

المسؤولية الاخلاقية لمراقب الحسابات ودورها في تدقيق عمليات التخطيط والرقابة الاستراتيجية

الدكتور هاني حميد مشجل

كلية الادارة والاقتصاد / جامعة واسط

المستخلص :

يهدف البحث الى معرفة المسؤولية الاخلاقية لمراقب الحسابات في تدقيق عمليات التخطيط الاستراتيجي وفحص وسائل واجراءات الرقابة الاستراتيجية المعدة من قبل الوحدة الاقتصادية لبيان مدى قدرة هذه الوسائل والاجراءات في تعديل الخطط الاستراتيجية، حيث تمثلت مشكلة البحث بانه يفضل ان تراقب تلك الخطط الاستراتيجية لمعرفة الانحرافات بها وبالنتيجة تكون تلك الخطط التي تم فحصها من قبل جهة او شخص مهني محايد من اجل الابتعاد عن المغالاة في وضعها ولتحقيق اهداف البحث قام الباحث بتحليل بيانات الوحدة الاقتصادية للاعمال الهندسية المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية ومن تحليل البيانات توصل الباحث الى الاستنتاجات الاتية والتي اهمها من ضمن المدخل الاخلاقي يتطلب من مراقب الحسابات وضع برنامج وخطة لتدقيق الخطط والرقابة الاستراتيجية اللتين تعتمدهما الوحدة الاقتصادية ، ان الوحدة الاقتصادية لم تكن تضع الخطط الاستراتيجية الكافية للحد من مخاطر التهديدات الخارجية، وضعف نظام المعلومات الذي يمد الخطط الاستراتيجية بالمعلومات الكافية لغرض بناء الخطط بشكل سليم، ويقترح الباحث قيام مراقبي الحسابات بابداء الرأي بالخطط والرقابة الاستراتيجية المعتمدة في الوحدة الاقتصادية لان ذلك يعزز ويساهم في وضع الخطط الرصينة لتلافي المتغيرات المستقبلية، وعلى الوحدة الاقتصادية ان تضع الخطط الاستراتيجية المناسبة للحد من تهديدا البيئة الخارجية، وعلى الوحدة الاقتصادية اعتماد نظام معلومات وكفوي دقيق لكي يتم بناء الخطط الاستراتيجية على معلومات دقيقة مستندة الى نظام معلوماتي متكامل .

Abstract

The research aims to know the moral responsibility of the auditor in auditing the strategic planning processes and examining the strategic control methods and procedures prepared by the economic unit to show the ability of these means and procedures to modify the strategic plans.

The problem of research is that it would prefer to monitor these strategic plans to identify deviations as a result, those plans that were examined by a neutral professional or professional in order to stay away from overstatement and to achieve the research objectives, the researcher analyzed the data of the economic unit of the engineering works which listed in the Iraqi market for financial papers.

The researcher conclusion that, the most important of which is the moral input requires the auditor to develop a program and plan to audit the strategic plans and control adopted by the economic unit. the economic unit did not develop strategic plans sufficient to reduce the risk of external threats. Provide the strategic plans with sufficient information for the purpose of building the plans properly.

The researcher suggests that, the auditors should present the strategic plans and control adopted in the economic unit because this enhances and contributes to the development of the sound plans.

In order to avoid future changes, and economic unity to develop appropriate strategic plans to reduce the threat of the external environment, and the economic unity to adopt a system of information and a careful system to ensure that the strategic plans to build accurate information based on an integrated information system.

المقدمة

ان التغيرات الكبيرة التي تفرضها البيئة الخارجية من حيث حدة المنافسة بين الوحدات الاقتصادية وتأقلم مع المتغيرات الجديدة المتعلقة بسرعة نقل المعلومات واستثمارها يجدر بتلك الوحدات وعلى مختلف مستوياتها وضع خطط ورقابة استراتيجية رصينة من اجل استثمار الفرص وتخفيف او تلافي التهديدات التي ستواجهها او التي من المتوقع ان تواجهها في المستقبل والتي يدخل في نطاقها عنصر عدم التاكّد.

ان الرصان المطلوبة لكل من التخطيط الاستراتيجي والرقابة الاستراتيجية التي تتبناها الوحدة الاقتصادية يتطلب ان تدرس كل الظروف التي من الممكن مواجهتها في المستقبل هذا من ناحية ومن ناحية اخرى ومن اجل تعزيز رصانة التخطيط الاستراتيجي والرقابة الاستراتيجية يتطلب عند وضعها يتطلب دراستها وابداء الرئي فيها من قبل رجل مهني محايد يكون على معرفة بالظروف المحيطة بالوحدة الاقتصادية او بالمتغيرات المتوقع حدوثها وهذا مايتطلب ان يقوم به مراقب الحسابات والذي ليس من مسؤولياته وضع التنبؤات المستقلة للوحدة ولكن قد يكون

ذلك من صلب واجباته الاخلاقية بان يدي النصح والارشاد الى الوحدة الاقتصادية في مجال تحسين وترصين وتطوير خططها الاستراتيجية والرقابة عليها من هذا جاء فكرة البحث الذي تناوله الموضوع اربع محاور حيث تضمن المحور الاول الاخلاق والمسؤولية الاخلاقية للمراقب والمحور الثاني التحليل الاستراتيجي SWOT والمحور الثالث الجانب التطبيقي والمحور الرابع الاستنتاجات والمقترحات .

منهجية البحث :

اولا : مشكلة البحث : ان عمليات التخطيط الاستراتيجية تكون دائما متلازمة مع عدم التاكّد فان التخطيط الاستراتيجي البعيد المدى يتطلب رقابة استراتيجية عليها ويتم تعديلها او تغييرها وفقا للمعلومات المتاحة او التي يتم الاستناد عليها ويتضمن وسائل واجراءات رقابية تتواءم مع طبيعة تلك الخطط وعليه فهي خارج مدى المسؤوليات الانضباطية والمدنية والجزائية لمراقب الحسابات .

وهنا تبرز المشكلة بانه يفضل ان تراقب تلك الخطط لمعرفة الانحرافات بها وبالنتيجة تكون تلك الخطط التي تم فحصها من قبل جهة او شخص مهني

العراق للأوراق المالية ضمن الشركات الصناعية وهي الشركة العراقية للأعمال الهندسية وهي شركة صناعية مساهمة مركزها الرئيسي وفروعها في بغداد.

المحور الاول : الاخلاق والمسؤولية

الاخلاقية للمدقق

اولا : ماهية الاخلاق :

ظهرت كلمة الأخلاق Ethic مستخلصة من اللفظ اليوناني Ethike وتعني الأعراف والطباع وتكون الأخلاق Ethic مجموعة من المعتقدات او المثاليات الموجهة والتي تتخلل الفرد او مجموعة من الناس في المجتمع ، وتمثل الأخلاقيات اختيار التصرفات التي تميز بين ما هو جيد (الفضيلة) وما هو سيء (الذيلة) وهذا ما تمثله الأخلاق المثالية، كما انها مسألة نسبية فهي تفضيلات اجتماعية معينة تستند الى ما يستهجنونه في المجتمع من سلوك وتصرفات في فترة وظروف معينة

(Schroeder,2009:598).

وقد تناول العديد من الكتاب والباحثين تعريف الأخلاق، وانطلق كل منهم من زاوية معينة فقد عرفها (الكسب) بأنها اختيار التصرفات التي تكون سليمة ومناسبة وعادلة وقد يكون سلوكاً سليماً او

محايد من اجل الابتعاد عن المغالاة في وضعها .

ثانيا : اهمية البحث : تنبع اهمية البحث من خلال عمليات التخطيط الاستراتيجي ودور المتغيرات البيئية الداخلية والخارجية واثرها على اهداف الوحدة الاقتصادية وانعكاس ذلك على عمل مراقب الحسابات ومدى مسؤوليته لدراسة الخطط الاستراتيجية البعيدة المدى والتي تتضمن بعدم التاكيد وخاصة اذا كانت في بيئة متغيرة معقدة .

ثالثا : اهداف البحث : يهدف البحث الى معرفة مسؤولية مراقب الحسابات في تدقيق عمليات التخطيط الاستراتيجي وفحص وسائل واجراءات الرقابة الاستراتيجية المعدة من قبل الوحدة الاقتصادية لبيان مقدرة هذه الوسائل والاجراءات في تعديل الخطط الاستراتيجية .

رابعا : فرضية البحث : يستند البحث الى فرضية رئيسية مفادها ما يأتي :

ان مراقب الحسابات مسؤول مسؤولية اخلاقية اتجاه الوحدة الاقتصادية بغية فحص خططها الاستراتيجية ودراسة وتقييم الرقابة الاستراتيجية المعدة من قبل تلك الوحدة لمراقبة الخطط الاستراتيجية .

خامسا : عينة البحث : تمثلت عينة البحث بإحدى الشركات المدرجة في سوق

المقارنات بين الخصائص ولكن من دون أية أحكام أو تقييمات نسبية إزاءها، أي لا تهتم بالتحليل والدراسة فقط بل تهتم أيضا بقيمتها الأخلاقية ودلالاتها وأهميتها النسبية وتقسّم على نوعين :

أ. الأخلاق المعيارية العامة.

ب. الأخلاق المعيارية التطبيقية.

٢ - الأخلاق الماورائية (**meta-ethics**) : هو العلم الذي يدرس الأسس الأولى أو المبادئ الأولى التي تقوم عليها المعرفة الإنسانية وتهتم بدراسة الدلالات والتبريرات التي تكمن وراء المواقف الأخلاقية فضلاً عن طبيعة المفاهيم الأخلاقية، كما أنها تبحث في الفكر والوجود والمطلق بالإضافة إلى اهتمامها بالنواحي الخارجة عن إطار الحس والمشاهدة المادية والتي لها القدرة على ترك بصماتها على الثقافة المجتمعية وخلق مفاهيم ومعتقدات تؤثر على العادات والأعراف السائدة للمجتمعات .

