

اهمية تطبيق اسلوب التدقيق الاستراتيجي وانعكاسها على تحسين جودة التقارير المالية

رزكار عبدالله صابر جاف¹ عبدالرحمن مولود مصطفى² شهلة عبدالواحد حمد³

¹ قسم المحاسبة، كلية الإدارة والأقتصاد، جامعة صلاح الدين، أربيل، كردستان، العراق

² قسم المحاسبة، كلية الإدارة والأقتصاد، جامعة جيهان، دهوك، كردستان، العراق

³ قسم المحاسبة، كلية الإدارة والأقتصاد، جامعة صلاح الدين، أربيل، كردستان، العراق

المستخلص

تهدف البحث إلى التعرف على أهمية تطبيق اسلوب التدقيق الاستراتيجي في الشركات الصناعية في اقليم كردستان العراق على تحسين جودة التقارير المالية و تم اعتماد اسلوب التدقيق الاستراتيجي كمتغير مستقل من خلال الخصائص التدقيق الاستراتيجي والتي تشمل (الشمولية، الموضوعية، الاستقلالية، الدورية). وجودة التقارير المالية كمتغير تابع. بما ان التدقيق الاستراتيجي يعتبر نظاماً للتعرف على مدى تنفيذ استراتيجيات الشركة، أي مدى نجاحها في تحقيق أهدافها و غاياتها. وهذا يحتاج إلى وضع خطة استراتيجية والسعي لتنفيذها من أجل تحقيق رسالة الشركة وأغراضها. ودورها على تحقيق الجودة التقارير المالية في الشركات الصناعية , باعتبار ان قضية جودة الاداء المهني لمدقق الحسابات تمثل محوراً للعديد من الدراسات والانظمة والتشريعات التي صدرت عن المنظمات المهنية، بهدف العمل على تحقيق هذه الجودة والحفاظ عليها. لتحقيق ذلك فإن الباحثون استخدموا البيانات الأولية، و تم استخدام استبانة تم توزيعها على (80) شخصاً في الشركات الصناعية في اقليم كردستان وبعد فرزها تم اعتماد (70) استبانة من مستجيب ما بين مدير مالي و رئيس قسم المالي و محاسبون ومدققين داخليين و مدققون خارجيين، و توصلت الدراسة إلى النتائج أبرزها وجود علاقة واثرا ايجابي للتدقيق الاستراتيجي من خلال كل من (الشمولية، الموضوعية، الاستقلالية، الدورية) على تحسين جودة التقارير المالية.

مفاتيح الكلمات: التدقيق الاستراتيجي، الشمولية، الموضوعية، الاستقلالية، الدورية وجودة التقارير المالية.

1. المقدمة

إن المفهوم التدقيق الاستراتيجي هو مفهوم الحديث للتدقيق لا تعدد في كونه أداة لفحص القوائم المالية المعدة من قبل الشركات وخلوها من الأخطاء فقط، بل تجاوزت ذلك ليصل إلى جميع عمليات الشركة، وأصبح التدقيق عملية منظمة شاملة لكافة أنشطة الشركة، ولتحقيق ذلك تم تقسيم التدقيق إلى أنواع حسب الهدف المراد من التدقيق، ومن هذه الأنواع التدقيق الاستراتيجي الذي هو حديث النشأة، سخروه في فحص مراحل عملية الإدارة الاستراتيجية، والوقوف على نواحي القصور والمعوقات التي تواجه تنفيذ الشركات لخططها الاستراتيجية، وكذا تشخيص أسباب المشاكل وتقديم حلول لها حسب المتغيرات والعوامل الداخلية والخارجية.

تعد الإدارة الاستراتيجية أداة هامة لنجاح او فشل أي الشركة ونظرا لعجز أنواع التدقيق الأخرى في تقديم تقييم شامل لعملية الإدارة الاستراتيجية والأداء المقدم، دعت الحاجة لإيجاد نوع جديد من تدقيق يساعد متخذي القرارات في صناعة القرار من خلال الوقوف على مواطن القوة والضعف في الشركات والفرص والتحديات المحيطة بها، وتوفير المعلومات اللازمة في الوقت المناسب، وقد أطلق على هذا النوع من التدقيق بالتدقيق الاستراتيجي.

1.1 مشكلة الدراسة:

2- التعرف على التدقيق الاستراتيجي في مجتمع الدراسة ودورها على تحسين جودة التقارير المالية.

3- التعرف على اهم الابعاد جودة التقارير المالية التي لها علاقة وتأثر بالتدقيق الاستراتيجي ومحاولة تحسين الاثر السلبي لتلك الابعاد .

4- توجيه نحو اعتماد التدقيق الاستراتيجي بما ينصب في تحسين الابعاد جودة التقارير المالية.

تواجه مهنة التدقيق الحسابات في اقليم كردستان مشاكل عديدة الناجمة عن اتباع اساليب تقليدية في تدقيق الحسابات مما يؤدي الى عدم تحسين جودة التقارير المالية على الرغم من وجود معايير التدقيق، وقوانين وأنظمة و اجراءات دولية لتنظيم مهنة التدقيق، حيث ان جودة التقارير المالية أصبحت أحد وسائل المنافسة في سوق عمل مهنة التدقيق. يمكن تلخيص المشكلة من خلال الأسئلة التالية:

1- هل يوجد دور للتدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الشمولية على تحسين جودة التقارير المالية ؟

2- هل يوجد دور للتدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الموضوعية وتحسين جودة التقارير المالية ؟

3- هل يوجد دور للتدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الاستقلالية وتحسين جودة التقارير المالية ؟

4- هل يوجد دور للتدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الدورية على تحسين جودة التقارير المالية ؟

1.4 الفرضيات الدراسة

من خلال ما تم عرضه في المشكلة والأهداف تكون الفرضيات الدراسة:

الفرضية الاولى: توجد علاقة بين التدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الشمولية و تحسين جودة التقارير المالية.

