



عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
برنامج مقترح لتطوير التدقيق الداخلي باستخدام أدوات التدقيق الاستراتيجي  
بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات المطاطية والاطارات

برنامج مقترح لتطوير التدقيق الداخلي باستخدام أدوات التدقيق الاستراتيجي  
بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات المطاطية والاطارات

## A proposed Audit Program for Developing the Internal Audit By using the Strategic Audit Instruments

أ.م.د. علي محمد ثجيل المعموري  
المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

رزاق صادق رزاق السهلاوي  
باحث

### المستخلص

لا بد من مراعاة التطور الذي حدث في بيئة الاعمال للمنظمات مما اوجب على وظيفة التدقيق الداخلي ان تتطور لتشمل جوانب التدقيق التشغيلي وتقديم الاستشارات الادارية والفنية ويتم ذلك عن طريق توسيع نطاق التدقيق ليشمل دراسة البيئة الخارجية اضافة للبيئة الداخلية، ويمكن تحقيق ذلك من خلال تبني التدقيق الاستراتيجي واستخدام ادواته.

وتتمثل مشكلة البحث بعدم توافق برامج التدقيق الداخلي التقليدية للمنظمات مع بيئتها الداخلية والخارجية ، ويهدف البحث الى التعرف على مفهوم التدقيق الاستراتيجي لمنظمات الاعمال وكذلك تصميم برنامج عمل مقترح لتطوير اجراءات التدقيق الداخلي يتضمن اجراءات وخطوات التدقيق الاستراتيجي. وقد توصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات ، ومن أبرز الاستنتاجات: كشف البحث انه يمكن تطوير اجهزة التدقيق الداخلي من خلال اعتماد برنامج تدقيق يتضمن خطوات واجراءات التدقيق الاستراتيجي من قبل المدققين الداخليين، وظهر هذا واضحا من خلال التحليل الوصفي لمتغيرات البحث ، كما ان التدقيق الداخلي لا يضيف قيمة للشركة دون ان يأخذ بنظر الاعتبار دراسة اهدافها واستراتيجياتها عند التخطيط والتنفيذ لعملية التدقيق الداخلي. اما اهم التوصيات فهي : ضرورة استخدام ادوات التدقيق الاستراتيجي من قبل المدققين الداخليين والعمل على توسيع نطاق عمل التدقيق الداخلي ليشمل البيئة الخارجية للمنشأة بالإضافة الى بيئتها الداخلية واعتماد برنامج تدقيق الداخلي المقترح ، يجب على المدقق الداخلي تدقيق اهداف الشركة الاستراتيجية والتحقق من مدى انسجامها مع رؤية ورسالة الشركة وكذلك مع الخطة التفصيلية لها ، وكذلك ضرورة اشراك المدققين الداخليين بالدورات التدريبية والتأهيلية في مجال اساليب التدقيق الاستراتيجي مثل اداة تحليل (SWOT) وتطوير مهارتهم العلمية والعملية.

### Abstract

It must take into account the development that has occurred in business organizations environment which required internal audit function to evolve to be include the aspects of operational audit and to provide administrative and technical consulting is done by increasing the audit scope to include the external environment study , in addition to internal environment, and can be achieved through the adoption of the strategic audit And use its tools.

The research problem is that the traditional internal audit programs compatible with environment internal and external of organizations, the research aims to identify the concept of strategic audit of business organizations as well as the design of a proposed work program to develop the internal audit includes strategic audit procedures. The research has come to a set of conclusions and recommendations, the most important conclusions represent: the research revealed that it can develop internal audit services through the adoption of the audit program includes steps and procedures for strategic audit by internal auditors, and that apparently appear through descriptive analysis of the research variables, and the internal audit does not adds value to the company without taking into consideration the study objectives and strategies when planning and implementation of the process of internal audit. The most important recommendations are: the need to use strategic audit tools by internal auditors and work to expand the scope of internal audit work to include the external environment of the facility in addition to its internal environment and the adoption of the proposed internal audit program, the internal auditor must audit the objectives of the company's strategic and verify the compatibility with the vision and mission of the company as well as with its detailed plan , as well as the need to involve internal auditors training courses and qualification in the field of strategic auditing methods such as SWOT analysis tool, to develop their scientific and practical skills.

### المقدمة

بسبب التغيرات التي تواجه المنظمات من تطورات في قطاع الاعمال وظهور العولمة والمنافسة الشديدة للوصول الى الريادة ، مما دفع الكثير من المنظمات الى تبني افضل الممارسات للوصول الى اهدافها ، كما يمكن تحقيق ذلك من خلال متابعة تنفيذ استراتيجيات المنظمة أو تعديلها، ولا تتم متابعة تلك الخطط والاستراتيجيات إلا من خلال عملية التدقيق الاستراتيجي التي تعد احد اساليب الرقابة الاستراتيجية والتي تنفذ من قبل الادارتين العليا والوسطى ، حيث يضم اطاره الفكري والمعرفي مزيج من حقول الادارة والاستراتيجية والمحاسبة والتدقيق، ولكي تتمكن المنظمات من تعزيز عملية التدقيق الداخلي لا من الاخذ بعين الاعتبار التطورات التي حصلت في بيئة الاعمال ، مما دفع الى تطوير وظيفة التدقيق الداخلي والتوسع في نطاقه ليشمل دراسة البيئة الخارجية اضافة للبيئة الداخلية، ويمكن تحقيق ذلك من خلال تبني التدقيق الاستراتيجي واستخدام ادواته .

### المبحث الأول

#### ١ - منهجية البحث Methodology of the Research

#### ١-١ مشكلة البحث Research Problem :

تعاني المنظمات من التغيرات المستمرة وعدم الاستقرار في بيئتها الداخلية والخارجية مما يتطلب مواكبة هذه التغيرات التي قد تتسبب بظهور الكثير من العقبات والمعوقات التي تحول دون تنفيذ خطط المنظمة واستراتيجياتها، وتتمثل مشكلة البحث بعدم توافق برامج التدقيق الداخلي التقليدية للمنظمات مع بيئتها الداخلية والخارجية غير المستقرة.

### ٢-١ فرضية البحث Research Hypothesis :

لغرض الوصول الى هدف البحث تم صياغة الفرضية الاتية:-  
((ان استخدام برنامج تدقيق داخلي يتضمن خطوات واجراءات التدقيق الاستراتيجي يؤدي الى تطوير عمل  
التدقيق الداخلي)).

### ٣-١ هدف البحث Research Objectives :

يهدف البحث لتحقيق الاتي :

- ١- التعرف على مفهوم التدقيق الاستراتيجي لمنظمات الاعمال.
- ٢- تصميم برنامج عمل مقترح لتطوير التدقيق الداخلي يتضمن اجراءات التدقيق الاستراتيجي .

### ٤-١ أهمية البحث Research Importance :

تكمن أهمية البحث في معالجة نقاط الضعف الموجودة في اجهزة التدقيق الداخلي في منظمات  
الاعمال لتطوير أداءه من خلال تحسين إجراءات وبرامجه ، وتوسيع نطاق عمله واستخدام الاساليب  
والاتجاهات الحديثة في التدقيق.

### ٥-١ حدود البحث Research Lines :

#### ● الحدود المكانية:

الشركة العامة للصناعات المطاطية والاطارات.

#### ● الحدود الزمانية:-

الفترة من شهر شباط لعام / ٢٠١٨ الى آذار لعام / ٢٠١٨.

### ٦-١ أساليب جمع البيانات والمعلومات

#### Methods of Data and Information Collections

اشتملت عملية جمع البيانات والمعلومات اللازمة لإتمام هذه الدراسة على الاتي: -

١. المصادر والمراجع العربية والاجنبية المتوفرة في المكتبات الجامعية.
٢. البحوث والاطاريح ورسائل الدكتوراه والماجستير العربية والاجنبية المتوفرة في شبكة المعلومات الدولية (الانترنت).
٣. المؤتمرات والندوات العربية والاجنبية.
٤. التقارير الدورية وتقارير المهام الخاصة لوحدة التدقيق الداخلي.
٥. المقابلات الشخصية مع عدد من موظفي الشركة من ذوي الاختصاص للاستفادة من خبرتهم في مجال عملهم.

## ٢- الدراسات السابقة

### ١-٢ الدراسات العربية:

٢-١-١ دراسة (العفيفي، ٢٠٠٧) بعنوان: "معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية والاليات المقترحة لزيادة فاعليتها".

وهي رسالة ماجستير مقدمة الى كلية التجارة في الجامعة الاسلامية تبحث المشاكل والمعوقات في اجهزة التدقيق الداخلي لمؤسسات قطاع غزة الحكومية، ثم تناولت السبل والاساليب التي من شأنها تزيد من فاعلية اجهزة التدقيق الداخلي، وقد تم تشخيص ثلاث أنواع من المشاكل والمعوقات وهي المعوقات التنظيمية والفنية والقانونية.

وتتمثل مشكلة الدراسة بالتساؤل عن المشاكل والمعوقات التي تعيق عمل اجهزة التدقيق الداخلي وتحد من قدرتها وامكانياتها على تنفيذ الاعمال والمهام المناطة اليها، وكذلك الاليات والسبل المقترحة لزيادة فاعليتها، وقد كشفت الدراسة عن وجود عدة مشاكل ومعوقات تعيق من عمل اجهزة التدقيق الداخلي بفاعلية، ومنها توجهات الادارة العليا وسلوكياتها، وكذلك غياب التعليمات والقوانين التي تعمل على تنظيم العمل الواجبات الرقابية لتلك الاجهزة، وكما كشفت عن عدم توفر الخبرات والكفاءات لدى المدققين الداخليين.

وقد اوصت الدراسة بعدة توصيات كان اهمها ضرورة تدعيم استقلالية اجهزة التدقيق الداخلي وتفعيلها، والعمل على اصدار القوانين التي توضح المهام المناطة بها وصلاحياتها واختصاصاتها بالشكل الذي يفعل من دورها ويقلل من المشاكل والمعوقات التي قد تواجهها، ومن ثم العمل على زيادة خبرات ومهارات المدققين الداخليين من خلال زجهم في دروات تدريبية في مجال عملهم.

٢-١-٢ دراسة (عبد الله ، ٢٠١٢) بعنوان: "مدى الالتزام بمنهج سيجما ستة Six Sigma في ضبط جودة التدقيق الداخلي".

هي رسالة ماجستير مقدمة الى الجامعة الاسلامية في غزة تناولت الى التعرف تحديد مدى التزام مصارف قطاع غزة بمنهج سيكما (٦) وضبط جودة وحدات المراجعة الداخلية ، وتتلخص مشكلة الدراسة بالتعرف عن مدى التزام المصارف في قطاع غزة بمنهج سيكما (٦) Six Sigma وضبط جودة وحدات المراجعة الداخلية ، وافترضت الدراسة بانه توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين مدى التزام مصارف قطاع غزة بمعايير منهج سيكما (٦) وضبط جودة وحدات المراجعة الداخلية وقد توصلت الدراسة الى وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين مدى التزام مصارف قطاع غزة بمعايير منهج سيكما (٦) وضبط جودة وحدات المراجعة الداخلية ، وتوصي الدراسة بالالتزام بمنهج سيكما (٦) في المصارف والاهتمام به لأهمية العلمية حيث يقوم المنهج بتخفيض نسبة الاخطاء المحتملة والعمل على تحسين جودة الخدمة المصرفية والتي تتلائم مع متطلبات العملاء ، وهو ما ينعكس على جودة وحدات المراجعة الداخلية.