ثالثاً: المبادئ والقواعد الأخلاقية العامة:

هناك مجموعة من الخصائص التي يشتمل عليها السلوك الأخلاقي للفرد وهي في ذات الوقت تمثل مجموعة المبادئ والمعايير الخاصة بالأخلاقيات بشكل عام (محمود وآخرون، ٢٠١١: ٤٠٩):

خطأ وربما يكون مناسب او غير مناسب كما ان القرارات التي تتخذها قد تكون عادلة او غير عادلة (الكسب ورشيد، ٢٠٠٦: ١٠) اما (Pojman) من جانبه فقد انطلق في تعريفها من مفهوم واسع عندما أطلق عليها الفلسفة الأخلاقية، فقد عرفها "هي منهجية تسعى إلى فهم المفاهيم الأخلاقية وتبرير المبادئ والنظريات الأخلاقية، وقد أشار إلى ان الأخلاق تلتزم بما هو صحيح او خطأ والجيد وغير الجيد في السياقات الأخلاقية فعلى سبيل المثال كيف لي أعيش حياتي وما هو الشيء الصحيح الذي ينبغي القيام به" (pojman, 1998:2)

ثانياً: أنواع الأخلاقيات :

تنقسم الاخلاق الى نوعين نوع يعتمد على الاعتدال والتوسط والمنفعة القصوى لأكبر عدد ممكن والنوع الثاني الاخلاق الدينية التي تستمد احكام السلوك الملازم من معتقدات دينية وعلى هذا الاساس يمكن التمييز بين نوعين من الاخلاقيات .

١- الأخلاق الوصفية (**Descriptive Ethics**) : هي تهتم بتحليل ودراسة الوقائع والحالات التي يتم الحصول عليها من المجالات المختلفة بما فيها الدراسات الاجتماعية والنفسية والثقافية وأجراء

- ١- الأمانة: وتعني ان يكون الفرد صادقاً صريحاً مباشراً نزيهاً لا يسرق ولا يغش ولا يكذب ولا يخدع ولا يراوغ ، وقد أشار البعض إلى ان من أهم أخلاق الشخص هي أمانته فأى إنسان يتم امتداحه يوصف بالأمين .
- ٢- الاستقامة: وتعني بأن يكون الفرد صاحب مبدأ وأميناً مستقيماً شجاعاً يعمل بما يقتنع به، ولا يكون ذا أوجه متعددة ولا يتبع مبدأ الغاية تبرر الوسيلة .
- ٣- حفظ الوعد: ويعني ان يكون الفرد حافظاً للوعد وينفذ الالتزامات ويحترم الاتفاقات ولا يفسرها على نحو غير مناسب او على نحو متقيد حرفي بالقوانين، ولا ينبغي له البحث عن أعذار وتبريرات لخرق التعهدات.
- ٤- الولاء والإخلاص: ويعني ان يكون الفرد مخلصاً في العمل إلى الزبائن، ولا يفصح عن معلومات تمثل إسراراً في الإطار المهني، ويحافظ على القدرة الخاصة بالتوصل الى الحكم المهني
- المحايد مع تجنب التأثيرات غير الملائمة وتعارض المصالح.
- ٥- العدالة: ويعني ان يكون الفرد عادلاً منفتح الذهن لديه القدرة على الاعتراف بالإخفاق وعندما يتسم بذلك يكون مستعداً على تغيير الاتجاهات والاعتقادات غير المقبولة فضلاً عن معاملة الأفراد على نحو متكافئ مع تقبل الاختلاف.
- ٦- الاهتمام بالآخرين: وتعني ان يكون الفرد عطوفاً كريماً لديه القدرة على العطاء ويكون في خدمة الآخرين مع مساعدة الذين هم بحاجة إليه دون إيذائهم.
- ٧- احترام الآخرين: وتعني ان يكون الفرد محترماً للكرامة الإنسانية والخصوصية وحق الاختيار لكل فرد، وان يكون لطيفاً مهذباً يقدم لهم المعلومات التي يحتاجونها ولا يتكبر عليهم ولا يؤدي عملاً يسيء به إليهم.
- ٨- ان يكون مواطناً صالحاً: ويعني ان يكون الفرد ملتزماً بالقوانين ومشاركاً في الخدمة العامة للمجتمع خصوصاً عندما يكون

رابعا :أبعاد الأخلاقيات
: Dimensions of Ethics

يجدر الإشارة إلى المدونات الأخلاقية قبل التطرق إلى أبعاد الأخلاقيات، والتي هي عبارة عن وثيقة تصدرها المؤسسة تتضمن مجموعة من القيم التي تتبناها الوحدة الاقتصادية في توجيه وممارسة أعمالها، والتي تساعد العاملين في مواجهة القضايا والمشكلات . وفي هذا السياق يمكن ان نشير إلى ثلاثة أبعاد او مستويات في علاقة الأخلاقيات بالإعمال من خلال المدونات الأخلاقية (زيتوني وكريم، ٢٠١١: ١١):

- ١ - البعد الأخلاقي المهني : ان الجمعيات المهنية تصدر مدونات قواعد وآداب المهنة تلزم أعضائها بها، وهذا نجده في جمعيات المحاسبين والجمعيات الطبية ونقابات المحامين وغيرها من مجالات المعرفة والمعلومات، ويلاحظ هذا البعد محصور بمستوى وسمعة المهنة وبالتالي فإنه يتسم بالمحدودية في إطار المهنة الواحدة وأعضائها وان كانت بعض مبادئه الأخلاقية مرتبطة بتوخي المنافع وتجنب الضرر للمجتمع والمعلومات.
- ٢ - البعد الأخلاقي للأعمال : غالبا ما تصدر شركات الأعمال مدوناتها، التي

في مركز قيادي يتعلق باتخاذ القرارات الاستراتيجية ذات المردود الاقتصادي على عموم المجتمع او ما يخص المعلومات ومدى توفيرها للآخرين بما يمكنهم من القيام بالاختيار الجيد وممارسة حقوقهم وتأدية واجباتهم.

٩- المثابرة والسعي للتفوق: وتعني ان يكون الفرد مثابرا ويسعى إلى التفوق في الأمور كافة وعند القيام بالمسؤوليات الشخصية والمهنية، ويتعين عليه ان يكون مجتهداً في تحمل تلك المسؤوليات وجديرا ان يعتمد عليه الآخرون.

١٠-المساءلة: وتعني ان يكون الفرد جديراً بالثقة ويتحمل مسؤولية الأعمال المتعلقة بالنتائج المستقبلية الصحيح منها والخطئة، وان يكون بذلك قدوة ومثالاً للآخرين لتعزيز وتأكيد الاستقامة والسمعة الطيبة في الأسرة او الشركة او المهنة وحتى الحكومة.

التجاوز على سياسات وإجراءات الوحدة الاقتصادية، فعندما تكون الإدارة العليا والإدارات الفرعية تفتقر إلى النزاهة والقيم الأخلاقية فإن ذلك سينعكس سلباً على البيئة التي تحكم العمل في الوحدة الاقتصادية الأمر الذي يتطلب من مراقب الحسابات أن يبذل عناية خاصة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات الأساسية التي سيعتمد عليها في الفحص حتى يطمئن إلى سلامة الرأي الذي يديه عن البيانات المالية (نور، ١٩٩٦: ١٧٢) .

سادسا: الأساس الأخلاقي للتدقيق:

إن الأهمية الاقتصادية التي تشغلها مهنة تدقيق الحسابات، وكثرة الأطراف المستفيدة من تقاريرها، وتضارب مصالح فئات هؤلاء الأطراف، فرض على مدقق الحسابات أن يتحلى بسلوك أخلاقي يمكنه من إنجاز المهمة التي ألقاها المجتمع على عاتقه. ومن أبرز الأمور التي تميز أي مهنة هو التزام أعضائها بقواعد ومبادئ سلوكية نابعة من ذاتهم - تحكم تصرفاتهم المهنية، وذلك اعترافاً منهم بأهمية الدور الذي يلعبونه ومسؤوليتهم نحو جمهور المواطنين، وهو ما نجده في مهنة المحاماة والطب والمحاسبة ومهن أخرى. لا يقتصر السلوك

تلزم جميع العاملين في مستوياتهم التنظيمية المختلفة بما فيهم العاملون في مجال المحاسبة، وهذا يعني المدونة الأخلاقية للمؤسسة تميل لتوسع اهتمامها الأخلاقي لتغطية مهنة ووظائف عديدة في إطار رؤية المؤسسة للأخلاقيات في مجال عملها

٣ - البعد الأخلاقي الصرف : وهذا ما يمثل الأخلاق المثالية التي ترتبط بعمل ما هو صواب لأنه صواب وليس لأنه الأفضل للإعمال او المهنة .

خامسا : الاستقامة والقيم الأخلاقية لإدارة الوحدة الاقتصادية:

إن السلوك الأخلاقي هو مجموعة التصرفات والتعبيرات الخارجية والداخلية التي يسعى عن طريقها الفرد لان يحقق عملية التكيف والتوفيق بين مقتضيات الإطار الاجتماعي الذي يعيش داخله (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠٠١: ٢٠)

فعلى مراقب الحسابات الحصول على فهم عن القيم الأخلاقية التي تتبناها الادارة العليا والإدارات الفرعية، كما ينبغي عليه عند تخطيط عملية التدقيق أن يأخذ بنظر الاعتبار نزاهة وسمعة أعضاء مجلس الادارة وعمّا إذا كان لديهم سوابق في

يعفي نفسه من البحث المباشر في هذه المبادئ إذا كانت منظمته المهنية التي ينتمي إليها قامت بوضع هذه المبادئ وترشيد عمل أعضائها. مع أن الاعتماد على رأي المهنة أو قواعدها قد لا يكون كافياً في كثير من الحالات. وإن القاعدة العامة في هذا المجال هي: إن التقيد الأعمى بالأعراف أو بمجموعة من المبادئ التي وضعتها المهنة أو المجتمع هو تنازل عن المسؤولية الفردية، بمعنى أن كل فرد قادراً على اتخاذ قرار أخلاقي مسؤول عن قراراته الخاصة. وعلى ذلك فإن مهمات المبادئ أو قواعد السلوك المهني هي مهمات إرشادية بالدرجة الأولى. ونجد في الواقع العملي نوعين من المبادئ الأخلاقية تمثل خلفية نظرية لكل سلوك: النوع الأول: وهي المبادئ الإلزامية التي تقود متخذ القرار للعمل حسب متطلبات قواعد السلوك المهني دون الموازنة بين الخير والشر في حالة الأخذ بهذه القواعد أو عدم الأخذ فيها، حيث أن الأخلاق بحسب هذا المفهوم هي تطبيق القواعد أو عدم الأخذ فيها، النوع الثاني: هو المبادئ النفعية والمعياري الأساسي في هذه المبادئ هو نتائج الموازنة بين الخير والشر الناتج من كل قرار، وإن القرار الذي

