

## إعادة هندسة التدقيق الخارجي وفقاً لمتطلبات التدقيق الاستراتيجي وانعكاسه على أداء الوحدات الحكومية(\*)

أ.د. عباس حميد يحيى التميمي  
كلية الإدارة والاقتصاد  
جامعة بغداد

Abbastim1958@gmail.com

الباحث: حسين فاضل عباس  
كلية الإدارة والاقتصاد  
جامعة بغداد

Abaashussain8@gmail.com

### المستخلص:

أدى الاهتمام بأداء الوحدات الحكومية تدريجياً إلى الاعتماد أكثر على التدقيق الخارجي، وان الضغط المستمر نحو إعادة تصميم استراتيجيات جديدة للتقييم على الصعيد العالمي قد أفضى إلى مدخل التدقيق الاستراتيجي كآلية لتحسين المساءلة والرقابة على تلك الوحدات لتدعيم أدائها الشامل وكسب الثقة العامة، إذ تبلورت طبيعة التدقيق الاستراتيجي من خلال المنهج الشمولي والمتكامل في التدقيق، مركزاً على تأكيد الانسجام بين عمليات الوحدة وأهدافها الاستراتيجية، وقياسها مرحلياً باتجاه إضافة القيمة، وتوسيع قاعدة التنبؤ بإمكانية الوحدة في تحقيق أهدافها، إذ يضطلع المدقق الاستراتيجي بدور الباحثان الذي يروم الوصول إلى بيانات موسعة عن الوحدة معتمداً على الطرق الكمية بشكل أساس لإظهار أنظمة القيمة. تناول البحث في جانبه النظري المداخل الفكرية للتدقيق الحكومي، مع التطرق إلى الجوانب المشتركة بين مفهوم إعادة الهندسة والمدخل الاستراتيجي للتدقيق باتجاه تحسين أداء الوحدات الحكومية. كما تضمن البحث في جانبه العملي دراسة تحليلية بالاعتماد على التقارير الإحصائية الرسمية لوزارة الصحة والبيئة العراقية لثلاث سنوات (2016-2018) لإثبات الفرضيات واستخلاص النتائج والتوصيات المهمة. إذ أشارت أهم الاستنتاجات إلى فاعلية التدقيق الاستراتيجي في تحديد المشكلات التي تعترض الأداء الشامل للوحدات ومعالجتها في الوقت المناسب، كما تمثلت أهم التوصيات بضرورة السعي لتطبيق متطلبات إعادة هندسة التدقيق، لا سيما تنظيم عمليات التدقيق حول النتائج وليس المهام. **الكلمات المفتاحية:** التدقيق الحكومي، إعادة الهندسة، التدقيق الاستراتيجي، الأداء الحكومي.

### Re-engineering of external audit in accordance with the requirements of the strategic audit and its reflection on the performance of government units

Researcher: Hussein Fadhil Abbas  
College of Administration and Economics  
University of Baghdad

Prof. Dr. Abbas Hamid Yahya AL-Tamimi  
College of Administration and Economics  
University of Baghdad

### Abstract:

The interest in the performance of government units has gradually led to more dependence on external auditing, and the constant pressure towards re-designing new evaluation strategies at the global level has led to the entrance to the strategic audit as a mechanism to improve accountability and oversight of these units to support their

(\*) البحث مستل من أطروحة دكتوراه.

overall performance and gain public confidence. As the nature of strategic auditing crystallized through the holistic and integrated approach to auditing, focusing on confirming the harmony between the unit's operations and its strategic goals, and measuring them in a phased manner towards adding value, and expanding the base of predicting the unit's ability to achieve its goals. As the strategic auditor plays the role of a researcher who intends to access expanded data on the unit dependent on the methods Quantity is mainly for showing value systems. On the theoretical side, the research dealt with the intellectual approaches to government auditing, while touching on the common aspects between the concept of re-engineering and the strategic approach to auditing towards improving the performance of government units. The research also included, in its practical aspect, an analytical study based on the official statistical reports of the Iraqi Ministry of Health and Environment for three years (2016-2018) to prove the hypotheses and extract the important results and recommendations.

**Keywords:** Governmental audit, re-engineering, strategic audit, government performance.

## المقدمة

تضطلع الدولة ومؤسساتها بتحقيق الرفاهية الاجتماعية العامة كهدف رئيس. ومن هنا جاءت أولوية تدقيق فاعلية الخدمة العامة في الوحدات الحكومية، إذ يرتبط مفهومها بالقيمة العامة، وقيمة الخدمة المقدمة أو القيمة المضافة للزبون، مثلما يرتبط مفهوم الكفاءة بالقيمة الخاصة، وقيمة الوحدة أو القيمة مقابل المال. كما يلقي التدقيق الاستراتيجي على الوحدات الحكومية تبريراً واسعاً ليلعب دوراً فاعلاً في تحسين أداء الوحدات الحكومية في نواحيه المختلفة، إذ يعكس مدى اصطاف إستراتيجية الوحدات، وبرامجها، وموازاناتها، وسياساتها المختلفة، مع مجموعة الأولويات الحكومية المحددة على مستوى الدولة بكاملها كنتائج إستراتيجية مستهدفة، وبالتالي تعظيم القيمة للوحدة وللزبون. كما إن أهمية إعادة الهندسة لإصلاح العمليات الحكومية، إنما تأتي في ظل شرعية الدولة ودستورية هياكلها التنظيمية، فضلاً عن الأهمية النسبية لمواردها البشرية في عملية تشغيل الوحدات لبلوغ الأهداف الحكومية بشكل عام، والتي يتم بناءها أساساً لمنفعة أصحاب المصالح الداخليين والخارجيين.

## المحور الأول: منهجية البحث وبعض الدراسات السابقة

### أولاً. منهجية البحث

١. مشكلة البحث: ترتبط الرقابة على مؤشرات الأداء غير المالية ارتباطاً وثيقاً بقيمة الخدمات العامة، وإمكانية التوسع والنمو في توزيعها، وإن تدقيق القيم المالية وإهمال ما سواها، يعني تقويض لوصول عملية الرقابة الفاعلة إلى النتائج النهائية، في ظل التأكيد على إدارة الأداء لتلبية حاجات المجتمع العام، والتي مثلت معلم حركة التجديد في حكومات الدول المتقدمة، لذا يمكن تلخيص مشكلة البحث بالتساؤلات الآتية:
  - أ. هل تنعكس إعادة هندسة عمليات التدقيق الخارجي وفقاً لمتطلبات التدقيق الاستراتيجي على كفاءة وفاعلية الوحدات الحكومية العراقية في تحقيق أهدافها؟
  - ب. هل تنعكس إعادة هندسة عمليات التدقيق الخارجي وفقاً لمتطلبات التدقيق الاستراتيجي على تقييم الأداء الشامل لأنشطة وعمليات الوحدات الحكومية؟

٢. أهمية البحث: تتجسد أهمية البحث الحالي في النقاط الآتية:
- أ. تقتضي الرقابة الفاعلة التوضيح التام لجوانب الأداء الحكومي المراد مراقبتها، إذ يهتم البحث بدراسة دور التدقيق الاستراتيجي في تحسين مساءلة الوحدات الحكومية وشفافيتها تجاه السلطة التشريعية والمجتمع العام.
  - ب. الإسهام في معالجة الحاجة المتزايدة لتطوير أنظمة الرقابة المركزية وتأهيلها لرفد عملية التخطيط الاستراتيجي للوحدات الحكومية التنفيذية من جانب، وربط أهدافها الإستراتيجية بأدائها الفعلي من جانب آخر.
  - ج. كما يسهم البحث في رسم تصور شامل عما يجب أن تكون عليه عملية الرقابة المركزية الفاعلة في ضوء اضطلاعها بالدور المحوري في قيادة حركة التجديد في القطاع الحكومي وبوادر إصلاحه.
٣. أهداف البحث: يسعى البحث لتحقيق الأهداف الآتية:
- أ. توضيح مفهوم التدقيق الاستراتيجي في القطاع الحكومي واهم متطلباته.
  - ب. توضيح مفهوم إعادة هندسة التدقيق وأساسياتها الفكرية.
  - ج. الكشف عن دور إعادة هندسة التدقيق على وفق متطلبات التدقيق الاستراتيجي في تحسين الرقابة المركزية على كفاءة وفاعلية الأداء الحكومي.
٤. فرضية البحث: تنعكس إعادة هندسة التدقيق الخارجي وفقاً لمتطلبات التدقيق الاستراتيجي على أداء الوحدات الحكومية، وتتضمن هذه الفرضية فرضيتين فرعيتين وهما كالآتي:
- أ. إن إعادة تصميم أعمال التدقيق الخارجي حول تقييم نتائج الوحدات الحكومية تساهم في تحسين مستوى كفاءة تلك الوحدات وفعاليتها.
  - ب. إن التقييم المتكامل للأنشطة الرئيسية والثانوية للوحدات الحكومية يساهم في تحسين مستوى كفاءة تلك الأنشطة وفعاليتها.
٥. وسائل الحصول على المعلومات والبيانات: اعتمد الباحثان في الجانب النظري من البحث على الأدبيات المنشورة في الكتب العلمية العربية والأجنبية، والدوريات والرسائل والأطاريح الجامعية، وتقارير المنظمات الدولية والمؤتمرات ذات العلاقة بموضوع البحث، فضلاً عن البحوث والدراسات المنشورة على الشبكة الدولية للمعلومات (الانترنت).
- أما في الجانب العملي فتتمثل مصادر البيانات والمعلومات بالتقارير الإحصائية السنوية الرسمية للوحدات عينة البحث.
٦. منهج البحث: يعتمد البحث على المنهج الاستقرائي في عرض إطاره النظري من خلال مراجعة المصادر العلمية التي عالجت موضوع البحث لتحقيق أهدافه المتعلقة بالجانب النظري. كما يعتمد البحث في جانبه العملي على المنهج التحليلي للبيانات الكمية لدراسة واستقراء انعكاس إعادة هندسة التدقيق وفقاً لمتطلبات التدقيق الاستراتيجي على أداء الوحدات الحكومية.
٧. مجتمع وعينة البحث: يتمحور البحث حول التدقيق الخارجي في القطاع الحكومي في العراق، لذا يتمثل مجتمع البحث بالوحدات الحكومية التنفيذية الخاضعة للتدقيق الخارجي من ديوان الرقابة المالية الاتحادي، أما عينة البحث فتتمثل بالدوائر العامة التابعة لوزارة الصحة العراقية عدا إقليم كردستان، وهي عينة قصدية وذلك لتوفر بيانات إحصائية جيدة لدى وزارة الصحة والبيئة العراقية، فضلاً عن تعاون المسؤولين فيها مع الباحثان، كما تتمثل الحدود الزمانية للبحث بالسنوات (2016, 2017, 2018)

