

- 42-Sexton, D. and Bowman, N. (1984), "Entrepreneurship education: suggestions for increasing effectiveness", *Journal of Small Business Management*, Vol. 22 No. 2, pp. 18-25.
- 43-Siegel ,Philip H. & Sisaye,Seleshi ,(1997)"An analysis of the difference between organization identification and professional Commitment ": a study of certified public accountants *Leadership & Organization Development Journal* 18/3 [1997] 149–165 .
- 44-Solansky,Stephanie.T 2011 . " Team identification: a determining factor of performance " *Journal of Managerial Psychology* 26(3):247-258.
- 45-Storey, D.J. (1994), *Understanding the Small Business Sector*, Routledge, London.
- 46-Chin, W. (1998), "Issues and opinions on structural equation modelling", *MIS Quarterly*, Vol. 22, No. 1, pp. 7-16.
- 47-Vidic , Franc(2013)."Entrepreneurial Orientation (EO) and Knowledge Creation (KC)", *International Journal of Economic Sciences and Applied Research* 6 (2): 103-124 .
- 48-Watkins, D. and Stone, G. (1999), "Entrepreneurship education in UK HEIs: origins, developments and trends", *Industry and Higher Education*, Vol. 13 No. 6, pp. 382-9.
- 49- Wiklund, J. and Shepherd, D. (2003), "Knowledge-based resources, entrepreneurial orientation, and the performance of small and medium-sized businesses", *Strategic Management Journal*, Vol. 24, pp. 1307-14.

تدقيق الأداء الاستراتيجي وقياس مدى تطبيقه في العراق- دراسة استطلاعية لأراء عينة من
مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية
م. نوال حربي راضي
م. م. علي عبد الحسين هاني الزامل

Abstract :-

The research aims to study the strategic audit where its concept, importance, steps and stages implement in economic units to be work guide to auditors, and explain measurement range its application in Iraqi audit offices and disclosure about its results in annual reports about activities of economic units so that realizing its dissertation and aims .

The research boil down some importance conclusions such as the strategic audit more chiming with requirements modern business environment because it look to economic unit according to total view through providing the management to total report of strategic stand in framework of decisions making through describing how framing the aims and strategies and policies, and its implement, evaluation and controlling. In the practical side, the conclusions such as the necessary requirements for implement the strategic audit available in Iraqi audit offices, but don't disclosure about its results in annual reports because the disclosure the results of strategic audit don't consider bullying order from auditors. The research boil down some importance recommendation for certain the importance of strategic audit in realizing the dissertation and aims of economic units consisting with modern business environment changes .

المخلص :-

يرمي البحث إلى دراسة المرتكزات المعرفية لتدقيق الأداء الاستراتيجي من حيث مفهومه وأهميته ومتطلبات تطبيقه في العراق من خلال طرح ثلاث فرضيات في مدى إدراك أهمية التدقيق الاستراتيجي من لدن مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية وتطبيقه والإفصاح عن نتائجه، ولغرض اختبار الفرضيات فقد تم تصميم استمارة استبانته تضمنت (14) سؤالاً موجهاً إلى عينة شملت (94) مراقب حسابات في ديوان الرقابة المالية، وبعد تحليل نتائج الاستبانته باستعمال الأدوات الإحصائية كانت أهم النتائج التي تم التوصل إليها كالآتي :-

- 1) إن مفهوم تدقيق الأداء الاستراتيجي غير مستخدم في العراق ولا يدرك مراقبو الحسابات أهمية التدقيق الاستراتيجي كما إنهم ليس على دراية كاملة بخطوات تنفيذه .
- 2) إن المتطلبات الضرورية للقيام بعملية تدقيق الأداء الاستراتيجي متوفرة في ديوان الرقابة المالية إذ لا توجد صعوبات ومشاكل عند القيام بهذا النوع من التدقيق .
- 3) إن تدقيق الأداء الاستراتيجي يكون أكثر انسجاماً مع متطلبات بيئة الأعمال الحديثة لما يوفره من معلومات تساعد في تحقيق رسالة وأهداف الوحدة الاقتصادية .

المقدمة :-

يتعلق تدقيق الأداء الاستراتيجي بجوانب الإدارة الاستراتيجية في الوحدة الاقتصادية ويسعى إلى تحقيق أهدافها ورسالتها من خلال القيام بمجموعة من الإجراءات لفحص وتقويم العمليات الاستراتيجية في هذه الوحدة. إذ يساعد التدقيق الاستراتيجي الوحدات الاقتصادية ويشجعها باستمرار على الإشراف على أداؤها الاستراتيجي وتحسينه، من خلال إعطاء تقرير شامل للحالة الاستراتيجية الكلية للوحدة الاقتصادية من حيث عملية وضع الأهداف والصياغة والتنفيذ والتقويم وذلك لما يوفره من إمكانية لقياس مدى نجاح الوحدات الاقتصادية من خلال سعيها لمواصلة نشاطها بغية تحقيق أهدافها وبما يدعم بقاء هذه الوحدات واستمرارها في العمل في ظل بيئة امتازت بالتغيرات العديدة والمتلاحقة، ويعتمد تطبيق هذا النوع من التدقيق في الوحدات الاقتصادية على مدى تحول هذه الوحدات من وحدات عاملة في اقتصاد موجه إلى وحدات عاملة في اقتصاد السوق الذي يفرض على الوحدات أن تمتلك استراتيجية أو مجموعة استراتيجيات تتيح لها البقاء والمنافسة والنجاح ومن ثم تحقيق أهدافها ورسالتها وفقاً لما هو مرسوم .

المبحث الأول :- منهجية البحث

1-1 مشكلة البحث Research Problem :- تنطلق مشكلة البحث في عدم وجود رؤية واضحة عن مدى تطبيق تدقيق الأداء الاستراتيجي من قبل مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية عند فحصهم لبيانات

الوحدات الاقتصادية والإفصاح عن نتائج التدقيق، وعليه يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال طرح الأسئلة الآتية :-

- 1) هل يمتلك مراقبو الحسابات في ديوان الرقابة المالية درجة عالية من الإدراك والوعي لأهمية تدقيق الأداء الاستراتيجي وأساليبه وإجراءاته ؟ .
- 2) هل يتم تطبيق تدقيق الأداء الاستراتيجي من قبل مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية عند فحصهم لبيانات الوحدات الاقتصادية ؟ .
- 3) هل يتم الإفصاح عن نتائج تدقيق الأداء الاستراتيجي من قبل مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية في تقاريرهم السنوية عن أنشطة الوحدات الاقتصادية ؟ .

2-1 أهداف البحث Research Objectives :- يهدف البحث إلى الآتي :-

- 1) دراسة المرتكزات المعرفية لتدقيق الأداء الاستراتيجي من حيث مفهومه وأهميته والفرق بينه وبين التدقيق التقليدي وكذلك بيان متطلباته الأساسية ثم أهم خطوات ومراحل تنفيذه في الوحدات الاقتصادية لتكون دليل عمل لمراقبي الحسابات .
- 2) بيان مدى تطبيق تدقيق الأداء الاستراتيجي في العراق من خلال بيان مدى إدراك مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية لمفهوم وأهمية هذا النوع من التدقيق وكذلك بيان مدى تطبيقه في الوحدات الاقتصادية والإفصاح عن نتائجه في التقارير السنوية عن أنشطة هذه الوحدات وبالشكل الذي يسهم في تحقيق رسالتها وأهدافها .

3-1 أهمية البحث Research Importance :- يستمد البحث أهميته من أهمية تدقيق الأداء الاستراتيجي لما له من دور في مساعدة إدارات الوحدات الاقتصادية في الرقابة على استراتيجياتها وما تحويه من مواطن قوة وضعف وما يواجهها من فرص وتهديدات قد تؤثر في تحقيق أهداف ورسالة هذه الوحدات، وكذلك بيان المتطلبات الضرورية والخطوات الأساسية لتنفيذ هذا النوع من التدقيق، وبذلك يكون دليل عمل للمدققين يمكن لهم من خلاله القيام بهذا النوع من التدقيق في ظل اعتماد الوحدات الاقتصادية للمدخل الاستراتيجي في إدارة أعمالها، بالإضافة إلى قياس مدى تطبيق التدقيق الاستراتيجي في العراق .

4-1 فرضيات البحث Research Hypotheses :- في ضوء أسئلة مشكلة البحث تم وضع الفرضيات الآتية:-

- 1) يمتلك مراقبو الحسابات في ديوان الرقابة المالية درجة عالية من الإدراك والوعي لأهمية تدقيق الأداء الاستراتيجي وأساليبه وإجراءاته .
- 2) يتم تطبيق تدقيق الأداء الاستراتيجي من قبل مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية عند فحصهم لبيانات الوحدات الاقتصادية .
- 3) يتم الإفصاح عن نتائج تدقيق الأداء الاستراتيجي من قبل مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية في تقاريرهم السنوية عن أنشطة الوحدات الاقتصادية .

5-1 منهج البحث Research Approach :- تحقيقاً لأهداف البحث فقد تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي بالاعتماد على الكتب والدوريات العربية والأجنبية والرسائل والأطاريح الجامعية وشبكة الانترنت، بالإضافة إلى الأدوات الإحصائية لتحليل البيانات التي تم تجميعها من خلال استمارة الاستبيان والمقابلات مع عينة البحث .