٢-١-٣ دراسة (الشعباني والجميلي، ٢٠١٢) بعنوان: "ملامح تطبيق التدقيق الإستراتيجي في العراق لعينة من الشركات في محافظة نينوى".

دراسة منشورة في مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، تناولت استطلاع لآراء مجموعة من العاملين في عينة من الشركات والمعامل الصناعية لتحديد مدى امكانية تبني تطبيق التدقيق الاستراتيجي في تلك الشركات، وهدفت الدراسة الى عرض مدخل عام ومختصر للتدقيق وفحص مدى تطبيق التدقيق الإستراتيجي في الشركات الصناعية العراقية.

كما تمثلت مشكلة الدراسة ( بعدم الأهتمام الكافي بالتدقيق الإستراتيجي وعدم تطبيقه في معظم القطاعات العامة في العراق سواء الإنتاجية أم الخدمية ، وتتمحور المشكلة فيما إذا كانت الشركات العراقية تطبق التدقيق الإستراتيجي ليسهم في تحقيق الإستراتيجيات الموضوعية وتنفيذها )

وخلصت الدراسة الى ان هناك علاقة بين كفاءة وفعالية الوحدات الاقتصادية واسلوب التدقيق المستخدم اضافة الى ان كفاءة وفعالية الوحدات الاقتصادية تزداد باستخدام اسلوب التدقيق الإستراتيجي. ووصت الدراسة عدة توصيات كان اهمها السعي الى تطبيق التدقيق الإستراتيجي بفعالية للافادة من مزاياه لدى الشركات بشكل عام والصناعية منها بشكل خاص.

٢-١-٤ دراسة (صنكور، ٢٠١٥) بعنوان "التدقيق الإستراتيجي ودوره في تحسين التوقعات المستقبلية لأسعار النفط الخام العراقي باستعمال تحليل (SWOT)".

وهي اطروحة دكتوراه مقدمة الى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية تهدف الى إيجاد آلية ملائمة يمكن من خلالها تحسين التوقعات المستقبلية لأسعار النفط الخام العراقي وانعكاسها في عملية اتخاذ القرارات التسعيرية المناسبة عن طريق استخدام أدوات التدقيق الإستراتيجي.

كما تلخصت مشكلة الدراسة في اهمال بعض الجوانب الهامة ذات البعد الاستراتيجي من قبل شركة SOMO (الشركة العامة لتسويق النفط) حيث يعد التدقيق الإستراتيجي أحد اهم تلك الجوانب لما له من دور في تحسين عملية التوقعات المستقبلية في أسعار النفط الخام وذلك لاستخدام أساليب توقع لا تغطي كافة العوامل الداخلية والخارجية.

وحاولت الدراسة باثبات او نفي فرضية إن التدقيق الإستراتيجي يعد اسلوباً مناسباً في تحسين التوقعات المستقبلية لأسعار النفط الخام بأفضل صورة من خلال توظيف اداة (SWOT) وذلك لتعدد العوامل الداخلية والخارجية.

وتوصلت الدراسة الى انه يمكن توظيف إجراءات وأساليب التدقيق الاستراتيجي مجموعة لتتحقق من مدى قدرة وفعالية المنظمة في الوضع الحالي ومدى القدرة على التوقع للوضع المستقبلي للمنظمة ، وكذلك امكانية زيادة الفرصة لتحسين عملية التوقعات المستقبلية لأسعار النفط الخام العراقي من خلال صياغة أطار مناسب لتقييم عوامل المنظمة الداخلية والخارجية الأحداث الماضية والحاضرة التي تؤثر في تلك الأسعار للتوصل الى الاحداث المحتملة (المستقبلية) مما يؤدي الى الوقاية من المخاطر المحتملة وتلافيها

وقد اوصت الدراسة بتبني إجراءات التدقيق الاستراتيجي وخطواته للتأكد من قدرة وفاعلية المنظمة في تطوير كفاءة انجاز الأعمال المستقبلية في ضوء وضعها الحالي والماضي.

## ٢-٢ الدراسات الأجنبية:

### ١-٢-٢ دراسة : ( Strategic Audit (Modi et al, ٢٠٠٠) التدقيق الإستراتيجي

هي دراسة تحليلية اجريت لشركة ( Barnes & Nobel ) المتخصصة ببيع الكتب بالتجزئة حيث تناولت استخدام التدقيق الإستراتيجي كأداة لتحليل أهداف واستراتيجية وأداء الشركة للوقوف على أسباب انخفاض مبيعاتها للسنوات الخمس الماضية من تاريخ هذه الدراسة ، وحاولت الدراسة تقديم الحلول المقترحة حيث اعتمدت في تحليلها على انموذج القوى الإستراتيجية الخمسة التي حددها (Porter) وهي ( الشركات البديلة ، الداخولون الجدد ، المنافسون الحاليون ، المشترون ، المجهزون ) واعتمدت كذلك على تحليل البيئة الداخلية للمنظمة والتي تتضمن ( الموارد ، القدرات الفنية ، الميزة التنافسية ، الإستراتيجية ). وخلصت الدراسة الى تأخر الشركة وضعف مشاركتها وحضورها في عالم الانترنت وأساليب الاتصال الحديثة ، واقتصرت خدماتها المقدمة على الأساليب التقليدية مما أتاح للشركات المنافسة استغلال غيابها في أسواق التجارة الالكترونية وجذب عدد كبير من زبائنها . أوصت الدراسة بضرورة إعادة الثقة لزبائنها وتعزيز مكانة علاقتها التجارية وابتكار أساليب جديدة لتأمين رغبات الزبون مع تأمين حاجاتها من القدرات التوزيعية وایجاد برامج تناسب تلك الرغبات .

### ٢-٢-٢ دراسة ( Harley-Davidson, Inc.: A Strategic Audit (Lenz ، ٢٠١٠)

#### التدقيق الاستراتيجي في شركة هارلي ديفيدسون

هي دراسة تطبيقية مقدمة الى مجلة (Honors Thesis) في جامعة ميشيغان الغربية تهدف الى التحقق من مدى سلامة استراتيجيات شركة هارلي ديفيدسون للدراجات النارية ومدى انسجامها مع بيئة الشركة، من خلال دراسة الاستراتيجيات للسنوات السابقة واجراء المقارنة فيما بينها، وقد تناولت الدراسة تحليل رؤية الشركة واستراتيجية السوق واجراء التحليل المالي، كما استخدمت اسلوب (SWOT) في تحليل العوامل الداخلية والخارجية لبيئة الشركة.

وتوصلت الدراسة الى ان شركة دراجة نارية هي شركة ناجحة، ولديها معلومات مالية قوية، ولكنها بحاجة إلى معالجة بعض الجوانب مثل الاعتماد على الديون الطويلة الأجل في التمويل ومراعاة تطوير العلامة التجارية وتنمية قاعدة العملاء.

توصي الدراسة اعتماد استراتيجية الاستقرار وتقييم الوضع الحالي للشركة لتتمكن من التنبؤ بمستقبلها مما يساعدها على الاستمرار في النجاح كما توصي بالعمل على زيادة الجهود المبذولة في عملية التسويق

لنتمكن من الحفاظ على مستوى المبيعات، وكذلك يمكن للشركة استخدام اتفاقات الترخيص للدخول في أسواق أجنبية جديدة بالحد الأدنى من الاستثمارات والمخاطر للمساعدة في التوسع في الخارج. ومن خلال تحليل الدراسات السابقة التي تم عرضها تم تحديد أهم اختلافات التي تميزت بها هذه الدراسة عن الدراسات السابقة وهي تطوير أجهزة التدقيق الداخلي في المنظمات من خلال إعداد برنامج تدقيق تتضمن خطوات وإجراءات التدقيق الاستراتيجي.

## المبحث الثاني

### ١- مدخل نظري في التدقيق الاستراتيجي

#### ١-١ تعريف التدقيق الاستراتيجي Strategic Audit definition

تعددت التدقيق الاستراتيجي من قبل الباحثين والكتّاب فقد عرف بأنه "عملية فحص وتقييم منهجي للموقف الاستراتيجي لمنظمات الأعمال، والتي تتسم بالشمولية، من حيث تحليل عوامل البيئة الداخلية وعوامل البيئة الخارجية، وعمليات الاختيار والتنفيذ الاستراتيجي، لتقديم التوصيات والاقتراحات اللازمة للإدارة عند قيامها بعملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية، ولدعم الموقف الاستراتيجي، وللتأكد من أن المنظمة ما زالت تضيف قيمة من خلال التحقق من كفاءة وفاعلية إدارة المنظمة في استخدام مواردها الاقتصادية وتحقيق أهدافها الاستراتيجية" (سليمان، ٢٠١٥: ٧٠)، وعرف بأنه "تدقيق أو مراجعة شاملة ومنظمة ودورية للقوى البشرية وإدارتها، ويشمل هذا التدقيق تدقيقاً شاملاً للأهداف والاستراتيجيات والسياسات والبرامج والأنشطة المتبعة، التي صيغت في استراتيجية إدارة القوة البشرية لتحديد أو للتعرف على نقاط القوة والضعف في تلك الاستراتيجية أو في تنفيذها، أي في إدارة القوة البشرية، لوضع التوصيات اللازمة لتحسين أداء المنظمة الاستراتيجي في مجال القوة البشرية" (الصباغ وأبو نبعة، ١٩٩٠: ٢٩٤).

كما عرفه (Tony Grundy) بأنه "إسلوب منهجي منظم وشامل للعمليات الاستراتيجية واستراتيجية المنظمة لتحديد مواطن الضعف والقوة المؤثرة بمنظمات الأعمال، وتحديد أسباب فشل المنظمة، وعدم وصول الأرباح والأداء إلى المستويات المتوقعة منها، والبحث عن مجالات جديدة والتي يمكن أن تكون السبب في إضافة قيمة ملموسة لها" (١: ٢٠٠٧، Tony).

مما تقدم، يرى الباحث أن تعريف التدقيق الاستراتيجي لـ(سليمان) هو أشمل التعاريف السابقة وأوضحها، حيث تضمن تعريفه على فحص لعوامل البيئة الداخلية والخارجية، مما يمكن الإدارة من اتخاذ القرارات الاستراتيجية بشكل يتلائم مع بيئة المنظمة.