الأخلاقي على مدققي الحسابات أثناء مزاولتهم لمهنتهم، بل يسري على سلوكهم خارج المهنة، كما يسري على غيرهم من الناس لأن مسألة الأخلاق كل لا يتجزأ تملي على الإنسان منطلقات مهنية يترجمها إلى مواقف تنسجم مع طبيعة المشكلات التي يواجهها، أي أن مفهوم السلوك الأخلاقي بموجب السلوك الإنساني بشكل عام. هذا المفهوم الأخلاقي الذي كان موضوعاً لاهتمام الفلاسفة منذ بداية الأفكار المكتوبة، حتى إن المدرسة المثالية في الفلسفة التي نجد من روادها سقراطاً وأفلاطوناً وكانطاً، كانت أخلاقية بطبيعتها. ويمكن عرض مقومات السلوك الأخلاقي على النحو التالي: (مشكلة أخلاقية، مبادئ أخلاقية، نتائج القرار الأخلاقي). أما المشكلة الأخلاقية فهي تلك التي تظهر عندما يكون على المرء أن يختار بين عدة بدائل وأن القرار الصحيح ليس واضحاً وضوحاً مطلقاً، أي أن المشكلة الأخلاقية يمكن وضعها كواحد من الخيارات البديلة التي تؤثر في الآخرين. عند مواجهة المشكلة لا بد للإنسان من العودة إلى المبادئ الأخلاقية التي يؤمن بها، وهذه المبادئ التي يجب أن تكون مرشداً للقرارات. أن الإنسان قد

سابعاً: مفهوم السلوك الأخلاقي :

إن تقدم المجتمع لا يعتمد على الإمكانات المادية والتكنولوجية بقدر الاعتماد على الإمكانات البشرية القادرة على التمسك بمجموعة من الأخلاقيات والسلوكيات الوظيفية، كما إن الأداء المتميز الذي يقدمه الأفراد العاملون مرهون بمدى تمسكهم بهذه الأخلاقيات.

وبناء على ما تقدم يكاد موضوع الأخلاقيات يصبح محور الدراسة في الكثير من التخصصات على الرغم من انه مسألة شائكة، واعتبار السلوك الوظيفي اللا أخلاقي للفرد العامل من المشكلات الهامة التي تحتاج إلى الدراسة والتحليل لمعرفة الأسباب واقتراح الحلول حتى تستمر عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية بما يخدم أبناء المجتمع.

ويرى (جواد، ١٩٩٢: ٢٨١-٢٨٩) بأنه مجموعة المفاهيم والتوجهات الأخلاقية التي تميز السلوك الإنساني وتساعد على تصنيفه إلى السلوك الأخلاقي و اللا أخلاقي، وان السلوك يكون أخلاقياً بمقدار ما يساعد الفرد أو الجماعة على الكمال والوحدة في وسط تنافر الغايات.

ويشير (خضير، ١٩٩٩: ٧٨) إن البعض يميز بين السلوك الأخلاقي و اللا أخلاقي على

يؤدي إلى الخير الأعظم هو القرار الأحسن. وإن أي قاعدة أخلاقية يجب أن تكون نافعة للناس، أما إذا كانت هذه القاعدة ضارة فلا يجوز تطبيقها عليهم. (Robertson, J.c. and Davis, F.6, P.62)

نستخلص مما سبق أن السلوك الأخلاقي هو مجموعة التصرفات والتعبيرات الخارجية والداخلية التي يسعى عن طريقها الفرد أو المدقق لأن يحقق عملية التكيف والتوفيق بين مقومات وجودة ومقتضيات الإطار الاجتماعي الذي يعيش داخله. ومن ثم نستطيع أن نحدد بعض خصائص السلوك:

- ١ - إنه سلوك مسبب بمعنى أن السلوك لا يظهر من العدم ولكن يكون هناك دائماً سبب يؤدي إلى نشأته.
- ٢ - إنه سلوك هادف، بمعنى أن السلوك الأخلاقي يسعى عادة إلى تحقيق غاية معينة أو إشباع حاجة معينة.
- ٣ - إنه سلوك متنوع، يظهر في صور متعددة ومتنوعة حتى يمكنه أن يتواءم ويتوافق مع المواقف التي تواجهه.
- ٤ - أنه سلوك يفترض به المرونة. أي يتعدل ويتبدل طبقاً للظروف والمواقف المختلفة التي تواجه المدقق أو الفرد.

ضوء درجة الاهتمام بالأخلاق ضمن إطار الرقابة الاجتماعية.

أما (Good: 2003: 100) فقد وصف السلوك الأخلاقي بأنه كل ما يتفق مع المعايير الاجتماعية المقبولة بشكل عام، أما السلوك اللا أخلاقي لا يتفق مع المعايير الاجتماعية المقبولة بشكل عام.

ووضح (الدوري، ٢٠٠٩: ٢٢٥) السلوك الأخلاقي و اللا أخلاقي بأنه ناتج لكافة الاتجاهات والقيم والأنماط السائدة في المجتمع.

ثامنا: أخلاقيات مراقب الحسابات :

اخلاقيات مراقب الحسابات لا تقتصر على المبادئ والقواعد الأخلاقية للفرد العادي، بل تتجاوز ذلك لتشكل مجموعة من القواعد بحيث تصبح قواعد مهنية واقعية وقابلة للتطبيق توجه أصحاب المهنة نحو السلوك المهني، وذلك يتطلب أن يلتزم المهنيون بالسلوك الأخلاقي الذي يعود بالنفع فيما بعد على المجتمع (كراجة، ٢٠٠٤: ٥٨)

كذلك لا يقتصر السلوك الأخلاقي على مراقب الحسابات أثناء مزاولتهم لمهنتهم، بل يسري ذلك على سلوكهم خارج المهنة، كما يسري على غيرهم من الناس، حيث إن مسألة الأخلاق لا يمكن

تجزئتها ولا تطبيقها في مكان دون الآخر (صيام، وأبو حميد، ٢٠٠٦: ٢٠٤)، وقد عرفت أخلاقيات مراقب الحسابات بأنها كل ما تقره المنظمة باعتبارها المصدر الرئيس لتقرير ما هو صواب أو خطأ داخل بيئة الأعمال (جمعة، ٢٠١٢: ٧٦)، وكذلك عرفت اخلاقيات مراقب الحسابات المهنة بأنها مقاييس ومعايير للقيم والسلوكيات الأخلاقية التي تحكم العمل المحاسبي الذي يتم تنفيذه في بيئة العمل (المطيري، ٢٠١٢: ٧٦)، كذلك عرفت أخلاقيات مراقب الحسابات بأنها مجموعة من الأسس التي يجب أن يعمل المهنيون بمقتضاها، مما يسهم في تعزيز الثقة مع الذين يتعاملون معهم من ذوي العلاقة (المصري، ٢٠٠٥: ١٦)، كما عرفت أخلاقيات مراقب الحسابات بأنها "نظام المبادئ والقيم الأخلاقية وقواعد الممارسة التي أصبحت معيارا للسلوك المهني القويم (الصوري، ٢٠١٣: ٢٣)، كذلك عرفت أخلاقيات مراقب الحسابات بأنها الأخلاقيات التي تحكم سلوك وممارسة أعضاء مهنة التدقيق والمراجعة وهذا يعني أن هناك طريقة متشابهة في التفكير لمجموعة كبيرة من الافراد مثل النقابات المهنية والمؤسسات

تعريف المؤسسات بأهمية هذه الوسيلة في التحليل الاستراتيجي ، والتعريف بكيفية استعمالها لاكتشاف نقاط قوة وضعف المؤسسة المتواجدة في بيئتها الداخلية وكذلك الفرص والتهديدات التي تواجهها في البيئة الخارجية .

اولا : ماهية مصفوفة التحليل الرباعي : **swat**

ان فكرة تحليل SWOT تعود الى عام ١٩٥٧ عندما قدم Philip sielznick اطروحته الخاصة بالمواءمة بين العوامل الداخلية للمنظمة وبين ظروف البيئة الخارجية ، وقد قام بتطوير هذه الفكرة لاحقا اساتذة الادارة العامة في مدرسة هارفارد للاعمال وعلى وجه الخصوص **learned & anderws** كي يصبح ادارة يستند اليها ليس فقط تحديد القدرات المميزة للمنظمة ، بل في تحديد الفرص التي ليس بمقدور المنظمة الاستفادة منها ، الاسباب تتعلق بعدم امتلاك المورد المناسب للتعاطي مع هذه الفرص (مرعي، ٢٠١٠: ٨٥)

ثانيا : تعريف مصفوفة التحليل الرباعي : **swot**

عرف تحليل SWOT بانه اداة تخطيطية لنجاح في التعامل مع البيئة

والاتحادات والمنظمات الشعبية (www.palmta.org, 2014)

وان المراقب الذي يتصف بالمعاني الاخلاقية هو المراقب المؤهل علميا وعمليا ويحقق معيار الحياد والاستقلال بصورة صادقة ويبدل الاهتمام والعناية المهنية الواجبة بصورة فعلية والمعايير العامة التي اصدرها المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين المجازين ثلاثة هي (كاظم، ٢٠٠٨: ١٦٤)

١ - يجب ان يتم الفحص بواسطة شخص او اشخاص لديهم قدر كافي من التأهيل العلمي والعملية
٢ - يجب ان يكون لدى المراقب اتجاه فكري وعقلي محايد ومستقل في كل الامور المتعلقة بعملية الفحص والمراجعة.