6-1 حدود البحث Research Limits :- اقتصر البحث على عينة شملت مراقبي الحسابات العاملين في ديوان الرقابة المالية، كما واقتصر البحث على قياس مدى تطبيق تدقيق الأداء الاستراتيجي في العراق من وجهة نظر أولئك المراقبين من خلال بيان مدى إدراكهم لمفهوم وأهمية هذا النوع من التدقيق وكذلك بيان مدى تطبيقه في الوحدات الاقتصادية والإفصاح عن نتائجه .

المبحث الثاني :- الجانب النظري للبحث

1-2 مفهوم وأهمية تدقيق الأداء الاستراتيجي Concept and Importance of Strategic Performance Audit :-

ينظر إلى تدقيق الأداء الاستراتيجي على أنه التدقيق الذي يأخذ الوحدة الاقتصادية وفق وجهة نظر شاملة من خلال قيامه بتزويد الإدارة بتقرير شامل لموقفها الاستراتيجي لمختلف مجالاتها في إطار عملية اتخاذ القرارات (Wheelen & Hunger,2000,28)، إذ يقدم تقرير شامل للحالة الاستراتيجية الكلية للوحدة الاقتصادية، فهو يصف كيفية صياغة الأهداف والاستراتيجيات والسياسات بالإضافة إلى كيفية تنفيذها وتقويمها والسيطرة عليها بالبرامج والموازنات والإجراءات، لذا فهو يمكن المدير من فهم أفضل للأطراف التي تتدخل بها المجالات الوظيفية المتنوعة والأسلوب الذي تساهم به في تحقيق رسالة وأهداف الوحدة الاقتصادية (David,2001:325) ومن ثم فهو فحص وتقويم عمليات الوحدة الاقتصادية الاستراتيجية والتشغيلية المؤثرة في العمليات المختلفة للإدارة الاستراتيجية في هذه الوحدة (Certo&Peter,1995:139)، ويتخذ التدقيق الاستراتيجي للأداء الأشكال الآتية :- (Samuel & Peter,1999:141)

- (1) التدقيق الاستراتيجي الشامل لكافة أوجه عمليات الإدارة الاستراتيجية في الوحدة الاقتصادية .
- (2) التدقيق الاستراتيجي الجزئي الذي يركز على جزء واحد في العملية مثل التحليل الاجتماعي أو البيئي.
- كما ويمكن أن يكون تدقيق الأداء الاستراتيجي رسمياً مفروضاً بموجب الأنظمة والقوانين أو غير رسمي بحيث يسمح للمدراء بأخذ المقاييس وقت الحاجة إليها، ومهما كان شكل التدقيق الاستراتيجي تبقى له أهمية بالغة بسبب سمة التغير الرئيسية التي تتميز بها العوامل والمتغيرات الداخلية والخارجية فهي ليست ثابتة على المدى البعيد ومن ثمفانها ستؤثر على نقاط القوة والضعف وعلى الفرص والتهديدات وان هذا التغيير سيشمل التوقيت والأسلوب أو الطريقة التي سيتم بها (المغربي،1999: 227) .
- ومن خلال ما تقدم، يلاحظ بأن تدقيق الأداء الاستراتيجي هو التدقيق الذي يتعلق بجوانب الإدارة الاستراتيجية في الوحدة الاقتصادية ويسعى إلى تحقيق أهدافها ورسالتها من خلال القيام بمجموعة من الإجراءات لفحص وتقييم العمليات الاستراتيجية في هذه الوحدة .
- إما بالنسبة لأهمية تدقيق الأداء الاستراتيجي فتظهر أهميته للوحدات الاقتصادية من خلال ما تتميز به الموارد الاقتصادية من ندرة بالنسبة للاحتياجات المتزايدة والمتنافس عليها، وبهذا فقد ظهرت الحاجة إلى ضرورة الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وما لذلك من تأثير في أهداف الوحدة الاقتصادية قصيرة وطويلة الأجل، ويمكن بيان أهمية التدقيق الاستراتيجي من خلال النقاط الآتية :- (Kalyan,etal,2009:4)
- (1) يساعد الوحدة الاقتصادية بالإشراف الفعال وتوجيه الأداء الاستراتيجي وفهم العلاقة بين المجالات التشغيلية والاستراتيجية، وتعديل التطبيق في ظل النتائج التي يتم التوصل إليها .
 - (2) يسمح لجمهور الوحدة الاقتصادية (العاملين، الزبائن، والمجتمع بشكل عام) بالتأثير على أداؤها وسلوكها والتأثير على سياساتها الاستراتيجية المستقبلية .
 - (3) يمكن الوحدة الاقتصادية من التقرير عن أداؤها وانجازاتها الاستراتيجية بطريقة مبنية على إثباتات موثقة بدلاً من ادعاءات لا أساس لها (0
 - (4) يسمح لممولي الوحدة الاقتصادية ومقرضيها وجمهورها بالحكم على ما إذا كانت الوحدة الاقتصادية قد حققت قيمة مضافة فيما يتعلق بالأنشطة الاستراتيجية التي قامت من أجل تحقيقها .
 - (5) يمكن الوحدة الاقتصادية من تحسين أداؤها الاستراتيجي سنة بعد أخرى بطريقة ضمنية تشاركه واضحة وقابلة للقياس (Bedard & Johnstone,2003:244) .
- ومن ثمفان تدقيق الأداء الاستراتيجي يساعد الوحدة الاقتصادية ويشجعها وباستمرار على الإشراف على أداؤها الاستراتيجي وتحسينه، من خلال اعطاء تقرير شامل للحالة الاستراتيجية الكلية للوحدة الاقتصادية في عملية وضع الأهداف والصياغة والتنفيذ والتقييم وذلك لما يوفر من امكانية لقياس مدى نجاح الوحدات الاقتصادية من خلال سعيها لمواصلة نشاطها بغية تحقيق أهدافها وبما يدعم بقاء هذه الوحدات واستمرارها في العمل في ظل بيئة امتازت بالتغيرات العديدة والمتلاحقة .
- 2-2 الفرق بين التدقيق التقليدي وتدقيق الأداء الاستراتيجي
- Strategic Performance Audit :-**
- ينظر إلى التدقيق التقليدي على انه عملية منهجية ومنظمة للحصول على الأدلة والقرائن المتعلقة بتأكيدات الإدارة حول الأنشطة الاقتصادية التي تمارسها والتأكد من مدى مطابقتها هذه التأكيدات مع المعايير الموضوعية، ويتطلب ذلك فحص مستندات وسجلات الوحدة الاقتصادية فحصاً مهنياً للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي الفني المحايد في مدى تمثيلها للمركز المالي ونتيجة الأعمال معتمداً في ذلك على قوة ومثانة الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية (جمعة،2000: 7) .
- إما تدقيق الأداء الاستراتيجي فهو التدقيق الذي يتضمن تدقيق استراتيجية الوحدة الاقتصادية من حيث عملية وضع أهداف ورسالة الوحدة وتحديد نقاط القوة والضعف والفرص والتهديدات وصياغة الاستراتيجية وتنفيذها وتقييمها وبالشكل الذي يساعد في إجراء التحسينات على العناصر التي تحتاج إلى دعم وتطوير في هذه الوحدة (Border & Sobel,2007:532)، إذ إن الوحدات الاقتصادية بحاجة إلى تحسين استراتيجياتها بشكل مستمر ويتم ذلك من خلال التعرف على نقاط القوة والضعف فيها من أجل اتخاذ التدابير بشأنها بحيث يتم تعزيز نقاط القوة ومعالجة نقاط الضعف (Banwet & Deshmukh,2006:879) . ويتولى التدقيق الاستراتيجي تدقيق ثلاثة أنواع رئيسة للأداء الاستراتيجي في الوحدة الاقتصادية وهي كالآتي :- (الدوري وصالح، 2009: 389)

- (1) الأداء المالي Financial Performance :- يهدف إلى تعظيم العائد وتخفيض المخاطر .
- (2) الأداء التشغيلي Operational Performance :- يهدف إلى تعظيم الكفاءة الإنتاجية .
- (3) الأداء التنافسي Competitive Performance :- يهدف إلى النمو وبناء المركز التنافسي .

ومما تجدر الإشارة إليه إن هناك تداخلاً بين مجالات الأداء الاستراتيجي ويمكن توضيحها من خلال إن الأداء المالي يعتمد على جودة ما تعمله الوحدة الاقتصادية في عدة مجالات وهي تطوير الاستراتيجية العامة لها من خلال وضع استراتيجيات أكثر كفاءة واتخاذ قرارات إدارية أفضل وكذلك تحسين الأداء في السوق من خلال زيادة القدرة على الاحتفاظ بالزيون وزيادة الحصة السوقية فضلاً عن تحسين الأداء الداخلي من خلال استغلال الموجودات أفضل استغلال من أجل تقليل تكاليف التشغيل والتكاليف الأخرى المرتبطة بها (جورج وويرمركيرتشن، 1998: 23)، وبذلك فإن الأداء المالي يعظم العائد ويخفض كل من التكاليف والمخاطر التي تحيط بالوحدة الاقتصادية الأمر الذي يؤدي إلى إتاحة الفرصة أمامها لتعظيم كفاءتها الإنتاجية مما يمنحها فرصة النمو في السوق وبناء مركز تنافسي قوي يؤدي في النهاية إلى زيادة فاعلية الوحدة الاقتصادية وبقائها في بيئة الأعمال، ومن ثمة فإن التدقيق الاستراتيجي أوسع نطاقاً من التدقيق التقليدي لأنه يزود الإدارة بتقرير شامل للحالة الاستراتيجية الكلية للوحدة الاقتصادية.

