، وقدم البحث جملة توصيات كانت أهمها ضرورة تبني إطار التدقيق الإستراتيجي المقترح وبشكل جاد والذي من شأنه أن يساعد جهات الرقابة المالية وهيئة النزاهة ودوائر المفتشين العموميين في أداء دورها بشكل فاعل من أجل كشف حالات الفساد المالي للوحدات الاقتصادية العاملة في البيئة العراقية، ولكي يتم إنجاز التدقيق الإستراتيجي على أكمل وجه يتطلب أن تكون لها خطوات منطقية متسلسلة تعطي نتائج ايجابية.

المصطلحات الرئيسية للبحث: التدقيق الإستراتيجي، الفساد المالي، التخطيط الإستراتيجي.

مجلة العلوم
الاقتصادية والإدارية
العدد 97 المجلد 23
الصفحات 526-544

مقدمة

يعد التدقيق الإستراتيجي أداة مهمة للإدارة، تساعد متخذي القرارات في عملية صناعة القرار من خلال توفير المعلومات اللازمة في الوقت المناسب، ويقدم التدقيق الإستراتيجي نظرة شاملة للوحدة الاقتصادية والتي بدورها تقوم بالتقويم الشامل لوضعها الإستراتيجي، ويعد التدقيق الإستراتيجي أحد الفروع الرئيسة للتدقيق الإداري والذي يستخدم كوسيلة تشخيصية لتحديد المجالات التي تنطوي على مشاكل عديدة على مستوى الوحدة الاقتصادية، والتدقيق الإستراتيجي هو أداة معاونة للمخططين الإستراتيجيين إذ تساعدهم على تحديد وتشخيص الأسباب التي يمكن أن تفسر وجود مشكلات في أنشطة وأعمال الوحدة والتي تؤثر سلباً في أدائها كما تساعدهم على تنمية الحلول البديلة الملائمة لمعالجة هذه المشكلات.

وقد ظهر مفهوم التدقيق الإستراتيجي بناء على طلب معهد المدققين الداخليين (IIA) للدفاع عن مناهج دراسة أساليب القياس التي يمكن تطبيقها للتأكد من مدى الالتزام بالخطة الإستراتيجية للوحدة الاقتصادية عند التطبيق، وتفرض عملية التدقيق الإستراتيجي الالتزام والانضباط بين كل من مجلس الإدارة وإدارة الوحدة الاقتصادية بقدر أكبر مما تفرضه عملية التدقيق المالي التقليدي، إذ يقف التدقيق الإستراتيجي أمام اختبارات الوقت وتقديم الإرشادات اللازمة في الوقت المناسب ويساعد على تقليل فجوة الخلافات التي لا مفر منها بين مجلس الإدارة وإدارة الوحدة الاقتصادية على السلطة.

ويتضمن البحث المحاور الآتية:
المحور الأول: منهجية البحث ودراسات سابقة.
المحور الثاني: التدقيق الإستراتيجي - مدخل مفاهيمي.
المحور الثالث: أهمية تبني التدقيق الإستراتيجي كوسيلة لكشف حالات الفساد المالي في البيئة العراقية.
المحور الرابع: الإطار المقترح للتدقيق الإستراتيجي
المحور الخامس: الإستنتاجات والتوصيات.

المحور الأول/ منهجية البحث ودراسات سابقة

أولاً: منهجية البحث

1. مشكلة البحث

يتناول البحث مشكلة انتشار حالات الفساد ولاسيما المالي في العراق وبشكل كبير في ظل وجود أجهزة التدقيق والرقابة فضلاً عن أجهزة التفتيش والنزاهة مما يدل على وجود قصور وضعف في تلك الأجهزة في تنفيذ مهامها التدقيقية والرقابية من أجل كشف حالات الفساد المستشري في الوحدات الاقتصادية في العراق فضلاً عن وجود القصور والضعف في تقديم المعالجات والمقترحات التي من شأنها أن تعالج أو تقلل من تلك الحالات، عليه يمكن صياغة مشكلة البحث في وجود قصور واضح في أجهزة الرقابة الداخلية والخارجية والتفتيش والنزاهة في الكشف عن حالات الفساد المالي في الوحدات الاقتصادية العاملة في البيئة العراقية.

2. أهداف البحث

يسعى البحث إلى:
أ- بيان مدى أهمية تبني التدقيق الإستراتيجي كوسيلة لكشف حالات الفساد المالي في البيئة العراقية.
ب- تقديم إطار مقترح للتدقيق الإستراتيجي يمكن تطبيقه في البيئة المحلية لغرض كشف حالات الفساد المالي فيها.

3. فرضية البحث

يستند البحث الى فرضية أساسية مفادها "يسهم اعتماد التدقيق الإستراتيجي في كشف حالات الفساد المالي في البيئة العراقية".

4. أهمية البحث

يعد الفساد المالي من أخطر المشكلات التي تعاني منها مؤسسات الدولة بصفة عامة، والوحدات الاقتصادية الأخرى بصفة خاصة ويتمثل الفساد المالي بالانحرافات المالية وعدم الالتزام بالقواعد والأحكام المالية التي تنظم سير العمل الإداري والمالي في تلك المؤسسات والوحدات ومخالفة تعليمات أجهزة الرقابة المالية، وتتجسد مظاهر الفساد المالي بالرشاوى والاختلاس والتهرب الضريبي والمحسوبية في التعيينات والمراكز الوظيفية ومما سبق تبرز أهمية البحث من أهمية تبني التدقيق الاستراتيجي في كشف حالات الفساد المالي في الوحدات الاقتصادية العاملة في البيئة العراقية بشكل عام من خلال وضع إطار مقترح يستخدم لكشف وتشخيص تلك الحالات ومن ثم قد يساعد على إيجاد الحلول والمعالجات المناسبة لها.

ثانياً: دراسات سابقة والإسهامة التي قدمها البحث الحالي

1. الدراسات العربية

أ- دراسة (الشعباني والجميلي، 2012)

وهي بحث بعنوان"ملامح تطبيق التدقيق الإستراتيجي في العراق دراسة لعينة من الشركات الصناعية في محافظة نينوى"

هدفت الدراسة إلى بيان أدوات ومناهج قياس الأداء التقليدية والحديثة التي توائم التدقيق الإستراتيجي وفحص مدى تطبيق التدقيق الإستراتيجي في الشركات الصناعية العراقية، وتوصلت الدراسة إلى جملة من الإستنتاجات كانت أهمها زيادة كفاءة وفاعلية الوحدات الاقتصادية بإستخدام أسلوب التدقيق الإستراتيجي ولا يتم إستخدام أسلوب التدقيق الإستراتيجي بشكل فاعل في الشركات عينة البحث، وقدمت الدراسة جملة توصيات كانت أهمها السعي إلى تطبيق أسلوب التدقيق الإستراتيجي بفاعلية لزيادة كفاءة الأداء واستخدام التقنيات الحديثة لقياس الأداء ومنها بطاقة الأداء المتوازن كونها تهتم بالجوانب المالية وغير المالية.

ب- دراسة (التميمي، 2012)

وهي بحث بعنوان "آليات الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري في الشركات المملوكة للدولة"

هدفت الدراسة إلى إلقاء الضوء على مفهوم حوكمة الشركات، نشأتها وتطورها، أهميتها ومبرراتها، فضلا عن استعراض أهم آلياتها مع التركيز على دور لجان التدقيق في مجالس الإدارة بوصفها ابرز دعائم تحقيق هذا المفهوم الجديد، وعلاقة هذه اللجان بآليتين أخريتين هما التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، كما تهدف إلى لفت انتباه جميع الجهات المسؤولة إلى خطر الفساد المالي والإداري، وتوصلت الدراسة إلى جملة إستنتاجات كانت أهمها أن ظهور نظرية الوكالة وما ارتبط بها أدى إلى إلقاء الضوء على المشكلات التي تنشأ نتيجة تضارب المصالح بين أعضاء مجالس إدارة الشركات وبين المالكين، والتي من أبرزها مشكلة الفساد المالي والإداري مما ادى إلى زيادة الاهتمام والتفكير في ضرورة وجود مجموعة من القوانين واللوائح والآليات التي تعمل على حماية مصالح المالكين وبقية أصحاب المصالح، وذلك بالحد من التلاعب المالي والإداري الذي يحصل في هذه الشركات من قبل الإدارات التنفيذية، بوصفها الجهة التي تمسك بزمام الأمور داخل الشركة، وقدمت الدراسة جملة توصيات كانت أهمها تطبيق آليات الحوكمة التي أوردها الباحث لمعالجة مشكلة الفساد المالي والإداري التي تعاني منها الشركات المملوكة للدولة.

ج- دراسة (سليمان، 2014)

وهي رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الأزهر، بعنوان" إطار مقترح للمراجعة الإدارية للقرارات الإستراتيجية في المصارف الإسلامية (دراسة نظرية – تطبيقية)

هدفت الدراسة إلى بيان أهمية القرارات الإستراتيجية في المصارف الإسلامية في مصر وتأثيرها على تطور ونمو تلك المصارف ووضع إطار مقترح لآلية المراجعة الإدارية للقرارات الإستراتيجية بما يتناسب ومعايير المراجعة، وتوصلت الدراسة إلى أن المراجعة الإدارية للقرارات الإستراتيجية تعالج بعض نقاط الضعف التي يعاني منها قطاع المعاملات الإسلامية في بنك مصر ويحد من بعض التهديدات وقدمت الدراسة التوصية بضرورة وضع نظام متكامل لمراجعة كافة الأنشطة وأن تخضع كافة القرارات الإستراتيجية في المصارف الإسلامية إلى المراجعة والتدقيق لتجنب القرارات الخاطئة والتي قد تؤدي إلى انهيار المصارف بالكامل.

