



أثر أبعاد التدقيق الاستراتيجي في الحد من حالات الاحتيال المالي

دراسة استطلاعية تحليلية لآراء المدراء الإداريين والماليين في عينة من الشركات المساهمة في إقليم كردستان/ العراق

ID No. 3462

(PP 88 - 109)

<https://doi.org/10.21271/zjhs.24.2.6>

جمال أنور يابه	عبد الناصر إبراهيم نور	فاضل نبی عثمان
كلية الإدارة والإقتصاد/ جامعة صلاح الدين- أربيل	جامعة النجاح الوطنية- نابلس	جامعة صلاح الدين- أربيل
Jamal.yaba@su.edu.krd	a.nour@najah.edu	fazilnabe@yahoo.com

الاستلام : 2020/01/14

القبول : 2020/02/13

النشر : 2020/04/20

ملخص

يهدف هذا البحث إلى بيان مفهوم وأهمية تطبيق التدقيق الاستراتيجي، وتحديد أثر تطبيق أبعاده للحد من حالات الاحتيال في الشركات المساهمة العاملة في إقليم كردستان/ العراق. حيث تناول الجانب النظري لموضوع التدقيق الاستراتيجي، أما البيانات الأولية للبحث فقد تم استقائها من خلال أداة البحث الرئيسة (الاستبانة) التي تم تصميمها إستناداً إلى الإطار النظري للتدقيق الاستراتيجي وأبعاده، وبلغ عدد أفراد عينة البحث (85) شخصاً، بينهم (3) رئيس مجالس الإدارة، و(12) المدير التنفيذي، و(25) مدراء الاقسام والفروع، و(14) المدير المالي، و(13) مدير التدقيق الداخلي، و(18) مراقبي الحسابات (المدققين الخارجيين) في الشركات المساهمة العاملة في إقليم كردستان/ العراق. وبعد تحليل البيانات واختبار الفرضية، توصل البحث إلى مجموعة من الإستنتاجات، أهمها أن أبعاد التدقيق الاستراتيجي تؤثر في الحد من حالات الاحتيال في الشركات المساهمة في إقليم كردستان، ويوصي البحث بأن ينبغي أن تعمل هذه الشركات على توظيف التدقيق الاستراتيجي في أنشطتها لتجنب مخاطر الاحتيال وذلك على وفق المؤشرات المتصلة بكل بُعد من أبعاد التدقيق الاستراتيجي لدى تلك الشركات.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الاستراتيجي، أبعاد التدقيق الاستراتيجي، الاحتيال المالي.

المقدمة: يشكل التدقيق الاستراتيجي عمليات متطورة وأساليب جديدة لوظيفة الرقابة الاستراتيجية للتحقق من قدرات وفاعلية الشركة عموماً وكل قسم فيها وأن التدقيق الاستراتيجي أداة رقابية واسعة على جميع عمليات الشركة ومنها وظائف وعمليات الإدارة الاستراتيجية وحيث أن التدقيق الاستراتيجي يعني بمراجعة وتدقيق العمليات الاستراتيجية المنفذة من الإدارة العليا في الشركة وكافة الأنشطة الأخرى من خلال أبعادها (التخطيط الاستراتيجي، أداء العمليات، إدارة المخاطر، الالتزام بمبادئ الحوكمة، الامتثال، تقويم الأداء الاستراتيجي، وإستقلال المدقق)، ويمكن الاستفادة من أبعاد التدقيق الاستراتيجي لإسناد الإدارة العليا في اتخاذ القرارات الاستراتيجية من خلال النتائج الدقيقة والسريعة التي يمكن أن يقدمها المدقق بالاعتماد على المهارات التحليلية من خبرته. وقد ظهر مفهوم التدقيق الاستراتيجي بناءً على طلب معهد المدققين الداخليين (IIA) للتأكد من مدى التزام الشركات بالخطة الاستراتيجية، وتفرض عملية التدقيق الاستراتيجي الالتزام والانضباط بين كل من مجلس الإدارة وإدارة الشركات بقدر أكبر مما تفرضه عملية التدقيق المالي التقليدي، إذ يقف التدقيق الاستراتيجي أمام اختبارات الوقت وتقديم الإرشادات اللازمة في الوقت المناسب ويساعد على تقليل فجوة الخلافات التي لا مفر منها بين مجلس الإدارة وإدارة الشركات على السلطة.

1. منهجية البحث:

1-1. مشكلة البحث: يتناول البحث مشكلة انتشار حالات الاحتيال ولاسيما المالي في بعض من الشركات المساهمة في إقليم كردستان، وبشكل كبير في ظل وجود أجهزة التدقيق الداخلي والخارجي مما يدل على وجود قصور وضعف في تلك الأجهزة في

تنفيذ مهامها التدقيقية والرقابية من أجل الحد من حالات الاحتيال المستشري في هذه الشركات، عليه يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال السؤال البحثي الآتي:

ماهي أثر تطبيق أبعاد التدقيق الاستراتيجي للحد من حالات الاحتيال في الشركات المساهمة العاملة في إقليم

كوردستان/ العراق؟

2-1. أهداف البحث: يسعى البحث إلى:

2-1-1. بيان مفهوم وأهمية تطبيق التدقيق الاستراتيجي كأداة للحد من حالات الاحتيال في الشركات المساهمة العاملة في إقليم كوردستان/ العراق.

2-1-2. بيان أثر تطبيق أبعاد التدقيق الاستراتيجي للحد من حالات الاحتيال في الشركات المساهمة العاملة في إقليم كوردستان/ العراق.

3-1. فرضية البحث: يستند البحث الى فرضية أساسية مفادها "لايوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) في تقدير أفراد عينة البحث لتطبيق أبعاد التدقيق الاستراتيجي للحد من حالات الاحتيال في الشركات المساهمة العاملة في إقليم كوردستان العراق.

أهمية البحث: تبرز أهمية البحث من أهمية التدقيق الاستراتيجي في الحد من حالات الاحتيال في الشركات المساهمة العاملة في بيئة إقليم كوردستان/العراق بشكل عام من خلال استخدام أبعاد التدقيق الاستراتيجي لتشخيص والحد من تلك الحالات، ومن ثم قد يساعد على إيجاد الحلول والمعالجات المناسبة لها. وتكمن أهميته أيضاً من أهمية الموضوع الذي تناوله، حيث يعد موضوع التدقيق الاستراتيجي من الاتجاهات الحديثة التي يتم التركيز عليها في مهنة التدقيق في ظل ما تشهده هذه المهنة من تطورات تمثل استجابة للتغيرات الاقتصادية والتكنولوجية السريعة.

4-1. حدود البحث: يمكن حصر حدود هذا البحث كما يأتي:

1-4-1. الحدود المكانية: تنحصر الحدود المكانية للبحث على عينة من الشركات المساهمة في إقليم كوردستان/ العراق والبالغ عددها (14) شركة من بين (25) شركات مدرجة في دائرة تسجيل الشركات.

2-4-1. الحدود الزمانية: انحصرت الحدود الزمانية للبحث النظري في المدة التي تمت فيها بين شهر أيلول/ 2019 و كانون الأول/ 2020، أما البحث التطبيقي في الشركات المبحوثة، فقد بدأت بتوزيع استمارة الاستبانة، واسترجاعها وتحليلها للفترة التي امتدت بين 2019/9/20 – 2019/12/24.

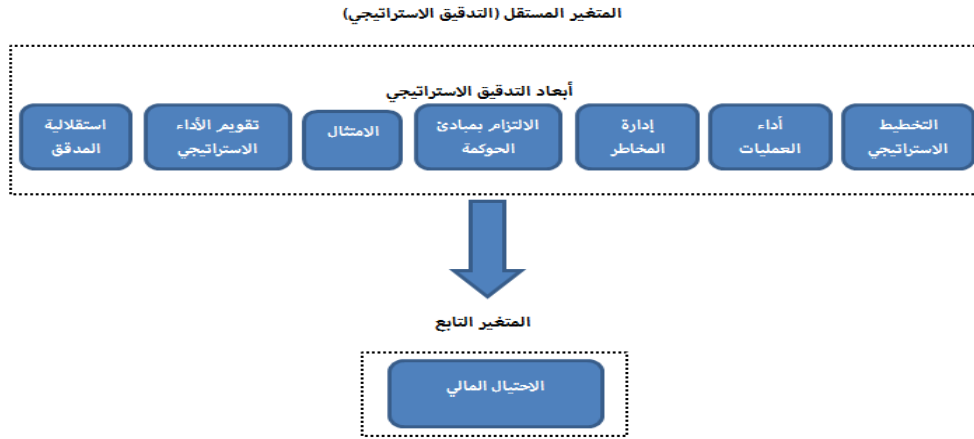
5-1. أساليب البحث: لتحقيق هدف البحث وفرضياته، سيتم الاعتماد على الأساليب الآتية في جمع البيانات:

1-5-1. الإطار النظري: ويأخذ بالمنهج الاستقرائي التجريبي في شقه الأول ثم المنهج الاستنباطي في شقه الثاني بالاعتماد على الدراسات النظرية المتوافرة في الوثائق الرسمية والرسائل والأطاريح الجامعية والدوريات، فضلاً عن الكتب والمقالات العلمية المحكمة ذات الصلة بموضوع البحث لاستنباط فرضياته.

2-5-1. الإطار الميداني: يتم الإعتماد على استمارة الاستبانة لجمع البيانات الخاصة بالجانب العملي، وتكون خاصة بأثر التدقيق الاستراتيجي في الحد من حالات الاحتيال. وتوزع على أفراد هذه الشركات من (المدراء الإداريين والماليين في عينة من الشركات المساهمة في إقليم كوردستان/ العراق). من خلال توزيع الاستبانة المصممة لهذا الغرض وتحليل الاجابات الواردة فيها لاختبار صحة الفرضية، والخروج بمجموعة من الاستنتاجات التي تعزز الهدف الرئيس للبحث، وتقدم التوصيات اللازمة في ضوء هذه النتائج.

6-1. أنموذج الافتراضي للبحث:

في ضوء مشكلة البحث وتحقيق أهدافه، وبالاعتماد على الإطار الفكري لمفاهيم التدقيق الاستراتيجي وحالات الاحتيال المالي ولتوضيح العلاقات بين متغيرات البحث، فقد قام الباحثين بتصميم نموذج افتراضي للبحث، كما موضح في الشكل الآتي.



الشكل (1) نموذج الدراسة
المصدر: من إعداد الباحثين.

7-1. التعريفات الإجرائية المتعلقة بالبحث:

- 1-6-1. **التدقيق الاستراتيجي:** هو ذلك التدقيق الذي يهدف إلى التأكد من أن الشركة الخاضعة للتدقيق قادرة على الاستمرار بأعمالها وتحقيق أهدافها ومواجهة وإدارة المخاطر التي تواجهها والنمو والتطور في المستقبل المنظور، وذلك في ضوء الظروف والمعطيات السائدة في وقت القيام بالتدقيق. وينصب هذا النوع من التدقيق على المواضيع والأمور ذات الطبيعة الاستراتيجية، إذ يتطلب توافر مؤهلات خاصة في المدقق ويعد مكملاً للتدقيق المالي التقليدي.
- 2-6-1. **أبعاد التدقيق الاستراتيجي:** وهي تلك الوسائل أو الأدوات المنهجية للتدقيق الاستراتيجي بما يتعلق لإعداد الخطط وتنفيذها ومراقبتها وتقييمها للحد من حالات الغش والاحتيال.
- 3-6-1. **الاحتيال:** هو عملية معقدة ومخادعة أو فعل متعمد يرتكب من قبل إدارة الشركة أو الموظفين أو الأطراف الخارجية، بقصد تحقيق أهداف محددة، أو الحصول على منفعة غير قانونية.

2. الإطار المفاهيمي للتدقيق الاستراتيجي.

