

دور التدقيق الاستراتيجي في تحديد مدى استمرارية نشاط الشركة

(دراسة استطلاعية لأراء عينة من المحاسبين القانونيين والمدراء المفوضين للشركات في مدينة أربيل)

الدكتور: هاوار غفور حمدا مين (مدرس)

تافكه مهدي عزيز (مدرس)

قسم التقنيات المحاسبية - كلية التقنية الادارية في اربيل - جامعة اربيل التقنية

المستخلص

يتناول هذا البحث أهمية التدقيق الاستراتيجي. وذلك من خلال الغرض الذي يؤديه حيث يساعد في بناء الإدارة المعرفية للشركة 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 هيكلة الشركة وضمان كفاءة وفعالية الأداء الاستراتيجي، فضلاً عن أنه يساعد في تطبيق طرائق الإدارة الحديثة كإدارة الجودة الشاملة ومبادئ الحوكمة. كما يساعد على إظهار مدى التقدم أو التراجع الذي حققته الشركة، وبالتالي تمكن الشركة من التعرف على مركزها الاستراتيجي مقارنة بنظيرها من الشركات العاملة في هذا المجال. وحاول البحث اظهار مدى أهمية التدقيق الاستراتيجي على استمرارية وديمومة الشركات واستنتج الباحثان ان أهمية التدقيق الاستراتيجي لأستمرارية الشركات يرتبط بهيكلية الشركات على المدى الطويل وتتأثر عليها فعند الالتزام بعملية التدقيق الاستراتيجي تكون الشركة في مأمن من كل حالات الركود والافلاس . وقد قام الباحثان بتقديم البحث من خلال محورين يمثل المحور الأول في منهجية البحث و الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث اما المحور الثاني فيتمثل في تقديم مفهوم التدقيق الاستراتيجي و مفهوم استمرارية الشركات والعلاقة بينهما وتقديم الاستنتاجات و التوصيات.

المحور الاول:- منهجية البحث والدراسات السابقة

المقدمة

لاشك ان دور مهنة التدقيق في العالم تزايد وذلك من خلال ما تقوم به مكاتب و وحدات تدقيقية من خلال تقديم أعمال وخدمات مختلفة، وذلك للتوصل إلى إبداء الرأي وتصديق البيانات المالية للشركات محل التدقيق، حيث يساهم علم التدقيق في ترشيد قرارات هذه الشركات نحو الأفضل مما ينعكس على أدائها المستقبلي ويركزها إلى تحقيق أهدافها المنشودة. ومع تنامي الاقتصاد العالمي وظهور الشركات الصناعية برز التدقيق الاستراتيجي كإحدى أدوات الرقابة الاستراتيجية، وذلك لقياس مدى قدرة الشركة على تحقيق أهدافها وغاياتها كما خطط لها. وتعد التدقيق الإستراتيجي نظاماً للتعرف على مدى وكيفية تنفيذ استراتيجيات الشركة وأغراضها للوصول إلى أهدافها وغاياتها، حيث يعد أداة مهمة للإدارة الى جانب ذلك فهو يساعد متخذي القرارات في عملية صنع القرار من خلال توفير المعلومات اللازمة في الوقت المناسب حول نقاط القوة والضعف والانحرافات التي حدثت خلال العملية الإنتاجية في الشركة وفي جميع الخطوط الانتاجية، كذلك يعد أحد الفروع الرئيسة للتدقيق الإداري والذي يستخدم كوسيلة تشخيصية لتحديد المجالات التي تتطوي على مشاكل عديدة على مستوى الشركات. وتفرض عملية التدقيق الاستراتيجي الانضباط والتنسيق بين كل من مجلس الإدارة وإدارة الشركة بقدر اكثر ما يفرضه عملية التدقيق التقليدية للمالية هذا وإن التدقيق الاستراتيجي تعتبر أوسع وأشمل من التدقيق المالي الذي يزود بتقرير كامل للحالة الاستراتيجية العامة والكلية، فهو لا يصف فقط كيفية صياغة الأهداف والاجراءات والاستراتيجيات كقرارات استراتيجية، بل يتعدى ذلك إلى كيفية تنفيذها وتقييمها والتحكم عليها من خلال البرامج والموازنات والإجراءات، ولغرض استغلال الفرص وتجنب التهديدات، تحتاج أنشطة الأعمال إلى موارد وكفاءات في المكان والزمان المناسبين. وهذا ما يتم ذلك من خلال إعادة النظر في توجيه الموارد، وبالتالي فإن الجزء الرئيس في تلك الاستراتيجيات هو التقييم والفهم الصحيح لتلك الموارد والكفاءات وهذا ما يؤثر على استمرارية الشركة و نشاطها بشكل إيجابي .

١ منهجية البحث

يتناول هذا المبحث منهجية البحث التي تعكس الطريقة العلمية المنظمة لتحديد مشكلة البحث وسبل معالجتها بالشكل الذي يضمن الاختيار الموضوعي لفرضيات البحث وتحقيق أهدافه، وفي ضوء ذلك يتناول هذا المبحث التعرف على المشكلة البحث، أهدافه، أهميته، فرضيته، و كما يأتي:

٢ مشكلة البحث

ان الكثير من الشركات ولاسيما الصناعية منها لا تقوم باجراء التدقيق الاستراتيجي والمتمثلة بـ (التخطيط الاستراتيجي، أداء العمليات و إدارة المخاطر، الالتزام بمبادئ الحوكمة، الامتثال و تقويم الأداء الاستراتيجي) وحيث ان التدقيق الاستراتيجي يعد احدى الركائز الاساسية في استمرارية الشركات ، وعليه يمكن طرح مشكلة البحث من خلال الاسئلة التالية :-

١. هل يوجد دور للتدقيق الاستراتيجي من خلال الشمولية على استمرارية نشاط الشركة ؟
٢. هل يوجد دور للتدقيق الاستراتيجي من خلال الاستقلالية على استمرارية نشاط الشركة ؟
٣. هل يوجد دور للتدقيق الاستراتيجي من خلال الدورية على استمرارية نشاط الشركة ؟
٤. هل يوجد دور للتدقيق الاستراتيجي من خلال الموضوعية و الحفاظ على العلاقات على استمرارية نشاط الشركة ؟

٣ أهمية البحث

تكمن الأهمية العلمية لهذا البحث في انه يمثل إضافة مهمة للمكتبة المحاسبية في جامعات الإقليم، كما أنه يفتح المجال للباحثين في دراسة دور التدقيق الاستراتيجي في تحديد مدى استمرارية الشركات في نشاطها.

٤: أهداف البحث

يهدف البحث الى تحقيق جملة من الأهداف منها:

١. تسليط الضوء على أهمية دور التدقيق الاستراتيجي.
٢. إعطاء مفهوم حول استمرارية الشركات .
٣. بيان دور التدقيق الاستراتيجي في تحديد مدى استمرارية الشركات في نشاطها.

٥: فرضية البحث

من خلال ما تم عرضه في المشكلة والأهداف تكون الفرضيات الدارسة:الفرضية الاولى: توجد علاقة بين التدقيق الاستراتيجي من خلال الشمولية و استمرارية نشاط الشركة الفرضية الثانية: توجد اثر للتدقيق الاستراتيجي من خلال الشمولية على استمرارية نشاط الشركة.الفرضية الثالثة: توجد علاقة بين التدقيق الاستراتيجي من خلال الاستقلالية على استمرارية نشاط الشركة.الفرضية الرابعة: توجد اثر للتدقيق الاستراتيجي من خلال الاستقلالية على استمرارية نشاط الشركة الفرضية الخامسة: توجد علاقة بين التدقيق الاستراتيجي من خلال الدورية على استمرارية نشاط الشركة الفرضية السادسة: توجد اثر للتدقيق الاستراتيجي من خلال الدورية على استمرارية نشاط الشركة الفرضية السابعة: توجد علاقة بين التدقيق الاستراتيجي من خلال الموضوعية و الحفاظ على العلاقات على استمرارية نشاط الشركة. الفرضية الثامنة: توجد اثر للتدقيق الاستراتيجي من خلال الموضوعية و الحفاظ على العلاقات على استمرارية نشاط الشركة .