الفرضية الثانية: توجد اثر للتدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الشمولية على تحسين جودة التقارير المالية.

الفرضية الثالثة: توجد علاقة بين التدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الموضوعية وتحسين جودة التقارير المالية.

الفرضية الرابعة: توجد اثر للتدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الموضوعية على تحسين جودة التقارير المالية.

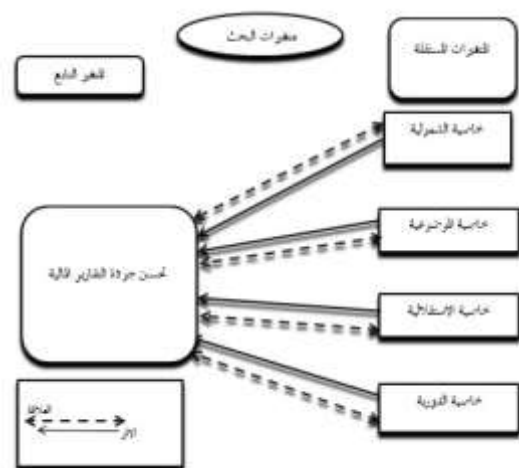
الفرضية الخامسة: توجد علاقة بين التدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الاستقلالية وتحسين جودة التقارير المالية.

الفرضية السادسة: توجد اثر للتدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الاستقلالية على تحسين جودة التقارير المالية.

الفرضية السابعة: توجد علاقة بين التدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الدورية وتحسين جودة التقارير المالية.

الفرضية الثامنة: توجد اثر للتدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الدورية على تحسين جودة التقارير المالية.

يمكن توضيح العلاقة والامر بين المتغيرات الدراسة من خلال شكل رقم (1)



1.2 اهمية الدراسة

تنبع أهمية هذه الدراسة من أهمية التدقيق الاستراتيجي باعتبارها نقطة البداية الأكثر أهمية من بين أنواع التدقيق، حيث أن التدقيق المالي يضبط النفقات ويصح توجيه الواردات وترشيده الإنفاق، إذ انه في ظل التطورات الإدارية الحديثة باتت الأخطاء الاستراتيجية أكثر فداحة على الشركات، وأضحت العناصر التنافسية لا تقف عند حد تكتيكات العمل بل تجاوزتها إلى التنافس الاستراتيجي بعيد المدى . ومن هنا يأتي دور التدقيق الإستراتيجي من خلال الأطار العام للتدقيق الاستراتيجي الذي يساهم في تقييم التوجه الإستراتيجي للشركات والتأكد من أن العمليات التشغيلية يتم تأديتها بفاعلية، وكذلك الاستعمال الأمثل للموارد مما يعزز في الترشيده من النفقات وهذا من شأنه أن يساهم كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية . ويمكن تلخيص أهمية الدراسة في النقاط التالية:

يعتبر هذا البحث مساهمة نظرية في خصوصية موضوع التدقيق الاستراتيجي إذ يعتبر مفهوم جديد على الساحة العلمية والعملية خاصة في اقليم كردستان العراق.

تأتي أهمية هذا الموضوع من خلال ربطه بين الخصائص التدقيق الاستراتيجي وتحسين جودة التقارير المالية خاصة في ظل قلة هذه الدراسات، وعليه يمكن للباحثين من الاعتماد هذه الدراسة كمرجعاً نظري يعتمدون عليه في أبحاثهم. كذلك في إيضاح الدور الذي يؤديه التدقيق الاستراتيجي باعتبارها من الاساليب الحديثة في مجال مهنة التدقيق كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية وإلى تحقيق أداء أفضل من قبلهم ويكفل استمراريتها وتحقيق استراتيجياتها الموضوعية بجودة عالية.

1.3 الاهداف الدراسة

من خلال المشكلة و ما تم عرضه من متغيرات فإن الإجابة على أسئلتها قد يحقق ما نصبو اليه من أهداف وتمثل:

1- محاولة الربط بين الأطار العام للتدقيق الاستراتيجي و تحسين جودة التقارير المالية.

2. المحور الاول: الجانب النظري

2.1 المبحث الاول: مدخل الى التدقيق الاستراتيجي

اعتمدت فكرة التدقيق الاستراتيجي من علم المحاسبة والتدقيق المحاسبي، وذلك لفحص عملية الإدارة الاستراتيجية وتشخيص المشاكل والعوائق التي تواجه تنفيذ الشركة لخططها الاستراتيجية، ويعتبر التدقيق الاستراتيجي مفهوم معاصر حديث نشأ، ودليل هذا محدودية البحث والآراء التي حلت مكانه وفسرت أبعاده، وكان (Donaldson, 1995) من أول من تطرق إليه سنة 1995 في مقال نشره في مجلة هارفارد للأعمال تحت عنوان " إدارة جديدة لمجاس الإدارة: التدقيق الاستراتيجي ، يوضح فيه أن الغرض من اعدادها هو أنه سيساعد القادة الإداريين لتدقيق إستراتيجية الشركة، و ظهر مفهوم التدقيق الاستراتيجي بناء على طلب معهد المدققين الداخليين (IIA) Institute of Internal Auditors للحفاظ على البرامج والاساليب المعمدة في القياس التي يمكن تطبيقها لضمان مدي الالتزام بالخطوة الاستراتيجية للشركة عند التطبيق . وذلك نظرا لاتساع نطاق الاعمال من جهة وتنوع المسؤوليات الملقاة على الشركات من ناحية اخرى تم تبني مفاهيم او مداخل جديدة للتدقيق وعدم الوقوف على مدخل التدقيق التقليدي محسب وواعتماد المداخل التي تلي التطورات والحجم الشركات في الوقت الحالي ومنها التدقيق الاستراتيجي . Strategic Auditing