2. **الدراسات الأجنبية**

أ- دراسة (Grundy, 2008)

وهي بحث منشور على الموقع الإلكتروني www. accountancymagazine.com
بعنوان "Strategy audit"

هدفت هذه الدراسة إلى إخضاع إستراتيجية الوحدة الاقتصادية لعملية التدقيق وبشكل جديد وأن تقوم الرقابة المالية على أسس راسخة في الفكر التنظيمي وان هناك نوع من التدقيق يدعى بالتدقيق الإستراتيجي ضروري ليس لضمان قيمة اقتصادية مضافة للوحدة الاقتصادية فحسب بل ولتلبية اهتمامات واستفسارات الحوكمة، وتوصلت الدراسة إلى أن سبب وقوع الوحدة الاقتصادية في مشاكل مالية ناتجة عن انخفاض جودة إستراتيجيتها وعلى الرغم من شدة صعوبة إدارتها لمحاولة تحسينها وتعديلها ولكن دون جدوى، وأوصت الدراسة بضرورة القيام بالتدقيق الإستراتيجي الذي يبدو مفيداً جداً من وجهات نظر عديدة إن لم يكن عنصراً جوهرياً في الحوكمة وإدارة شؤون الشركات المهمة وفي الواقع فإن هناك أوجه شبه عديدة بين التدقيق الإستراتيجي والتدقيق المالي التقليدي بينما يكمن الاختلاف بينهما في كون التدقيق الإستراتيجي واسع النطاق وضروري لوضع المحاسب سواء كان داخلياً أو خارجياً في موضع مثالي فضلاً عن الفوائد الكثيرة التي ستتحقق للإدارة التنفيذية وأصحاب المصلحة الآخرين.

ب- دراسة (Hurreeram,2007)

وهي بحث منشور في مجلة An International Journal بعنوان:

"Manufacturing strategy auditing for garment making companies"

هدفت هذه الدراسة إلى تدقيق الإستراتيجية لدى أحد الشركات ولاسيما في شركات تصنيع الملابس وتناولت أهمية عملية التدقيق الإستراتيجي في الصناعة الحالية للشركة واختيار البديل الإستراتيجي المناسب، وتوصلت الدراسة إلى أن عملية التدقيق المطورة تعمل على تجميع مستوى واسع من البيانات مع الأخذ في الحسبان الخبرات ذات الغايات المتناقضة للوصول إلى وضع الأهداف الإستراتيجية للشركة، وقد أوصت الدراسة باستخدام نظرية التدقيق للمساعدة في عملية صناعة وتحليل الإستراتيجية بدرجة عالية من الدقة فضلاً عن استخدام نموذج نظام التصنيع بالتزامن مع أداة التدقيق الاستراتيجي التي أثبت أنها أداة حيوية لتوجيه الشركات في سعيهم لمواصلة التحسين المستمر وتحقيق المقارنة المرجعية في هذا القطاع.

3. **تحليل الدراسات السابقة والإسهامة التي قدمها البحث الحالي**

لا شك أن البحث الحالي هو امتداد للدراسات السابقة التي لها تأثير في إغنائه من الناحية النظرية، إذ ركزت بعض الدراسات السابقة على بيان أدوات ومناهج لقياس الأداء التي تتفق مع التدقيق الإستراتيجي ومدى إمكانية تطبيقها في بعض الشركات الصناعية، وتناول البعض الآخر ضرورة استخدام التدقيق الاستراتيجي لضمان قيمة اقتصادية إضافية للوحدة الاقتصادية ولتلبية اهتمامات واستفسارات الحوكمة، فضلاً عن أهمية عملية التدقيق الإستراتيجي في الصناعة الحالية واختيار بديل إستراتيجي مناسب وكذلك أهمية القرارات الإستراتيجية في المصارف الإسلامية من خلال اقتراح إطار لآلية التدقيق الإداري للقرارات الإستراتيجية لتلك المصارف، بينما هدف البحث الحالي إلى بيان مدى أهمية تبني التدقيق الإستراتيجي لكشف حالات الفساد المالي في البيئة العراقية من خلال وضع إطار مقترح للتدقيق الإستراتيجي يمكن تطبيقه في البيئة المحلية لكشف تلك الحالات التي تعد من أخطر المشكلات التي تعاني منها مؤسسات الدولة والوحدات الاقتصادية الأخرى.

المحور الثاني/ التدقيق الإستراتيجي - مدخل مفاهيمي

من خلال هذا المحور يمكن بيان مفهوم وخصائص وأهداف التدقيق الإستراتيجي فضلاً عن أهمية وخطوات عملية التدقيق الإستراتيجي.

أولاً: مفهوم التدقيق الإستراتيجي

ظهر مفهوم التدقيق الإستراتيجي بناء على طلب معهد المراجعين الداخلين للدفاع عن مناهج دراسة أساليب القياس التي يمكن تطبيقها للتأكد من مدى الالتزام بالخطة الإستراتيجية للوحدة الاقتصادية عند التطبيق، وتفرض عملية التدقيق الإستراتيجي الالتزام والانضباط بين كل من مجلس الإدارة وإدارة الوحدة الاقتصادية بقدر أكبر مما تفرضه عملية التدقيق المالي التقليدي، إذ يقف التدقيق الإستراتيجي أمام اختبارات الوقت وتقديم الإرشادات اللازمة في الوقت المناسب وتقليل فجوة الخلافات التي لا مفر منها بين مجلس الإدارة وإدارة الوحدة الاقتصادية، قُدمت تعاريف عديدة للتدقيق الإستراتيجي إذ عرفه (Carey) على أنه ينطوي على تقييم الاتجاه الفعلي للعمل ومقارنة ذلك بالاتجاه المطلوب لتحقيق النجاح في بيئة متغيرة، ويقصد بالاتجاه الفعلي مجموع ما يفعل وما لا يفعل ومدى نجاح الوحدة الاقتصادية في الدعم الداخلي للإستراتيجية وكيفية استمرار الإستراتيجية مقارنة بالسوق الخارجية والمنافسين والواقع المالي وإن التقييم الداخلي والتقييم الخارجي أو البيئي يشكلان العنصران الأساسيان من عناصر التدقيق الإستراتيجي (Carey,2005:1)، كما وعرفه (Grundy) على أنه أسلوب منهجي منظم وشامل للعمليات الإستراتيجية وإستراتيجية الوحدة الاقتصادية لتحديد مواطن الضعف والقوة المؤثرة في الوحدات الاقتصادية وتحديد أسباب فشلها، وعدم وصول الأرباح والأداء إلى المستويات المتوقعة منها، والبحث عن مجالات جديدة والتي يمكن أن تكون السبب في إضافة قيمة ملموسة لها (Grundy, 2007:44).

وعرف (سليمان) التدقيق الإستراتيجي بأنه عملية فحص ودراسة لإستراتيجية الوحدة الاقتصادية ككل أو إستراتيجيات وحدات النشاط المختلفة بداخلها لغرض تحديد ما إذا كانت الإستراتيجيات المتبعة من قبل تلك الوحدة وما يرتبط بها من استثمارات رأسمالية قد حققت النتائج المرجوة منها أم لا (سليمان، 2014: 53).

وتتفق الباحثة مع التعاريف السابقة بأن التدقيق الإستراتيجي يتمثل في عملية فحص وتقييم منهجي منظم للموقف الإستراتيجي للوحدات الاقتصادية التي تتسم بالشمولية من حيث تحليل عوامل البيئة الداخلية وعوامل البيئة الخارجية لتقديم التوصيات والاقتراحات اللازمة للإدارة عند قيامها بعملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية ولدعم الموقف الإستراتيجي من خلال التحقق من كفاءة وفاعلية إدارة الوحدة في استخدام مواردها الاقتصادية وتحقيق أهدافها الإستراتيجية.

ويعد التدقيق الإستراتيجي أوسع وأشمل من التدقيق الإداري كونه يهيئ تقدير شامل للحالة الإستراتيجية الكلية ولا يصف فقط كيفية صياغة الأهداف والإستراتيجيات والسياسات كقرارات إستراتيجية بل يتعدى ذلك إلى كيفية تنفيذها وتقويمها والسيطرة عليها من خلال البرامج والموازنات والإجراءات إذ يمكن للبيئة الخارجية التي تتضمن فيها الأعمال أن تخلق الفرص التي تمكن الوحدات الاقتصادية من استغلالها، وتخلق التهديدات التي يمكن أن تضر بأعمال الوحدات الاقتصادية مما يتطلب تجنبها، ولكن لغرض استغلال الفرص وتجنب التهديدات تحتاج أنشطة الأعمال إلى موارد وقدرات وكفاءات في المكان والزمان الملائمين من خلال إعادة النظر في توجيه الموارد، والجزء المهم في ذلك هو التقييم والفهم الصحيح لتلك الموارد والكفاءات (الشعباني والجميلي ، 2012: 379).

ثانياً: خصائص التدقيق الإستراتيجي

يمكن بلورة خصائص التدقيق الإستراتيجي فيما يأتي (سليمان، 2014: 54):

1. **الشمولية**

إن التدقيق الإستراتيجي هو مجموعة من التحليلات التي تنظر إلى الصورة الكبيرة والتي تقدم نظرة شمولية، وتغطي عملية التدقيق الإستراتيجي جميع عمليات الإدارة الإستراتيجية والتي تتضمن العديد من المهام وليس على عملية واحدة أو مرحلة واحدة من مراحلها، ويرجع ذلك إلى أن جميع عمليات الإدارة الإستراتيجية مترابطة ومتكاملة مع بعضها البعض وذلك لتحقيق الأهداف الرئيسة التي تسعي إليها الوحدة الاقتصادية والمتمثلة بشكل رئيسي في أربعة عناصر وهي الفحص البيئي، تكوين الإستراتيجية، تنفيذ الإستراتيجية، التقييم والرقابة.