٦: منهج البحث

اعتمد البحث على المنهج الاستنباطي وذلك من خلال بيان اثر التدقيق الاستراتيجي في تحديد مدى استمرارية الشركات في نشاطها .

٧: مصادر جمع بيانات البحث

لغرض اجراء البحث واغناء البحث النظري تم الاعتماد على مجموعة من الكتب والابحاث والأطاريح والدوريات والمعلومات المنشورة على شبكة الأنترنت.

ثانيا : دراسات سابقة

هناك الكثير من الدراسات التي تناولت موضوع التدقيق الاستراتيجي واستمرارية الشركات ما بين محلية وعربية واجنبية ، وهنا سوف نقوم بعرض بعض منها وذلك على وفق التسلسل الزمني ومتغيرات البحث وكما يأتي:

١-دراسة (الجنابي، ٢٠١٦) أطروحة دكتوراه بعنوان "انعكاس عمليات التدقيق الاستراتيجي على أداء المنظمات العامة - بحث تحليلي في أمانة بغداد". هدفت الدراسة إلى تحديد المضامين والآثار النظرية والعملية لانعكاس عمليات التدقيق الاستراتيجي على الأداء المنظمي وتقييم مستوى وفعالية كل من هذين المتغيرين وأبعادهما من خلال دراسة تحليلية في أمانة بغداد للتعرف على كيفية تعامل المنظمات مع اطر التدقيق الاستراتيجي وتقنياته وأساليبه وأدواته والاستثمار في الحفاظ على نجاحاتهم من خلال تفعيل أدائهم. وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج، أبرزها أن التدقيق الاستراتيجي يساهم بفعالية في اتخاذ القرارات الاستراتيجية وتقييم الأداء وتمكين الإدارة من تحديد أوجه القصور وإيجاد الحلول اللازمة لها، إذ أكدت البيانات أن إدارة الأمانة لا تستجيب عادة للمتغيرات الطارئة ومستجداتها، مما يؤثر سلباً في مراحل التنفيذ والأداء ويضعف مخاطر نشوء الأزمات وتفاقمها، كما أنه يتسبب في توقف نزعة التكيف مع العوامل البيئية والظروف المحيطة. وتوصي الدراسة باهتمام عمليات التدقيق الاستراتيجي لتفعيل أداء المنظمات العامة في أمانة بغداد.

٢-دراسة (عثمان، ٢٠١٧) أطروحة دكتوراه بعنوان "المراجعة الاستراتيجية ودورها في تقويم الأداء المالي والاستراتيجي في شركات السكر بالسودان". هدفت الدراسة إلى التعرف على التدقيق الاستراتيجي بغرض الاستخدام والاستفادة منه في تقويم أداء وحدات السكر السودانية، والتأكد من مستوى العلاقة ما بين التدقيق الاستراتيجي وجودة الأداء المالي، وقيام المدقق الاستراتيجي بالتحقق من اهتمام الشركات بتطبيق بطاقة الأداء المتوازن يؤدي إلى كفاءة الأداء الاستراتيجي. كما يهدف إلى تحديد مستوى التزام الوحدة بالمسؤولية الاجتماعية على النحو الذي يحدده تقرير المدقق الاستراتيجي ومدى المساهمة في تحقيق الأهداف الاستراتيجية. وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج، أهمها: يؤكد التدقيق الاستراتيجي على سلامة العناصر التي توفر ميزة تنافسية من خلال تطبيق الخطط الاستراتيجية. والتزام الشركات بمعايير الأداء البيئي التي تؤدي إلى تحقيق الأهداف الاستراتيجية. وتوصي الدراسة لتحسين أداء الشركات وتقييم أدائها المالية الاستفادة من أبعاد التدقيق الاستراتيجي.

٣-دراسة (إبراهيم، ٢٠١٨) أطروحة دكتوراه بعنوان "التدقيق الاستراتيجي ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية - دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية معسكر". هدفت الدراسة إلى محاولة إعطاء فكرة عن التدقيق الاستراتيجي من خلال إبراز مفهومه وآليات تنفيذه، وتوضيح أهمية هذا النوع من التدقيق كنظام إداري شامل ومتكامل يعكس الرؤية الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية وإجراءاتها، ويقيس مدى تحقيقها لأهدافها، والعمل على تحسين جوانب الأداء المختلفة، وكذلك دوره الفعال في إدارة المخاطر في الشركات. وتوصلت الدراسة إلى أن التدقيق الاستراتيجي هو أداة يحاول المدقق من خلاله الدراسة عن إجابات لمجموعة من الأسئلة المتعلقة بصياغة الاستراتيجية وتنفيذها والتحكم فيها، فضلاً عن ذلك، من خلال التدقيق الاستراتيجي أي ضعف أو خطأ في تنفيذ الاستراتيجية يمكن رصدها وتصحيحها. كما يوضح أن التدقيق الاستراتيجي له دور فعال في إرساء نظام إدارة المخاطر في الشركات كأحد الركائز الأساسية. هذا وتوصي الدراسة بتطبيق فكرة التدقيق الاستراتيجي.

٤-دراسة (عبد الوهاب والآخرين، ٢٠١٩) " دور المراجعة الخارجية للحسابات في التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة"- دراسة ميدانية -تكمين أهمية الدراسة في الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية للحسابات في التخفيف من حدة مشاكل فشل المنشآت و تكمن مشكلة الدراسة في ما مدى نطاق مسؤولية المراجع الخارجي عن عملية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية في أعمالها الاعتيادية في المستقبل؟و ما مدى الإرشادات التحذيرية المبكرة التي يجب أن يوفرها المراجع بخصوص الاستمرارية لإدارة المنشآت والتي يترتب عليه وجود مخاطر فشل تلك المنشآت في المستقبل وتأتي فرضية الدراسة في لاتوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نطاق مسؤولية المراجع الخارجي بخصوص الاستمرارية وبين تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية في أعمالها خلال الفترة القادمة. و لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إصدار إرشادات مبكرة بخصوص الاستمرارية من قبل المراجع الخارجي وبين تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية في أعمالها خلال الفترة القادمة. وتسعى الدراسة إلى تحقيق معرفة مسؤوليات المراجع الخارجي تجاه هذا عملية تقييم قدرة المنشأة في الجزائر على الاستمرارية في أعمالها الاعتيادية.و معرفة العوامل التي تؤثر على هذا الدور. وتحسين مستوى وجودة تقرير المراجع الخارجي عن البيانات المالية المنشورة للمؤسسة. ومن أهم النتائج التي أسفرت عنها هذه الدراسة يوجد دور لنطاق مسؤولية المراجع الخارجي في التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة ووصت بتحديد دور لنطاق مسؤولية المراجع الخارجي وقدمت اعتماد الفترة الزمنية اللازمة لتوزيع واسترجاع الاستبيانات وتحليلها والتي امتدت من ١٠ / ٠٦ / ٢٠٢٠ إلى ٢٩ / ٠٨ / ٢٠٢٠

٥-دراسة (يابه، ٢٠٢٠)" أطروحة دكتوراه بعنوان " أثر التدقيق الاستراتيجي في الحد من مخاطر الفشل المالي للشركات دراسة استطلاعية تحليلية لآراء المسؤولين الإداريين والماليين في عينة من الشركات المساهمة في إقليم كردستان/ العراق". هدفت الدراسة إلى التعرف بمفهوم وأهمية التدقيق الاستراتيجي بأبعاده المختلفة للحد من مخاطر الفشل المالي للوحدات الاقتصادية، وتحقيق استمرارية نشاطهم والحفاظ على نجاحاتهم من خلال تفعيل أدائهم، ومواجهة التحديات الاقتصادية والتكنولوجية والسياسية في ظل العولمة وتعقد البيئة المالية والتجارة الالكترونية متجسدة بأزمات مالية عالمية

التي ألحقت الخسائر الكبيرة في اقتصاديات البلدان العالمية وخاصة البلدان النامية. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات، أهمها: أن التدقيق الاستراتيجي لما له دور فعال في الحد من مخاطر المالي للوحدات الاقتصادية وذلك من خلال فحص وتدقيق أبعاده والمتمثلة بـ (التخطيط الاستراتيجي، أداء العمليات، إدارة المخاطر، الالتزام بمبادئ الحوكمة، الامتثال، تقييم الأداء الاستراتيجي، استقلالية المدقق). وتطلب التدقيق الاستراتيجي قدرات مهنية عالية، وتوفر خبرات علمية وعملية وحيادية في إبداء الرأي وتحديد الانحرافات أينما وجدت بمهنية وشفافية، والمؤهلات اللازمة لتحليل النتائج وتفسيرها بالاعتماد على استخدام الأدوات التحليلية الاستراتيجية المعاصرة، فضلاً عن استخدام تقنيات المعلومات والاتصالات في إنجاز وظيفة المدقق. كما توصلت الدراسة إلى توصيات هامة منها: ضرورة تطبيق التدقيق الاستراتيجي في الشركات المساهمة من خلال تدقيق أبعاده المكونة من (التخطيط الاستراتيجي، أداء العمليات، إدارة المخاطر، الالتزام بمبادئ الحوكمة، الامتثال، تقييم الأداء الاستراتيجي، استقلالية المدقق). وذلك لما له أهمية كبيرة في الحد من مخاطر الفشل.