### ثانياً. بعض الدراسات السابقة:

١. دراسة (Harrison, et al., 2012) المساءلة وقياس الأداء/منظور صاحب المصلحة: هدفت الدراسة إلى اقتراح إطار لإدارة الأداء في قطاع التعليم، إلى جانب اقتراح طريقة لتطوير أطر مشابهة للقطاعات العامة الأخرى في نيوزيلندا، كما سلطت الضوء على العلاقة المحكمة بين المساءلة والأداء من جانب، وارتباطهما معاً بتحديد الأهداف بشكل يمكن معه مقارنتها بشكل موضوعي بين الوحدات من جانب آخر. اعتمدت الدراسة على عرض مجموعة من الأدبيات التي تعاملت مع قضايا المساءلة ومشاكل القياس والإبلاغ عن الأداء في القطاع العام، لاسيما مشكلة الموازنة بين الحاجات المتنافسة لأصحاب المصالح في نموذج قياس الأداء. وقد أشارت نتائج الدراسة إلى إن تحديد أولويات الوحدة وأهدافها الإستراتيجية يتطلب تحليل وتصنيف أصحاب المصالح والنظر في حاجاتهم المختلفة، كما تتطلب المساءلة النظر في إستراتيجية الوحدة وأصحاب المصالح المرتبطين بها. ومن منظور المساءلة الأفضل تمخضت أهم توصيات الدراسة بضرورة تطوير نماذج الأداء الملائمة للرقابة على أولويات الأداء والإبلاغ عنها في ظل تحديد أهداف أصحاب المصالح الأساسيين، وان نظام قياس الأداء ينبغي أن يرتبط بالأهداف الإستراتيجية للوحدة بعده جزءاً من متطلبات المساءلة العامة.

٢. دراسة (Abuaddous, et al., 2015) هيكل التدقيق؛ ضغط الوقت ودقة الحكم/مقارنة بين النظام الاستراتيجي والتقليدي للتدقيق: هدفت الدراسة إلى توضيح قضية التعامل مع تقييم خطر الأعمال وتقييم خطر التدقيق بين النموذجين الاستراتيجي والتقليدي للتدقيق خلال مرحلة التخطيط، وتوضيح فاعلية كلا منهما في التعامل مع مسألة تأثير ضغط الوقت المحدد من شركة التدقيق في استنتاج الحكم النهائي. اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي باستعمال أداة الاستبيان في جمع البيانات. وقد أوضحت النتائج عن إمكانية أفضل لنموذج التدقيق الاستراتيجي في تقييم خطر أعمال العميل وخطر التدقيق بالمقارنة مع النموذج التقليدي، بينما تتأثر جودة أو فاعلية حكم المدقق بدرجة أكبر بضغط الوقت المحدد لإنجاز التدقيق وفقاً للنموذج التقليدي.

٣. دراسة (عبد، ٢٠١٧) أنموذج مقترح لترشيح أجهزة الرقابة والتدقيق في العراق من خلال تقنية إعادة الهندسة، أطروحة دكتوراه، الجامعة المستنصرية: هدفت الدراسة إلى وضع أنموذج مقترح لأجهزة الرقابة والتدقيق (مكتب المفتش العام، ديوان الرقابة المالية الاتحادي، هيئة النزاهة، التدقيق الداخلي) يساهم في تحسين مستوى تطويرها، من خلال استعمال أنموذج مرجعي. والتعرف على مستوى التطوير لقدرة هذه الأجهزة في اكتشاف وإحباط المخالفات. وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي من خلال تكييف إطار بناء القدرات المؤسسية للأفروسي، لاستقصاء آراء عينة البحث من قيادات أجهزة الرقابة والتدقيق حول مستوى التطوير المؤسسي لهذه الأجهزة، كما اعتمدت منهج التحليل الوصفي لدراسة مخالفات الأجهزة الخاضعة للرقابة والتدقيق وتحليلها وتبويبها والتحليل المقارن لتشريعات وقوانين الأجهزة الرقابية، لتحديد مجالات التطوير، ونقاط القصور والتداخل في العمل الرقابي الذي ينتج عنها. توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها تأثر فاعلية الأجهزة العليا للرقابة في تحقيق أهدافها بمجموعة من العوامل الخارجية، لاسيما بيئة الرقابة المتمثلة بالثقافة السائدة والقيم الأخلاقية، وعوامل داخلية أيضاً ترتبط بتوافر الموارد الكافية لقيام الأجهزة الرقابية بأعمالها بكفاءة وفاعلية. كما قدمت عدد من التوصيات كان أهمها ضرورة الحاجة إلى الكوادر المؤهلة والمتخصصة باستخدام الأدوات والأساليب الحديثة

- كالبرمجيات أو العلوم الرياضية للتنبؤ بالظروف المتغيرة الداخلية والخارجية المحيطة بأجهزة الرقابة والتدقيق لتنفيذ الوظائف والمهام الرقابية المتنوعة.
- ثالثاً. **إسهامات الدراسة الحالية:** إن أهم ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة هو تركيزها على المجالات الآتية:
١. توضيح متطلبات التدقيق الاستراتيجي في القطاع الحكومي.
  ٢. دراسة إمكانية إعادة هندسة عمليات التدقيق الحكومي الخارجي في ضوء متطلبات التدقيق الاستراتيجي.
  ٣. دراسة انعكاس أدوات التدقيق الاستراتيجي على كفاءة وفاعلية الوحدات الحكومية.
  ٤. أهمية إعادة هندسة التدقيق الحكومي وفقاً لمتطلبات التدقيق الاستراتيجي في إرساء أسس الرقابة الفاعلة لتشخيص ومعالجة مناطق الخلل في أداء الوحدات الحكومية فضلاً عن تحديد مجالات التحسين الممكنة.
  ٥. إمكانية توسيع نطاق الرقابة لاحتواء الأسس الاستراتيجية للأداء الحكومي.