ويمكن توضيح الفرق بين التدقيق التقليدي والتدقيق الاستراتيجي للأداء من خلال الجدول الآتي :-

جدول (1) الفرق بين التدقيق التقليدي والتدقيق الاستراتيجي للأداء

ت	البيان	التدقيق التقليدي	التدقيق الاستراتيجي
1	الهدف	التأكد من صحة البيانات والأرقام المثبتة في سجلات الوحدة الاقتصادية وقوائمها المالية وإبداء الرأي الفني المحايد في مدى تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتيجة الأعمال	التأكد من صحة البيانات المتعلقة بالأنشطة الاستراتيجية وتقديم تقرير شامل للحالة الاستراتيجية الكلية للوحدة الاقتصادية فيما يتعلق بوضع الأهداف وصياغة الاستراتيجية وتنفيذها وتقويمها
2	النطاق	نطاق عمله فحص الرقابة الداخلية من خلال الفحص المستندي والحسابي والجرد والتأييدات والشهادات وغيرها	التركيز على الجوانب الاستراتيجية في الوحدة الاقتصادية والمستندات المؤيدة لها
3	المتطلبات	ضرورة الإلمام بمعايير التدقيق المتعارف عليها وإتباع الإجراءات المناسبة	ضرورة الإلمام بكافة نواحي القوة والضعف والفرص والتحديات
4	درجة الشمول	غير شامل لكافة أنشطة الوحدة الاقتصادية ولا يتضمن الأنشطة الاستراتيجية	شامل لكافة أنشطة الوحدة الاقتصادية ويتضمن الأنشطة الاستراتيجية
5	التوقيت	يتم بشكل دوري بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات الختامية	يتم بشكل مستمر أثناء وضع الأهداف وصياغة الاستراتيجية وتنفيذها وتقويمها
6	التقرير	يشمل التقرير على رأي المدقق في القوائم المالية وبيان مدى تمثيلها للمركز المالي ونتيجة الأعمال	يشمل التقرير على الاستراتيجية الكلية للوحدة من حيث عملية وضع الأهداف والصياغة والتنفيذ والتقويم
7	المسؤولية	مسؤولية المدقق أمام موكله (أصحاب المصالح)	مسؤولية المدقق أمام الإدارة أو من يطلب منه ذلك
8	الأساليب	أساليب اعتيادية (تقليدية) في التدقيق من خلال الاعتماد على إجراءات التدقيق المناسبة	يعتمد على أساليب حديثة في التدقيق من خلال الاعتماد على الإجراءات التحليلية
9	القائم بالتدقيق	المدقق الداخلي والمدقق الخارجي	فريق عمل يراسه محاسب قانوني يضم متخصصين بمجالات مختلفة
10	المستفيدون من عملية التدقيق	المستفيدون منه بشكل أساسي المالكون والمقرضون والمستثمرون فضلاً عن الإدارة	المستفيدون منه المالكون والعمالون والمجتمع بشكل عام

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على : (الرفاعي والخطيب، 2012: 355-356)، ، (Kalyan,et.al,2009:4-6) (Sensoy,2009:33)

وبناءً على ما سبق، يمكن القول إن تدقيق الأداء الاستراتيجي هو أكثر انسجاماً مع طبيعة عمل الوحدات الاقتصادية في ظل بيئة الأعمال الحديثة التي تسودها المنافسة الشديدة وسعي الوحدات المنافسة إلى تحسين أدائها إذ إنه يساعد في بيان مدى فاعلية وكفاءة الوحدة الاقتصادية في تحقيق أهدافها واستراتيجياتها فضلاً عن المساعدة في تشخيص مواطن القوة والضعف في أي نشاط من أنشطتها، ومن ثم يجب أن تكون أهداف التدقيق الاستراتيجي منسجمة مع رؤية ورسالة الوحدة الاقتصادية وبما يضمن تحقيق أهدافها الموضوعية .

3-2 متطلبات تدقيق الأداء الاستراتيجي Strategic Performance Audit Requirements :-

هناك مجموعة من المتطلبات الضرورية لتنفيذ عملية تدقيق الأداء الاستراتيجي وهي كالآتي :-

(1) توفر نظام معلومات إداري كفوء :- من المتطلبات الضرورية للقيام بعملية التدقيق الاستراتيجي توفر نظام معلومات إداري كفوء يتضمن مجموعة من المقاييس والمعلومات التي يجب أن تتصف بمجموعة من الأمور وهي كالآتي :- (الكبراتي، 2005: 101)

أ- التركيز :- يجب أن يتم التركيز على الأهداف التي تسعى الوحدة الاقتصادية تحقيقها .

- ب- الملائمة :- أي أن تكون المعلومات ملائمة للإدارة وبما يمكنها من اتخاذ القرارات المناسبة فضلاً عن أن تكون موجهة لمستوى معين وبالتفصيل الكافي .
- ت- التوازن :- وهو قياس ما تقومه وليس تقويم ما تقيسه، إذ إنه من الخطورة تجاهل الأنشطة التي لا يمكن قياسها والتركيز على القابلة للقياس .
- ث- المرونة :- أي أن يكون نظام المعلومات قادراً على الاستجابة للتغيرات التنظيمية .
- ج- التكامل :- يجب أن تتصف المعلومات بالشمولية والعمومية إذ تشمل أهداف النظام جميع أوجه النشاط في الوحدة الاقتصادية وأهدافها .
- ح- الكلفة / المنفعة :- إن كلفة جمع المعلومات يجب أن تكون مبررة بالمنافع التي يمكن الحصول عليها، أي أن تكون منافعها أكبر من تكاليفها .

(2) توفر معايير محددة للأداء الاستراتيجي :- إن توفر هذه المعايير يعد أمراً ضرورياً حتى يتمكن المدقق من إبداء رأي غير محايد، وعليه يجب توافر مجموعة من المعايير التي تستعمل لهذا الغرض، ومما تجدر الإشارة إليه إن الجهات التي تتولى وضع هذه المعايير هي إدارة الوحدات الاقتصادية والجهات الحكومية والجمعيات المهنية وبمساعدة أساتذة الجامعات، إذ يمكن القول إن غياب معايير محددة للأداء الاستراتيجي يؤدي إلى عدم تمكن المدقق من إبداء رأيه في مجالات الأداء الاستراتيجي .

(3) توفر الكوادر المؤهلة للقيام بعملية التدقيق الاستراتيجي :- أن يكون المدقق مؤهلاً لانجاز مهمة التدقيق الاستراتيجي، وهي ليست بعيدة عن المؤهلات اللازمة لانجاز مهمة التدقيق المالي بالإضافة إلى وجود إمكانيات لدى المدقق للاستعانة بخبراء في الأمور الاستراتيجية (Robert & Harold,2003:227) .

(4) اقتناع الإدارة بأهمية التدقيق الاستراتيجي :- يجب أن يكون رد فعل الإدارة ايجابياً تجاه نتائج التدقيق الاستراتيجي وتوصيات المدقق وخاصة فيما يتعلق بالجوانب التي لا توليها الإدارة اهتماماً كافياً، وفي حالة عدم اقتناع الإدارة بالتدقيق الاستراتيجي فإن الأمر يؤدي إلى عدم تطوير الأداء الاستراتيجي للوحدة الاقتصادية ومن ثم عدم تحقيق أهدافها (Messier,2000:67) .

ويرى الباحثان إن هذه المتطلبات ضرورية لغرض إجراء عملية التدقيق الاستراتيجي للأداء في الوحدة الاقتصادية، إذ إنها تساعد في تحسين عملية التدقيق وتؤدي إلى توفير معلومات تمكن الوحدة الاقتصادية من اتخاذ الإجراءات الضرورية لتحسين أداءها وتحقيق أهدافها .

4-2 مراحل تدقيق الأداء الاستراتيجي Stages of Strategic Performance Audit :-

تمر عملية تدقيق الأداء الاستراتيجي بأربع مراحل متتالية وتتمثل بوضع الأهداف الاستراتيجية ووضع معايير التدقيق الاستراتيجي وبعدها قياس الأداء الفعلي ثم مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير وأخيراً اتخاذ الإجراءات التصحيحية، ويمكن توضيح هذه المراحل وكالاتي :-

• المرحلة الأولى : وضع معايير التدقيق أو الأهداف المطلوب تحقيقها :-

إن الخطوة الأولى لتدقيق الأداء الاستراتيجي هي إعداد المعايير التي تعبر عن الأهداف التي تسعى الوحدة الاقتصادية إلى تحقيقها والتي تعد بمثابة مقياس يقارن به الأداء الفعلي، فالمعايير عبارة عن مستويات كمية ونوعية موضوعية تستعمل لقياس وتوجيه أداء العاملين وقد تكون على شكل أرقام مجردة (درة وآخرون، 1994: 341)، ويقصد بمعايير الأداء الاستراتيجي أو موجهات الأداء بأنها تلك المؤشرات التي تعطي صورة للإدارة عن فيما إذا تم تطبيق استراتيجيتها بنجاح أم لا (McWatters, et al, 2001: 440)، كما ويمكن من خلال هذه المؤشرات تحديد المخرجات التشغيلية للوحدة الاقتصادية سواءً أكانت مالية أم غير مالية وذلك بهدف التأكد من مدى النجاح في تطبيق الاستراتيجية، وإن هذه المؤشرات تساعد الإدارة في القيام بعملية التخطيط وقياس مدى التقدم في تحقيق الأهداف المرسومة من حيث اعتبارها لاحقة للأداء تنفع التقدم في تحقيق تلك الأهداف (Hilton, et. al, 2000: 40-41) وبذلك يتمكن المدقق من خلال هذه المؤشرات من إبداء رأيه المحايد عن مدى التزام الوحدة الاقتصادية بهذه المعايير، وهناك معايير متعددة تختلف باختلاف مجالات التدقيق وهذه المعايير هي كالاتي: (زويلف والقطامين، 1995: 24)

- 1) معايير كمية مثل عدد الوحدات المنتجة خلال فترة زمنية معينة أو عدد العاملين الذي تتطلبه العملية الإنتاجية لكل وحدة منتوج .
 - 2) معايير زمنية كالوقت المحدد لتسليم المنتج أو الوقت المحدد لانتهاء من مرحلة إنتاجية أي عدد ساعات العمل المطلوبة لانتهاء من العملية الإنتاجية .
 - 3) معايير نوعية كدرجة مطابقة المنتج لنسب السماحات المقررة أو درجة تحمل المنتج .
 - 4) معايير التكاليف ككلفة العمل أو المواد الأولية أو كلفة التصنيع لكل وحدة منتجة .
- وهنا لا بد من الإشارة إلى أن هذه الأهداف أو المعايير لا بد وأن تكون واقعية وممكنة التحقيق ومفهومة من العاملين حتى يتسنى لهم إنجازها على أتم وجه (Daft, 2000: 643).