٦-دراسة (حميدى، ٢٠٢١) "الابلاغ عن تعليقات الادارة وتأثيره في تكلفة التمويل وانعكاسهما على استمرارية الشركة بحث تطبيقي في الشركات الصناعية العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية "هدف البحث الى التأثير الفكري لقائمة تعليقات الادارة، ودراسة خصائص معلوماتها وعناصرها، وبيان التأثير الفكري والتطبيقي للإبلاغ عن تعليقات الادارة في كل من تكلفة التمويل واستمرارية الشركة، بالتطبيق على ١٠٩ شركة في الشركات المساهمة العراقية الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية للفترة من ٢٠١٩ - ٢٠١٠. ومن بين اهم ما توصل اليه البحث: ان هناك بون شائع بين القواعد المحلية والدولية المتعلقة بالإبلاغ عن تعليقات الادارة، ونمطية تقارير الإبلاغ الإداري في الشركات العراقية، وعدم وجود توظيف واستفادة منها، وافتقارها للمعلومات التطلعية، وانخفاض كبير جدا في نسبة الإبلاغ عن تعليقات الادارة وتباينها من شركة الى اخرى. على الرغم من ضعف مستوى الإبلاغ عن تعليقات الادارة إلا انه كان له تأثير طردي في كل من تكلفة التمويل بالأسهم، وفي استمرارية الشركة، وهذا ما يشير إلى أهمية هذا النوع من الإبلاغ وتأثيره في الاسواق المالية والمتعاملين فيها. ووصى البحث الجهات المنظمة لعمل مهنة المحاسبة في العراق: لمراجعة وتنقيح القاعدة المحاسبية رقم ٦ في ضوء بيان الممارسة الدولي، فضلا عن اصدار دليل تدقيق محلي مناظر لمعيار التدقيق الدولي رقم ٥٧٠ ووفق خصوصيات البيئة العراقية. ووصت المدقق الخارجي بضرورة تبني وتطبيق مؤشرات كمية لتحديد قدرة الشركة على الاستمرار تدعم رأيه النهائي في ذلك، وضرورة الاطلاع على تقرير تعليقات الادارة ومناقشة الادارة للفقرات المثبتة فيه، والاشارة في تقرير التدقيق الى المعلومات التي اغفلت إدارة الشركة الاشارة اليها في التعليق، والتوصية بإكمال النواقص وإزالة الغموض فيه. ووصت ادارة الشركات: ضرورة تطوير تقرير التعليقات في ضوء الفرص والمخاطر، وتوظيفه في الفترات الصعبة، والتركيز على المعلومات التطلعية أكثر من التاريخية، وعدم الإبلاغ عن المخاطر والمشكلات فقط دون الاشارة الى الخطط والحلول الموضوعة لمواجهتها، ومتابعة المؤشرات السلبية التي من شأنها تهديد قدرة الشركة على الاستمرار والتصحيح المبكر لها.

المحور الثاني : التدقيق الاستراتيجي واستمرارية الشركات و العلاقة بينهما

في هذا المحور يتم عرض مفهوم التدقيق الإستراتيجي وخصائصه ومستويات التدقيق الاستراتيجي وخطوات تطبيقه ومراحله و استمرارية الشركات و مفهوم استمرارية الشركات وشروط تحقيق الإستمرارية واسباب عدم الاستمرارية و العلاقة بين التدقيق الاستراتيجي و استمرارية الشركات من خلال ما يلي :-

١- التدقيق الاستراتيجي

أولاً. مفهوم التدقيق الاستراتيجي: جاءت فكرة التدقيق الاستراتيجي من علم المحاسبة والتدقيق المحاسبي، وذلك لفحص عملية الإدارة الاستراتيجية وتشخيص المشاكل والعوائق التي تواجه تنفيذ المؤسسة لخططها الاستراتيجية، ويعتبر التدقيق الاستراتيجي مفهوم معاصر حديث نشأ، وكان (DONALDSON) من أول من تطرق إليه سنة ١٩٩٥ في مقال نشره في مجلة هارفارد للأعمال تحت عنوان " إدارة جديدة لمجاس الإدارة يوضح فيه أن الغرض من تأسيسه هو أنه سيساعد القادة الإداريين لمراجعة إستراتيجية المؤسسة" (Donaldson,1995:4) وظهر مفهوم التدقيق الاستراتيجي بناءً على طلب معهد المدققين الداخليين للدفاع عن مفاهيم دراسة أساليب القياس والتي يمكن تطبيقها وتنفيذها للتأكد من مدى الالتزام بالخطوة الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية عند تطبيقها، وتقرض عملية التدقيق الاستراتيجي التزاماً وانضباطاً بين كل من إدارة الشركات ومجلس الإدارة أكثر مما تفرضه عملية التدقيق المالي التقليدي (Mellalieu,2008:13) وقد تعددت التعاريف التي تناولت مفهوم التدقيق الاستراتيجي، 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 الشركة في الدعم الداخلي للاستراتيجية، وكيفية استمرار الاستراتيجية مقارنة بالسوق الخارجية والمنافسين والواقع المالي،

وإن التقييم الداخلي والتقييم الخارجي أو البيئي يشكلان العنصرين الأساسيين من عناصر التدقيق الاستراتيجي (Carey, 2005:1) ويعرف (WIELL) التدقيق الاستراتيجي هو إحدى الأدوات المرتبطة بالخيارات الاستراتيجية على المستوى الداخلي والبيئة على المستوى الخارجي (Wiell, 1999:42) وكذلك عرف التدقيق الإستراتيجي بأنه "عملية رقابية تقويمية تعمل كرافعة استراتيجية للوحدة الاقتصادية ككل تستهدف تعزيز صحة الإجراءات الاستراتيجية وتسلط الضوء على مخاطر الأعمال المحتملة" (سليمان، ٢٠١٤: ٥٣). وعرفه (CLAUDE SICARD) على انه فحص الاستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة في وقت معين لتقييم فعاليتها وفرص النجاح (Claude, 1997:109)

مما تقدم ومن خلال العرض الفكري والتحليلي للتعريف والمفاهيم أعلاه نستنتج ما يأتي:

- تستند عملية التدقيق الاستراتيجي إلى الركيزة الأساسية من إجراءات التدقيق وهي عملية التخطيط.
- تعد عملية التدقيق الاستراتيجي عملية رقابية للمحافظة على أداء العمليات باستمرار.
- تسيطر عملية التدقيق الاستراتيجي على المخاطر التي قد تواجه الوحدات الاقتصادية من خلال إدارة المخاطر.
- يعتبر عملية التدقيق الاستراتيجي أداة للتعرف على الأسباب للمشاكل التي يمكن ان تقع داخل الوحدة الاقتصادية والوقوف على حلها. وتقوم ايضا بإجراءات وفحص وتقييم للعمليات المؤثرة في أنشطة الشركات وأهدافها، وكذلك التأكد من التزامهم بالقواعد والمعايير الموضوعية لهم. ثانياً. خصائص التدقيق الاستراتيجي:

١. يمثل خصائص التدقيق الاستراتيجي فيما يأتي:- (علي، ٢٠١٧: ٥٣١) و (سليمان، ٢٠١٥: ٧١) (Karim, et, al., 2020, p2560)

- أ. الشمولية: إن عملية التدقيق الاستراتيجي تشمل جميع عمليات الإدارة الاستراتيجية، التي وضعت لتحقيق أهداف المؤسسة، وليس عملية أو مرحلة واحدة وذلك لان الإدارة الاستراتيجية تتضمن العديد من الأنشطة والمهام المتكاملة والمتراصة مع بعضها البعض ولا يمكن الفصل بينها او فحص مرحلة دون الأخرى، ومتمثلة بشكل رئيسي في أربعة مراحل: الفحص البيئي، صياغة الاستراتيجية، تنفيذ الاستراتيجية والرقابة الاستراتيجية
- ب. الاستقلالية: يتطلب أن يكون المدقق الذي يقوم بعملية التدقيق الاستراتيجي مستقلاً ومحايداً مثل المدقق الخارجي.
- ت. 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،
- ث. الموضوعية والحفاظ على العلاقات: تكون عملية التدقيق مبنية أيضاً على أسس موضوعية، ومن ثم لن يتخلى التدقيق الاستراتيجي عن المنهج العام لعملية التدقيق وذلك لكونه أحد أشكاله. و يجب أن تهتم عملية التدقيق الاستراتيجي والقائمين بها بالحفاظ على العلاقات التي ترتبط بها الشركات، وأن تأخذ دائماً في الاعتبار وجوبية الحفاظ على هذه العلاقات عند القيام بأعمال التدقيق الاستراتيجي.

١- مفهوم استمرارية الشركات وشروط تحقيق الإستمرارية

أولاً :- مفهوم الاستمرارية تعد الاستمرارية فرضاً من الفروض المحاسبية الذي يفترض أن الشركة سيكون لها عمر طويل حتى لو تعرضت للعديد من الخسائر (3: 2020, Retrieved) وان فرض الاستمرارية أحد الافتراضات الأساسية في المحاسبة . والتي يتم استخدامها في إعداد البيانات المالية التي تفترض استمرار الأعمال التجارية دون تخفيض أو إنهاء للأنشطة، ويشير مصطلح الإستمرارية في الشركات إلى إحدى الفروض المحاسبية المهمة والتي تعد ركيزة المحاسبين عند اعداد القوائم المالية، وتطبيق الإجراءات المحاسبية ويعني ذلك وجود المنشأة كي تستمر كما تظهر الحاجة إلى وجود منهجية لبناء نظام اداري لاستمرارية الاعمال يوفر الحماية والاستعداد والتأهب الي ظروف طارئة قد تتعرض لها شركات الاعمال ، وهذا ما توفره المواصفات الدولية التي تختص بقدرة المنظمات على خلق والتحقق من عمل خطة لكيفية استمرارية أو استعادة الوظائف الضرورية وضمان استمرار العمليات والقدرة على مواصلة العمل بعد وقوع الأزمة ما يعني أن ادارة الشركات تسعى دائماً للبقاء والاستمرار في اعمالها ، ولتحقيق ذلك بصورته الصحيحة والسليمة أصدرت منظمة النقييس الدولية المواصفة الدولية (ISO, 2012: 22301) بعنوان نظام ادارة استمرارية الأعمال والتي يمكن تطبيق متطلباتها على مدى واسع من النشاطات من العناصر الاساسية في Business Continuity Management ، وتمثل إدارة استمرارية الأعمال عملية تكرارية ينبغي أن تدرج ضمن الثقافة الإدارية لشركات الاعمال من خلال تنفيذ برامج استمرارية الأعمال والتي تعمل على بث الوعي بهذه الموضوع داخل الشركة (المنظمة)، فضلاً عن جمعها لمختلف البيانات من أجل التعرف على النشاطات التي لا بد من الاستمرار فيها لدعم الاغراض التي تتوخى شركات الأعمال بلوغها بالتصدي لتأثير الحوادث والأزمات التي قد تقع واتخاذ التدابير اللازمة من وضع الخطط الكفيلة الى التخفيف من وطأة تلك التأثيرات، وتنفيذ خطط الطوارئ وتكريس الموارد البشرية والمالية اللازمة لتلك (Everest et al, 2008:3) ومما سبق يتضح أن الاستمرارية هو هدف تسعى كل المستويات الادارية بعامة والادارة العليا بخاصة إلى الحفاظ عليه خلال مسيرتها الوظيفية الا ان واقع

عرض مدى امكانية الشركة في الاستمرارية من عدمها تقع على عاتق الادارة المالية من خلال ما تقوم به من مراجعات مستمرة للاداء المالي و التدقيق للشركة اذ تعد الأموال هي عصب حياة الشركة فإدارته المستمرة وبشكل ريادي يمكن لها الحفاظ على بقاء واستمرار الشركة في سوق العمل ، وبذلك تسعى الشركات إلى استمرار اعمالها وعدم التوقف وتصفية موجوداتها ، ما يجعل تأجيل الاعتراف بمصروفات (نفقات) معينة في نفس الفترة وتأجيلها لفترة اخرى وذلك كون الشركة ما زالت تمارس أعمالها وتستخدم موجوداتها بصيغة فعالة و كفؤة ما قد تحقق الإيرادات الكفيلة بتغطية تلك النفقات ، حتى وان تعرضت الشركة لبعض المشاكل والتعثرات المالية يمكن لها أن تجد الخيارات البديلة لتهوضها من جديد منها بيع بعض الموجودات أو اعادة كما تستند الإستمرارية على المعيار الدولي (570) (بابكر، ٢٠٢٢: ٥٣) ، وكما تشير المعايير الدولية الاعداد القوائم المالية عند إعداد القوائم المالية سواء كانت سنوية أو مؤقتة، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (١) من الإدارة تقييم قدرة الكيان على الإستمرار كمنشأة مستمرة، كذلك نشر مجلس معايير التدقيق والضمان الدولي ورقة مناقشة الإحتيال والإستمرارية في عام ٢٠٢٠، حيث تحدثت عن مسؤولية المدقق في تدقيق البيانات المالية، كما أشار المجمع الأمريكي للمحاسبين بأن المدققين مسؤولين اذا كان هنالك شك بشأن قدرة المنشأة على الإستمرار لفترة زمنية لا تتجاوز ١٢ شهراً من تاريخ الميزانية في نشرته ٥٩ (أحمد، ٢٠٢٣: ٥٢٣) ويُعد مفهوم الإستمرارية في الشركات أحد المبادئ والفرضيات المحاسبية، والذي يقوم على إفتراض أن الشركات ستستمر لفترة كافية من الوقت للوفاء بمسؤولياتها، وعلى الرغم من وجود العديد من الخسائر التي تكون الشركات عرضة لها، إلا أن افتراض الإستمرارية يفترض أن الشركات ستستمر في العمل لفترة طويلة بما يكفي للوفاء بأهدافها والتزاماتها، حيث يعطي هذا الافتراض المحاسبين بعض المبررات للإلتزام بمبدأ التكلفة، ومن أجل تجنب التعرض لإنهاء الأعمال أو تقليص حجمها، تستخدم معظم الشركات فرضية الإستمرارية والتي لا تنطبق في حالة تعرض الشركة الخيار التصفية. بعد مصطلح الإستمرارية أحد الإفتراضات المحاسبية الأساسية التي تستخدمها معظم الشركات حيث يتم إستخدام مبدأ الإستمرارية في إعداد البيانات المالية التي تفترض إستمرار العمل دون تقليل أو إنهاء الأنشطة، ويتم إستخدامه وفقاً لقرار إدارة الشركة، كما يتم إستخدامه من قبل مدقق الحسابات التحديد هل الشركة على وشك الانتهاء والتصفية أم لا واستنادا إلى ما سبق عرف الباحثان الإستمرارية في الشركات على أنها إحدى الفروض المحاسبية التي تشير إلى قدرة الشركة على البقاء الى ما لا نهاية ما دام ليس هنالك نية بالتصفية، كما أن مدقق الحسابات مطالب أن يشير في تقريره إلى إمكانية استمرار المؤسسة في نشاطها في المستقبل بعرض خدمة الأطراف ذات المصالح وفي مقدمتهم المساهمين والمقرضين (Khzer & Jaf ,2023:365)