### المحور الثاني: الجانب النظري

أولاً. **طبيعة التدقيق الحكومي:** وجد التدقيق الحكومي كتعاقد مؤسسي ثم تطور لتلبية أهداف وحاجات مختلفة، تعود إلى مجتمعات ودول وفترات مختلفة، وبالتالي فإن لتلك الدول اليوم أنظمة تدقيق متنوعة وفي مراحل مختلفة من التطور الاقتصادي والاجتماعي، ولذا فإن مضامين ومسؤوليات وأدوار التدقيق هي الأخرى مختلفة إلى حد كبير فيما بين دول العالم، إذ تختلف وجهات النظر في تفسير طبيعة التدقيق الحكومي تبعاً لذلك، وفقاً للعديد من المداخل النظرية والتنظيمية، ومن ثم يندرج تحت كلاً منها إشارات تفسيرية تحمل صبغة أو خاصية الوقت الذي نشأت فيه وجهة النظر هذه، كما يستند كلا منها إلى الحجج المنطقية الموجبة لهذه النظرية أو تلك في تفسيرها لطبيعة التدقيق الحكومي (Liu, 2015: 2). إذ تعتمد نظرية فحص الحسابات (Theory of Accounting Checking) أو النظرية التقليدية في تفسيرها لطبيعة التدقيق على طرق وأساليب التدقيق، وتشتق مفهوم التدقيق الحكومي بطريقة مباشرة وسهلة الفهم من وجهة نظر مؤسسية استناداً إلى الوظيفة التقليدية للتدقيق الحكومي ونتائجه الوضعية، وطبقاً لها يعني التدقيق الحكومي ببساطة وسائل لفحص الحسابات، إذ يعرف بأنه أساليب فحص تهدف إلى إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية للوحدة الاقتصادية المقدمة إلى الأطراف المهتمة، وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (Melville, 2002: 40)، (Cumming, 2014: 23). وفي ضوء معايير الكتاب الأصفر فإن التدقيق المالي ينطوي على أصناف متنوعة وموسعة من المعلومات الخاضعة للتدقيق، مثل أنواع القوائم المالية، المنح والعقود الحكومية، والاحتيايات، والرقابة الداخلية، فضلاً عن الالتزام بالقوانين، لذا يتطلب دليل إضافي شامل بالتعديلات الضرورية والمتطلبات الإضافية، والتي ترتبط بطبيعة الوحدات الحكومية واختلاف أهدافها وتنظيمها وتمويلها عن الوحدات الخاصة (GAO, 2018: 8-11). بينما ترى النظرية الاقتصادية للتدقيق (Economic Theory of Auditing)، أن مراقبة الاقتصاد الكلي للدولة هي التي تمثل طبيعة التدقيق الحكومي، إذ يشكل اقتصاد الوكالة الناشئ من فصل الملكية عن الإدارة أساساً للتدقيق، فهو طبقاً لذلك أداة يتم تطويرها ضمن علاقة الوكالة للإشراف على أداء المسؤولية الاقتصادية للمدراء (Pickett, 2010: 24). كما تستمد نظرية تحديد السلطة

(Power Restriction Theory) تفسيرها لطبيعة التدقيق الحكومي من روح القانون، مفترضة أنه من المحتمل أن يسيء جميع أصحاب السلطة استعمال سلطاتهم الممنوحة من خلال القانون، ولا يمكن منعهم من ذلك إلا بتحديداتها، أي بمعنى أن الحماية من إساءة استعمال السلطة لا يتم إلا من خلال القانون، الذي يحدد السلطة من قبل السلطة نفسها. وأخيراً يرى أصحاب النظرية الديمقراطية وحكم القانون (Theory of Democracy and Rule of Law)، أن الهدف الأسمى للتدقيق الحكومي الحديث يكمن في موازنة منافع ومصالح الأفراد والجماعات والمجتمع العام، وبناء مجتمع منسجم الحقوق وتجنّب المجتمعات قسوة وسطوة فرض القوانين غير العادلة، والتي تغلب مصلحة جماعات معينة على حساب جماعات أخرى (Liu, 2015: 1-6). فبعد أن ظهرت مهنة التدقيق تاريخياً كضرورة لإنجاز مهام الدولة وشؤونها المختلفة بغية التأكد من صدق المحاسبة ودقتها عن ممتلكات الدولة وأموالها العامة، والتي تقدمها بشكل خدمات حكومية، توسع نطاقها أثر تطور الأعمال والاقتصاد الصناعي، وبذلك كان التدقيق متأثراً بتوقعات العديد من الأطراف المهمة، ومن ثم تجاوز المفهوم ذاته تدريجياً ليكون أوسع من مجرد أدوات فنية أو جوانب عملية (Soltani, 2007, 7-8). وبالتالي فإن الحاجة إلى تنظيم مهنة التدقيق، إنما تأتي لحماية المجتمعات من سطوة المصالح الشخصية وتقديم المعلومات غير الكافية سواءً في القطاع الخاص أم في القطاع العام، كما يؤثر النظام القانوني لدولة معينة إلى حد كبير في قرار اختيار مدخل التنظيم الملائم لتوجيه مهنة التدقيق في تلك الدولة، فضلاً عن العديد من العوامل الأخرى لاسيما التطور الاقتصادي والاجتماعي والثقافي لتلك الدولة، ويمكن تنظيم مهنة التدقيق من خلال أربعة مداخل وهي كالآتي (Eltweri, 2015: 44):

١. التنظيم الذاتي: يحدد التنظيم ويتم فرضه وإدارته من خلال الهيئة أو الجهة المنظمة للمهنة.
  ٢. التنظيم المباشر: يحدد التنظيم ويتم فرضه وإدارته من خلال الدولة.
  ٣. التنظيم المشترك: يحدد التنظيم ويتم فرضه وإدارته من خلال التعاون المشترك بين الدولة والجهة المنظمة للمهنة.
  ٤. التنظيم المستقل: يحدد التنظيم بشكل مستقل عن الحكومة أو الجهة المنظمة للمهنة.
- ثانياً. المدخل الاستراتيجي للتدقيق الحكومي:** شهد عقد التسعينيات من القرن الماضي بيئات أكثر ديناميكية للأعمال مما دفع أكبر شركات المحاسبة العامة إلى تطوير مداخل جديدة للتدقيق، لتحسين كفاءة وفاعلية التدقيق، لاسيما تدقيق خطر الأعمال (Business Risk Auditing: BRA)، وان السمة الأساسية لهذه المداخل، هي تطوير الفهم العميق والشامل للوحدات الخاضعة للتدقيق، ونماذج أعمالها، واستراتيجياتها، وعملياتها (Bell & et al., 2008: 730).
- ومع بداية القرن الحادي والعشرين برز التدقيق الاستراتيجي كأحدى أدوات الرقابة الإستراتيجية، والمراقب الفاحص للمضامين البيئية، وربطها بعملية التخطيط الاستراتيجي، فقد وصف بأنه أداة تصويبية لمسار المنظمة نحو قيمها، فضلاً عن تحليل مكانها الإستراتيجية، والمراقبة الضرورية لتحسين عملياتها، كما يشار إليه بالعدسة الإستراتيجية لتصوير وتحليل النسيج التنظيمي المعقد (الجنابي، ٢٠٠٨: ٧٣-٧٥). ويعرّف بأنه "نظام للتعرف على مدى تنفيذ استراتيجيات الوحدة الاقتصادية، أي مدى نجاحها في الوصول إلى أهدافها وغاياتها" (الشعباني والجميلي، ٢٠١٢: ٣٨٠)، وبذلك يعد التدقيق الاستراتيجي الأسلوب الذي يعكس الموقف الاستراتيجي للشركة من خلال التدقيق الداخلي والخارجي (Garza, 2013: 25). كما يقصد به

آلية التعرف على الأسباب الجذرية لمشاكل المنظمة وإيجاد الحلول الواقعية والوقائية لمنعها وعدم تكرارها في المستقبل (كبرو ووالي، ٢٠١٥: ٨٤). وعليه تنبثق فلسفة التدقيق الاستراتيجي في أوسع أبعادها من مفهوم الاستدامة العالمية، هادفاً من منظوره الأول، الذي ينطلق فيه من داخل الوحدة باتجاه محيطها الخارجي (inside-out)، إلى فحص تأثير أنشطة الشركة على بيئتها الخارجية، بينما يهدف من منظور آخر معاكس (outside-in) إلى توضيح تأثير البيئة الخارجية في عمليات الشركة، من خلال تحليل سلاسل القيمة (Garza, 2013: 25- 26). وبذلك تبلورت طبيعته من خلال المنهج الشمولي والكلي والمنتكامل في التدقيق، لتعكس التوجهات العالمية الهادفة إلى تأكيد الانسجام بين عمليات الوحدة وأهدافها الإستراتيجية، وقياسها مرحلياً باتجاه إضافة القيمة، باستعمال مقاييس مالية وغير مالية. إذ يبدأ التدقيق الاستراتيجي في تشكيل نموذج العقلاني لتقييم مخاطر الأعمال من أعلى الوحدة والمتمثل بالاستراتيجية ونظام إدارة القيمة وصولاً إلى مستوى المعاملات (top-down)، بأسلوب تفكير معرفي شامل لاستقراء تأثير أداء الوحدة وعملياتها على نموذج خطر التدقيق، أو بعبارة أخرى استقراء الموقف الاستراتيجي للوحدة واستنتاج أثره على سلامة واستقرار أدائها المالي، وبالأحرى فإنه يركز على تشخيص مشاكل الأداء بشكل أساس، ثم معرفة وتحديد إفرازاتها من المشكلات المالية. وبذلك فهو على النقيض مع التدقيق التقليدي من حيث أسلوب تقييم المخاطر، والذي يبدأ بتشخيص المشكلة المالية أولاً في مستوى المعاملات، واستنباط الأسباب التشغيلية الممكنة التي أدت إليها، بأسلوب تفكير معرفي تفصيلي يبدأ من أسفل الوحدة إلى أعلاها (bottom-up)، أو بعبارة أخرى توضيح حقيقة الأداء المالي بمستوى معقول من التأكيد من خلال نموذج خطر التدقيق، ومن ثم محاولة ربط تقلباته بالتفسيرات التشغيلية والاستراتيجية الممكنة (Abuaddous et al, 2015: 54-56). كما إن التعريف الأكثر قبولاً للتدقيق الاستراتيجي، في ظل مفاهيم الاستدامة وإدارة القيمة، هو "تقييم الفرد، والوحدة، والنظام، والعملية، والمشروع أو المنتج"، إذ تبحث الوحدات بشكل مستمر عن طرق جديدة لتحسين أدائها، وإن إحدى هذه الطرق، هي توجيه التدقيق لتحديد فجوات الأداء، عمليات التقييم، الأطراف المستفيدة، الأنظمة، وتقييم انجاز الأهداف، والذي يرتبط بمفاهيم الكفاءة والفاعلية (Daghfous & Taisier, 2017: 2).