#### ٢-١ أهداف التدقيق الاستراتيجي Strategic Audit Objectives

ان للتدقيق الاستراتيجي اهداف عديدة حيث ان اغلبها يركز تشخيص الانشطة غير الضرورية وتلافيها وتعزيز الانشطة الضرورية للمنظمة، وكذلك تحديد الموارد غير المستغلة في المنظمة والاستفادة منها، ويمكن ايجاز اهداف التدقيق الاستراتيجي بالآتي (سليمان، ٢٠١٥: ٧١):

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
برنامج مقترح لتطوير التدقيق الداخلي باستخدام أدوات التدقيق الاستراتيجي  
بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات

- ١-مراجعة فلسفة الإدارة بخصوص إعادة النظر في العديد من المجالات مثل الهيكل العام للصناعة في المنظمة ووضعها التنافسي ومتطلبات عملائها الرئيسية.
- ٢-تحديد وضع المنظمة التنافسي ومدى موضوعيتها ومكانتها من خلال دراسة وتقييم أفضل الممارسات للمنظمات المماثلة.
- ٣-إعادة النظر في استراتيجية المنظمة من خلال اجراء التقييم لأدائها الحالي وكذلك تقييم رؤيتها المستقبلية، وتحديد منتجاتها، والأسواق، وطبيعتها الجغرافية، والكفاءات، وسبل التطوير وذلك تحقيق استقرار المنظمة في الامد الطويل.
- ٤-تحديد ودراسة الموارد المالية والإدارية الواجب استغلالها لضمان نجاح المنظمة في المستقبل.
- ٥-تقييم كفاءة وفاعلية الادارة في تنفيذ استراتيجية المنظمة وادارة المزايا التنافسية لها، والوقوف على المشاكل التي تواجهها والتوصية بإجراء التحسينات اللازمة بناءً على المعلومات التي توفرها نظم المعلومات الاستراتيجية عن البيئة الداخلية والخارجية (حسين والسر ، ٢٠١٤ : ١٧٠).

### ٣-١ أنواع التدقيق الاستراتيجي Strategic Audit types

صنف الباحثين التدقيق الاستراتيجي الى تدقيق داخلي وخارجي، فالتدقيق الداخلي الاستراتيجي يتطلب تحديد نقاط القوة والضعف الموجودة داخل المنظمة، وذلك للتحقق من مدى الاستفادة من استخدام نقاط القوة وتحديد سبل تعزيزها ومعالجة نقاط الضعف ووضع التوصيات والاجراءات اللازمة لمعالجتها (Sipilä & Lehtonen, ٢٠٠٧ : ٣٠) .

كما ان التدقيق الداخلي للادارة الاستراتيجية يمكن المنظمة من تحديد موقفها في مجال عملها، لذا فهي عملية ضرورية للبناء والحفاظ على ميزة تنافسية مستدامة (الكعبي ، ٢٠١٦ : ٤٤).

اما التدقيق الاستراتيجي الخارجي فيتمثل بفحص البيئة الخارجية المحيطة بالمنظمة لتحديد الفرص المتاحة للمنظمة والتهديدات التي تواجهها (٢٢ : ٢٠١٣ , Hohmann) ويتم ذلك من خلال الفحص المفصل لكافة عوامل البيئة الخارجية المحيطة بالمنظمة من اسواق ومنافسين والموردين وكذلك العوامل الاقتصادية والسياسية والتكنولوجية والاجتماعية (Sipilä & Lehtonen, ٢٠٠٧ : ٢١) ، ويرى (Kotler) انه يجب على الادارة مراقبة التغيرات البيئية وفهم البيئة الكلية وبيئة المهام للمنظمة في التدقيق الاستراتيجي الخارجي.

### ٤-١ إجراءات وخطوات التدقيق الاستراتيجي procedures and Steps of Strategic Audit

لتحقيق عملية التدقيق الاستراتيجي يتطلب تنفيذ ثلاث اجراءات وخطوات رئيسية ومتسلسلة بشكل منطقي وهي التشخيص والتحليلات المركزة والتوصيات، والاتي شرحاً موجزاً لكل خطوة:

- ١- التشخيص: وتتضمن هذه الخطوة عملية جمع المعلومات للتعرف على استراتيجية واهداف المنظمة، وكذلك التعرف على مستوى الاداء المتوقع والنتائج التي يجب الوصول اليها وكيف يتم تنفيذ

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
برنامج مقترح لتطوير التدقيق الداخلي باستخدام أدوات التدقيق الاستراتيجي  
بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات

انشطة المنظمة، وتتم هذه الخطوة من خلال اجراء العديد من الاجراءات اهمها (الصباغ وابو نبعة  
١٩٩٠: ٢٩٥):

أ- الاطلاع على كافة الوثائق الاساسية للمنظمة مثل الخطة الاستراتيجية والخطط التشغيلية والاطلاع  
على الملفات والتقارير والهيكل التنظيمي لها وكافة التعليمات والسياسات التي تتحكم بالأنشطة مثل  
تخصيص الموارد وقياس الاداء (الدوري ، ٢٠٠٥ : ٣٣٠).

ب- اجراء المقابلات المركزة والاستبيانات مع اجراء عينة مختارة من الزبائن الحاليين والمحتملين للتعرف  
على وجهة نظرهم تجاه المنظمة (الشعباني والجميل ، ٢٠١٢ : ٣٨٦).

ج- المقارنة بين مستويات الاداء (الفردى ، الجماعى ، التنظيمى) مع المستويات المحددة مسبقاً ، لتحديد  
أى انحرافات ان وجدت واسبابها (٨٢ : ١٨٩٣ ، Albert).

د- "زيادة وعي المدققين بخصوص الامور الاتية (صنكور ، ٢٠١٥ : ٣٧):

- المسؤوليات، العلاقات، تقديم التقارير .
  - عمليات اتخاذ القرارات الاستراتيجية.
  - الموارد، عمليات التمويل، رأس المال ، الادارة ، التكنولوجيا.
  - الاطلاع على طبيعة العلاقات بين اعضاء الكوادر الوظيفية ووحدات الاعمال.
- لذا نرى انه يجب على المدقق الاستراتيجي ان يحدد بدقة خطوات وإجراءات اكثر ملائمةً لنشاط المنظمة  
ليتمكن له جمع اكبر قدر من المعلومات والبيانات حول المنظمة.
- ٢- التحليل المركز: تتضمن هذه الخطوة دراسة وتحديد نقاط القوة والضعف في الخطط الاستراتيجية  
للمنظمة ومن ثم التوصل الى النتائج وصياغة الاستنتاجات.
- ٣- التوصيات: وتتم من خلال وضع السبل والتدابير للحد من المشاكل التي تواجه المنظمة وكذلك  
وضع الحلول البديلة واختبارها، وتجدر الاشارة الى ان تكون هذه التوصيات قابلة للتطبيق وان تساهم في  
تحسين الاستراتيجية".

#### ٥-١ أدوات التدقيق الاستراتيجي Strategic Audit Instruments

يعتمد التدقيق الاستراتيجي على العديد من الادوات واحدة أو اكثر نظراً لما تضمنته اجراءاته  
جانباً كبيراً من عمليات التحليل البيئي للمنظمة، وسنتطرق بإيجاز لأهم هذه الادوات مع مراعاة التركيز  
على اداة تحليل (SWOT) تحليل نقاط القوة والضعف والفرص والتهديدات لأنها الاداة التي سنعتمدها في  
الجانب التطبيقي من هذه الدراسة لأسباب سيتم ذكرها فيما بعد، وكما يلي:

#### ١- تدقيق الموارد Resource Auditing

تسعى ادارة المنظمة الى تحقيق ميزة تنافسية لتضمن استمراريتها وبقاءها، وذلك من خلال العمل على امتلاك موارد مختلفة ومتعددة ومن ثم استغلالها (علي ، ٢٠١٠ : ٢٨). وتعد عملية تدقيق موارد المنظمة أمراً هاماً بسبب اعتماد المنظمات عليها في تحقيق وزيادة إيراداتها، فقد تمتلك المنظمة موارد ذات قيم عالية إلا انها لا تمتلك امكانية استغلالها بفاعلية مما يجعل موقفها التنافسي حرج للغاية مقارنةً بباقي المنظمات التي تمتلك نفس الموارد والتي تحسن استخدام مواردها (صنكور ، ٢٠١٥ : ٢٨). ويعرف تدقيق الموارد بأنه عملية التأكد من الموارد المتوفرة والمرتبطة بأعمال المنظمة والتي يدخل البعض منها ضمن ممتلكات المنظمة (١ : Riley , ٢٠١٢). وتتضمن هذه الموارد موارد ملموسة مثل الموارد المالية، التنظيمية، المادية، التكنولوجية وغير ملموسة مثل موارد بشرية، السمعة، الأبداع.

## ٢- تحليل سلسلة القيمة Value Chain Analysis

يعتبر انموذج سلسلة القيمة تقنية أو وسيلة تستخدم لتحليل الانشطة الرئيسية والانشطة الداعمة (الساندة) في المنظمة (١١٩ : ٢٠١١، David) حيث ان المنظمة من منظور سلسلة القيمة عبارة عن سلسلة من الانشطة التي تضيف قيمة الى منتجاتها أو خدماتها، وان هذا التحليل يمكن المنظمة من تحديد نقاط قوتها وضعفها بشكل افضل من خلال المقارنة مع تحليلات سلسلة القيمة للمنافسين (الكعبي، ٢٠١٦ : ٦٤). وبذلك يمكن ان تتلافى المنظمة كافة الانشطة التي لا تضيف قيمة وبالمقابل تعزيز الانشطة التي تضيف قيمة ، وتجدر الاشارة الى انه ليس بمجرد ان يولد النشاط قيمة يمكن اعتباره نشاط كفاء ، وانما يتم مقارنة ذلك النشاط مع الاداء المستهدف للممارسات الجيدة وتحديد مجالات التحسين (ثابت ، ٢٠١٠ : ٣٤) ، وقد صنف (Porter) انشطة المنظمة الى مجموعتين أساسيتين من الانشطة هما (٥ : Arjan , ٢٠١٠):

أ- الانشطة الاساسية Primary Activities: وهي الانشطة التي تساهم بشكل مباشر في التكوين المادي للمنتج وتوزيعه.

ب- الانشطة الداعمة Support Activities: وهي الانشطة التي لا تساهم بشكل مباشر في تكوين المنتج ولكنها تساعد في تحسين كفاءة وفاعلية الانشطة الاساسية.

## ٣- تحليل بطاقة الاداء المتوازن Balace Scorecard Analysis

تعد بطاقة الاداء المتوازن احدى الوسائل الادارية التي قدمها كل من Kaplan & Norton كمفهوم جديد للادارة الاستراتيجية حيث يقدم هذا النموذج حلاً كاملاً للضعف والغموض الذي كان يعاني منه النظام الاداري القديم الذي كان يقتصر تركيزه على الاداء المالي فقط ، حيث اضاف هذا النموذج ابعاداً أخرى تحول الخطة الاستراتيجية الى افعال ونتائج ملموسة تربط الاهداف والوسائل والمقاييس بمستوى الاداء المطلوب والبرامج والمبادرات بالخطة الاستراتيجية (العبيدي ، ٢٠٠٩ : ٣٣).

وتعرف بطاقة الاداء المتوازن بانها نظام اداري شامل يسهم في قياس ومراقبة اداء الوحدة من خلال اداء وتنفيذ الاستراتيجية في كل المستويات التنظيمية بأسلوب يؤدي الى ربط الاهداف والمقاييس والمبادرات باستراتيجية المنظمة (العيساوي وآخرون ، ٢٠١١ : ٦٧٨).