ويمكن القول بان الاجراءات التدقيق المعمدة يجمع وفحص وتقييم أدلة التدقيق أو الإثبات تبقى واحدة في معظم أنواع التدقيق ، ومن ثم فان طبيعة الاجراءات التدقيق تختلف تبعاً للاختلاف في الهدف أو ما يعرف بالغاية من تنفيذ عملية التدقيق.

يعرفها (et al.,Opolski) بأن التدقيق الاستراتيجية هي التدقيق شاملة ومنهجي ومنظم ومحايد في تقييم الأهداف الاستراتيجية للشركة ، ويقوم بالمقارنة مع ما تم تنفيذها من الاستراتيجية الشركة وذلك من أجل تحديد صعوبات وفرص التطوير والعلاقات المكونة لتحسين فعالية الشركات.(Opolski, 2008, p.32)

من جهة اخر يعرفها ويعرف (Grundy) بان التدقيق الاستراتيجي هو أسلوب منهجي منظم وشامل للعمليات الاستراتيجية للشركة وذلك لتشخيص مواقع الضعف والقوة المؤثرة بالشركة، وبالتالي عرض أسباب التي تؤدي الى فشل الشركة ذلك من خلال التدقيق الاستراتيجي ، وعدم تحقيق الأرباح والمستوى المطلوب من الأداء الفعلي لتحقيق ذلك، ومحاولة إيجاد اساليب حديثة للتدقيق والتي من الممكن أن تحقق قيمة سوقية افضل للشركة.(Grundy,2008: 44)

في حين يقول Markiewicz. أن التدقيق الاستراتيجية يدور حول التحقق من العمليات المرتبطة بالرقابة على المدى الطويل . من خلال أساليب الإدارة الإستراتيجية والجوانب التنظيمية المرتبطة بتوزيع المهام والمسؤوليات المتعلقة بتطوير وتنفيذ الاستراتيجيات في الشركات (Markiewicz, 2011, pp. 253-254, 258).

وبحسب (Agnieszka) ويمكن تلخيص التعارف في تحديد الخصائص التالية للتدقيق الاستراتيجي:

1- تحليلات شاملة لاستراتيجيات الادارة الاعمال و الاستراتيجية نظام الإدارة.

2- يقلل من المخاطر الاستراتيجية للشركة.

3- يحدد المواقع القوة والضعف الإستراتيجية داخل الشركة.

4- يحدد الاتجاهات الجديدة للأنشطة التي تؤدي إلى تطوير الشركة (Agnieszka, 2017, p.130)

مبررات التحول من التدقيق التقليدية إلى التدقيق الاستراتيجية:

واجمت التدقيق التقليدية في الفترات الماضية انتقادات كثيرة بسبب التركيز فقط على جانب المالية، ، و من أهم هذه الانتقادات: (Olive, et al, 2000, p14-15) (FATAH & JAF (2023), (Karim, et, al., 2020).

1- تزود بمعلومات مزللة لاتخاذ القرارات : معلومات حول التكاليف، الدخل، الربحية، حيث إن المقاييس المالية التقليدية التي قد لاتنعكس مع الأهداف الاستراتيجية للشركة.

2- لا توفر المتطلبات الاستراتيجية للشركات في الوقت الحالي ذلك بسبب الاجراءات التقليدية المعتمدة، مما يؤدي إلى تجاهل بعض العناصر غير المالية كرضا الزبون والمنافسين (Sabir (2020)

3- تشجع على التفكير في الامد القصير بسبب مشكلة التشاؤم بالنسبة للوقت و التحدي الحرج في تحقيق التوازن بين المديين للعمل.

4- لا توفر حاجات المحاسبة المالية.

5- يوفر معلومات نظرية حول المستخدمين : وهذه المعلومات غير محمة بالنسبة لجزء كبير من الشركة.(Jaf, et, al, 2015).

6- إنها تركز على العوامل الداخلية تتجاهل عوامل الزبون و عوامل المنافسين و التأثيرات الخارجية، فهي تُستخدم فقط لإجراء مقارنات مع الفترات السابقة ويصعب بواسطتها مقارنة المنظمة مع المنافسين .

7- تزويد الادارة بمعلومات غير كافية في التقارير الشهرية و الفصلية والذي يؤدي بدوره إلى تأييد قرارات الاستئثار قصيرة الأجل

خطوات عملية التدقيق الاستراتيجي:

ان التدقيق الاستراتيجي المستخدم في تقويم الاستراتيجي ينفذ من خلال ثلاثة فئات وهي المدققين المستقلين والمدققين الحكوميين والمدققين الداخليين وتهدف عمل هذا الفئات الثلاثة الى التحقق من درجة المطابق بين ماهو متحقق مقارنة بالمعايير الموضوعية وتوصيل النتائج الى المستخدمين المهتمين. ويغطي التدقيق الاستراتيجي الجوانب الرئسة لعملية الادارة الاستراتيجية ويضعها في الاطار عمل اتخاذ القرار والذي يتكون من خطوات التالية بحسب (karim , et al. 2020):

1- تقييم نتائج أداء المنظمة الحالي

الأداء الحالي:- وذلك لمعرفة أداء المنظمة في العام الماضي في ضوء العائد على الاستثمار، نصيبها في السوق، الربحية، الخ.