كما يعد التدقيق الاستراتيجي في القطاع العام نوع جديد من الرقابة، تهدف من خلاله الحكومات إلى تحديد درجة فاعلية إدارة الموارد العامة في تنفيذ استراتيجيات شاملة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية للدولة، وذلك من خلال وظائفه التنبؤية والتنظيمية والتقييمية، مما يؤثر في تخطيط تلك الاستراتيجيات وتنفيذها وتقييمها وإعادة صياغتها. وعليه يعرف التدقيق الاستراتيجي في القطاع العام بأنه تحديد إمكانية تنفيذ أهداف الدولة وسياساتها في الوقت المناسب (الصانغ، ٢٠١٨: ٢٠-٢١). كما تتطلب الرقابة الإستراتيجية الناجحة الإدراك المسبق للخصائص البيئية للوحدات العامة، في ظل سماتها المميزة، قبل البدء بتطبيق أدواتها الخاصة بقطاع الأعمال، والتي قد تؤدي إلى تفويض المقاصد الإستراتيجية لتلك الوحدات، إذا ما تم تقييمها بشكل غير ملائم (Alford & Greve, 2017: 6). فهي إما أن تؤسس للتركيز على نتائج الأداء الفعلية، وتسمى **رقابة المخرجات (Output controls)**، أو أن توجه إلى الأنشطة التي أنتجت هذا الأداء، وتسمى **رقابة السلوك (Behavior controls)**، بينما تركز **رقابة المدخلات (Input controls)** على الموارد المستهلكة في الأداء. إذ تحدد الرقابة على المخرجات ما تم انجازه فعلاً من الأهداف أو

معالم الأداء المستهدفة، وذلك من خلال التركيز على النتائج النهائية لسلوكيات الوحدة، وتحدد الرقابة على سلوك الوحدة كيفية انجاز عمل معين من خلال السياسات والقواعد وإجراءات التشغيل المعيارية وأوامر الإشراف المباشر، فضلاً عن تركيز رقابة المدخلات على موارد الوحدة وقدراتها المالية، فهي تؤكد أيضاً على معرفة ومهارات وقيم الموظفين ودوافعهم (Wheelen & Hunger, 2012: 332-333). ولذلك توصف مواضيع التدقيق الاستراتيجي بالاتساع نوعياً، ولا يمكن حصرها بإمكانية تدبير الموارد واستغلالها بشكل أفضل، كما إنها ذات أولوية عالية، وشمولية ترتبط بالتعقيد التنظيمي بين الوحدات، وتُحدد من خلال التعاون والتنسيق فيما بين الأجهزة الرقابية العليا، والوزارات المختصة، والوحدات المركزية الأخرى، ولذلك يتطلب خبرات واسعة، وتتصف مراجعاته بالجودة الممتازة، على الرغم من إعاقة بعض الوحدات وضعف تعاونها، ويبدو أن تداعيات تجديد القطاع العام قد ألفت بظلالها على أجهزة الرقابة المركزية، التي تضطلع بوضع دليل لإدارة الأداء، والإبلاغ عنه في ضوء الأنواع المختلفة من المخرجات أو الخدمات المطلوبة لتحقيق النتائج الإستراتيجية الحكومية المستهدفة، فضلاً عن تخصيص اعتمادات الموازنة على هذا الأساس، ولذلك يلقي التدقيق الاستراتيجي على الوحدات الحكومية التنفيذية تبريراً واسعاً، من خلال ارتباطه بتحسين الأداء الحكومي (Mackay, 2011: 11-16). وعليه ينصب تركيز المدخل الاستراتيجي للتدقيق على فهم الأعمال، وبيئتها، وعملياتها، ويقدم الوسائل الأفضل لتمكين المدقق من مراقبة فشل الأعمال واحتمال الإدارة، من خلال متطلباته العديدة، والتي من أهمها ما يأتي (Abuaddous, et al, 2015: 53- 55):

١. تحليل الموقف الاستراتيجي السابق والحالي، من خلال جمع المعلومات عن استراتيجيات الوحدة، وتقييم المخاطر المرتبطة بها، واتصالها بالمخاطر المالية.
٢. تقييم عمليات الوحدة في ضوء إنتاجها للقيمة، من خلال فهم وتحليل سلسلة القيمة للعمليات للتحقق من:

أ. اصطفاف عمليات الوحدة مع استراتيجياتها.

ب. كفاءة وفاعلية أداء كل عملية فرعية.

ج. مستوى مخاطر العملية، والذي يهدد أهداف الوحدة.

د. فاعلية الرقابة على مخاطر العمليات، وتأثيرها على التقرير المالي للوحدة.

**ثالثاً. إعادة هندسة التدقيق وفقاً لمتطلبات التدقيق الاستراتيجي:** جُيرت فلسفة واستراتيجية إعادة الهندسة باتجاه تحسين أنظمة الشركة ومناهجها في بيئة العولمة، وكتقنية مصممة أصلاً لقيادة تغييرات جوهرية لتحسين عمليات الأعمال وقدرتها التنافسية، إذ يؤكد روادها (Hammer & Champy, 1993) على ما هو أساسي، وجذري، ومثير، فضلاً عن تأكيدهم على العملية، وتعرف طبقاً لهم بأنها "إعادة التفكير الأساسي وإعادة التصميم الجذري لعمليات الأعمال لتحقيق تحسينات مثيرة في المقاييس المعاصرة للأداء مثل التكلفة، والجودة، والخدمة، والسرعة"، وبذلك تعني إلقاء أو نبذ الأنظمة القديمة، واختراع الطريقة الأفضل لإنجاز العمل منذ البداية (Reyes, 2001: 42- 44). ولعل ما يفسر انجذاب الشركات أو انخراطها في إعادة الهندسة، هو هيمنة نموذج التنظيم العمودي للعديد من تلك الشركات تاريخياً من خلال وظيفة العمل، إذ قاد هذا الترتيب عبر الزمن إلى انطواء المدراء والعاملين حول وظائف معينة بدلاً من التركيز على خدمة الزبون وجودة المنتج، أو أداء الشركة الشامل، وبالتالي اتجهت تلك الشركات

تدريجياً نحو البيروقراطية، وتوقع نمط التفكير داخل أسوار ذهنية، انعكست إلى أسوار عملية تحيط بروتينات راسخة لا يمكن تجاوزها، كما إن أسبقية السياسة قد استغرقت على الأداء (David, 2011: 263). كما توصف إعادة الهندسة بأنها الأبرز من بين أنظمة تخطيط الوحدة وتكييفها لتحقيق متطلبات الاقتصاد العالمي، وتطمح من خلال نموذجها المعياري إلى وصف المداخل والطرق الممكنة للحد من امتداد عجز الوحدات، وعدم كفاءتها، وتكرار الإجراءات، وجمود العمليات، فضلاً عن إشكالية التضخم الوظيفي، بعدها خصائص مميزة للبيروقراطية الحكومية إلى الوقت الحاضر، إذ جاءت إعادة الهندسة لإصلاحها أثر تعاقب وتراكم المحاولات الكثيرة في هذا المجال، وقد أصبحت بذلك المدخل المقبول تماماً لجهود إصلاح وحدات القطاع العام، بعد أن انتقلت مفاهيمها بشكل مطرد من القطاع الخاص، وتصنف أدواتها العملية ما بين مطبقة حالياً، أو في طريقها للتطبيق، ضمن أجندة تجديد وحدات القطاع العام في كلاً من البلدان المتطورة والنامية (Reyes, 2001: 42-43).