تمهيد: يعد التدقيق الاستراتيجي أحد المواضيع الحديثة التي تم تناولها بشكل محدود في الأدبيات التدقيقية والاستراتيجية بشكل خاص، وأهم ما يحدد معاصرته هو محدودية الدراسات والآراء التي أشارت إليه وبينت مكانته وفسرت أبعاده. ويرتبط استمرارية الشركات في نشاطاتها بقدرتها على تحقيق أهدافها التي أسست من أجلها، وفي ظل المتغيرات البيئية التي تعيشها تلك الشركات، تبرز الحاجة إلى أسلوب يمكن من خلاله تدقيق ومراجعة استراتيجيات الشركات للوقوف على الانحرافات وتصحيحها وضمان التوجه الصحيح الذي سيوصلها إلى تحقيق أهدافها المنشودة. ولهذه الأهمية يركز الباحثين في هذا المحور على الفقرات الآتية:

1-2. مفهوم التدقيق الاستراتيجي وخصائصه:

1-1-2. **مفهوم التدقيق الاستراتيجي:** ظهر مفهوم التدقيق الاستراتيجي بناءً على طلب معهد المدققين الداخليين (IIA) للدفاع عن مناهج دراسة أساليب القياس التي يمكن تطبيقها للتأكد من مدى الالتزام بالخطة الاستراتيجية للشركة عند تطبيقها، وتفرض عملية التدقيق الاستراتيجي التزاماً وانضباطاً بين كل من مجلس الإدارة وإدارة الشركة أكثر مما تفرضه عملية التدقيق

المالي التقليدي (13: Mellalieu, 2008). وقبل التعرف على مفهوم التدقيق الاستراتيجي لابد من معرفة معنى الاستراتيجية، هذا وعرف شاندر (Chandler) الاستراتيجية بأنها تحديد الشركة لأهدافها وغاياتها على المدى البعيد، وتخصيص الموارد لتحقيق هذه الأهداف والغايات التي تعد من مسؤولية الإدارة (الدوري، 2005: 25). ويشير (Horngren & 464: et al, 2009) بأن الاستراتيجية هي "خطط الشركة لتحقيق أهدافها من خلال المواءمة بين إمكانياتها والفرص المتاحة مع الأخذ بالحسبان البيئة المحيطة والمنافسين والربائن".

وقد تعددت التعاريف التي تناولت مفهوم التدقيق الاستراتيجي ومنها: إذ عرفه (Grundy) على أنه أسلوب منهجي منظم وشامل للعمليات الاستراتيجية، واستراتيجية الشركة لتحديد مواطن الضعف والقوة المؤثرة في الشركات 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 (44: Grundy, 2008). وحدده (الجنابي) بأنه أسلوب رقابي متجدد لمعرفة كل ما في الشركة وما يحيط بها (الجنابي، 2008: 76).

أما Certo فقد ميّزه بأنه " إجراءات فحص وتقييم للعمليات المؤثرة في أنشطة ومسار الشركة وأهدافها، وتأكيد على الالتزام الصارم بالقواعد والمعايير المحددة لها" (22: Certo, et al, 1995)، وهو عبارة عن قائمة فحص تتكون من عدد من الأسئلة التي تغطي جميع مراحل الإدارة الاستراتيجية على النحو الذي يمكن من إجراء التحليل المنظم للنشاطات والوظائف المختلفة لهذه الإدارة (العبادي وآخرون، 2012: 697). وأيضاً عرفه (Chang) التدقيق الاستراتيجي بأنه آلية للتعرف على الأسباب الجذرية للمشاكل التي تقع داخل الشركة والوقوف على حلها، بل والأكثر أهمية من ذلك هو إمكانية اتخاذ إجراءات وقائية لضمان عدم نشوء حالات من شأنها أن تسبب ضرراً للعاملين أو الشركة ككل (24: Chang, 2010).

مما تقدم ومن خلال العرض الفكري والتحليلي للتعاريف والمفاهيم أعلاه يمكن تلخيصها بالفقرات الآتية:

- تعد عملية التدقيق الاستراتيجي عملية رقابية لقياس الأداء الاستراتيجي، وهو أوسع وأكثر حداثة من الأساليب الأخرى.
- أوضح بأنه إجراء فحص رسمي لمدى نجاح الشركة في أعمالها وإستخدام الموارد لتحقيق أهدافها، وتحليل العوامل الداخلية والخارجية للشركة ومدى قدرتها لتحديد واستغلال نقاط القوة والضعف والفرص والتحديات.
- ضرورة الامام بطروف المتغيرات البيئية التي تحيط بالشركة لإجراء هذا التدقيق.
- يؤدي من قبل الإدارة العليا للشركة ولجان التدقيق.
- كشف وتعزيز للموارد والكفاءات.
- تقييم مستمر للوظائف والأنظمة الداخلية.

وقام الباحثين بتعريف التدقيق الاستراتيجي بأنه (عملية منهجية منظمة لإستعراض خطط أعمال واستراتيجيات الشركة من خلال تحديد نقاط الضعف وأوجه القصور وإمكانية تطوير إدارة الشركة بنجاح، ويتم الاعتماد عليها لمعرفة قدرة الشركات على تحقيق أهدافها. وتكيفها مع المتغيرات البيئية بحيث يحافظ على استمراريتها في أعمالها، باعتباره أهم الأساليب لتشخيص المشاكل والعوائق التي تواجه تنفيذ الشركة لخططها الاستراتيجية).

2-1-2. خصائص التدقيق الاستراتيجي: يتمثل خصائص التدقيق الاستراتيجي فيما يأتي (سليمان، 2014: 54):

1. **الشمولية:** باعتبار تغطي هذه العملية جميع عمليات الإدارة الاستراتيجية والتي تتضمن العديد من المهام وليس على عملية واحدة، ويرجع ذلك إلى أن جميع عمليات الإدارة الاستراتيجية مترابطة ومتكاملة مع بعضها البعض وذلك لتحقيق الأهداف الرئيسية التي تسعى إليها الشركة، والمتمثلة بشكل رئيس في أربعة مراحل، وهي (الفحص البيئي، صياغة الاستراتيجية، تنفيذ الاستراتيجية، التقييم والرقابة الاستراتيجية).

2. **الاستقلالية:** يظهر دور المدقق عند قيامه بأعمال التدقيق الاستراتيجي في كونه متمتعاً بالاستقلال التام والذي يتيح له القدرة على إبداء رأيه بكل وضوح ودون تعرضه لأي ضغوط من الأطراف الأخرى، مما يؤثر على زيادة فاعلية التدقيق الاستراتيجي في الواقع العملي.
 3. **الدورية والاستمرارية:** تتميز عملية التدقيق الاستراتيجي في قدرتها على معالجة الانحرافات المتعلقة بالأعمال الاستراتيجية قبل حدوثها، وذلك لامتداد تأثير أعمال الإدارة الاستراتيجية إلى مستقبل بعيد، والحد من التكاليف الإضافية المترتبة على القرارات الاستراتيجية.
 4. **الموضوعية:** تتم عملية التدقيق الإداري عموماً بصورة منهجية ومحددة للأعمال التي تغطيها عملية التدقيق، وتكون مبنية أيضاً على أسس موضوعية (مدعومة بأدلة الإثبات)، ومن ثم لن يتخلى التدقيق الاستراتيجي عن المنهج العام لعملية التدقيق الإداري وذلك لكونه أحد أشكاله، وللتعامل مع الإدارات الأكثر حساسية على مستوى الشركة.
 5. **الحفاظ على العلاقات:** يجب أن تهتم عملية التدقيق الاستراتيجي والقائمين بها بالحفاظ على العلاقات التي ترتبط بها الشركات، وأن تأخذ دائماً في الاعتبار ضرورة الحفاظ على هذه العلاقات عند القيام بأعمال التدقيق الاستراتيجي وتحديد وتفسير وتطوير تلك العلاقات بين الشركة وكل من العاملين والعملاء والموردين والمنافسين، ومن أنواع هذه العلاقات إحكام الرقابة على الاتجاه الاستراتيجي العام للشركة نحو المستقبل وعلاقتها مع المجتمع التي تخدمه تلك الشركة، وإحكام الرقابة على عملية تنفيذ الخطط الاستراتيجية والتأكد من مطابقتها الأداء مع الأهداف الموضوعية، فضلاً عن إحكام الرقابة على النشاطات والخطط قصيرة الأجل.
- وتوصل الباحثين إلى أن التدقيق الاستراتيجي يتسم بالخصائص نفسها التي يتسم بها التدقيق الإداري، وذلك لأن أحد أشكاله يتميز برؤية شمولية، ويجب أن يتمتع المدقق الخارجي بالاستقلال التام عند قيامه بأعمال التدقيق الاستراتيجي، وهذا ما ينعكس على إبداء رأيه بوضوح ودون الضغوط لتقديم التوصيات اللازمة من أجل تحسين نقاط القوة ووضع الحلول اللازمة لمعالجة نقاط الضعف.
- 3-1-2. أهمية التدقيق الاستراتيجي:** تأتي أهمية التدقيق الاستراتيجي من كونه أداة رقابية تقوم بأعمالها بشكل موضوعي وبدعم واسع من أجهزة ونظم تقنية المعلومات والاتصالات المتطورة، فضلاً عن أنه ذات أهمية بالغة لأن العوامل والمتغيرات الداخلية والخارجية ليست ثابتة على المدى البعيد، ولأن التغيير سمة رئيسة لهذه العوامل والمتغيرات مما يؤثر بالتالي على نقاط القوة والضعف وكذلك الفرص والتهديدات (الجنابي، 2016: 26).
- مما تقدم، لاحظ الباحثين بأن أهمية التدقيق الاستراتيجي تأتي من خلال الغرض الذي يؤديه وهو بدوره يساعد في بناء إدارة الشركة المعرفية التي تتمتع بمعلومات دقيقة من خلال إدراك وفهم الوضع الاستراتيجي، وتحديد نقاط الضعف وأوجه القصور التي تعاني منها الشركة والمعالجات الضرورية لها، والتوصل إلى إنجاز التغيير الاستراتيجي والتكيف مع متغيرات البيئة الداخلية والخارجية وتعديل الخيارات الاستراتيجية، وإعادة هيكلية الشركة وضمان كفاءة وفاعلية الأداء الاستراتيجي، فضلاً عن أنه يساعد في تطبيق طرائق الإدارة الحديثة كإدارة الجودة الشاملة ومبادئ الحوكمة. كما يساعد على إظهار مدى التطور والتقدم الذي حققته الشركة إيجاباً أو سلباً وبالتالي تمكن الشركة من التعرف على مركزها الاستراتيجي مقارنة بنظيرها من الشركات العاملة في هذا المجال.
- 4-1-2. أهداف التدقيق الاستراتيجي:** إن الهدف الرئيس للتدقيق الاستراتيجي هو إظهار الممارسات غير الضرورية للشركة وتحويل الموارد غير المستخدمة والأنشطة الاختيارية إلى استراتيجية، وتمثل أهداف التدقيق الاستراتيجي في الآتي (سليمان، 2014: 71-72):
1. مراجعة افتراضات الإدارة نحو التغيير في العديد من المجالات، ومنها الهيكل العام للصناعة، والوضع التنافسي ومتطلبات عملائها الرئيسة.