الوضع الاستراتيجي:- وذلك لمعرفة وتقييم مهمة، أهداف، استراتيجيات، وسياسات المنظمة ومدى ملاءمتهم مع وضع المنظمة دوليا.

2- مراجعة حوكمة المنظمة

من خلال فحص وتقييم إداري المنظمة الإستراتيجيين

- مجلس الادارة

- الإدارة العليا

3- فحص وتقييم البيئة الخارجية

من خلال فحص وتقييم كافة العوامل البيئة الخارجية التي تؤثر على الشركة والتي يمكن تقسيمها كالتالي:-

البيئة الاجتماعية: "لتعرف على الفرص والتحديات الحالية والمستقبلية للمنظمة وسواء كانت اقتصادية، تكنولوجية، قانونية...."

البيئة الخاصة: " لتحديد الفرص والتحديات الخاصة بالشركة والتي تؤثر على صناعتها والمتمثلة في العملاء، المنافسين، العمال، الممولين، الموردين، . . ."

إيجاز العوامل الخارجية: تركيز على التحديات والعوامل الخارجية التي تواجه الشركة في الوقت الحاضر والمستقبل.(jaf,et.al., (2015))

4- فحص وتقييم البيئة الداخلية

لتحديد نقاط الضعف والقوة في ضوء الآتي :- هيكلة المنظمة - ثقافة المنظمة - موارد المنظمة " التسويق، التمويل، التنمية والتطوير، العمليات، الموارد البشرية.."

تلخيص العوامل الداخلية: لتحديد ما هي نقاط القوة والضعف التي تواجه المنظمة في الوقت الحاضر والمستقبل.

5- تحليل العوامل الاستراتيجية باستخدام سوات SWOT

- تركيز على مجالات أو الأماكن المشكلات.

- للتدقيق وتحسين مهمة الشركة والأهداف حسب متطلبات.

6- توليد وتقييم البدائل الاستراتيجية: وذلك للوصول إلى البديل الاستراتيجي المناسب من خلال التالي:-

- اختيار البدائل الاستراتيجية

- اختيار الاستراتيجية الضرورية

7- تطبيق الاستراتيجيات المختارة من خلال الآتي:-

- اختيار طبيعة البرامج المساعدة للتطبيق، ومدى قابليتها للتطبيق.

- التأكد من مدي ملاءمة الميزانيات وتطويرها لتناسب تطبيق الاستراتيجية.

- اختيار العمليات اللازمة وتطويرها للمساعدة في التنفيذ.

8- التقييم والرقابة عن طريق التالي:-

- اختيار مدي قابلية نظم المعلومات المعتمدة ومدى قدرتها على التغذية العكسية، و لتحقيق الرقابة على الأنشطة والأداء.

- اختيار مدى دقة نظم رقابة الأداء المعتمدة في تقييم الخطة الاستراتيجية.

اهداف التدقيق الاستراتيجي: ان اظهر العمليات غير الضرورية في الشركات الصناعية تعتبر من الاهداف الاساسية للتدقيق الاستراتيجي بالاضافة الى تغير الموارد العاطلة

والانشطة الاختيارية الى استراتيجيات الشركة ويتم ذلك من خلال:

1- تفكير نحو اجراء بعض التغيرات في كل من اعادة صياغة هيكله الادارة الشركة واثر المنافسين وارضاء العملاء الرئيسية.

2- اختيار افضل الاجراءات الضرورية بعد دراسة السوق المنافسة وبيان المكانة الشركة بين المنافسين.

3- دراسة ومقارنة الاداء الحالي بالمتطلبات الاستراتيجية المستقبلية للشركة بالتركيز على الاسواق حديثة واثاج سلع جديدة من خلال تطوير الكفاءات الشركة من جل تحقيق الاسبقية التنافسية للشركة.

4- استغلال الامثل للموارد المتاحة من اجل تحقيق اهداف الاستراتيجية مستقبلا (عثمان واخرون، 2020، ص 92-93). (Mahmood, & Sabir 2023).

2.2 المبحث الثاني: مدخل الى جودة التقارير المالية

اولا: مفهوم جودة التقارير المالية واهميتها

تعرف جودة التقارير المالية بأنها التقارير المالية الصادرة من الشركات الصناعية والتي تعبر عن صدق المعلومات الخاصة بكافة الانشطة التي تقوم بها الشركات في البنود المعروضة في تلك التقارير وبعدها عن التحيز وغيرمضللة لتكون أكثر فائدة لمتخذي القرارات الاستثنائية ومقياسا لطبيعة العمل المنظم الذي تقوم بها المؤسسة وكفاءة ومهنية القائمين بإعداد تلك التقارير (السامرائي، . 2016) (Sabir, 2022)

كذلك عرفت جودة القوائم المالية بأنها القوائم التي تعبر بصدق وبصورة حقيقية عن واقع الشركات لانها خالية من الاخطاء والمخالفات والتزوير والغش وتعد الضوء الاخضر لمتخذي القرار (فاضل، محمود، 2015، ص 14).

ثانياً: خصائص جودة التقارير المالية:

ومن أهم تلك الخصائص التي حددها مجلس معايير المحاسبة الامريكى FASB (ابو لبن 2020،

1- خاصية ملاءمة المعلومات

2- خاصية الثقة (التمثيل الصادق).

3- خاصية القابلية للفهم.

4- خاصية القابلية للمقارنة.