وإذ يعرف الأداء بأنه "حصيلة الأنشطة النهائية"، ومُعبراً عن النتائج الفعلية لعملية الإدارة الإستراتيجية برمتها، إذ تجد تبريرها في التطبيق من خلال دورها في تحسين أداء الوحدة (Wheelen & Hunger, 2012: 22)، كما تتنوع جوانب الأداء، بتنوع الأطراف المهتمة، وبذلك يرتبط مفهومه بمجموعة المقاييس المستخدمة للتعبير عنه، مما يثير الشك حول التعريف الأفضل للأداء، كما تتطلب الرقابة عليه، التوضيح التام لجوانبه، التي يراد مراقبتها كما يمكن القول إن تقديم خدمات عامة في إطار معيار الكفاءة والفاعلية، ولجميع مواطني الدولة، لا يزال يمثل تحدياً رئيساً (Mayne & Goni, 1997: 5-8). وإن الربط بين الإستراتيجية وقياس الأداء، هو حجر الزاوية في نموذج (Kaplan & Norton, 1992)، وبسبب التركيز على قياس الأداء فقد أصبحت الإستراتيجية، هي الأقرب إلى الأداء من الإدارة، وقد ظهرت الحاجة تبعاً للاهتمام المتزايد بالأداء إلى التفكير بما هو أبعد من نطاق القياس والتحول إلى إدارة الأداء، والتي تعرف بأنها العملية التي تكامل المنظمة من خلالها أدائها مع أهدافها الإستراتيجية (Kaplan & Norton, 1992: 73-77). وقد أدت تحركات الأداء تدريجياً إلى الاعتماد أكثر على التدقيق كآلية لتحسين المساءلة والرقابة بعد أن واجهت إدارات القطاع العام منذ مطلع القرن الحالي، ضغطاً مستمراً على الصعيد العالمي، نحو تأسيس استراتيجيات جديدة للقياس، لتدعيم أدائها الشامل وكسب الثقة العامة، كما ازدادت فاعليته تدريجياً في فحص أداء تلك الإدارات، وأصبح تدقيق الأداء الاستراتيجي يمثل أداة مهمة لتقييم مدى استعمال المال العام بشكل اقتصادي وكفوء وفاعل، والذي عادة ما يتم بالاعتماد على فريق من المدققين ذوي الخبرة واستناداً إلى معايير خاصة للقياس والتقييم، وأصبحت بذلك المؤسسات العليا للتدقيق (SAIs) في معظم الدول جزءاً رئيساً من إطارها المؤسسي (Alwardat & Basheikh, 2017: 145). كما تتطلب الإدارة العامة الجديدة (NPM) تحويل استقلالية وسلطة البيروقراطية المركزية إلى الوحدات التشغيلية، مع الاحتفاظ بسلطة الرقابة على تلك الوحدات ومساءلتها، وإن التدقيق يمكن أن يلعب الدور الرئيس في دعم علاقة المسائلة هذه، وبذلك فقد ارتبط نموه بشكل وثيق إلى جانب قياس الأداء مع الإدارة العامة الجديدة (Cumming, 2014: 17). كما يرى (Power, 1994: 1999) من جانبه، بأن للتدقيق مساهمة فاعلة في هيكلة الممارسات التي يقوم بتشغيلها، وتأتي هيمنته على ممارسات التصديق والضمان المنافسة من إمكانيته في جعل الممارسات قابلة للتدقيق وبناء

مفاهيم للأداء تنطبق مع تصوره الخاص، ولعل حجته المفاهيمية الأهم في ثورة التدقيق (Audit Explosion)، ومجتمع التدقيق (Audit Society)، إنما تنبثق عن هذا التصور (Cumming, 2014: 34). كما تنظر مؤسسات التدقيق العليا (SAIs) عادة في الطرق الممكنة عملياً، والتي يمكن أن تساعد في تحديد التوفير في المال العام، وتقييم أداء الوحدات العامة، وإنتاج المعلومات الملائمة لمتخذي القرار، وتقديم التوصيات الخاصة بتحسين أداء تلك الوحدات ومساءلة إدارتها، إلى جانب تطوير مؤشرات الأداء اللازمة، والتي يتم الاعتماد عليها كأدلة إثبات يتم فحصها من المدققين واستنتاج الحكم بشأن نجاح الوحدات الخاضعة للتدقيق أو عدم نجاحها في تحقيق أهدافها وإدارة مواردها بالشكل الصحيح، وإعداد التقارير بعد تحديد أوجه القصور في إدارة الخدمة أو تنفيذ البرامج العامة، وتوجيهها إلى البرلمان في أغلب الدول (Alwardat & Basheikh, 2017: 145-146). ومع بداية الألفية الثالثة، لجأت حكومات بعض الدول المتقدمة لا سيما، استراليا ونيوزيلندا، إلى وضع إطار للمراجعة الاستراتيجية "strategic review framework"، كاستجابة لقصور فاعلية الرقابة الروتينية بالاعتماد على عملية الموازنة في تقييم أداء البرامج الحكومية، والتي نادراً ما ينتج عنها تحسن ملحوظ في أداء تلك البرامج، فضلاً عن ازدواجية الأنشطة الرقابية في التركيز على الموضوع ذاته، وعلى غرار تقييم الحالة الإستراتيجية لشركة القطاع الخاص، يركز هذا الإطار، على رقابة المخرجات والنتائج النهائية للوحدات الحكومية، ويهدف إلى تقييم كفاءة وفاعلية تلك الوحدات، وفقاً للمنظور الاستراتيجي، والذي يعكس مدى اصطفاف إستراتيجية الوحدات، وبرامجها، وموازناتها، وسياساتها المختلفة، مع مجموعة الأولويات الحكومية المحددة على مستوى الدولة بكاملها، كنتائج إستراتيجية مستهدفة، من خلال تخطيط المخرجات اللازمة، أو الخدمات الواجب تقديمها لبلوغ تلك النتائج (Mackay, 2011: 11-16).

ومما تقدم يرى الباحثان إن لمنهجية التدقيق الاستراتيجي دوراً فاعلاً في تحسين أداء الوحدات الحكومية في نواحيه المختلفة، كما يوضح الجدول الآتي المتطلبات الأساسية لإعادة هندسة التدقيق الخارجي.

الجدول (١): متطلبات إعادة هندسة التدقيق

ت	إعادة الهندسة	متطلبات التدقيق الاستراتيجي	إعادة هندسة التدقيق	تحسين الأداء
١	ربط الأنشطة المتوازية بدلاً من العمل على دمج نتائجها	تحليل سلسلة القيمة	التقييم المتكامل لأنشطة الوحدة الرئيسية والثانوية	الكفاءة
٢	التنظيم حول النتائج وليس المهام	تدقيق الخطط، الموارد، الأهداف	تنظيم أعمال التدقيق حول نتائج الوحدات الحكومية	الفاعلية

المصدر: من إعداد الباحثان.

### المحور الثالث: الجانب العملي

أولاً. تحليل جوانب الأداء لمفردات العينة: تمثلت عينة البحث بالوحدات العامة لوزارة الصحة والبيئة العراقية موزعة حسب المحافظات (عدا إقليم كردستان)، يتناول القسم الأول من الجانب العملي احتساب مؤشرات الأداء لتلك الوحدات (كفاءة العمليات الداخلية، فاعلية العمليات الداخلية، كفاءة الأنشطة الرئيسية، فاعلية الأنشطة الرئيسية، الاقتصاد)، ولمدة ثلاث سنوات

