



**الذكاء الاستراتيجي لتدعيم جودة التدقيق  
دراسة استطلاعية لآراء عينة من الرقباء الماليين في ديوان الرقابة المالية**

محمد عبد العزيز العبيدي	قصي سالم السالم
دبلوم عالي تخصصي في ادارة الأعمال	دبلوم عالي تخصصي في ادارة الأعمال
ديوان الرقابة المالية /العراق	الشركة العامة لكبريت المشراق
mohammadabd_alazez@yahoo.com	وزارة الصناعة والمعادن العراقية

**المؤتمر العلمي السنوي الحادي عشر**

**ذكاء الأعمال واقتصاد المعرفة**

**جامعة الزيتونة الأردنية, كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية**

**23 - 26 نيسان (إبريل 2012)**

**عمان - الأردن**

## الملخص:

أستهدف البحث الوقوف على دور الذكاء الاستراتيجي للرقباء الماليين في جودة التدقيق وذلك في ضوء خصائص عينة من الرقباء العاملين في ديوان الرقابة المالية العراقي الذين تم اختيارهم عشوائيا في هذه المنظمة , حيث تم تصميم استمارة أستبانة أعدت لهذا الغرض , ووزعت على افراد العينة الذين بلغ عددهم (40) . كما سعى الباحثان في الخطوة الأولى لبحثهم نحو الوقوف على مفهومي الذكاء الاستراتيجي وجودة التدقيق وبعد إن استعرضا آراء الباحثين بخصوص التفاصيل المشار إليها وما تمخض عن وجهة نظرهما بخصوصها, توصل الباحثان الى جملة من النتائج التي تم في ضوءها بلورة ما يناسبها من الاستنتاجات لعل من أهمها إمكانية القول إن للذكاء الاستراتيجي تأثير جوهري في تدعيم جودة التدقيق, وفي ضوء جملة الاستنتاجات قدم الباحثان مقترحاتهما التي تؤكد على أهمية إيلاء موضوع الذكاء الاستراتيجي اهتماما مناسباً من قبل الإدارة العليا في المنظمة على نحو يعزز جودة التدقيق لمكافحة الفساد الإداري والمالي على نحو عام .

## Abstract:

The paper is aiming at explaining the role of strategic intelligence in audit quality for the financial auditors in the light of features of a randomly selected sample of auditors working in Iraqi Supreme Board of Audit. As such, a questionnaire form is designed and distributed among (40) sample individuals. The two researchers are also trying in their paper to clarify the concepts of strategic intelligence and audit quality. Through analyzing opinions of the above mentioned sample and discussing opinions of previous researchers and writers concerning above matters, the researchers have figured out some conclusions, including that the strategic intelligence has a fundamental effect on supporting audit quality. At the end of the paper some suggestions are proposed stressing the importance of strategic intelligence to be properly considered by higher management of the organization in a way that consolidates audit quality to combat financial and administrative corruption in general.

## المقدمة:

توصل الفكر التنظيمي من خلال إسهامات المفكرين في مجال السلوك، الذين بنوا افتراضاتهم على المعطيات التي كانت سائدة عن الإنسان، وعن البيئة في النصف الأول من القرن الماضي، وتحديداً منذ شيوع أفكار حركة العلاقات الإنسانية في العشرينات من ذلك القرن إلى جملة من الحقائق، لعل من أهمها التأكيد على الذكاء، بوصفه إحد أهم العوامل المحددة لسلوك العاملين، فضلا عن التأكيد قيل ذلك على العوامل الوراثية والبيئية المختلفة، بوصفها من العوامل الجوهرية في بلورة الذكاء بغض النظر عن طبيعته .

ولضعف ثقافة الذكاء الإستراتيجي في المنظمات العراقية، وتدني توظيفها لهذا النمط من الذكاء في عموم الأعمال ولا سيما التدقيق، ولندرة الدراسات في هذا الموضوع ، ومحدوديتها في موضوع جودة التدقيق، ظهرت أهمية الولوج في دراسة المنطلقات الفلسفية والمركزات الفكرية لهذا الذكاء، وإرساء منهجية راسخة لتوظيفه في دعم جودة التدقيق ، حيث يمثل هذا البحث محاولة لقياس علاقة الارتباط والتأثير للذكاء الاستراتيجي في جودة التدقيق، والتركيز على أبعاد الذكاء الاستراتيجي المتمثلة بـ ( الاستشراف , تفكير النظم , الرؤية المستقبلية، الشراكة، الدافعية للعاملين، الحدس، الإبداع) التي تؤدي الى تدعيم جودة التدقيق ونجاح منظماتهم في القضاء على الفساد. وهذا إجمالاً كان نقطة الانطلاق لإجراء البحث الحالي الذي استهدف بلوغ جملة من المقاصد من أبرزها:-

1- بناء إطار معرفي لفلسفة موضوعاتها وتجذير المعرفة التي تحتويها، مع تهيئة إطار مفاهيمي يصف اتجاهاتها التفسيرية، ويصنف آراء المنظرين بصدها وبما يؤمن إثرها.

2- بناء إنموذج فكري افتراضي يصف شكل الانسجام (المواءمة) بين الذكاء الإستراتيجي وجودة التدقيق، والدور الذي يحدثه الأول في الثاني. أما جوانب أهمية البحث فتكشف عنها المقاصد التي تسعى إلى تحقيقها، ونظرا لندرة الدراسات المحلية والعربية في موضوع الذكاء الاستراتيجي، وجد الباحثان إطاراً شاملاً يتناول أبعاد الذكاء الاستراتيجي ودوره في تحقيق جودة التدقيق مستندا إلى ما عرضه الباحثان في هذا المجال .

وتحقيقاً لما تقدم ، فقد جاء البحث في أربعة محاور ، تضمن المحور الأول منهجية البحث (مشكلته، أهميته وأهدافه، فرضياته، حدوده الزمانية والمكانية، وتقاناته ومجتمعه) وضم المحور الثاني الإطار النظري للبحث وأفصح عن وجهة نظر الباحثين حيال موضوعيه الرئيسيين (الذكاء الاستراتيجي وجودة التدقيق) وأشتمل المحور الثالث على إطار البحث الميداني بدءاً من وصف عينته وانتهاءً الى اختبار علاقة الارتباط والأثر بين المتغيرين المبحوثين .

في حين عرض المحور الرابع مجموعة من الاستنتاجات والمقترحات التي تؤثر مضامين نتائجها والمقترحات المترتبة على تلك النتائج .

## المحور الأول منهجية البحث

### أولاً: مشكلة البحث

- تمهيداً للمعالجة البحثية لما ورد في مقدمة البحث، سعى الباحثان نحو إعادة صياغتها كمشكلة له من خلال التساؤلات الآتية:
- أ. هل تمتلك إدارة المنظمة المبحوثة تصوراً واضحاً أو فكرة عن الذكاء الاستراتيجي وأهميته ودوره وصولاً لتحقيق الأهداف ؟
  - ب. هل لدى إدارة المنظمة المبحوثة فكرة عن جودة التدقيق وأهميته وكيفية الوصول إليه ؟
  - ت. هل يسهم الذكاء الاستراتيجي في تحقيق جودة التدقيق لأداء للمنظمة المبحوثة ؟
  - ث. ما طبيعة العلاقة (علاقة الارتباط واتجاهات التأثير) ونوعها بين كل من الذكاء الاستراتيجي وجودة التدقيق لدى المنظمة المبحوثة؟

### ثانياً: أهمية البحث

- تأتي أهمية البحث من خلال الفقرات الآتية:
- أ. قلة الدراسات والبحوث التي تناولت متغيري البحث (الذكاء الاستراتيجي، جودة التدقيق) لكونهما من الموضوعات الحديثة .
  - ب. تتجسد أهمية البحث على المستوى الميداني من خلال اختيار المنظمة (ديوان الرقابة المالية العراقي) والذي يشكل احد الأركان الأساسية في مواجهة حالات الفساد الإداري والمالي، وهذا ما يمكن المنظمة المبحوثة من الاستفادة من استنتاجات ومقترحات البحث للنهوض بهذا المجال المهم.
  - ت. الأهمية التي تمثلها متغيرات البحث (الذكاء الاستراتيجي، جودة التدقيق)، إذ يعد الذكاء الاستراتيجي من الأهمية بحيث يعطي المنظمات ميزة تنافسية من خلال امتلاكها أفراداً ذوو ذكاء استراتيجي ، كما تعد جودة التدقيق أسلوباً معاصراً يجعل المنظمة أكثر قوة وقدرة على التفوق والنجاح وتحقيق الأهداف.

### ثالثاً: أهداف البحث

- يهدف البحث إلى ما يأتي:
- أ- تقديم إطار نظري عن الذكاء الاستراتيجي مفهوماً وأبعاداً .
  - ب- تقديم إطار نظري عن جودة التدقيق مفهوماً وأهمية .
  - ت- مساهمة التطبيقات الخاصة بالذكاء الاستراتيجي في جودة التدقيق.
  - ث- تحديد وتحليل (علاقة الارتباط واتجاهات التأثير) بين الذكاء الاستراتيجي وجودة التدقيق وأثر هذه العلاقة في تعزيز تنفيذ أهداف المنظمة .

### رابعاً: فرضيات البحث

- توفيراً للإجابات على تساؤلات مشكلة البحث، يمكن التعبير عن فرضياته على النحو الآتي:
- (1) توجد علاقة ارتباط معنوية موجبة بين الذكاء الاستراتيجي وجودة التدقيق .
  - (2) توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين الذكاء الاستراتيجي وجودة التدقيق .

### خامساً: حدود البحث

- أ- الحدود الزمانية: حُددت مدة البحث بالفترة الممتدة بين آب/2010 ولغاية شباط /2011.
- ب- الحدود المكانية: اقتصر البحث على عينة من الرقباء الماليين في ديوان الرقابة المالية العراقي .

## سادساً: أساليب جمع البيانات والمعلومات

اعتمد الباحثان في جمع البيانات والمعلومات المتعلقة بالبحث على الأساليب الآتية :

أ- الاستعانة بالمصادر العربية والأجنبية فضلاً عن الدوريات والرسائل والاطارح الجامعية وشبكة المعلومات (الانترنت) والتي لها علاقة بموضوع البحث ودعم الجانب الميداني بها .

ب- استمارة الاستبانة : للحصول على بيانات ومعلومات تتعلق بالجانب الميداني للبحث تم أعداد استمارة الاستبانة وفق السياقات العلمية وفي ضوء الرؤية المتحققة من خلال استطلاع المصادر العلمية ذات العلاقة بموضوع البحث .

وكان تحديد أوزان الاستجابة بحسب مقياس ليكرت الخماسي الوزن الذي يعد ذا مرونة في اختيار مدى الاتفاق مع العبارات أو عدمها وبالأوزان ( 1 ، 2 ، 3 ، 4 ، 5 ) على التوالي.

## سابعاً: أدوات التحليل الإحصائي

أعتمد الباحثان مجموعة من أدوات التحليل الإحصائي بما يتلاءم مع أهداف البحث بغية الوصول إلى نتائج العلاقات بين المتغيرات، فضلاً عن التحقق من صحة الفرضيات المطروحة وقياسها، حيث تم استخدام الأدوات الآتية:

أ- التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، وذلك لاستخدامها في وصف متغيرات الدراسة وتشخيصها.

ب- معامل الارتباط البسيط، ويستخدم لتحديد قوة العلاقة وطبيعتها بين متغيرات الدراسة .

ت- الانحدار المتعدد لتحديد التأثير المعنوي للمتغير المستقل (الذكاء الاستراتيجي) في المتغير المعتمد (جودة التدقيق) وقد تم إيجاد نتائج الأساليب المذكورة آنفاً بواسطة البرمجية الجاهزة (SPSS) .

## ثامناً: مجتمع البحث

تعود بدايات الرقابة والمحاسبة بشكل منظم إلى فترة الاستقلال السياسي سنة (1921) وإنشاء الإدارة الحكومية لتنظيم أعمال العراق، فقد استدعى الأمر وجود رقابة مالية على أموال العراق وتطورت الرقابة المالية والمحاسبية مع تطور الدولة وصدور دستور العراق سنة (1927) الذي نص بموجب القانون رقم (17) على إنشاء ديوان الرقابة المالية، وقد مر قانون الديوان بعدة مراحل ، وهو يمثل سلطة مستقلة ينوب عن السلطة التشريعية كما نصت المادة (100) من الدستور العراقي .

كما حددت المادة (الثانية) من القانون رقم (6) لسنة 1990 المعدل أهداف الديوان برقابة وتدقيق حسابات الجهات الخاضعة للرقابة المالية والتحقق من سلامة تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات المالية والتي تشمل دوائر الدولة والقطاع الاشتراكي والمختلط التي تتصرف بالأموال العامة جباية أو إنفاقاً أو تخطيطاً أو صيرفة أو تجارة أو إنتاج أعيان أو إنتاج خدمات .