• المرحلة الثانية : قياس الأداء الفعلي :-

وهنا يتم قياس الأداء الفعلي أي حصر النتائج الفعلية وفقاً للمعيار المحدد مسبقاً أي أنه إذا كان معيار الكلفة هو الهدف الذي تسعى الوحدة الاقتصادية إلى رقابته فإنه يتم تحديد أو إعداد تقارير خاصة بالتكاليف الفعلية لغرض مقارنتها بالمعايير الموضوعية، فعلى الوحدة الاقتصادية إعداد تقارير كمية لقياس الأداء وتكون متعلقة بالمعايير الموضوعية وقد تكون هذه التقارير يومية، أسبوعية أو شهرية (Daft,2000:644)، والقياس هو عملية مستمرة ومتكررة، ودرجة التكرار تعتمد على نوع النشاط الذي سيتم قياسه وهنا لا بد من الإشارة إلى أنه قد يكون قياس الأداء بأخذ عينة لقياس الأداء في مجال الرقابة على نوعية السلع المنتجة على خط إنتاجي معين في حين أنه يتم تسجيل كل الأحداث المالية المتحققة فعلاً إذا كان مجال الرقابة هو الرقابة المالية .

• المرحلة الثالثة : مقارنة الأداء الفعلي المقاس بالمعايير الموضوعية له :-

هنا يتم مقارنة الأداء الفعلي مع المعايير الموضوعية مقدماً فإذا توافقت الأداء الفعلي مع المعايير فإن ذلك يعني أن العمل يسير وفق الخطة وضمن المعيار الموضوع، في حين أن اختلاف الفعلي عن المخطط يعني وجود انحرافات، وتتعلق هذه المرحلة باختبار الفرضيات التي تهتم بمشكلات وفرص التحسين عبر تحليل معطيات محدده وتحديد العلاقات المتداخلة والاعتمادية بين عناصر النظام الاستراتيجي فضلاً عن صياغة الاستنتاجات كنقاط ضعف في صياغة الاستراتيجية وصعوبة تنفيذها أو التفاعل بينهما، ولا بد من الإشارة إلى أن هذه الخطوة تكون من خلال إعداد تقارير الأداء التي ترفع إلى الإدارة والتي تبين الأداء الفعلي والمعايير الموضوعية والانحرافات الناشئة من اختلاف الأداء الفعلي عن المعايير المتعلقة به ومن خلال هذه التقارير يتم تحليل الانحرافات ومعرفة أسبابها والمسئول عنها (Daft,2000:644) .

• المرحلة الرابعة : تصحيح الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية :-

إن هذه الخطوة تعتمد بالدرجة الأساس على الخطوة السابقة ففي حال تطابق الأداء الفعلي مع المعايير المتعلقة به فإن ذلك لا يستدعي اتخاذ أي إجراءات لكن في حال اختلاف الأداء الفعلي عن المعايير الموضوعية يستوجب الأمر تحليل ودراسة الانحرافات وذلك لمعرفة أسبابها والمسئول عنها ومحاولة اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة التي تمنع تكرار هذا الانحراف في المستقبل (Grand,2002:4)، إذ إن تصحيح الانحرافات عبارة عن نشاط يهدف إلى رفع مستوى الأداء إلى مستوى يتساوى فيه مع معايير الأداء الموضوعية أخذين بنظر الاعتبار الواقعية، ولمعالجة الانحرافات فإنه لا بد من العمل بأحد الاتجاهات الآتية :

- (1) إذا كان الانحراف سببه المعيار فإنه لا بد من إعادة النظر به وهذا يحقق ما يسمى بواقعية المعيار.
- (2) إذا كان الانحراف بسبب انخفاض كفاية الأداء فإنه لا بد من معالجة هذا الانخفاض وذلك عن طريق بناء لرفع مستوى الأداء إلى المعيار عن طريق التدريب والتنمية .

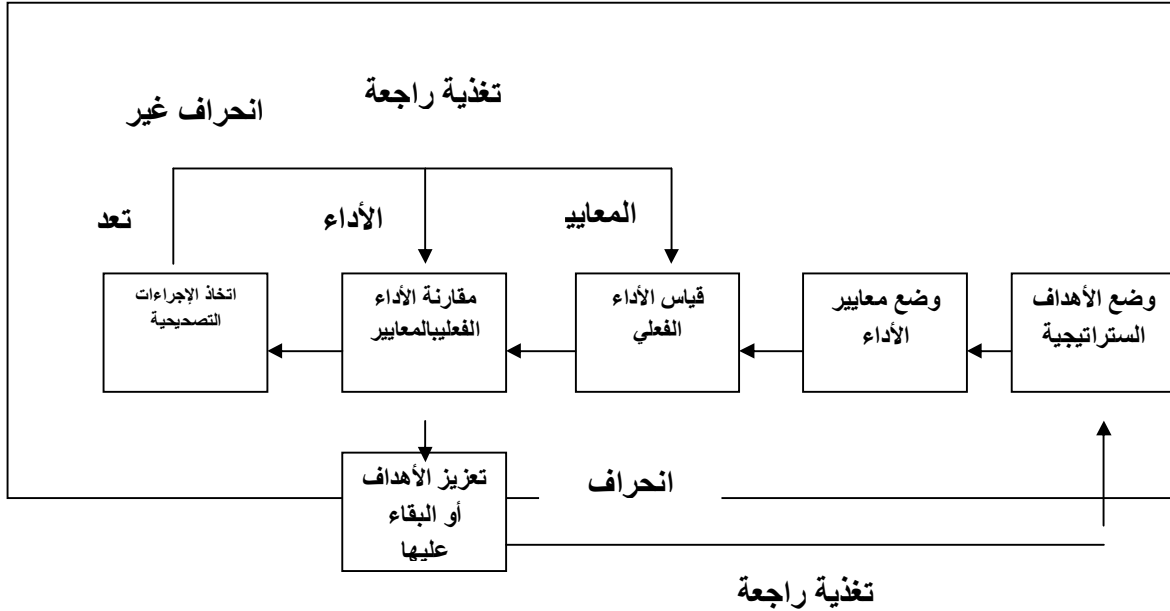
وخلال هذه المرحلة يتم تقديم بعض التوصيات ووضع الحلول البديلة ويتم اختيار هذه البدائل في ضوء ما تتطلبه من موارد الوحدة الاقتصادية والأخطار التي قد تتعرض لها ومن ثم يتم تقديم خطة عمل متكاملة وقابلة للقياس لتحسين النتائج الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية (Certo & Peter,1995:139) .

وبالإضافة إلى ما سبق، فإن التدقيق الاستراتيجي للأداء يغطي الجوانب الرئيسية لعملية الإدارة الاستراتيجية في الوحدة الاقتصادية ضمن إطار عملية اتخاذ القرار الاستراتيجي الذي يتكون من ثمان خطوات مترابطة وهي كالآتي : (النعمي،2006:5)

- (1) تقويم نتائج الأداء الحالي للوحدة وفق مؤشرات (العائد على الاستثمار، الأرباح، الرسالة الحالية، الأهداف، والاستراتيجيات) .
- (2) فحص أداء المدراء الاستراتيجيين للوحدة الاقتصادية وتقويمه وهم (رئيس وأعضاء مجلس الإدارة) .
- (3) مسح البيئة الخارجية لتحديد موقع العوامل الاستراتيجية المتمثلة بالفرص والتهديدات والمخاطر التي تواجه الوحدة الاقتصادية .
- (4) مسح البيئة الداخلية للوحدة الاقتصادية وذلك بهدف تحديد جوانب القوة والضعف فيها .
- (5) تحليل العوامل الاستراتيجية لتحديد المشاكل وتشخيص مناطقها ومراجعة رسالة الوحدة وأهدافها .
- (6) إيجاد وتقويم واختيار أفضل استراتيجية بديله في ضوء عملية التحليل وتناجها .
- (7) تنفيذ الاستراتيجيات المختارة من خلال البرامج والموازنات والإجراءات .
- (8) تقويم الاستراتيجيات المنفذة من خلال نظام مراجعة النتائج ورقابة الأنشطة للتأكد من عدم تجاوز الحد الأدنى من الاعتراف عما هو مخطط .