ثانياً :- شروط تحقيق إستمرارية الشركات هنالك عدة شروط يجب على المنظمات الإفصاح عنها في حال عدم قدرتها على الإستمرار كالخسائر المستمرة والتأخر عن سداد القروض ورفض الحصول على إئتمان، ويتولى المدققون والإدارة بالإعتماد على التقارير المالية تحديد قدرة الشركات على الإستمرارية، وذلك كما يلي:- (حسن، ٢٠٢٣: ٣) و معيار التدقيق رقم (٧٠٠)

١) مسؤوليات الإدارة في أوقات الأزمات الإقتصادية يتم استخدام إفتراض الإستمرارية، ولكن يجب إستيفاء شروط معينة من أجل القيام بذلك، حيث تقع على عاتق الإدارة مسؤولية إتخاذ قرار بشأن استخدام إفتراض الإستمرارية أو إيقاف العمل بناءً على البيانات المالية التي تثبت قدرة المؤسسات على مواصلة العمل أو أنها عرضة للإفلاس، ويجب على الإدارة تأكيد عدد من العوامل قبل إستخدام افتراض الاستمرارية، بما في ذلك التحقق من النتيجة عند وقوع الأحداث القادمة، والنظر في نطاق وتعقيد الشركات وطبيعة عملها وتأثيراتها على المتغيرات الخارجية، ووفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (٥٧٠) فعلى مدقق الحسابات الحصول على الأدلة الكافية والملائمة عن إستمرارية الشركة، واستنتاج مدى ملائمة تطبيق الإدارة للإستمرارية، ومدى وجود عدم تأكد جوهرى بشأن قدرة الشركة على الإستمرار، وفي حالة ملائمة إستخدام الشركة لفرض الإستمرارية ووصول مدقق الحسابات الإستنتاج بعدم وجود تأكد جوهرى متعلق بالأحداث، أو الظروف التي قد أدت لشك جوهرى في قدرة الشركة على الإستمرار فإن المدقق ملزم على إيضاح رأيه في ذلك.

٢) مسؤوليات المدقق: تشمل واجبات المدقق الحصول على معلومات كافية ومناسبة من التقارير و التأكيد و التدقيق على الخطة الاستراتيجية للشركة.

٢- علاقة التدقيق الاستراتيجي باستمرارية الشركات يحاول الباحثان عرض العلاقة بين التدقيق الاستراتيجي واستمرارية الشركات وذلك من خلال :
اولاً :-علاقة الادارة بالتدقيق الاستراتيجي مع استمرارية الشركات تتولى الإدارة المالية بالاعتماد على التقارير المالية تحديد قدرة الشركات على الاستمرارية، وذلك من خلال مجموعة متطلبات ينبغي مراعاتها عند فحص الاستمرارية منها : التأكد من العائد المتحقق ، مراعاة حجم الشركة ، طبيعة عمل الشركة ، حجم التزاماتها ، مدى تأثير الشركة بالبيئة الخارجية ، التوازن المالي ما بين استحقاقاتها والتزاماتها ، تواريخ وحجم التدفقات المالية الداخلة والخارجة وغيرها اذ ان تحديد بقاء واستمرارية الشركة من علمه يتم وفق البيانات والمعلومات التي تعكسها التقارير والكشوفات المالية ، ففي

بعض الاحيان قد تكون الشركات مريحة ولكنها تواجه صعوبة كبيرة في التدفقات النقدية ، أو أنها قد تكون في حالة هشاشة مالية غير واضحة وما أن تتعرض الصدمات المالية حتى تفشل وتتهار وتشتهر افلاسها.

ثانياً: علاقة المدقق بمدى استمرارية الشركات في نشاطها تشمل واجبات المدقق الحصول على معلومات كافية ومناسبة. من التقارير المالية وإدارة الشركات تتعلق باستخدام افتراض الإستمرارية في إعداد البيانات المالية. ويجب على المدققين تحديد العوامل التي تشير إلى أن استخدام افتراض الإستمرارية في الشركات سيكون مناسباً، بمساعدة إجتماع المساهمين الذي يشير إلى وجود صعوبة في التدفق النقدي والتواصل مع المستشارين للتحقق من أية دعاوى قضائية وتقدير أثارها المالية، كما يمكنهم الإستعانة بتقارير الإجراءات التنظيمية، ومن شروط إستخدام فرض الإستمرارية في الشركات هو التحقق من البيانات المالية التي تبين عدم قدرة المنشآت على الإستمرار في ممارسة أعمالها، حيث يقوم المدقق بالإعتماد على البيانات المالية المقدمة من قبل الإدارة لتحديد إمكانية استخدام فرض الإستمرارية من عدم إستخدامه. كما يعتبر تقرير مدقق الحسابات الوسيلة الأساسية التي يوصل من خلالها المعلومات عن عملية التدقيق لمستخدمي القوائم المالية، وحتى يتسنى لمدققي الحسابات تحقيق الهدف من عملية التدقيق فإن عملهم ينطوي بالضرورة على مجموعة من الإرشادات والتوجيهات التي تتطلبها معايير التدقيق، لترشيد وتقنين هذه الأحكام. ولعل من الأحكام المهنية التي لاقت إهتماماً من واضعي المعايير الدولية والوطنية للوفاء بمتطلبات مستخدمي تقرير المدقق ما يتعلق بمسؤولية مدقق الحسابات بشأن إستمرارية الشركات، مما أدى إلى قيام مجلس معايير التدقيق الدولي (IAASB) والتوكيد إلى إجراء عملية تعديل المعايير التدقيق الدولية، بهدف تقديم رؤى دقيقة، خاصة بتقرير مدقق الحسابات والمعلومات الهامة التي ينبغي أن يتضمنها ذلك التقرير، حيث تضمنت تلك التعديلات تعديل معيار التدقيق الدولي رقم (٥٧٠) والمتعلق بموضوع استمرارية الشركات (رزق، ٢٠٢٣: ٢٣). فمسؤولية مدقق الحسابات عن تقويم قدرة الشركة على الإستمرار ترتبط بمعيار العناية المهنية، فإذا قام المدقق ببذل العناية المهنية ومارس حذره المهني ثم ظهرت بعد ذلك مؤشرات عدم قدرة الشركة على الإستمرار فإنه لن يكون مسؤولاً ما دام أن المؤشرات لم تظهر خلال الفحص العادي، لذا أصدر الإتحاد الدولي للمحاسبين، معيار التدقيق الدولي رقم (٥٧٠) الخاص بفرض الإستمرارية، والذي يهدف إلى توفير إرشادات حول مسؤولية المراقب عند مراجعة البيانات المالية المتعلقة بملائمة فرض الإستمرارية كأساس لإعداد البيانات المالية، وحدد مجموعة من المؤشرات التي تساعد مدقق الحسابات في إكتشاف حالات الشك بإستمرارية الشركة، صنفت إلى مؤشرات مالية، تشغيلية ومؤشرات أخرى. (Abdollahi et al.,2020)

جدول ١

معاملات الثبات لجميع مجالات أداة البحث والأداة ككل

المحور	Cronbach's Alpha if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Scale Variance if Item Deleted	Scale Mean if Item Deleted	عدد الفقرات
الشمولية	.992٠	.968٠	20.701	14.6179	٨
الاستقلالية	.990٠	.983٠	20.180	14.5964	٨
الدورية	.990٠	.977٠	20.269	14.6107	٨
الموضوعية و الحفاظ على العلاقات	.990٠	.978٠	19.910	14.6268	٨
استمرارية نشاط الشركة	.990٠	.979٠	20.045	14.6196	٨
الأداة ككل	.٩٩٢.٠				٤٠

المحور الثالث :- الجانب العملي

مجتمع وعينة البحث

يتكون مجتمع البحث من افراد المحاسبين القانونيين والمدراء المفوضين للشركات في مدينة اربيل . وقد تم اختيار العينة بشكل عشوائي ، وتم توزيع ٨٥ الاستبيان عليهم ، وتمت استرجاع ٧٠ منهم وجميعها صالحة لاجراء الدراسة عليها. وعليه فإن نسبة الاستبانات الصالحة للتحليل في مجملها يمثل (٨٢٣٪) وهو معدل مناسب ، لاعتماد عليها في اختبار الفرضيات البحث.