أن مبررات اختيار هذه المنظمة كونها من المنظمات الرائدة في مكافحة الفساد الإداري والمالي ولما لجودة التدقيق من دور في تعزيز وتحقيق أهداف هذه المنظمة .

## المحور الثاني

### الإطار النظري

#### (أولاً): الذكاء الاستراتيجي

##### أولاً: مفهوم الذكاء

ميز الله الإنسان عن سائر المخلوقات بنعمة العقل الذي هو محور التفكير (التبصر)، فقد جاء في القرآن الكريم قوله تعالى ﴿ أَلَمْ يَتَفَكَّرُوا فِي أَنفُسِهِمْ مَا خَلَقَ اللَّهُ السَّمَاوَاتِ وَالْأَرْضَ وَمَا بَيْنَهُمَا إِلَّا بِالْحَقِّ ﴾ (سورة الروم: آية 8)، وقال تعالى في الذكاء في مضمون (سورة الكهف: الآية 94-95) ﴿ قَالُوا يَا ذَا الْقُرْآنِ إِنَّ يَا جُوجَ وَمَأْجُوجَ مُفْسِدُونَ فِي الْأَرْضِ فَهَلْ نَجْعَلُ لَكَ خَرْجًا عَلَىٰ أَنْ تَجْعَلَ بَيْنَنَا وَبَيْنَهُمْ سَدًّا قَالَ مَا مَكَّنِّي فِيهِ رَبِّي خَيْرٌ فَأَعْيُونِي بِقُوَّةٍ أَجْعَلْ بَيْنَكُمْ وَبَيْنَهُمْ رَدْمًا ﴾، وهذا يدل على ذكاء ذي القرنين في صناعة الردم كحاجز، وفي صب النحاس وجعله أملاً (الصابوني، 432، 1999-433)، وفي سورة (النمل: آية 35) ﴿ وَأَنِّي مُرْسِلَةٌ إِلَيْهِمْ بِهَدِيَّةٍ فَنَاظِرَةٌ بِمَ يَرْجِعُ الْمُرْسَلُونَ ﴾، دليل على استخدام بلقيس ملكة سبأ لذكائها بإرسالها الهدية إلى سليمان ليكيف عن قومها وعن محاربتهم.

ويعد فيلسوف روما (شيشرون) أول من أطلق مصطلح (intelligentia) والتي تعني باللاتينية الذهن أو العقل ولكن الفيلسوف الانكليزي هربرت سبنسر (H. Spencer) عد أول من هذب هذا المصطلح فأسماه الذكاء (intelligence) (محمد وحمدون ، 1999 ، 27) .

مفهوم الذكاء: كلمة الذكاء (Intelligence) تعني القدرة على التعلم والفهم، والتفكير بطريقة منطقية حول الأشياء، والذكاء مفهوم اختلف في تعريفه وتحديده علماء النفس، والتربية، ولكنه يدل على قابلية الفرد على حل المعضلات الفكرية أو قابليته على التكيف تجاه المواقف الجديدة، (Goleman, 2002, 85). والذكاء مفهوم افتراضي، لذا كثر الجدل حول تعريفه، وأصبح من أكثر الميادين التي حظيت بالبحث، والبحث في مجال الفروق الفردية ولاسيما خلال القرن الماضي، إذ أدت هذه البحوث إلى تطور سريع في قياس الذكاء، وظهور اختباره.

وقد قدم (Birt) مصطلح الذكاء بوصفه تسمية للنشاط العقلي على أساس أن العقل أو الذهن هو الخاصية المشتركة في الإنسان والتي تميزه عن الحيوان، في حين نجد ان (Thorndike) يحاول تفسيره في عبارات الوصلات أو الروابط العصبية، التي تصل بين خلايا المخ فتؤلف منها شبكة متصلة، إذ يقدر ذكاء الإنسان بقدر عدد الروابط. (الزبيدي، 2010، 31).

ويُعد الذكاء وظيفة رئيسة يمكن أن تساعد الفرد على التفكير المنطقي والعمل بشكل هادف للتكيف مع بيئته المعقدة التي تتصف بالديناميكية والتغيير السريع (النعمي، 2008، 171).

وعرفه (أبو زيد) بأن عبارة عن قدرة عامة تمكن الفرد من حل المشكلات (الطائي، 2009، 1).

ويشير (الحفني، 1978، 398) إلى أن الذكاء هو النشاط العقلي المعرفي الذي يربط الأسباب بالمسببات. وحاول علماء النفس تعريف الذكاء وقالوا أنه القدرة على مواجهة المواقف الجديدة أو تعلم مواجهتها باستجابات جديدة، أو القدرة على القيام بالمهام واجتياز الاختبارات وفهم العلاقة بين الأشياء وكلما ازداد التعقيد، ازدادت نسبة الذكاء.

وقد بين (إبراهيم، 2004، 37) أن الذكاء هو تكيف الفرد مع نشاطه العقلي ومحيطه، وتكمن أهمية الذكاء في تمكين الفرد من التكيف الصحيح مع بيئته المعقدة الدائمة التغيير والتحول. لذا يجب أن يساير الذكاء في مرونته وتعقيده، مرونة وتعقيد البيئة التي تحيط بالأفراد وأكثر الأفراد نجاحاً أكثرهم ذكاءً (السيد، 1976، 189).

فيما تتجسد أهمية الذكاء بأنه القدرة على الاكتساب والتعلم والاستدعاء واستخدام المعلومات لفهم المفاهيم العينية والمجردة وفهم العلاقات بين الأشياء والأفكار واستخدام المعرفة بطريقة لها معنى ولهدف واضح (الطائي، 2009، 3).

ومما سبق يمكن تعريف الذكاء: بأنه القدرة العقلية الفطرية العامة التي تساعد على التعلم بسرعة واكتساب الخبرة في الأعمال الجديدة، وتطبيقها فيما يجد من أحداث، وأدراك العلاقات الهامة بين عناصر المشاكل المستجدة مما يمكن الشخص من مواجهة المواقف الجديدة باستجابات ملائمة.

## ثانياً: أنواع الذكاء

يمكن استعراض أنواع الذكاء من وجهة نظر عينة من الباحثين على سبيل المثال لا الحصر من خلال الجدول (1)

جدول (1) أنواع الذكاء من وجهة نظر عينة من الباحثين

الباحث	السنة	البدني	الاجتماعي	الذاتي	المنطقي الرياضي	الإيقاعي	اللفظي	الطبيعي	الإستراتيجي	اللوحي	الحدسي	العاطفي الشعوري	السياقي	الأكاديمي	التأملي	التربوي	الانفعالي	الروحي	الأخلاقي	التسويقي	الأعمال	التجريدي	البيولوجي	الحسي	العام	الفرادي	التنافسي
Pode	2000								•												•	•	•	•	•	•	
Johnson	2000								•																	•	
maccoby	2001								•																		
Jullian Bussa & Kurkxu	2003																									•	
درمان سلمان صادق	2003																			•							
waters	2004								•																	•	
maccoby	2004								•																		
Elmano Pontes & Cavalcanti	2005																				•						
علاء عوض	2005								•	•	•																
حامد عبد الحافظ	2008								•				•	•	•	•	•	•	•	•							
صلاح عبد القادر الأنعمي	2008								•																		
زيد أبو زيد	2008	•	•	•	•	•	•																				
Mark xu & Ronald kaye	2009																									•	
المجموع		1	1	1	1	1	1	1	8	1	1	2	1	1	1	1	1	1	1	3	2	1	1	1	1	1	4

المصدر من أعداد الباحثان

ويستخلص الباحثان من معطيات الجدول (1) ما يأتي:-

- 1- بلغت التصنيفات المعروضة (26) تصنيفاً اقترحها (13) باحثاً .
- 2- تراوحت تكرارات التصنيف الواحد عند جميع الباحثين بين حد أعلى قدره (8) مرات بالنسبة للذكاء الإستراتيجي (موضوع البحث الحالي)، و(4) للذكاء التنافسي و(3) بالنسبة للذكاء التسويقي ، و(2) لكل من الذكاء العاطفي والشعوري وذكاء الأعمال وحد أدنى قدره (1) مرة لـ (21) تصنيفاً من التصنيفات التي تضمنها الجدول.
- 3- تباين عدد التصنيفات المقترحة بين حد أعلى قدره (8) تصنيفات ، وحد أدنى قدره (1) تصنيف واحد وقد وقع اختيار الباحثان على (الذكاء الإستراتيجي) لحصوله على (8) تكرارات كحد أعلى، وبما يجعله من الأنواع الأكثر شيوعاً في الدراسات الأجنبية والعربية .

### ثالثاً: مفهوم الذكاء الإستراتيجي

بدأ الباحثون يدركون أهمية الذكاء الإستراتيجي للمنظمات، وضرورة أن تحاور المنظمات حاجاتها إلى هذا النمط من الذكاء (بالرغم من تطبيقاته المحدودة)، وسعوا إلى تجسيد منظوراتهم فيه من خلال ما قدموه من تعريفات يمكن تقديمها كالآتي :

عرف الذكاء الإستراتيجي بأنه أداة هامة في توفير المعلومات ودعم الإدارة الإستراتيجية في مراحل مختلفة من تطوير الإستراتيجية، واختصاراً يمكن تعريفه بأنه عملية منهجية ومستمرة لإنتاج الذكاء اللازم ذو القيمة الإستراتيجية بشكل فعال لتسهيل اتخاذ القرارات على المدى الطويل وتشمل تحسين الخدمات للعملاء المشاركين في اتخاذ القرارات الإستراتيجية (Waters, 2004,4).

يرتبط الذكاء الإستراتيجي بنوع مميز من القدرات العقلية التي يحتاجها المدير أو الفرد أو المفكر الإستراتيجي التي تتيح له إمكانية التفكير الشمولي بمستقبل المنظمة ومواجهة اللاتأكد وندرة المعلومات أو محدوديتها مما يستوجب فهماً واسعاً لمتطلبات البيئة المحيطة والبحث عن السبل والإمكانات التي توفر استحضارات مناسبة تستهدف تحقيق المكانة المرموقة والموقع المتميز للمنظمة من خلال التفوق على المنظمات المنافسة (النعيمي, 2008, 170) .

في حين بين (عبد اللطيف, 2002, 32-33) أن الذكاء الاستراتيجي هو الوظيفة التي تتعامل مع بنية السوق والطلب وهوية الشركة والحصول على المصادر ،ومع المتغيرات البيئية والتتبؤ التكنولوجي، وهو ما يعد أمراً حاسماً في مجال الانتشار والفاعلية الطويلة الأمد، متضمناً العمل الكمي والنوعي، ومقرونا بالخبرة والحكمة العقلية.

ويقول (عوض) ان (الذكاء الإستراتيجي) يمثل عملية التفكير في شيء لا يفكر فيه الآخرون وله القدرة على التخيل والاختراع والتصميم والبرمجة ويربط الظاهرة بالزمن الماضي والحاضر والمستقبل ( الطائي , 2009 , 4) .

بينما يُعرف ( عبد الحافظ) الذكاء الإستراتيجي بأنه ذكاء قائم على رؤية واضحة ومحددة. حيث أن وضوح الأهداف والمعايير المراد تحقيقها أمر هام، وأن هذه الأهداف والغايات تحتاج إلى مشاركة الجميع من خلال استعمال هذا النوع من الذكاء، وقدرة المنظمة على تخطيط الأعمال التي تحتاجها من أجل التطوير، وكذلك قدرتها على وضع رؤيتها محل التنفيذ (الطائي, 2009, 5).

وبناءً على ما سبق يمكن القول أن الذكاء الإستراتيجي هو عمل منظم مدروس غير تقليدي، وأداة مهمة في توفير المعلومات، وتحليلها، ودعم الإدارة الإستراتيجية بالقرارات المناسبة التي تقيد توجهات المنظمة في حاضرها ومستقبلها، ويقوم بهذا العمل الأفراد الذين يتمتعون بالذكاء الإستراتيجي. وأن هذا يقود إلى استحداث أساليب جديدة في تقديم خدمة تساهم في تحقيق المزايا التنافسية للمنظمة.

إن التعريفات المقدمة يمكن أن تنطبق على المنظمات العامة ومنظمات الأعمال على حدٍ سواء، مع أن الكثير من مديري هذه المنظمات لازالوا يجهلون مفهوم "الذكاء الإستراتيجي" بالرغم من تزايد أهميته في مجتمعات المعرفة. كما إن هذا الذكاء يعد تطبيقاً خاصاً لمبادئ الذكاء التقليدي، مع دوره البارز في دعم صناعة القرار، وتحديد الفرص والتحديات لاقتناص الأولى ومجابهة الثانية، ويحتمل فيه تأثير الجانبين (الوراثة والبيئة)، لأن عناصره تولد مع الفرد وينميها بالخبرة والتعلم، لاسيما إذا أدرك معنى هذا الذكاء وأهميته في تحويله إلى قائد إستراتيجي لمنظّمته ولمستقبلها .