2. **الاستقلالية**

ينبغي أن يكون القائم بعملية التدقيق الإستراتيجي مستقلاً ومحايداً تماماً مثل مدقق الحسابات وينبغي أن يحافظ على استقلاله بشقيه الحقيقي والظاهر وأن يكون كل عضو من أعضاء فريق التدقيق سواء إن كان عضواً ثابتاً أو مؤقتاً وسواء كان محاسباً أومن ذوي التخصصات الأخرى مستقلاً أيضا في الظاهر والواقع ويظهر دور المدقق عند قيامة بأعمال التدقيق الإستراتيجي في كونه متمتعاً بالاستقلال التام والذي يتيح له القدرة على إبداء رأيه بكل وضوح ودون تعرضه لأي ضغوط من الأطراف المرتبطة بعملية التدقيق، مما يؤثر على زيادة فاعلية عملية التدقيق الإستراتيجي في الواقع العملي، ويضيف المعيار SAS(1) الصادر عن معهد المحاسبين القانونين الأمريكيين إنه يتطلب من المدقق الحفاظ على استقلاليته في كافة الأعمال المتعلقة بعملية التدقيق.

3. **الدورية والاستمرارية**

تظهر فاعلية عملية التدقيق الإستراتيجي في قدرتها على معالجة الانحرافات المتعلقة بالأعمال الإستراتيجية أولاً بأول قبل الوقوع فيها وذلك لامتداد تأثير أعمال الإدارة الإستراتيجية لمدد مستقبلية بعيدة والحد من التكاليف الإضافية المترتبة على القرارات الإستراتيجية.

4. **الموضوعية**

تتم عملية التدقيق الإداري بشكل عام بصورة منهجية ومنمطة ومحددة للأعمال التي تغطيها عملية التدقيق وتكون مبنية أيضا على أسس موضوعية (مدعمة بأدلة الإثبات) ومن ثم فلن يبعد التدقيق الإستراتيجي عن المنهج العام لعملية التدقيق الإداري وذلك لكونه أحد أشكاله ولتعامله مع أكثر الإدارات حساسية على مستوى الوحدة الاقتصادية "الإدارة الإستراتيجية".

5. **الحفاظ على العلاقات**

ينبغي أن تهتم عملية التدقيق الإستراتيجي والقائمون بها بالحفاظ على العلاقات التي ترتبط بها الوحدات الاقتصادية وأن تأخذ دائما في الحسبان ضرورة الحفاظ على هذه العلاقات عند القيام بأعمال التدقيق الإستراتيجي وتحديد وتفسير وتطوير تلك العلاقات بين الوحدة وكل من العاملين والزبائن والموردين والمنافسين والقيام بتقديم التوصيات اللازمة لتطويرها والعمل على اتساع مجالها وكيفية تخصيص الموارد للحفاظ على هذه العلاقات ودعمها، ومن أنواع هذه العلاقات إحكام الرقابة على الاتجاه الإستراتيجي العام للوحدة الاقتصادية نحو المستقبل وعلاقتها مع المجتمع التي تخدمه تلك الوحدة وإحكام الرقابة على عملية تنفيذ الخطط الإستراتيجية والتأكد من مطابقة الأداء مع الأهداف الموضوعة فضلا عن إحكام الرقابة على النشاطات والخطط قصيرة الأجل.

ومما سبق يتبين أن التدقيق الإستراتيجي يتسم بالخصائص ذاتها التي يتسم بها التدقيق الإداري لكونه أحد أشكاله والذي يتطلب أن يمتاز بالنظرة الشمولية وتقديم تقييم متكامل للخطط الإستراتيجية في الوحدة الاقتصادية، كما ويتطلب من المدقق عند قيامه بأعمال التدقيق الإستراتيجي أن يتمتع بما يتسم به المدقق التقليدي وهو الاستقلال التام والذي يتيح له القدرة على إبداء رأيه بكل وضوح ودون تعرضه لأي ضغوط سواء كانت داخلية أو خارجية مما يؤثر على زيادة فاعلية عملية التدقيق الإستراتيجي في الواقع العملي.

ثالثاً: أهداف التدقيق الإستراتيجي

يعد الهدف الرئيس للتدقيق الإستراتيجي هو إظهار الممارسات غير الضرورية للوحدة الاقتصادية وتحويل الموارد غير المستغلة والأنشطة الاختيارية إلى إستراتيجية، وتتمثل أهداف التدقيق الإستراتيجي في الآتي (الشعباني والجميلي،2012: 382):

1. تدقيق افتراضات الإدارة نحو التغيير في العديد من المجالات ومنها الهيكل العام للصناعة والوضع التنافسي ومتطلبات عملائها الرئيسة.
2. دراسة موضوعية الوضع التنافسي للوحدة الاقتصادية من خلال تحديد أفضل الممارسات وتقييم مكانة تلك الوحدة.
3. إعادة تقييم إستراتيجية الوحدة الاقتصادية في ضوء الأداء الحالي لها وتقييمها للرؤية المستقبلية ولتحديد المنتجات والأسواق والطبيعة الجغرافية التي يتطلب التركيز عليها، والكفاءات وسبل التطوير وذلك لضمان استقرار الوحدة في المدى الطويل ولتحقيق ميزة تنافسية.
4. وضع خطة لتفعيل التوصيات المنبثقة عن أعمال لجنة التدقيق.
5. تحديد الموارد المالية والإدارية الواجب استغلالها لضمان نجاح الوحدة الاقتصادية في المستقبل.
6. توفير المناخ الملائم لتحقيق التعاون الفعال مع مدققي الحسابات الداخليين وبين هيئات التدقيق الأخرى

من خلال ما سبق يتضح أن الهدف الرئيسي للتدقيق الإستراتيجي يتمثل في دراسة الوضع الإستراتيجي للوحدة الاقتصادية في ضوء تحديد نقاط القوة والضعف (فحص البيئة الداخلية) وتحديد الفرص والتهديدات (فحص البيئة الخارجية) لتجنب الأنشطة التي لا تضيف قيمة، ووصولاً إلى تحقيق ميزة تنافسية، ولابد من الإشارة إلى أن التخطيط الإستراتيجي يشكل الأساس لعملية التدقيق الإستراتيجي فلا وجود للتدقيق الإستراتيجي بدون خطة إستراتيجية سليمة واضحة قابلة للقياس تتضمن المعايير التي يقوم على أساسها التدقيق الإستراتيجي لتسهل عملية المقارنة والتحليل لتحديد نقاط القوة والضعف ليتسنى للمدقق إبداء الرأي ووضع المقترحات من أجل تحسين نقاط القوة ووضع الحلول اللازمة لمعالجة نقاط الضعف.

رابعاً: خطوات عملية التدقيق الإستراتيجي

إن التدقيق الإستراتيجي المستخدم في تقويم الإستراتيجية ينجز من خلال ثلاث مجموعات تشمل المدققين المستقلين ومدققي الحكومة والمدققين الداخليين وتهدف هذه المجموعات إلى التحقق من درجة المطابقة بين ما هو متحقق مقارنة بالمعايير الموضوعة وإيصال النتائج إلى المستخدمين المهتمين ويغطي التدقيق الإستراتيجي الجوانب الرئيسة لعملية الإدارة الإستراتيجية ويضعها في إطار عمل اتخاذ القرار والذي يتكون من ثمان خطوات مترابطة هي (Wheelen,1987:26):

1. تقويم نتائج الأداء الحالي للوحدة الاقتصادية على وفق مؤشر العائد على الأهداف والإستراتيجيات.
2. فحص أداء المديرين الإستراتيجيين وتقويمه في الوحدة الاقتصادية.
3. مسح البيئة الداخلية لتحديد نقاط القوة والضعف.
4. تحليل العوامل الإستراتيجية لتحديد مناطق المشكلات وتدقيق وتعديل مهمة الوحدة الاقتصادية والأهداف على وفق أهميتها.
5. إيجاد واختيار أفضل إستراتيجية بديلة في ضوء عملية التحليل.
6. تنفيذ الإستراتيجيات المختارة من خلال البرامج والموازنات والإجراءات.
7. مسح البيئة الخارجية التي تحدد الفرص والمخاطر والتهديدات الخارجية .
8. تقويم الإستراتيجيات المنفذة من خلال نظام تدقيق النتائج ورقابة النشاطات للتأكد من عدم تجاوز الحد الأدنى من الانحراف عن ما هو مخطط.

إن تطبيق الخطوات السابقة يساعد على تحقيق أهداف التدقيق الإستراتيجي الذي يحتاج إلى وسائل وأدوات تستخدم لإحكام عملية التدقيق والكشف عن حالات الفساد المالي في البيئة المحلية والتي من خلالها يتم تفعيل وسائل المساءلة عن الأخطاء بكافة أنواعها وملئ الفراغات وتقريب الفجوات الناتجة عن ضعف فاعلية أداء أعمال التدقيق التقليدية والقصور في إجراءاته التي تسمح في انتشار حالات الفساد المالي فضلاً عن متابعة تنفيذ الخطط الإستراتيجية للوحدة الاقتصادية لتحديد الثغرات ومناطق المشكلات وتدقيق وتعديل مهامها وأهدافها على وفق أهميتها.

المحور الثالث/ أهمية تبني التدقيق الإستراتيجي كوسيلة لكشف حالات الفساد المالي في البيئة العراقية

أولاً: حالات الفساد المالي في البيئة العراق – مظاهره وأسبابه

تشير الكثير من الإحصائيات الصادرة عن المنظمات العالمية المعنية بشؤون النزاهة ومكافحة الفساد المالي والإداري إلى إن العراق يحتل الصدارة بنسبة الفساد بين دول العالم بقوة واقتدار وإصرار ولسنوات متتالية على الرغم من وجود الكثير من الجهات الرقابية كهيئة النزاهة وديوان الرقابة المالية ومكاتب المفتشين العامين وأجهزة الرقابة الداخلية في الوزارات التي يفترض أن تعمل جميعها على مراقبة الأداء الحكومي في المجالات المالية والإدارية، وللفساد صور متعددة منها الفساد المالي والاقتصادي والإداري والسياسي، ويعد الفساد المالي الأكثر انتشاراً وممارسة بين بعض المسؤولين والعاملين في الوحدات الحكومية في العراق وذلك بسبب سرعة الوصول إلى الهدف من ممارسة هذا النوع من الفساد مقارنة بالأشكال الأخرى (رشيد وآخرون، 2012: 1).