٢-٣ صدق وثبات أداة البحث: للتأكد من صدق أداة البحث فقد تم الاستناد إلى تحكيم الاستبانة من قبل الأساتذة ذوي الخبرة في هذا المجال، حيث تم الأخذ بالملاحظات التي توافقت حولها الآراء، ولأجل اختبار ثبات أداة البحث وإمكانية الاعتماد عليها في اختبار الفرضيات وتحقيق أهداف

البحث فقد تم استخدام معامل كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha) ويستخدم معامل كرونباخ ألفا لقياس درجة ثبات أداة البحث وإمكانية الاعتماد عليها في اختبار الفرضيات.

تبين الجدول الاعلى أن جميع معاملات الثبات لمجالات البحث والأداة ككل كانت أكبر من (٠.٧٠) وتعد معدل جيد لاثبات أداة البحث مما يعني أن هناك تناسقاً داخلياً مقبولاً لفقرات الأداة المستخدمة.

اختبار الفرضيات الدراسة

الفرضية الاولى: توجد علاقة بين التدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الشمولية واستمرارية نشاط الشركة .

بينت نتائج تحليل معامل الارتباط بين متغيري الدراسة وحسب المؤشر الكلي الموضح في الجدول رقم (٢) وجود علاقة معنوية قوية وموجبة بين المتغيرين وعلى المستوى الكلي وبمستويات عالية، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط بين متغير التدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الشمولية واستمرارية نشاط الشركة الى (0.948^{**} Spearman's Correlation) وعند مستوى معنوي (٠.٠٠٥)، وبلغت القيمة الاحتمالية الى ($p\text{-value} = 0.000$) إذ تؤكد هذه النتيجة أن هنالك تلازماً بين المتغيرين مما يمكن الاستنتاج منه إن استخدام التدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الشمولية يؤدي الى استمرارية نشاط الشركة، وبهذا تحققت صحة الفرضية الاولى التي تنص على وجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية عند مستوى (0.05) $\leq a$ بين استخدام التدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الشمولية و استمرارية نشاط الشركة ولذلك فإن نتائج تحليل العلاقات على المستوى الجزئي تدعم وبقوة نتائج تحليل العلاقات بين متغيرات البحث الرئيسة على المستوى الكلي والعام.

الفرضية الثانية: توجد اثر للتدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الشمولية على استمرارية نشاط الشركة.

اما فيما يتعلق بقياس الاثر بين المتغير المستقل والثابت سوف نعتمد على نتائج الجدول رقم (٣) لتحليل الانحدار الخطي البسيط لأختبار الفرضية الاولى. تظهر نتائج الجدول (٣) أن معامل ($R=0.948a$) تدل وجود اثر للمتغير تدقيق التدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الشمولية على متغير استمرارية نشاط الشركة. ، وأن هذا أثر للمتغير المستقل (التدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الشمولية) على المتغير التابع (استمرارية نشاط الشركة) وهو أثر ذات دال إحصائياً، حيث بلغت قيمة (F) المحسوبة (٦٠٦.٢٣٩) عند مستوى ($Sig=0.000$) وهو أقل من (٠.٠٠٥). ويمكن القول التدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الشمولية سوف يكون أكثر انسجاماً مع متطلبات بيئة الأعمال الحديثة لما توفره من معلومات حول هوية الشركة واقدمية الشركة ومرونة الشركة بالتالي تساعد في رفع استمرارية نشاط الشركة. لتلبية احتياجات الأطراف المتعددة المستفيدة من خلال مدى الالتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها ، تخطيط عملية التدقيق بشكل كاف ، مدى كفاية أوراق العمل ، الحصول على قدر كاف من أدلة الإثبات و التنسيق والتعاون مع لجان التدقيق.

اختبار الفرضية الثالثة: توجد علاقة بين التدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الاستقلالية و استمرارية نشاط الشركة. بينت نتائج تحليل معامل الارتباط بين متغيري الدراسة وحسب المؤشر الكلي الموضح في الجدول رقم (٢) وجود علاقة معنوية قوية وموجبة بين المتغيرين وعلى المستوى الكلي وبمستويات عالية، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط بين متغير التدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الاستقلالية واستمرارية نشاط الشركة الى (0.973^{**} Spearman's Correlation) وعند مستوى معنوي (٠.٠٠٥)، وبلغت القيمة الاحتمالية الى ($p\text{-value} = 0.000$) إذ تؤكد هذه النتيجة أن هنالك تلازماً بين المتغيرين مما يمكن الاستنتاج منه إن استخدام التدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الاستقلالية يؤدي الى استمرارية نشاط الشركة. وبهذا تحققت صحة الفرضية الثالثة التي تنص على وجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية عند مستوى ($a \leq 0.05$) بين استخدام التدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الاستقلالية و استمرارية نشاط الشركة. ولذلك فإن نتائج تحليل العلاقات على المستوى الجزئي تدعم وبقوة نتائج تحليل العلاقات بين متغيرات البحث الرئيسة على المستوى الكلي والعام.

الفرضية الرابعة: توجد اثر للتدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الاسفالية على استمرارية نشاط

الشركة. اما فيما يتعلق بقياس الاثر بين المتغير المستقل والثابت سوف نعتمد على نتائج الجدول رقم (٤)

لتحليل الانحدار الخطي البسيط لأختبار الفرضية الرابعة أن هناك أثر للمتغير المستقل التدقيق الاستراتيجي

من خلال خاصية الموضوعية على المتغير التابع (استمرارية نشاط الشركة) عند مستوى ($Sig=0.000$)

وهو أقل من (٠.٠٠٥).

جدول ٢

نتائج اختبار العلاقة بين التدقيق الاستراتيجي واستمرارية النشاط بطريقة معامل ارتباط بيرسون

		الشمولية	الاستقلالية	الدورية	الموضوعية و الحفاظ على العلاقات	استمرارية نشاط الشركة
الشمولية	Pearson Correlation	1				
	Sig. (2-tailed)					
	N	70				
الاستقلالية	Pearson Correlation	.959**	1			
	Sig. (2-tailed)	.000				
	N	70	70			
الدورية	Pearson Correlation	.948**	.966**	1		
	Sig. (2-tailed)	.000	.000			
	N	70	70	70		
الموضوعية و الحفاظ على العلاقات	Pearson Correlation	.971**	.974**	.956**	1	
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000		
	N	70	70	70	70	
استمرارية نشاط الشركة	Pearson Correlation	.948**	.973**	.984**	.956**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	
	N	70	70	70	70	70

Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).*

جدول ٣

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لأختبار الفرضية الاولى

المتغير المستقل	قيمة Beta	دلالة F الإحصائية	قيمة F	قيمة R ²	قيمة R	دلالة t الإحصائية	قيمة t
الشمولية	0.948	0.000	٦٠٦,٢٣٩	0.899	0.948a	0.000	٢٤,٦٢٢

جدول ٤

لتحليل الانحدار الخطي البسيط لأختبار الفرضية الثانية

المتغير المستقل	قيمة Beta	قيمة t	دلالة t الإحصائية	قيمة R	قيمة R ²	قيمة F	دلالة F الإحصائية
الاستقلالية	0.973	٣٤,٦١٤	0.000	0.973 ^a	0.946	1198.140	0.000

جدول ٥

لتحليل الانحدار الخطي البسيط لأختبار الفرضية الثالثة.

المتغير المستقل	قيمة Beta	قيمة t	دلالة t الإحصائية	قيمة R	قيمة R ²	قيمة F	دلالة F الإحصائية
الدورية	٠.984	44.968	0.000	0.984 ^a	0.967	٢٠٢٢,١١٩	0.000

تشير نتائج الجدول (٤) أن $(R=0.973a)$ يدل على وجود اثر إيجابية للمتغير التدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الموضوعية على متغير استمرارية نشاط الشركة ، وأن هناك أثر للمتغير المستقل (للتدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الاستقلالية) على المتغير التابع (استمرارية نشاط الشركة) وهو أثر دال إحصائياً، حيث بلغت قيمة (F) المحسوبة (١١٩٨.١٤٠) عند مستوى $(Sig=0.000)$ وهو أقل من (٠.٠٥) ، وبالتالي فإن للتدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الاستقلالية لها دوراً كبير على الخبرة المهنية للمدقق و القدرة على الاداء الكفاء للمهام المعقدة غير الهيكلية بطريقة متميزة اعتمادا على المعرفة المتراكمة كل في مجال معين، من جهة وكذلك واتعاب الدقيق مقابل قيامه بتدقيق حسابات طبيعة الخدمة المطلوبة منه وحاجة عملية التدقيق للمساعدين .