٣ - يجب ان يبذل المراقب العناية المهنية الواجبة والمعقولة عند ادائه لمهنة الفحص واعداد التقرير.

المحور الثاني : التحليل الاستراتيجي SWOT

هذا المبحث يتناول ادوات التحليل الاستراتيجي SWOT ، والذي يتمثل بتحديد نقاط القوة والضعف في البيئة الداخلية والفرص والتهديدات في البيئة الخارجية كون الهدف من البحث هو

المتغيرة وهو تقييم يتفحص ظروف البيئة الخارجية الداخلية ، سواء كانت مناسبة او غير مناسبة وذلك من خلال نقاط القوة النسبية ونقاط الضعف النسبي والفرص والتهديدات الخارجية المستقبلية . فالهدف من تحليل swot هو تحديد مدى العلاقة بين الاستراتيجية الحالية للمنظمة ، ونقاط قوتها وضعفها بالتغيرات التي تجري في بيئة اعمالها (ادريس والغالي، ٢٠٠٩: ٥٩)

التقييم الداخلي والخارجي (زويلف، ٢٠١١: ١١٤) ، تعرف swot بأنه اجراء تحليل ظرفي بنظرة اساسية للعوامل الداخلية والخارجية التي تؤثر على المنظمة الاقتصادية واستخدام المعرفة المكتسبة لتحسين وتنفيذ التخطيط (يوسف، ٢٠٠٧: ١٣)

اما النموذج Icabg يوفر التفكير المنطقي في المراحل الاتية : (learned, at) (all, 1965: 20)

- ١- التقييم الخارجي : ويقسم الى :
 - تحديد المخاطر والفرص البيئية .
 - تحديد العوامل الرئيسية في النجاح .
- ٢- التقييم الداخلي : ويقسم الى :
 - تحديد مواطن القوة والضعف في المنظمة .
 - تحديد المهارات المتميزة في ما يتعلق بالمنافسة .
- ٣- خلق وتقييم كل فرص العمل .
- ٤- توضيح القيم البيئية والقيم الادارية .
- ٥ - اختيار المناورات الاستراتيجية على اساس الموارد وتنفيذ الاستراتيجيات .

ينطلق نموذج swot من فكرة المقابلة المنطقية بين فرص ومخاطر المحيط من جهة وامكانية المنظمة معبرا عنها بنقاط القوة ونقاط الضعف من جهة اخرى لوضع الاستراتيجية المناسبة ، وهذا النموذج معروف ايضا باسم Icabg نسبة الى الباحثين (Christensen,) (Andrews, guth, learned) يقدم طريقة اجرائية رسمية لاعداد استراتيجيات وتنفيذها (مزهودة، ٢٠١٠: ١١٠)

اذ يعتبر ايضا اداة مهمة ومفيدة في تحليل الوضع العام للمنظمة على اساس الموازنة بين عناصر القوة والضعف في البيئة الداخلية ، والفرص والتهديدات في البيئة الخارجية وتوضح هذه الاداة العلاقة بين

جدول مصفوفة swat

نقاط الضعف (W)	نقاط القوة (S)	البيئة الداخلية البيئة الخارجية
معالجة نقاط الضعف واستثمار الفرص	استثمار الفرص المتاحة باستخدام نقاط القوة	الفرص (O)
تقليل نقاط الضعف وتقليل التهديدات	استخدام نقاط القوة لتقليل التهديدات	التهديدات (T)

المصدر (حسين، ٢٠١٣: ١٥٧)

- ١ - الخطوة الاولى او حجز الزاوية في عملية التخطيط الاستراتيجي .
 - ٢ - تمكن المنظمة من التعريف على مناطق الضعف والقوة داخليا وخارجيا .
 - ٣ - تزيد من درجات الوعي الداخلي والخارجي بنقاط ضعف المنظمة ، وتعدّها لمواجهة التهديدات .
 - ٤ - التحليل الدقيق لبيئة المنظمة مما يزيد قوتها التنافسية .
- رابعا: المصادر الرئيسية لبيانات تحليل **swot**:

يفترض بإدارة المنظمة ان تعتمد على مصادر متنوعة وموثوق بها للحصول على بيانات والمعلومات الضرورية المتعلقة في بيئة عمل المنظمة ويمكن للمنظمة ان تعتمد على: (مساعدة، ٢٠١٣: ٢٣٣)

- ١ - انظمة المسح البيئي : تأخذ انظمة المسح البيئي اشكالا مختلفة وفق

ويشير الحرف الاول (S) الى مجالات القوة في المنظمة strengths ، ويشير الحرف الثاني (W) الى مجالات الضعف في المنظمة weaknesses ، ويشير الحرف الثالث (O) الى الفرص المتاحة في البيئة الخارجية للمنظمة opportunitites ، اما الحرف الرابع (T) يشير الى التهديدات في البيئة الخارجية للمنظمة threats ، ولا يقتصر فائدة هذه الالية التحليلية على تحديد المواقف التنافسي لمنظمة الاعمال، وما تتمتع به من قدرات وموارد وكذلك افضل السبل لاستخدامها (ادريس والمرسي، ٢٠٠٦: ٢٤٦)

ثالثا: اهمية تحليل **swot** :

لتحليل **swot** اهمية كبيرة نذكر

منها: (المرسي، ٢٠١٠: ٢٤)

احداث معينة، وفي الغالب فان هذه الانظمة اكثر اتجاها نحو المستقبل من الانظمة السابقة .

٢ - انظمة التنبؤ : ان التنبؤ بمعطيات البيئة يمثل خطوة محورية رئيسية في تحليل نقاط القوة والضعف ، الفرص والتهديدات فضلا على عمليات لتحديد القضايا الاستراتيجية التي لها تأثير على بيئة المنظمة المستقبلية ، هذا وتجد العديد من المنظمات ان التنبؤ المستقبلي بالأحداث يمثل عنصرا محوريا في النجاح التنظيمي . ومن اهم الطرق التي تستخدم في التنبؤ البيئي هي :

- اراء الخبراء .
- الاسقاطات الاتجاهية .
- العلاقات الاتجاهية .
- النمذجة الديناميكية .
- تحليل التأثير المتبادل .

خامسا : استراتيجيات تحليل **swot** :

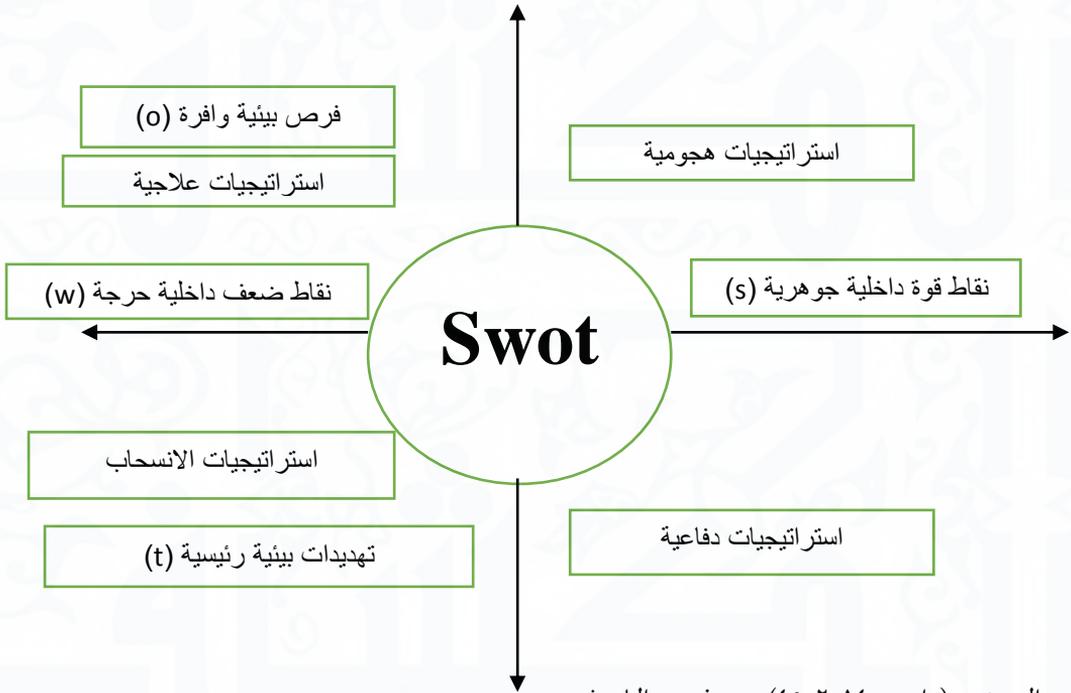
يوضح الشكل الاتي انه يمكن اتباع اربعة استراتيجيات اساسية بناء على التحليل البيئي وتقييم المنظمة لإمكاناتها الداخلية والخارجية .

احتياجات وقدرات المنظمة المستخدمة لها، وبشكل عام فان هذه الانظمة يمكن على النحو الاتي :

أ - انظمة المسح غير منتظمة : وهذه تمثل دراسات وتحليلات وجمع لبيانات ومعلومات غير منهجية وغير منتظمة ، ويحاكي اغلبها الظروف والازمات التي قد تظهر في البيئة وفي الغالب تركز الجهود لتحديد تداعيات الاحداث على وضع المنظمة في الامد القصير ، ان هذه الانظمة تأخذ او تعطي اهمية اقل للأحداث البيئية المستقبلية.

ب - انظمة المسح المنتظمة : وهذه الانظمة تدور حول احداث منتظمة ، يتم فحصها لغرض اختيار مكونات استراتيجية المنظمة ، فقد يحصل ان تتم اعادة تقييم سنوية لأحداث معينة لغرض توجيه عملاء المنظمة مستقبلا، وان هذه الانظمة عادة ما تركز على معطيات متداخلة من الاحداث الماضية والحالية والمستقبلية، والتي يعطي لها اهمية خاصة من قبل المنظمة .