- (2016,2017,2018)، بالاعتماد على التقارير الإحصائية السنوية لوزارة الصحة العراقية للسنوات المذكورة، من خلال تحليل ومقارنة نسب النمو للمؤشرات الآتية:
- أ. معدل المهن الطبية لكل 10000 من السكان (مدخلات).
  - ب. معدل زيارة الفرد للمؤسسات الصحية الحكومية (مخرجات).
  - ج. معدل زيارة الفرد لمراكز الرعاية الصحية الأولية (مخرجات).
  - د. معدل الإصابة بالأمراض غير الانتقالية لكل 1000 من السكان (النتائج).
١. **كفاءة العمليات الداخلية:** تتحدد كفاءة الأداء من خلال العلاقة بين المدخلات والمخرجات، وبذلك يتحدد مستوى كفاءة مراكز الرعاية الصحية الأولية بإمكانيتها على إنتاج خدمات صحية تتناسب مع الموارد المستخدمة في إنتاجها، يبين العمود (y1) من الجدول (٢) رتب كفاءة العمليات الداخلية، المحتسبة وفقاً لدالة الاختلاف بين تطور معدل زيارة الفرد لمراكز الرعاية الصحية الأولية وبين تطور معدل المهن الطبية ولكافة مفردات عينة البحث للفترتين (2016-2017 و 2017-2018)، إذ تمثل الرتبة (4) حالة الأداء الجيد، بينما تمثل الرتبة (3) حالة الأداء المرضي، كما تمثل الرتبة (2) حالة الأداء غير المرضي، بينما تمثل الرتبة (1) حالة الأداء الضعيف.
  ٢. **فاعلية العمليات الداخلية:** تتحدد فاعلية الأداء من خلال العلاقة بين المخرجات والنتائج، وبذلك يتحدد مستوى فاعلية مراكز الرعاية الصحية الأولية بإمكانيتها على إحداث الأثر الإيجابي في ضوء مخرجاتها المقدمة، يبين العمود (y2) من الجدول (٢) رتب فاعلية العمليات الداخلية المحتسبة وفقاً لدالة الاختلاف بين تطور معدل زيارة الفرد لمراكز الرعاية الصحية الأولية وبين تطور معدل الإصابة بالأمراض غير الانتقالية ولكافة مفردات عينة البحث للفترتين (2016-2017 و 2017-2018).
  ٣. **كفاءة الأنشطة الرئيسية:** يبين العمود (y3) من الجدول (٢) رتب كفاءة الأنشطة الرئيسية المحتسبة وفقاً لدالة الاختلاف بين تطور معدل المراجعة في المؤسسات الصحية الحكومية (مستشفيات، مراكز رعاية صحية وتخصصية، عيادات شعبية وتأمين صحي) وبين تطور معدل المهن الطبية ولكافة مفردات عينة البحث للفترتين (2016-2017 و 2017-2018).
  ٤. **فاعلية الأنشطة الرئيسية:** يبين العمود (y4) من الجدول (٢) رتب فاعلية الأنشطة الرئيسية المحتسبة وفقاً لدالة الاختلاف بين تطور معدل المراجعة في المؤسسات الصحية الحكومية (مستشفيات، مراكز رعاية صحية وتخصصية، عيادات شعبية وتأمين صحي) وبين تطور معدل الإصابة بالأمراض غير الانتقالية ولكافة مفردات عينة البحث للفترتين (2016-2017 و 2017-2018).
  ٥. **الاقتصاد (فاعلية الموارد):** إن العلاقة بين مدخلات الوحدة ونتائجها المتحققة هي التي تحدد مستوى اقتصاد الوحدة في تدبير مواردها لتحسين تلك النتائج، يظهر العمود (y5) من الجدول (٢) رتب الاقتصاد الأنشطة الرئيسية المحتسبة وفقاً لدالة الاختلاف بين تطور معدل المهن الطبية وبين تطور معدل الإصابة بالأمراض غير الانتقالية ولكافة مفردات عينة البحث للفترتين (2016-2017 و 2017-2018).

الجدول (٢): رتب الأداء لمفردات العينة للفترتين

2018-2017					2017-2016					المحافظة
y5	y4	y3	y2	y1	y5	y4	y3	y2	y1	
1	2	3	2	3	3	3	1	3	1	بغداد
4	3	2	3	2	3	3	1	3	3	البصرة
2	1	2	1	2	4	3	2	3	2	ميسان
1	1	1	1	1	3	3	1	3	1	الديوانية
3	3	3	3	1	3	3	1	3	1	ديالى
3	4	3	4	3	4	2	3	1	2	الانبار
1	1	1	1	1	3	3	1	3	1	بابل
3	3	1	3	1	4	3	2	4	4	كربلاء
1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	كركوك
3	4	3	4	3	3	3	1	3	1	واسط
3	3	1	3	3	3	3	1	3	1	ذي قار
4	3	2	3	2	3	3	1	3	1	المتنى
2	2	2	2	2	1	2	3	1	1	صلاح الدين
3	3	1	3	1	1	1	1	2	3	النجف

ثانياً. التحليل الإحصائي للبيانات: يتناول القسم الثاني من الجانب العملي الاختبار الإحصائي لطبيعة وتأثير علاقة المتغير المستقل (X) في المتغير المعتمد (Y)، إذ يتمثل المتغير المستقل (X) بفحص إستراتيجية وزارة الصحة والبيئة في توزيع الموارد البشرية على دوائر الصحة العامة حسب المحافظات، سواء كانت موارد بشرية رئيسة (مهن طبية)، أم موارد بشرية سائدة (مهن تمريضية ومهن صحية)، وبذلك يتضمن ثلاث متغيرات فرعية وهي كالآتي:

١. (X1) معدل المهن الطبية لكل 10000 من السكان.
٢. (X2) معدل المهن التمريضية لكل 10000 من السكان.
٣. (X3) معدل المهن الصحية لكل 10000 من السكان.

أما المتغير المعتمد (Y) فيمثل رتب الأداء موزعة حسب الدوائر العامة لوزارة الصحة

مشتماً بالآتي:

١. (y1) كفاءة العمليات الداخلية.
٢. (y2) فاعلية العمليات الداخلية.
٣. (y3) كفاءة الأنشطة الرئيسية.
٤. (y4) فاعلية الأنشطة الرئيسية.
٥. (y5) الاقتصاد.

ولغرض اختبار علاقة وتأثير المتغير المستقل (X) في المتغير المعتمد (Y) فقد تم الاعتماد على البرنامج الإحصائي (SPSS-24) في تحليل معامل الارتباط والانحدار الخطي البسيط والمتعدد بين محاور الدراسة.

١. **تحليل الارتباط Correlation Analysis:** يتم في هذا التحليل دراسة الارتباط بين جميع محاور الدراسة ومعرفة طبيعة العلاقة بين تلك المحاور وأيهما الأقوى ارتباطاً وأيهما الأقل ارتباطاً وهل العلاقة معنوية أم لا، ويتم ذلك من خلال حساب معامل الارتباط الخطي البسيط والمتعدد بين المحاور، إذ أن قيمة معامل الارتباط تتراوح ما بين (-1,+1) وتشير القيمة الموجبة إلى العلاقة الطردية بين المتغيرين "أي يزداد احد المتغيرين بزيادة المتغير الآخر والعكس صحيح"، والقيمة السالبة إلى العلاقة العكسية "أي يقل احد المتغيرين بزيادة المتغير الآخر والعكس صحيح"، وكلما اقترب المعامل من الواحد دل ذلك على قوة العلاقة، وتشير العلامة (\*) وجود علاقة إحصائية معنوية بدرجة ثقة 95%، كما تشير العلامة (\*\*) إلى وجود علاقة إحصائية معنوية عالية بدرجة ثقة 99% في المؤشر.

الجدول (٣): معامل الارتباط البسيط والمتعدد بين محاور الدراسة

المتغير المعتمد	المتغير المستقل		
	معدل المهن الطبية x1	معدل المهن التمريضية x2	معدل المهن الصحية x3
معامل الارتباط البسيط 2016			
معامل الارتباط المتعدد			
**0.736	y1	**0.733	**0.719
**0.742	كفاءة العمليات الداخلية		
**0.725	y2	0.291	**0.720
**0.768	فاعلية العمليات الداخلية		
**0.867	y3	**0.721	**0.723
**0.717	كفاءة الأنشطة الرئيسية		
0.28	y4	**0.724	0.229
**0.738	فاعلية الأنشطة الرئيسية		
0.216	y5	**0.727	**0.715
0.225	الاقتصاد		
**0.709	الأداء	**0.729	**0.718
0.236			
2017			
**0.801	y1	**0.777	**0.728
**0.770	كفاءة العمليات الداخلية		
**0.721	y2	**0.781	**0.777
**0.742	فاعلية العمليات الداخلية		
**0.815	y3	**0.736	**0.738
0.219	كفاءة الأنشطة الرئيسية		
**0.710	y4	**0.752	0.227
**0.732	فاعلية الأنشطة الرئيسية		
**0.772	y5	**0.739	**0.758
**0.819	الاقتصاد		
**0.782	الأداء	**0.724	**0.740
**0.737			
2018			
**0.736	y1	**0.733	**0.719
**0.742	كفاءة العمليات الداخلية		
**0.725	y2	0.291	**0.720
**0.768	فاعلية العمليات الداخلية		
**0.867	y3	**0.721	**0.723
**0.717	كفاءة الأنشطة الرئيسية		
0.28	y4	**0.724	0.229
**0.738	فاعلية الأنشطة الرئيسية		
0.216	y5	**0.727	**0.715
0.225	الاقتصاد		
**0.709	الأداء	**0.729	**0.718
0.236			

ومن نتائج تحليل الارتباط الموضحة في الجدول أعلاه تبين الآتي:

- أ. وجود علاقة طردية قوية وذات معنوية إحصائية عالية ما بين المتغير التوضيحي إجمالاً (X) والمتغير المعتمد (Y)، إذ بلغ معدل معامل الارتباط الخطي المتعدد للسنوات الثلاثة (0.733).
- ب. وجود علاقة طردية قوية وذات معنوية إحصائية عالية ما بين المتغير التوضيحي إجمالاً (X) وكفاءة العمليات الداخلية (y1)، إذ بلغ معدل معامل الارتباط الخطي المتعدد (0.758).
- ج. وجود علاقة طردية قوية وذات معنوية إحصائية عالية ما بين المتغير التوضيحي إجمالاً (X) وفاعلية العمليات الداخلية (y2)، إذ بلغ معدل معامل الارتباط الخطي المتعدد (0.724).
- د. وجود علاقة طردية قوية وذات معنوية إحصائية عالية ما بين المتغير التوضيحي إجمالاً (X) وكفاءة الأنشطة الرئيسية (y3)، إذ بلغ معدل معامل الارتباط الخطي المتعدد (0.850).
- هـ. وجود علاقة طردية متوسطة القوة ما بين المتغير التوضيحي إجمالاً (X) وفاعلية الأنشطة الرئيسية (y4)، إذ بلغ معدل معامل الارتباط الخطي المتعدد (0.423).
- و. وجود علاقة طردية متوسطة القوة ما بين المتغير التوضيحي إجمالاً (X) والاقتصاد (y5)، إذ بلغ معدل معامل الارتباط الخطي المتعدد (0.401).