ثالثاً: العوامل المؤثرة في جودة التقارير المالية:

برزت اهتمام بجودة التقارير المالية وتحسينها بصورة كبيرة بعد الازمات المالية لبعض شركات كبرى عالمية كشركة انرون للطاقة وشركة وورلد كوم خلال العقدین الأخيرين بسبب ممارساتهم لادارة الارباح في القوائم والتقارير المالية ، والتي ادى الى تكبد المستثمرين لأموالهم وافلاس الشركات وتثبتت الدراسات ان تحسين جودة التقارير المالية تحد من الممارسات الادارة الارباح (Ojeka, Iyoha, & Obigbemi, (2019), p:1-12)

تعد جودة التقارير المالية الهدف الاساس للمؤسسات والشركات والذي تسعى لتحقيقه بما يخدم مستخدميها في اتخاذ القرارات الرشيدة وهناك العديد من المقومات والعوامل التي تؤثر في جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية (أبو سعيد، 2017)

1- المقومات المادية: تشمل كافة المكونات المادية كالمعدات و الاحمزة المحاسبية اليدوية والآلية المستخدمة في إنتاج المعلومات المحاسبية.

تحسين جودة التقارير المالية.

بينت نتائج تحليل معامل الارتباط بين متغيري الدراسة وحسب المؤشر الكلي الموضح في الجدول رقم (2) وجود علاقة معنوية قوية وموجبة بين المتغيرين وعلى المستوى الكلي ومستويات عالية، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط بين متغير التدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الشمولية وتحسين جودة التقارير المالية الى (Spearman's 0.948^{**} Correlation) وعند مستوى معنوي (0.05)، 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 الشمولية يؤدي الى تحسين جودة التقارير المالية في الشركات الصناعية، وبهذا تحققت صحة الفرضية الاولى التي تنص على وجود علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية عند مستوى (0.05) ≤ a بين استخدام التدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الشمولية و تحسين جودة التقارير المالية في الشركات الصناعية. ولذلك فإن نتائج تحليل العلاقات على المستوى الجزئي تدعم بقوة نتائج تحليل العلاقات بين متغيرات البحث الرئيسة على المستوى الكلي للعام.

الفرضية الثانية: توجد اثر للتدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الشمولية على تحسين جودة التقارير المالية.

اما فيما يتعلق بقياس الاثر بين المتغير المستقل والثابت سوف نعتمد على نتائج الجدول رقم (3) لتحليل الانحدار الخطي البسيط لأختبار الفرضية الاولى. تظهر نتائج الجدول (3) أن معامل (R=0.948a) تدل وجود اثر للمتغير تدقيق التدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الشمولية على متغير جودة التقارير المالية، وأن هذا أثر للمتغير المستقل (التدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الشمولية) على المتغير التابع (تحسين جودة التقارير المالية) وهو أثر ذات دال إحصائياً، حيث بلغت قيمة (F) المحسوبة (606.239) عند مستوى (Sig=0.000) وهو أقل من (0.05). 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 جودة التقارير المالية 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 والتنسيق والتعاون مع لجأ التدقيق.

اختبار الفرضية الثالثة: توجد علاقة بين التدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الموضوعية وتحسين جودة التقارير المالية.

بينت نتائج تحليل معامل الارتباط بين متغيري الدراسة وحسب المؤشر الكلي الموضح في الجدول رقم (2) وجود علاقة معنوية قوية وموجبة بين المتغيرين وعلى المستوى الكلي ومستويات عالية، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط بين متغير التدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الموضوعية وتحسين جودة التقارير المالية الى (Spearman's 0.973^{**} Correlation) وعند مستوى معنوي (0.05)، 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 يؤدي الى تحسين جودة التقارير المالية في الشركات الصناعية، وبهذا تحققت صحة الفرضية الثالثة التي تنص على وجود علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية عند مستوى

2- المقومات البشرية: تتمثل في الافراد القائمين على تشغيل النظام المحاسبي والعاملين فيه.

3- المقومات المالية: تتمثل في الاموال اللازمة لتشغيل النظام للقيام بمهامه ووظائفه.

4- قاعدة بيانات: وتتضمن مجموعة من الاجراءات التطبيقية والبيانات اللازمة لتشغيل النظام وتحقيق الاهدافه (Sabir, (2022).

3. المحور الثاني: الجانب العملي

3.1 مجتمع وعينة البحث

يتكون مجتمع البحث من افراد وحدة الحسابات والتدقيق في مجموعة من الشركات والمعامل في إقليم كردستان. وقد تم اختيار عينة بشكل عشوائية، تم توزيع 80 الاستبيان عليهم ما بين مدير الحسابات ورئيس قسم الحسابات ومحاسبون ومدققين في الشركات الصناعية، وتمت استرجاع 70 منهم وجميعها صالحة لاجراء الدراسة عليها. وعليه فإن نسبة الاستبانات الصالحة للتحليل في مجملها يمثل (875%) وهو معدل مناسب، لاعتماد عليها في اختبار الفرضيات البحث.

3.2 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) جدول 1

معاملات الثبات لجميع مجالات أداة البحث والأداة ككل

المحور	عدد الفقرات	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
الشمولية	8	14.6179	20.701	0.968	0.992
الموضوعية	8	14.5964	20.180	0.983	0.990
الاستقلالية	8	14.6107	20.269	0.977	0.990
النوعية	8	14.6268	19.910	0.978	0.990
جودة التقارير المالية	8	14.6196	20.045	0.979	0.990
الأداة ككل	40				992.0

تبين الجدول الاعلى أن جميع معاملات الثبات لمجالات البحث والأداة ككل كانت أكبر من (0.70) (Hair et al . 2006) وتعد معدل جيد لاثبات أداة البحث مما يعني أن هناك تناسقاً داخلياً مقبولاً لفقرات الأداة المستخدمة.