وتعد بطاقة الاداء المتوازن صورة كاملة وواضحة للإدارة العليا عن أداء المنظمة من خلال تفاعل اربعة محاور أحدهما مالي يشير الى الانشطة الاعتيادية التي تمارسها المنظمة وثلاثة محاور اخرى متمثلة بالزبائن ، العمليات الداخلية ، والتعلم والنمو وهي مقاييس غير مالية وتعتبر كموجهات للإداء المالي المستقبلي للمنظمة (البشتاوي ، ٢٠٠١ : ١٠٦)

#### ٤- تحليل سوات (SWOT) (نقاط القوة ونقاط الضعف والفرص المتاحة والتهديدات القائمة)

إن عملية تحديد ميزات المنظمة وفرصها وتهديدها الخارجي وعيوبها تعرف بتحليل (SWOT) الذي يوفر نظرة عامة جيدة لتوضيح مدى قوة ومكانة الشركة التجارية أو ضعفها ، ويعتمد تحليل (SWOT) على مبدا أساسي ، وهو ان جهود وصنع الاستراتيجية لا بد ان تهدف لإحداث تناسب جيد بين امكانات مصادر المنظمة ومواردها ومكانتها الخارجية ، كما يعد الفهم الجيد لمصادر المنظمة وعيوبها وفرصها والتهديدات الخارجية لسلامتها ضرورة اساسية لصنع الاستراتيجية الجديدة (تومسون وستريكولاند ، ٢٠٠٦ : ١٢٥) ، لذا اعتبرها (Raj, ٢٠٠٧: ٣, ١٦) كأداة مهمة في تدقيق بيئة المنظمة وموقفها الاستراتيجي.

ويتضمن هذا التحليل أربعة جوانب اساسية والتي تشكل مفرداتها كلمة (SWOT) وكالاتي:

أ- **نقاط القوة Strengths**: وتشمل كافة الامكانيات التي تمتلكها المنظمة من موارد وقدرات وتميزها عن الاخرين.

ب- **نقاط الضعف Weaknesses**: وهي كافة العيوب وجوانب النقص التي تعاني منها المنظمة وتعيق من القدرة على استغلال الفرص وتخفيض من الميزات بجانب الاخرين.

ج- **الفرص Opportunities**: وهي أية ظروف واتجاهات خارجية ذات أثر إيجابي تمكن المنظمة من التطور والنمو.

د- **التهديدات Threats**: أية ظروف أو اتجاهات قد تؤثر سلباً على المنظمة أو هي عامل مهدد تسبب خسارة أو ضرر للمنظمة كالمعوقات التي تقف حائلاً لإنجاح المنظمة.

#### ٢- الاطار النظري للتدقيق الداخلي

##### ٢-١ تعريف التدقيق الداخلي : Internal Auditing Definition

لقد مرت تعاريف التدقيق الداخلي بعدة تغيرات حسب التطورات التي تحصل في قطاع الاعمال، فقد عُرّف التدقيق منذ فترة زمنية طويلة ومرّ بمراحل متعددة.

فعرف قديماً بأنه "المراجعة التي يقوم بها موظف بالمنشأة بخلاف تلك التي يقوم بها المراجع الخارجي" (الجزار، ١٩٨٧ : ٦٠) ، ولم يتضمن هذا التعريف معنى جوهرى للتدقيق الداخلي ، حيث اقتصر على الجانب الظاهري بوصف التدقيق الداخلي تابعاً للمنظمة.

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
برنامج مقترح لتطوير التدقيق الداخلي باستخدام أدوات التدقيق الاستراتيجي  
بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات

كما عرف التدقيق الداخلي بأنه "مجموعة من أنظمة أو أوجه نشاط مستقل داخل المشروع تنشئه الإدارة للقيام بخدماتها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والاحصائية والتأكد من كفاية قيمة الاحتياطات المتخذة لحماية اصول وممتلكات المشروع وفي التأكد من اتباع موظفي المشروع للسياسات والخطط والاجراءات الادارية المرسومة لهم ، وفي قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الاخرى في اداء اغراضها واقتراح التحسينات الواجب ادخالها عليها ، وذلك حتى يصل المشروع الى درجة الكفاية الانتاجية القصوى" (عبد الله ، ٢٠٠٠ : ١٨١) .

وبإمعان النظر الى هذا التعريف نرى ان التدقيق الداخلي يقدم نوعين من الخدمات، **خدمات وقائية** حيث يقوم بدور حماية اموال المنشأة والخطط الادارية من الانحراف، و**خدمات إنشائية** التي تضمن دقة البيانات المحاسبية اللازمة في رسم السياسات العامة للمنشأة (عثمان ، ١٩٩٩ : ١٢٨).

وفي عام ٢٠٠١ قدم معهد المدققين الداخليين الامريكي (IIA) تعريفاً للتدقيق الداخلي بأنه "نشاط تأكدي واستشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمنشأة لتحسين عملياتها وهو يساعد المنشأة على تحقيق اهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات ادارة الخطر والرقابة وعمليات حوكمة الشركة " (مخلوف ، ٢٠٠٧ : ٧٣).

حيث ركز التعريف اعلاه على ان التدقيق الداخلي يقدم خدمتين اساسيتين وهما (جمعة، ٢٠١١:

(٤٧):

أ- التأكيد الموضوعي Objective assurance

يقدم التدقيق الداخلي التقييم الموضوعي لأدلة الاثبات لتوفير رأي أو استنتاج بخصوص عملية مالية او اداء معين او التزام او لوائح تنظيمية ... الخ ، على ان يقدم هذا التأكيد الى الإدارة العليا.

ب- الخدمات الاستشارية consulting Activities

هي عملية تقديم المشورة والنصح والارشادات من قبل التدقيق الداخلي للوحدات التنظيمية داخل المنظمة أو خارجها مثل مجلس الإدارة ولجنة التدقيق، ويفترض ان يتم الاتفاق مع تلك الوحدات بخصوص طبيعة ونطاق هذه العمليات بهدف اضافة قيمة للوحدة وتحسين عملياتها.

٢-٢ نطاق التدقيق الداخلي Internal Audit Scope

يتحدد نطاق التدقيق الداخلي تبعاً للمقتضيات والظروف التي تتعرض لها الوحدة الاقتصادية، كما ان حجم وهيكلية الوحدة الاقتصادية ومتطلباتها تؤثر على نطاق التدقيق الداخلي في المنظمة (الزيادي ، ٢٠١٥ :

٤٣) ، ويمكن ايجاز نطاق التدقيق الداخلي بالاتي (الذنيبات ، ٢٠٠٩ : ٢٣) :

١-التحقق من مدى التزام الإدارة بالسياسات والقوانين والتشريعات المحددة.

٢-تدقيق مدى كفاءة وفاعلية واقتصادية العمليات المالية وغير المالية للمنشأة.

٣-مراجعة اجراءات نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المنشأة وتقديم التوصيات لتحسينه.

٤-تدقيق البيانات المالية للمنشأة مع اجراء فحص للنظام المحاسبي المعتمد من خلال الاجراءات التفصيلية والتحليلية للعمليات المحاسبية والارصدة.

### ٣-٢ انواع التدقيق الداخلي Internal Audit Types

تعددت اراء الباحثين في تحديد انواع التدقيق الداخلي وذلك بسبب تنوع وتداخل مهام التدقيق الداخلي فيما بينها، فقد قُسم التدقيق الداخلي الى نوعين رئيسيين هما: تدقيق داخلي تشغيلي وتدقيق داخلي مالي (العمرى وعبد المغني، ٢٠٠٦ : ٣٤٧) ، واطاف البعض نوعين آخرين من التدقيق الداخلي هما تدقيق الالتزام وتدقيق المهام الخاصة (إبراهيم، ٢٠٠٩ : ٢٣) و(آرنز ولوبك ، ٢٠٠٩ : ١١) والاتي شرحاً مفصلاً لكل نوع من انواع التدقيق الداخلي :

#### ١- التدقيق التشغيلي Operational Audit

نشأ هذا النوع من التدقيق بسبب التطورات التي حدثت في مجال التدقيق الداخلي ويقوم على تدقيق النشاطات غير المالية (الانتاجية، التسويقية، الهندسية ... الخ)، لذا يمثل هذا النوع من التدقيق الجانب غير التقليدي للتدقيق الداخلي (الكاشف ، ٢٠٠٠ : ٢٥٧).

وعرف (المدهون، ٢٠١١ : ١٧) هذا النوع من التدقيق بانه "المراجعة الشاملة للوظائف المختلفة داخل المنشأة، للتأكد من كفاءة وفاعلية وملائمة هذه الوظائف من خلال تحليل الهياكل التنظيمية وتقييم مدى كفاءة الاساليب الاخرى المتبعة للحكم على مدى تحقيق اهداف المنشأة من خلال هذه الوظائف" ويهدف التدقيق التشغيلي الى تحديد نقاط الضعف والخلل في كفاية الاداء، وكذلك تقديم المقترحات اللازمة للادارة لتحسين مستوى اداء المنظمة، لذا يحتاج هذا النوع من التدقيق الى كادر من ذوي الكفاءات والخبرات المتخصصة (روهيل وبراغ، ٢٠٠١ : ٦٠)، ويرى (Moeller & Brink, ١٩٩٩) أنه كانت هناك رغبة شديدة في ستينيات القرن الماضي في تسمية التدقيق الداخلي التقليدي بتدقيق العمليات، نظراً لتركيز المدققين الداخليين بشكل كبير على انشطة العمليات المختلفة للمنظمة (الغريان، ٢٠٠٩ : ٢٧).

#### ٢- التدقيق المالي Financial Audit

يعرف هذا النوع من التدقيق بانه "فحص انظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع قيد التدقيق فحصاً انتقادياً منظماً بقصد الحصول على رأي فني محايد عن مدى عدالة تعبير القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية مدة زمنية معلومة ومدى عدالة تصويرها لنتائج اعماله من ربح او خسارة عن تلك المدة" (الاوسي، ٢٠٠٨ : ٢٠).

ويشمل التدقيق المالي كلا من التدقيق السابق واللاحق للعمليات (خلف، ٢٠٠٤ ، ٢٠) لذا يمثل التدقيق المالي المدخل التقليدي للتدقيق الداخلي (المدلل ، ٢٠٠٧ : ٥٥) ، وقسم (عبد الله ، ٢٠٠٠ : ١٤) هذا النوع من التدقيق الى قسمين هما:

#### أ- التدقيق المستندي Vouching Audit

## عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا برنامج مقترح لتطوير التدقيق الداخلي باستخدام ادوات التدقيق الاستراتيجي بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات المطاطية والاطارات

ويشمل تدقيق كافة النواحي الشكلية والقانونية للمستندات، وكذلك التأكد من صحة العمليات القيدية للأحداث المالية والعمليات الحسابية التي يتضمنها المستند من جمع وطرح وضرب وقسمة.

### ب- التدقيق الفني Technical Audit

وهو التأكد من إلتزام المنظمة بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها لغرض اظهار البيانات المالية بشكل اكثر واقعية ، وكذلك التحقق من وجود الاصول في المنظمة وحمايتها من الاختلاس أو سوء الاستخدام ، وفحص مدى قوة الرقابة المحاسبية وكفايتها (مخلوف ، ٢٠٠٧ : ٨٨).