٢. **تحليل الانحدار Regression Analysis:** يهدف هذا التحليل إلى معرفة درجة ومعنوية تأثير المتغير التوضيحي "معدل المهن الطبية، معدل المهن التمريضية، معدل المهن الصحية" على المتغير المعتمد "كفاءة الأنشطة الرئيسية، فاعلية الأنشطة الرئيسية، الاقتصاد، كفاءة العمليات الداخلية، فاعلية العمليات الداخلية"، ويتضمن المؤشرات الآتية:

- أ. معامل التوضيح أو التفسير  $R^2$ : ويمثل نسبة تفسير المتغير التوضيحي من التغيرات الحاصلة في المتغير المعتمد والنسبة المتبقية تعود إلى العوامل الأخرى التي لم يأخذها الباحثان بنظر الاعتبار.
- ب. الاحتمال المرافق لقيمة F المحتسبة (p-value of F): وتستخدم الاختبار معنوية التغيرات المستقلة بشكل إجمالي على المتغير المعتمد، فإذا كانت قيمتها أقل من (0.05) نرفض فرضية العدم (عدم وجود تأثير معنوي) ونقبل الفرضية البديلة (وجود تأثير معنوي للمتغير التوضيحي على المتغير المعتمد) والعكس صحيح.

ج. معلمة الانحدار Regression Coefficient: وتمثل مقدار التغير في المتغير المعتمد إذا تغير المتغير التوضيحي بمقدار وحدة واحدة، فإذا كانت الإشارة موجبة فالزيادة في المتغير التوضيحي تسبب زيادة في المتغير المعتمد وإذا كانت الإشارة سالبة فالزيادة في المتغير التوضيحي تؤدي إلى نقصان في المتغير المعتمد والعكس صحيح.

- د. الاحتمال المرافق لقيمة t المحتسبة (p-value of t): وتستخدم الاختبار معنوية التغيرات التوضيحية بشكل فردي على المتغير المعتمد، فإذا كانت قيمتها أقل من (0.05) نرفض فرضية العدم (عدم وجود تأثير معنوي) ونقبل الفرضية البديلة (وجود تأثير معنوي للمتغير التوضيحي على المتغير المعتمد) والعكس صحيح. وتشير العلامة (\*) إلى أن القيمة معنوية بدرجة ثقة 95%، كما تشير العلامة (\*\*) إلى أن القيمة معنوية بدرجة ثقة 99%.

الجدول (٤): تحليل الانحدار

2016							
المتغير المعتمد	معامل التحديد R <sup>2</sup>	معامل الانحدار β (التأثير)	الحد الثابت α	قيمة t المحسوبة	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة P	طبيعة العلاقة
y1	0.542	0.238	0.811	2.917*	8.509*	0.023	معنوية
y2	0.526	0.237	1.961	3.001*	9.096*	0.002	معنوية
y3	0.752	0.538	2.205	3.943**	15.547**	0.000	معنوية عالية
y4	0.078	0.012	2.884	0.289	0.084	0.777	غير معنوية
y5	0.047	0.003	2.78	0.059	0.004	0.954	غير معنوية
الأداء	0.503	0.041	2.237	2.201*	4.844*	0.049	معنوية
2017							
المتغير المعتمد	معامل التحديد R <sup>2</sup>	معامل الانحدار β (التأثير)	الحد الثابت α	قيمة t المحسوبة	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة P	طبيعة العلاقة
y1	0.642	2.154	2.958	3.248**	10.549**	0.000	معنوية عالية
y2	0.519	1.004	2.241	2.288*	5.235*	0.04	معنوية
y3	0.664	1.08	3.507	3.377**	11.404**	0.000	معنوية عالية
y4	0.504	1.001	2.241	2.289*	5.239*	0.04	معنوية
y5	0.596	2.214	2.257	2.273*	5.165*	0.041	معنوية
الأداء	0.612	2.12	2.577	2.213*	4.890*	0.048	معنوية
2018							
المتغير المعتمد	معامل التحديد R <sup>2</sup>	معامل الانحدار β (التأثير)	الحد الثابت α	قيمة t المحسوبة	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة P	طبيعة العلاقة
y1	0.529	0.241	2.672	3.347**	11.202**	0.000	معنوية عالية
y2	0.516	0.219	1.926	2.230*	4.973*	0.04	معنوية
y3	0.54	0.457	3.013	3.841**	14.758**	0.000	معنوية عالية
y4	0.516	0.211	1.926	2.238*	4.973*	0.041	معنوية
y5	0.06	0.003	2.319	0.015	0.102	0.988	غير معنوية
الأداء	0.545	0.341	2.363	2.281*	5.203*	0.039	معنوية

ومن نتائج تحليل الانحدار الموضحة في الجدول أعلاه تبين الآتي:

أ. إن المتغيرات التوضيحية تساهم بمعدل 55% من التغيرات الحاصلة في متغير الأداء (Y) إجمالاً ولل سنوات الثلاثة، والنسبة المتبقية تعود إلى العوامل الأخرى التي لم يأخذها الباحثان بنظر الاعتبار.

ب. أن قيم الاختبار لكلا من (t و f) المحسوبة لمتغير الأداء هي أكبر من قيمها الجدولية والبالغة (1.777)، (4.67) عل التوالي، وبذلك نرفض فرضية العدم والتي تنص بعدم وجود تأثير معنوي

ونقبل الفرضية البديلة، والتي تنص بوجود تأثير معنوي إجمالي للمتغير التوضيحي على المتغير المعتمد وبدرجة ثقة 95%.

- ج. بلغت قيمة الميل الحدي لتأثير المتغير التوضيحي إجمالاً (X) في الأداء (Y) معدل (0.834) للسنوات الثلاثة علماً انه تأثيراً معنوياً بدرجة ثقة 95%، وهذا يدل على انه كلما يزداد الاهتمام بالمتغير التوضيحي بمقدار وحدة واحدة يزداد المتغير التابع بمقدار (0.834) والعكس صحيح.
- د. بلغت قيمة الميل الحدي لتأثير المتغير التوضيحي إجمالاً (X) في كفاءة العمليات الداخلية (y1) معدل (0.879)، علماً انه تأثيراً معنوياً عالياً بدرجة ثقة 99%.
- هـ. بلغت قيمة الميل الحدي لتأثير المتغير التوضيحي إجمالاً (X) في فاعلية العمليات الداخلية (y2) معدل (0.487)، علماً انه تأثيراً معنوياً بدرجة ثقة 95%.
- و. بلغت قيمة الميل الحدي لتأثير المتغير التوضيحي إجمالاً (X) في كفاءة الأنشطة الرئيسة (y3) معدل (0.692) علماً انه تأثيراً معنوياً عالياً بدرجة ثقة 99%.
- ز. بلغت قيمة الميل الحدي لتأثير المتغير التوضيحي إجمالاً (X) في فاعلية الأنشطة الرئيسة (y4) معدل (0.409)، علماً انه تأثيراً غير معنوياً.
- ح. بلغت قيمة الميل الحدي لتأثير المتغير التوضيحي إجمالاً (X) في الاقتصاد (y5) نسبة (0.74)، علماً انه تأثيراً غير معنوياً.