ج - انظمة المسح المستمرة : وهذه الانظمة تراقب وتفحص بشكل مستمر مكونات بيئة المنظمة، فالمسح هنا يمثل انظمة مستمرة وليس عملية وقتية تفرزها



المصدر: (رايس، ٢٠١٤: ٤٥) بتصريف من الباحث

استثمارها، وبالتالي فان اعتماد هذه الاستراتيجية ينبع من قدرتها على مواجهة المنافسين والدخول الى الاسواق التي يعملون بها او اقتطاع اجزاء من حصصهم في السوق ، فضلا عن كون مكامن قوتها اكبر من نقاط ضعفها، لكي لا تسمح للمنافسين من رد الهجوم عليها في اي نقطة من نقاط ضعفها المحتملة .

ب - استراتيجية دفاعية : هذه الاستراتيجية واعتمادها يختلف عما سبقها من استراتيجيات، ويكمن هذا الاختلاف في ان المنظمة تواجه متغيرات (تحديات

ومن الشكل اعلاه يمكن بيان الاستراتيجيات الاتية :

أ - استراتيجية الهجوم . ب - استراتيجية دفاعية . ج - استراتيجية علاجية . د - استراتيجية الانسحاب

ويمكن تفصيل الاستنتاجات وكما يلي : (الحمصي، ٢٠٠٩: ١١)

أ - استراتيجية الهجوم : هذه الاستراتيجية تعتمد على المنظمة عندما تكون في افضل حالاتها، لأنها تعبر عن توافق وانسجام ما بين نقاط القوة التي تمتلكها وما هو متاح لها من فرص في السوق قادرة على

ستعتمد استراتيجية الانسحاب او التراجع من خلال تقليص عملياتها في مجال معين او سوق محدد او تقويم بإلغاء خط من خطوط الانتاج او الخروج من اجزاء محددة من السوق وهذه الاستراتيجية يمكن تسميتها في بعض الاحيان باستراتيجية الانكماش .

وبالتالي يمكن القول اجمالا بان المنظمة لا تختار بشكل كفي او اعتباطي للاستراتيجية التي تعتمد عليها، بل ان ذلك يتم من خلال تقييم متكامل وموضوعي لجميع متضمنات العوامل الخارجية التي تمثل .swot

خامسا : عمليات التخطيط والرقابة الاستراتيجية :

١ - عمليات التخطيط : للتعرف على عملية التخطيط لابد من الإلمام بالآتي :

كيف يتم وضع الخطة؟
ما هي خطوات التخطيط؟

إن عملية التخطيط تشمل على الخطوات التالية: (عمران، ٢٠٠٧: ٩)

• الوعي بالفرصة المتاحة

يعتبر الوعي (الإدراك) بالفرصة المتاحة نقطة البداية الحقيقية لعملية التخطيط، وهذا يتضمن

خارجية) غير مسيطر عليها، وبالتالي عليها التكيف معها قدر المستطاع ولكنها غير قادرة على التأثير فيها، كما هو الحال في بيئتها الداخلية، ولذا فان الاستراتيجية هذه تمثل العلاقة بين ما تملكه المنظمة من قوة وما تواجهه من تهديدات وبالتالي تنتهج استراتيجية الدفاع من خلال تعزيز وتقوية مكامن قوتها لمواجهة التهديدات والتي قد تكون لفترة محدودة .

ج - استراتيجية علاجية : هذه الاستراتيجية تمثل انعكاس للعلاقة ما بين نقاط الضعف الموجودة في المنظمة والفرص المتاحة في السوق، والتي يمكن ان تمثل حالة المنظمة في ظل الانتعاش الاقتصادي ونمو السوق وما ينتج عنه من فرص كثيرة ومتاحة لجميع المنظمات الا انها تعاني من ضعف في قدراتها وامكانياتها.

د - استراتيجية الانسحاب : تمثل هذه الاستراتيجية اخطر الحالات التي تكون فيها المنظمة لأنها تمثل حالة التوافق بين نقاط الضعف التي تعثرها وما تواجهه من تهديدات في البيئة، ويعود السبب في ذلك الى عدم الكفاءة التشغيلية والانتاجية والتسويقية في المنظمة ، فضلا عن الضغوط التنافسية التي تواجهها والظروف الاقتصادية السيئة ، لذلك فإنها

النظرة المبدئية للفرص المستقبلية المحتملة، ومدى القدرة على رؤيتها الواضحة والكاملة.

• (بناء) إعداد (الغايات)

إن الخطوة الأولى في التخطيط تبدأ بتحديد الغايات لكل المنشأة ثم لكل وحدة تابعة. والغاية تعبر عن هدف نقطة النهاية المرغوب الوصول إليه أو بلوغه.

• إعداد أو بناء فرضيات التخطيط وهذا يشير إلى تلك الافتراضات المتعلقة بالظروف المتوقعة للتخطيط عند التشغيل. والتنبؤ يعتبر

مهما عند إعداد هذه الافتراضات، ويمكن إدراك ذلك من الأمثلة التالية: - ماهية أنواع الأسواق التي سوف تتواجد فيها المنشأة. - ما هي كمية المبيعات المتوقعة.

• تحديد وتعريف بدائل التصرف أ - في ضوء الغايات السابق تحديدها والفروض التي تم وضعها، يجب على المديرين إعداد قائمة بكافة البدائل المتاحة للوصول إلى هذه الغايات.

ب - ولعل محور التركيز في هذه الخطوة يتمثل في البحث والفحص للبدائل المتاحة فنادرا ما تكون هناك خطة بدون وجود بديل مناسب لتحقيقها.

ج - وعادة ما تتمثل المشكلة ليس في إعداد البدائل ولكن في الحد من أعدادها حتى يمكن تحليل البدائل الواعدة منها.

• تقييم بدائل التصرف التي تم تحديدها

حيث يجب التفكير في هذه البدائل وفحص نقاط القوة والضعف الخاصة بكل منها. وعادة ما يتم هذا التقييم للبدائل في ضوء الغايات (الأهداف) والفروض السابق تحديدها. فقد يبدو أن أحد البدائل أكثر البدائل ربحية.

• اختيار بديل التصرف المناسب الحقيقة أن تقييم البدائل يجب أن يشمل أيضا على تقييم الفروض التي اعتمدت عليها هذه البدائل، و قد تكون هذه الفروض غير معقولة.

• إعداد الخطط لتنفيذ البديل المختار

استراتيجيات الشركة، أي مدى نجاحها في الوصول إلى أهدافها وغاياتها، وذلك من خلال مقارنة ما تم تنفيذه فعلاً مع ما هو مخطط لتعديل الاستراتيجية على أساس نتائج التنفيذ، وبذلك تتحسن قدرة الشركة على إنجاز غاياتها وأهدافها (wright & kroll, 1992: 201).

كما يعرفها آخرون بأنها "اختيار للاستراتيجية التنظيمية وبنائها، وخلق لأنظمة الرقابة من أجل التوجيه والتقييم إذاً نلاحظ أن الرقابة الاستراتيجية هي "نظام للتأكد من تحقيق الشركة لأهدافها، وذلك من خلال وضع مستويات للأداء المستهدف ثم قياس الأداء الفعلي، ومقارنته مع المعايير الموضوعية للتعرف على مدى تحقيق أهداف الأداء الاستراتيجية "من هذا التعريف نلاحظ أن نظام الرقابة الاستراتيجية يتطلب "وجود نظام للمعلومات" إذ تتوقف فاعلية الرقابة على وصول المعلومات الصحيحة في الوقت المناسب.

أ - مستويات الرقابة الاستراتيجية :
كما نعلم هناك عدة مستويات في الإدارة التي تتحمل جميعها مسؤولية التخطيط الاستراتيجي فلا بد أن يوجد فيها أيضاً

بعد اختيار البديل المناسب يتم إعداد الخطط الاستراتيجية (طويلة الأجل) والخطط التكتيكية (القصيرة الأجل) اللازمة لتنفيذ هذا البديل.

• ترجمة هذه الخطط إلى أرقام (موازنات)

بعد اتخاذ القرارات وإعداد الخطط، يجب ترجمتها إلى أرقام (الموازنات)، والموازنات الكلية للمنظمة تشمل على الموارد والمصروفات الكلية التي يترتب عليها أرباح أو فائض .

• وضع الخطط موضع التنفيذ
بعد إعداد الخطط التي تحدد اتجاه المنظمة في الأجل الطويل أو الأجل القصير، يجب وضعها موضع التنفيذ حيث إن المنظمة لا يمكنها تحقيق أية فائدة مباشرة من عملية التخطيط دون الأداء لهذه الخطوة (التطبيق).

٢ - الرقابة الاستراتيجية : تعددت التعاريف التي تناولت مفهوم الرقابة الاستراتيجية strategic control فعلى سبيل المثال، يعرفها البعض بأنها "نظام للتعرف على مدى تنفيذ

هناك عدة أشكال للرقابة الاستراتيجية تختلف باختلاف المعيار أو الأساس المستخدم للتصنيف وسنذكر فيما يلي أهم المعايير المستخدمة:

- الرقابة حسب زمن ممارستها :
وتقسم الرقابة وفق هذا المعيار إلى : (bartol & martin, 1994 : 288)
- أ - الرقابة السابقة . ب - الرقابة الجارية .
ج - الرقابة اللاحقة .
- الرقابة حسب طريقة تنفيذها :
تقسم الرقابة على هذا الأساس إلى : (hodgetts & luthans, 1997 : 310)
- أ - الرقابة المباشرة . ب - الرقابة غير المباشرة .
- الرقابة حسب مجال تطبيقها :
وتقسم الرقابة وفق هذا المعيار إلى :
- أ - الرقابة الكمية وهي تهتم بكمية الأداء، وهل هو مطابق لما هو مخطط لها .
- ب - الرقابة النوعية، فهي تهتم بكيفية أداء العمل أو الخدمة .
- معايير اخرى : حيث تنقسم الرقابة الى :

"رقابة استراتيجية" أي تتبع الرقابة الاستراتيجية إلى المستوى الذي توجد فيه وبذلك يمكننا تقسيمها إلى : (bartol & martin, 1994 : 598)