### ٣- تدقيق الإلتزام Commitment Audit

ويهدف الى التحقق من مدى الإلتزام بالقوانين والتشريعات المعمول بها والانظمة والاجراءات الموضوعة مسبقاً من قبل ادارة المنظمة (دهمش وابوزر ، ٢٠٠٥ : ٤) ، كما تقع على عاتق التدقيق الداخلي مسؤولية التحقق من مدى تطبيق الادارة لنظامها الداخلي (الزيادي ، ٢٠١٥ : ٤٤).

### ٤- التدقيق الداخلي لأغراض خاصة Private purpose Audit

يقوم هذا النوع من التدقيق على اساس تكليف الادارة العليا للمدقق الداخلي بمهام مفاجئة وغير مدرجة ضمن خطة وبرنامج عمل قسم التدقيق الداخلي، وغالبا ما يدور نطاقه حول قضايا وأمر تتعلق بالفساد واكتشاف الغش واجراء التحقيقات ويتفق هذا النوع من التدقيق مع الانواع السابقة من حيث النطاق والاسلوب إلا انه يختلف من حيث التوقيت فغالبا ما يكون توقيته غير محدد (المدلل، ٢٠٠٧ : ٥٨).

## المبحث الثالث

### الجانب التطبيقي للبحث

يمثل هذا المبحث الجانب التطبيقي للبحث حيث سيتم دراسة واقع التدقيق الداخلي في الشركة العامة للصناعات المطاطية والاطارات وتحديد جوانب القصور فيه وكذلك تحديد مدى تطبيق اسلوب التدقيق الاستراتيجي من قبل قسم التدقيق الداخلي للشركة ومن ثم تصميم برنامج تدقيق مقترح يتضمن خطوات واجراءات التدقيق الاستراتيجي.

### ١- نبذة تعريفية عن الشركة العامة للصناعات المطاطية والاطارات

تأسست الشركة العامة للصناعات المطاطية والاطارات عام ١٩٩٧ استناداً الى احكام المادة (٦) من قانون الشركات المرقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧ وتقع في محافظة النجف الاشرف، وهي احدى تشكيلات وزارة الصناعة والمعادن تهدف الى الاسهام في دعم اقتصاد البلد من خلال منتوجاتها من اطارات السيارات والدراجات الهوائية والمنتجات المطاطية الاخرى بموجب المواصفات العالمية المعتمدة وبما يحقق اهداف

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
برنامج مقترح لتطوير التدقيق الداخلي باستخدام ادوات التدقيق الاستراتيجي  
بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات المطاطية والاطارات

خطط التنمية وقد اسهمت اسهاماً فاعلاً في تعويض النقص الحاصل في هذه المنتجات بالأسواق المحلية وتضم الشركة المعامل الآتية:

**أولاً: معمل اطارات بابل:-**

يهدف المعمل الى انتاج اطارات السيارات بمختلف انواعها (الصالون، الحمل الخفيف، الحمل الثقيل من النوع الشعاعي، واطارات الجرارات الزراعية التقليدية) بطاقة انتاجية ( ٢ ) مليون اطار سنوياً .

**ثانياً: معمل الانابيب الداخلية :-**

صمم هذا المعمل لإنتاج (٣) مليون انبوب لإطارات السيارات سنوياً بحيث تغطي حاجة السوق المحلية، وبسبب الظروف التي مر بها البلد التي حالت دون توريد كامل المعدات والمكائن الانتاجية للمعمل مما اضطر الى الاعتماد على جزء من خطوطه الانتاجية في معمل اطارات بابل، وهو الآن متوقف بسبب عدم وجود جدوى اقتصادية لتشغيله

**ثالثاً: معمل اعادة حيوية المطاط ( الركليم ). :-**

وهو معمل لإنتاج المطاط معاد الحيوية من خلال استخدام الاطارات التقليدية المستهلكة الكبيرة بطاقة (٧٥٠) طن سنوياً وهو يعمل الآن بطاقة مخططة (٤٠٠) طن سنوياً يغذي جزء من انتاجه لمعمل اطارات بابل والجزء الآخر يسوق للشركات الشقيقة والقطاع الخاص حيث يدخل في صناعة الكثير من المنتجات والسلع المطاطية.

**رابعاً: معمل المنتجات المطاطية :-**

أنشأ المعمل في عام ١٩٩٦ في مركز محافظة النجف، حيث كان مقتصراً في بدايته على انتاج اطارات الدراجات الهوائية للتغطية لمتطلبات حاجة السوق ثم توسع لإنتاج القوايش المثلثة المقطع للسيارات والاستخدامات الصناعية، الخراطيم المطاطية للمشعات الحرارية للسيارات، الصوندات ، الرقائق.

**٢- دراسة واقع التدقيق الداخلي في الشركة**

من خلال تحقيق الزيارات الميدانية لقسم الرقابة الداخلية في الشركة واجراء والمقابلات الشخصية وتوجيه الأستفسارات وتتبع اعمال القسم ودراسة هيكلته وادارته وطاقاته البشرية، وكذلك الاطلاع على وملفات القسم أوراق عمله ودراسة نظامه الداخلي وخططه الاستراتيجية وفحص تقاريره الصادرة ومذكراته المرفوعة الى الإدارة، تم التعرف على واقع التدقيق الداخلي وسيتم عرضه وفقاً للمحاور الآتية:

**أ- هيكلية قسم الرقابة الداخلية:**

يرتبط القسم ادارياً بمدير عام الشركة وهي أعلى جهة إدارية وفنياً في دائرة الرقابة الداخلية في مقر وزارة الصناعة والمعادن، مما يضفي عليه تمتعه بصفة الاستقلالية، ويضم القسم ثلاث وهي شعبة التدقيق، شعبة الرقابة، شعبة الجرد.

مما تقدم نلاحظ ان الشركة لم تميز بين قسم التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية حيث تم تسمية القسم في الهيكل التنظيمي للشركة بقسم (الرقابة الداخلية) بدلاً من قسم (التدقيق الداخلي)، فالرقابة الداخلية هي

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
برنامج مقترح لتطوير التدقيق الداخلي باستخدام أدوات التدقيق الاستراتيجي  
بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات

نظام يضمن مجموعة من الاجراءات والسياسات التي تضعها ادارة الشركة، في حين ان التدقيق الداخلي فهو جهاز يتكون من مجموعة من المدققين يكلفون بعملية التدقيق الداخلي، كما ان التدقيق الداخلي يعد جزءاً من نظام الرقابة الداخلية ويقوم بمتابعة مدى الالتزام بإجراءات وسياسات ذلك النظام. ويدار قسم الرقابة الداخلية في الشركة من قبل موظف حاصل على الشهادة الجامعية الاولية في العلوم المالية والمصرفية، ويستند عمل المدققين الداخليين الى المادة رقم (٨-ل) من النظام الداخلي للشركة المرقم بـ ( ٣٢ ) لسنة ١٩٩٨ والذي يتضمن الجوانب الآتية :

١. تدقيق مستندات القبض والصرف.
٢. متابعة اعمال لجان الجرد والاجراءات المتخذة بشأنها.
٣. مراقبة تنفيذ القوانين والانظمة والتعليمات المتعلقة بعمل الرقابة المالية.
٤. انجاز المطابقات الشهرية مع المصارف.
٥. اجراء المطابقة اليومية مع الصندوق.
٦. تدقيق العقود المبرمة مع الشركة والغير من النواحي الحسابية والمالية.
٧. تدقيق موازين المراجعة الشهرية.
٨. تدقيق الاستثمارات الخاصة برواتب ومخصصات الموظفين.
٩. رفع التقارير اللازمة عن نشاط قسم الرقابة والتدقيق الداخلية لمدير عام الشركة.

ومما تقدم نلاحظ ان النظام الداخلي المذكور لم يتمش مع الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي والتي وردت بمعايير التدقيق الداخلي الدولية ، وانما قد ركز على تدقيق الجوانب المالية في الشركة المتمثلة بالعمليات المحاسبية والحسابية والمستندات القيدية والسجلات ، في حين لم يتضمن نطاقه إخضاع كافة أنشطة الشركة للتدقيق الشامل ، كما لم يتضمن مراجعة الاهداف الاستراتيجية للشركة وتحديد مدى انسجامها مع الخطط الموضوعية، وكذلك لم يُسمح له بتقويم مخاطر نظام الرقابة الداخلية وتقديم الخدمات الإستشارية للإدارة والمساهمة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية وتقويمها فضلا عن المساهمة في تحسين اداء الشركة ككل .

**ب- ادارة قسم الرقابة الداخلية**

يتولى مدير القسم الرقابة الداخلية عملية ادارة شؤون موظفيه وتنظيم اعمالهم وكذلك توزيع مهامهم بشكل يتناسب مع خبراتهم ومهاراتهم، وحث الموظفين على الالتزام بقواعد السلوك المهني الوظيفي مثل الامانة والنزاهة والحفاظ على سرية المعلومات التي يطلع عليها بحكم عمله وسنتناول بالتفصيل ادارة القسم وفق المحاور الآتية:

**- الملاكات الادارية والفنية للقسم**

تبلغ اعداد الطاقات البشرية لقسم الرقابة الداخلية ( ١٢ ) موظف ، بضمنهم مدير القسم ، و(٣) مدراء شعب و(٨) مدققين موزعين في القسم حسب الهيكل التنظيمي والجدول الاتي يبين ذلك:

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
برنامج مقترح لتطوير التدقيق الداخلي باستخدام أدوات التدقيق الاستراتيجي  
بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات المطاطية والاطارات

| العدد | التحصيل الدراسي | التخصص             | عدد سنوات الخدمة |
|-------|-----------------|--------------------|------------------|
| ١     | ماجستير         | ادارة تامين        | ١٨               |
| ١     | بكالوريوس       | علوم مالية ومصرفية | ٢٧               |
| ٣     | بكالوريوس       | محاسبة             | ٢٤-١٦            |
| ١     | بكالوريوس       | ادارة اعمال        | ٢٥               |
| ١     | دبلوم           | محاسبة             | ٢٤               |
| ١     | دبلوم           | ادارة مخازن        | ٢٠               |
| ٤     | اعدادية         | -                  | ٣٢-٢٤            |

ومن الجدول اعلاه يتضح ان (٥) موظفين فقط هم من تخصص محاسبة وعلوم مالية ومصرفية والتي تتاسب اعمال التدقيق الداخلي، وكذلك ان سنوات الخدمة لغالبية المدققين قد قضيت في مجالات اخرى غير التدقيق ، فهي لا تعد خبرة في مجال التدقيق ، كما ان اغلب المدققين اقتربت اعمارهم من الاحالة للتقاعد حيث ان لديهم سنوات خدمة تزيد عن (٢٤) مما يعرض القسم الى انخفاض كادره بشكل مفاجئ.

#### - التخطيط وتصميم برامج التدقيق

عدم وجود خطط استراتيجية لقسم الرقابة الداخلية وكذلك لم يتم اعداد برامج تدقيق له، وانما يتم العمل وفق المهام الموكلة الى المدققين وحسب التوصيف الوظيفي.

ويرى الباحث انه لا بد من رسم خطط استراتيجية للقسم واعداد برامج تدقيق لتسهيل الاعمال وتحديد مسؤوليات المدققين ونطاق عملهم وكذلك تحديث الاعمال المنجزة ونسب انجازها وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية كما يجب تحديث الخطط وبرامج التدقيق بشكل دوري وفق ما يحدث من تغيرات على المنظمة.