## رابعاً: مداخل تفسير الذكاء الإستراتيجي

تبلورت عدة مداخل لتفسير الذكاء الإستراتيجي، فقد نظر (Freedman,2001,1-4) إلى جمع الذكاء الإستراتيجي وتحليله كمرحلة أولى في الأ نموذج الخماسي والتي تتحدد مراحلها كما يأتي:-

1- صياغة الإستراتيجية.

2- تخطيط المشروع الإستراتيجي الرئيس.

3- تنفيذ الإستراتيجية.

4- مراقبة الإستراتيجية.

5- تجديد الإستراتيجية.

وكشف (Tham & Kim,2002, 2-3) عن مدخلين ينظر من خلالهما إلى الذكاء الإستراتيجي على مستوى المنظمات، هما:

- المدخل الوظيفي The Functional Approach: يبرز في المنظمات التي تتركز فيها مسؤولية صناعة القرارات في مديري الإدارة العليا، ففيها يوجه الذكاء الإستراتيجي لدعم عمليات صناعتهم للقرار. أما أقسام المنظمة فيتجه كلاً منها إلى جمع المعلومات الخاصة بنشاطاته منفرداً عن الأقسام الأخرى، وتخضع عملية صناعة القرارات التشغيلية في كل منها إلى تصورات القسم ودوره في تنفيذ إستراتيجيات المنظمة ونجاحها، مع محدودية تعامل مديروها مع المعرفة التي يوفرها الذكاء الإستراتيجي للنخبة من أعضاء الإدارة العليا، واعتمادهم في الغالب على الذكاء أعملياتي في التعامل مع قضايا (الاندماج، وتقييم المنافسين، والتكنولوجيا الجديدة مثلاً)، وقلما يلجأون للذكاء الإستراتيجي لتلبية حاجتهم من المعلومات.
- مدخل العملية The Process Approach: على النقيض من المدخل الأول، إذ لا تتركز المعرفة ولا مسؤولية صناعة القرارات في يد النخبة من مديري الإدارة العليا. ويوجه الذكاء الإستراتيجي للإيفاء بمتطلبات مديري الأقسام عموماً من المعلومات، وبما يجعل العاملين في كل قسم يساهمون بتصوراتهم إزاء المستقبل خلال صناعة القرارات (لاسيما في ظل التغيرات الحاسمة في (الصناعة، التكنولوجيا، الأسواق، الزبائن)، وبشكل يصعب فيه على كبار المديرين التنفيذيين أن يواكبوا بمفردهم الكم الهائل من مؤشرات التغيير، ويقوموا بتحليلها ثم تضمينها في إستراتيجيات وفرص الأعمال المستقبلية. وكل ذلك جعل هذا الذكاء (على وفق هذا المدخل) جزءاً من ثقافة المنظمة ويعزز ثقافة (العمل الجماعي، والمشاركة في المعلومات والذكاء لعموم أقسام المنظمة وإدارتها، وتمكين العاملين Empowerment على اختلاف مستوياتهم).

ثم عاد (Tham & Kim,2002,4)، وحدداً مدخلاً خاصاً بهما، فسرا من خلاله الذكاء الإستراتيجي بأنه عملية ذات خمس مراحل متتابعة هي:

- مرحلة الاستشعار Sensing: بناء الوعي والقدرة على تشخيص مؤشرات التغيير الداخلية والخارجية بالنسبة للمنظمة.
- الجمع Collecting: التركيز على طرائق جمع البيانات ذات الصلة والمغزى.
- التنظيم Organizing: تنسيق البيانات وهيكلتها ووضعها في شكل مصادر للمعلومات.
- المعالجة Processing: تحليل البيانات وتحويلها إلى معلومات.
- الاستخدام Using: اعتماد المعلومات في صناعة القرارات ووضع الخطط، وتحديد إجراءات تنفيذها.

وفي إطار هذا المدخل يتضح أن عملية الذكاء الإستراتيجي متكررة ومتعاقبة المراحل، وإن كل مرحلة تسهم في إضافة قيمة للذكاء، مع حاجة العملية إلى مراجعة وتعديل في إطار مؤشرات تستقي من المستخدمين (صناع القرار)، وإلى الارتكاز على دعامة من شبكات الاتصال (الإنترنت والإنترانيت) التي ينبغي أن تغطي مساحة المنظمة بالكامل، وتفعيلها باعتماد تكنولوجيا المعلومات للوصول إلى ذكاء نافع .

## خامساً: أبعاد الذكاء الإستراتيجي

يعد الذكاء الإستراتيجي المتغير الأول في البحث (المستقل) لذا لا بد من تحديد أبعاد الذكاء الإستراتيجي لكي يتسنى قياس ودراسة العلاقة بينه وبين المتغير الثاني (المعتمد) وهو جودة التدقيق . ودرج أدناه إبعاد الذكاء الاستراتيجي :

### 1- الاستشراف :

جاءت لفظة الاستشراف في القرآن الكريم بقوله تعالى في سورة (الحشر/ آية 18) ﴿ يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا اتَّقُوا اللَّهَ وَلْتَنْتَرْقِبْ مَا قَدَّمْتُمْ لِغَدٍ، وَاتَّقُوا اللَّهَ إِنَّ اللَّهَ خَبِيرٌ بِمَا تَعْمَلُونَ﴾، وتعبّر عن قابلية الفرد على التفكير في صورة قوى غير مرئية، ولكنها تصنع المستقبل، وهو في مجال العمل استشعار المنظمة وقادتها بوجود موجة قادمة ثم ركوبها (Maccoby, 2001, 2)، أو إمكانية إسقاط

حالة العالم الراهنة على المستقبل، وتمييز ما يمكن تجنبه، والتأثير فيه، والسيطرة عليه، كما ويشير إلى بصيرة الفرد ونظره في عواقب الأمور، أو رؤيته الاتجاهات المستقبلية عبر رصد (مسح) Scanning العوامل الديناميكية في الوقت الحاضر (Maccoby, 2004, 1-4)، وبما يؤكد وقوع الاستشراف في المستقبل المحكوم باللاتأكد والمخاطرة، لان ما يظهر من الشيء لا يمثل، وينبغي إضافة الجزء المخفي منه لاستكمال صورته واتخاذ القرارات في إطاره.

إلى جانب ذلك يؤكد (العزاوي, 2008, 36) أن الاستشراف ينسق القدرات العقلية للأفراد، ويمنحهم رؤية وإبداعاً وتبصراً بقضايا السوق والمنافسين، وهو ما يعد أمراً مهماً في صناعتهم للقرارات بصدد تلك القضايا. كما ويوسع آفاق تحليلهم لها، وتبادلهم الآراء مع بعضهم البعض كخبراء أكثر من كونهم أفراداً لكل منظمة على حدة، مع فهم أكبر للقضايا الإستراتيجية البعيدة الأمد، وتطوير وجهات نظر جديدة بصدها، وبما يجعل الاستشراف يربط الماضي بالحاضر لتحديد معالم المستقبل ما أمكن، من خلال التخمين العقلاني والتنبؤ وإعداد السيناريوهات المتعددة .

## 2- تفكير النظم :

يعبر عن القدرة على توليف (دمج) العناصر أكثر من فصلها إلى أجزاء ثم تحليلها (Maccoby, 2001, 1-3)، أو دراسة الأجزاء من حيث علاقتها بالكل، والتركيب على أسلوب تفاعلها مع بعضها ثم تقييمها من حيث نجاحها في خدمة أهداف النظام (Maccoby, 2004, 3)، وبما يوشح ارتكاز هذا العنصر على مفهوم النظام (System Concept) الذي يعني مجموعة وحدات، عناصر، عمليات مترابطة، وتكون كلاً منتظماً وقيم مخرجات أكبر من القيم المضافة إليه من الوحدات المشاركة فيه فيما لو عملت مستقلة عن بعضها البعض، وبما يعزز قابلية ادراك تفاعل الأجزاء مع بعضها، ووظيفة كل منها في إطار النظام الكلي للخروج بقيمة أكبر، على غرار أقسام المنظمة المتفاعلة مع بعضها والتي تركز على رؤى وقيم مشتركة إزاء أنشطتها بما يحقق قيمة مضافة للمنظمة (السالم وحرشوش، 2000, 430).

ويعد "مدخل تفكير النظم" منهجاً قديماً أعيد اكتشافه حديثاً كأسلوب متقدم للتكيف مع الحياة والبيئة، إذ بدأ (لودفيك فون بيرتلانفي Ludwing Von Bertalanffy) النمساوي الأصل و (أحد جهاذة الفكر المحدودين في القرن العشرين، وأبو نظرية النظم وتفكير النظم) العمل في مضمار هذا التفكير قبل زهاء (50) عاماً خلت (Hianes, 2004, 1-2).

مما تقدم يتضح أن هذا العنصر يعزز دور الذكاء الإستراتيجي في المنظمات بوصفه مدخلاً متقدماً للتفكير الإستراتيجي والفكر النقدي، وكونه أسلوباً معاصراً للتكيف مع الحياة أولاً، وتكيف المنظمات مع بيئتها ومع التطورات المتلاحقة ثانياً.

## 3- الرؤية المستقبلية :

يشير المعنى الاصطلاحي لكلمة الرؤية على وفق قاموس (WEBSTER) إلى أنها " القدرة على رؤية الأشياء التي لا يمكن رؤيتها إلا من خلال التصور الذهني والإدراك والمقارنة. ويؤكد كل من (Johnson & Scholes) على أن الرؤية وصفت كما ينبغي أن تكون عليه المنظمة في الأمد البعيد. ويتلزم استعمال الرؤية مع الاقتدار المتميز الذي تبذل فيه الجهود لتحديد طرائق تحقيق المزايا التنافسية ويؤدي دوراً حيويّاً فيه ( أبو ربن , 2005 , 14 ). وفي هذا الصدد يراها ( المعاضيدي , 2000 , 28 ) بأنها القدرات الخاصة التي يمتلكها المدراء كالقدرة على التصور والتخيل والتي تستخدم للتخطيط لمستقبل المنظمة .

أن الرؤية الإستراتيجية تعكس طموحات المنظمة ومصحتها، أو أعمالها، وتزودها بنظرة بانورامية عن (إلى أين تذهب) وتعطي صورة واضحة حول مستقبل خطتها. أنها تترجم الغرض البعيد الأمد وتجسد هوية المنظمة، كما أنها تحدد المنظمة في اتجاه معين وترسم مساراً إستراتيجياً لها من أجل أتباعه ( Strickland & Thompson, 2003, 6 ).

والرؤية الإستراتيجية هي الناتج الملموس للذكاء الإستراتيجي فيما يتعلق بمستقبل المنظمة، والذي ينبع من إمكانية المنظمة ومعرفتها والقدرة الإستراتيجية لإفرادها (الطائي , 2009, 21) .

أما ( إدريس والنسور , 2005 , 9 ) فيؤكدان أن الرؤية الإستراتيجية تعكس المواقف والظروف الحالية وتعطي انطباعات عن الحالة المستقبلية المرغوبة ، على أن تكون الرؤية تكاملية وشمولية لكل أنشطة وأعمال المنظمة ، محققة بذلك التنسيق والارتباط والتكامل بين هذه الأنشطة، وبذلك تستطيع المنظمة أن تحكم وتضبط الوضع الراهن وأن تضمن المستقبل في ميدان عملها .

وإلى جانب ما ذكر يمكن القول ان هناك أدواراً أخرى يلعبها هذا العنصر في ترسيخ سمات أفراد المنظمات تتحدد ب:-

- اعتماد الأفراد لرواهم في تحديد مواقع المنافسين واتخاذ قرارات صائبة كرد فعل إزاءها.
- تمكينهم من صياغة التوقعات حول مدى نجاح المنظمة في تحقيق أهدافها الإستراتيجية مقارنة بالتوقعات السابقة، وهو ما يعد جزءاً لا غنى عنه في العملية الإستراتيجية وفي صياغة سياسات المنظمة، من خلال تطوير القواعد والبنية الأساسية للاتصالات المنظمة التي تعد عوامل أساسية لإدراك فرص الفوز بالميزة التنافسية.