- الرقابة الاستراتيجية : هي الرقابة التي تهتم بتطبيق الخطط الاستراتيجية من خلال توجيه العوامل البيئية الحرجة وتقييم أثار الأعمال الاستراتيجية التنظيمية وهي توجد في المستويات الإدارية العليا .
- الرقابة التكتيكية : وهي الرقابة التي تركز على تخمين تطبيق الخطط التكتيكية على مستويات الأقسام، وربط التوجيه بالنتائج الدورية، واتخاذ الأعمال التصحيحية عند الحاجة .
- الرقابة التشغيلية : هي الرقابة التي تتم للتأكد من تطبيق الخطط التشغيلية وتوجيه النتائج بشكل يومي واتخاذ الأعمال التصحيحية في حال وجود حاجة لذلك .
- ب - أشكال الرقابة الاستراتيجية

للصناعات الهندسية - مساهمة مختلطة بتاريخ ٢٨ / ٩ / ١٩٨٨ ، عام ١٩٨٩ تم دمج الشركة العراقية لصناعة الادوات الاحتياطية - مساهمة خاصة في الشركة العراقية الهندسية وتمّ تعديل رأسمالها ليصبح (٨٧٠٠٠٠٠) دينار ، وتمّ زيادة رأسمال الشركة بنسبة ٥٠% ليصبح (١١٣١٠٠٠٠) دينار بقيمة اسمية قدرها دينار واحد للسهم الواحد بتاريخ ٩ / ١١ / ١٩٩٣ ، وتمّ زيادة رأسمال الشركة بنسبة ٥٠% ليصبح (٢٢٦٢٠٠٠٠) دينار بنفس القيمة الاسمية للسهم وذلك بتاريخ ٢٥ / ٤ / ١٩٩٥ ، وتمّ زيادة رأسمال الشركة إلى (٣٥٠٠٠٠٠٠٠) دينار بتاريخ ٥ / ١١ / ١٩٩٦ ، حيث وصل رأسمالها في ٢٠٠٤ الى (١٦٠٠٠٠٠٠٠٠) دينار وتمّ تغيير اسم وازضافة نشاط جديد للشركة ليصبح اسمها (الشركة) ، إذ تمّ زيادة رأسمالها في سنة ٢٠٠٩ ليصل إلى (١٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠) مليار دينار ، وقد مارست الشركة أعمالها خلال السنوات الاولى من تأسيسها كشركة صناعية إلا أنّها في الآونة الاخيرة وبسبب تدهور الوضع الامني

أ - رقابة محاسبية : وهي تتعلق برقابة الأداء المالي أي تحقيق الأهداف المالية المخططة من خلال الاستعانة ببعض المقاييس (كالعائد على الاستثمار) ومقاييس مالية أخرى.

ب - رقابة إدارية : وهي تهتم بتحقيق الأهداف الاستراتيجية وهذا يتطلب تقييم، ومدى التقدم باتجاه تحقيق رسالة الشركة وأهدافها.

ج - كما يمكن تقسيم الرقابة أيضاً إلى رقابة النتائج ورقابة العمل والرقابة الشخصية .

المحور الثالث الجانب التطبيقي

اولاً: نبذة عن الشركة عين البحث :
الشركة العراقية للأعمال الهندسية
تبين من تقرير مجلس الادارة الآتي /
معلومات عامة عن الشركة:

١- في عام ١٩٨٥ تم تأسيس الشركة باسم شركة المعجنات العراقية - مساهمة مختلطة بموجب قانون الشركات رقم ٣٦ لسنة ١٩٨٣ برأسمال اسمي قدره (٨٠٠٠٠٠٠) دينار ، تم تغيير اسم ونشاط الشركة في الفترتين الاولى و الرابعة من عقد التأسيس لتصبح الشركة العراقية

متراكمة من سنة الى اخرى اي للسنوات ابتداء من سنة ٢٠٠٥ وقد بدا تحسن في صافي الارباح والعائد على الاستثمار والعائد على حق الملكية بالتحسن من سنة الى اخرى ، ان هذا التحول الاستراتيجي في نشاط الشركة قد ادى الى عدم توقف الشركة وتاكل راسمالها على الرغم من تحولها من النشاط الصناعي وهو الهدف الذي تاسست من اجله وذلك لعدم مواجهتها منافسة المنتجات المستوردة وان ذلك التحول الاستراتيجي ادى الى ما يأتي:

الاصول غير المتدولة : على الرغم من تحول الشركة الى النشاط التجاري بشكل كبير الا انه لازالت تحتفظ بالاصول غير المتداولة والتي تستخدمها في النشاط الصناعي حيث لم تتأثر اقيام الموجودات الثابتة بشكل كبير من العام ٢٠١١ الى العام ٢٠١٥ اما بالنسبة للاستثمارات طويلة الاجل فقد لوحظ ان استثمارات الشركة متذبذبة وحسب جمع السيولة الفائضة عن حاجتها وكما موضح في الجدول رقم (١)

بالبلاد وارتفاع أسعار الوقود وانقطاع التيار الكهربائي أدى إلى ارتفاع كلفة المنتجات التي تنتجها الشركة وهذه الزيادة صاحبها ارتفاع في أسعار السلع المنتجة مقارنة بأسعار السلع المنافسة الاجنبية ، حيث قررت الشركة بيع منتجات غير نمطية أي شراء بضائع وبيعها في السوق .

ثانيا : تحليل لجوانب التخطيط الاستراتيجي :

واداء الشركة ومن خلال الاطلاع على الحسابات الختامية للسنوات من ٢٠١١ الى ٢٠١٥ فقط .

لوحظ ان احد المتطلبات الاساسية التي من ضمنها البيئة الخارجية على الشركة موضوع البحث فقد تحولت في نشاطها من الصناعي الى التجاري مع الابقاء على نشاطها الصناعي قدر الامكان ولكن ذلك لايعني ان هنالك عدم وجود طاقات عاطلة ويرجع السبب في ذلك التحول لارتفاع تكاليف منتجاتها الصناعية وتحقيق خسائر

جدول رقم (١) الاصول غير المتداولة

ت	البيانات	٢٠١١	٢٠١٢	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٥
١	الموجودات الثابتة	١٢٧٨٥٣١٨١٤	١٣١٠٦٠٧٠٨٢	١٢٨١٦٥٧٠٢١	١٢٢٥٣٧٢٢٧٩	١١٧٤٦٢٨٢١٥
٢	استثمارات طويلة الاجل	١٧٢٨١٥٧٨٥	٩٩٦٣٤٧٢٧	١٨٠٣٣٦٠٦٩	١٨١٣٩٧٢٥٥	١٣٠٩٢٢٣٦٧
	الاجمالي	١٤٥١٣٤٧٥٩٩	١٤١٠٢٤١٨٠٩	١٤٦١٩٩٣٠٩٠	١٤٠٦٧٦٩٥٣٤	١٣٠٥٥٥٠٥٨٢

الاطروحة للعلوم التطبيقية

العدد السادس / ٢٠١٧

٢ - الاصول المتداولة : بشكل عام
ارتفعت الاصول المتداولة من سنة الى
اخرى وذلك لمواكبة النشاط التجاري عما
كانت عليه من السنوات التي كانت تعتمد
فيه الشركة على انتاجها وكما في الجدول
رقم (٢)
جدول رقم (٢) الاصول المتداولة

ت	البيانات	٢٠١١	٢٠١٢	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٥
١	المخزون (بالكلفة)	١٥٧٧٧٩٩٠١	١٥٧٤٣٥٨٨١	١٥٥٩٥٠٣٨٠	١٥٤٨٠٧٣٥٣	١٥٤٥٨٢٣٥٣
٢	المدينون	٢٠٤٠٦٢٨٠	٢٧٠٢٣٨٠٤	٤٥٧٦١٤٠٨	(٩٤٦٧٠٥٨)	٧٦٧٧٩٤٢
٣	التقديية	٢٨٥٥٧٩٢٠٧	٢٨١٣٧٨٣٥	٢٤٨٧٩٠٥١١	١٩١٢٤٠٥٩٥	١١٤٢١٤٣٢٢
	الاجمالي	٢٦٣٧٦٥٣٨٨	٢١٢٥٩٧٥٢٠	٤٥٠٥٠٢٢٩٩	٣٣٦٥٨٠٨٩٠	٢٧٦٤٧٤٦١٧
	اجمالي الموجودات الكلية	١٩١٥١١٢٩٨٧	١٦٢٢٨٣٩٣٢٩	١٩١٢٤٩٥٣٨٩	١٧٤٣٣٥٠٤٢٤	١٥٨٢٠٢٥١٩٩

٣ - المبيعات : تذبذب صافي المبيعات
من الانتاج السلعي ومبيعات بضائع بغرض
البيع من سنة الى اخرى وذلك حسب
حاجات ومتطلبات السوق وتعد سنة ٢٠١١
بالنسبة لمبيعات بضائع بغرض البيع السنة
الاكثر رواجاً فيها .
اما بالنسبة لمبيعات الانتاج السلعي فتعد
سنة ٢٠١٢ اكثر مبيعات ذلك الانتاج وكما
مبين في الجدول رقم (٣) ادناه

جدول رقم (٣) المبيعات الكلية

ت	البيانات	٢٠١١	٢٠١٢	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٥
١	صافي المبيعات	٦٢٤٤٧٣٠٠	٩٦٩٦١٢٤٤	٢١٠٤٦٠٥٠	٤٣٢٥٤٨٨٠	٥٩١٠٦٦٩٠
٢	صافي مبيعات بضائع بغرض البيع	١٤٧٦٠٨٤٣٥٠	٧٧٣٩٢٩٤٥٠	٥٩٨٦٠٧٥٠٠	٨٥٢٧٨٠٠٠	٧٢٥٠٧٠٠٠

٤ - الدخل التشغيلي وصافي الربح :
حققت الشركة خسائر خلال السنوات
(٢٠١٢-٢٠١٣) اما صافي الربح فان
الشركة حققت صافي ربح خلال السنوات
٢٠١١، ٢٠١٤، ٢٠١٥) في دخلها التشغيلي

تتوقعه الشركة وكذلك الحال بالنسبة للسنوات اللاحقة التي يجب ان يوضع لها خطط استراتيجية تستوعب نقاط القوة والضعف في البيئة الداخلية واستغلال الفرص ومواجهة التهديدات الناشئة من البيئة الخارجية كما موضح في الجدور رقم (٤)

بشكل تنازلي وقد حققت خسائر متصاعدة خلال السنتين (٢٠١٤-٢٠١٥). ان ذلك يعد مؤشرا واضحا بان الشركة غير قادرة على مواجهة التهديدات الخارجية وخصوصا مايتعلق بمتغيرات السوق للسنتين (٢٠١٤-٢٠١٥) كما ان ذلك يعد على عدم وجود وضوح استراتيجي لما

جدول رقم (٤) الدخل التشغيلي وصافي الربح

ت	البيانات	٢٠١١	٢٠١٢	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٥
١	الدخل التشغيلي	(١٥٨٣٦٤٢٦٠)	١٤٨١٠٤٧٨٥	١٣٥٥٥٠٨١٥	(٧٣٧٠١٢٤٩)	(١٠٩٤٢٧٣٤٢)
٢	صافي الربح	٢٧٦٥٣١٩٤٦	٦٠١٦٨٩٨	٣٠٩٨٢٥٩	(١٦٨١٦٩٦٠٥)	(٢١٣٩٢٢٢٩٦)

الاجل هذا من ناحية ومن ناحية اخرى فان المطلوبات قصيرة الاجل التي تعد من مصادر التمويل تمتلك نسبة ضئيلة جدا من مصادر التمويل المملوك وكما مبين في الجدول رقم (٥) ادناه .