2. دراسة موضوعية للوضع التنافسي للشركة من خلال تحديد أفضل الممارسات، وتقييم مكانة تلك الشركة.
 3. إعادة تقييم استراتيجية الشركة في ضوء الأداء الحالي لها وتقييمها للرؤية المستقبلية، وتحديد المنتجات، والأسواق، والطبيعة الجغرافية التي ينبغي التركيز عليها، والكفاءات، وسبل التطوير وذلك لضمان استقرار الشركة في المدى الطويل، ولتحقيق ميزة تنافسية.
 4. تحديد الموارد المالية والإدارية الواجب استغلالها لضمان نجاح الشركة في المستقبل.
- في حين يرى كل من (الشعباني والجميلي) بأن التدقيق الاستراتيجي يهدف إلى وضع خطة لتفعيل التوصيات المنبثقة عن أعمال لجنة التدقيق، وتوفير المناخ الملائم لتحقيق التعاون الفعال مع مدقي الحسابات الداخليين وبين هيئات التدقيق الأخرى (الشعباني والجميلي، 2012: 382).
- وبناءً على ما سبق، يتضح للباحثين أن الهدف الأساسي للتدقيق الاستراتيجي يتمثل في دراسة الوضع الاستراتيجي للشركة من خلال فحص وتحديد المتغيرات الداخلية والخارجية لتجنبها من الأنشطة التي لا تضيف قيمة، وبالتالي الوصول إلى تحقيق الميزة التنافسية. كذلك تقييم كفاءة وفعالية إدارة الشركة في تنفيذ استراتيجياتها، والوقوف على المشاكل والتحديات التي تواجهها، وتقديم التوصية بإجراء التحسينات اللازمة، وإقتراح الاستراتيجيات التي تساعد في إستغلال الفرص والحد من المخاطر والتهديدات في الشركة.
- 5-1-2. أنواع التدقيق الاستراتيجي:** يقسم Cheverton عملية التدقيق الاستراتيجي إلى مجموعتين، وسيتم تناولها وفق ما يأتي (Sipilä & Lehtonen, 2007: 12):
1. **التدقيق الاستراتيجي الخارجي:** تعد شركات الأعمال الاستراتيجية الخارجية ضرورية لتوفير الفرص والحد من تأثير المخاطر المستقبلية في بيئة الأعمال المتغيرة، لذلك يوفر التدقيق الخارجي للإدارة الاستراتيجية كل من إدارة المعرفة والخبرة للاستعداد للأسواق المتغيرة (Larmore, 2017:1).
 2. **التدقيق الاستراتيجي الداخلي:** يجب للتدقيق الداخلي أن يحدد نقاط القوة والضعف لدى الأشخاص داخل الشركة (الكعبي، 2016: 44)، ويساعد التدقيق الداخلي على معرفة الموارد الداخلية، والتغلب على نقاط الضعف الداخلي بمرور الوقت، وتحويل هذا الضعف إلى نقاط قوة لتجنب المخاطر المستقبلية (Kasi, 2009: 2). وتأتي أهمية التدقيق الداخلي في الإدارة الاستراتيجية، بأنها تحدد موقف الشركة في مجال عملها، باعتبار عملية ضرورية للبناء والحفاظ على ميزة تنافسية مستدامة.
- بناءً على ما تقدم، يهتم التدقيق الاستراتيجي الخارجي بدراسة وتحليل عملية إكتساب الفرص والحد من المخاطر، أما فيما يخص بالتدقيق الاستراتيجي الداخلي، فيتعلق الأمر بفحص نقاط القوة والضعف في الشركة.
- 6-1-2. مداخل التدقيق الاستراتيجي:** ان المقومات الرئيسة التي تستند إليها عمليات التدقيق والنتائج المستخلصة منها (تقارير، فحص، تحليل، اختبار) لنشاط الشركة وتأثير بيئتها تتمثل في مدخلين اساسيين، وهما (Kauffman, 1995:72):
1. المدخل التقليدي للتدقيق (التدقيق المالي).
 2. المدخل الحديث للتدقيق (التدقيق الاستراتيجي).
- كما أشار إلى اختلاف بين هذين المدخلين في المجال الفكري لكل منها وكذلك الدور الذي يلعبه المدقق وإجراءات التدقيق، إذ يقوم المدخل التقليدي على المعرفة المحاسبية والتدقيقية وهما الأداة الوحيدة والكافية في حكمه وموضوعية أعمال التدقيق، أما بالنسبة للمدخل الحديث، فهو يعتمد على إجراءات التدقيق والمراجعة الفكرية المنتظمة بأعلى مستويات الكفاءة المهنية والفاعلية، ويهتم بتوافر خصائص ومتطلبات سلوكية ومهنية رفيعة يتحلّى بها المدقق، فضلاً عن فهم إحاطة جميع الأعمال التنظيمية، ودور كل منها في الأهداف والاستراتيجيات القائمة.
- 7-1-2. خطوات عملية التدقيق الاستراتيجي:** تغطي التدقيق الاستراتيجي الجوانب الرئيسة لعملية الإدارة الاستراتيجية، ويتكون من خطوات المترابطة الآتية (Wheelen & Hunger, 1995: 252):



1. تقويم نتائج الأداء الحالي للشركة على وفق مؤشر العائد على الأهداف والاستراتيجيات.
 2. فحص أداء المدراء الاستراتيجيين وتقويمهم في الشركة.
 3. مسح البيئة الداخلية لتحديد نقاط القوة والضعف.
 4. تحليل العوامل الاستراتيجية لتحديد مناطق المشكلات وتدقيق وتعديل مهمة الشركة والأهداف على وفق أهميتها.
 5. إيجاد واختيار أفضل استراتيجية بديلة في ضوء عملية التحليل.
 6. تنفيذ الاستراتيجيات المختارة من خلال البرامج والموازنات والإجراءات.
 7. مسح البيئة الخارجية التي تحدد الفرص والمخاطر والتهديدات الخارجية.
 8. تقويم الاستراتيجيات المنفذة من خلال نظام تدقيق النتائج ورقابة النشاطات للتأكد من عدم تجاوز الحد الأدنى من الانحراف عن ما هو مخطط.
- يلاحظ من الخطوات المذكورة أعلاه أن التدقيق الاستراتيجي يعد أداة مهمة للرقابة، مما يهدف إلى تحسين الأداء الاستراتيجي الشامل لشركات، سواء كان من خلال الإدارة الجيدة للعمليات أو الإستخدام الجيد للموارد، أو من خلال التحكم في المستويات الإدارية وبأنشطتها المختلفة. فضلاً عن ذلك فإن تطبيقها يساعد على تحقيق أهداف التدقيق الاستراتيجي، وبالتالي ينعكس في الحد من مخاطر حالات الاحتيال.
- 8-1-2. أبعاد عملية التدقيق الاستراتيجي:** إن التدقيق الاستراتيجي أوسع وأشمل من التدقيق الإداري وتعمل من خلال الأبعاد الرئيسة لمواجهة مخاطر حالات الغش والاحتيال، ويمكن تلخيص هذه الأبعاد في الفقرات الآتية:
1. **التخطيط الاستراتيجي:** هو مجموعة العمليات والإجراءات التي يجريها القائمون في عملية التخطيط الاستراتيجي في الشركة، التي يتم من خلالها دراسة واقع الشركة وتحليل بيئتها الداخلية والخارجية ومديات وصول الشركة أو قريبا من تحقيق أهداف معينة باتجاه عمل معين يرفع من كفاءة وجودة الشركة اعتماداً على آلياتها يتم استخدامها لتحقيق نجاحات عالية باتجاه الوصول إلى الهدف المطلوب (الزهيري والقريشي، 2018: 12).
 2. **أداء العمليات:** هو الأداء التي تعكس مستوى ونتيجة قدرة الشركة على إستغلال مواردها وقابليتها في تحقيق الأبعاد الموضوعية الخمسة وهي (الكلفة، الجودة، المرونة، التسليم والإبداع) من خلال مختلف النشاطات التي تمارسها، ووفقاً لمعايير محددة تناسب مع طبيعة عمل الشركة (جاسم، 2008: 51).
 3. **إدارة المخاطر:** وهي تلك النشاط التي يهتم بتحليل ودراسة المخاطر التي تتعرض لها الشركات، وله المقدره بالسيطرة عليها ومعالجتها (العنزي والدليمي، 2015: 573).
 4. **الحوكمة:** تتمثل حوكمة الشركات في مجموعة من الآليات والإجراءات والقوانين والنظم والقرارات التي تضمن كل من الانضباط والشفافية والعدالة، ومن ثم تهدف الحوكمة إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق تفعيل تصرفات إدارة الشركة فيما يتعلق باستغلال الموارد الاقتصادية المتاحة لديها بما يحقق أفضل منافع ممكنة لكافة الأطراف ذوي المصلحة وللمجتمع ككل (الخطيب، 2009: 3).
 5. **برنامج الامتثال:** يعد برنامج الامتثال السليم أمراً ضرورياً للتشغيل الفعال والناجح للشركة، مثل خطة العمل. وهي الإجراءات المنظمة التي تضعها الشركة لضمان الوفاء بأحكام الأنظمة التي تقرضها هيئة حكومية، وتشمل هذه الإجراءات البرامج الداخلية وقرارات السياسة التي تتخذها الشركة من أجل تلبية المعايير التي تحددها القوانين واللوائح الحكومية المعمول بها في الدولة (<https://meemapps.com>).
 6. **تقويم الأداء الاستراتيجي:** إن تقويم الأداء ما هو إلا عملية تحليل ودراسة مدى تحقيق الشركة لأهدافها بفاعلية وكفاءة من خلال الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة وبما يمكنها من البقاء والنمو في البيئة المحيطة بها، حيث يتم مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط من أجل الوقوف على الانحرافات ومسيباتها والتعرف على المسؤولين عنها

واقترح الحلول والمعالجات المناسبة ومتابعة تطبيقها والعمل على تلافي هذه المسببات في المستقبل (سرور وعمر، 2013: 105).

7. **إستقلالية المدقق:** تعد الاستقلالية أهم سمة ينبغي أن تتوافر في المدقق الخارجي، بل هي الأساس الذي تقوم عليه مهنة التدقيق والسبب الرئيسي في وجودها، ويتطلب الاستقلال قيام المدقق الخارجي بعمله دون التعرض الى أية ضغوط وانه بدون الاستقلال تصبح عملية تدقيق الحسابات لا فائدة منه وبدون مبرر وتفقد دورها الاجتماعي بل ويكون ضررها اكثر من نفعها. وتعني الاستقلالية قيام المدقق بعمله في كافة مراحل التدقيق بأمانة واستقامة وموضوعية وبدون تحيز لجهة معينة وبدون الخضوع لأي تأثيرات يمكن ان تتعارض مع الموضوعية والنزاهة (الذنيبات، 2009: 109).

3. مفهوم ومسؤولية الكشف والحد من حالات الاحتيال:

3-1. **مفهوم الاحتيال:** لقد حاول العديد من الكتاب والمختصين وضع تعريف الاحتيال، وذلك من وجهات نظر مختلفة، قام الباحثين بعرض لأهم هذه التعريفات:

إذ عرفها (الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين) الاحتيال بأنه فعل مقصود من قبل واحد او اكثر من أفراد الإدارة أو المكلفين بالحوكمة او الموظفين او طرف ثالث، ينطوي على اللجوء الى الخداع للحصول على منفعة غير عادلة أو غير قانونية (مجلس معايير التدقيق والتوكيد الدولية، 2013: 161). ويرى (الخضيري) أن الممارسات الاحتيالية هي عبارة عن اخفاء أو تعديل لأوضاع الشركات على غير الحقيقة تحت مسميات متعددة وبدعاوي متعددة (الخضيري، 2014: 27). في حين عرفه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الاحتيال بأنه " فعل مقصود يؤدي إلى أخطاء مادية في البيانات المالية التي تخضع لمراجعة الحسابات" (AICPA, 2002: 106).

وأشار (آرينز وآخرون، 2013: 537) الى أن الاحتيال كمفهوم قانوني هو أي خداع متعمد يهدف الى الاستيلاء على ملكية او حقوق طرف آخر، وفي مجال البيانات المالية، فان الاحتيال هو تحريف متعمد في البيانات، وهناك فئتان من الاحتيال هما: التقرير المالي المخادع، واختلاس الموجودات.

ويرى (Nia, 2015: 38) أن الاحتيال هو مفهوم واسع يتمثل بنوعين اساسين من الممارسة، الأول هو اختلاس الموجودات والثاني هو اعداد التقارير المالية الاحتيالية. ويتضمن اختلاس الموجودات أشياء مثل الاختلاس والسرقة المباشرة، وحشو حسابات المصروفات وإساءة استخدام موجودات الشركة، وما إلى ذلك. أما التقارير المالية الاحتيالية فهو عبارة عن تحريف متعمد للحقائق في البيانات المالية بنية خداع أو تضليل المستخدمين المعنيين، مثل تسجيل النفقات الوهمية، تضخيم المبيعات ومردودات المشتريات، وسرقة الموجودات المادية أو الملكية الفكرية، وعدم تسجيل المستحقات وغيرها من الحالات، عادة ما يتم الاحتيال بواسطة الإدارة أو بدونها.