3.3 اختبار الفرضيات الدراسة

الفرضية الاولى: توجد علاقة بين التدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الشمولية و

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 الاستقلالية وتحسين جودة التقارير المالية.

بينت نتائج تحليل معامل الارتباط بين متغيري الدراسة وحسب المؤشر الكلي الموضح في الجدول رقم (2) وجود علاقة معنوية قوية وموجبة بين المتغيرين وعلى المستوى الكلي ومستويات عالية، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط بين متغير التدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الاستقلالية وتحسين جودة التقارير المالية الى (0.984**)
Spearman's Correlation وعند مستوى معنوي (0.05)، 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 الاستقلالية يؤدي الى تحسين جودة التقارير المالية في الشركات الصناعية، وهذا تحققت صحة الفرضية الخامسة التي تنص على وجود علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية عند مستوى (0.05 ≤ a) بين استخدام التدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الاستقلالية وتحسين جودة التقارير المالية في الشركات الصناعية. ولذلك فإن نتائج تحليل العلاقات على المستوى الجزئي تدعم بقوة نتائج تحليل العلاقات بين متغيرات البحث الرئيسة على المستوى الكلي والعام.

الفرضية السادسة: توجد اثر للتدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الاستقلالية على تحسين جودة التقارير المالية.

اما فيما يتعلق بقياس الاثر بين المتغير المستقل والمتغير التابع، فقد تم إجراء تحليل الانحدار الخطي البسيط لأختبار الفرضية الثالثة. جدول رقم 5

المتغير المستقل	قيمة Beta	قيمة t	دلالة t الإحصائية	قيمة R ²	قيمة F	دلالة F الإحصائية
الشمولية	0.948	24.622	0.000	0.948	606.239	0.000

تبين نتائج الجدول (5) أن معامل الارتباط (R=0.984a) يشير إلى وجود علاقة ارتباط إيجابية بين متغير التدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الاستقلالية ومتغير تحسين جودة التقارير المالية ،

هناك أثر للمتغير المستقل (التدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الاستقلالية) على المتغير التابع (تحسين جودة التقارير المالية) وهو أثر دال إحصائياً، حيث بلغت قيمة (F) المحسوبة (2022.119) عند مستوى (Sig=0.000) وهو أقل من (0.05). يتم قبول الفرضية السادسة.

اختبار الفرضية السابعة: توجد علاقة بين التدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الدورية وتحسين جودة التقارير المالية.

بينت نتائج تحليل معامل الارتباط بين متغيري الدراسة وحسب المؤشر الكلي الموضح في الجدول رقم (2) وجود علاقة معنوية قوية وموجبة بين المتغيرين وعلى المستوى الكلي ومستويات عالية، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط بين متغير التدقيق الاستراتيجي من

(0.05 ≤ a) بين استخدام التدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الموضوعية و تحسين جودة التقارير المالية في الشركات الصناعية. ولذلك فإن نتائج تحليل العلاقات على المستوى الجزئي تدعم بقوة نتائج تحليل العلاقات بين متغيرات البحث الرئيسة على المستوى الكلي والعام.

الفرضية الرابعة: توجد اثر للتدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الموضوعية على تحسين جودة التقارير المالية.

اما فيما يتعلق بقياس الاثر بين المتغير المستقل والثابت سوف نعتمد على نتائج الجدول رقم (4) لتحليل الانحدار الخطي البسيط لأختبار الفرضية الرابعة أن هناك أثر للمتغير المستقل التدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الموضوعية على المتغير التابع (تحسين جودة التقارير المالية) عند مستوى (Sig=0.000) وهو أقل من (0.05).

جدول 2

نتائج اختبار العلاقة بين التدقيق الاستراتيجي وجودة التدقيق بطريقة معامل ارتباط بيرسون

جودة التقارير المالية	الدورية	الموضوعية	الشمولية	Pearson Correlation	Sig. (2-tailed)	N
الشمولية				1		70
الموضوعية				0.959**	0.000	70
الاستقلالية				0.948**	0.000	70
الدورية				0.971**	0.000	70

جدول 3

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لأختبار الفرضية الاولى

المتغير المستقل	قيمة Beta	قيمة t	دلالة t الإحصائية	قيمة R ²	قيمة F	دلالة F الإحصائية
الشمولية	0.948	24.622	0.000	0.948	606.239	0.000

جدول 4

تحليل الانحدار الخطي البسيط لأختبار الفرضية الثانية

المتغير المستقل	قيمة Beta	قيمة t	دلالة t الإحصائية	قيمة R ²	قيمة F	دلالة F الإحصائية
الشمولية	0.948	24.622	0.000	0.948	606.239	0.000

تشير نتائج الجدول (4) أن (R=0.973a) يدل على وجود اثر إيجابية للمتغير التدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الموضوعية على متغير تحسين جودة التقارير المالية ، وأن هناك أثر للمتغير المستقل (التدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الموضوعية) على المتغير التابع (تحسين جودة التقارير المالية) وهو أثر دال إحصائياً، حيث بلغت قيمة (F) المحسوبة (1198.140) عند مستوى (Sig=0.000) وهو أقل من (0.05)، وبالتالي فإن للتدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الموضوعية لها دوراً كبير على الخبرة

1- نستنتج بان التدقيق الاستراتيجي من خلال الاطار العام لتدقيق الاستراتيجي (الشمولية، الموضوعية، الاستقلالية، البورية) يشكل عمليات متطورة وأساليب جديدة لوظيفة التدقيق الاستراتيجية للتحقق من قدرات وفاعلية الشركة عموماً وكل قسم فيها وأن التدقيق الاستراتيجي أداة رقابية واسعة على جميع عمليات الشركة كدخل لتحسين جودة التقارير المالية من خلال عدة عوامل وهي التأهيل العلمي والكفاءة المهنية، الخبرة المهنية، استقلالية المدقق وموضوعيته، ادراك المدقق لاهمية جودة التدقيق، عوامل متعلقة بمكتب التدقيق، عوامل متعلقة بفريق التدقيق، أتعاب المدقق.