يتمثل الفساد المالي بمجمل المخالفات المالية ومخالفة القوانين المالية التي تنظم سير العمل الإداري والمالي في الدولة ومؤسساتها، كظاهرة استغلال الوظيفة العامة لتحقيق المصالح الشخصية وظاهرة الإسراف في استخدام المال العام، التي تأخذ أشكالاً وصوراً متعددة أكثرها انتشاراً هي تبديد الأموال العامة في الإنفاق على الأبنية والأثاث والمعدات غير الضرورية والرواتب والأجور المدفوعة للمرافقين والحراس من غير حاجة حقيقية، فضلاً عن الإسراف في استخدام السيارات الحكومية في الأغراض المنزلية والشخصية، ومخالفة التعليمات التي تصدرها أجهزة الرقابة المالية المختلفة (عبد العزيز، 2007 : 124)، وهناك مظاهر عديدة للفساد المالي يمكن تحديدها في الفقرة اللاحقة.

1. **مظاهر الفساد المالي**

تتجلى مظاهر الفساد المالي في الآتي (الغزاوي، 2008: 42) و(عبود، 2011: 41):

أ- الاختلاس: ويعرف الاختلاس بأنه سوء استخدام الأموال المعهودة إلى شخص معين أو التصرف بها بشكل غير قانوني وتغطية هذا التصرف عن طريق التلاعب في الدفاتر والسجلات المحاسبية وللاختلاس طرائق متنوعة منها:

- الاختلاس النقدي: وهو التصرف بشكل غير قانوني بالنقد الذي تملكه الوحدة الاقتصادية.
- التلاعب والنجاح في التضليل بغية الحصول على منافع شخصية أو إيذاء طرف آخر.

ب- التلاعب: التلاعب من الناحية القانونية هو تحريف محدد للحقائق لغرض حرمان شخص من امتلاك قيمة ما وعلى هذا فان التلاعب يعد أحيانا جريمة بحد ذاته وغالباً ما يعد عنصراً من عناصر الجريمة مثل إحراز الأموال من خلال الدعاوى الزائفة أو الانتحال وهو الخداع المتعمد لجعل شخص معين يتخلى عن ملكيته أو حق قانوني معين (مهدي،2014: 28)، كما عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين التلاعب (احتيال متعمد في المعلومات المالية من قبل فرد أو مجموعة من الأفراد لتقديم قوائم مالية خاطئة أو مشوهة للإدارة أو المستخدمين أو أطراف ثالثة (IFAC,2006:2).

أما التلاعب من الناحية المحاسبية فأنه النجاح في التضليل بنية الغش أو إيذاء طرف آخر يرتبط بالتلاعب العادي أي إساءة عرض البيانات وتعمد إخفاء الحقائق المهمة لغرض دفع فرد آخر لأداء أو عدم أداء شيء ما على وفق رغبته أو الغش في الإفصاح عن حقائق مهمة نسبياً بحيث يضلل الفرد عن طريق الغش والخداع في المطالبة بحقه في الأصول أو جعله يدخل عقد غير مرضي (kohler, 1983 : 201).

ج- السرقة: عرفت السرقة بموجب قانون العقوبات رقم (111) لسنة 1969 المادة 439 منه بأنها اختلاس مال منقول مملوك لغير الجاني عمداً وتأخذ السرقة عدة أشكال (الوقائع العراقية، العدد 1778، 1969):-

- سرقة النقد الموجود بالصندوق.
- سرقة المخزون.
- سرقة الموجودات الثابتة.

وعادة ما ترتبط هذه السرقات بموظفي الحسابات والموازنات أو بأمناء المخازن والمدققين أو موظفي لجان الشراء أو محصلي الضرائب والجمارك، ولاسيما في ظل ضعف نظام الرقابة الداخلية.

د- غسل الأموال: يقصد قانوناً بعبارة غسل الأموال قبول ودائع الأموال المستمدة من عمل غير مشروع أو إجرامي وذلك بإخفاء مصدر تلك الأموال أو التستر عليها وأي شخص يُعد فاعلا آلياً أو شريكاً في ذلك العمل على الإفلات من النتائج القانونية (القيسي، 2007: 70).

ه- التزوير: وتتضمن حصول الشخص على المال من أشخاص آخرين مستغلاً بذلك موقعه الوظيفي من خلال تبريرات قانونية أو إدارية أو إخفاء التعليمات النافذة على الأشخاص المعنيين كما يحدث في دوائر الضريبة أو تزوير الشهادة الدراسية أو تزوير النقود (ألفقي ، 2005: 9).

و- الغش: يشير اصطلاح الغش إلى فعل مقصود من شخص أو أكثر من أعضاء مجلس الإدارة أو الموظفين أو أطراف ثالثة ينتج عنها عرض غير صحيح للقوائم المالية، وقد ينطوي الغش على ما يأتي:- (عبود، 2008: 40)

- سوء توزيع الأصول.
- تسجيل عمليات وهمية.
- التلاعب بالسجلات أو المستندات أو تزويرها أو تغييرها.
- سوء تطبيق السياسات المحاسبية.

إن هذا النوع من الفساد تنصب ممارسته باتجاه تحقيق أغراض خاصة وفوائد تجنى من دون وجه حق، وكلما كان نظام الرقابة الداخلية قوياً ومتماسكاً قل ارتكاز هذا النوع من الفساد.

2. أسباب الفساد المالي

إن الفساد يعود في الغالب إلى سببين رئيسين هما (منشورات هيئة النزاهة العامة، www.nzaha@yahoo.com):

أ- الرغبة في الحصول على منافع غير مشروعة.

ب- محاولة التهرب من التكلفة الواجبة.

وهناك أسباب عديدة قد تساعد على تفشي ظاهرة الفساد المالي في الوحدات الاقتصادية بشكل عام والتي يمكن تقسيمها على (عبود، 2008: 77):

أ- أسباب خارجية : وتشمل

- أسباب سياسية: تواجه بعض الدول ولاسيما الدول النامية مثل تغيرات في الحكومات والأنظمة الحاكمة فتنقلب من ديمقراطية إلى دكتاتورية وبالعكس، الأمر الذي يخلق جواً من عدم الاستقرار السياسي مما يهيئ الجو للفساد المالي والإداري.
- أسباب اقتصادية: مثل تردي الأوضاع الاقتصادية وقلة الرواتب والأجور التي لا تؤمن مستوى معاشي مقبول، فضلاً عن تأثير التضخم باستنزاف جزء منها، وتبديد الموارد بفعل سوء التخطيط والحروب التي لا مبرر لها وتبعاتها الثقيلة، وحالة الفقر لنسبة كبيرة من السكان، وزيادة نسبة البطالة، ومحدودية فرص التوظيف لقلة الاستثمارات المحلية والأجنبية في المشاريع الجديدة، مما دفع هذا الواقع بالفاسدين على زيادة دخولهم المكتسبة من الفساد والعمل على تكريسه للبقاء على نمط حياتهم (Begovic, 2002; 89).

ب- أسباب داخلية: وتشمل

- أسباب قانونية: قد يرجع الانحراف إلى سوء صياغة القوانين واللوائح المنظمة للعمل وذلك نتيجة لغموض مواد القوانين أو تضاربها في بعض الأحيان، الأمر الذي يعطي الموظف فرصة للتهرب من تنفيذ القانون أو الذهاب إلى تفسيره بطريقته الخاصة التي قد تتعارض مع مصالح المواطنين (عبود، 2008: 77).

- **أسباب تنظيمية: إن عدم وجود هيكل تنظيمي جديد وعدم وضوح الاختصاصات والمسؤوليات والعلاقات الوظيفية وعدم استقرار القيادة الإدارية وتغيرها باستمرار وغياب دليل تنظيمي للوحدات الاقتصادية كل هذا يؤدي إلى تفشي السلوك اللا أخلاقي في تلك الوحدات، فضلاً عن افتقاد عدد من الوحدات إلى الآليات الاجتماعية التي تضمن ولاء العاملين لها وعليه تنحرف مواردها بعيداً عن أهدافها باتجاه الأغراض الشخصية للأعضاء والتنظيمات الاجتماعية التي يشكلون جزءاً منها (Bayart, 1993: 341).**

ثانياً: أهمية التدقيق الإستراتيجي في كشف حالات الفساد المالي

تبرز أهمية التدقيق الإستراتيجي في كونه وسيلة فعالة تزيد من قدرة الإدارة على تعديل خياراتها الإستراتيجية بصورة مستمرة وذلك بسبب التغيرات المستمرة في المتغيرات البيئية المختلفة أي القيام بعمليات التقويم والرقابة باستمرار، إذ أن تعقد ظاهرة الفساد المالي وإمكانية تغلغلها في كافة المجالات الاقتصادية يقضي بتبني إجراءات تدقيق إستراتيجي تقوم على الشمولية والتكامل فضلاً عن الخصائص الأخرى للتدقيق الإستراتيجي المذكورة آنفاً وتتمثل أهمية تبني تلك الإجراءات في الآتي (الحسيني،200:219):