#### 4- الشراكة :

تعكس الشراكة قدرة الفرد الذكي إستراتيجياً على/ أو إجادته إقامة تحالفات إستراتيجية (Maccoby,2001,1-3). وهذا ما يجعل عنصر الشراكة يدور في فلك (إقامة التحالفات، وبناء الشراكات الداخلية أو الخارجية)، ويكون أداة لتعزيز قدرات الأفراد الذين يتمتعون بالقوة في بعض عناصر الذكاء الإستراتيجي (3, 2004, Maccoby) .

والشراكة هي تحقيق ميزة تنافسية تعزز وتدعم الموقف التنافسي للمنظمة في السوق، ويمكن لها أن تتيح للمنظمات الصغيرة الدخول والالتحاق بالهياكل الإنتاجية والتسويقية للمنظمات العالمية والاستفادة من المزايا ونقاط القوة التي تتمتع بها ( الفاعوري , 2009 , 1 ) . ويعبر مفهوم الشراكة عن العديد من المعاني فمن وجهة النظر العريضة لهذا المفهوم يمكن أن ينطبق على أي نوع من أنواع التعاون بين منظمين أو أكثر ويمكن أن يقتصر على نوع واحد من الأنشطة أو أن يركز على جزء معين من أنشطة المنظمة أو أن يهدف إلى المشاركة في تطوير المنتجات الجديدة في أسواق معينة ( زيدان , 2007 , 1 ) .

ويمكن القول إن الهدف من اللجوء إلى الشراكة هو منع النزاعات، والحد من الصراعات، وتحسين الأداء، حيث أن كافة الأطراف ملتزمة بالأهداف المشتركة من خلال تعزيز التعاون بين الأطراف المتعاقدة مع مختلف المصالح وتحسين الاتصالات بين الطرفين .

وبعد الفراغ من إبراز دور الذكاء الإستراتيجي من خلال عنصر الشراكة، يرى الباحثان أن (الثقة والالتزام، قدرة الشركاء على حل الصراعات التي قد تبرز بينهم، ومشاركتهم في المعلومات ) مقومات رئيسة لتعزيز هذا الدور والاستفادة من المزايا التي تحققها الأعمال الشريكة.

#### 5- الدافعية أو القدرة على تحفيز العاملين:

الدافعية مصطلح مشتق من الكلمة اللاتينية "Mover" بمعنى التحرك "To Move"، وتعبر عن "الفعل الذي يدفع الفرد إلى تبني وجهة نظر ملائمة لإنجاز العمل المكلف به بشكل مُرضٍ" (Ahuja, 1993, 392) أو تحفيز لعواطف ورغبات الفرد لحثه على القيام بعمل معين (Davar, 1994,149) .

أن الحوافز لها أهمية أساسية في توجيه سلوك الفرد والجماعة نحو تحقيق أهداف المنظمات الإنسانية. ولكون المدير يمارس وظيفة التحفيز لغرض توجيه جهود المرؤوسين نحو تحقيق الأهداف بكفاءة وفاعلية، فقد أنصب التركيز على أهمية التحفيز في مجالات العمل لا على ما يقابلها من حوافز ومكافآت قادرة على إثارة النوازع الذاتية للفرد في نطاق عمله، بل امتدت هذه التطلعات لمعرفة كوامن الرضا من العمل، وسبل تعزيز رغبة الفرد في تحقيق الإنجاز الفعال في هذا المجال (حمود واللوزي , 2008 , 316). وفي هذه الحالة يتم التركيز على الحوافز التي تشبع رغباتهم وتدفعهم لبذل أعلى مستوى أداء. ويمكن تعريف الحوافز بأنها مجموعة من المؤثرات، أو العوامل المادية والمعنوية التي تختارها الإدارة وتتفق مع حاجات ورغبات الأفراد من أجل دفع الأفراد على انجاز مهامهم المناطة بهم على أفضل وجه، فضلاً عن مكافئتهم على الجهود المبذولة والتي تفوق الأداء المحدود (النعيمي , 2008 , 24).

وللارتقاء بفاعلية هذا العنصر، تبرز ضرورة تقديم الحوافز للعاملين، كونها مثيرات تظل خارج كيان العاملين، وتدفعهم للعمل والالتفاف حول هدف عام يجمعهم ويوجه سلوكهم، ويغرس فيهم الشعور بالمسؤولية، والبحث عن عناصر الدفع الذاتي في داخلهم، وبما ينمي فيهم المبادرة، ثم الإيمان بأداء ما يوجههم قادتهم لأدائه. وهذا ما يبرز الدور الذي يلعبه الذكاء الإستراتيجي (من خلال عنصر الدافعية) في ترسيخ السمات القيادية أولاً، والارتقاء بأداء العاملين والمنظمة ثانياً.

#### 6- الحدس :

الحدس كلمة عربية تعني (الظن والتخمين والإدراك المباشر)، وتمثل صفة من صفات الترابط اللاشعوري، وقدرة تشير إلى "إمكانية ربط الأفكار ومزجها وتشكيلها وصولاً إلى فكرة جديدة" (المعجم الوسيط , 2004 , 161).

ويمثل الحدس إدراك عقلي سريع لظروف القرار بالاستناد إلى الخبرات السابقة دون الرجوع أو التركيز على التفكير المحسوس بطبيعة الموضوع المطلوب اتخاذ قرار بصده (Daft , 2003 , 279)

إن الحدس هو نور أو وميض باطني يحتوي معلومات هائلة من مخزون العقل، ولكن هذه المعلومات ليست بالضرورة أن تكون قد مرت في عمليات الإدراك، فهو يحتوي على نوعين من المعلومات المدركة ولكن المخزون الهائل من المعلومات هي غير مدركة إلا أن العقل يستدعيها في أية لحظة على شكل ذاكرة حدسية (المحمدي , 2008 , 3).

ويقول ( ألنعمي , 2008 , 146 ) بأن الحدس هو أحد مجالات صناعة القرار , إذ غالباً ما يستند القائد الإستراتيجي على قدراته الحدسية في توقع ما يمكن أن يحدث، وبالتالي اتخاذ خطوات عملية للتأكد من توقعاته، ورسم صورة لإمكانية النجاح في المستقبل عن طريق إنضاج الأفكار المرتبطة بالشعور الداخلي .

## 7- الإبداع :

الإبداع هو قدرة الفرد على التفكير في نسق مفتوح، وعلى إعادة تشكيل عناصر الخبرة في أشكال جديدة (إبراهيم، 1978، 34-35)، او القدرة على التصور وخلق أفكار جديدة وبارعة ومبتكرة للحالات القائمة (أيوب، 1997، 92) . ويُعرف الإبداع (Innovation) كذلك بأنه قدرة الفرد على تحويل المعرفة إلى عمل منتج، وهو يتميز عن الابتكار (Creativity)، الذي يهتم بطرح الأفكار الخلاقة التي تمثل رؤية جديدة للأشياء أو طرائق العمل في حين الإبداع يمثل خطوة إضافية لتطبيق الأفكار الخلاقة (الأشياء المبتكرة) بما يؤدي إلى خلق الإنتاج وزيادته ويضيف قيمة ملحوظة للمنظمة، إما بتحقيق مزيد من الأرباح، أو تخفيض التكاليف، أو تقليل عنصر المخاطرة. وقد أشار (Druker) الى أن الإبداع يحتاج إلى الموهبة والبراعة والمعرفة (Knowledge) وعنصر الالتزام والمواصلة ( حسن، 2008، 42 ) .

وأظهر (القيوتي، 1989، 182) دور الإبداع في الارتقاء بقدرات الافراد بتحديد ما يتسم به المبدعون عموماً، والافراد منهم (خصوصاً) من سمات في إطار كونهم أشخاص مرنين، وغير تقليديين، ويخالفون من لا يرغب بالتغيير، وذوي جرأة في طرح الأفكار وولوج مجالات عمل غير مطروقة سابقاً، وذوي بصيرة (رؤية) خلاقة تتيح لهم ابتكار بدائل جديدة لحل المشكلات، وذوي قدرة على التكيف.

وبعد هذا العرض يتضح دور الإبداع في تفعيل عناصر الذكاء الإستراتيجي لدى افراد المنظمات، ثم توظيف مصفوفة عقولهم المبدعة في مواجهة المشكلات المنظمية بأسلوب مبتكر، والظفر بأداء قيادي فاعل، وتقليل كلفة الأعمال، وأخيراً توفير دليل واضح لصحة المنظمة وحيويتها.

ويرى الباحثان من خلال ما تقدم ان الذكاء الاستراتيجي يعد الركيزة الأساسية التي يعتمد عليها (الافراد) صناع القرارات الاستراتيجية الناجحة للمنظمة. حيث ان الذكاء الاستراتيجي هو الذي يزود المدراء التنفيذيين بالمعلومات التي تتيح لهم صناعة قرارات فاعلة، كما تؤدي إبعاد الذكاء الاستراتيجي دوراً أساسياً ومهما في تحقيق التميز للمنظمة بالشكل الذي يتطابق مع حاجات ورغبات المستفيدين .

## ثانياً) : جودة التدقيق

### أولاً: مفهوم الجودة

يرجع مفهوم الجودة (Quality) من الناحية اللغوية إلى الكلمة اللاتينية (Quails)، وتعني طبيعة الشخص أو طبيعة الشيء ودرجة صلاحيته (Bergman, 1994, 50). أما من حيث الأصل اللغوي لمفردة الجودة فهي مشتقة من الفعل (جاد) (جودة) أي صار جيداً، ويقال إن الرجل إذا أتى بالجيد من القول أو من العمل فهو (مجواد)، وأن الجيد يقتصر الشيء (الريديء)، ويقال جاد الشيء جودة، ومعناها أتى بالجيد من القول والفعل (المعجم الوسيط , 2004 , 145).

وأخذت الجودة كمفهوم إداري بالتطور على مدى السنين، إذ كان الفهم الأولي للرقابة على الجودة يعني الالتزام بالمواصفات، وكانت وظيفة تشخيص العيوب وإزالتها عبر أتباع صيغة معينة من نشاط القياس والتحري، وأدى ذلك إلى تحويل الجودة إلى وظيفة فنية بدلاً من وظيفة إدارية (العبيدي، 2010 , 53).

وتغير مفهوم الجودة بعد تطور علم الإدارة وظهور الإنتاج الكبير والشركات الكبرى وازدياد المنافسة. إذ أصبح له أبعاداً جديدة ومتشعبة، وأصبح مطلوب من الإدارات المعاصرة التفكير بعمق لمدخل جديد لمواجهة هذه التحديات، وإدراك مفهوم الجودة واستيعابه لكل مرحلة، وتبني أحدث النظم في إدارة وتنظيم الأنشطة والعمليات التي تقوم بها تلك الإدارات (مهدي، 2008، 17). في حين عرف (العمرى، 2006، 43) الجودة على أنها مجموعة من السياسات والإجراءات والطرائق التي يمكن صياغتها بهدف تحقيق أعلى مستوى من مستويات الكفاءة والفاعلية في نوعية المنتج المقدم أو في طبيعة الخدمة المقدمة .

## ثانياً: التدقيق

تعود جذور التدقيق إلى زمن بعيد منذ نشوء الحضارات الإنسانية، إذ يرجع مفهوم التدقيق إلى العصور البابلية من خلال وجود إجراءات مشابهة لإجراءات التدقيق المعمول بها حالياً.

وفي تاريخنا العربي الإسلامي نجد أن المسلمين في صدر الإسلام أنشأوا بيت المال ووضعوا قواعد تتضمن أحكام التدقيق الداخلي والمالي على إيرادات الدولة ومصروفاتها، وهذا دليل على أهمية التدقيق الداخلي لغرض السيطرة على أموال المسلمين وضمان جمعها وأناقها طبقاً لأحكام الشريعة الإسلامية، وكان الخليفة عمر بن الخطاب (ت) يعتمد في رقبته على وسائل وطرائق كثيرة من شأنها إحكام الرقابة على أموال الدولة، ومن أهمها (إحصاء ثروة عماله قبل توليهم الولايات، سن نظام المقاسمة أو المشاطرة، بث الرقباء والعيون، إرسال المفتشين، التفتيش بنفسه) (جلوب، 2007، 11).

وقد مرت عملية التدقيق على الحسابات بمراحل تطور ملحوظة في كثير من بلاد العالم، فقد سنت القوانين المنظمة لمزاولة هذه المهنة وأُنشئت المنظمات المهنية التي تعمل على رفع مستواها وتنمية روح التعاون بين مزاويلها، والمحافظة على حقوقهم، ورفع مستوياتهم الثقافي والفني والأدبي والمادي، كما أسهمت هذه المنظمات سعيًا منها نحو تأدية رسالتها وتحقيق أغراضها، في وضع مبادئ ومستويات لأداء عملية التدقيق يسترشد بها المراقبون في إتمام مهمتهم التدقيقية على حسابات الشركات والمؤسسات الموكل إليهم أمر الرقابة عليها، كما صاغت تلك المنظمات وأرست للمهنة آدابها وتقاليدها (جلوب، 2007، 13).