ومما تقدم يتضح إن هذه الخطوات تساعد في تنفيذ عملية التدقيق الاستراتيجي للأداء في الوحدات الاقتصادية، الأمر الذي يتطلب من المدققين الإلمام بها لغرض انجازه بالشكل الصحيح وبما يخدم أهداف ورسالة الوحدة الاقتصادية، وعليه فالتدقيق الاستراتيجي يغطي الجوانب الرئيسية لعملية الإدارة الاستراتيجية ضمن إطار عملية اتخاذ القرار الاستراتيجي وهذا يتطلب من الوحدات الاقتصادية أن تبني استراتيجيه أو مجموعة استراتيجيات تحقق أهدافها في ظل الظروف الحالية، ومن ثمة فإن الأمر يتطلب أن يتحول التدقيق من

تدقيق اعتيادي إلى تدقيق استراتيجي لغرض رقابة وتقويم الاستراتيجيات المختارة وتحديد مواطن القوة والضعف بها إضافة إلى تحديد الفرص والتهديدات التي تواجه الوحدة الاقتصادية والاستعداد لها لكي تتمكن من البقاء والتنافس والنجاح .
لذلك فإن تطبيق التدقيق الاستراتيجي للأداء في الوحدات الاقتصادية العراقية يعتمد على مدى تحول تلك الوحدات من وحدات عاملة في اقتصاد موجه إلى وحدات عاملة في اقتصاد السوق الذي يفرض على الوحدات أن تمتلك استراتيجية أو مجموعة استراتيجيات تتيح لها البقاء والمنافسة والنجاح ومن ثم تحقيق أهدافها ورسالتها وفقاً لما هو مرسوم (النعمي، 2006: 14) . ويمكن توضيح خطوات التدقيق الاستراتيجي للأداء من خلال الشكل الآتي :-



شكل (1)

خطوات التدقيق الاستراتيجي للأداء

Source: (Daft,2000:642)

ومن خلال العرض السابق، يرى الباحثان بأن التدقيق الاستراتيجي للأداء يغطي جميع جوانب عملية الإدارة الاستراتيجية في الوحدة الاقتصادية ويضعها في إطار عملية اتخاذ القرار الذي يتكون من عدة خطوات مترابطة تبدأ بعملية تقويم الأداء الحالي ثم فحص أداء المدراء الاستراتيجيين ومن ثم مسح للبيئة الداخلية والخارجية للتعرف على مواطن القوة والضعف وكذلك الفرص والتهديدات، إضافة إلى إنه يساعد في اختبار أفضل استراتيجية بديله ومن ثم تنفيذها وتقويمها .
المبحث الثالث :- الجانب العملي للبحث
1-3 مجتمع وعينة البحث :-

يتكون مجتمع البحث من مراقبي الحسابات العاملين في ديوان الرقابة المالية، إما عينة البحث فقد اختيرت عينة من أولئك المراقبين إذ تم توزيع 100 استبانة استبانته وقد تم استرجاع 94 استبانة منها صالحة للتحليل، كما وقد اعتمد الباحثان على المقابلات الشخصية مع الأفراد عينة البحث، وتم تصميم استبانة الاستبانة بالشكل الذي ينسجم مع أهداف البحث وفرضياته، وتضمنت الاستبانة مقدمة تعريفية بينت طبيعة البحث والأسئلة العامة (الديمغرافية) الخاصة بعينة البحث بالإضافة إلى الأسئلة الخاصة باختبار فرضيات البحث، كما وتم صياغة الأسئلة في استبانة بحيث يتم تحويل الإجابة إلى قيم كمية على مقياس ليكرت ذي الخمس درجات Five Point Likert Scale والذي يأخذ المدى من 1 إلى 5، ويمكن توضيح مستوى المقياس ودرجاته على النحو الآتي :-

مستوى المقياس	أتفق تماماً	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق تماماً
الدرجة	5	4	3	2	1

وقام الباحثان باستعمال الأساليب الإحصائية الآتية :-

- (1) الوسط الحسابي منسوباً للقيمة العظمى لمقياس ليكرت ذي الخمس درجات، فإذا زاد الوسط الحسابي عن ثلاث درجات من مساحة المقياس تكون الدراسة مقبولة، أي إذا حازت على نسبة أعلى من 60%، فضلاً عن استعمال النسب المنوية والانحراف المعياري .
- (2) الاختبار التائي One Sample T-test :- ويهدف إلى بيان إن العلاقات بين متغيرات الدراسة هي علاقات حقيقية ولا تعود للصدفة، من خلال الاستدلال حول الوسط الحسابي للمجتمع الإحصائي وبيان دلالاته الإحصائية إذ يتم مقارنة T المحسوبة مع T الجدولية فإذا كانت قيمتها المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية يتم قبول الدراسة ويمكن تعميمها على المجتمع الإحصائي .

2-3 نتائج توزيع استمارة الاستبانة وتحليل الخصائص الديمغرافية لأفراد عينة البحث :-
يوضح الجدول (2) نتائج توزيع قوائم الاستبيان على أفراد عينة البحث .
جدول (2) نتائج توزيع قوائم الاستبيان على أفراد عينة البحث

البيان	العدد	النسبة المنوية
الاستبيانات الموزعة	100	100 %
الاستبيانات المستردة والقابلة للتحليل	94	94 %
الاستبيانات غير المستردة	6	6 %

ويلاحظ من الجدول (2) إن الاستبيانات الموزعة 100 استبانة، وقد تم استرجاع 94 استمارة قابلة للتحليل الإحصائي إذ بلغت نسبة هذه الاستمارات 94%، إما الاستمارات غير المستردة فقد بلغت 6 استمارات غير قابلة للتحليل أي بنسبة 6% .

كما ويمكن تحليل الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة البحث من خلال الجدول (3) :-
جدول (3) تحليل الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة البحث

ت	المتغير	التصنيف	العدد	النسبة المنوية
1	العمر	30 - 40 سنة	25	26.6 %
		41 - 50 سنة	55	58.5 %
		أكثر من 50 سنة	14	14.9 %
2	الجنس	ذكر	78	82.9 %
		أنثى	16	17.1 %
3	المؤهل العلمي	بكالوريوس	81	86.1 %
		ماجستير	11	11.7 %
		دكتوراه	2	2.2 %
4	سنوات الخبرة	5 - 10 سنوات	22	23.4 %
		11 - 15 سنوات	28	29.7 %
		أكثر من 15 سنة	44	46.9 %

ويتضح من خلال الجدول (3) الآتي :-

- (1) إن 26.6% من أفراد عينة البحث تتراوح أعمارهم من 30-40 سنة، و 58.8% منهم تتراوح أعمارهم من 40-50 سنة، إما الباقين فأعمارهم أكثر من 50 سنة .
 - (2) بلغت نسبة الذكور لأفراد عينة البحث 82.9%، أما نسبة الإناث فقد بلغت 17.1% .
 - (3) بلغت نسبة حملت شهادة البكالوريوس من أفراد عينة البحث 86.1% والماجستير 11.7% والدكتوراه 2.2% مما يعني بأنهم مؤهلين لفهم الموضوع .
 - (4) سنوات الخبرة لأفراد عينة البحث كانت النسبة الأكبر لفئة أكثر من 15 سنة بنسبة 46.9% .
- 3-3 اختبار فرضيات البحث :-

3-3 اختبار الفرضية الأولى :-

تنص الفرضية الأولى على (يمتلك مراقبو الحسابات في ديوان الرقابة المالية درجة عالية من الإدراك الواعي لأهمية تدقيق الأداء الاستراتيجي وأساليه وإجراءاته)، ويوضح الجدول (4) الوسط الحسابي والنسبة المئوية والانحراف المعياري لمتغيرات الفرضية الأولى .

جدول (4)الوسط الحسابي والنسبة المئوية والانحراف المعياري لمتغيرات الفرضية الأولى

ت	المتغيرات	الوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري
1	إن مفهوم التدقيق الاستراتيجي للأداء يستعمل في العراق .	2.319	46.38 %	0.363
2	يدرك مراقبو الحسابات أهمية التدقيق الاستراتيجي للأداء وهم على دراية كاملة بخطوات تنفيذه .	2.522	50.44 %	0.346
3	يكون التدقيق الاستراتيجي للأداء أكثر انسجاماً مع متطلبات بيئة الأعمال الحديثة .	4.159	83.18 %	0.424
4	إن قيام مكاتب التدقيق بفحص الأداء الاستراتيجي للوحدات الاقتصادية يعد عنصراً من عناصر جودة أداء مكاتب التدقيق .	4.181	83.62 %	0.427
	المتوسط العام	3.295	65.91 %	0.391

يتضح من خلال الجدول (4) إن أفراد عينة البحث يرون أن مفهوم التدقيق الاستراتيجي للأداء لا يطبق في العراق إذ بلغ الوسط الحسابي 2.319 وانحراف معياري 0.363، وإن أغلب مراقبي الحسابات لا يدركون أهمية التدقيق الاستراتيجي كما إنهم لا يعرفون خطوات تنفيذه في الوحدات الاقتصادية فقد بلغ الوسط الحسابي 2.522 ووزن نسبي 50.44% بانحراف معياري 0.364، كما إن أفراد عينة البحث يرون إن التدقيق الاستراتيجي للأداء يكون أكثر انسجاماً مع متطلبات بيئة الأعمال الحديثة وإن قيام مراقبي الحسابات بفحص الأداء الاستراتيجي للوحدات الاقتصادية يعد عنصراً من عناصر جودة أداءهم فقد بلغ الوسط الحسابي للفقرتين 3، 4 4.159، 4.181 على التوالي ووزن نسبي 83.18%، 83.62% على التوالي بانحراف معياري 0.424، 0.427 على التوالي، ومن خلال الفقرات الأربع الخاصة بالفرضية الأولى فقد بلغ المتوسط العام لجميع هذه الفقرات 3.295 ووزن نسبي 65.91% بانحراف معياري 0.391 .