اختبار الفرضية الخامسة: توجد علاقة بين التدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الدورية واستمرارية نشاط الشركة.

بينت نتائج تحليل معامل الارتباط بين متغيري الدراسة وحسب المؤشر الكلي الموضح في الجدول رقم (٢) وجود علاقة معنوية قوية وموجبة بين المتغيرين وعلى المستوى الكلي وبمستويات عالية، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط بين متغير التدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الدورية واستمرارية نشاط الشركة الى $(Spearman's Correlation ٠.٩٨٤**)$ وعند مستوى معنوي (٠.٠٥) ، وبلغت القيمة الاحتمالية الى $(p-value=0.000)$ إذ تؤكد هذه النتيجة أن هنالك تلازماً بين المتغيرين مما يمكن الاستنتاج منه إن استخدام التدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الدورية يؤدي الى استمرارية نشاط الشركة، وبهذا تحققت صحة الفرضية الخامسة التي تنص على وجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية عند مستوى $(a \leq 0.05)$ بين استخدام التدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الدورية و استمرارية نشاط الشركة .ولذلك فإن نتائج تحليل العلاقات على المستوى الجزئي تدعم وبقوة نتائج تحليل العلاقات بين متغيرات البحث الرئيسة على المستوى الكلي والعام.

الفرضية السادسة: توجد اثر للتدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الدورية على استمرارية نشاط الشركة.

اما فيما يتعلق بقياس الاثر بين المتغير المستقل والثابت سوف نعتمد على نتائج الجدول رقم (٥) لتحليل الانحدار الخطي البسيط لأختبار الفرضية السادسة.

تبين نتائج الجدول (٥) أن معامل الارتباط $(R=0.984a)$ يشير إلى وجود علاقة ارتباط إيجابية بين متغير التدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الدورية ومتغير استمرارية نشاط الشركة ، هناك أثر للمتغير المستقل (التدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الدورية) على المتغير التابع (استمرارية نشاط الشركة) وهو أثر دال إحصائياً، حيث بلغت قيمة (F) المحسوبة (٢٠٢٢.١١٩) عند مستوى $(Sig=0.000)$ وهو أقل من (٠.٠٥) . يتم قبول الفرضية السادسة.

اختبار الفرضية السابعة: توجد علاقة بين التدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الموضوعية و الحفاظ على العلاقات نشاط الشركة.

بينت نتائج تحليل معامل الارتباط بين متغيري الدراسة وحسب المؤشر الكلي الموضح في الجدول رقم (٢) وجود علاقة معنوية قوية وموجبة بين المتغيرين وعلى المستوى الكلي وبمستويات عالية، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط بين متغير التدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الموضوعية و الحفاظ على العلاقات واستمرارية نشاط الشركة الى $(Spearman's Correlation ٠.٩٥٦**)$ وعند مستوى معنوي (٠.٠٥) ، وبلغت القيمة الاحتمالية الى $(p-value = 0.000)$ إذ تؤكد هذه النتيجة أن هنالك تلازماً بين المتغيرين مما يمكن الاستنتاج منه إن استخدام التدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الموضوعية و الحفاظ على العلاقات يؤدي الى استمرارية نشاط الشركة، وبهذا تحققت صحة الفرضية الخامسة التي تنص على وجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية عند مستوى $(a \leq 0.05)$ بين استخدام التدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الدورية و استمرارية نشاط الشركة .ولذلك فإن نتائج تحليل العلاقات على المستوى الجزئي تدعم وبقوة نتائج تحليل العلاقات بين متغيرات البحث الرئيسة على المستوى الكلي والعام.

الفرضية الثامنة: توجد اثر للتدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الموضوعية و الحفاظ على العلاقات على استمرارية نشاط الشركة.

اما فيما يتعلق بقياس الاثر بين المتغير المستقل والثابت سوف نعتمد على نتائج الجدول رقم (٦) لتحليل الانحدار الخطي البسيط لأختبار الفرضية الثامنة. تبين نتائج الجدول (٦) أن معامل الارتباط $(R=0.956a)$ يدل على وجود علاقة ارتباط إيجابية بين التدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الموضوعية و الحفاظ على العلاقات ومتغير استمرارية نشاط الشركة ، وأن هناك أثر للمتغير المستقل (التدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الموضوعية و الحفاظ على العلاقات) على المتغير التابع (استمرارية نشاط الشركة) وهو أثر دال إحصائياً، حيث بلغت قيمة (F) المحسوبة (٧١٩.٠٢٧) عند مستوى $(Sig=0.000)$ وهو أقل من (٠.٠٥) . يتم قبول الفرضية الثامنة.ويمكن القول بان ما تحتاجه شركات في الوقت الحاضر هو إمكانية مواكبة التغيرات الحاصلة سواء على مستوى التغيرات في حجم الشركات والبيئة الداخلية للشركات و التغيرات البيئية الخارجية في المنافسة

واقترام الأسواق والتغيرات في متطلبات اصحاب المصالح. والذي بدورها تكون الاهتمام بالجودة يكون دائماً على حساب الكلفة. وان اعتماد التدقيق الاستراتيجي سوف تضمن لأصحاب المصالح الوجه الثاني لادارة الشركة , حيث أن التدقيق الاستراتيجي يعنى بمراجعة وتدقيق العمليات الاستراتيجية المنفذة من الإدارة العليا في الشركة وكافة الأنشطة الأخرى ومقارنتها مع المخطط ويمكن الاستفادة من 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. من خلال ما تقدمه التدقيق الاستراتيجي من التقارير المفصل لكل من دور الشركة في السوق ومقابلة الاهداف الداخلية الموضوعة بالاهداف الداخلية المنفذة وتحديد كافة الانحرافات والاطفاء وكذلك الحال بالنسبة الى الاهداف البيئية الخارجية ومقابلتها مع الاهداف المنفذة الخارجية.

المحور الرابع:- الاستنتاجات والتوصيات

يتم من خلال مايلي استعراض أهم نتائج الدراسة التي توصل إليها الباحثان من خلال عملية تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

١- الاستنتاجات

في ضوء الدراسة لقد تم التوصل إلى عدد من الاستنتاجات أهمها:

١- هناك علاقة ارتباطية ايجابية بين التدقيق الاستراتيجي و استمرارية الشركة من خلال خصائص الشمولية و و الاستقلالية والدورية و الموضوعية والحفاظ على العلاقات.

٢- ان التزام بالتدقيق الاستراتيجي يساعد المدققين الداخليين في الوحدات الاقتصادية بالقيام باعمالهم بشكل افضل .

٣- عدم اهتمام الإدارة العليا بتطوير التدقيق الاستراتيجي، وذلك من خلال عدم وجود خطط تدريب سنوية ومعتمدة لتدريب المدققين الداخليين وعدم وجود موازنة خاصة لتدريب المدققين وتنمية قدراتهم وعدم اهتمام الوحدات الاقتصادية بتطوير أداء المدققين الداخليين المتميزين في العمل.

٤- ان عملية التدقيق الاستراتيجي أداة للتعرف على الأسباب للمشاكل التي يمكن ان تقع داخل الوحدة الاقتصادية والوقوف على حلها.

٥- ان عملية التدقيق الاستراتيجي تقوم ايضا بإجراءات وفحص وتقويم للعمليات المؤثرة في أنشطة الشركات وأهدافها، وكذلك التأكد من التزامهم بالقواعد والمعايير الموضوعة لهم.

٢- التوصيات

في ضوء الدراسة النظرية والعملية تم التوصل إلى عدد من التوصيات أهمها:

١- الالتزام بعملية التدقيق الاستراتيجي حيث تعتبر الركيزة الأساسية في عملية التخطيط.