والتدقيق مهنة مرافقة لمهنة المحاسبة، إذ إنه مع التطور الحاصل لمهنة المحاسبة ولدت حاجة ملحة لمهنة التدقيق، لأنها المهنة التي تقوم على أساس الفحص والتأكد من العمليات المسجلة بالسجلات الحسابية. ولمهنة التدقيق أشكال متعددة كونها مرتبطة بنظرية تفويض السلطة والحاجة للرقابة على أعمال من فوضت إليهم السلطة. من هنا يتطلب من المدقق (الرقيب المالي) التحلي بصفات أساسية تمكنه من القيام بهذه المهنة ومن هذه الصفات (الحيادية، الاستقلالية، وأن لا يخضع لسلطة الجهة الخاضعة للرقابة، وأن يكون مؤهلاً علمياً وعملياً، وأن تكون له خبرة واسعة بعملية التدقيق وإجراءاتها... وغيرها) (يوسف، 2009، 17).

ويقصد بالتدقيق بمعناه الحرفي إجراءات فحص تنفذ لغرض التحقق من صحة الأنشطة أو الأهداف (Wilkinson, et. al., 2000, 341).

وقد عرفته الجمعية المحاسبية الأمريكية للتدقيق (A.A.A) التدقيق بأنه عملية منظمة (Systematic) ومنهجية لجمع وتقويم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة (مثل المبادئ المحاسبية)، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق (يوسف، 2009، 17).

ويرى (عبد الله، 2004، 13) أن عملية التدقيق تشمل ما يأتي:

1. الفحص Examination: ويعني عملية التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها.
  2. التحقق Verification: و يقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية.
  3. التقرير Reporting: هو خلاصة العملية التدقيقية حيث يتضمن رأي فني محايد يوجه للجهات ذات العلاقة.
- كذلك عرف التدقيق بأنه عملية جمع وتقويم الأدلة لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفاً، والتقرير عن ذلك. ويجب أداء عملية التدقيق بواسطة شخص كفوء ومستقل. ومن التعريف يظهر أن عملية التدقيق تستلزم توافر معلومات يمكن التحقق منها وتوافر معايير يتم بواسطتها تقويم المعلومات ليتمكن مراقب الحسابات من عملية جمع وتقويم الأدلة وإيصال النتائج لمستخدمي المعلومات (ارينز ولوبك، 2005/2002، 21).

ان العملية التدقيقية تتسم بالعديد من السمات وهي (يوسف، 2009، 19):

1. عملية منظمة تشمل إجراءات محددة ومخطط لها بشكل منطقي مدروس.
2. لا يمكن البدء بعملية التدقيق إلا بوجود تكليف من الوحدة المراد تدقيقها.
3. من يقوم بعملية التدقيق يجب أن يكون مؤهلاً علمياً وعملياً، بحيث يكون قادراً على أداء مهام عمله بكفاءة، وإبداء رأي مبني على أدلة إثبات كافية وملائمة، وجاءت من اختبار نظام الرقابة الداخلية وعمل الإجراءات الجوهرية من خلال فحص وتقويم بشكل موضوعي.

4. تقويم المبادئ المحاسبية المستخدمة للتمكن من التعبير عن حقيقة وعدالة المركز المالي عن مدة مالية محددة.

في حين يرى (عبد، 2007، 14) أن لمهنة التدقيق عدد من الخصائص وهي:

1. وجود مجموعة من القواعد والأسس التي تحكم مهنة التدقيق.
  2. الحصول على خبرة مهنية يتم اكتسابها من مهارة ثقافية ومعرفة متخصصة يتم الحصول عليها عن طريق الخبرة العامة والتعليم الرسمي والتدريب المستمر.
  3. نظرة موضوعية وحيادية للأمر المرتبطة بأداء مهنة التدقيق.
  4. تقديم خدمات فنية متخصصة أساسها المجهود البشري (خدمات أداء الرأي وتشمل التدقيق والمراجعة والاستشارة الإدارية).
- ويؤكد (عبد، 2007، 14) إن هناك مبررات عديدة لتطور مهنة التدقيق وأجهزتها منها:
1. انفصال السلطة التشريعية عن التنفيذية.
  2. ظهور الأزمات الاقتصادية والسياسية التي أسهمت في ظهور أفكار أدت إلى زيادة الاهتمام بتطوير أجهزة التدقيق وأدواته.
  3. ندرة الموارد الاقتصادية والحاجة إلى استغلال هذه الموارد بشكل كفوء واقتصادي وبالشكل الذي يحقق الأهداف.

### ثالثاً: أهداف التدقيق

تظهر بدايات الحاجة لمهنة التدقيق لتلبية حاجة الإدارة، إذ لم تكن هناك حاجة لإبداء رأي فني، ولا توجد قوانين تلزم مراقب الحسابات (الرقيب المالي) بوجوب بيان رأيه بالقوائم المالية المعدة من الوحدة محل التدقيق. إلا أنه وبسبب اعتماد الوحدات الاقتصادية في عملية التمويل على جمهور المستثمرين، استلزم الأمر وجود عملية تدقيقية لكشف المخالفات والأخطاء والغش والتلاعب الذي من الممكن أن يقوم به العاملون بالوحدة محل التدقيق (يوسف، 2009، 36).

أما إجراءات التدقيق فكانت تعتمد على الفحص الشامل لجميع الأحداث الاقتصادية التي كانت الوحدة طرفاً فيها. ومع التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال، وبالتحديد في حقبة العشرينات من القرن الماضي، بدأ اعتماد عملية التمويل للوحدات الاقتصادية على رؤوس الأموال بما يسمى (الشركات المساهمة)، مما أوجد طرفاً ثالثاً لا يمارس وظيفة الإدارة، وإزاء هذا التطور تطور أيضاً هدف التدقيق من مجرد عملية كشف وصولاً إلى عملية إبداء رأي فني محايد يوضح مدى صدق وعدالة عرض القوائم لمركز الوحدة المالي ونتائج أعمالها (العبيدي، 2010، 59).

إن هذا التطور أوجد حاجة للمساءلة القانونية والمهنية والأخلاقية لمراقب الحسابات (الرقيب المالي)، بسبب تزايد الاعتماد على رأيه من أطراف عديدة، مما انعكس على إجراءات العملية التدقيقية. حيث بدأ مراقب الحسابات، بالاعتماد على أدلة الإثبات والقرائن، مع التركيز على أن تجمع أدلة وقرائن خارجية، لأنها تعبر عن الحيادية، ليتمكن من خلالها تأكيد صحة الحسابات. وقد تم إيجاد ما يسمى بالتدقيق الخارجي (External Auditing) والذي يعتمد بشكل أساسي على التدقيق الاختباري (Test Audit) الذي يعد أساس عمل مراقب الحسابات بهدف الوصول إلى الرأي الفني المحايد، الذي يعبر عن نتيجة نشاطها الاقتصادي (يوسف، 2009، 36).

ومن خلال ما تقدم يمكن تحديد الأهداف التقليدية للعملية التدقيقية على النحو الآتي:

1. التحقق من دقة وصحة عرض القوائم المالية: وذلك من خلال تحديد مدى الاعتماد عليها وتحديد مدى تعبيرها بصدق وعدالة عن نتيجة نشاط الوحدة.
2. التحقق من شرعية وصحة الأحداث الاقتصادية المثبتة بالسجلات: محاولة اكتشاف الأخطاء والتلاعبات. ومن خلال ذلك، يحقق مراقب الحسابات الاطمئنان لجهات عديدة ومنها وأهمها، المالكون والمجتمع، وكذلك يوضح لهم سلامة استخدام أموالهم وكيفية إدارتها من خلال تحديد كفاءة وفاعلية واقتصادية استخدام الأموال، ويحدد لهم مواطن الضعف إن وجدت (الألوسي، 2003، 28).
3. التحقق من ملكية الموجودات التي هي تحت سيطرة الوحدة: ويتم ذلك من خلال القيام بمشاهدة الموجودات على أرض الواقع وكذلك طلب المستندات الأصولية التي تؤيد ملكية العنصر محل التدقيق.
4. التحقق من عملية تقويم عناصر النشاط: إن أساس عمل الاختبارات التحليلية للمعلومات يعتمد على درجة الثقة والدقة بنظام الرقابة الداخلية، لأنه عند الاعتماد على نظم رقابية رصينة فإن الأمر يؤدي إلى تخفيض خطر الأخطاء الجوهرية التي من الممكن أن تحدث أثناء العملية المحاسبية التي تعد القوائم المالية على أساسها (سرايا، 2007، 34).

5. إبداء رأي فني محايد ومبني على أدلة وقرائن: يقوم مراقب الحسابات بإبداء رأي بالقوائم المالية بناءً على أدلة الإثبات التي يجب أن تكون كافية ومناسبة، والتي يمكن عدها حجر الأساس للعملية التدقيقية، لذا يعتمد عليها مراقب الحسابات للوصول إلى رأي يعتمد عليه أطراف متعددة.

### رابعاً: جودة التدقيق

تعد جودة التدقيق من المواضيع المهمة في مهنة التدقيق، ويحاول الباحثون في هذه المهنة منذ سنة (1981) وضع تعريف لجودة التدقيق وكيفية قياسه ودراسة الأبعاد المختلفة له. وكان أول الباحثين الذين وضعوا تعريفاً لجودة التدقيق هو (De Angelo) الذي عرفها بأنها (احتمالية قيام مراقب الحسابات باكتشاف التحريفات الجوهرية والأخطاء والثغرات في القوائم المالية والقيام بالإبلاغ عنها وتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره في نهاية عملية التدقيق) (العبيدي، 2010، 63-64).

في حين عرف (مطر، 1989، 69) جودة التدقيق بأنها الوسيلة التي يمكن بواسطتها لمكاتب تدقيق الحسابات التأكيد إلى حد معقول بأن عمليات التدقيق تعكس دائماً مراعاتها لمعايير التدقيق المقبولة والشروط القانونية أو التعاقدية أو أية معايير مهنية تضعها تلك المكاتب بنفسها.

أما (Teoh, Wong, 1993, 346) فقد عرف جودة التدقيق بأنها العملية التي ينتج عنها تقارير مالية أكثر مصداقية. في حين أعطى (O'Keefe, et. al., 1994, 40) اتجاهاً آخر لمفهوم الجودة يعتمد على التخصص في تدقيق صناعة الزبون، فكلما تخصص مراقب الحسابات في معرفة صناعة الزبون زادت جودة تدقيق الحسابات.

فيما يؤكد (كبلان وأبو بكر، 2007، 149) أن جودة التدقيق تتطلب أن يعي مراقب الحسابات جيداً خطوات وإجراءات التدقيق، وتحديد العوامل الأولية المؤثرة على كفاءته في القيام بكل خطوة، وأداء كافة الإجراءات وبصفة خاصة مرحلتي التخطيط والتنفيذ، والتي تتطلب إصدار الكثير من الأحكام المهنية، كما أكد (IFAC, 2001, 106) على أن جودة التدقيق هي السياسات والإجراءات التي تتبناها مكاتب التدقيق لتوفير ضمان معقول بأن جميع عمليات التدقيق التي تقوم بها مكاتب التدقيق يتم إنجازها وفقاً للمبادئ الأساسية المتكاملة بالتدقيق.

كما إن فعالية عملية التدقيق تعتمد بدرجة عالية على جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات. فكلما كانت طبيعة عملية التدقيق تنصف بجودة عالية، كلما جعلت عملية التدقيق ذات قيمة معتبرة، وتضفي مزيداً من المصداقية والثوق في البيانات والمعلومات المالية المدققة المقدمة للسوق المالية (العتيبي والبقمي، 2009، 5).

وبلاحظ في التعاريف السابقة عدم الاتفاق على تعريف عملي لمفهوم جودة تدقيق الحسابات والاختلاف يعود إلى (جوهر،

2007، 17):

1- إن خدمة التدقيق ليست كباقي الخدمات الأخرى يمكن تحديد وقياس جودتها بشكل مباشر نظراً للسرية المتعارف عليها لدى مؤسسات التدقيق.