وللتحقق من إن الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون من أفراد العينة لفقرات الفرضية الأولى فيما يخص الفقرتين 3، 4 هي أكبر بدرجة معنوية من وسط أداة القياس، وللفقرات الأخرى أقل بدرجة معنوية من وسط أداة القياس، وإن هذا الفرق لا يعود للصدفة فقد تم استعمال اختبار One Sample T-test، والجدول (5) يوضح نتائج اختبار One Sample T-test لمتغيرات الفرضية الأولى .

جدول (5)نتائج اختبار One Sample T-test لمتغيرات الفرضية الأولى

ت	المتغيرات	T المحسوبة	T الجدولية	درجة الحرية	مستوى الدلالة
1	X11	- 18.188	1.960	93	0.05
2	X12	- 13.394	1.960	93	0.05
3	X13	26.502	1.960	93	0.05
4	X14	26.815	1.960	93	0.05
	المتوسط العام	3.131	1.960	93	0.05

ومن خلال الجدول (5) يلاحظ بأن قيمة T المحسوبة للفقرتين 3، 4 هي أكبر من قيمتها الجدولية، فقد بلغت 26.502، 26.815 على التوالي، إذ كانت قيمة T الجدولية 1.960 بدرجة حرية 93 ومستوى دلالة 0.05، إما الفقرات الأخرى (1، 2) فقد كانت قيمة T المحسوبة أقل من قيمتها الجدولية، إما المتوسط العام لجميع متغيرات الفرضية الأولى فقد كانت قيمة T المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية بدرجة حرية 93 ومستوى دلالة 0.05، الأمر الذي يدل على قبول هذه الفرضية وخاصة فيما يتعلق بالآتي :-

(1) إن تدقيق الأداء الاستراتيجي يكون أكثر انسجاماً مع متطلبات بيئة الأعمال الحديثة لما يوفره من

معلومات تساعد في تحقيق رسالة وأهداف الوحدة الاقتصادية .

(2) إن قيام مكاتب التدقيق بتدقيق الأداء الاستراتيجي سيؤدي ذلك إلى تحسين جودة أدائها .

3-3-2 اختبار الفرضية الثانية :-

تنص الفرضية الثانية على (بتم تطبيق تدقيق الأداء الاستراتيجي من قبل مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية عند فحصهم لبيانات الوحدات الاقتصادية)، ويوضح الجدول (6) الوسط الحسابي والنسبة المئوية والانحراف المعياري لمتغيرات الفرضية الثانية.

جدول (6) الوسط الحسابي والنسبة المئوية والانحراف المعياري لمتغيرات الفرضية الثانية

ت	المتغيرات	الوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري
1	إن المتطلبات الضرورية للقيام بعملية التدقيق الاستراتيجي للأداء متوفرة في مكاتب التدقيق .	4.372	87.44 %	0.456
2	عند تدقيق البرامج والأنشطة الاستراتيجية يتم الربط بين أداء البرامج والأهداف التي تم تصميم البرامج لأجلها .	2.531	50.62 %	0.345
3	تتضمن خطة عمل مكتب التدقيق برنامج لتدقيق الأداء الاستراتيجي للوحدة الاقتصادية .	1.234	24.68 %	0.524
4	يمكن إيجاد معايير للتحقق من مدى ممارسة مراقبي الحسابات للتدقيق الاستراتيجي .	4.436	88.72 %	0.467
5	لا توجد صعوبات ومشاكل عند القيام بعملية التدقيق الاستراتيجي .	4.181	83.62 %	0.427
	المتوسط العام	3.351	67.02 %	0.443

يبين الجدول (6) إن أفراد عينة البحث يرون إن المتطلبات الضرورية لتطبيق التدقيق الاستراتيجي للأداء متوفرة عند مراقبي الحسابات العاملين في ديوان الرقابة المالية فقد بلغ الوسط الحسابي لهذه الفقرة 4.372 ووزن نسبي 87.44% بانحراف معياري 0.456، أما الفقرتين 2، 3 فقد بلغ وسطها الحسابي 2.531، 1.234 على التوالي بانحراف معياري 0.345، 0.524 على التوالي مما يعني إن مراقبي الحسابات عند قيامهم بتدقيق البرامج والأنشطة الاستراتيجية فلا يتم الربط بين أداء البرامج والأهداف التي تم تصميم البرامج لأجلها، وكذلك فلا تتضمن خطة عمل مراقبي الحسابات برنامج لتدقيق الأداء الاستراتيجي للوحدة الاقتصادية، وفيما يخص الفقرة 4 فإن أفراد عينة البحث يرون بأن هناك إمكانية لإيجاد معايير للتحقق من مدى ممارسة مراقبي الحسابات للتدقيق الاستراتيجي فقد بلغ الوسط الحسابي لهذه الفقرة 4.436 ووزن نسبي 88.72% بانحراف معياري 0.467، أما الفقرة الأخيرة فيمكن القول بأنه لا توجد صعوبات ومشاكل عند القيام بالتدقيق الاستراتيجي ويرجع السبب في ذلك إلى توفر المتطلبات الضرورية لتطبيق التدقيق الاستراتيجي فقد بلغ الوسط الحسابي لهذه الفقرة 4.181 ووزن نسبي 83.62% بانحراف معياري 0.427. ومن خلال الفقرات الخمس الخاصة بالفرضية الثانية فقد بلغ المتوسط العام لجميع هذه الفقرات 3.351 ووزن نسبي 67.02% بانحراف معياري 0.443.

وللتحقق من إن الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون من أفراد العينة لفقرات الفرضية الثانية فيما يخص الفقرات 1، 4، 5 هي أكبر بدرجة معنوية من وسط أداة القياس، وللفقرات الأخرى أقل بدرجة معنوية من وسط أداة القياس، وإن هذا الفرق لا يعود للصدفة فقد تم استعمال اختبار One Sample T-test، والجدول (7) يوضح نتائج اختبار One Sample T-test لمتغيرات الفرضية الثانية.

جدول (7) نتائج اختبار One Sample T-test لمتغيرات الفرضية الثانية

ت	المتغيرات	T المحسوبة	T الجدولية	درجة الحرية	مستوى الدلالة
1	X21	29.171	1.960	93	0.05
2	X22	- 13.180	1.960	93	0.05
3	X23	- 32.675	1.960	93	0.05
4	X24	29.812	1.960	93	0.05
5	X25	26.815	1.960	93	0.05
	المتوسط العام	7.681	1.960	93	0.05

ومن خلال الجدول (7) يلاحظ بأن قيمة T المحسوبة للفقرات 1، 4، 5 هي أكبر من قيمتها الجدولية، فقد بلغت 29.171، 29.812، 26.815 على التوالي، إذ كانت قيمة T الجدولية 1.960 بدرجة حرية 93 ومستوى دلالة 0.05، أما الفقرات الأخرى (2، 3) فقد كانت قيمة T المحسوبة أقل من قيمتها الجدولية، أما المتوسط العام لجميع متغيرات الفرضية الثانية فقد كانت قيمة T المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية بدرجة حرية 93 ومستوى دلالة 0.05، الأمر الذي يدل على قبول هذه الفرضية وخاصة فيما يتعلق بالآتي :-

(1) توفر المتطلبات الضرورية التي تساعد مكاتب التدقيق في القيام بعملية تدقيق الأداء الاستراتيجي .

- (2) هناك إمكانية لإيجاد معايير للتحقق من مدى ممارسة مراقبي الحسابات للتدقيق الاستراتيجي للأداء .
 (3) لا توجد صعوبات ومشاكل تحول دون قيام مكاتب التدقيق بعملية تدقيق الأداء الاستراتيجي وذلك بسبب توفر المتطلبات الضرورية للقيام بهذا النوع من التدقيق .

3.3-3 اختبار الفرضية الثالثة :-

تنص الفرضية الثالثة على (يتم الإفصاح عن نتائج تدقيق الأداء الاستراتيجي من قبل مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية في تقاريرهم السنوية عن أنشطة الوحدات الاقتصادية)، ويوضح الجدول (8) الوسط الحسابي والنسبة المئوية والانحراف المعياري لمتغيرات الفرضية الثالثة .
 جدول (8)الوسط الحسابي والنسبة المئوية والانحراف المعياري لمتغيرات الفرضية الثالثة

ت	المتغيرات	الوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري
1	يتم الإفصاح عن النواحي الاستراتيجية في تقرير مراقب الحسابات.	2.127	42.54 %	0.385
2	يتضمن التقرير السنوي لمراقب الحسابات تقييمه لمدى اهتمام الوحدات الاقتصادية بالأنشطة والبرامج الاستراتيجية .	2.138	42.76 %	0.384
3	هناك من يحتاج إلى بيانات عن نتائج تدقيق الأداء الاستراتيجي للوحدات الاقتصادية .	3.861	77.22 %	0.383
4	يمكن أن يساعد تقرير مراقب الحسابات (المتضمن عملية التدقيق الاستراتيجي) في تطوير النواحي الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية .	4.202	84.04 %	0.431
5	إن الإفصاح عن النواحي الاستراتيجية في تقرير مراقب الحسابات يعد أمراً إجبارياً عليه .	2.063	41.26 %	0.394
	المتوسط العام	2.878	57.56 %	0.395