#### - الاشراف على المدققين الداخليين ومتابعة اعمالهم

تتم متابعة أعمال المدققين في القسم وتقييمها من قبل مدير القسم، اضافة الى تقديم المعلومات والعون الفني، والتوجيهات اللازمة لهم، والعمل على حل المشكلات الفنية والصعوبات التي قد تواجه عملهم لغرض تمكينهم من اداء واجباتهم بالشكل المطلوب، وكذلك فحص ومراجعة التقارير المعدة من قبل الموظفين واعداد التقارير النهائية عن الأنشطة المنجزة.

#### - التدريب والتطوير

عدم وجود خطة تدريب وتأهيل للكادر التدقيقي في القسم كما لم يتم اشراكهم في دورات تدريبية لتطوير وتحسين ادائهم ورفع مستواهم المهني، مما يحد من تطوير قابلياتهم ومهاراتهم المهنية.

### ج- تنفيذ عملية التدقيق

يقوم القسم بالتدقيق التقليدي للعمليات المحاسبية المتمثل في التدقيق المستندي والحسابي وتدقيق والسجلات واجراء الجرد الدوري والمفاجئ واجراء المطابقات للنقد والحسابات المصرفية للتحقق من مدى صحة المعلومات المالية وكذلك مدى الالتزام بنظام الرقابة الداخلية والقوانين والانظمة والتعليمات النافذة. كما يقوم القسم بمهام عديدة خارج اطار عمله مثل تقديم الخدمات الاستشارية بطلب من الادارة العليا من خلال بيان الرأي في الامور المالية والعقود والمشاكل التي قد تواجه الشركة ، وكذلك حضور مدير التدقيق في اجتماعات مجلس الادارة ومشاركتهم في اتخاذ بعض القرارات الاستراتيجية والهامة من خلال ابداء رأيه في بعض القرارات المتعلقة بأساليب التسويق وطرق التسعير ... الخ ، كما يقوم قسم الرقابة الداخلية في بعض الاحيان بالاطلاع على اسعار المواد الخام في السوق للحصول على معلومات تساعد في تدقيق المشتريات مثلاً التي تساعد المدقق في امتلاك جزء بسيط من الرؤية المستقبلية.

### - اعداد التقارير ومتابعة التقارير الالتزام بها

يقوم القسم بإعداد تقارير فصلية من قبل المدققين ويتم الاشراف عليها من قبل مدير القسم بوضع اللمسات النهائية، وبعد ذلك تقدم الى الادارة العليا.

وتوصل الباحث الى عدة نقاط خلل في قسم الرقابة الداخلية وكالاتي:

- ١- عدم انسجام بعض التصرفات من قبل القسم مع معايير التدقيق الداخلي الدولية وكما مبين في ادناه:
  - أ- عدم وضع خطة سنوية للتدقيق الداخلي تتضمن تقسيم الأعمال والواجبات على افراد القسم وتحديد الفترة الزمنية اللازمة لإنجاز المهام الموكلة اليهم لتحديد المسؤولية التقصيرية ونسب انجاز الاعمال، وانما تم الاعتماد على الوصف الوظيفي لكل موظف وتدقيق الاعمال اليومية بشكل عشوائي.
  - ب- عدم وجود برنامج تدقيق معد يتضمن خطوات واجراءات التدقيق الداخلي للأنتشطة المالية والتشغيلية والادارية والفنية.
  - ٢- عدم اشراك المدققين الداخليين بدورات التدريبية وتأهيلية لتطوير مهارتهم ومواكبة التطورات التي تطرأ على معايير التدقيق الداخلي الدولية، مما يحيد من تطوير امكانياتهم وقابلياتهم العلمية والعملية.
  - ٣- عدم قيام مدير قسم الرقابة الداخلية بتقييم أداء موظفيه أو أداء القسم ككل، حيث لم نلاحظ لدى القسم اي تقارير بخصوص تقييم أداء المدققين الداخليين أو تقييم نشاط القسم الرقابة الداخلية ككل.
  - ٤- عدم وجود اي نشاط من قبل القسم بخصوص تقويم مخاطر نظام الرقابة الداخلية، بل اقتصر عمله على التدقيق التقليدي.
  - ٥- عدم اطلاع اغلب موظفي القسم على معايير التدقيق الدولية والدليل الاسترشادي الصادر من ديوان الرقابة المالية الاتحادي بخصوص التدقيق الداخلي والمؤشرات المتعلقة بأنشطة الشركة.

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
برنامج مقترح لتطوير التدقيق الداخلي باستخدام أدوات التدقيق الاستراتيجي  
بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات

٦- عدم وجود هيكلية موحدة لعرض تقارير القسم تتضمن، عنوان التقرير، نطاق التدقيق، اهداف التدقيق، والفترة الزمنية المحددة للتدقيق، نتائج وتوصيات التقرير.

٣- البرنامج المقترح للتدقيق الداخلي

من خلال البحث والاطلاع على المصادر العلمية العربية والاجنبية من كتب وأطاريح ورسائل والابحاث العلمية في مجالي التدقيق الداخلي والاستراتيجي ، وكذلك معايير التدقيق الداخلي الدولية وبرامج وادلة التدقيق الصادرة من ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، ولدى الاطلاع على واقع التدقيق الداخلي في الشركة قيد الدراسة، تم استنتاج برنامج التدقيق الاستراتيجي المقترح ليساعد المدققين الداخليين في يهدف الى التحقق من الخطط الاستراتيجية للمنظمة ومدى ملائمتها للوضع الحالي مع التحقق من مدى انسجامها مع البيئة الحالية للشركة ، وسيتم عرض هذا البرنامج من خلال ثلاث محاور رئيسية وهي التشخيص ، والتحليل المركز ، والتوصيات وكالاتي:

**أولاً: التشخيص:**

ويتضمن خطوات عملية التشخيص المتمثلة بقيام المدقق الداخلي بتجميع كافة البيانات والمعلومات عن المنظمة للتعرف على اهدافها الاستراتيجية والنتائج التي تسعى المنظمة الوصول اليها وتتضمن الجوانب الادارية، والمالية، والفنية، والقانونية من خلال الاتي:

١. الاطلاع على الموازنات التخطيطية الشاملة والتفصيلية على مستوى كل قسم.
٢. اجراء المسوحات والزيارات الميدانية والملاحظة العينية واجراء الاستبيانات والمقابلات الشخصية مع المسؤولين والموظفين ذوي العلاقة للتعرف على طبيعة نشاط المنظمة.
٣. التأكد من معرفة الطاقات البشرية وخبراتهم ومهاراتهم وكذلك مقدراتهم المعرفية والتكنولوجية.
٤. الاطلاع على الهيكل التنظيمي للمنظمة وكذلك نظامها الداخلي وتوصيفها الوظيفي.
٥. الاطلاع على الانظمة الادارية والاحصائية وآلية عملها وسجلاتها.
٦. اطلاع على كافة الموجودات التي تمتلكها المنظمة الملموسة بنوعها الثابتة والمتداولة وكذلك الموجودات غير الملموسة المتمثلة بشهرة المحل وبراءة الاختراع والعلامة التجارية ... الخ.
٧. الاطلاع على كافة المطلوبات والالتزامات طويلة الاجل وقصيرة الاجل والدائنين والاحتياجات ومقدار رأس المال واعداد المساهمين.
٨. الاطلاع على النظام المحاسبي ونظام التكاليف المعتمد
٩. الاطلاع على النظام المخزني المعتمد وكافة السجلات والمستندات المخزنية.
١٠. الاطلاع على كميات الانتاج الفعلية لكافة منتجات المنظمة الاساسية والعرضية.
١١. زيارة كافة الخطوط الانتاجية للتعرف على طرق الانتاج (أوامر/مراحل) والمواد الاولية الداخلة في التصنيع والتعرف على الطاقات الانتاجية (التصميمية، المتاحة، المخططة، الفعلية).
١٢. الاطلاع على انظمة مراقبة الانتاج في المنظمة.

١٣. الاطلاع على كافة القوانين والتعليمات اللوائح التي تحكم وتنظم عمل المنظمة.
١٤. الاطلاع على كافة المستندات والعقود الهامة مثل عقد التأسيس وعقود التراخيص وعقود الايجار وكافة العقود الهامة.
- ثانياً: التحليل المركز:**
- ويتضمن كافة الاجراءات المتعلقة بتحديد ودراسة وتحليل العوامل الداخلية والخارجية لبيئية المنظمة وتحديد نقاط القوة والضعف والفرص والتحديات وأثرها على استراتيجيات المنظمة، للتحقق من ان الاستراتيجيات الموضوعة متسقة مع أوضاع المنظمة الداخلية والخارجية وموقفها الاستراتيجي وكما يلي:
- (١) دراسة البيئة الداخلية للمنظمة وتشخيص نقاط القوة والضعف فيها من خلال الاجراءات الاتية:
١. دراسة رسالة المنظمة ورؤيتها والتحقق من مدى وضوحها، وتحديد مدى انسجامها مع الاهداف الاستراتيجية والتشغيلية.
  ٢. دراسة مدى ترجمة الاهداف الاستراتيجية الى موازنات تخطيطية وخطط تفصيلية.
  ٣. التحقق من مدى اشراك كافة المستويات الادارية في صياغة خطط المنظمة.
  ٤. دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد نقاط القوة والضعف فيه.
  ٥. أجراء تقييم اداء للمنظمة من خلال اجراء المقارنات بين الاداء المتوقع والاداء الحالي من جهة، وبين الاداء الحالي واداء السنوات السابقة من جهة اخرى، لتحديد الاتجاهات المستقبلية للمنظمة مثل مقارنة (الارباح، المبيعات، الانتاج، الحصة السوقية، الإيرادات، المصروفات، ... الخ).
  ٦. دراسة الطاقات البشرية في المنظمة من اداريين وفنيين وتحديد مدى كفاءتهم ومهاراتهم واعداد الشهادات والقدرات المعرفية والجوهرية التي يملكوها.
  ٧. دراسة اساليب التسويق والمنافذ التسويقية ومدى تحديثها بشكل يلئم تطورات الوضع الحالي.
  ٨. دراسة كافة الموارد المالية للمنظمة وموجودات الملموسة وغير الملموسة، وكذلك كافة التزاماتها ومطلوباتها.
  ٩. دراسة وتقييم اهم التقارير الدورية لأقسام المنظمة المالية مثل القسم المالي، وقسم المبيعات، والمشتريات، ... الخ، من خلال اعداد جداول تبين اهم انشطتها واعدادها ومقارنة المنفذ منها مع موازناتها التخطيطية ومقارنة نسب تطورها ونموها.
  ١٠. دراسة نظام الرقابة على مخزون الانتاج التام وغير التام ومخزون المواد الاولية وطرق تقويمه واسلوب الخزن والتجهيز.
  ١١. دراسة المواد المستهلكة والتالفة ومدى الاستفادة منها من خلال اعادة تدويرها.
  ١٢. دراسة كافة إيرادات ومدى تطورها وكافة مصروفات المنظمة التشغيلية والعرضية.
  ١٣. دراسة اعداد وانواع المكائن والمعدات المستخدمة في الخطوط الانتاجية ومدى ملائمتها للتطورات التكنولوجية.