2- لكون مهنة التدقيق تمتاز بالخصائص الآتية :

- إنها غير ملموسة: إذ تعد أنشطة التدقيق خدمة يصعب تحديد قيمتها وقياسها مقدماً، على عكس السلع المادية الملموسة.
- عدم التجانس: إذ يوجد تباين شديد في أداء وتقديم الخدمة من وقت إلى آخر، وعند ضغط الوقت والعمل يختلف أداء فريق العمل من شخص إلى آخر. كما أن هناك تبايناً في آراء واحتياجات المستفيدين من خدمة التدقيق، الأمر الذي يؤدي إلى صعوبة إيجاد قياس موحد لجودة خدمة التدقيق مقارنة بواقع الحال مع السلع الملموسة.
- صعوبة القياس: يصعب على طالب الخدمة والمستفيدين من نتائجها قياس جودتها نظراً لعدم وجود مقاييس محددة ولعدم توافر الخبرة لديهم.
- صعوبة المقارنة: إن إدراك جودة الخدمة يكمن في المقارنة بين توقعات المستفيدين منها والأداء الفعلي للخدمة المقدمة.
- سرية المهنة: خدمة التدقيق ليست كباقي الخدمات الأخرى فلا يمكن قياس جودتها بشكل مباشر نظراً للسرية المتعارف عليها لدى مكاتب التدقيق.
- اهتمام مراقب الحسابات: يركز مراقب الحسابات اهتمامه على إجراءات تنفيذ الخدمة من دون الاهتمام بمخرجاتها.

هذه الأسباب أوجدت صعوبة في الحكم على جودة التدقيق من قبل مراقبي الحسابات وكذلك الأطراف المستفيدة من جودة العمل التدقيقي. وعليه فإن مفهوم جودة التدقيق (Audit Quality) يتميز بأنه اصطلاح جوهرى ذو أوجه متعددة، أي إنه محل اهتمام من مختلف المستفيدين في بيئة عملية التدقيق والذين يمكن تصنيفهم إلى عدة مجموعات رئيسة هي (يوسف، 2009، 82):

1. مجموعة أعضاء مهنة التدقيق (Auditors): وتتضمن هذه المجموعة الأعضاء بالجمعيات المهنية والمحاسبين القانونيين كافة وهم المسؤولون بشكل مباشر عن وظيفة إيداء الرأي في القوائم المالية لمنشآت الأعمال محل التدقيق.
2. مجموعة معدي القوائم المالية (Financial Lists Preparers): وتشمل مدراء إدارة الحسابات وأعضاء لجان التدقيق، وقد تتضمن الإدارات العليا للشركات.
3. مجموعة المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية (Users): وتتضمن المستثمرين الحاليين والمرقبين والدائنين والمقرضين وتضم المحللين الاستثماريين.
4. مجموعة الهيئات القانونية والرقابية: وتضم المحاكم العليا والقضاء والهيئات الرقابية والجهات المرتبطة بها سواء كانت قانونية أو تنظيمية.

ومن خلال ما سبق يمكن إعطاء تعريف لجودة التدقيق، وهي مجموعة السياسات والإجراءات والوسائل التي يقوم بها مراقب الحسابات (الرقيب المالي) لأداء مهام عمله وفقاً للمعايير والأنظمة والقواعد والتعليمات التي يتوجب عليه مزاومتها وتقديمها على شكل تقارير إلى الأطراف المستفيدة منها.

إن المسؤولية الرئيسية للمدققين هي تخطيط ومراقبة أداء الوحدة الخاضعة للتدقيق لتزويد ضمانات معقولة لاكتشاف الأخطاء المادية في الكشوفات المالية. وعليه ولأجل اكتشاف تلك الأخطاء يعول المدققون بشكل كبير على الذكاء والمعرفة والخبرة المهنية والتأهيل العلمي والعملية فضلاً عن التواكب مع التقنيات المتطورة. وفيما يأتي وصفاً موجزاً لتلك الأبعاد:

#### أ- المعرفة :

يتطلب قيام المدقق بأداء مهامه المكلف بها وجود حصيلة معرفية تمكنه من أداء تلك المهام. ويعد تنظيم المعرفة في ذاكرة المدقق أحد العوامل المؤثرة في اتخاذ قراراته وممارسة أحكامه المهنية، وصنفت بعض الدراسات المعرفة الى عدة أصناف ( 27 ، Nelson&Others,1995 )؛ فمن حيث مدى ارتباطها بالأداء المهني إلى معرفة فنية ووظيفية وتنظيمية، ومن حيث هيكل معرفة التدقيق إلى المعرفة الإيضاحية Declarative Knowledge والمعرفة الإجرائية Procedural Knowledge. فالمعرفة الفنية تشتمل على الحقائق والقواعد والعلاقات الملائمة في إطار مجال معين يمثل جانب التخصص المهني. وقد أثبتت الدراسات التجريبية وجود علاقة إيجابية بين اكتساب الممارس المهني لهذا النوع من المعرفة وبين جودة أدائه . أما المعرفة الوظيفية فإنها ترتبط بالعمليات التشغيلية ومعاملات ووظائف الوحدة الخاضعة للتدقيق. ويرتبط اكتساب هذه المعرفة بشكل إيجابي مع جودة التدقيق من خلال التعرف على المزيد من المشكلات والصعوبات التي يمكن استنتاجها من واقع القضايا والحقائق المطروحة. في حين تشتمل المعرفة التنظيمية على الحقائق والقواعد الخاصة بالهيكل التنظيمي والممارسات التنظيمية ونظم الاتصالات ومتغيرات البيئة المحيطة وكيفية إحداث التكامل بينها وبين البيئة التنظيمية. ويؤكد الباحثون في مجال السلوك التنظيمي والعلوم السلوكية انه يمكن الاستفادة من المعرفة التنظيمية لزيادة مقدرة الأفراد على التعلم ومهارة الأداء (عثمان ، 1999 ، 143- 144).

بينما ترتبط المعرفة الإيضاحية بحقائق ومفاهيم في مجال المحاسبة والتدقيق، وترتبط بالواقع، وتؤدي إلى إحداث تغيير في سلوك المدقق استناداً الى قدرته على أدراك وتفسير الأحداث، ويتم اكتسابها من خلال عملية التعليم الرسمي في ضوء المتطلبات التعليمية الأساسية اللازمة والمطلوبة للممارسة المهنية من قبل منظمات التنظيم المهني. في حين ترتبط المعرفة الإجرائية مع القواعد اللازمة لاكتساب المهارات في أداء مهام التدقيق عند ممارسة العملية السابقة والتغذية العكسية عبر تاريخ تجارب المدقق مع الظواهر المعينة (Bonner&Walker,1994,158).

لذا يرى الباحثان انه على الرغم من أهمية المعرفة الإيضاحية (العامة) التي تمثل الحد الأدنى المطلوب اكتسابه من المدقق للسماح له بممارسة أحكامه، إلا أن المعرفة الإجرائية ضرورية لأنها تعبر عن استمرارية التعلم عن طريق التدريب والتغذية العكسية أثناء ممارسة العمل. فالتكامل بينهما يمثل مطلباً ضرورياً لجودة التدقيق التي تتطلب اكتساب مهارات متخصصة في نطاق الممارسة المهنية من خلال معرفة المدققين القائمين على العملية بالمبادئ والمعايير المحاسبية والتدقيقية، والمعرفة بمجال تخصص صناعة الزبون، ونظم الرقابة الداخلية، فضلاً عن معرفته بالجوانب الأخلاقية وسلوكيات المهنة والتشريعات والقوانين السارية.

#### ب- الخبرة المهنية:

تعني الخبرة المهنية القدرة التي تعكس الأداء الناجح والكفاءة لمهمة معقدة من المهام غير النمطية بطريقة متميزة من خلال اكتساب حجم هائل من المعرفة والمهارة الإجرائية. وبذلك فهي تختلف عن مفهوم الخبرة العامة أو ما يعرف بالممارسة التي تشير إلى القدرة على الاستمرار في مجال معين أو أداء مهمة معينة لمدة طويلة من الزمن (العبيدي، 2010، 65).

ويختلف الخبراء وغير الخبراء في اعتراضاتهم عند حالات القرارات والحكم. وتتسبب هذه الاختلافات بشكل أولي للاختلافات في المعرفة المتعلقة أما بحالات معينة خزنت في الذاكرة (نتيجة التعلم)، أو معرفة إجرائية مستخلصة، والتي بموجبها يطور الأفراد النموذج العقلي باستخدام التجارب لتشكيل الترابط بين الحالات والحوادث المهمة في الهيكل وتكون ذات مغزى. وعندما تفعل المعرفة فإن لها تأثيراً على استرجاع الذاكرة والانتباه المباشر لأنواع معينة من المعلومات وتؤثر في تمثيل القرار وتفسير تلك المعلومات (Mc 143, Daniel & Others, 2002). إلى جانب ذلك فإن تضافر القدرة الذاتية مع المعرفة تقدم تفسيراً شاملاً واعم لاختلاف جودة التدقيق بين الخبراء المهنيين. كما يمكن تمييز مؤشرات معينة تستخدم لقياس مستوى الخبرة المهنية كالأجور مثلاً، إذ يكون الأجر المدفوع عن الأداء للخبير أعلى من ذلك المدفوع للأقل خبرة، إضافة للأقدمية وسنوات الخبرة التي قضاها المدقق في مجال ممارسة المهنة، إلى جانب قدرته على الربط بين نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية والأخطاء المحاسبية المخزونة في ذاكرته وقدرته على حل المشكلات (عثمان، 1999، 133-151).

### ج- التأهيل العلمي والعملية

ترتبط جودة التدقيق إيجابياً مع جودة التعليم والتدريب، فالعلاقة بينهما متبادلة؛ إذ يحتاج المدققين كافة إلى امتلاك تعليماً عاماً وشاملاً، فهم بحاجة للتركيز على تعليم للفنون العقلية والعلوم الإنسانية والتكنولوجية وغيرها من العلوم لتلبية الاحتياجات وتطوير قدراتهم باستخدام التوسع في المعرفة كأساس للمساعدة في تقدير فائدة المعلومات لغرض ابداء الرأي، ومدى توافق ذلك مع المهارات. وعليه يجب ان يمتلك المدققين أفقاً واسعاً في التعليم لتأمين سلامة التدقيق وأنظمة المعلومات الأخرى. كما إن التغييرات في التكنولوجيا، البيئة الاجتماعية والسياسية، والمعايير المهنية تخلق حاجة المدققين لأن يواصلوا التعليم خلال مهنتهم لتعزيز الفاعلية المهنية. ويتم ذلك من خلال برامج التعليم التي ستساعد المدققين على الاطلاع المستمر لتطوير قدراتهم المهنية لديمومة اتصالهم بالعملية التعليمية للمحاسبة والتدقيق لمواكبة التطورات الحاصلة في المعايير المهنية (AAAC, 1986, 173).

وعليه يرى الباحثان إن كفاءة التأهيل العلمي والمهني للمدققين والنهوض بالتعليم المحاسبي لمواكبة التغييرات في البيئة المحيطة لهما تأثير إيجابي في جودة التدقيق، وأن إشراك المدققين ببرامج التدريب والتعليم المستمر وإسهاماتهم في الاشتراك ببحوث في مجالات أو مؤتمرات وندوات علمية من شأنه أن يعزز جودة التدقيق.

### د- مواكبة التقنيات المتطورة

تزايد استخدام المدققين لتقنية المعلومات خلال السنوات الأخيرة الماضية، بهدف زيادة فاعلية عملية التدقيق المقدمة للزبائن لما توفره تقنية المعلومات والاتصالات من تحسين لجودة التدقيق وزيادة كفاءة المدققين، كما تؤدي إلى زيادة الدوافع والرضا والأداء الوظيفي من خلال استبعاد بعض الخطوات الروتينية المملة وغير الفعالة في عملية التدقيق.

أفرز عصر تكنولوجيا المعلومات الذي نعيشه اليوم كمية هائلة من المعلومات المتوفرة قد تفوق حدود القدرة على فهمها أو معالجتها. وعليه فإن على المدقق أن يختار التقنيات والطرائق المدعومة بالحاسوب لجعل التدقيق أكثر فاعلية وكفاءة، وبما يمكنه من البقاء على المستوى التنافسي (Manson & Others, 2001, 92).

ويخلص الباحثان مما سبق إلى انه وإن كان لا يوجد اتفاق بين الباحثين على مقياس معين لقياس جودة العمل التدقيقي، إلا إن هناك مجموعة من المقاييس يمكن ان تعكس اثر تلك المتغيرات في جودة التدقيق وتتمثل بالآتي:

1. امتلاك المدقق لمعرفة فنية ووظيفية وإلمامه بالمعرفة الإجرائية.
2. خبرة المدقق في مجال ممارسة المهنة.
3. وجود برامج للتعليم المهني المتخصص ومواصلتها من خلال برامج التعليم والتدريب المستمر.

فضلاً عن تأكيد الباحثان على الدور الفاعل لكفاءة المدقق في تنفيذ عملية التدقيق بجودة عالية.