1. **التأكد من أن الوحدات الاقتصادية مازالت تضيف قيمة من خلال الفحص الشامل للموقف الإستراتيجي لتلك الوحدة.**
2. **مساعدة المديرين الإستراتيجيين على معرفة المشكلات ومواطن القصور التي لا يسع الوقت لاكتشافها ومعالجتها في الوقت المناسب.**
3. **التخلص من الممارسات غير الضرورية والتي إذا تم الاستغناء عنها سيؤدي إلى تحقيق وفر في التكاليف وزيادة في الإيرادات ورفع كفاءة الأداء في الوحدة الاقتصادية.**
4. **تعد عملية التدقيق الإستراتيجي ذات أهمية بالغة لكون العوامل والمتغيرات الداخلية والخارجية ليست ثابتة على المدى البعيد ولكون التغير سمة رئيسة لهذه العوامل مما يؤثر ومن ثم على نقاط القوة والضعف فضلاً عن الفرص والمخاطر وليس التغيير فقط بل متى سيحدث هذا التغيير وبأي الطرائق والسبل سيتم هذا التغيير؟**
5. **التأكد من عدم تعارض أهداف وخطط وسياسات الوحدة الاقتصادية مع قراراتها الإستراتيجية من خلال عمليات فحص وتقييم البيئة الداخلية والخارجية فيها.**
6. **معالجة نقاط الضعف التي تعاني منها الوحدة الاقتصادية ومواجهة التحديات التي يواجهها والعمل على تقليصها إلى أدنى مستوى.**
7. **تقديم الإرشادات والتوصيات اللازمة أولاً بأول لمعالجة القصور والسلبيات في الوقت المناسب.**

ومما سبق يتضح أن أهمية التدقيق الإستراتيجي تتبلور في متابعة تنفيذ الخطط الإستراتيجية ورصد نتائجها وتقويمها وتدقيق عملها وآليات تطبيقها، فضلاً عن تدقيق وفحص الخطط والاستراتيجيات والبرامج والتي تهدف إلى الحد من الفساد المالي ومن شأنها الكشف عن نقاط الضعف والثغرات القانونية التي تساعد المدقق في إعداد التقارير والمؤشرات التي ترفع إلى الجهات المسؤولة عن وضع تلك الخطط والاستراتيجيات لغرض معالجتها في الوقت المناسب، وقد تتدهور العديد من الوحدات الاقتصادية بسبب ضعف إستراتيجيتها الحالية وعدم تقويمها ويرجع ذلك إلى قصور عملية الإدارة الإستراتيجية عند قيامها باختيار البديل الإستراتيجي المناسب الأمر الذي يساعد على أن يحتل مفهوم التدقيق الإستراتيجي محله في تعظيم القيمة التي تضيفها الوحدات الاقتصادية والحفاظ على كيانها من التدهور وذلك من خلال العديد من الإجراءات مثل معالجة نقاط الضعف قبل أن تصل إلى مرحلة حرجة ومن ثم تقليل المخاطر، والتعرف على مجالات التنمية الإستراتيجية والتركيز على عدد كبير من القضايا الإستراتيجية واسعة المدى والتخلص من الأعمال غير الضرورية والتركيز على العمليات الضرورية ودعمها.

ثالثاً: دور الجهات الرقابية في العراق في كشف حالات الفساد المالي

أثبتت النتائج التطبيقية للدراسات التي تقيس فاعلية الأنظمة الرقابية بنوعيها الداخلية والخارجية فضلاً عن هيئة النزاهة ودوائر المفتشين العموميين بأن الإجراءات المتخذة من تلك الجهات غير كافية وفاعلة للحد من حالات الفساد المالي في العراق ويتطلب الأمر تحسينها وتطويرها لتكون أداة فاعلة للكشف عن تلك الحالات، إذ أن هناك عوامل عديدة اجتمعت معاً وساعدت على ضعف وقصور في بعض جوانب إجراءات الرقابة بشكل عام وذلك من خلال الملاحظات التي تم تأشيرها في تقارير تقويم الأداء للوحدات الاقتصادية العاملة في البيئة العراقية والتي أثبتت وجود ضعف في إجراءات الرقابة من قبل هيئات الرقابة الداخلية والخارجية فضلاً عن هيئات النزاهة ودوائر المفتشين العموميين تلك الملاحظات لم يتم اتخاذ ما يلزم من أجل معالجتها منها (رشيد، وآخرون،2012: 330- 343):

1. عدم وجود خطة مكتوبة لعمل ونشاطات قسم الرقابة الداخلية بما يضمن تقييم أداءه وتغطية كافة نشاطات الوحدة الإدارية فضلاً عن عدم وجود برنامج متكامل للتدقيق يشمل كافة أنشطة الوحدة.
2. عدم متابعة قسم الرقابة والتدقيق الداخلي للوحدات الاقتصادية بشكل عام لإجراءات الرقابة والتدقيق في الفروع التابعة لها وبشكل دوري للوقوف على نقاط القوة والضعف.
3. ضعف إجراءات الرقابة والتدقيق الداخلي ناتج عن ضعف الملاكات العاملة في مجال الرقابة الأمر الذي قد يسهم في تفشي حالات الفساد المالي.
4. عدم وجود لجان فنية للتأكد من مدى صلاحية الموجودات الثابتة ولاسيما التالفة.
5. غياب الجدية في عمليات الجرد السنوي للموجودات إذ أن تلك العمليات تكون شكلية وتعتمد على نتائج الجرد في السنوات الماضية.
6. ضعف إجراءات الرقابة على وحدات الصيانة.
7. عدم اهتمام الإدارة العليا لتوجيهات وملاحظات أقسام الرقابة الداخلية.
8. ضعف الرقابة الداخلية للوحدات الاقتصادية اسهم في ضعف فاعلية أجهزة الرقابة المالية.
9. عدم مواكبة التطورات التكنولوجية من أجل تحديث أساليب الرقابة وذلك باستخدام برامجيات ونظم معلوماتية حديثة.
10. وجود ثغرات في القوانين والأنظمة والتعليمات التي من شأنها أن توفر أرضية مناسبة للممارسات المالية غير القانونية.
11. ضعف وقصور في تفعيل وسائل المحاسبة والمساءلة عن الأخطاء بأنواعها والتلاعب لكافة المستويات الوظيفية.

إن القصور في تقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل جهات الرقابة المالية الخارجية والاستمرار في عدم اتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجة الثغرات والملاحظات في أعلاه من قبل هيئة النزاهة ودوائر المفتشين العموميين ساعدت على تفشي وانتشار حالات الفساد المالي في العراق، فضلاً عن عدم إتباع التدقيق الاستراتيجي من قبل تلك الجهات إذ أن الإجراءات الحالية للتدقيق تركز على الأداء المالي أكثر من الإداري وقد جاء هذا البحث لاقتراح إطار للتدقيق الإستراتيجي يمكن من خلال تبنيه وبشكل جاد أن يساعد تلك الجهات في أداء دورها بشكل فاعل من أجل كشف حالات الفساد المالي للوحدات الاقتصادية العاملة في البيئة العراقية، ويعد التدقيق الإستراتيجي أداة مهمة ومفيدة للغاية لأولئك الأفراد الذين تتلخص مهامهم في تقييم الأداء الكلي للوحدة الاقتصادية والمتمثل في المدقق الداخلي أو المدقق الخارجي على وفق طبيعة واحتياجات تلك الوحدة، ولكي يتم إنجاز التدقيق الإستراتيجي على أكمل وجه يتطلب أن تكون لها خطوات منطقية متسلسلة تعطي نتائج ايجابية، هذا ما سيتم عرضه في المحور اللاحق.

المحور الرابع/ الإطار المقترح للتدقيق الإستراتيجي

تمت صياغة الإطار المقترح بناءً على خطوات عامة للتدقيق الإستراتيجي وضعها (Wheelen) والمتمثلة بالاتي:(Wheelen, 2012: 27):

1. **تقييم نتائج الأداء الحالي ويتضمن الآتي**:

أ- الأداء الحالي : وذلك لمعرفة أداء الوحدة الاقتصادية في العام الماضي في ضوء العائد على الاستثمار ونصيبها في السوق والربحية.

ب- الوضع الإستراتيجي : وذلك لمعرفة وتقييم مهمة وأهداف وإستراتيجيات وسياسات الوحدة الاقتصادية ومدى ملاءمتها لوضع الوحدة دوليا.

2. **مراجعة حوكمة الوحدة الاقتصادية**

وذلك من خلال فحص وتقييم الإداريين الإستراتيجيين في الوحدة والمتمثلين بمجلس الإدارة والإدارة العليا للتأكد من مدى تطبيقهم للقوانين والتعليمات الخاصة بالحوكمة.

3. **فحص وتقييم البيئة الخارجية**

من خلال فحص وتقييم كافة عناصر البيئة الخارجية التي تؤثر في الوحدة الاقتصادية والتي يمكن تقسيمها كالآتي:

أ- البيئة الاجتماعية: للتعرف على الفرص والتهديدات الحالية والمستقبلية للوحدة الاقتصادية سواء كانت اقتصادية أو تكنولوجية أو قانونية.

ب- البيئة الخاصة: لتحديد الفرص والتهديدات الخاصة بالوحدة الاقتصادية والتي تؤثر في صناعتها والمتمثلة في الزبائن والمنافسين والعمال والممولين والموردين.

ج- تلخيص العوامل الخارجية: لتحديد التحديات والعناصر الخارجية التي تواجه الوحدة الاقتصادية في الوقت الحالي والمستقبل.

4. **فحص وتقييم البيئة الداخلية لتحديد نقاط الضعف والقوة في ضوء الآتي** :

أ- هيكل الوحدة الاقتصادية.

ب- ثقافة الوحدة الاقتصادية.

ج- موارد الوحدة الاقتصادية وتشمل: (التسويق، التمويل، التنمية والتطوير، العمليات، الموارد البشرية).

د- تلخيص العوامل الداخلية: لتحديد ما هي نقاط القوة والضعف التي تواجه الوحدة الاقتصادية في الوقت الحالي والمستقبل.

5. **تحليل العوامل الإستراتيجية باستخدام سوات** (SWOT) * **وذلك لتحقيق الآتي**:

أ- تحديد مجالات أو مناطق المشكلات.

ب- تدقيق وتعديل مهمة الوحدة الاقتصادية والأهداف بحسب الضرورة.

6. **توليد وتقييم البدائل الإستراتيجية وذلك للوصول إلى البديل الإستراتيجي المناسب من خلال الآتي** :-

أ- تحديد البدائل الإستراتيجية.

ب- تحديد الإستراتيجية المطلوبة.

7. **تطبيق الإستراتيجيات المختارة من خلال الآتي** :

أ- تحديد طبيعة البرامج المساعدة للتنفيذ ومدى ملاءمتها للتنفيذ.