وفي ضوء استعراض التعريفات السابقة، يتضح للباحثين أن الاحتيال هو عملية معقدة ومخادعة أو فعل متعمد يرتكب من قبل إدارة الشركة أو الموظفين أو الأطراف الخارجية، بقصد تحقيق أهداف محددة، أو الحصول على منفعة غير قانونية.

3-2. **أسباب الاحتيال:** لاشك أن معرفة أسباب ودوافع الاحتيال المالي ستسلط الضوء على صفات اضافية للمحتال المالي والسؤال هو لماذا يحتال الانسان؟ وهناك عدة أسباب تؤدي الى ارتكاب الاحتيال المالي منها (عباس، 2013: 52-53):

1. ضعف هيكل الرقابة الداخلية للشركة، وعدم وجود أو تفعيل لجنة التدقيق.
2. عدم وجود لحوكمة الشركة أو أقل كفاءة.
3. محاولة تغطية اختلاس أو عجز في النقدية أو الرغبة في اختلاس بعض موجودات الشركة أو الحصول على مكافآت وحوافز اضافية على حساب الأداء المالي للشركة لتحقيق مكاسب شخصية.
4. وجود ضغوط غير اعتيادية من داخل وخارج الشركة لتحقيق أغراض عديدة منها حاجتها إلى تعظيم اتجاه الربح.



5. إظهار وضع الشركة بشكل أفضل مما هو عليه وتشجيع المستثمرين على شراء أسهمها.
 6. ميل إدارة الشركة نفسها واستعدادها لارتكاب المخالفات لرغبتها في تخفيض العبء الضريبي الواقع على الشركة.
 7. زيادة الضغوط على العاملين (الضغوط النفسية والاجتماعية والاقتصادية).
 8. وجود فرصة لإتمام التلاعب.
 9. ضعف شخصيات بعض العاملين.
- وهناك أسباب أخرى تتعلق بالاحتيال، ويمكن اختصارها على النحو الآتي (الفنلاوي، 2009: 25):
- أ- الأسباب الإقتصادية: كالفقر وسوء توزيع الدخل وإنخفاض الأجور.
 - ب- الأسباب السياسية: كالصراعات الإقليمية والسياسة الإقتصادية وتعاقب الحكومات.
 - ت- الأسباب الإجتماعية: كإنخفاض مستوى التعليم وقلة الوعي والثقافة الإستهلاكية والقيم والعادات.
 - ث- الأسباب النفسية: وخاصة الأشخاص المصابين بمرض الشخصية السايكوبائية.
- 3-3. شروط الاحتيال:** يتم ارتكاب الاحتيال عند توافر ثلاث شروط أساسية وتسمى مجتمعة بمثلث الاحتيال، وتتمثل بما يأتي (Goldman,2010: 13-14):

1. **الضغوط:** يمكن أن تكون الاحتياجات الشخصية للفرد أكثر أهمية من الأخلاق الشخصية او احتياجات واهداف الشركة، غالباً ما يرتبط الضغط من أجل الاحتيال بالضغوط الشخصية أو إدارة الشركة على الفرد، وهو في الواقع رغبة متمعمة في ارتكاب الاحتيال والنصب (Vona,2008: 8).

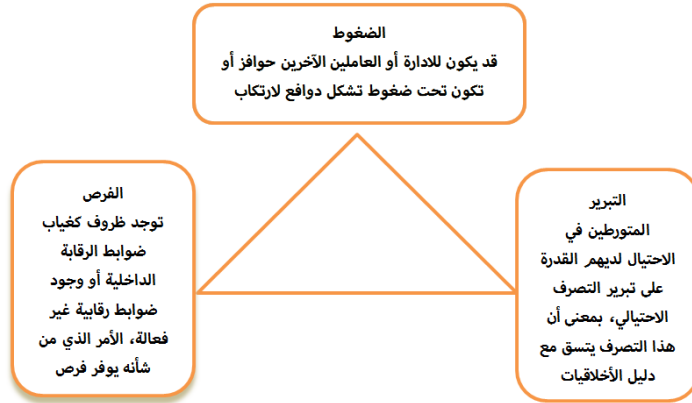
2. **الفرص:** الفرصة هي وصف للموقف الذي يسمح بحدوث احتيال، وعادة ما تتمثل في ضعف الرقابة الداخلية التي تسمح بنقل الموجودات او اخفاء أي فعل، وغالباً ما يكون هذا الضعف ناتج عن سوء تصميم أنشطة الرقابة او تنفيذها او الاثني معاً.

ومن أسباب وجود فرصة لعمليات الاحتيال هي (IAASB, 2013: 161):

- أ- هناك متابعة غير فعالة للإدارة بسبب سيطرة شخص واحد او مجموعة صغيرة على الادارة دون وجود انظمة رقابية بديلة، كذلك اشراف غير فعال من قبل المكلفين بالحوكمة على عملية اعداد التقارير المالية والرقابة الداخلية.
- ب- هناك هيكل تنظيمي معقد او غير مستقر بسبب التغييرات في الإدارة العليا او المكلفين بالحوكمة او وجود خطوط ادارية في المنظمة غير عادية كذلك صعوبة في تحديد الأفراد أو الشركات الذين لديهم حصة مسيطر عليها.
- ت- وجود عيوب في نظام الرقابة الداخلية متمثلة في عدم وجود متابعة كافية لأنظمة الرقابة بما في ذلك انظمة الرقابة الآلية وأنظمة الرقابة على التقارير المالية المرحلية، كذلك تعيين موظفين غير فاعلين في المحاسبة والتدقيق الداخلي.

3. **التبرير:** التبرير هو عنصر حاسم في معظم عمليات الاحتيال وهو يتضمن على تنسيق سلوك شخص غير قانوني أو غير اخلاقي مثل السرقة مع المفاهيم المقبولة عموماً. كما يحتوي التبرير أيضاً او يعتمد على الأفكار أو المعتقدات الآتية (Goderre, 2009 :18):

- النشاط (الاحتيال) ليس إجرامياً.
 - الأفعال لها ما يبررها .
 - إنها مجرد اقتراض المال.
 - يضمن تحقيق أهداف الشركة.
 - الكل أو على الأرجح يفعل ذلك ، لذلك يجب أن يكون مقبولاً.
- ويمكن توضيح مثلث الاحتيال من خلال الشكل الآتي.



الشكل (2) مثلث الاحتيال

المصدر: لطفي، أمين السيد احمد (2014)، *تفعيل آليات المدققة في محاربة الاحتيال والفساد*. الدار الجامعية للنشر، مصر، ص 114.

4-3. أنواع الاحتيال:

يتضمن الاحتيال الأخطاء المقصودة بالبيانات المحاسبية، اما لغرض اخفاء سرقة الموجودات او تحريف المركز المالي للشركة ونتائج اعمالها عن قصد. وحددت نشرة معايير التدقيق (16) مثل هذه الأخطاء المتعمدة كنوع من المخالفات، وينقسم الى مجموعتين (سواد، 2009: 178):

1-4-3. احتيال الموظفين:

ويشمل ذلك عموماً سرقة موارد الشركة التي ياصحبا أخطاء متعمدة بالسجلات المحاسبية لإخفاء مثل هذه الاختلاس، وغالباً ما تعتمد الشركة على نظام الرقابة الداخلية لتخفيض احتمالية حدوث مثل هذا الاحتيال، لذلك يجب على المدقق تقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة، ومن ثم تحديد نقاط الضعف فيها، فضلاً عن ذلك من المتوقع أن يكشف المدقق مثل هذا الاحتيال اعتماداً على خبرته ومهارته المهنية، سيتطلب هذا بلا شك أن يكون المدقق على دراية بالطرق التي يمكن بها ارتكاب هذا الاحتيال. ويشير (الذنيبات، 2009: 79) إلى ان هذا النوع يشمل سرقة واختلاس موجودات الشركة واستخدامها لغير الغايات المخصصة لها.

2-4-3. احتيال الإدارة:

هي الأخطاء المتعمدة بالسجلات المحاسبية بواسطة الإدارة وذلك بغرض تحريف وتغيير المركز المالي للشركة و نتائج أعمالها وخطورتها التي تحتها حتى في ظل وجود نظام رقابة داخلي جيد، حيث يمكن للإدارة التغلب عليها، ويواجه المدقق بعض الصعوبة في اكتشاف هذا النوع من الغش بسبب تجاوزات الادارة للتعليمات وإنتهاكها لنظام الرقابة الداخلية ومحاولة الادارة اخفاء هذا النوع من الاحتيال.

في حين يرى (لطفي، 2014: 110-112) أن هناك نوعين آخرين للاحتيال وهي كالاتي:

1. **التقرير المالي الاحتيالي:** يتم تعريفه بأنه التحريف العمدي او حذف قيم او افصاحات بنية خداع او تضليل

المستخدمين المعنيين.

2. **اختلاس الموجودات:** هو الاحتيال الذي ينطوي على سرقة موجودات الشركة، وعادة ما يتم ارتكابها عند

المستويات الدنيا من هيكل الشركة، وفي بعض الحالات قد تتورط الادارة العليا بسرقة موجودات الشركة، وان

الاختلاس المرتبط بالإدارة العليا يمكن أن يتضمن قيمة جوهرية ذات قيمة كبيرة.

5-3. مسؤولية المدقق الخارجي تجاه الاحتيال:

يرتبط تحديد مسؤولية المدقق الخارجي، سواء كانت قانونية أو مهنية، ارتباطاً وثيقاً بمعيار العناية المهنية الواجبة، عادة ما تكون المسؤولية القانونية للمدقق هي الحد الأدنى من مسؤولياته، وفشل المدقق في أداء واجباته يجعله مسؤولاً عن تعويض

الضرر الذي لحق بعمله أو بالطرف الثالث الذي اعتمد على البيانات المالية المضللة بعد مراجعتها وعند الحصول على تأكيد معقول، يكون المدقق مسؤولاً عن الحفاظ على السلوك المهني المشكوك فيه أثناء عملية التدقيق. وما يجب على المدقق الخارجي القيام به في الكشف عن عملية الاحتيال تحت التدقيق، هو تسجيل ملاحظاته وتقديمها إلى الإدارة العليا، والتي بدورها تحدد الإجراءات الواجب اتباعه كنتيجة لذلك. وإن مخاطرة تجاهل المدقق للأخطاء في بداية التدقيق يمكن أن تؤدي إلى فشل المدقق في الكشف عن الاحتيال في البيانات المالية في مرحلة متقدمة، وبما أن المدقق يخضع لمعايير التدقيق المتعارف عليها، فلا يمكنه تجاهل الأخطاء المادية وغير المادية والتي تدل على ارتكاب عملية الغش (جعارة، 2012: 187).

إن الهدف الأساسي للتدقيق هو إبداء الرأي حول ما إذا كانت البيانات المالية قد تم اعدادها وعرضها من جميع النواحي الجوهرية وفقاً لإطار عمل محدد لتقديم التقارير المالية، لذلك فإن وظيفة إبداء الرأي هي من مسؤولية المدقق الخارجي، وللوفاء بهذه المسؤولية فإنه عليه أن يبحث بجدية عن كل الأخطاء والمخالفات التي تؤثر بشكل جوهري على صدق وعدالة البيانات المالية، وإن عملية التدقيق التي تم أدائها قد تكون بمثابة مانع إلا أن المدقق الخارجي لا يتحمل مسؤولية منع أو اكتشاف الأخطاء أو الاحتيال، وعليه الأخذ بنظر الاعتبار مخاطرة وجود تحريفات مادية في البيانات المالية الناتجة عن عمليات الغش والاحتيال (القريشي، 2011: 198).

وتجدر الإشارة هنا إلى أن الاحتيال هو السبب الرئيس لفشل العديد من الشركات ويسبب ضرراً كبيراً، لا سيما في أسواق رأس المال، لأن المستثمرين والدائنين والمحللين الماليين يعتمدون على البيانات المالية المتاحة للجمهور. في أسواق رأس المال، يهدد وجود بيانات مالية احتيالية بشكل خطير ثقة المستثمرين من الشركات ويؤثر على قراراتهم الاستثمارية (Tangod & Kulkarni, 2015: 551).