## المحور الثالث

## الإطار الميداني

### أولاً: أوصاف عينة البحث

قبل التعليق على أوصاف عينة البحث كما بدت من خلال الجدول ( 2 ) نجد من الضروري الوقوف عند عددها الذي سبقت الإشارة إليه , فهو لم يكن كما جاء (40) فردا , بل كان (33) أما هذا التباين فيعزى لعدم الحصول على إجابات (3) أفراد ممن وزعت الاستمارات عليهم من جهة , ولاستبعاد (4) أخرى لعدم تكامل أجوبتها من جهة أخرى .

الجدول ( 2 ) أوصاف عينة الدراسة

الفئات العمرية									
60 فما فوق		59-50		49-40		39-30		29-20	
%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت
3	1	22	7	36	12	24	8	15	5
عدد سنوات الخدمة									
31 فما فوق		30-21		20-11		10-1			
%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت
13	4	36	12	33	11	18	6		
التحصيل العلمي									
ماجستير او ما يعادلها			دبلوم عالي			بكلوريوس			
%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت
40	13	36	12	24	8				

ويتبين من معطيات الجدول أعلاه نضوج عينة البحث حيث يعدون من ناحية العمر في قمة عطائهم لأن معظمهم (82%) واقع في الفئات العمرية المحصورة بين (30- 59) , اما بخصوص عدد سنوات الخدمة تبين أنهم من ذوي الخبرة كون خدمتهم تزيد عن (10) سنوات والمحصورة بين (11- 30) اذ بلغت (69%) مما يؤشر مدى الخبرة المتراكمة لديهم , إما بخصوص التحصيل العلمي فتبين العينة انها من المستويات العلمية العالية (دبلوم عالي , ماجستير) اذ بلغت (76%) وهذا يعكس لنا أن أفرادها من أصحاب كفاءات علمية جيدة .

### ثانياً: مواقف المبحوثين وآرائهم تجاه متغيري البحث

#### (1) مواقفهم تجاه مؤشرات الذكاء الاستراتيجي:

يعكس الجدول ( 3 ) الاوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لمجمل مؤشرات هذا المتغير والذي جاء مرتفعاً بواقع ( 3.305 ) و( 1.015 ) على التوالي .

ويبدو من خلال ارتفاع اقيام هذه الاوساط قدر تعلق ذلك بكل مؤشر من المؤشرات المعنية أو معدلها , إن المؤشرات المذكورة استحوذت على اتفاق جميع المستيبين أراؤهم , وان كان ذلك على نحو متباين من مؤشراًلى آخر بدليل تباين انحرافاتهم المعيارية أيضاً .

الجدول ( 3 ) مواقف المستيبين اراؤهم عن مؤشرات الذكاء الاستراتيجي

انحراف معياري	الوسط الحسابي	لا أتفق بشدة		لا أتفق		محايد		أتفق		أتفق بشدة		مقياس الاستجابة المتغيرات
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	

10146	3.575	12.1	4	60.6	20	12.1	4	3	1	12.1	4	X1
1.157	3.181	9.1	3	39.4	13	21.2	7	21.2	7	9.1	3	X2
1.118	3.757	21.2	7	54.5	18	12.1	4	3	1	9.1	3	X3
0.847	4.030	24.2	8	63.6	21	6.1	2	3	1	3	1	X4
1.225	3.424	1802	6	39.4	13	18.2	6	15.2	5	901	3	X5
0.929	3.636	12.1	4	54.5	18	21.2	7	9.1	3	3	1	X6
1.102	3.818	30.3	10	36.4	12	24.2	8	3	1	6.1	2	X7
0.791	3.757	12.1	4	60.6	20	18.2	6	9.1	3	-	-	X8
0.808	3.818	15.2	5	57.6	19	24.2	8	-	-	3	1	X9
0.962	3.636	18.2	6	39.4	13	33.3	11	6.1	2	3	1	X10
1.015	3.305											المعدل

## (2) مواقفهم تجاه مؤشرات جودة التدقيق:

يعكس الجدول (4) الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لمجمل مؤشرات هذا المتغير والذي جاء مرتفعاً بواقع (3.490) و (0.920) على التوالي .

ويتبين من خلال فحص هذه المعدلات وجود اتفاق عام من لدن المستبينة آراؤهم تجاه مؤشرات هذا المتغير أيضاً، بدليل ارتفاع معدل الأوساط الحسابية لمجمل إجاباتهم قدر تعلق ذلك بكل مؤشر من المؤشرات المبحوثة ، والتي أشرت تبايناً فيما بينها بدليل تباين انحرافات المعيارية من جهة أخرى .

## الجدول ( 4 ) مواقف المستبينة آراؤهم عن مؤشرات جودة التدقيق

انحراف معياري	الوسط الحسابي	لا أتفق بشدة		لا أتفق		محايد		أتفق		أتفق بشدة		مقياس الاستجابة المتغيرات
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
0.969	3.575	12.1	4	51.5	17	21.2	7	12.1	4	3	1	X11
0.939	3.515	15.2	5	36.4	12	33.3	11	15.2	5	-	-	X12
0.870	3.484	6.2	2	51.5	17	30.3	10	9.1	3	3	1	X13
0.969	3.424	6.1	2	51.5	17	27.3	9	9.1	3	6.1	2	X14
0.904	3.454	3	1	60.6	20	18.2	6	15.2	5	3	1	X15
0.905	3.484	9.1	3	45.5	15	33.3	11	9.1	3	3	1	X16
0.859	3.636	12.1	4	48.5	16	33.3	11	3	1	3	1	X17
1.020	3.333	12.1	4	33.3	11	33.3	11	18.2	6	3	1	X18
0.832	3.545	6.1	2	54.5	18	30.3	10	6.1	2	3	1	X19
0.938	3.454	12.1	4	36.4	14	39.4	13	9.1	3	3	1	X20
0.920	3.490											المعدل

## ثالثاً: اختبار نموذج البحث وفرضياته

### 1 : تحليل علاقات الارتباط بين متغيرات البحث:

تشير الفرضية الرئيسة الأولى إلى وجود علاقة ارتباط معنوية بين الذكاء الاستراتيجي وجودة التدقيق ويعرض الجدول (5) النتائج إذ توضح النتائج على المستوى الكلي وجود علاقة ارتباط معنوية قوية بينهما يعكسها معامل الارتباط الكلي البالغ (\*\*0.788). عند مستوى معنوية (0.01) إذ بلغ (0.000)، وهذا يؤكد قبول الفرضية الرئيسة الأولى .

## الجدول ( 5 ) علاقة الارتباط بين الذكاء الاستراتيجي وجودة التدقيق

الذكاء الاستراتيجي	المتغير المستقل
	المتغير المعتمد

0.788** 00000	جودة التدقيق
------------------	--------------

N= 33

P≤0.01\*\*

## 2 : تحليل علاقات التأثير بين متغيرات البحث:

تشير معطيات الجدول ( 6 ) إلى وجود تأثير معنوي للذكاء الاستراتيجي في جودة التدقيق على مستوى المنظمة المبحوثة , إذ بلغت قيمة (F) المحسوبة (50.624) وهي أكبر من قيمتها الجدولية البالغة (4.17) عند درجتي حرية (1,31) وبمستوى معنوي (0.05), كما تدعم ذلك أيضا قيمة معامل الانحدار ( $\beta$ ) التي تعد (0.764) من المتغير في جودة التدقيق بوصفه نتيجة لتغير وحدة واحدة من متغيرات أو مؤشرات الذكاء الاستراتيجي , وهذه تدعمها أيضا معنوية قيمة (T) المحسوبة البالغة (7.115) التي جاءت على نحو اعلي من قيمتها الجدولية البالغة (2.042) عند مستوى ودرجة الحرية المشار إليها أعلاه , وبلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) (0.62) الذي يفسر أن (62%) من التغير في جودة التدقيق يعود إلى الذكاء الاستراتيجي , وهذا يعني أن هناك أبعاداً ومتغيرات أخرى لم تؤخذ في هذه البحث وهي تغطي نسبة ( 38% ) .

### الجدول (6) معاملات الأثر بين المتغيرين المبحوثين

الذكاء الاستراتيجي					المتغير المستقل	المتغير المعتمد
T		$\beta$	F		$R^2$	جودة التدقيق
الجدولية	المحسوبة		الجدولية	المحسوبة		
2.042	7.115	0.764	4.17	50.624	0.620	

N = 33

d.f ( 1, 31)

P≤0.01\*\*

واعتمادا على ما تم التوصل إليه في إطار هذا المحور بخصوص علاقتي الارتباط والأثر , يمكن القول الآن بوجود دور إيجابي ومعنوي للذكاء الاستراتيجي بوصفه متغيراً مستقلاً في تدعيم جودة التدقيق بوصفه متغيراً معتمداً مما يؤكد صحة الفرضية الرئيسية لهذا البحث أيضا .

## المحور الرابع

### الاستنتاجات والمقترحات

#### أولاً: الاستنتاجات

- 1- ان الذكاء الاستراتيجي للرقباء يبين الدور المهم للمورد البشري بوصفه أحد أهم رؤوس الأموال من خلال منحهم الفرصة لممارسة أدوارهم الحقيقية ولإثبات ذاتهم وكفاءاتهم في التدقيق .
- 2- أظهر البحث الدور المهم الذي يسهم فيه الذكاء الاستراتيجي في تأطير العلاقة وتحقيق جودة التدقيق للمنظمة .
- 3- أصبحت قضية جودة التدقيق محل اهتمام متزايد من لدن المنظمات المهنية ، وخضعت للعديد من الدراسات الميدانية ، بهدف تحسين أداء الرقباء الماليين ، وتمخضت تلك الدراسات عن ضرورة توافر خطة تنظيمية تتضمن عناصر الجودة لدى منظمات التدقيق ، تضمن التحكم في الأداء التدقيقي ، وأن تراقب وتفحص هذه الخطة وعناصرها دورياً من أشخاص داخل منظمة التدقيق أو من خارجها ، لتقييم جودة التدقيق .
- 4- عدم وجود معيارية لتحديد جودة التدقيق سواء أكانت المعيارية على أساس الزمن أو عدد التقارير الصادرة أو خطة العمل وبرنامج التدقيق المنفذ فعلاً وغيرها من المؤشرات التي يمكن اعتمادها في تحديد الجودة للمنظمة المبحوثة.

- 5- وجود اتفاق ايجابي في اجابات الأفراد المبحوثين حول الذكاء الاستراتيجي ويستنتج الباحثان من ذلك أن المنظمة تولى أهمية كبيرة للذكاء الاستراتيجي عند اختيار الرقباء الماليين للعمل لديها .
- 6- هناك اتفاق ايجابي في اجابات الأفراد المبحوثين حول جودة التدقيق ، وأهمية الذكاء الاستراتيجي والمعرفة العلمية والمهنية وتوظيفها للوصول الى جودة التدقيق في المنظمة .
- 7- أوضحت نتائج التحليل وجود علاقة ارتباط معنوية بين الذكاء الاستراتيجي وجودة التدقيق .
- 8- أوضحت نتائج علاقة التأثير أن للذكاء الاستراتيجي أثرٌ في جودة التدقيق ، إذ تبين إن هنالك تأثيراً معنوياً للذكاء الاستراتيجي في تحقيق جودة التدقيق .

### ثانياً : المقترحات

- استكمالاً للمتطلبات المنهجية واستناداً الى ما توصلنا إليه من استنتاجات ، نجد من المناسب تقديم مجموعة من المقترحات التي يمكن أن تكون مفيدة للمنظمة المبحوثة وتمثل هذه المقترحات بالآتي :
- 1- على قادة المنظمة الاهتمام بدور الذكاء الاستراتيجي لما له من علاقة تأثير معنوي في جودة التدقيق وجعله جزءاً من ثقافة المنظمة لكي يلقى القبول في المنظمة ومن ثم يمكن الاستفادة منه في تحقيق جودة التدقيق .
  - 2- استقطاب الأفراد الأذكياء والمبدعين وتحفيزهم وتدريبهم ليصبحوا مصدر قوة للمنظمة في مكافحة الفساد الإداري والمالي ولتحقيق أهداف المنظمة .
  - 3- جعل الذكاء الاستراتيجي جزءاً من البرنامج التدريبي الخاص بالقيادات الإدارية العليا وذلك من اجل تنمية أبعاد الذكاء الاستراتيجي فيهم وصقلها بحيث تقود إلى كل ما هو جديد من قرارات واستراتيجيات وخطط على المدى الطويل .
  - 4- تطوير برامج التدريب كماً ونوعاً لكوادر المنظمة لغرض رفع جودة وكفاءة أدائهم في التدقيق على نحو يتيح للمشاركين في هذه البرامج المكثفة الإطلاع على آخر المستجدات في العمل المهني وحثهم على الإطلاع على قواعد السلوك المهنية للبلدان الأخرى ومدى ملائمة تطبيقها محلياً ، وتشجيع المعنيين بالمهنة على اكتساب ثقافة الجودة من خلال إقامة دورات تعريفية بالمهنة وتطويراتها.
  - 5- تعزيز وترسيخ توجه المنظمة نحو تطوير وتحسين جودة التدقيق من خلال وضع قواعد إرشادية أو معيارية يتم بموجبها قياس مستوى جودة التدقيق أو التقارير الرقابية، ولكي تكون مرجعاً للهيئات عند إعداد التقارير وكذلك استحداث وحدة تنظيمية في المنظمة مختصة برقابة جودة التدقيق .
  - 6- توظيف الذكاء الإستراتيجي في إدارة المنظمة في مجالاتها كافة على النحو الأفضل، في إطار حرصها على البقاء والتكيف والنمو (النجاح إستراتيجياً).
  - 7- نظراً لوجود علاقات ارتباط وتأثير مباشرة بين متغيرات البحث وانعكاس ذلك على طبيعة عمل المنظمة المبحوثة لذا يوصي البحث بضرورة أن تولي المنظمة اهتماماً كبيراً لهذه المتغيرات في ضوء دراسة وتحليل مؤشراتها.