٥ - المطلوبات طويلة الاجل وقصيرة الاجل الى حق الملكية : لوحظ ان الشركة تعتمد بشكل اساسي على المطلوبات قصيرة الاجل الناشئة من تداول بيع السلع والبضائع الصناعية والتجارية حيث لا توجد لديها مطلوبات طويلة

جدور رقم (٥) المطلوبات طويلة الاجل وقصيرة الاجل

ت	البيانات	٢٠١١	٢٠١٢	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٥
١	مطلوبات طويلة الاجل	-	-	-	-	-
٢	مطلوبات قصيرة الاجل (الدائنون)	%٢٢,٢١٩١٩	%٢,٩٣٠٤٩	%٢,٩٧٤٢٠	%٢,٦١٦٥٢	%٢,٨٨٧٠٦
	الاجمالي	%٢٢,٢١٩١٩	%٢,٩٣٠٤٩	%٢,٩٧٤٢٠	%٢,٦١٦٥٢	%٢,٨٨٧٠٦

من حيث كلفة التمويل وكما هو معروف ان التمويل المملوك اعلى كلفة من التمويل المقترض .

٦ - حق الملكية : تعتمد الشركة بشكل كبير جدا على مصادر التمويل المملوكة كما موضحة في الجدول (٦) ادناه ، وهذا يؤدي الى تحميل الشركة تكاليف اكبر

جدول رقم (٦) حق الملكية

ت	البيانات	٢٠١١	٢٠١٢	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٥
١	راس المال الاسمي	١٠٠٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠٠٠٠
٢	الاحتياطات	٥٦٦٩٤٩٤٥٦	٥٧٦٦٣٦٠١٦	٣٥٧٢٥٩٨١٦	١٩٨٨٩٨٢٧٣	٣٧٦٣٢٢٧٦٠
	اجمالي مصادر التمويل	١٥٦٦٩٤٩٤٥٦	١٥٧٦٦٣٦٠١٦	١٨٥٧٢٥٩٨١٦	١٦٩٨٨٩٨٢٧٣	١٥٣٧٦٣٢٢٧٦٠

المتضمن الاعتماد على النشاط التجاري اكثر من النشاط الصناعي والذي كان يحقق خسائر متراكمة الا ان النشاط التجاري بدأ يتدهور ايضا بسبب عدم دراسة متغيرات السوق من قبل الشركة بشكل صحيح وبالنتيجة انعكست على نشاطها ونتيجته والذي كما هو واضح في الجدول بدأ يتذبذب من سنة الى اخرى .

٧ - العائد على الاستثمار : من خلال دراسة جدول رقم (٧) والجدول رقم (٨) والمتمثل بالعائد على الاستثمار والعائد على حق الملكية نلاحظ انخفاض هذين المؤشرين من سنة الى اخرى وهذا يدل على عدم تحقيق قيمة مضافة وبالنتيجة عدم تعظيم قيمة المنشأة الذي ينعكس على ثروة المالكين سلبا .

ايضا وان دل هذا على شيء فإنما يدل على ان الشركة ورغم تحولها الاستراتيجي

جدول رقم (٧) العائد على الاستثمار من صافي الربح على اجمالي الاصول الكلي

البيانات	٢٠١١	٢٠١٢	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٥
العائد على الاستثمار	٠.١٤٤٣٩٤٥٨٥٥	٠.٠٣٧٠٧٦٣٦٣	٠.٠٠١٦٢٠٠٠٨٦	(٠.٠٩٦٤٦٣٤٥٤٩)	(٠.١٣٥٢٢.٥٣٦٤)

جدول رقم (٨) العائد على حق الملكية من صافي الربح على حق الملكية

البيانات	٢٠١١	٢٠١٢	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٥
العائد على حق الملكية	٠.١٧٦٤٧٧٨٩٧٨	٠.٠٣٨١٦٢٨٨٦	٠.٠٠١٦٦٨١٩٠٩	(٠.٠٩٨٩٨٧٤٤٨٣)	(٠.١٣٩١٢٤٤٣٩٦)

٣ - عدم وجود المقدرة لدى الشركة للمنافسة مما افقدها حصتها في السوق وبالنتيجة ان الشركة خسرت كثيراً من منافذها التسويقية حيث اصبحت خططها التشغيلية على المستوى السنوي لا تلبي الحاجة ولا تؤدي الى تحسين موقع الشركة من ناحية تحسين مركزها المالي وتحقيق الارباح وزيادة حصتها في السوق.

٤ - النقص في تجهيزات الطاقة الكهربائية والوقود وبالرغم من ان الطلب على منتجات الشركة كان قليلاً فان تجهيز الطاقة الكهربائية والوقود اثر على ذلك انتاجية الشركة .

ان العوامل المذكورة انفا وقد تكون الشركة ليس لديها الامكانية الكاملة من اجل تطويرها او التخفيض من صدماتها في بعض الجوانب الا انه في جوانب اخرى يمكن للشركة ان تتعامل مع بعض التهديدات الخارجية فيما يتعلق بتوسيع الحصة السوقية لها وعدم خسارة منافذها التسويقية التي كانت تسيطر عليها من خلال العمل على تحسين انتاجها وتدني تكاليفها.

حيث ان قلت طلبات التجهيز تعني بالتأكد بان منتجاتها اما تكون بنوعية اقل من المنتجات المنافسة او تكون بكلفة اكبر من تلك المنتجات .

ان هذه المؤشرات التي هي دراسة وتحليل الاداء الفعلي تعكس ان الشركة لا توجد لديها خطط استراتيجية واضحة لمواجهة المتغيرات التي تطرأ على البيئة الخارجية هذا من ناحية ومن ناحية اخرى فان مراقب الحسابات وفقاً الى المدخل الاخلاقي ليس من المعيب ولا من الضرر ان يوجه انظار الشركة سواء على مستوى مجلس الادارة او الهيئة العامة المحاور الاستراتيجية التي يجب ان تقوم بدراستها الشركة في نشاطها الصناعي والتجاري واستخدام وسائل اكثر كفاءة لغرض استغلال الفرص ومواجهة التهديدات وفقاً لإمكانية الشركة .

ومن خلال دراسة القوائم المالية وتحليلاتها بالنسب السابقة للسنوات من ٢٠١١ الى ٢٠١٥ ، لوحظ ان الشركة لم تستطع تخفيف او معالجة بعض التهديدات الاساسية الناجمة من البيئة الخارجية لتلك الوحدة الاقتصادية والمتضمنة مايلي :

١ - الوضع الامني في مواقع مصانع الوحدة الاقتصادية الواقعة في مناطق متباعدة ضمن اطراف بغداد .

٢ - الوضع العام للاقتصاد في البلد في الوقت الراهن مما ادى الى قلة في طلبات التجهيز .

لتدقيق الخطط والرقابة الاستراتيجية اللتين تعتمدهما الوحدة الاقتصادية .

٢ - ان الوحدة الاقتصادية لم تكن تضع الخطط الاستراتيجية الكافية للحد من مخاطر التهديدات الخارجية .

٣ - ضعف نظام المعلومات الذي يمد الخطط الاستراتيجية بالمعلومات الكافية لغرض بناء الخطط بشكل سليم .

٤ - ان التغيير في استراتيجية الوحدة الاقتصادية وتحولها من النشاط الصناعي الى النشاط التجاري لم يكن محسوبا بشكل يمكن الوحدة الاقتصادية من اخذ حصتها السوقية كاملا وقد لا يكون ذلك مناسباً بسبب نوعية المنتجات او السلع المباعة او ارتفاع تكاليفها .

٥ - ان الوحدة الاقتصادية لم تكن قادرة على تحسين ربحيتها ومركزها المالي بل انها حققت خسائر كبيرة في سنوات عمرها الانتاجي وهذا يعني عدم وجود التخطيط الاستراتيجي اللازم لبناء المركز المالي ونتيجة النشاط .

٦ - ان الوحدة الاقتصادية لازالت تعتمد بشكل كبير جدا على مصادر التمويل المملوكة وهذا يؤدي الى تحميل الوحدة الاقتصادية بتكاليف اكبر حيث انها لاتعتمد على المطلوبات طويلة الاجل والتي كان رصيدها صفر .

كما ان مبرر النقص في تجهيز الطاقة الكهربائية فقد عملت كثير من الوحدات الاقتصادية على معالجة ذلك العامل بتوفير مولدات كهربائية مما خفضت من اهمية ذلك العامل .