ب- التأكد من مدى ملاءمة الموازنات وتطويرها لتناسب تطبيق الإستراتيجية.

ج- تحديد الإجراءات اللازمة وتطويرها للمساعدة في التطبيق.

---

* SWOT هو مختصر لمصطلحات القوة Strong والضعف weakness والفرص Opportunities والتهديدات Threats ، وتشير هذه المصطلحات إلى تحديد الإيجابيات والسلبيات داخل الوحدة الاقتصادية (نقاط القوة ونقاط الضعف) وتحديد الإيجابيات والسلبيات الموجودة خارج الوحدة الاقتصادية (الفرص والتهديدات). إذ إن تطوير إدراك كامل لوضع تلك الوحدة يساعد على التخطيط الاستراتيجي وعلى اتخاذ القرارات.

8. **التقييم والرقابة عن طريق الآتي**:

أ- تحديد مدى ملاءمة نظم المعلومات الحالية ومدى قدرتها على التغذية العكسية ولتحقيق الرقابة على الأنشطة والأداء.

ب- تحديد مدى دقة نظم رقابة الأداء الحالية في تقييم الخطة الإستراتيجية.

يتفق العديد من الباحثين على أن التدقيق الإستراتيجي يقوم على أساس وضع الأسئلة المهمة والحصول على إجابات لها ومقارنتها بالواقع العملي فغالباً ما يواجه أصحاب الوحدة الاقتصادية صعوبة عند الإجابة عن مثل هذه الأسئلة ويمكن تلخيص أهم الأسئلة التي سيسعى القائم بعملية التقييم للأداء الكلي للوحدة الاقتصادية للإجابة عليها بكل خطوة من خطوات عملية التدقيق الإستراتيجي السابقة وعلى وفق الخطوات المحددة من (Wheelen)) تمت صياغة الإطار المقترح الآتي:

الإطار المقترح لعملية التدقيق الإستراتيجي لغرض كشف حالات الفساد المالي في البيئة المحلية

تسلسل الخطوات	الخطوات والأسئلة	نعم	كلا	الملاحظات
الأولى	تقييم نتائج الأداء الحالي للوحدة الاقتصادية			
	1. تقييم الأداء الحالي			
	أ. هل أن أداء الوحدة الاقتصادية يحقق أهدافها الإستراتيجية ؟ ب.هل إن العائد على الاستثمار والحصة السوقية للوحدة الاقتصادية وربحيتها المتحققة في السنة الحالية أعلى مقارنة بالسنة الماضية؟			
	2. تدقيق الوضع الإستراتيجي			
	أ- هل تمتلك الوحدة الاقتصادية خطط وموازنات إستراتيجية معدة بشكل جيد؟ ب- هل أن هذه الخطط والموازنات واقعية وموضوعية ومقبولة من أعضاء الإدارة العليا ومتكيفة مع البيئة المحلية؟ ج-هل يتم التناسق والانسجام والترابط الموضوعي بين إمكانيات وقدرات الوحدة الاقتصادية وأهدافها وإستراتيجياتها؟ د- هل توجد آلية للمشاركة في اتخاذ القرارات الإستراتيجية في الوحدة الاقتصادية؟ ه- هل أن أهداف الوحدة الاقتصادية تعزز من قدرتها التنافسية وتحسن مركزها المالي ؟			
الثانية	تدقيق حوكمة الوحدة الاقتصادية			
	أ- هل أن أعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا هم من داخل الوحدة الاقتصادية ؟ ب- هل يشارك أعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا في اتخاذ القرارات الإستراتيجية؟ ج-هل يمتلك أعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا حصص في أسهم الوحدة الاقتصادية؟ د- هل يتم تدقيق قرارات الإدارة العليا وإبداء الرأي فيها؟ ه- هل حققت الإدارة العليا انجازات سابقة في مواجهة التحديات والأزمات المستقبلية؟ و- هل توجد إدارة إستراتيجية في الوحدة الاقتصادية تقوم بمهام وضع ومتابعة الخطط والأهداف الإستراتيجية؟ ز- هل توجد لدى الإدارة العليا في الوحدة الاقتصادية اتجاهاً نحو تدقيق أعمال الإدارة الإستراتيجية؟			
الثالثة	فحص وتقييم البيئة الخارجية			
	1. تدقيق البيئة الخارجية العامة			
	أ- هل تتخذ الوحدة الاقتصادية التدابير والإجراءات اللازمة لمواكبة التغيرات الاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية والقانونية وفي الوقت المناسب؟ ج-هل توجد تطورات واتجاهات رئيسة تمثل تهديداً أو فرصاً بالنسبة للوحدة الاقتصادية؟ ه- هل توجد تغيرات متوقعة في تكلفة الموارد الطبيعية والطاقة التي تحتاج إليها الوحدة الاقتصادية؟ و- هل تسعى إدارة الوحدة الاقتصادية للبحث عن موارد طبيعية بديلة أم لا ؟ ز- هل توجد نظم تكنولوجيا متبعة في الوحدة الاقتصادية؟ ح- هل أن نظم التكنولوجيا المتبعة ملاءمة للتطورات التكنولوجية المستخدمة في الوحدات المماثلة؟ و- هل أن نظم التكنولوجيا المستخدمة في الوحدة الاقتصادية قابلة للتطوير وتتسم بالمرونة في الاستخدام؟			

	ط- هل توجد قوانين تؤثر على سياسة وأهداف وإستراتيجيات الوحدة الاقتصادية بشكل مباشر؟ ي- هل توجد قرارات وقوانين مقترحة ومن المتوقع أن يكون لها تأثير مباشر في أهداف وسياسات وإستراتيجيات الوحدة الاقتصادية؟			
	2. تدقيق البيئة الخارجية الخاصة			
	أ- هل يوجد منافسين حاليين يمتلكون إستراتيجيتهم وسياساتهم التسويقية؟ ب- هل تمتاز منتجاتهم بالجودة؟ ج- هل تتسم المنتجات والخدمات الحالية للوحدة الاقتصادية بالجودة؟ د- هل يمتلك الموردين الذين تتعامل معهم الوحدة الاقتصادية بمعايير الجودة في تقديم خدماتهم؟ هـ- هل توجد قيود وقوانين حكومية تعرقل حركة الوحدة الاقتصادية بشكل كاف؟ و- هل تتوفر حلول لمواجهه هذه القيود والقوانين؟ ي- هل من الممكن أن تؤثر التغيرات المتوقعة في التشريعات الحكومية في أنشطة الوحدة الاقتصادية؟ ز- هل توجد تغيرات متوقعة في الضرائب والأجور والتي يمكن أن يكون لها تأثير في أهداف وإستراتيجيات الوحدة الاقتصادية؟			
الرابعة	فحص وتقييم البيئة الداخلية			
	1. تدقيق الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية			
	أ- هل تمتلك الوحدة الاقتصادية هيكل تنظيمي واضح وفعال لكافة العاملين فيها؟ ب- هل يتسم الهيكل التنظيمي بالمركزية في اتخاذ القرارات ؟ ج- هل يوضح الهيكل التنظيمي السلطات الإدارية؟ د- هل الهيكل التنظيمي يتفق مع أهداف وسياسات وإستراتيجيات للوحدة الاقتصادية؟			
	2. تدقيق الثقافة التنظيمية			
	أ- هل تساهم الثقافة التنظيمية في تحقيق أهداف وسياسات وإستراتيجيات الوحدة الاقتصادية ؟ ب- هل تمثل الثقافة التنظيمية للوحدة الاقتصادية نقطة قوة ؟ ج- وفي حالة كونها نقطة ضعف هل يمكن علاجها؟ د- هل تساهم في تحقيق سرعة الاستجابة لتحركات المنافسين واحتياجات الزبائن؟ هـ-هل تساهم الثقافة التنظيمية للوحدة الاقتصادية في تحسين الأداء؟			
	3. تدقيق موارد الوحدة الاقتصادية			
	أ- هل تتسق الأهداف والسياسات والإستراتيجيات والبرامج المالية الحالية لموارد الوحدة الاقتصادية مع أهدافها وسياساتها؟ ب- هل الإدارة المالية في الوحدة الاقتصادية تقوم بعمليات التحليل المالي؟ ج- هل يتم تصحيح الأداء المالي في ضوء نتائج التحليل المالي؟ د- هل يقدم المركز المالي للوحدة الاقتصادية ميزة تنافسية وهل يمكن مقارنته بمنافسيها في السوق؟ هـ- هل يتم إعداد القوائم المالية والتقارير الإدارية بشكل ملائم وبصورة دورية وفي الوقت المناسب؟ و- هل أساليب وأدوات التحليل المالي المستخدمة ملاءمة لتقييم وتحسين الأداء الحالي في الوحدة الاقتصادية؟ ز- هل يساهم مسؤولي الإدارة المالية في أعمال الإدارة الإستراتيجية؟ ح- هل تتفق أهداف وسياسات وإستراتيجيات العمليات الإنتاجية مع أهداف وسياسات وإستراتيجيات الوحدة الاقتصادية؟ ط- هل تدار العمليات بشكل منظم ومنسق؟ ي- هل التكنولوجيا المستخدمة في إتمام العمليات مناسبة؟ ل- هل يساهم مسؤولي إدارة العمليات الإنتاجية في أعمال الإدارة الإستراتيجية؟ ك- هل تتعامل إدارة الوحدة الاقتصادية مع الموارد البشرية على أنها أحد الأصول الهامة؟ ل- هل يتم عمل دورات تدريبية بصفة دورية للعاملين في الوحدة الاقتصادية؟			