### المراجع:

#### المراجع العربية:

1. إبراهيم، إبراهيم خليل، (2004)، "تقييم الذكاء الشعوري لدى القيادات الإدارية في منظمات الأعمال: دراسة تحليلية لعينة من القيادات الإدارية في قطاع الصناعة العراقي"، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
2. إبراهيم، عبد الستار، (1978)، "أفاق جديدة في دراسة الإبداع"، الكويت ، وكالة المطبوعات .
3. ابو رذن ، ايمان بشير محمد مصطفى ، (2005) ، التوجه الاستراتيجي واثره في مجالات التغيير . دراسة استطلاعية في بعض الشركات الصناعية في مدينة الموصل . رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل .
4. إدريس ، وائل ، والنسور ، جاسر ، (2005) ، الاتجاه الاستراتيجي : دراسة تحليلية ، مؤتمر إدارة المعرفة ، جامعة الزيتونة . عمان . الأردن .
5. ارينز ، لفين و لوربك ، جيمس (2002، 2005) "المراجعة مدخل متكامل " ترجمة د.محمد عبد القادر الديسطي ، دار المريخ للنشر، السعودية.
6. ألحفني، عبد المنعم، (1978) ، موسوعة علم النفس والتحليل النفسي ، الطبعة الأولى، مكتبة مدبولي ، القاهرة ، مصر

7. الالوسي، حازم هاشم، (2003)، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الجزء الأول، المراجعة نظرياً، الجامعة المفتوحة، طرابلس، بنغازي، ليبيا.
8. أيوب، نادرة، (1997)، "نظرية القرارات الإدارية"، عمان، دار زهران للنشر والتوزيع.
9. جلوب، عواطف محسن، (2007)، تقويم كفاية أداء مكاتب التدقيق المحاسبي الخارجي من وجهة نظر مدراء المالية في الوحدات الاقتصادية الإنتاجية الخاصة، بحث مقدم إلى مجلس أمناء المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، لنيل شهادة المحاسبة القانونية، بحث غير منشور، بغداد، العراق.
10. جوهر، هبة نجيب عزيز، (2007)، العوامل والمتغيرات المؤثرة في قياس جودة أداء عملية التدقيق في ضوء معايير التدقيق الدولية، بحث مقدم إلى مجلس أمناء المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، لنيل شهادة المحاسبة القانونية، بحث غير منشور، بغداد، العراق.
11. حسن، حسن عجلان، (2008)، استراتيجيات الإدارة المعرفية في المنظمات الأعمال، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
12. حمود، خضر كاظم واللوزي، موسى سلامة، (2008)، مبادئ إدارة الأعمال، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والطباعة، عمان، الأردن.
13. الزبيدي، بلال كامل عودة، (2010)، تأثير الذكاء الشعوري والقيادة التحولية في الأداء المنظمي، دراسة استطلاعية على عينة من المدراء في مصرف الرافدين ببغداد، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة بغداد.
14. زيدان، (2007)، مؤتمر التحالفات الاستراتيجية في الشركات العائلية العربية، الإسكندرية. جمهورية مصر العربية.
15. السالم، مؤيد سعيد، وحرشوش، عادل، (2000)، "إدارة الموارد البشرية"، (بغداد: مطبعة جامعة بغداد).
16. سرايا، محمد السيد، (2007)، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العلمي، الطبعة الأولى، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر.
17. السيد، فؤاد البهي، (1976)، الذكاء، الطبعة الرابعة، دار الفكر العربي، القاهرة، مصر.
18. الصابوني، محمد علي، (1999)، "مختصر تفسير أبْن كثير"، ط1، (القاهرة: دار الصابوني للطباعة والنشر والتوزيع).
19. الطائي، حميد محمد فتاح (2009) أبعاد الذكاء الاستراتيجي ودورها في تحقيق المزايا التنافسية دراسة استطلاعية لأراء عينة من المديرين في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية في نينوى، رسالة دبلوم عالي، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
20. عبد اللطيف، عبد اللطيف، (2002)، "إدارة الذكاء، بحوث المؤتمر العلمي السنوي الثاني لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة، مؤتمر تكنولوجيا المعلومات ودورها في التنمية الاقتصادية، (6-8) أيار، (ج2).
21. عبد الله، خالد أمين، (2004)، علم تدقيق الحسابات / الناحية النظرية، دار وائل للنشر عمان، الأردن.
22. عبد، دجلة عبد الحسين، (2007)، معايير التدقيق الدولي ودورها في رفع جودة عملية التدقيق في مكاتب التدقيق العراقية، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
23. العبيدي، محمد عبد العزيز، (2010) إستراتيجية التمكين ودورها في تعزيز جودة العمل الرقابي، دراسة تحليلية لأراء عينة من الرقباء الماليين في ديوان الرقابة المالية، رسالة دبلوم عالي، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
24. العتيبي، سالم بن عبدالله، البقمي، سلطان عائض، (2009). بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي السنوي العاشر تحت عنوان "الريادية في مجتمع المعرفة" المنعقد بتنظيم من جامعة الزيتونة - كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية. الأردن- عمان.
25. عثمان، عبد الرزاق محمد، (1999)، أصول التدقيق والرقابة الداخلية للمرحلة الثالثة قسم المحاسبة / كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الموصل، الملك سعود، 2002.
26. العزاوي، بشرى هاشم، (2008)، اثر العلاقة بين الذكاء الاستراتيجي وقرارات عمليات الخدمة في النجاح الاستراتيجي، اطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
27. العمري، سيف حسين فوزي، (2006)، التخطيط لعملية التدقيق وأثره على جودة أداء مراقب الحسابات، دراسة تطبيقية في ديوان الرقابة المالية، بحث مقدم إلى مجلس أمناء المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، لنيل شهادة المحاسبة القانونية، بحث غير منشور، بغداد، العراق.
28. الفاعوري، رفعت، (2009)، شبكة الإعلام العربي

<http://www.moheet.com/show-news.aspx?nid=105757&Pg=3>

29. القريوني, محمد قاسم, (1989), "السلوك التنظيمي: دراسة للسلوك الإنساني الفردي والجماعي في المنظمات الإدارية", ط1, عمان: دائرة المكتبات والوثائق الوطنية).
30. كبلان, عبد السلام علي, أبو بكر, عبد العزيز أعبيد, (2007), العوامل المحددة لكفاءة المراجع الخارجي في إصدار الأحكام المهنية, دراسة تحليلية, مجلة البحوث الاقتصادية, مركز بحوث العلوم الاقتصادية بنغازي, ليبيا.
31. محمد, أسامة حامد, وحمدون, صبحي حمادي, (1999), "اختبار ذكاء الأطفال المصور", مجلة تنمية الرافدين, العدد (56), المجلد (21), كلية الادارة والاقتصاد, جامعة الموصل, العراق.
32. المحمدي, قائد, (2008), هل صحيح ما نفهمه بواسطة الحدس, شبوه نت, السعودية.  
<http://www.forum.Sh3bwah.Maktoob.com/t107318html>
33. مطر, محمد عطية, (1989), أصول التدقيق, منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين, الكويت.
34. المعاضبيدي, معن وعد الله, (2000), "التوازن الاستراتيجي: المفهوم والخصائص", مجلة تنمية الرافدين, العدد (62), المجلد (22), كلية الادارة والاقتصاد, الموصل, العراق.
35. المعجم الوسيط, (2004), الطبعة الرابعة, مكتبة الشروق الدولية, مصر.
36. مهدي, عفاف عباس, (2008), تحديد إطار للعوامل والمتغيرات المؤثرة في قياس جودة العمل التدقيقي دراسة تطبيقية في ديوان الرقابة المالية, بحث مقدم إلى مجلس أمناء المعهد العربي للمحاسبين القانونيين, لنيل شهادة المحاسبة القانونية, بحث غير منشور, بغداد, العراق.
37. النعيمي, مثى وعد الله يونس, (2008), الحوافز وتأثيرها في الرضا الوظيفي. دراسة استطلاعية لعينة من الاطباء في مستشفيات محافظة نينوى, رسالة دبلوم عالي, كلية الادارة والاقتصاد, جامعة الموصل.
38. يوسف, بان رياض, (2009), أثر مخاطر التدقيق على جودة أداء مراقب الحسابات, بحث تطبيقي على عينة من مراقبي الحسابات, بحث مقدم إلى مجلس أمناء المعهد العربي للمحاسبين القانونيين, لنيل شهادة المحاسبة القانونية, بحث غير منشور, بغداد, العراق.

#### المراجع الاجنبية:

1. IFAC, "Boosting Market Confidence Following the Fallout from Enron", September, 2001.
2. AAAC, "Future Accounting Education: Preparing for The Expanding Profession", Special Report, Issues In Accounting Education – vol. 1, Spring, 1986.
3. Ahuja, K. K., (1993), "Management & Organization", (Delhi: Nazia Printers).
4. Bonner, S. E. & Walker, P. L., "The Effects of instruction & experience on the Acquisition of Auditing Knowledge", The Accounting Review, Vol. 69, No.1, January, 1994.
5. Bergman Bo & Klefsio Bengt, (1994), "Quality", McGraw-Hill Book Co. Lund. Sue den.
6. Daft, Richard, (2003), Management, 6th ed, south western, Thomson learning.
7. Davar, R., (1994), "The Human Side of Management", (New Delhi: Vijay Printers).
8. Freedman, M., (2001), "Creating Strategic Excellence/ Strategic Response", Kepner Tregoe, Vol. (02), No. (01), New Jersey Inc., [http://www.kepner\\_tregoe.com](http://www.kepner_tregoe.com), pp. (1-4).
9. Goleman, D., Boyatzis, R. & McKee, A. (2002). Primal Leadership: Realizing the Power of Emotional Intelligence, Harvard Business School Press, Boston, MA.
10. Hianes, S., (2004), "Strategic & Systems Thinking From Chaos & Complexity To Elegant Simplicity Center for Strategic Management", <http://www.csimintl.com>, pp. (1-2).
11. Maccoby, Michael, (2001), "Successful leader employ strategic intelligence", Research Technology management, Vol.44, No.3.
12. Maccoby, M., (2004), "Only the Brainiest Succeed", RTM", Vol. (44), No. (5), Sept.-Oct., <http://www.maccoby.com>, pp. (1-4).
13. Manson, S., Cartney, Mc. & Sherer, M., "Audit Automation as Control Within Audit Firms", Accounting, Auditing, & Accountability, Vol.14, 2001.
14. McDaniel, L., Martin, R. D. & Maines, L. A., "Evaluating Financial reporting quality: the effects of financial expertise vs. Financial Literacy", The Accounting Review, Vol. 78, No. 3, July, 2002.
15. Nelson, Mark W., Robert L., & Sarah E., "Knowledge Structure & the Estimation of Conditional Probabilities in Auditing Planning", The Accounting Review Vol.70, Issue 1, January, 1995.

16. O'Keefe, T.B.R.D. King, and K. M. Gaver (1994) "Audit Fees, Industry Specialization and Compliance with GAAS Reporting Standards Accounting". *A Journal of Practice & Theory*.
17. Strickland Thompson , (2003) , *Strategic management* , Mc- Graw , Boston , USA .
18. Teoh, S., H. and T. J. Wong., (1993), "Perceived Auditor Quality and the Earnings Response Coefficient", *The Accounting Review*.
19. Tham, K. & Kim, M., (2002), "Towards Strategic Intelligence with Anthology Based Enterprise Modeling & ABS", *Proceedings of The IBER Conference*, <http://www.yorku.ca/hmkiml/>, pp. (1-5).
20. Wilkinson, J., Cerullo, M. & Ravel, V., (2000), *Accounting Information Systems-Essential concepts and Applications*, Fourth Edition.