من خلال الجدول (8) يتضح بأن أفراد عينة البحث يرون بأنه لا يتم الإفصاح عن النواحي الاستراتيجية في تقرير مراقب الحسابات، كما إن التقرير السنوي لمراقب الحسابات لا يتضمن تقييم لمدى اهتمام الوحدات الاقتصادية بالأنشطة والبرامج الاستراتيجية، فقد بلغ الوسط الحسابي للفقرتين 1، 2، 2.127، 2.138 على التوالي ووزن نسبي 42.54%، 42.76% على التوالي بانحراف معياري 0.385، 0.384 على التوالي، إما الفقرتين 3، 4 فقد بلغ الوسط الحسابي لهاتين الفقرتين 3.861، 4.202 على التوالي ووزن نسبي 77.22%، 84.26% على التوالي بانحراف معياري 0.383، 0.431 على التوالي، الأمر الذي يعني إن هناك من يحتاج إلى بيانات عن نتائج تدقيق الأداء الاستراتيجي للوحدات الاقتصادية، كما ويمكن إن يساعد تقرير مراقب الحسابات المتضمن عملية التدقيق الاستراتيجي للأداء في تطوير النواحي الاستراتيجية لهذه الوحدات، وفيما يتعلق بالفقرة الأخيرة فينتفق أفراد عينة البحث على إن الإفصاح عن النواحي الاستراتيجية لا يعد أمراً إجبارياً على مراقب الحسابات فقد بلغ الوسط الحسابي لهذه الفقرة 2.063 ووزن نسبي 41.26% بانحراف معياري 0.394 . ومن خلال الفقرات الخمس الخاصة بالفرضية الثانية فقد بلغ المتوسط العام لجميع هذه الفقرات 2.878 ووزن نسبي 57.56% بانحراف معياري 0.395 . وللتحقق من إن الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون من أفراد العينة لفقرات الفرضية الثالثة فيما يخص الفقرات 3، 4 هي أكبر بدرجة معنوية من وسط أداة القياس، وللفقرات الأخرى أقل بدرجة معنوية من وسط أداة القياس، وإن هذا الفرق لا يعود للصدفة فقد تم استعمال اختبار One Sample T-test، والجدول (9) يوضح نتائج اختبار One Sample T-test لمتغيرات الفرضية الثالثة .

جدول (9)نتائج اختبار One Sample T-test لمتغيرات الفرضية الثالثة

ت	المتغيرات	T المحسوبة	T الجدولية	درجة الحرية	مستوى الدلالة
1	X31	- 21.984	1.960	93	0.05
2	X32	- 21.764	1.960	93	0.05
3	X33	21.795	1.960	93	0.05

0.05	93	1.960	27.039	X34	4
0.05	93	1.960	- 23.057	X35	5
0.05	93	1.960	- 2.994	المتوسط العام	

ومن خلال الجدول (9) يلاحظ بأن قيمة T المحسوبة للفقرات 3، 4 هي أكبر من قيمتها الجدولية، فقد بلغت 21.795، 27.039 على التوالي، إذ كانت قيمة T الجدولية 1.960 بدرجة حرية 93 ومستوى دلالة 0.05، إما الفقرات الأخرى (1، 2، 5) فقد كانت قيمة T المحسوبة أقل من قيمتها الجدولية، إما المتوسط العام لجميع متغيرات الفرضية الثالثة فقد كانت قيمة T المحسوبة أقل من قيمتها الجدولية بدرجة حرية 93 ومستوى دلالة 0.05، الأمر الذي يدل على رفض هذه الفرضية وخاصة فيما يتعلق بالآتي :-

- 1) لا يتم الإفصاح عن النواحي الاستراتيجية في تقرير مراقب الحسابات .
- 2) لا يتضمن تقرير مراقب الحسابات تقييم لمدى اهتمام الوحدات الاقتصادية بالأنشطة الاستراتيجية .
- 3) إن الإفصاح عن النواحي الاستراتيجية لا يعد أمراً إجبارياً على مراقب الحسابات .

المبحث الرابع :- الاستنتاجات والتوصيات

1.4 الاستنتاجات Conclusions :-

في ضوء الدراسة النظرية وتحليل آراء عينة البحث فقد تم التوصل إلى الاستنتاجات الآتية :-

- 1) تدقيق الأداء الاستراتيجي هو التدقيق الذي يتعلق بجوانب الإدارة الاستراتيجية في الوحدة الاقتصادية ويسعى إلى تحقيق أهدافها ورسالتها من خلال القيام بمجموعة من الإجراءات لفحص وتقويم العمليات الاستراتيجية في هذه الوحدة .
- 2) يساعد تدقيق الأداء الاستراتيجي الوحدة الاقتصادية ويشجعها على الإشراف على أداؤها الاستراتيجي وتحسينه باستمرار من خلال إعطاء تقرير شامل للحالة الاستراتيجية الكلية من حيث عملية وضع الأهداف والصياغة والتنفيذ والتقويم وذلك لما يوفر من إمكانية لقياس مدى نجاح الوحدات الاقتصادية من خلال سعيها لمواصلة نشاطها بغية تحقيق أهدافها وبما يدعم بقاء هذه الوحدات واستمرارها في العمل في ظل بيئة امتازت بالتغيرات العديدة والمتلاحقة .
- 3) هناك مجموعة من المتطلبات الضرورية لتنفيذ عملية تدقيق الأداء الاستراتيجي وهي توفر نظام معلومات إداري كفوء وتوفر معايير محددة للأداء الاستراتيجي وتوفر الكوادر المؤهلة للقيام بعملية التدقيق الاستراتيجي واقتناع الإدارة بأهمية التدقيق الاستراتيجي، وإن هذه المتطلبات ضرورية لغرض إجراء عملية التدقيق الاستراتيجي في الوحدة الاقتصادية، إذ إنها تساعد في تحسين عملية التدقيق وتؤدي إلى توفير معلومات تمكن من اتخاذ الإجراءات الضرورية لتحسين الأداء وتحقيق الأهداف .
- 4) تمر عملية تدقيق الأداء الاستراتيجي بأربع مراحل متتالية وتتمثل بوضع الأهداف الاستراتيجية ووضع معايير للأداء الاستراتيجي وبعدها قياس الأداء الفعلي ثم مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير الموضوعه له وأخيراً تصحيح الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية .
- 5) من خلال الدراسة الميدانية ونتائج التحليل الإحصائي فقد تم التوصل إلى الآتي :-

- أ- إن مفهوم تدقيق الأداء الاستراتيجي غير مستعمل في العراق ولا يدرك مراقبو الحسابات أهمية التدقيق الاستراتيجي كما إنهم ليسو على دراية كاملة بخطوات تنفيذه، كما إن التدقيق الاستراتيجي أكثر انسجاماً مع متطلبات بيئة الأعمال الحديثة وأنه يساعد في تحسين جودة أداء مكاتب التدقيق، وأخيراً فإن التدقيق الاستراتيجي لا يعد ضمن المسؤوليات المهنية لمكاتب التدقيق .
- ب- إن المتطلبات الضرورية للقيام بعملية التدقيق الاستراتيجي للأداء متوفرة عند مراقبي الحسابات العاملين في ديوان الرقابة المالية إذ لا توجد صعوبات ومشاكل عند القيام بهذا النوع من التدقيق، كما ويمكن إيجاد معايير للتحقق من مدى ممارسة مراقبي الحسابات للقيام بهذا التدقيق، ومن جانب آخر فإنه عند قيام مكاتب التدقيق بتدقيق البرامج والأنشطة الاستراتيجية فلا يتم الربط بين أداء البرامج والأهداف التي تم تصميم البرامج لأجلها فضلاً عن عدم احتواء خطة عمل المدقق على برامج تدقيق الأداء الاستراتيجي .

- ت- لا يتم الإفصاح عن النواحي الاستراتيجية في تقرير مراقب الحسابات ولا يتم تقييم مدى اهتمام الوحدة الاقتصادية بالأنشطة والبرامج الاستراتيجية وإن هذا الإفصاح لا يعد أمراً إجبارياً، كما ويمكن القول إن هناك من يحتاج إلى بيانات عن نتائج تدقيق الأداء الاستراتيجي للوحدات الاقتصادية فضلاً عن مساعدة هذا التقرير في تطوير النواحي الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية .

2.4 التوصيات Recommendations :-

في ضوء الاستنتاجات التي تم التوصل إليها فيوصي الباحثان بالآتي :-

- 1) ضرورة الاهتمام بالتدقيق الاستراتيجي للأداء لأنه أكثر انسجاماً مع متطلبات بيئة الأعمال الحديثة ولغرض تطبيقه فلا بد أن تمتلك الوحدات الاقتصادية استراتيجية أو مجموعة استراتيجيات وبذلك فهي

- تعد الأساس لتطبيقه للقيام بتحليل الاستراتيجي لجميع عوامل البيئة الداخلية والخارجية للبحث عن مواطن القوة والضعف ودراستها وكذلك معرفة الفرص والتهديدات التي تواجه هذه الوحدات .
- (2) ضرورة السعي لتوفير المتطلبات الضرورية لتطبيق التدقيق الاستراتيجي للأداء في الوحدات الاقتصادية والسعي إلى تعزيزها وبما يمكن من أداء هذا النوع من التدقيق على أكل وجه .
- (3) عند تنفيذ الأداء الاستراتيجي فلا بد من الالتزام بالمراحل الأساسية لتنفيذه ابتداءً من وضع الأهداف والمعايير وانتهاءً بتصحيح الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية .
- (4) حتى يمكن تطبيق التدقيق الاستراتيجي للأداء في العراق من خلال قيام مراقبي الحسابات العاملين في ديوان الرقابة المالية بتنفيذ هذا النوع من التدقيق فلا بد من الآتي :-
- أ- أن يتم إجراء العديد من الدورات التدريبية لمراقبي الحسابات بهدف تعريفهم بمفهوم وأهمية التدقيق الاستراتيجي وكذلك تعريفهم بأهم متطلباته وخطواته ومراحله الأساسية، فضلاً عن التأكيد على اعتباره ضمن المسؤوليات المهنية لمكاتب وذلك لأنه يساعد في تحسين جودة أدائها .
- ب- ضرورة التأكيد على احتواء خطة عمل المدقق على برامج تدقيق الأداء الاستراتيجي للوحدة الاقتصادية وكذلك الربط بين أداء هذه البرامج والأهداف التي تم تصميم البرامج لأجلها .
- ت- ضرورة الإفصاح عن النواحي الاستراتيجية في تقرير مراقب الحسابات مع ضرورة تقييم مدى اهتمام الوحدة الاقتصادية بالأنشطة والبرامج الاستراتيجية وتطويرها .