	م- هل يتم تقييم العاملين في الوحدة الاقتصادية بشكل دوري؟ م- هل يتم الاعتماد على التقييم في نظام الحوافز والأجور والترقيات؟ م-هل تتفق السياسة التسويقية مع أهداف وإستراتيجيات الوحدة الاقتصادية؟ ن- هل يتم تقييم التكاليف التسويقية بشكل دوري ؟ ن- هل تستخدم الإدارة التسويقية أفضل أساليب التنبؤ في السوق والمبيعات؟ س- هل هناك تأثيرات ناتجة عن الوضع في السوق على الأداء الكلي للوحدة الاقتصادية في الماضي والحاضر؟ ع-هل تمتلك الوحدة الاقتصادية نظم معلومات؟ ف- هل أن أهداف وإستراتيجيات وسياسات نظم المعلومات الحالية في الوحدة الاقتصادية متسقة مع أهداف وإستراتيجيات وسياسات تلك الوحدة؟ ف- هل أن أهداف وإستراتيجيات وسياسات نظم المعلومات الحالية في الوحدة الاقتصادية متسقة مع البيئة الداخلية والخارجية في الوحدة الاقتصادية؟ ص- هل مستوى أداء نظم المعلومات يساعد في توفير قاعدة البيانات الملاءمة والمعاصرة؟ ص- هل تقدم نظم المعلومات الحالية كمية كافية من المعلومات الإستراتيجية؟ ق- هل يستخدم مسؤولي نظم المعلومات أساليب وأدوات حديثة لتقييم وتطوير أداء الوحدة الاقتصادية مثل نظم تحليل المعلومات، وشبكات المعلومات، ونظم دعم القرارات؟ ر- هل يتوافر لدى الوحدة الاقتصادية الأفراد المؤهلين والأدوات اللازمة لإدارة البحوث والتطوير؟ أم تعتمد على جهات بحثية خارجية؟ ش- هل تقوم الوحدة الاقتصادية بعمليات الاستثمار في البحوث والتطوير بنجاح مقارنة بالاستثمارات في هذا النشاط من جانب الوحدات المنافسة؟			
الخامسة	تحليل العوامل الإستراتيجية باستخدام تحليل سوات			
	1. هل توجد عوامل داخلية رئيسة تمثل نقاط قوة في أداء الوحدة الاقتصادية الحالي وفي المستقبل؟ 2. هل يتم استخدام نقاط القوة بالشكل المناسب في الوقت الحالي؟ 3. هل توجد عوامل خارجية أساسية تمثل فرص يمكن أن تستغلها الوحدة الاقتصادية لتحسين أداؤها الحالي وفي المستقبل؟ 4. هل يتم استخدام تلك الفرص بالشكل المناسب؟ 5. هل توجد عوامل داخلية رئيسة تمثل نقاط ضعف في أداء الوحدة الاقتصادية الحالي وفي المستقبل؟ 6. هل توجد سبل لعلاج نقاط الضعف؟ 7. هل توجد عوامل خارجية أساسية تمثل تهديدات تعوق أداء الوحدة الاقتصادية الحالي وفي المستقبل؟ 8. هل توجد إجراءات متبعة لمواجه تلك التهديدات؟			
السادسة	توليد وتقييم البدائل الإستراتيجية			
	1. هل توجد بدائل إستراتيجية متاحة للوحدة الاقتصادية؟ 2. هل هذه البدائل الإستراتيجية المتاحة قابلة للتطبيق؟ 3. هل العوائد المتوقعة وراء كل بديل أكثر من تكاليفها؟ 4. هل تحقق البدائل الإستراتيجية الأهداف الحالية أو المستقبلية للوحدة الاقتصادية؟ 5. هل يساهم البديل الإستراتيجي في التخلص من نقاط الضعف ومواجهة التحديات المستقبلية 6. هل يتم عرض البديل الإستراتيجي على لجنة الرقابة في الوحدة الاقتصادية؟			
السابعة	تطبيق الإستراتيجيات المختارة			
	1. هل السياسات الحالية ملاءمة لتنفيذ البديل الإستراتيجي؟ 2. هل يتم تعديل السياسات الحالية في ضوء البديل الإستراتيجي؟ 3. هل توجد إستراتيجيات يتطلب وضعها لتنفيذ البديل الإستراتيجي؟ 4. هل تتسق السياسات والإستراتيجيات البديلة مع الأهداف والإستراتيجيات الحالية للوحدة الاقتصادية؟ 5. هل يتم تحديد مراحل وإجراءات وتوقيت تنفيذ البديل الإستراتيجي؟			

الثامنة	التقييم والرقابة			
	1. هل يوفر نظام المعلومات الحالي القدرة على تدقيق كفاءة النتائج في الأنشطة والعمليات والأداء؟ 2. هل يتم توفير تلك المعلومات في الوقت الملائم؟ 3. هل هناك مقاييس رقابية للتأكد من تنفيذ الإجراءات والخطط والمراحل التنفيذية للقرار؟ وهل تتم بصفة دورية؟ 4. هل هذه المقاييس ملاءمة ؟ أم تحتاج إلى تغيير أو تعديل؟ وكيف؟ وما هي تكلفتها؟ 5. هل أن نظام الرقابة المالية في الوحدة الاقتصادية هو نظام جيد ويعالج الانحرافات أولاً بأول؟ 6. هل يتوافر لدى الوحدة الاقتصادية نظم جيدة للرقابة على التكاليف والتسويق والمبيعات والعمليات؟ 7. هل تتصف هذه النظم بالمرونة؟ 8. هل تقوم هذه النظم بتقديم التوصيات اللازمة لتصحيح الانحرافات في الوقت المناسب؟ 9. هل يتم تدقيق الأداء الإستراتيجي في الوحدة الاقتصادية والمتمثل في الإدارة الإستراتيجية وبشكل دوري؟ 10. هل يتسم نظام التدقيق الإستراتيجي بالمرونة؟ 11. هل يقدم نظام تدقيق الأداء الإستراتيجي الإجراءات التصحيحية اللازمة وفي الوقت المناسب.			

المصدر: إعداد الباحثة بناءا على Wheelen, Thomas ,L ,& Hunger, J, D, Strategic Manage meant Addison Wesley Publishing Company,13nd Ed,2012.

ومن خلال الإطار المقترح للتدقيق الإستراتيجي المذكور آنفاً يمكن للمدقق أن يحصل على الإجابات التي من خلالها يتمكن من تقييم أداء الوحدة الاقتصادية وذلك من خلال التأكد من أن الأهداف والخطط الإستراتيجية قد تنجز على وفق ما هو مخطط لها مما يزود إدارة الوحدة الاقتصادية بتغذية راجعة ضرورية من أجل اتخاذ الإجراءات التصحيحية في حالة كون النتائج غير محققة لتلك الأهداف والخطط الإستراتيجية، ويتم إحكام العمليات التدقيقية والرقابية على الاتجاه الإستراتيجي العام لتلك الوحدة وعلى الأنشطة ذات الصلة بنظام التخطيط الإستراتيجي المطبق فيها من خلال تحديد التغيرات المواتية في البيئة الخارجية للوحدة الاقتصادية والتي تحقق فرص تؤثر بشكل إيجابي عليها فضلاً عن تحديد التغيرات التي تحدث في البيئة الخارجية التي هي ليست في صالح الوحدة الاقتصادية وتشكل تهديداً تؤثر بشكل سلبي عليها وتقاس تلك الفرص والتهديدات من خلال مقابلتها بنقاط القوة والضعف في الوحدة الاقتصادية والمتمثلة بالمزايا والإمكانيات التي تتمتع بها تلك الوحدة مقارنة بما يتمتع به المنافسين، وتتمثل نقاط الضعف في قصور الإمكانيات والمشكلات ولاسيما حالات الفساد المالي التي تعوق تلك الوحدة عن المنافسة بفاعلية كما أنها تقلل من رضا المتعاملين معها وتؤثر بشكل جوهري في خططها الإستراتيجية، كما أن القرارات الإستراتيجية مهمة وتؤثر في قدرة الوحدة الاقتصادية للاستفادة من الفرص التي تتاح لها من البيئة الخارجية من خلال وضع أفضل الوسائل التي تحميها من التهديدات التي تفرضها عليها البيئة، ومن خلال الإطار المقترح آنفاً يتمكن المدقق من تحديد ما يتطلب قياسه ولاسيما الجوانب المهمة للأنشطة التنفيذية التي من المتوقع أن تواجه أكبر قدر ممكن من المصاعب والمشكلات وتتضمن الكثير من الفجوات التي تمهد الطريق لحدوث الفساد المالي ومن ثم يتمكن المدقق من تحديد المعايير اللازمة لقياس نتائج الأداء التي تمثل تعبيراً مفصلاً عن الأهداف الإستراتيجية وفي حالة عدم تطابق نتائج الأداء مع تلك الأهداف عندها يتطلب الأمر اتخاذ إجراءات تصحيحية مناسبة لمعالجة الموقف وذلك باستخدام التغذية الراجعة للتحقق من كون الانحرافات جوهرية وناتجة عن عملية التخطيط الإستراتيجي أم كانت ناتجة عن عدم واقعية وموضوعية الخطط الإستراتيجية ذاتها أو كان هناك قصور في تنفيذ تلك الخطط وعلى المدقق أن يظهر نزعة الشك المهنية لديه عند اكتشافه للأخطاء والانحرافات الجوهرية ولاسيما المالية التي من خلالها قد يتمكن من اكتشاف بعض حالات الفساد المالي التي تضعف من قدرة الوحدة الاقتصادية على التنافس والبقاء، وعليه فإن التدقيق الإستراتيجي وعلى وفق الإطار المقترح هو وسيلة مرشدة وناصحة وتحدد مجالات الإخفاق أو التصحيح المطلوب لنجاح أعمال وأنشطة الوحدات الاقتصادية لكون هذا النوع من التدقيق يتفاعل مع صياغة وإعداد ومتابعة تنفيذ الخطط الإستراتيجية فضلاً عن تفاعله مع البيئة الداخلية والخارجية لتلك الوحدات.