كما ان الوحدة الاقتصادية لاتمتلك نظام معلومات يمكن ان يعزز الخطط الاستراتيجية ويرفدها بالمعلومات الكاملة لغرض اتخاذ القرارات الاستراتيجية بشكل افضل ، وعلى سبيل المثال منها :

١ - ان الوحدة الاقتصادية لازالت لاتعد نظام كلفوي دقيق لتوزيع المصاريف على مراكز الكلفة على اساس النسب وبصورة عشوائية .

٢ - لم تقم الوحدة الاقتصادية بإعداد كشف التدفق النقدي مما ادى الى عدم توفر المعلومات عن التدفقات النقدية لغرض اعداد الخطط للتدفقات النقدية المستقبلية وهذا ما يؤثر على عدم اغتناء الوحدة الاقتصادية بنظم معلوماتها التي بدورها يصبح التخطيط الاستراتيجي مبني على اجتهاد وليس على اسس معلوماتية .

المحور الرابع : الاستنتاجات والمقترحات :

اولا : الاستنتاجات :

١ - ضمن المدخل الاخلاقي يتطلب من مراقب الحسابات وضع برنامج وخطة

ثانياً: المقترحات :

- ١ - نقتراح قيام مراقبي الحسابات بإبداء الرأي بالخطط والرقابة الاستراتيجية المعتمدة في الوحدة الاقتصادية لان ذلك يعزز ويساهم في وضع الخطط الرصينة لتلافي المتغيرات المستقبلية .
- ٢ - على الوحدة الاقتصادية ان تضع الخطط الاستراتيجية المناسبة للحد من تهديدات البيئة الخارجية .
- ٣ - على الوحدة الاقتصادية اعتماد نظام معلومات ونظام كلفوي دقيق لكي يتم بناء الخطط الاستراتيجية على معلومات دقيقة مستندة الى نظام معلوماتي متكامل .
- ٤ - على الوحدة الاقتصادية ان تعتمد على خطط مبنية على نظم معلومات جديد في حالة تحول الوحدة الاقتصادية في نشاطها او العمل بمشروعات جديدة لكي لا تخسر حصتها السوقية او فقدان منافذها التوزيعية .
- ٥ - على الوحدة الاقتصادية ان تعتمد على تقرير مراقب الحسابات والذي يبين فيه مقدار التهديدات والفرص المتاحة وعلى الشركة ان تعتمد على الاستراتيجية المبنية على نظام معلومات متكامل لكي تبني مركزها المالي وتحسن من ربحيتها .
- ٦ - على الوحدة الاقتصادية ان تخفف من اعتمادها على راس المال المملوك لأنه يثقل على كاهل الوحدة وعليها ان تقسم بين راس المال المملوك والمطلوبات طويلة الاجل لكي تحسن من المركز المالي .

المصادر :

الانترنت :

www.palmta.org

المصادر العربية :

- ١ - ادريس، ثابت عبد الرحمن والمرسي، جمال الدين محمد (٢٠٠٦) (الادارة الاستراتيجية مفاهيم ونماذج تطبيقية) الدار الجامعة .
- ٢ - ادريس، وائل محمد صبحي والغالي، طاهر محسن منصور (٢٠٠٩) (دراسات في الاستراتيجية وبطاقة التقييم المتوازن) دار زهران للنشر .
- ٣ - جمعة ، احمد حلمي (٢٠١٢) (المدخل الى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق) الطبعة الاولى ، عمان ، دار صفاء للنشر .
- ٤ - جواد، شوقي ناجي ، سلوكيات الإنسان و انعكاساتها على إدارة الأعمال و (١٩٩٢) ، بغداد ، دار الحكمة.
- ٥ - جيرالد، جرينبرغ، وبارون، وروبرت، (٢٠٠٩) ، ادارة السلوك في المنظمات ، دار المريخ للنشر والتوزيع .
- ٦ - حسين، سناء حلو (٢٠١٣) (دور نظام المعلومات التسويقية في التخطيط الاستراتيجي للتسويق) مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد ٣٤.
- ٧ - الحمصي، دانيال (٢٠٠٩) (اثر التحليل البيئي في استراتيجيات المنظمة) رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق .
- ٨ - خضير، نعمه عباس (١٩٩٩) (منطق السلوك الأخلاقي للإدارة الاستراتيجية)،مجلة الحكمة، العدد٢، السنة٢ الأردن.
- ٩ - الدوري، حسين ،الإدارة و اتجاهاتها المعاصرة، (٢٠٠٩) دار دجلة للنشر .

بحث منشورة في مجلة الغرب للعلوم الاقتصادية والادارية .

١٧ - كراجه، اشرف عبد الحليم (٢٠٠٤) مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الاردن والرسائل التي تشجعهم على الالتزام بها) دراسة ميدانية اطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية، عمان، الاردن.

١٨ - الكسب، علي ابراهيم حسين، ورشيد، ناظم حسين، (٢٠٠٦) "أخلاقيات الأعمال وأثرها في تفعيل محاسبة المسؤولية، المؤتمر السنوي السادس لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة الاردني.

١٩ - المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (٢٠٠١) المبادئ الأساسية للتدقيق، مطابع الشمس، عمان.

٢٠ - محمود، صدام محمد ، وحسين، علي ابراهيم، احمد، ومحمد حامد، (٢٠١١) "أثر المعايير الاخلاقية للمحاسب الاداري في جودة التقارير المالية دراسة حالة على عينة من المحاسبين في مدينة تكريت، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد ٤، العدد ٧.

٢١ - المرسي، محمد (٢٠١٠) (التحليل البيئي "التحليل الرباعي) **swot analysis** ورقة عمل ، كلية العلوم، جامعة المنصورة

٢٢ - مرعي، منى سالم حسين (٢٠١٠) (استخدام مفهوم التحليل الاستراتيجي **swot** في تحقيق استراتيجية الريادة في التكلفة ودعم القدرة التنافسية) مجلة بحوث مستقبلية، العدد ٣١.

٢٣ - مزهودة، عبد الملك (٢٠١٠) (الفكر الاستراتيجي التسييري من نموذج **swot** الى نظرية الاستراتيجية) مجلة العلوم الانسانية ، العدد ٤، جامعة محمد خضير، بسكرة .

١٠ - رايس، وفاء (٢٠١٤) (استخدام تحليل **swot** في التشخيص الاستراتيجي في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب) رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خضير، بسكرة .

١١ - زويلف، انعام حسين (٢٠١١) (دور التحليل الاستراتيجي لأبعاد بيئة التحكم المؤسسي في استمرارية المنظمة وتجنب الازمات المالية) مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد ٢٠، جامعة الاسراء الخاصة.

١٢ - زيتوني، كمال، كريم، جايز(٢٠١١) "اخلاقيات راس المال الفكري كمدخل لتعزيز ادارة المعرفة في منظمات الاعمال العربية" مؤتمر دولي حول رأس المال الفكري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة.

١٣ - الصوري، محمد احمد (٢٠١٣) (دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من المحاسبة الابداعية في القوائم المالية) رسالة ماجستير ، الجامعة الاسلامية ، غزة ، فلسطين .

١٤ - صيام ، وليد ابو احمد ، محمود (٢٠٠٦) (مدى التزام مراجعي الحسابات في الاردن بقواعد السلوك المهني) مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الادارة والاقتصاد، مجلد ٢٠، عدد ٢، ٢٤٨.

١٥ - عمران، كامل علي متولي (٢٠٠٧) (التخطيط والرقابة) مشروع الطرق المؤدية الى التعليم العالي ، مركز التطوير والدراسات العليا والبحوث، كلية الهندسة، جامعة القاهرة، مصر .

١٦ - كاظم ، هيفاء مالك (٢٠٠٨) (تحليل اهمية العوامل المؤثرة في استقلال مراجع الحسابات)

٢٧ - نور، احمد (١٩٩٦) مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية.

٢٨ - يوسف، عبد الستار حسين (٢٠٠٧) تقدير المخاطر في ظل تحليل (swot) في المؤسسات الصناعية دراسة تحليلية) مداخلة مقدمة الى المؤتمر العالمي الدولي ادارة المخاطر واقتصاد المعرفة، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة الزيتونة الاردنية.

المصادر الاجنبية :

- 1 - Bartol K. M., & Martin D. C., 1994 - Management. McGraw - Hill .
- 2 - Daft, Richard L (2000) "Management" 5th edition, Harcourt, Inc., USA.
- 3 - Good,R.W., (2003),organizational behavior, Houghton Mifflin Company, New York.
- 4 - Hodgetts R. M., Luthans F., 1997- International Management. McGraw.
- 5 - Jones, G.R.,(2004), Organizational Theory: Text and Cases(2ed) New York : AdisonWesly publishing Co.
- 6 - learned , Christensen, Andrews, guth, business policy, text and cases , Richard deirwin , 1965 .
- 7 - Luthans, S.,(2003),The Discipline of building character, Harvard Business Review.
- 8 - Mafarland, D.E(1970) Management: Principles and

٢٤ - مساعدة، ماجد عبد المهدي (٢٠١٣) (الادارة الاستراتيجية مفاهيم ، عمليات ، حالات تطبيقية) دار المسيرة للنشر.

٢٥ - المصري، محمد عبد الغني (٢٠٠٥) (اخلاقيات المهنة) عمان ، مكتبة الرسالة الحديثة.

٢٦ - المطيري، عبد الرحمن مخلد (٢٠١٢)) قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق واثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية) رسالة ماجستير ، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الاردن.

Practice,(3ed), New York: The Macmillan Company.

- 9 - Mc.Donald G, (2007) "Business Ethical and The Evolution of Corporate Responsibility, Chartered Accounting Jornal, manch86(2) ,p12-14.
- 10 - Peter, Hughes, (2010) "Decision-making Processes in the Context of Ethical Dilemmas:A Study of Accountants in Training, Doctor of Business Administration, Northumbria at Newcastle.
- 11 - Pojman, L.P, (1998) Ethical Theory: Classical and contemporary readings, London: International Thomson Publishing Europe.
- 12 - Shroeder, G Richard& Clark, Catey (2009), "Financial accounting Theory and analysis text and cases,9th,edition.
- 13 - Wright. P., Pringle. C., Kroll.M. Strategic Management (text and cases). 1992- Ally and Bacon.