#### المحور الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

##### أولاً. الاستنتاجات:

١. إن من أولويات إعادة هندسة التدقيق هو إعادة تصميم عملية التدقيق لتقييم كفاءة وفاعلية نتائج الوحدات الحكومية، ومدى تكامل عملياتها وأنشطتها الرئيسة في تحقيق تلك النتائج، إذ تطمح من خلال نموذجها المعياري إلى إحداث تحسينات أساسية وجذرية ومثيرة في المقاييس المعاصرة للأداء.
٢. يعد التدقيق الاستراتيجي نوع جديد للرقابة الحكومية لتقييم مدى نجاح الوحدات في تحقيق أهدافها، إذ تهدف من خلاله الحكومات إلى تنفيذ الاستراتيجيات الشاملة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية للدولة، مما يؤثر في تخطيط تلك الاستراتيجيات وإعادة صياغتها.
٣. إن من أهم متطلبات التدقيق الاستراتيجي هو تقييم كفاءة وفاعلية أنشطة الوحدة الرئيسة وعملياتها الداخلية، فضلاً عن مدى اصطفاها لتحقيق الأهداف المخططة.
٤. يعمل المدقق الاستراتيجي بشكل أساس وفقاً لمنهج تطوير الفهم العميق والشامل للوحدات الخاضعة للتدقيق لتصويب مسارها نحو قيمها من جهة، وربطها بعملية التخطيط الاستراتيجي من جهة أخرى.
٥. يساعد التدقيق الاستراتيجي في تحديد المشكلات التي تعترض الأداء الشامل للوحدات ومعالجتها في الوقت المناسب، بعدها قضايا ذات أولوية عالية وشمولية ترتبط بالتعقيد التنظيمي بين الوحدات الحكومية، كما توصف مواضيعه بالانتساع نوعياً، وتُحدد من خلال التعاون والتنسيق فيما بين الأجهزة الرقابية العليا والجهات المختصة.
٦. تسهم إعادة تصميم أعمال التدقيق الخارجي حول فحص استراتيجيات الوحدات الحكومية وتقييم نتائج أنشطتها الرئيسة والثانوية بشكل متكامل في تحسين مستوى كفاءة وفاعلية تلك الوحدات في

إحراز النتائج المستهدفة، إذ أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود علاقة تأثير معنوية لمتطلبات التدقيق الاستراتيجي في مستوى الأداء الكلي لتلك الوحدات.

٧. ترتبط إستراتيجية وزارة الصحة والبيئة في توزيع مواردها البشرية بشكل وثيق مع كفاءة وفاعلية خدماتها المقدمة على مستوى أنشطتها ووحداتها العامة.

#### ثانياً. التوصيات:

١. السعي لتطبيق متطلبات إعادة هندسة التدقيق، لا سيما تنظيم عمليات التدقيق حول النتائج وليس المهام، من القائمين على تنظيم التدقيق الحكومي الخارجي في ديوان الرقابة المالية الاتحادي.
٢. تفعيل دور ديوان الرقابة المالية الاتحادي في فحص واقعية الخطط الإستراتيجية العامة لوزارات الدولة لتقييم مدى مناسبتها للموارد المتاحة من جهة، ولحاجات المستفيدين الفعلية من جهة أخرى.
٣. ضرورة تفعيل دور أقسام ديوان الرقابة المالية الاتحادي في المحافظات كافة لتقييم أداء الوحدات التابعة لها وفق إطار متكامل للتدقيق الاستراتيجي لتعزيز عوامل نجاح تلك الوحدات والتمثلة باستغلال الموارد المتاحة والجودة والمرونة والسرعة والابتكار، إذ يعد ذلك أحد المتطلبات الأساسية لإعادة هندسة التدقيق.
٤. ضرورة العمل على تفعيل نظام التدقيق الاستراتيجي لتغذية عملية التخطيط الاستراتيجي بالمعلومات الملائمة لصياغة استراتيجيات حكومية تنموية واضحة وقابلة للقياس.
٥. الاستفادة من أدوات التدقيق الاستراتيجي في تقييم أداء الوحدات الحكومية الشامل لأنشطتها الرئيسية وعملياتها الداخلية، والوقوف على أهم المشكلات التي تعترض تنفيذ خططها وتعديلها في ضوء ذلك.
٦. السعي الجاد لتأسيس إطاراً مرجعياً متكاملماً للتدقيق الحكومي الاستراتيجي من ديوان الرقابة المالية الاتحادي، والاستفادة من نتائج البحوث والدراسات الأكاديمية والمهنية في هذا المجال، فضلاً عن الخبرات المتراكمة لدى كوادره المختصة.

#### المصادر

#### أولاً. المصادر العربية:

#### أ. الرسائل والأطاريح:

١. الجنابي، محمد حسين علي حسين، (٢٠٠٨)، تأثير بعض مهارات التفكير الإبداعي والنسيج الثقافي التنظيمي في التدقيق الاستراتيجي، دراسة استطلاعية في ديوان الرقابة المالية، أطروحة دكتوراه، الجامعة المستنصرية.
٢. عبد، إحسان ذياب، (٢٠١٧)، نموذج مقترح لترشيح أجهزة الرقابة والتدقيق في العراق من خلال تقنية إعادة الهندسة، أطروحة دكتوراه، الجامعة المستنصرية.

#### ب. المجالات والدوريات:

١. كبرو، رغد يوسف، ووالي، سلام عبد الجليل، (٢٠١٥)، التدقيق الاستراتيجي وتأثيره في بناء المنظمة المتكاملة باستخدام تكنولوجيا المعلومات/دراسة استطلاعية لآراء الإدارتين العليا والوسطى في شركة خطوط الأنابيب النفطية في العراق، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد ٣٨، العدد ١٠٢.
٢. الصانع، بلال أمجد محمد، (٢٠١٨)، التدقيق الاستراتيجي في القطاع العام في العراق، مجلة جامعة تكريت للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد ٣ العدد ٤٣.

٣. الشعباني، صالح ابراهيم يونس، والجميلي، وعد حسين شلاش، (٢٠١٢)، ملامح تطبيق التدقيق الاستراتيجي في العراق/دراسة لعينة من الشركات الصناعية في محافظة نينوى، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد ٤، العدد ٩.

ثانياً. المصادر الإنكليزية:

أ. الكتب العلمية:

1. David, Fred R. (2011) Strategic management: Concepts and cases, 13<sup>th</sup> (Global) Edition, New Jersey, Pearson Inc.
2. Liu, Jiayi (2015) Study on the Auditing Theory of Socialism, with Chinese characteristics , John Wiley & Sons ,Inc , Hoboken , New Jersey , USA.
3. Mayne, John & Goni , Eduardo Zapico , (1997) Monitoring Performance in The Public Sector ; Future Direction from International Experience , Routledge , Yaylor & Francis Group , London and New York.
4. Pickett, K.H. Spencer (2010) The Internal Auditing Handbook, Third edition, John Wiley & Sons Ltd.
5. Soltani, Bahram, (2007), Auditing an International Approach, Pearson Education, British Library.
6. Wheelen, Thomas L & Hunger , J. David (2012) Strategic Management and Business Policy, Toward Global Sustainability , Thirteenth Edition , Pearson Education , Inc , New Jersey , USA .

ب. الرسائل والأطاريح:

1. Cumming, Alison j (2014) "The Audit Society" in Action: A study of Audit and Performance Management in The National Health Services in Scotland, PHD in Accounting, University of Edinburg.
2. Eltweri, Ahmed Mohamed (2015) An Investigation into Auditing Profession Regulatory Framework and the factors influencing the adoption of ISAs in Libyan context , PHD thesis, Liverpool John Moores University.
3. Melville, Robert (2002) Re-engineering Internal Audit: Strategy and Control, Control Models and Control Self-Assessment, PHD thesis, City University Business School.

ج. المجلات والدوريات:

1. Abuaddous, Murad & Hanefa, Mustafa Muid & Laili, Hidayah (2015) Audit Structure, Time Pressure and Judgment Accuracy: A comparison between Strategic System Audit and Traditional Audit. International Journal of Economics and Finance, Vol (7), No (8).
2. Alford, John & Greve, Carsten (2017) Strategy in the Public and Private Sectors: Similarities, Differences and Changes. Journal of Administrative Sciences, Vol (7), No (35).
3. Alwardat, Yousef Ali & Basheikh, Abdullatif Muhamed (2017) The Impact of Performance Audit on Public Administration in Saudi Arabia: An Exploratory Study. International Journal of Business and Management, Vol(12) , NO(12).
4. Bell, Timothy. B. & Doogar, Rajib & Solomon, Ira, (2008), Audit Labor Usage and Fees under Business Risk Auditing. Journal of Accounting Reserch, Vol (46), No (4).

5. Daghfous, Abdelgader & Taisier, Z. (2017). An Auditing Framework for Knowledge-Enabled Supply Chain Management: Implications for Sustainability. Journal of Sustainability, Vol (9), No (791).
6. Garza, Fernando Angel (2013) a framework for Strategic Sustainability in Organizations: A three Pronged Approach, Journal of Comparative International Managament, Vol (16), No (1).
7. Harrison, Julie A. & Rouse, Paul & De Villiers, Charl J. (2012) Accountability and Performance Measurement: A Stakeholder Perspective. Journal of Centrum Cathedra: The Business and Economics Research Journal, Vol (5), No (2).
8. Kaplan, Robert s. & Norton, David p. (1992) the Balanced Scorecard-Measures That Drive Performance, Harvard Business Review.
9. Kloot, Louise & Martin, John (2000) Strategic performance management: A balanced approach to performance management issues in local government. Management Accounting Research, 11, 231- 251.
10. Reyes, Danilo. R. (2001), Public Sector Reengineering: Practice Problems and Prospects. Asian Review of Public Administration.

#### د. التقارير والمؤتمرات الدولية

1. GAO (2018) United States Government Accountability Office, Government Auditing Standards (GAS).
2. The World Bank, Mackay, Keith (2011) Evaluation Capacity Development: The Australian Governments Performance Framework, Washington, DC.