ب-دراسة البيئة الخارجية للمنظمة بنوعها العامة والخاصة وتشخيص الفرص المتاحة والتهديدات المحتملة فيها ويتم ذلك من خلال الاجراءات الاتية:

١- اجراءات دراسة البيئة الخارجية العامة:

وتتم من تحليل تحديد العوامل الخارجية العامة وكالاتي:

(أ) دراسة العوامل الاقتصادية من ازمات اقتصادية، والتضخم، والانكماش، والتغيرات في العرض والطلب.

(ج) دراسة العوامل الاجتماعية مثل التغيرات في انماط المعيشة، العادات والتقاليد.

(ح) دراسة العوامل التكنولوجية مثل ظهور التقنيات الجديدة، والاختراعات، وظهور المنتجات والخدمات الجديدة.

(د) دراسة العوامل السياسية والقانونية والمتمثلة بالسياسات المالية والنقدية للدولة، والقيود التي تفرضها الدولة على أنشطة المنظمة.

(هـ) دراسة العوامل البيئية مثل العوامل المناخية والجيولوجية وطبيعة التربة والموارد الطبيعية المتاحة التي تؤثر على المنظمة.

٢- اجراءات دراسة البيئة الخارجية الخاصة:

(أ) دراسة اعداد المنافسين للشركة وتحديد نوع المنافسة، منافسة في سعر المنتج أو منافسة في جودته.

(ب) دراسة طبيعة المستهلكين وادواقهم ورغباتهم واحتياجاتهم من خلال اجراء دراسات السوق.

(ج) دراسة المجهزين واعدادهم ومدى توافر المواد الاولية ومدى جودتها ومدى الاستمرار في توافرها ومشاكل التجهيز التي قد تواجهها المنظمة.

(د) دراسة الوسطاء التجاري أو الشركات المختصة بتنظيم حركة السلع وتخزينها ونقلها وكذلك وكالات تقديم الخدمات التسويقية ووكالات الإعلان والدعاية.

ج- تحليل العوامل الداخلية والخارجية للمنظمة:

بعد دراسة وتشخيص عوامل البيئة الداخلية والخارجية للمنظمة وتحديد نقاط القوة والضعف والفرص والتهديدات، سنقوم بتحليل تلك العوامل باستخدام اداة تحليل سوات (SWOT) وفق الاسلوب التقليدي والاسلوب غير التقليدي وكالاتي:

الاسلوب التقليدي (الوصفي):

يتم هذا الاسلوب من خلال تنظيم جدولين ، الاول يتضمن عرضاً لنقاط القوة والضعف الموجودة في المنظمة ، ومن ثم يتم تجميع كل من نقاط القوة ونقاط الضعف لعوامل المنظمة الداخلية ، فعند زيادة مجموع نقاط القوة على مجموع نقاط الضعف فهذا يؤشر الى قوة موقف المنظمة ، والعكس بالعكس ، أما الجدول الثاني فيتضمن عرضاً للفرص المتاحة والتهديدات المحتملة في البيئة الخارجية للمنظمة ، وكذلك يتم تجميع اعداد الفرص والتهديدات ، فاذا زاد مجموع الفرص على مجموع التهديدات فهذا يؤشر الى

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
برنامج مقترح لتطوير التدقيق الداخلي باستخدام ادوات التدقيق الاستراتيجي  
بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات المطاطية والاطارات

امتلاك المنظمة فرص يمكن استغلالها ، اما في حالة العكس ، اي زيادة اعداد التهديدات على الفرص فهذا يؤشر الى احتمالية تعرض المنظمة الى مخاطر يمكن تلافيها.

١- الاسلوب غير التقليدي (الكمي):

يعتمد هذا الاسلوب على استخدام المصفوفات في تحليل للعوامل الداخلية والخارجية للمنظمة، والتي توفر بيانات نوعية ومن ثم تحويلها الى بيانات كمية لتكون ذات دلالة معنوية تساعد المدقق الداخلي على قياس مدى ملائمة استراتيجية المنظمة وتناسبها مع مواردها وقدراتها لمواجهة متطلبات البيئة المحيطة بها الحالية والمستقبلية، ويتم هذا الاسلوب وفقا الخطوات الاتية:

(١) تحديد كافة نقاط القوة والضعف والفرص والتهديدات الهامة في البيئة الداخلية والخارجية للمنظمة.  
(٢) يتم تحديد وزن نسبي لكل عامل من العوامل المحددة ما بين (٠% - ١٠٠%) ، ويتم تحديد الاوزان حسب الاهمية النسبية للعامل.

(ج) يجب ترتيب كافة العوامل (نقاط قوة، ضعف، فرص، تهديدات) كل على حدة حسب درجة استجابة المنظمة الحالية لهذا العامل.

(ح) ضرب الوزن النسبي لكل عامل في ترتيبه لإستخراج الوزن الترجيحي لكل عامل.

(هـ) احتساب اجمالي الوزن الترجيحي الكلي للمنظمة من خلال تجميع الاوزان الترجيحية المستخرجة.  
(و)المقارنة بين اجمالي الاوزان الترجيحية للمنظمة مع متوسط الدرجة الكلية المرجحة البالغة (٣) حيث يتم احتسابها من المعادلة ادناه:

متوسط الدرجة الكلية المرجحة = مجموع ارقام ترتيب عوامل المنظمة الاستراتيجية ÷ عدد عوامل المنظمة الاستراتيجية

$$3 = 5 \div (5+4+3+2+1) =$$

والجدول ادناه يبين تقييم العوامل الاستراتيجية الداخلية والخارجية للمنظمة

تقييم العوامل الاستراتيجية الداخلية والخارجية للمنظمة

| العوامل الاستراتيجية<br>(الداخلية/الخارجية) (١) | الوزن<br>النسبي(٢) | الترتيب<br>(٣) | الوزن المرجح (٢×٣)<br>(٤) | التعليق<br>(٥) |
|---|--------------------|----------------|---------------------------|----------------|
| نقاط القوة                                      |                    |                |                           |                |
| نقاط الضعف                                      |                    |                |                           |                |
| المجموع   |                    |                |                           |                |
| الفرص   |                    |                |                           |                |
| التهديدات                                       |                    |                |                           |                |

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
برنامج مقترح لتطوير التدقيق الداخلي باستخدام ادوات التدقيق الاستراتيجي  
بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات المطاطية والاطارات

| العوامل الاستراتيجية<br>(الداخلية/الخارجية) (١) | الوزن<br>النسبي (٢) | الترتيب<br>(٣) | الوزن المرجح (٣×٢)<br>(٤) | التعليق<br>(٥) |
|---|---------------------|----------------|---------------------------|----------------|
| المجموع   |                     |                |                           |                |

**ثالثاً: مرحلة التوصيات:**

في هذه المرحلة يقوم المدقق الداخلي بإعداد تقريراً موجزاً يتضمن عرضاً لأهم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في ضوء نتائج دراسة وتحليل العوامل الاستراتيجية الداخلية والخارجية للمنظمة ، كما تبين تلك الاستنتاجات المشاكل والمخاطر المحدقة بالمنظمة من نقاط ضعف وتهديدات ، وكذلك تبين نقاط القوة والفرص المتاحة للمنظمة سواء كانت حالية او مرتقبة ، ومن ثم تأتي صياغة التوصيات باتجاه وضع السبل والتدابير للحد من المشاكل التي تواجه المنظمة وكذلك وضع الحلول البديلة واختبارها ، ويجب ان تكون هذه التوصيات قابلة للتطبيق وان تساهم في تحسين الاستراتيجية.

**٤- اختبار فرضيات البحث:**

لغرض التعرف على تأثير استخدام البرنامج المقترح في تطوير عمل التدقيق الداخلي، تم اختبار فرضية البحث الرئيسية وأُعيد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي لوصف متغيرات البحث وتحديد مستوى التأثير فيما بينهما وعلى النحو الآتي:-

**اختبار الفرضية:**

تم اختبار فرضية البحث وهي ((ان استخدام برنامج تدقيق داخلي يتضمن خطوات واجراءات التدقيق الاستراتيجي يؤدي الى تطوير عمل التدقيق الداخلي)) وتبين لنا الآتي:  
أثبتت نتائج البحث وجود العديد من نقاط الضعف في جهاز التدقيق الداخلي للشركة العامة للصناعات المطاطية والاطارات، كما انه التدقيق الداخلي لا يضيف قيمة للشركة مالم يأخذ بنظر الاعتبار اهدافها واستراتيجياتها عند التدقيق وكذلك اطلاعه على بيئة المنظمة ، لتمكنه من امتلاك النظرة المستقبلية للمنظمة ، وبالتالي تزداد قدرته على كشف الانحرافات عن الخطط والاستراتيجيات التي قد تتعرض لها الشركة في المستقبل لتتمكن من تلافيها او معالجتها، ويرى الباحث ان هذه العملية جاءت منسجمة مع فحوى التدقيق الاستراتيجي ، لذا تم تصميم برنامج تدقيق يتضمن كافة خطوات التدقيق الاستراتيجي ويوسع من نطاق عمل التدقيق الداخلي ليشمل البيئة الخارجية للمنظمة إضافة الى بيئتها الداخلية.

**المبحث الرابع**

**الاستنتاجات و التوصيات**

توصل هذا البحث الى مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات وهي:

**١- الاستنتاجات:**

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
برنامج مقترح لتطوير التدقيق الداخلي باستخدام أدوات التدقيق الاستراتيجي  
بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات

- أ- كشفت الدراسة انه يمكن تطوير اجهزة التدقيق الداخلي من خلال اعتماد برنامج تدقيق يتضمن خطوات واجراءات التدقيق الاستراتيجي من قبل المدققين الداخليين ، وظهر هذا واضحا من خلال التحليل الوصفي لمتغيرات البحث.
- ب- ان التدقيق الداخلي لا يضيف قيمة للشركة دون ان يأخذ بنظر الاعتبار دراسة اهدافها واستراتيجياتها عند التخطيط والتنفيذ لعملية التدقيق الداخلي.
- ج- عدم قيام القسم بتدقيق الاهداف الاستراتيجية الرئيسية والتفصيلية للشركة والتحقق من مدى انسجامها مع الخطة التفصيلية للشركة من جهة اخرى.
- د- عدم قيام القسم بالاطلاع على البيئة الخارجية للمنظمة ودراستها وتحديد العوامل الخارجية المؤثرة على اداء الشركة مثل (العوامل الاقتصادية ، العوامل السياسية ، العوامل التكنولوجية ، العوامل القانونية) ومن ثم تحليلها وتحديد اثرها على الخطط المستقبلية لتلافي المشاكل المحتملة.
- هـ- عدم انسجام اعمال قسم الرقابة الداخلية مع معايير التدقيق الداخلي الدولية حيث لم يتم وضع خطة سنوية للتدقيق الداخلي تتضمن تقسيم الأعمال والواجبات على افراد القسم وتحديد الفترات الزمنية اللازمة لإنجاز المهام الموكلة اليهم لتحديد المسؤولية التقصيرية ونسب انجاز الاعمال، وانما تم الاعتماد على الوصف الوظيفي لكل موظف وتدقيق الاعمال اليومية بشكل عشوائي.