2- نستنتج بان هناك علاقة من خلال معامل الارتباط (Pearson's 0**973.) Correlation تدل على وجود علاقة ارتباط إيجابية بين متغير توجد اثر للتدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الشمولية ومتغير تحسين جودة التقارير المالية، وكذلك هناك أثر للمتغير المستقل (التدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الشمولية) من خلال معامل (R=0.948a) على المتغير التابع (تحسين جودة التقارير المالية) وهي أثر ذات دالة إحصائية عند مستوى (Sig=0.000) وهو أقل من (0.05). ويكون أكثر انسجاماً مع متطلبات بيئة الأعمال الحديثة لما توفره من اقدمية الشركة ومرونة الشركة والتنسيق والتعاون مع لجأ التدقيق .

3- نستنتج بان هناك علاقة من خلال معامل (Pearson's 0**973.) Correlation تدل وجود علاقة ارتباط إيجابية بين متغير التدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الموضوعية ومتغير تحسين جودة التقارير المالية، وكذلك هناك أثر للمتغير المستقل (التدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الموضوعية) على المتغير التابع (تحسين جودة التقارير المالية) عند مستوى (Sig=0.000) وهو أقل من (0.05). من خلال (R=0.973a) التي يبين وجود اثر إيجابية للمتغير التدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الموضوعية على متغير تحسين جودة التقارير المالية.

4- نستنتج بان هناك علاقة من خلال معامل (Pearson's 0.984** Correlation) يدل على وجود علاقة ارتباط إيجابية بين متغير التدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الاستقلالية ومتغير تحسين جودة التقارير المالية، وأن هناك أثر للمتغير المستقل (التدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الاستقلالية) من خلال معامل (R=0.984a) على المتغير التابع (تحسين جودة التقارير المالية) وهي أثر ذات دالة إحصائية عند مستوى (Sig=0.000) وهو أقل من (0.05)، حيث بلغت قيمة (F) المحسوبة (2022.119). وان قيام مكاتب التدقيق بالتدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية الاستقلالية والتي تتضمن كل من (التدقيق البيئي و تدقيق استراتيجية التحالف والاندماج تدقيق التكنولوجيا) للحسابات الشركات بناء على طلب الشركات سيؤدي ذلك الى تحسين جودة الاداء التدقيق وانعكاسها على تحسين اداء الشركات .

5- نستنتج بان هناك علاقة من خلال معامل (Pearson's 0.956** Correlation) يدل على وجود علاقة ارتباط إيجابية بين متغير التدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية البورية ومتغير تحسين جودة التقارير المالية، وكذلك هناك أثر للمتغير المستقل (التدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية البورية) من خلال معامل (R=0.956a) على المتغير التابع (تحسين جودة التقارير المالية) عند مستوى (Sig=0.000) وهو أقل من (0.05)، حيث بلغت قيمة (F) المحسوبة (719.027) وان ما تحتاجه شركات في الوقت الحاضر هو إمكانية مواكبة التغيرات الحاصلة سواء على مستوى التغيرات في حجم الشركات والبيئة الداخلية للشركات والتغيرات في المنافسة واقتحام الأسواق والتغيرات في متطلبات اصحاب المصالح، وكذلك الحال بالنسبة الى الاهداف البيئية الخارجية ومقابلتها مع الاهداف المنفذة الخارجية .

خلال خاصية البورية وتحسين جودة التقارير المالية الى (Spearman's 0.956** Correlation) وعند مستوى معنوي (0.05)، 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 البورية يؤدي الى تحسين جودة التقارير المالية في الشركات الصناعية، وهذا تحققت صحة الفرضية الخامسة التي تنص على وجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية عند مستوى (0.05) ≤ (a) بين استخدام التدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية البورية و تحسين جودة التقارير المالية في الشركات الصناعية. ولذلك فإن نتائج تحليل العلاقات على المستوى الجزئي تدعم بقوة نتائج تحليل العلاقات بين متغيرات البحث الرئيسة على المستوى الكلي والعام.

الفرضية الثامنة: توجد اثر للتدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية البورية على تحسين جودة التقارير المالية.