4. تحليل نتائج البحث واختبار فرضيته:

4-1. وصف مجتمع البحث وعينته: استخدم الباحثين طريقة العينة العشوائية، حيث تم توزيع (105) استبانة على مجتمع البحث المتمثل بالشركات المساهمة العاملة في إقليم كردستان/ العراق تحت المسمى الوظيفي، وقد تم استرداد (85) استبانة والتي تبلغ نسبتها 80.95% وبذلك فهي نسبة مناسبة لإجراء التحليل، والجدول (1) يوضح كيفية توزيع استبانة الاستبانة على أفراد عينة من الشركات المساهمة عددها (14) شركة كعينة لمجتمع البحث.

الجدول (1) توزيع استبانة الاستبانة على أفراد عينة من الشركات المساهمة في إقليم كردستان/العراق

ت	اسم الشركة	نشاط الشركة	نوع الشركة	المحافظة	الاستثمارات الموزعة	الاستثمارات المستلمة	نسبة الاستجابة %
1	مصرف الإقليم التجاري	للاستثمار والتمويل	مساهمة	أربيل	14	11	78.57
2	مصرف جيهان الاسلامي	للاستثمار والتمويل	مساهمة خاصة	أربيل	12	10	83.33
3	مصرف كردستان الدولي الاسلامي	للاستثمار والتنمية	مساهمة خاصة	أربيل	12	10	83.33
4	مصرف اربيل	للاستثمار والتمويل	مساهمة	أربيل	11	9	81.81
5	كار	للتأمين	مساهمة	أربيل	8	6	75.00
6	الرياس	للدواجن والعلف	مساهمة خاصة	أربيل	8	6	75.00
7	اور الدولية	للتأمين	مساهمة	أربيل	5	4	80.00
8	آسيا	للتأمين	مساهمة خاصة	السليمانية	5	5	100.00
9	دلتيا	للتأمين	مساهمة خاصة	السليمانية	5	5	100.00
10	جافي لاند	للسياحة	مساهمة	السليمانية	5	4	80.00
11	مصرف التنمية الدولي	للاستثمار	مساهمة خاصة	فرع بغداد	5	4	80.00



12	جیهان	والتموليل للتأمين	مساهمة	فرع بغداد	5	3	60.00
13	المصرف الاهلي العراقي	العمليات المصرفية	مساهمة	فرع بغداد	5	4	80.00
14	مصرف دجلة والفرات	للتنمية والاستثمار	مساهمة	فرع بغداد	5	4	80.00
المجموع					105	85	%80.95

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المقابلات الشخصية وتوزيع الاستمارات واعادتها من الشركة المبحوثة.

والجدول (2) يوضح وصف مجموعة الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة البحث:

الجدول (2) المعلومات الديموغرافية لأفراد العينة

النسبة المئوية	العدد	الفئات	السمات
57.6	49	بكالوريوس	المؤهل العلمي
12.9	11	دبلوم عالي	
28.2	24	ماجستير	
1.2	1	دكتوراه	
57.6	49	المحاسبة	التخصص العلمي
12.9	11	المالية والمصرفية	
15.3	13	إدارة الأعمال	
14.2	12	أخرى	
3.5	3	رئيس مجلس الادارة	الوظيفة الحالية
14.1	12	المدير التنفيذي	
29.4	25	مدراء الأقسام والفروع	
16.5	14	المدير المالي	
15.3	13	مدير التدقيق الداخلي	
21.2	18	المدقق الخارجي (مراقب الحسابات)	
18.8	16	Arab Institute of CPA	الشهادات المهنية
5.9	5	CPA	
75.3	64	لا يحمل شهادة	
29.4	25	من 5 - 10 سنوات	سنوات الخبرة
29.4	25	من 11 - 15 سنة	
41.2	35	16 سنة فأكثر	
%100	85	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحثين من نتائج التحليل الاحصائي.

1. **المؤهل العلمي:** تشير نتائج توزيع أفراد العينة حسب صفة المؤهل العلمي إلى أن أغلبية الأفراد هم من حملة شهادة البكالوريوس وبنسبة (57.6%) من اجمالي حجم العينة، بينما كانت أقل نسبة لحملة شهادة الدكتوراه وبنسبة (1.2%) من أفراد العينة. مما يشير إلى أن هناك تنوع في المؤهل العلمي للأفراد المشاركين في العينة ولكن بمستويات متباينة.

2. **التخصص العلمي:** تبين أن أعلى نسبة سجلت أعلى ضمن أفراد العينة هم من ذوي تخصص المحاسبة والتي بلغت (57.6%) من المجموع الكلي للعينة، بينما جاءت فئة تخصص المالية والمصرفية (بالمرتبة الأخيرة وشكلت ما نسبته (12.9%) من أفراد العينة، وتراوحت نسب فئات التخصص الأخرى بين هاتين النسبتين. مما يشير إلى أن غالبية الأفراد في العينة هم من ذوي التخصص المناسب والذين يمتلكون المعرفة اللازمة لفهم واستيعاب الإجابة على مضامين استبانة البحث.
3. **الوظيفة الحالية:** تشير نتائج وصف العينة حسب مدة الخدمة في الوظيفة الحالية إلى أن أغلبية أفراد العينة يتوزعون ضمن فئة مدراء الأقسام والفروع وبنسبة بلغت (29.4%)، ثم تلتها فئة المدقق الخارجي وبنسبة بلغت (21.2%)، بينما جاءت فئة رئيس مجلس الإدارة بنسبة (3.5%) بالمرتبة الأخيرة، وانحصرت باقي فئات الوظيفة الحالية بين تلك النسب. مما يدل على أن هناك تنوع في الوظائف التي يشغلها أفراد العينة وهذا يسمح لنا بالتعرف على وجهات نظر مختلفة تستمد مضامينها من طبيعة المهام لكل منصب وظيفي.
4. **الشهادات المهنية:** شكلت فئة من لا يحمل شهادة مهنية نسبة (75.3%) غالبية أفراد العينة، بينما جاءت فئة شهادة المعهد العربي بالمرتبة الثانية وبنسبة (18.8%)، بينما جاءت فئة شهادة CPA بالمرتبة الأخيرة وبنسبة (5.9%). مما يؤشر الانخفاض الواضح في مستويات حملة الشهادات المهنية بين أفراد العينة المنتخبة.
5. **سنوات الخبرة:** توزع أفراد العينة حسب سنوات الخدمة ضمن فئات متقاربة حيث كانت أعلى فئة لسنوات الخبرة هي (16 سنة فأكثر) وبنسبة (41.2%)، بينما جاءت فئات الخبرة (5 - 10 سنوات) وفئة (11 - 15 سنة) بنفس النسبة وهي (29.4%). وتدل هذه النتائج على امتلاك أغلبية أفراد العينة للخبرة في مجالات عملهم الوظيفي.

4 - 2. الأسلوب والأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

لتحقيق أهداف البحث واختبار فرضيته استخدم مقياس (Likert) الخماسي، إذ جرى التعبير عن الإجابات الوصفية بصيغة رقمية حيث حددت أوزان للإجابات كما هو موضح في الجدول (3) الآتي:

الجدول (3) الصيغة الكمية والنسب المئوية المقابلة لها المستخدمة في تحويل الإجابات الوصفية إلى صيغة رقمية

المتوسط الحسابي	الأوزان النسبية	الدرجة	الأهمية النسبية
من (4.2) إلى (5)	84 % لغاية 100%	تؤثر بشدة	مرتفع جداً
من (3.4) إلى أقل من (4.2)	68 % لغاية 84%	تؤثر	مرتفع
من (2.6) إلى أقل من (3.4)	52 % لغاية 68%	محايد	متوسط
من (1.8) إلى أقل من (2.6)	36 % لغاية 52%	لا تؤثر	منخفض
أقل من (1.8)	36 % فما دون	لا تؤثر مطلقاً	منخفض جداً

المصدر: من إعداد الباحثين.

وقد تم احتساب المدى (Range) الخاص الذي يشكل مستوى للتأييد من خلال المعادلة الآتية:

$$0.8 = \frac{1-5}{5} = \frac{\text{العلامة القصوى} - \text{العلامة الدنيا}}{\text{العلامة القصوى}} = \text{المدى}$$

وقد استخدمت مجموعة من الأدوات الإحصائية الوصفية مثل الوسط الحسابي والانحراف المعياري، واختبار (T) لعينة البحث هل هناك فروق ذات دلالة جوهريّة بين آراء عينة البحث، من خلال الاعتماد على الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) Statistical Packages for Social Sciences في تحليل البيانات.



4-3. تحلیل نتایج البحث و مناقشتها:

يبين الجدول (4) الآتي النتائج التي تم التوصل إليها من وجهة نظر عينة البحث بشأن أثر أبعاد التدقيق الاستراتيجي في الحد من حالات الاحتيال في الشركات المساهمة في إقليم كردستان:

الجدول (4) نتائج تحليل آراء عينة البحث بشأن أثر أبعاد التدقيق الاستراتيجي في الحد من حالات الاحتيال في الشركات المساهمة في إقليم كردستان

معامل التوافق %	الانحراف المعياري	نسبة الاتفاق %	الوسط الحسابي	الأبعاد/ العبارات	ت
التخطيط الاستراتيجي					أولاً
80.0	.871	91.7	4.36	تقوم إدارة الشركة بوضع خطة إستراتيجية واضحة المعالم والإلتزام بها لعدم تعرضها للإحتيال.	1
82.1	.791	90.6	4.41	تضع إدارة الشركة خطة عمل سنوية انسجاماً وتوافقاً مع الخطة الإستراتيجية للشركة.	2
77.9	.903	81.2	4.08	تضع إدارة الشركة خطط بديلة لمواجهة التغيرات والمستجدات التي تطرأ في بيئتها الداخلية والخارجية.	3
78.0	.923	89.4	4.20	تضع إدارة الشركة البرامج والسياسات والإجراءات اللازمة كخطوات عمل لتنفيذ الخطة السنوية بدقة للحد من الاحتيال.	4
76.3	.951	83.5	4.02	تضع إدارة الشركة معايير قياس الأداء المناسبة لتحديد الإنحرافات ومعالجتها.	5
79.9	.815	81.2	4.05	تمتلك إدارة الشركة رسالة واضحة ومحددة يمكن أن تساعد على إستثمار الفرص المتاحة والتي تساعد في الحد من مخاطر عمليات الاحتيال.	6
079.	60.87	86.27	4.19	المعدل الكلي لبعء التخطيط الاستراتيجي	
أداء العمليات					ثانياً
83.1	.735	93	4.35	تحرص إدارة الشركة على إستخدام تقنيات وأساليب حديثة بما يساعد في الحد من حالات الإحتيال.	7
80.2	.840	85.9	4.24	على الجهات التنفيذية والمراقبة الإطلاع على الخطة الاستراتيجية والتشغيلية، والسياسات الرئيسة التي تتحكم بالانشطة مثل تخصيص الموارد وتقييم الاداء.	8
81.3	.810	90.6	4.34	تحديد المضامين الاستراتيجية في التنفيذ المتمثلة (الهيكل التنظيمي، نماذج السلوك الاداري وتحديد الانشطة الداخلية) المرتبطة بأداء الشركة.	9
76.8	.910	76.5	3.93	تقوم إدارة الشركة بالتنبؤ بالمخاطر المستقبلية وتحليلها للحد من مخاطر حالات الاحتيال.	10
79.3	.856	87	4.13	تركز إدارة الشركة على تحقيق التكامل بين الإستراتيجيات الوظيفية (الموارد المالية، التسويقية والموارد البشرية).	11
79.8	.831	83.5	4.11	تضع إدارة الشركة السياسات والإجراءات والمعايير المتعلقة بأداء العمليات لضمان انجاح عمليات التخطيط والتنفيذ والتحليل.	12
80.1	300.8	86.08	4.18	المعدل الكلي لبعء أداء العمليات	
إدارة المخاطر					ثالثاً
82.1	.753	90.6	4.20	إقرار استراتيجية إدارة المخاطر وتحفيز القائمين على قبول وأخذ المخاطر بعقلانية تساعد في الحد من حالات الاحتيال.	13
76.0	.969	77.7	4.04	وجود لجنة مستقلة لإدارة المخاطر تعزز امكانية المدققين الخارجيين	14