المصادر

أولاً :- المصادر العربية :-

أ : الكتب :-

- (1) جمعة، احمد حلمي، 2000 ، "المدخل الحديث لتدقيق الحسابات"، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان .
- (2) جورج، ستيفين وويمرزكيرتش، آرنولد، 1998 "إدارة الجودة الشاملة: الاستراتيجيات والآليات المجرية في أكثر الشركات الناجحة اليوم"، ترجمة حسين حسنين و محمد ياغي، الطبعة الأولى، دار البشير للطباعة والنشر، عمان .
- (3) الدوري، زكريا و صالح، أحمد علي، 2009 "الفكر الاستراتيجي وانعكاساته على نجاح منظمات الأعمال: قراءات وبحوث"، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان .
- (4) زويلف، مهدي حسن والقظامين، احمد، 1995، "الرقابة الإدارية : مدخل كمي"، الطبعة الأولى، عمان دار حنين .
- (5) المغربي، عبد الحميد عبد الفتاح، 1999، "الإدارة الاستراتيجية لمواجهة تحديات القرن الحادي والعشرين"، القاهرة، مجموعة النيل العربية، الطبعة الأولى .

ب : البحوث و الدوريات :-

- (1) الرفاعي، محمود خليل و الخطيب، راغب خالد "قياس مدى تطبيق المدققين الأردنيين لمفهوم التدقيق الاجتماعي كجزء من عملية التدقيق الشاملة"، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات - العدد(27)، المجلد (2) حزيران 2012 ، صص(345-362) .
- (2) عبد السيد، ناظم حسن، "دور التدقيق الداخلي على وفق المفاهيم والاتجاهات الحديثة في الرقابة على تكاليف الجودة ومؤشراتها - دراسة ميدانية في معمل سمن طاسلوجة"، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة البصرة، العدد (26) المجلد (7)، 2010، صص(148-176) .
- (3) النعيمي، صباح عبد الوهاب، "الأفاق المستقبلية للتدقيق الاستراتيجي في العراق"، هيئة التعليم التقني، معهد الإدارة -الرصافة، 2006، صص(1-16) .

ت : الرسائل والأطاريح :-

- (1) الكبراتي، حنان صحبت عبد الله "استعمال معلومات إدارة الكلفة الاستراتيجية في تقويم أداء الوحدات الاقتصادية، بالتطبيق في الشركة العامة للصناعات الكهربائية"، أطروحة دكتوراه في المحاسبة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، غير منشورة، 2005 .

ثانياً :- المصادر الأجنبية :-

A : Books :-

- 1) Certo, S.C., & Peter, J. P. "Strategic management formulation implementation, & Control", New York, McGraw-hall, 1995 .

- 2) Daft, Richard L., "Management: The Dryden press", 5th ed., Irwin McGraw-Hill, U.S.A. 2000.
- 3) David, Fred R., "Strategic management concepts and Cases", 8th ed., New Jersey, Prentice, 2001.
- 4) Hilton, Ronald W., Maher, Michael W. & Selto, Frank H. "Cost Management: Strategies for Business Decision", 1st ed., Irwin McGraw-Hill, USA, 2000 .
- 5) McWatters, Cheryl S. , Morse, Dale C. & Zimmerman, Jerold L. "Management Accounting: Analysis and Introduction", 2nd ed., McGraw-Hill Inc., USA, 2001 .
- 6) Messier, W. F., "Auditing & Assurance Services, System approach", second edition, McGraw-Hill, New York, 2000 .
- 7) Samul C., & Peter P., "The Strategic management Process", 11th ed., New York, McGraw-hall, 1999 .
- 8) Turner H., "Project Auditing methodology, Netherlands", North-Holland Publishing Co., 1990 .
- 9) wheelen, T. L. & Hunger, J. D., "Strategic management", 12nd ed., Addison Wesley publishing Co., 2000 .

B : Periodicals and Researches : -

- 1) Banwet, D. K. & Deshmukh, S. G. "Balanced Scorecard for performance Evaluation of R&D Organization", Journal of Scientific & Industrial Research, Vol.(65), No.(1), 2006, pp(879-886) .
- 2) Bedard, J. Etterdge, M. & Johnstone, k. "The Effect of Training on Auditors Acceptance of An Electronic Work System", International Journal of Accounting Information System. Vol.(4), No.(4), 2003, pp(227-250) .
- 3) Border, K. C. and J. Sobel, "Samurai Accountant: A Theory of Auditing and Plunder", Review of Economic Studies, Vol.(54), No.(1), 2007, pp(525-540) .
- 4) Robert, L. & Harold, E. "Computer- Assisted Audit Tools and Techniques : Analysis and Perspectives", Managerial and Auditing Journal, Vol.(18), No.(9), 2003, pp(725-730) .
- 5) Sensoy, Berk A. "performance Evaluation and Self-Designated Benchmark Indexes in the Mutual Fund Industry", Journal of Financial Economic, Vol. (95), No.(1), 2009, pp(25-39) .
- 6) Kalyan, Chatterjee , Sanford, Morton , Arijit, Mukherji, "Strategic Audit Policies Without Commitment", Journal of Accounting, Vol.(29), No.(1), 2009, pp(1-29) .

D : Research From Internet :-

- 1) Grand, Charles, "Information Technology In Auditing", www.theia.org. 2002, pp(1-5) .

أثر إعادة هندسة العمليات الإدارية في تحقيق التوجهات الريادية / دراسة تحليلية في شركة زين العراق للاتصالات

م.م فاطمة عبد علي سلمان المسعودي
كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة كربلاء

Abstract

This study attempted to shed light on an important topic in the world of management, a re-private Administrative Process Engineering under the current circumstances experienced by the companies of the state of openness to the world and the conditions of intense competition, so it is one the subject of the most basic functions of business organizations and one of the most important requirements for survival and growth in the markets, as well as highlighted on another subject at least as important as the first, which trends entrepreneurial companies, which contribute significantly to strengthening the competitive position in the market. This study included a sample of individuals working in Zain Iraq Telecom at various administrative levels, have used the questionnaire as a tool to collect data and information on a sample of the study, in order to process the data has been used many statistical represented by a factor of linear correlation methods (Person Correlation), as well as the simple linear regression (Simple Regression) and test (t) and (f) to establish the moral models using Spss20 program)). The statistical results showed a number of important points, notably the presence of correlation moral and statistically significant differences between Business Process Re-orientations leading engineering, as there appeared a significant effect of the Business Process Reengineering in entrepreneurial attitudes, and in the framework of the discussion of the results of applied study stressed the importance of each of the re-engineering Administrative processes and attitudes leading to the company community study, which requires them to adopt Business Process Re-engineering programs in order to promote entrepreneurial orientation in the markets

الملخص

حاول هذا البحث تسليط الضوء على موضوع مهم في عالم الإدارة وهو إعادة هندسة العمليات الإدارية خاصة في ظل الظروف الراهنة التي تعيشها الشركات من حالة الانفتاح على العالم وظروف المنافسة الحادة ، لذا يعد هذا الموضوع واحد من أهم الوظائف الأساسية لمنظمات الأعمال واحدى اهم متطلبات البقاء والنمو في الاسواق ، وكذلك تم تسليط الضوء على موضوع اخر لا يقل اهمية عن الاول وهو التوجهات الريادية للشركات والتي تسهم بشكل كبير في تعزيز الموقف التنافسي لها في الاسواق وقد شملت هذه الدراسة عينة من الافراد العاملين في شركة زين العراق للاتصالات على مختلف مستوياتهم الادارية ، وقد استخدمت الاستبانة كأداة لجمع البيانات والمعلومات المتعلقة بعينة الدراسة ، ومن اجل معالجة البيانات تم استخدام العديد من الأساليب الاحصائية المتمثلة بمعامل الارتباط الخطي (Person Correlation) ، وكذلك الانحدار الخطي البسيط (Simple Regression) واختبار (t) و (f) للتحقق من معنوية النماذج وذلك باستخدام برنامج (Spss20) . وقد بينت النتائج الاحصائية عدد من النقاط المهمة من ابرزها وجود علاقة ارتباط معنوية وذات دلالة احصائية بين اعادة هندسة العمليات الادارية والتوجهات الريادية ، كما ظهر هناك تأثير معنوي لاعادة هندسة العمليات الادارية في التوجهات الريادية ، وفي اطار مناقشة النتائج اكدت الدراسة التطبيقية اهمية كل من اعادة هندسة العمليات الادارية والتوجهات الريادية للشركة مجتمع الدراسة الامر الذي يستلزم منها ان تتبنى برامج اعادة هندسة العمليات الادارية من اجل تعزيز توجهاتها الريادية في الاسواق .

المقدمة : Introduction