جدول 6

تحليل الانحدار الخطي البسيط لاختبار الفرضية الرابعة

دلالة الإحصائية	F	قيمة F	قيمة R ²	قيمة R	دلالة الإحصائية t	قيمة t	قيمة Beta	المتغير المستقل
0.000	719.027	0.914	0.956 ^a	0.956 ^a	26.815	0.956	الدورية	

تبين نتائج الجدول (6) أن معامل الارتباط (R=0.956a) يدل على وجود علاقة ارتباط إيجابية بين التدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية البورية ومتغير تحسين جودة التقارير المالية، وأن هناك أثر للمتغير المستقل (التدقيق الاستراتيجي من خلال خاصية البورية) على المتغير التابع (تحسين جودة التقارير المالية) وهو أثر دال إحصائياً، حيث بلغت قيمة (F) المحسوبة (719.027) عند مستوى (Sig=0.000) وهو أقل من (0.05). 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 واقتحام الأسواق والتغيرات في متطلبات اصحاب المصالح. والذي بدوره تكون الاهتمام بالجويدة يكون دائماً على حساب الكلفة. وان اعتماد التدقيق الاستراتيجي سوف تضمن لا صاحب المصالح الوجه الثاني لادارة الشركة، حيث أن التدقيق الاستراتيجي يعني 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 الموضوعية بالاهداف الداخلية المنفذة وتحديد كافة الانحرافات والاطمئنان وكذلك الحال بالنسبة الى الاهداف البيئية الخارجية ومقابلتها مع الاهداف المنفذة الخارجية.

4. الاستنتاجات والتوصيات

4.1.4 الاستنتاجات

4.2 التوصيات

الحد من الحالات الاحتمال والمالي "مجلة زانكو للعلوم الانسانية، مجلد 24، عدد 2.

سليمان , أحمد شوقي . (د.ت)، "إطار مقترح للمراجعة الإدارية للقرارات الاستراتيجية في المصارف الإسلامية (دراسة نظرية – تطبيقية)" رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الأزهر، مصر.

Agnieszka Piasecka (2017). (Strategic audit as an enterprise management tool – concept and methods), *Administracja i Zarządzanie* (42), p130.

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

Markiewicz, Ujęcia, definicje i zakres audytu strategicznego [Approaches to, and definitions and scope of, strategic audit], [In:] M. Lisiński (Ed.), *Audyt wewnętrzny w doskonaleniu instytucji*, 2011 [Internal audit in institutional improvement], Olve N. Roy J., Wetter M. (2000) Performance Drivers. John Wiley & Sons, LTD.

Mahmood, S., & Sabir, R. A. (2023). The Impact of time driven activity based costing on Competitive Advantage in the Kurdistan Region of Iraq Economic Unit. *Central European Management Journal*, 31(2), 674-690.

Ojeka, S., Iyoha, F. O., & Obigbemi, I. F. (2014). Effectiveness of audit committee and firm financial performance in Nigeria: An empirical analysis. *Journal of Accounting and Auditing: Research and Practice*, 1-12.

Opolski, K. Waśniewski, M. Wereda, *Audyt strategiczny jako szansa na poprawę pozycji rynkowej firmy, 2008* [Strategic audit as an opportunity to position the company better on the market], CeDeWu.pl Wydawnictwa Fachowe, Warsaw , p. 32.

Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warsaw , pp. 253-254, 258.

Rashid, C. A., & Sabir Jaf, R. A. (2023). The Role of Accounting Measurement and Disclosure of Social Capital in Improving Quality of Accounting Information. *Iranian Journal of Management Studies*.

Sabir, R. A. (2022). The Role of International Financial Reporting Standards (IFRS) to Encourage International Investments in the Kurdistan Region-Iraq: An applied study on a sample of banks listed in the Iraqi Stock Exchange. *Academic Journal of Nawroz University*, 11(1), 30-46.

1- السعي لتطبيق التدقيق الاستراتيجية للاستفادة من مزاياه في زيادة جودة التقارير المالية من خلال إضافة اشخاص مؤهلين داخل شركات تقوم بفحص ومراجعة وتدقيق الجوانب الاستراتيجية (رسالة، رؤية، أهداف، استراتيجية) والسيطرة عليها بالبرامج والموازنات والإجراءات.

2- زيادة كفاءة نظام الاتصالات لما له من تأثير على زيادة فاعلية الرقابة الاستراتيجية وضرورة ربط الوحدات المختلفة في الشركات الصناعية بشكل عام بشبكة تستخدم الكمبيوتر لتوزيع المعلومات الضرورية لأغراض الرقابة. بشكل مستمر .

3- المساهمة في إعداد برامج تدقيقية متخصصة لعمليات التدقيق الاستراتيجي يشمل الإدارة العليا وجميع الأنشطة داخل الشركة وبما يناسب شركات صناعية في الاقليم.

4- ضرورة تطوير قدرات ومهارات مدققي الحسابات في المكاتب التدقيق بشكل مستمر لتعامل مع البيئة التدقيق الاستراتيجي للشركات ومتطلباتها. والسعي لتوفير المتطلبات تطبيق التدقيق الاستراتيجي في الشركات الصناعية

المراجع

السامرائي، محمد حمد. (2016)، أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية، دراسة تحليلية على شركات صناعة الأدوية الأردنية المدرجة في بورصة عمان رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الاوسط، الاردن.

أبولين، حاتم فوزي محمود. (2020) (أثر التدقيق الداخلي على جودة التقارير المالية في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة) مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة المجلد: 05/ العدد: 01 (2020) ص: 59-78

أبو سعيد، بسرى دعم موسى. (2017). العلاقة بين عناصر الرقابة الداخلية وجودة التقارير المالية (دراسة ميدانية على المصارف العاملة في قطاع غزة، (رسالة ماجستير غير منشور الجامعة الإسلامية بغزة.

فاضل، عدي صفاء، محمود، وفيحاء عبدالحالق. (2015). قياس مستوى تأثير بعض العوامل المؤثرة على جودة التقارير المالية، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة مجلة دورية نصف سنوية 17(14)، 499-501.

عثمان، فاضل نبي نور، عبدالناصر ابراهيم، يابة جمال انور. (2020)، "اثر ابعاد التدقيق الاستراتيجي في