التدقيق الاستراتيجي



				للتواصل والتشاور المستمر معهم بغية الحد من حالات الاحتيال.	
83.6	.704	90.6	4.29	انشاء إدارة متخصصة للمخاطر في الشركة يؤدي إلى تطبيق سياسات الإدارة والمراقبة اليومية بشكل دقيق ينعكس ذلك من حدة حالات الاحتيال.	15
78.9	.845	78.8	4.00	تساهم تقييم الاساليب البديلة للتعامل مع الخطر في تعزيز مهام إدارة المخاطر للحد من حالات الاحتيال.	16
83.4	.706	91.8	4.25	إن تطبيق الاساليب الملائمة لمعالجة المخاطر يؤدي إلى التقليل من حالات الاحتيال.	17
82.9	.734	90.6	4.28	إن تطوير وتعديل اساليب إدارة المخاطر وفقاً لنتائج التدقيق الاستراتيجي باستمرار يؤدي إلى تعزيز قدرتها في الحد من حالات الاحتيال.	18
181.	850.7	86.68	4.18	المعدل الكلي لبعء إدارة المخاطر	
الالتزام بمبادئ الحوكمة					رابعاً
80.7	.828	90.6	4.29	إن اتباع مبدأ (النزاهة، الحيادية، العدالة والشفافية) في الشركة يساعد في الحد من حالات الاحتيال.	19
71.6	1.109	74.1	3.91	إن إطلاع المساهمين على التغييرات الاساسية التي تقوم بها إدارة الشركة يساهم في الحد من حالات الاحتيال.	20
70.9	1.095	64.7	3.76	مشاركة المساهمين في إجراء أي تعديلات ضرورية على النظام الاساسي للشركة يساهم في الحد من حالات الاحتيال.	21
80.5	.796	82.4	4.09	وجود آلية فعالة بين أصحاب المصالح ومجلس الادارة لتحقيق إستمرارية الشركة يساهم في الحد من حالات الاحتيال.	22
82.1	.766	90.6	4.28	توفير الشفافية في تطبيق معايير الرقابة على جودة التدقيق يساهم في الحد من حالات الاحتيال.	23
84.3	.699	95.3	4.45	امتلاك أعضاء مجلس الادارة الخبرة والمعرفة الكافية بأمور الشركة ينعكس على الحد من حالات الاحتيال.	24
478.	0.882	82.95	4.13	المعدل الكلي لبعء الالتزام بمبادئ الحوكمة	
الامتثال					خامساً
77.5	0.906	75.3	4.04	يسهم الامتثال في تشكيل كيانات إقتصادية قوية تحقق إدارة ذات كفاءة عالية وتحقيق نتائج مالية جيدة مما ينعكس إيجاباً على إستقرارها في السوق والحد من حالات الاحتيال.	25
78.3	0.897	84.7	4.14	تؤدي وظيفة الامتثال دوراً أساسياً في المحافظة على سمعة ومصداقية الشركة وتخفيض مخاطر الاحتيال.	26
78.9	0.877	89.4	4.16	يوفر الامتثال الحماية اللازمة للمستثمرين باتباع الممارسات المثلى بالشركات ويسهم ذلك في الحد من حالات الاحتيال.	27
80.0	0.837	91.8	4.18	تقوم إدارة الامتثال بإعداد منهجية فعالة لضمان إلتزام الشركة بجميع القوانين والتشريعات النافذة التي تساهم في الحد من حالات الاحتيال.	28
79.8	0.838	85.9	4.15	يؤدي عدم امتثال الشركات للقوانين والأنظمة السارية الى الخسائر المالية وحالات الاحتيال.	29
82.8	0.759	94.1	4.40	إلتزام الموظفين بتطبيق القوانين والأنظمة في إدارة الشركات يساهم في الحد من حالات الاحتيال.	30
79.6	0.852	86.87	4.18	المعدل الكلي لبعء الإمتثال	
تقويم الأداء الاستراتيجي					سادساً
81.2	.792	87.1	4.22	إن إستثمار الشركة للموارد والإمكانات المتاحة لديها بالشكل الامثل يؤدي الى الحد من حالات الاحتيال.	31



32	توافق الكفاءات والقدرات التي يتمتع بها الموظفون في إدارة الشركة مع متطلبات تحقيق الأهداف الاستراتيجية.	4.05	84.7	.770	81.0
33	تقوم إدارة الشركة بتحديد إجراءات سير العمل لتحقيق الأهداف الإستراتيجية المحددة.	4.16	89.4	.800	80.8
34	امتلاك إدارة الشركة الموارد المادية والبشرية المساعدة على تحقيق أهدافها وإستراتيجيتها الموضوعية يساعد في الحد من حالات الاحتيال.	4.26	88.2	.819	80.8
35	إن تميز أهداف الشركة بالموضوعية واتصاف قابليتها للتنفيذ يساعدان في الحد من حالات الاحتيال.	4.06	88.3	.696	82.9
36	امتلاك إدارة الشركة القدرة على إحداث التغييرات في الخطط الموضوعية لديها في الوقت المناسب يساعد في الحد من حالات الاحتيال.	4.29	95.3	.594	86.2
82.1	المعدل الكلي لبعء تقويم الأداء الإستراتيجي				
استقلالية المدقق					سابعاً
37	إن قرار تعيين المدقق وتحديد اتعابه وعزله من قبل الهيئة العامة للمساهمين يعزز من استقلالية المدقق وتحد ذلك من حالات الاحتيال.	4.44	91.7	0.809	81.8
38	ان امكانية مسائلة المدقق مع وجود قيود قانونية وجزائية من قبل جهات رقابية تساعد على دعم استقلالية المدقق وهذا بدوره يساعد في الحد من حالات الاحتيال.	4.13	80	0.897	78.3
39	يوجد تأثير لعمليات المتابعة وعملية فحص النظير المتعلقة باستقلال المدقق في الحد من حالات الاحتيال.	3.88	69.4	1.008	74.0
40	إلتزام المدققين بقواعد وسلوكيات المهنة يعزز من استقلالية المدقق ويحد من مخاطر الاحتيال.	4.35	93	0.837	80.8
41	عدم وجود مصلحة شخصية عند الفحص يساعد على عدم التحيز في الفحص ويعزز من استقلالية المدقق وبالتالي يحد من حالات الاحتيال.	4.46	92.9	0.638	85.7
42	يساهم تغيير المدقق الخارجي بانتظام في تعزيز فهم العلاقات المالية غير المسموح بها وعدم ممارستها حفاظاً على الاستقلالية وبالتالي يحد من حالات الاحتيال.	3.98	74.1	0.879	77.9
79.9	المعدل الكلي لبعء استقلالية المدقق				

المصدر: من إعداد الباحثين من نتائج التحليل الاحصائي.

يلاحظ من الجدول (4) أعلاه تطبيق مجموعة من المقاييس الوصفية والمتمثلة بكل من الوسط الحسابي، نسبة الاتفاق، الانحراف المعياري، ومعامل التوافق لوصف التدقيق الاستراتيجي وأبعاده، وذلك على وفق الآتي:

1. **تأثير بُعء التخطيط الاستراتيجي في الحد من حالات الاحتيال:** أن عبارة (Q2) جاءت بأعلى المؤشرات لهذا البُعد وذلك استناداً إلى الوسط الحسابي لها والبالغ (4.41)، وبنسبة اتفاق بلغت (90.6%)، وانحراف معياري (0.791)، والتي تشير إلى أن الشركات المساهمة متفقة وبمستويات عالية على أن إدارة الشركة تضع خطة عمل سنوية انسجاماً وتوافقاً مع الخطة الاستراتيجية للشركة، وهذا بدوره يؤشر إلى أن الشركات المساهمة لديها الاهتمام المناسب بالخطط السنوية ويحد من حالات الاحتيال. وبلغت قيمة معامل التوافق لهذه العبارة بـ (82.1%)، بينما جاءت عبارة (Q5) بأقل المؤشرات المعززة لهذا البُعد وذلك استناداً إلى الوسط الحسابي لها والبالغ (4.02)، وبنسبة اتفاق بلغت (83.5%)، وانحراف معياري (0.791)، والتي تشير إلى أن الشركات المساهمة متفقة على أن إدارة تضع معايير قياس الأداء المناسبة لتحديد الانحرافات ومعالجتها، ويعزز هذا التفسير قيمة معامل التوافق لهذه العبارة بـ (76.3%).
2. **تأثير بُعء أداء العمليات في الحد من حالات الاحتيال:** أن عبارة (Q7) جاءت بأعلى المؤشرات لهذا البُعد وذلك استناداً إلى الوسط الحسابي لها والبالغ (4.35)، وبنسبة اتفاق بلغت (93%)، وانحراف معياري (0.735)، والتي تشير

إلى أن الشركات المساهمة متفقة وبمستويات عالية على أن إدارة الشركة تحرص على استخدام تقنيات وأساليب حديثة وبما يساعد في الحد من مخاطر حالات الاحتيايل. ويعزز هذا التفسير ارتفاع قيمة معامل التوافق لهذه العبارة والتي بلغت (83.1%)، بينما جاءت العبارة (Q10) بأقل المؤشرات المعززة لهذا البُعد وذلك استناداً إلى الوسط الحسابي لها والبالغ (3.93)، وبنسبة اتفاق بلغت (76.5%)، وانحراف معياري (0.910)، والتي تشير إلى أن الشركات المساهمة متفقة على أن إدارة الشركة تقوم بتحديد المخاطر وتحليلها للحد من مخاطر الاحتيايل، ويعزز من أداء العمليات لديها. ويؤكد هذا التفسير قيمة معامل التوافق لهذه العبارة والتي بلغت (76.8%).

3. تأثير بُعد إدارة المخاطر في الحد من حالات الاحتيايل: أن عبارة (Q15) جاءت بأعلى المؤشرات لهذا البُعد استناداً إلى الوسط الحسابي (4.29)، وبنسبة اتفاق بلغت (90.6%)، وانحراف معياري (0.704)، والتي تشير إلى أن الشركات المساهمة متفقة وبمستويات عالية على أن انشاء إدارة متخصصة للمخاطر في الشركة يؤدي إلى تطبيق سياسات الإدارة والمراقبة اليومية بشكل دقيق ينعكس ذلك في التقليل من حدة مخاطر الاحتيايل. ويعزز هذا التفسير ارتفاع قيمة معامل التوافق لهذه العبارة والتي بلغت (83.6%). بينما جاءت عبارة (Q14) بأقل المؤشرات المعززة لهذا البُعد بوسط الحسابي لها والبالغ (4.04)، وبنسبة اتفاق بلغت (77.7%)، وانحراف معياري (0.969)، والتي تشير إلى أن الشركات المساهمة متفقة على أن وجود لجنة مستقلة لإدارة المخاطر تعزز امكانية المدققين الخارجيين للتواصل والتشاور المستمر معهم بغية الحد من مخاطر الاحتيايل، ويؤكد هذا التفسير يتم قيمة معامل التوافق تبلغ (76%).

4. تأثير بُعد الالتزام بمبادئ الحوكمة في الحد من حالات الاحتيايل: أن عبارة (Q24) جاءت بأعلى المؤشرات لهذا البُعد وذلك استناداً إلى الوسط الحسابي لها والبالغ (4.45)، وبنسبة اتفاق بلغت (95.3%)، وانحراف معياري (0.699)، والتي تشير إلى أن الشركات المساهمة متفقة وبمستويات عالية على أن امتلاك أعضاء مجلس الادارة الخبرة والمعرفة الكافية بأمور الشركة ينعكس على الحد من مخاطر الاحتيايل. ويعزز هذا التفسير ارتفاع قيمة معامل التوافق لهذه العبارة والتي بلغت (84.3%). بينما جاءت العبارة (Q21) بأقل المؤشرات المعززة لهذا البُعد وذلك استناداً إلى الوسط الحسابي لها والبالغ (3.76)، وبنسبة اتفاق بلغت (64.7%)، وانحراف معياري (1.095)، والتي تشير إلى أن الشركات المساهمة متفقة على أن مشاركة المساهمين في إجراء أي تعديلات ضرورية على النظام الاساسي للشركة يساهم في الحد من مخاطر الاحتيايل، ويؤكد هذا التفسير قيمة معامل التوافق لهذه العبارة والتي بلغت (70.9%).