٢-التوصيات:

- أ- ضرورة استخدام أدوات التدقيق الاستراتيجي من قبل المدققين الداخليين والعمل على توسيع نطاق عمل التدقيق الداخلي ليشمل البيئة الخارجية للمنشأة بالإضافة الى بيئتها الداخلية واعتماد برنامج تدقيق الداخلي المقترح.
- ب- ضرورة الأخذ بنظر الاعتبار دراسة اهداف الشركة واستراتيجياتها عند التخطيط والتنفيذ لعملية التدقيق الداخلي.
- ج- ضرورة تدقيق اهداف الشركة الاستراتيجية والتحقق من مدى انسجامها مع رؤية ورسالة الشركة وكذلك مع الخطة التفصيلية لها.
- د- ضرورة اطلاع القسم على البيئة الخارجية للمنظمة ودراستها وتحديد العوامل الخارجية المؤثرة على اداء الشركة مثل (العوامل الاقتصادية، العوامل السياسية، العوامل التكنولوجية، العوامل القانونية) ومن ثم تحليلها وتحديد اثرها على الخطط المستقبلية لتلافي المشاكل المحتملة.
- هـ- التزام قسم الرقابة الداخلية بمعايير التدقيق الداخلي الدولية والادلة الاسترشادية بخصوص وضع خطة سنوية للقسم تتضمن تقسيم الأعمال والواجبات على افراد القسم وتحديد الفترات الزمنية اللازمة لإنجاز المهام الموكلة اليهم لتحديد المسؤولية التقصيرية ونسب انجاز الاعمال.
- و- ضرورة اشراك المدققين الداخليين بالدورات التدريبية والتأهيلية في مجال اساليب التدقيق الاستراتيجي مثل اداة تحليل (SWOT) وتطوير مهارتهم العلمية والعملية.

## References

## المصادر

أ- المصادر العربية :

١. إبراهيم ، إيهاب نظمي ، التدقيق القائم على مخاطر الاعمال حداثة وتطور ، مكتبة المجمع العربي ، الطبعة الاولى ، عمان ، الاردن ، ٢٠٠٩ .
٢. آرنز، ألفين ولوبك، جيمس، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسبي واحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض، المملكة العربية السعودية، ٢٠٠٩ .
٣. أسماعيل ، حسين محمد ، التسويق باختصار ، الطبعة الاولى ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، ٢٠١٣ .
٤. الأوسي ، فانت خليل مجيد ، دور معايير التدقيق الداخلي في رفع كفاية اعمال التدقيق الداخلي ، رسالة ماجستير ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، ٢٠٠٨ .
٥. البشتاوي ، سليمان حسن سليمان ، تقويم الاداء على وفق نظام ال BSC باستخدام التكامل بين نظامي التكاليف والادارة على اساس الانشطة ، دراسة حالة المصارف الاردنية ، أطروحة دكتوراه ، كلية الادارة والاقتصاد الجامعة المستنصرية ، ٢٠٠١ .
٦. تومسون ، آرثر أيه وستريكولاند ، أيه ، جي ، الادارة الاستراتيجية : المفاهيم والحالات العملية ، الجزء الاول ، الطبعة الاولى ، مكتبة لبنان ناشرون ، لبنان ، ٢٠٠٦ .
٧. الجزائر ، محمد ، المراقبة الداخلية - اسلوب تحقيق الرقابة الوقائية وتنمية الكفاية ، مكتبة عين شمس ، القاهرة ، ١٩٨٧ .
٨. جمعة، احمد حلمي، التدقيق الداخلي الحكومي، الطبعة الاولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ٢٠١١ .
٩. حسين ، أسعد مبارك والسر ، منى تاج ، نظم المعلومات المحاسبية ودورها في تطبيق المراجعة الاستراتيجية في القطاع المصرفي ، مجلة جامعة البحر الاحمر ، العدد السادس ، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية ، السودان ، ٢٠١٤ .
١٠. خلف، صلاح نوري، اهمية التدقيق الداخلي ومدى اعتماد ديوان الرقابة المالية عليه كمدقق خارجي، اطروحة دكتوراه ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، ٢٠٠٤ .
١١. دهمش ، نعيم وأبورز ، عفاف أسحاق ، الضوابط الرقابية والتدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات ، المؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس (اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية) ، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية ، جامعة الزيتونة ، الاردن ، ٢٠٠٥ .
١٢. الدوري ، زكريا مطلق ، الادارة الاستراتيجية ، مفاهيم وعمليات وحالات دراسية ، الطبعة العربية ، دار اليازوري العلمية والتوزيع ، عمان ن الاردن ، ٢٠٠٥ .

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
برنامج مقترح لتطوير التدقيق الداخلي باستخدام ادوات التدقيق الاستراتيجي  
بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات المطاطية والاطارات

١٣. الذنبيات ، علي عبد القادر ، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية-نظرية وتطبيق، الطبعة الثالثة ، دائرة المكتبة الوطنية ، عمان ، الاردن ، ٢٠١٠.
١٤. روهيل، جانيس. م وبراج، اندرسون ستيفن، وظيفة المراقب المالي ، ترجمة احمد محمد زامل ، مركز البحوث بمعهد الادارة العامة ، الرياض، ٢٠٠١.
١٥. الزيايدي ، سليمة عيدان ، التدقيق الداخلي للأنشطة التشغيلية واثره في دعم التشغيل الفعال للوحدات الصحية ، اطروحة دكتوراه ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، ٢٠١٥.
١٦. سليمان ، احمد شوقي ، المراجعة الاستراتيجية في منظمات الاعمال ، مجلة الاقتصاد الاسلامي العالمية ، العدد ٤٠، المنامة ، البحرين ، ٢٠١٥.
١٧. الشعباني ، صالح أبراهيم يونس والجميلي، وعد حسين شلال ، ملامح تطبيق التدقيق الاستراتيجي في العراق دراسة في عينة من الشركات في محافظة نينوى ، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية ، المجلد ٤ ، العدد ٩ ، ٢٠١٢.
١٨. الصباغ ، زهير وابو نبعة، عبد العزيز ، التدقيق الاستراتيجي لإدارة القوى البشرية ، مجلة جامعة الملك ، العلوم الإدارية ، العدد ٢ ، ١٩٩٠.
١٩. صنكور، عادل حميد ، التدقيق الاستراتيجي ودوره في تحسين التوقعات المستقبلية لأسعار النفط الخام العراقي باستعمال تحليل (SWOT) ، اطروحة دكتوراه ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، العراق ، ٢٠١٥.
٢٠. عبد الله ، هبة محمود حسين، مدى الالتزام بمنهج سيجما ستة Six Sigma في ضبط جودة التدقيق الداخلي ، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية ، كلية التجارة ، غزة ، فلسطين ، ٢٠١٢.
٢١. عبد الله، خالد امين، علم تدقيق الحسابات- الناحية النظرية والعملية ، دار وائل للطباعة والنشر ، الطبعة الاولى ، عمان ، الاردن، ٢٠٠٠.
٢٢. العبيدي ، ندى أسعد اسماعيل ، تقويم الاداء الاستراتيجي باستخدام بطاقة الاداء المتوازن ، اطروحة دكتوراه ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، ٢٠٠٩ .
٢٣. عثمان، عبد الرزاق محمد ، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الطبعة الثانية، دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل ، العراق ، ١٩٩٩ .
٢٤. العفيفي ،عبير محمد فتحي، معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية والآليات المقترحة لزيادة فاعليتها ، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية ، كلية التجارة ، غزة ، فلسطين ، ٢٠٠٧.
٢٥. علي ، مقبل علي أحمد، " استخدام القيمة الاقتصادية المضافة لقياس وتقويم أداء الشركات المساهمة مدخل محاسبي " اطروحة دكتوراه ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة حلب ، سوريا، ٢٠١٠.

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
برنامج مقترح لتطوير التدقيق الداخلي باستخدام أدوات التدقيق الاستراتيجي  
بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات المطاطية والاطارات

٢٦. العمري ، احمد محمد وعبد المغني ، فضل عبد الفتاح "مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية ، المجلة الاردنية في ادارة الاعمال ، المجلد الثاني ، العدد الثالث ، ٢٠٠٦ .
٢٧. العيساوي ، محمد حسين والعارضى ، جليل كاظم و العبادي ، هاشم فوزي " الإدارة الاستراتيجية المستدامة مدخلٌ لإدارة المنظمات في الألفية الثالثة " الطبعة الاولى ، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، ٢٠١١ .
٢٨. الغريان, فاطمة صالح مهدي، العلاقة بين التدقيق الداخلي وبيئة الوحدات الاقتصادية, اطروحة دكتوراه ، كلية الادارة والاقتصاد, جامعة بغداد, ٢٠٠٩ .
٢٩. الكاشف ، محمود يوسف ، نحو اطار متكامل لتطوير فاعلية المراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الرابع ، القاهرة ، ٢٠٠٠ .
٣٠. الكعبي ، حيدر مطشر معيجل، "أثر التدقيق الاستراتيجي في أداء التحاسب الضريبي" رسالة ماجستير، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، العراق، ٢٠١٦ .
٣١. مخلوف ، احمد محمد ، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الاردنية ، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، الجزائر ، ٢٠٠٧ .
٣٢. المدلل ، يوسف سعيد ، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الاداء المالي والاداري ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، الجامعة الاسلامية ، غزة ، ٢٠٠٧ .
٣٣. المدهون ، إبراهيم رياح ، دور المدقق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر ، رسالة ماجستير ، الجامعة الاسلامية ، كلية التجارة ، غزة ، ٢٠١١ .

ثانياً- المصادر الأجنبية:-

١. Albert , K , The strategic Management handbook , New york : MacGraw Hill , ١٩٨٣.
٢. Arjan , J. , Van weele , "Purchasing & Supply Chain management : Analysis , strategy planning and practice "Eindhoven university of technology , Natherlands, ٢٠١٠.
٣. David, Fred R., (٢٠١١), "Strategic Management: Concept & Cases", ١٣th ed., prentice Education, Inc., New Jersey, USA.
٤. Heidi Lehtonen & Liisa Sipilä , "Competitors analysis and strategic marketing planning in A Hvac company-case company" : Lvi-kallio oy, international business and marketing logistics , April , ٢٠٠٧ .



عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
برنامج مقترح لتطوير التدقيق الداخلي باستخدام ادوات التدقيق الاستراتيجي  
بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات المطاطية والاطارات

٥. Hohmann , carlo, " Telenium-Gaining knowledge in the German It market: Chances and Risks , A case Study" ٢٠١٣.
٦. Lenz, Sheila, "Harley-Davidson, Inc.: A Strategic Audit" Western Michigan University , Honors Theses , Paper, ١٨٥٣, October , ٢٠١٠.
٧. Moller, Robert & N. with "Brink's Modern Internol Auditing" wiley & sons, ١٩٩٩ .
٨. Raj , Radha , (٢٠٠٧) , "Corporate planning and strategic human resources management" , First Edition , Pune , India.
٩. Tony Grundy, "Strategic audit: why it's vital to give your strategy a health check", ٢٠٠٧ Gale, Cengage Learning, Chartered Institute of Management Accountants (CIMA).