٢- الالتزام بعملية التدقيق الاستراتيجي حيث تعد عملية التدقيق الاستراتيجي عملية رقابية للمحافظة على أداء العمليات باستمرار .

٣- الالتزام بعملية التدقيق الاستراتيجي حيث تسيطر عملية التدقيق الاستراتيجي على المخاطر التي قد تواجه الوحدات الاقتصادية من خلال إدارة المخاطر .

٤- يعتبر عملية التدقيق الاستراتيجي أداة للتعرف على الأسباب للمشاكل التي يمكن ان تقع داخل الوحدة الاقتصادية والوقوف على حلها. وتقوم ايضا بإجراءات وفحص وتقويم للعمليات المؤثرة في أنشطة الشركات وأهدافها، وكذلك التأكد من التزامهم بالقواعد والمعايير الموضوعة لهم.

٥- الالتزام بالتدقيق الاستراتيجي في الوحدات الاقتصادية العاملة في محافظة اربيل لان التزام بالتدقيق الاستراتيجي يؤدي الى تحسين استمرارية الشركة.

٦- تعزيز معرفة المدققين الداخليين في الوحدات الاقتصادية بالتدقيق الاستراتيجي.

المصادر:

أولاً- المصادر باللغة العربية:

١. إبراهيم، بن يمينة، " التدقيق الاستراتيجي ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية"، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2018.

٢. أحمد، عبد العظيم، "أثر خصائص مجلس الإدارة على تقلبات عوائد الأسهم وانعكاس ذلك على إستمرارية الشركات في ضوء الأزمة الروسية

الأوكرانية " دراسة تطبيقية، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، ٧ (١) ، ٢٠٢٣

٣. بابكر، بشير، "أثر محددات جودة المراجعة الخارجية في التنبؤ باستمرارية منشآت الاعمال"مجلة الجزيرة للعلوم الاقتصادية والاجتماعية، ١١ (٢ ، ٥٠-٦٧، ٢٠٢٢.
٤. جمال، عائشة عبد الله المحجوب، " أثر إدارة الجودة الشاملة في أداء المراجعة الاستراتيجية في الصناعة الفندقية في السودان"، أطروحة دكتوراه في الجودة الشاملة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم، السودان، ٢٠١٣.
٥. الجنابي، أكرم سالم حسن، " انعكاس عمليات التدقيق الاستراتيجي على أداء المنظمات العامة"، أطروحة الدكتوراه في الإدارة العامة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، بغداد، العراق، ٢٠١٦.
٦. حسن، أسماء، "تأثير القدرات الادارية في استمرارية الشركات دراسة تجريبية في البيئة العراقية". مجلة اقتصاديات الأعمال للأبحاث التطبيقية، ٤ (٣)، ٢٠٢٣.
٧. حميدى، كزار سليم عبد الزهره، "الابلاغ عن تعليقات الادارة وتأثيره في تكلفة التمويل وانعكاسهما على استمرارية الشركة بحث تطبيقي في الشركات الصناعية العراقية المدرجة في سوق العراق لأوراق المالية"، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، ٢٠٢١.
٨. حنان، بودلال وعبدالقادر، بن حمادي، " التدقيق الاستراتيجي ودوره في الادارة الاستراتيجية للمؤسسة الاقتصادية -تأصيل نظري" المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال - المجلد. ٥، العدد ٣، ٢٠١٨.
٩. رزق، علاء، "مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لفرض الإستمرارية في زيادة القدرة التفسيرية لرأي مراقبي الحسابات وانعكاس ذلك على كفاءة الإستثمار". مجلة البحوث المالية والتجارية، ٢٤ (٢)، ٢٠٢٣.
١٠. سكاك، مراد، " دور التدقيق الاجتماعي في بناء إستراتيجية المؤسسة- دراسة ميدانية لبعض مؤسسات ولاية سطيف"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة فرحات عباس سطيف، ٢٠١٠.
١١. سكاك، مراد، " التدقيق الاستراتيجي ودوره في الإدارة الاستراتيجية للمؤسسات"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد ١٥، جامعة فرحات عباس سطيف، ٢٠١٥.
١٢. سليمان، أحمد شوقي، " المراجعة الاستراتيجية في منظمات الأعمال" مجلة الاقتصاد الإسلامي العالمية، العدد ٤٠، سبتمبر، ٢٠١٥.
١٣. سليمان، أحمد شوقي، " إطار مقترح للمراجعة الإدارية للقرارات الاستراتيجية في المصارف الإسلامية"، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الأزهر، القاهرة، مصر، ٢٠١٤.
١٤. عبدالوهاب، هاني، عبدالملك، قديري، حمزة، بالظايف، ٢٠١٩ " دور المراجعة الخارجية للحسابات في التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة"- رسالة ماجستير -كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، ٢٠١٩.
١٥. عثمان، الطيب عثمان فضل، " المراجعة الاستراتيجية ودورها في تقويم الأداء المالي والاستراتيجي في شركات السكر بالسودان"، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، الخرطوم، السودان، ٢٠١٧.
١٦. علي، سلامة إبراهيم، "دور التدقيق الاستراتيجي في الكشف عن حالات الفساد المالي في العراق - إطار مقترح"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد ٢٣، العدد ٩٧، ٢٠١٧.
١٧. يابة، جمال أنور، " أثر التدقيق الاستراتيجي في الحد من مخاطر الفشل المالي للشركات دراسة استطلاعية تحليلية لآراء المسؤولين الإداريين والماليين في عينة من الشركات المساهمة في إقليم كردستان/ العراق"، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة صلاح الدين - أربيل، ٢٠٢٠.

ثانياً: المصادر الأجنبية:

- 2.Accounting Assumptions", www.iedunote.com, Retrieved 2020-0711. Edited
- 3.Abdollahi, A., pitenoci, Y.R., and Gerayli, M.S., " Auditor's report, auditor's size and value relevance of accounting information" Journal of Applied Accounting Research ,21(4),2020.
- 4.Carey, Andrew "How to audit your business strategy" http://www.cambridgestrategy.com/content/business_strategy_audit. (2005)
- 5.Claude Sicard, "I'audit de stratégie", DUNOD, paris, 1997.
- 6.Everest, David; Garber, Roy E. ; Keating, Michael& Peterson, Brian, , " Business Continuity Management ", Copyright by The Institute of Internal Auditors, USA, ٢٠٠٨.

7. Gordon Donaldson, "A New Tool for Boards ": The Strategic audit, Harvard Business Review, sit : <https://hbr.org/1995/07/a-new-tool-for-boards-the-strategic-audit> ,2017.
8. Gordon Donaldson," A New Tool for Boards : The Strategic audit" Harvard Business Review, sit : <https://hbr.org/1995/07/a-new-tool-for-boards-the-strategic-audit> 11/02/2017,1995
9. Grundy, Tony " **Strategic audit: why it's vital to give your strategy a health check**" Gale, Cen gage Learning, Chartered Institute of Management Accountants (CIMA),2008.
10. ISO (22301 : 2012) , " Societal security – Business continuity management systems – Requirements ."2012.
11. Karim, A.L. H. M., AL-Shatnawi, H. M., Jaf, R. A. S., Al-Kake, F., & Hamawandy, N. M. (2020). The role of adopting strategic audit to improve audit quality. Journal of Critical Reviews, 7 (11). .pp2556-1568)
12. Khzer,Karzan Adnan & Jaf, Rizgar Abdullah Sabir(2023),THE ROLE OF INCOME SMOOTHING ON FINANCIAL PERFORMANCE INDICATORS. 3c Empresa: investigación y pensamiento crítico, ISSN-e 2254-3376, Vol. 12, N°. 2, 2023, págs. 362-376.
13. Kwak, Wikil & Kou, Van , " **Bankruptcy prediction for Korean firms after the 1667 financial crisis**" Journal : Review of Quantitative finance and Accounting . Volume: 38 , Issue : 4,2012.
14. Mellalieu, Peter J. " **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.2008
15. Weil Michel, "I'**audit stratégique : qualité et efficacité des organisations,**" AFNOR, paris, 1999.
16. Wheelen, Thomas & Hunger, J. David " **Strategic Management and Business Policy**". 5th Edition, USA,1995.