5. تأثير بُعد الامتثال في الحد من حالات الاحتيايل: أن عبارة (Q30) جاءت بأعلى المؤشرات لهذا البُعد وذلك استناداً إلى الوسط الحسابي لها والبالغ (4.40)، وبنسبة اتفاق بلغت (94.1%)، وانحراف معياري (0.759)، والتي تشير إلى أن التزام الموظفين بتطبيق القوانين والأنظمة في إدارة الشركات يساهم في تخفيض مخاطر الاحتيايل، ويعزز هذا التفسير ارتفاع قيمة معامل التوافق لهذه العبارة والتي بلغت (82.8%). بينما جاءت العبارة (Q25) بأقل المؤشرات المعززة لهذا البُعد وذلك استناداً إلى الوسط الحسابي لها والبالغ (4.04)، وبنسبة اتفاق بلغت (75.3%)، وانحراف معياري (0.906)، والتي تشير إلى أن الشركات المساهمة متفقة على أن الامتثال يساهم في تشكيل كيانات اقتصادية قوية تحقق إدارة ذات كفاءة عالية وتحقق نتائج مالية جيدة مما ينعكس إيجاباً على استقرارها في السوق وتجنبها مخاطر الاحتيايل، وهذا يؤكد هذا التفسير قيمة معامل التوافق لهذه العبارة والتي بلغت (77.5%).

6. تأثير بُعد تقييم الأداء الاستراتيجي في الحد من حالات الاحتيايل: أن عبارة (Q36) جاءت بأعلى المؤشرات لهذا البُعد بوسط الحسابي (4.29)، وبنسبة اتفاق بلغت (95.3%)، وانحراف معياري (0.594)، والتي تشير إلى أن الشركات المساهمة متفقة وبمستويات عالية على أن امتلاك إدارة الشركة القدرة على إحداث التغيرات في الخطط الموضوعة لديها في الوقت المناسب يساعد في الحد من مخاطر الاحتيايل. ويعزز هذا التفسير ارتفاع قيمة معامل التوافق لهذه العبارة والتي بلغت (86.2%). بينما جاءت العبارة (Q32) بأقل المؤشرات المعززة لهذا البُعد وذلك استناداً إلى الوسط

الحسابي لها والبالغ (4.05)، وبنسبة اتفاق بلغت (83.7%)، وبانحراف معياري (0.770)، والتي تشير إلى أن الشركات المساهمة متفقة على أن الكفاءات والقدرات التي يتمتع بها الموظفون في إدارة الشركة تتوافق مع متطلبات تحقيق الأهداف الاستراتيجية، ويؤكد هذا التفسير قيمة معامل التوافق لهذه العبارة والتي بلغت (81%).

7. تأثير بُعد استقلالية المدقق في الحد من حالات الاحتيال: أن عبارة (Q41) جاءت بأعلى المؤشرات لهذا البُعد وذلك استناداً إلى الوسط الحسابي لها والبالغ (4.46)، وبنسبة اتفاق بلغت (92.9%)، وبانحراف معياري (0.638)، والتي تشير إلى أن الشركات المساهمة متفقة وبمستويات عالية على أن عدم وجود مصلحة شخصية عند الفحص يساعد على عدم التحيز في الفحص ويعزز من استقلالية المدقق وبالتالي يحد من مخاطر الاحتيال، ويعزز هذا التفسير ارتفاع قيمة معامل التوافق لهذه العبارة والتي بلغت (85.7%). بينما جاءت العبارة (Q39) بأقل المؤشرات المعززة لهذا البُعد وذلك استناداً إلى الوسط الحسابي لها والبالغ (3.88)، وبنسبة اتفاق بلغت (79.4%)، وبانحراف معياري (1.008)، والتي تشير إلى أن الشركات المساهمة متفقة على أنه يوجد تأثير لعمليات المتابعة والعقوبات وعملية فحص النظر المتعلقة باستقلال المدقق في الحد من مخاطر الاحتيال، ويؤكد هذا التفسير قيمة معامل التوافق لهذه العبارة والتي بلغت (74%).

4-4. تحليل اختبار فرضية البحث: تم استخدام معامل الإندار البسيط (**Regression Coefficient**) وبطريقة الادخال (**Enter**) للتعرف على تأثير التدقيق الاستراتيجي في الحد من حالات الاحتيال، وقد تبين من نتائج التحليل والمذكورة في الجدول (5) الآتي:

1. تبين وجود ارتباط معنوي وموجب بين التدقيق الاستراتيجي والحد من حالات الاحتيال وبقيمة بلغت (0.691) وعند مستوى معنوية (0.01) والتي تدل أنه كلما تبنت الشركات المساهمة المبحوثة العمل بالتدقيق الاستراتيجي كلما ساعد ذلك على الحد من حالات الاحتيال. مما يتطلب من إدارة الشركات عينة البحث أن تعتمد كافة الأساليب المتاحة أمامها في تبني مكونات وأبعاد التدقيق الاستراتيجي وتوجيه تلك المكونات نحو معالجة المخاطر التي تؤدي حالات الاحتيال.
2. تشير قيمة الاختبار (**F**) والبالغة (70.763) إلى وجود تأثير التدقيق الاستراتيجي في الحد من حالات الاحتيال، كونها أكبر من قيمتها الجدولية (3.956) وبدرجات حرية (1، 83)، وجاءت هذه النتيجة بمستوى معنوية محسوبة بلغ (0.000) والتي تقل عن مستوى المعنوية الافتراضي للبحث والبالغة (0.05).
3. تدل قيمة المعامل التفسيري (**R²**) والتي بلغت (0.477) على أن التدقيق الاستراتيجي يفسر ما نسبته (47.7%) من التغيير الذي يحصل في مخاطر فشل الشركات وأن ما نسبته (52.3%) تعود لعوامل أخرى غير التدقيق الاستراتيجي، مما يدل على أن هناك تأثير للتدقيق الاستراتيجي في الحد من حالات الاحتيال.
4. في ضوء معادلة الإندار، تُشير قيمة الثابت (**B₀**) أن هناك ظهوراً لمخاطر حالات الاحتيال ومن خلال أبعادها بقيمة (1.114) وذلك عندما تكون قيمة التدقيق الاستراتيجي ومن خلال أبعاده مساوياً للصفر، مما يدل على أن مخاطر الاحتيال تستمد خصائصها بشكل كبير من التدقيق الاستراتيجي وأبعاده التي اعتمدها هذا البحث. وبذلك نستنتج أنه كلما سعت الشركات المساهمة المبحوثة في توظيف التدقيق الاستراتيجي وابعاده في أنشطتها كلما ساعد ذلك على الحد من حالات الاحتيال التي تصيبها.
5. تدل قيمة الميل الحدي (**B1**) والتي بلغت (0.691) على أن التغيير في التدقيق الاستراتيجي بمقدار (1)، سيصاحبه تغيير في مخاطر حالات الاحتيال بمقدار (0.691)، وهي نسبة جيدة يمكن الاستناد عليها في تفسير العلاقة التأثيرية للتدقيق الاستراتيجي في الحد من حالات الاحتيال.

الجدول (5) تأثیر التدقیق الاستراتیجی فی الحد من حالات الاحتیال

مخاطر حالات الاحتیال					الأنموذج
Sig.	F المحسوبة	R ²	R	Beta	
0.002	-	-	-	1.114	الثابت B ₀
0.000	70.763	0.477	0.691	0.691	التدقیق الاستراتیجی B ₁

قیمة F الجدولية بدرجات حرية (1، 83) = 3.956 P ≤ 0.05 N=85

المصدر: من إعداد الباحثين وحسب نتائج التحليل الإحصائي.

ومن نتائج تحليل الانحدار على المستوى الكلي بين متغيرات البحث الرئيسة يمكن رفض الفرضية العدمية والتي تنص على أنه لا يوجد تأثير للتدقيق الاستراتيجي في الحد من حالات الاحتيال في الشركات المساهمة في إقليم كوردستان، وقبول الفرض البديل والذي ينص على أنه يوجد تأثير للتدقيق الاستراتيجي في الحد من حالات الاحتيال في الشركات المساهمة في إقليم كوردستان.

5. الاستنتاجات والتوصيات:

5 - 1. الاستنتاجات: بعد تحليل نتائج البحث واختبار فرضيته يمكن للباحثين عرض نتائجه على النحو الآتي:

- تعد عملية التدقيق الاستراتيجي عملية رقابية لقياس الأداء الاستراتيجي، وهو أوسع وأكثر حداثة من الأساليب الأخرى.
- أجمع أفراد عينة البحث أن أبعاد التدقيق الاستراتيجي تؤثر في الحد من حالات الاحتيال في الشركات المساهمة في إقليم كوردستان، وكان أهمها ما يأتي:
 - وضع خطة عمل سنوية انسجاماً وتوافقاً مع الخطة الاستراتيجية للشركات المساهمة يحد من حالات الاحتيال.
 - إن الحرص على استخدام تقنيات وأساليب حديثة وبما يساعد في الحد من مخاطر حالات الاحتيال.
 - إن انشاء إدارة متخصصة للمخاطر في الشركة يؤدي إلى تطبيق سياسات الإدارة والمراقبة اليومية بشكل دقيق ينعكس ذلك في التقليل من حدة مخاطر الاحتيال.
 - إن امتلاك أعضاء مجلس الادارة الخبرة والمعرفة الكافية بأمور الشركة ينعكس على الحد من مخاطر الاحتيال.
 - إن التزام الموظفين بتطبيق القوانين والأنظمة في إدارة الشركات المساهمة يساهم في تخفيض مخاطر الاحتيال.
 - إن امتلاك إدارة الشركة القدرة على إحداث التغيرات في الخطط الموضوعة لديها في الوقت المناسب يساعد في الحد من مخاطر الاحتيال.
 - إن عدم وجود مصلحة شخصية عند الفحص يساعد على عدم التحيز في الفحص ويعزز من استقلالية المدقق وبالتالي يحد من مخاطر الاحتيال.
- إن التدقيق الاستراتيجي تتطلب قدرات مهنية عالية، وأن تتوفر فيه الخبرات العلمية والعملية والحيادية في إبداء الرأي وتحديد الانحرافات أينما وجدت بمهنية وشفافية والتأهيلية الخاصة بتحليل وتفسير النتائج بالاعتماد على استخدام الأدوات التحليلية الاستراتيجية المعاصرة كتحليل SWOT (Strengths, Weaknesses, Opportunities, and Threats) وكذلك استخدام تقنيات المعلومات والاتصالات في إنجاز وظيفة المدقق.

5 - 2. التوصيات: يوصي الباحثين بما يأتي:

- ضرورة تبني الشركات المساهمة لتطوير مهارات كوادرها العاملة في مجال التدقيق الاستراتيجي وذلك من خلال إقامة الدورات التدريبية بالتنسيق مع الجهات الأكاديمية المتواجدة في مواقع تلك الشركات.
- ينبغي أن تعمل الشركات المساهمة على توظيف التدقيق الاستراتيجي في أنشطتها لتجنب مخاطر الاحتيال وذلك على وفق المؤشرات المتصلة بكل بُعد من أبعاد التدقيق الاستراتيجي لدى تلك الشركات.



3. ضرورة أن يكون هناك توافق بين كفاءات الموظفين في الشركات المساهمة مع متطلبات الأهداف الاستراتيجية لها لكي يسهم ذلك في تقويم الأداء الاستراتيجي بشكل جيد وبالتالي الحد من حالات الاحتيال.
4. يجب أن تعمل إدارة الشركات المساهمة على وضع الإجراءات التي تحد من مخاطر حالات الاحتيال وذلك من خلال الاعتماد على آلية معيار انتفاء المصالح الشخصية للمدقق مما يعزز من استقلاليته المطلوبة في عمله ونشاطاته.
5. ضرورة وجود نظام رقابي داخلي في الشركات المساهمة يتميز بالكفاءة والفاعلية لكي تتمكن الجهات الرقابية من الكشف عن حالات الاحتيال في اعداد البيانات المالية وبالتالي منع حدوثها.
6. ضرورة أن تمتلك إدارة الشركات في عينة البحث الوعي المناسب للدور الذي يلعبه التعاون بينها وبين المدقق وذلك في مجال تقديم المعلومات الصحيحة له لكي يؤدي عمله على وفق قواعد صحيحة وسليمة في إجراءاتها.