المحور الخامس/ الإستنتاجات والتوصيات

أولاً: الإستنتاجات

1.يتمثل التدقيق الإستراتيجي في عملية فحص وتقييم منهجي منظم للموقف الإستراتيجي للوحدات الاقتصادية التي تتسم بالشمولية من حيث تحليل عوامل البيئة الداخلية وعوامل البيئة الخارجية وتقديم تقييم متكامل للخطط الإستراتيجية في الوحدة الاقتصادية.

2.يتمثل الهدف الرئيسي للتدقيق الإستراتيجي في دراسة الوضع الإستراتيجي للوحدة الاقتصادية في ضوء تحديد نقاط القوة والضعف (فحص البيئة الداخلية) وتحديد الفرص والتهديدات (فحص البيئة الخارجية) لتجنب الأنشطة التي لا تضيف قيمة، ووصولاً إلى تحقيق ميزة تنافسية.

3. يشكل التخطيط الإستراتيجي الأساس لعملية التدقيق لإستراتيجي فلا وجود للتدقيق الإستراتيجي بدون خطة إستراتيجية سليمة واضحة قابلة للقياس تتضمن المعايير التي يقوم على أساسها التدقيق الإستراتيجي.

4.يساعد تطبيق خطوات عملية التدقيق الإستراتيجي الثمانية المذكورة سابقاً على تحقيق أهداف التدقيق الإستراتيجي الذي يحتاج إلى وسائل وأدوات تستخدم لإحكام عملية التدقيق والكشف عن حالات الفساد المالي في البيئة المحلية.

5. تتبلور أهمية التدقيق الإستراتيجي في متابعة تنفيذ الخطط الإستراتيجية ورصد نتائجها وتقويمها وتدقيق عملها وآليات تطبيقها، فضلاً عن تدقيق وفحص الخطط والاستراتيجيات والبرامج والتي تهدف إلى الحد من الفساد المالي ومن شأنها الكشف عن نقاط الضعف والثغرات القانونية التي تساعد المدقق في إعداد التقارير والمؤشرات التي ترفع إلى الجهات المسؤولة عن وضع تلك الخطط والاستراتيجيات لغرض معالجتها في الوقت المناسب.

6. أثبتت النتائج التطبيقية للدراسات التي تقيس فاعلية الأنظمة الرقابية بنوعيها الداخلية والخارجية فضلاً عن هيئة النزاهة ودوائر المفتشين العموميين بأن الإجراءات المتخذة من تلك الجهات غير كافية وفاعلة للحد من حالات الفساد المالي في العراق ، إذ أن هناك عوامل عديدة اجتمعت معاً وساعدت على ضعف وقصور في بعض جوانب إجراءات الرقابة بشكل عام وذلك من خلال الملاحظات التي تم تأشيرها في تقارير تقويم الأداء للوحدات الاقتصادية العاملة في البيئة العراقية.

ثانياً: التوصيات

1.ضرورة تقديم التوصيات والاقتراحات اللازمة للإدارة عند قيامها بعملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية ولدعم الموقف الإستراتيجي من خلال التحقق من كفاءة وفاعلية إدارة الوحدة في استخدام مواردها الاقتصادية وتحقيق أهدافها الإستراتيجية.

2.من أجل تحقيق الهدف الرئيسي للتدقيق الإستراتيجي يتطلب وضع خطة إستراتيجية سليمة واضحة قابلة للقياس لتسهل عملية المقارنة والتحليل وتحديد نقاط القوة والضعف ليتسنى للمدقق إبداء الرأي ووضع المقترحات من أجل تحسين نقاط القوة ووضع الحلول اللازمة لمعالجة نقاط الضعف.

3.تفعيل وسائل المساءلة عن الأخطاء بكافة أنواعها وملئ الفراغات وتقريب الفجوات الناتجة عن ضعف فاعلية أداء أعمال التدقيق التقليدية والقصور في إجراءاته التي تسمح في انتشار حالات الفساد المالي فضلاً عن متابعة تنفيذ الخطط الإستراتيجية للوحدة الاقتصادية لتحديد الثغرات ومناطق المشكلات وتدقيق وتعديل مهامها وأهدافها على وفق أهميتها.

4.ضرورة تبني إطار التدقيق الإستراتيجي المقترح وبشكل جاد والذي من شأنه أن يساعد جهات الرقابة المالية وهيئة النزاهة ودوائر المفتشين العموميين في أداء دورها بشكل فاعل من أجل كشف حالات الفساد المالي للوحدات الاقتصادية العاملة في البيئة العراقية، ويعد التدقيق الإستراتيجي أداة مهمة ومفيدة للغاية لأولئك الأفراد الذين تتلخص مهامهم في تقييم الأداء الكلي للوحدة الاقتصادية والمتمثل في المدقق الداخلي أو المدقق الخارجي على وفق طبيعة واحتياجات تلك الوحدة، ولكي يتم إنجاز التدقيق الإستراتيجي على أكمل وجه يتطلب أن تكون لها خطوات منطقية متسلسلة تعطي نتائج ايجابية.

المصادر

أولاً: المصادر العربية

1.التميمي، عباس حميد، آليات الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري في الشركات المملوكة للدولة، www.nazah.iq/search_web/muhasbe/2.doc، 2012.

2.الحسيني، فلاح حسن ، الإدارة الإستراتيجية، مفاهيمها مداخلها عملياتها المعاصرة 2000، عمان دار وائل للنشر 2000.

3.الشعباني، صباح إبراهيم والجميلي وعد حسين، "ملامح تطبيق التدقيق الإستراتيجي في العراق"، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد (4)، العدد (9)، 2012.

4.الغزاوي، زكي جبار ، دور قسم الرقابة والتدقيق الداخلي ومسؤوليتهُ في الحد من ظاهرة الفساد الإداري في الدوائر الحكومية، شهادة المحاسبة القانونية ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين 2008.

5.القيسي، إيناس عبد الرحمن ، دور إجراءات التدقيق في محاربة الفساد الإداري والمالي شهادة المحاسبة القانونية ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، 2007.

6.المغربي، عبد الحميد عبد الفتاح، الإدارة الإستراتيجية لمواجهة تحديات القرن الحادي والعشرين، القاهرة، مجموعة النيل العربية، الطبعة الأولى، 1999.

7.رشيد ، إنصاف محمود وآخرون، فاعلية نظام الرقابة المالية وأثره على الفساد المالي في العراق"، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الأنبار، المجلد (4) العدد (8)، 2012.

8.سليمان، أحمد شوقي ، " دراسات في المراجعة والإدارة"، بحث منشور على الموقع الإلكتروني: https://sites.google.com/site/shawky0007/.

9.سليمان، أحمد شوقي ، إطار مقترح للمراجعة الإدارية للقرارات الإستراتيجي ة في المصارف الإسلامية (دراسة نظرية – تطبيقية) ، رسالة ماجستير ،قسم المحاسبة، جامعة الأزهر كلية التجارة، 2014.

10. عبد العزيز، عمار طارق، الفساد الإداري وطرق معالجته، مجلة المستقبل العراقي ، بغداد، 2007.

11. عبود، سالم محمد، ظاهرة الفساد الإداري والمالي ، مدخل استراتيجي للمكافحة، جامعة بغداد، الطبعة الثانية، 2011.

12. الوقائع العراقية، قانون العقوبات (111)، السنة الثانية عشر، العدد 1778، 1969.

13. مهدي، حسين عبد ، جودة التدقيق وانعكاساتها في مكافحة الفساد المالي، شهادة المحاسبة القانونية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، 2011.

14. هيئة النزاهة العامة، مكافحة الفساد وتعزيز الشفافية، www.nzaha@yahoo.com .

ثانياً: المصادر الأجنبية

1.Carey, Andrew, "How to audit your business strategy", 2005, http://www.cambridgestrategy.com/content/business_strategy_audit.php.

2.Gareth R.Jones & Jennifer M.George, Contemporary Management, Fifth Edition ، McGraw-Hill Irwin, 2008.

3.Grundy, Tony, "Strategic audit: why it's vital to give your strategy a health check", Gale, Cengage Learning, Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), 2008.

4.Hurreeram, Dinesh Kumar, “Manufacturing strategy auditing for garment making companies”, Benchmarking: An International Journal, Volume 14, Number 3, 2007 , (17) Emerald Group Publishing Limited.

5.John O.Shaughnessy and David McNamee, "The Internal Auditor and the Strategic plan" Internal Auditing, Winter, 1997.

6.Kohler, Eriock L.(1983) " A Dictionary for Accountants " 6th Edition, prentice Hall, inc., India.

7.Wheelen, Thomas ,L ,& Hunger, J, D, Strategic Manage meant Addison Wesley Publishing Company,13nd Ed,2012.

The Role of Strategic audit in detection of financial corruption cases in Iraq - Proposed Framework

Abstract

This research focuses on detecting the financial corruption cases in Iraq in light of adoption the strategic audit, the paper deals with the problem of the proliferation corruption cases particularly financial in Iraq and dramatically in the presence of audit and control devices as well as inspection and integrity devices, which indicates the existence of deficiencies and weaknesses in those devices in the implementation of audit and control functions in order to detect the corruption cases in the economic units in Iraq.

Stems objective of this research through the provision of approach of strategic audit concepts and indicate the extent importance of adopting of strategic audit as a means to detect the financial corruption cases in the Iraqi environment as well as a framework proposal for strategic audit can be applied in the local environment in order to detecting the financial corruption cases and ways to treated them. The research found a number of conclusions was that the most important results of the empirical studies that measure the effectiveness of the control systems of internal and external both types as well as the Integrity Commission and the departments of inspectors general have proven that the actions taken by those actors is insufficient and ineffective to limit the financial corruption cases in Iraq.

The research was presented several recommendations were the most important of the need to adopt a framework proposed strategic audit and in earnest, which would help financial control bodies and the Integrity Commission and the departments of inspectors general in the performance of its role effectively in order to detect the financial corruption cases in the economic units operating in the Iraqi environment, and to be completed of strategic audit to the fullest requires that have a logical sequential steps to give positive results.

Key words: Strategic Audit, Financial Corruption, Strategic Planning.