6. المصادر:

6-1. المصادر العربية:

- آرينز ، أ. والدر، ر. ويبسلي، م. (2013)، *المراجعة المحاسبية وخدمات التأكيد - مدخل متكامل*. تعريب ومراجعة محمد عبد الفتاح العشماوي، غريب جبر غريب، دار المريخ للطباعة والنشر، ج1، المملكة العربية السعودية.
- جاسم، م. (2008)، *أثر مكونات تكنولوجيا التصنيع الفعال في أداء العمليات*. رسالة ماجستير في علوم إدارة الأعمال، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، كربلاء، العراق.
- جعارة، أ. (2012)، *أساليب المدقق الخارجي في اكتشاف عمليات الاحتيال/ الغش في البيانات المالية للشركات المساهمة العامة*. مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 39، العدد 2، عمان، الاردن.
- الجنابي، أ. (2016)، *انعكاس عمليات التدقيق الاستراتيجي على أداء المنظمات العامة*. أطروحة الدكتوراه في الإدارة العامة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، بغداد، العراق.
- الجنابي، م. (2008)، *تأثير بعض المهارات التفكير الإبداعي والنسيج الثقافي التنظيمي في التدقيق الاستراتيجي*. أطروحة الدكتوراه في إدارة الأعمال، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، بغداد، العراق.
- الخصيري، م. (2014)، *المحاسبة الاجرامية : كيفية التحايل واستخدام الاساليب المحاسبية من اجل الخداع*. الطبعة الاولى، دار الاتراك للنشر والطباعة والتوزيع، القاهرة ، مصر.
- الخطيب، خ. (2009)، *تأثير مبادئ الحوكمة على الشركات العائلية*. المؤتمر العلمي الثالث لجامعة العلوم التطبيقية، عمان، الاردن.
- الخفاجي، س. (2014)، *بناء المنظمة المتكاملة باستخدام التدقيق الاستراتيجي وتكنولوجيا المعلومات - دراسة استطلاعية لآراء المدراء في شركة خطوط الانابيب النفطية في العراق*. رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، بغداد، العراق.
- الدوري، ز. (2005)، *الإدارة الاستراتيجية*. الطبعة الاولى، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- الذنيبات، علي عبد القادر (2009)، *تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية - نظرية وتطبيق*. الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الاردن.
- الزهيري، ط. والفريشي، ف. (2018)، *التخطيط الاستراتيجي ودوره في توطين الحوكمة الالكترونية في الجامعات*. مجلة واسط للعلوم الانسانية، العدد 14، جامعة واسط، واسط.
- سرور، م. وعمر، ص. (2013)، *استعمال تكاليف الجودة في تقويم الاداء الاستراتيجي*. مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد 32، بغداد، العراق.
- سليمان، أ. (2014)، *إطار مقترح للمراجعة الادارية للقرارات الاستراتيجية في المصارف الاسلامية*. رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الازهر، القاهرة، مصر.
- سواد، ز. (2009)، *مراجعة الحسابات والتدقيق*. الطبعة الاولى، دار الياضوري للنشر والتوزيع، عمان، الاردن.
- الشعباني، ص. والجميل، و. (2012)، *ملاحظ تطبيق التدقيق الاستراتيجي في العراق*. مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 4، العدد 9.
- العبادي، هـ. والعارض، ج. والمنهل، م. (2012)، *الإدارة الاستراتيجية المستدامة - مدخل لإدارة المنظمات في الألفية الثالثة*. الطبعة الاولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.



- عباس، م. (2013)، *أهمية عمل لجان التدقيق وتكاملها ديوان الرقابة المالية الاتحادية لحد من حالات الاحتيال*. بحث المحاسبة القانونية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، بغداد، العراق.
- العنزي، س. و الدلمي، ع. (2015)، *تأثير إدارة المخاطر وفوائدها في المنظمات: مدخل نظري تحليلي*. مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 7، العدد 13.
- الفتلاوي، أ. (2009)، *دور مراقب الحسابات في الكشف عن الاحتيال في البيانات المالية*. بحث المحاسبة القانونية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، العراق.
- القرشي، أ. (2011)، *التدقيق الخارجي منهج علمي نظرياً وتطبيقاً*. دار المغرب للطباعة والنشر، بغداد، العراق.
- الكعبي، ح. (2016)، *أثر التدقيق الاستراتيجي في أداء التحاسب الضريبي*. بحث مقدم الى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، بغداد، العراق.
- لطي، أ. (2014)، *تفعيل اليات المدققة في محاربة الاحتيال والفساد*. الدار الجامعية للنشر، مصر.
- مجلس معايير التدقيق والتوكيد الدولية (IAASB)، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزاله، عمان، الأردن، 2013.

2-6. المصادر الأجنبية:

- AICPA (2002), *Management Antifraud Programs and Controls*. AICPA, Inc. New York, NT.
- Certo, C. & Peter, P. & Edward, O. (1995) *Strategic Management Process*. Irwin, Chicago.
- Chang, P. (2010) *Strategic Audits: A Necessity for Transforming Business*. 1st Edition, USA.
- Goderre, D. (2009) *Computer-Aided Fraud Prevention and Detection-A step –By –Step Guide*. John Wiley & sons Inc., U.S.A.
- Goldman, D. (2010), *Financial Services Anti-Fraud Risk and Control Work Book*. John wiley & sons Inc., U.S.A.
- Grundy, T. (2008) *Strategic audit: why it's vital to give your strategy a health check*. Gale, Cen gage Learning, Chartered Institute of Management Accountants (CIMA).
- Horngren, Ch. & Dater, S., Foster, G. (2009) *Cost Accounting a managerial Emphasis*. 13th Edition, Prentice-Hall, USA.
- <https://meemapps.com/term/Compliance>.
- Kasi (2009) *The Strategic Planning Process*. <https://www.Linkedin.Com>.
- Kauffman, S. (1995) *At Home in the Universe: The Search for the Laws of Self-Organization and Complexity*. Oxford University Press, New York and Oxford.
- Larmore, C. (2017) *How To Conduct An External Strategic Management Audit*. <https://www.bizfluent.com>.
- Mellalieu, J. (2008) *Investing in Education for Eco-Sustainability: A 'fast follower' Strategic Posture for Unitec Institute of Technology*. New Zealand Centre for Innovation & Entrepreneurship Unitec Institute of Technology.
- Nia, S. (2015) *Financial ratios between fraudulent and non-fraudulent firms: Evidence from Tehran Stock Exchange*. Journal of Accounting and Taxation, vol.7.
- Sipilä, L. & Lehtonen, H. (2007) *Competitor analysis and strategic marketing planning in a HVAC company - Case Company: LVI-Kallio Oy*. International Business and Marketing Logistics, School of Business, Rauma, April.
- Tangod, K. & Kulkarni, G. (2015) *Detection of Financial Statement Fraud using Data Mining Technique and Performance Analysis*. International Journal of Advanced Research in Computer and Communication Engineering, vol. 4.
- Vona, L. (2008) *Fraud Risk Assessment Building A fraud Audit Program*. John Wiley & sons Inc., U.S.A.
- Wheelen, Th. & Hunger, D. (1995) *Strategic Management and Business Policy*. 5th Edition, USA.



کاریگه ری په هه نده کانی ووردیبنیکردنی ستراتژی بۆ سنووردارکردنی باره کانی ساخته کاری دارایی
لیکۆلینه وه به کی راپرسی وشیکردنه وه یی به بۆ بۆچوونه کانی به رپوه به رانی کارگیزییه کان و داراییه کان له بۆاردیه ک له کۆمپانیا پشکداره کان له
هه ریمی کوردستان/عیراق

جمال انور یابه

عبد الناصر إبراهيم نور

فازل نبی عوسمان

زانکۆی سه للاحه دین - هه ولیر زانکۆی نه جاحی نیشتیمانی نابلس کۆلیژی به رپوه بردن وئابووری/زانکۆی سه للاحه دین - هه ولیر

پوخته

ئامانجی ئەم توێژینه وه به بۆ ده رخستی چه مک وگرنگی جیبه جیکردنی ووردیبنی کردنی ستراتژی و، ده ستیشانکردنی کاریگه ری جیبه جیکردنی په هه نده کانی
باره کانی ساخته کارییه له کۆمپانیا پشکداره کان که کارده کهن له هه ریمی کوردستان/عیراق، لایه نی تیوری باس له باهه تی ووردیبنیکردنی ستراتژی ده کات،
به لام داتا سه ره تاییه کانی توێژینه وه که هه لاولیریان بۆ کرا له میانه ی ئامرازی سه ره کی توێژینه وه (راپرسی) که دیزاین کرا به پشت به ستن به چوارچۆهی تیوری
بۆ ووردیبنیکردنی ستراتژی و په هه نده کانی و، ژماره ی تاکه کانی بۆاردی لیکۆلینه وه که ده گاته (85) که س، له نیوانیاندا (3) سه رۆک ئه نجومه نی کاریگری،
(12) به رپوه به ری جیبه جیکاری، (25) به رپوه به رانی به شه کان و لقه کان، (14) به رپوه به ری دارایی، (13) به رپوه به ری ووردیبنیکردنی ناوخۆیی و، (18)
چاودیری ژمیرکاری (ووردیبنانی ده ره کی) له کۆمپانیا پشکداره کان که کارده کهن له هه ریمی کوردستان/عیراق.
دوای شیکردنه وه داتا کان و تاقیکاری گریمانکه، توێژینه وه که گه یشت به کۆمه لیک ده ره نه جاح، که گرنگترینان په هه نده کانی ووردیبنیکردنی ستراتژی
کاریگه ری هه به له سنووردارکردنی باره کانی ساخته کاری دارایی له هه ریمی کوردستان، هه ره ها توێژینه وه که راسپارده ده کات که پیویسته ئه و کۆمپانیا نه کار
بکن بۆ به دامه زراوکردنی ووردیبنیکردنی ستراتژی له چالاکیه کانی بۆ دوورخستنه وه ی ترسناکیه کانی ساخته کاری و، ئه مه ش به پتی ئاماژه کراوه کانی
په یوه ندار به په هه ندیک له په هه نده کانی ووردیبنیکردنی ستراتژی له لای ئه و کۆمپانیا نه.

ووشه کانی کردنه وه: ووردیبنیکردنی ستراتژی، په هه نده کانی ووردیبنیکردنی ستراتژی، ساخته کاری دارایی.

The impact of strategic audit dimensions in reducing cases of financial fraud
An analytical exploratory study of the opinions of administrative and financial managers in a sample of
corporations in the Kurdistan Region / Iraq

Jamal Anwer Yaba

administration & Economic
Collage/Salahaddin University-Erbil

Abdulnaser Ibrahim Nour

An-Najah National University –
Nablus

Fadhil Nabi Osman

Salahaddin University-Erbil

Abstract

This research aims to explain the concept and importance of applying strategic audit, and to determine the effect of applying its dimensions to reduce fraud cases in corporations in the Kurdistan Region / Iraq. In order for the theoretical side to address the issue of strategic audit, the primary data of the research were investigated through the main research tool (the questionnaire) that was designed based on the theoretical framework of strategic audit and its dimensions, and the number of the study sample individuals reached (85) persons, including (3) the head of the administration's board, (12) the executive director, (25) managers of departments and branches, (14) the financial manager, (13) the director of internal audit, and (18) account auditors (external auditors) in corporations in the Kurdistan Region / Iraq. After analyzing the data and testing the hypotheses, the research reached a set of conclusions, the most important of which is that the dimensions of the strategic audit affect the reduction of fraud cases in corporations in the Kurdistan Region, also the research recommends that these companies should employ strategic audits in their activities to avoid the risks of fraud, according to the indicators related to each dimension of the strategic audits of those companies

Key words: strategic audit, strategic audit dimensions, financial fraud.