



جمهورية العراق  
ديوان الرقابة المالية الاتحادي

## متطلبات الابداع والابتكار

### في العمل الرقابي

دراسة حالة ديوان الرقابة المالية الاتحادي في جمهورية العراق

اعداد

الدكتور علي عبد الواحد خلف

ديوان الرقابة المالية الاتحادي / جمهورية العراق

قدم هذا البحث

ضمن مقتضيات الاشتراك في المسابقة الرابعة عشر للبحث العلمي التي

تنظمها المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

﴿ نَزَعَ دَرَجَاتٍ مِّنْ سَمَاءٍ وَفَوْقَ

كُلِّ ذِي عِلْمٍ عَلِيمٌ ﴾

صدق الله العظيم  
سورة يوسف الآية (76)

الصفحة	متطلبات الابداع والابتكار في العمل الرقابي في ديوان الرقابة المالية الاتحادي
	الفصل الاول - منهجية البحث والدراسات السابقة
	المبحث الاول / منهجية البحث
	المبحث الثاني / الدراسات السابقة
	الفصل الثاني - الابداع والابتكار وكفاءة اداء العمل الرقابي
	المبحث الاول/ المفاهيم النظرية للإبداع والابتكار
	المبحث الثاني/ كفاءة اداء العمل الرقابي
	المبحث الثالث/ الملامح العامة للتدقيق وفق متطلبات الابداع والابتكار
	الفصل الثالث - الاطار العملي للدراسة
	الفصل الرابع - الاستنتاجات والتوصيات
	المبحث الاول / الاستنتاجات
	المبحث الثاني/ التوصيات

# المستخلص

تواجه الأجهزة العليا للرقابة المالية تحديات عديدة تؤثر في قدرتها على الأداء الفعال في ظل العولمة والتطورات الهائلة سواء في الجهات الخاضعة للتدقيق او حجم الشركات واتساع اعمالها او ما تستخدمه تلك الشركات والمؤسسات من وسائل متطورة وقد أدت تلك التغييرات الى تأثر التدقيق والعمل الرقابي والسياسة العامة في جميع أنحاء العالم ، إلى جانب التوقعات المتزايدة بخلق بيئة جديدة تعمل فيها الأجهزة العليا للرقابة المالية ، مما ولد الحاجة لرفع كفاءة اداء العمل الرقابي وتطوير قدرات الاجهزة العليا للرقابة المالية من خلال الابداع والابتكار في العمل الرقابي لذا جاءت الدراسة تهدف الى الوقوف على متطلبات الابداع والابتكار المطبقة من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي في جمهورية العراق وما تضيفه من اسهامات في زيادة كفاءة اداء العمل الرقابي.

أما الجانب العملي كان تصميم استبانة وزعت على عينة مختارة من موظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادي تمثلت بمقر الديوان ومختلف دوائر التدقيق والبالغ عددهم اكثر من 1000 موظف حيث كانت عدد الاستبانات الموزعة 165 استبانة ما بين مدير عام وفني واداري وتم استرجاع 125 صالحة منها 110 استبانة بنسبة 75% ، وقد كانت الاسئلة معدة لدراسة الحالة من خلال المقابلات الفردية والجماعية وليتم النقاش وطرح الاسئلة وتبادل المعلومات بالشكل الذي يوصل الباحث الى نتائج مقبولة في دراسة الحالة .

وخلصت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها ان شروط الابتكار تتحقق في ديوان الرقابة المالية الاتحادي من حيث الشروط الخمسة :-

( القدرة على التجريب ، الاستجابة لأصحاب الأداء المنخفض - وجود حلقات التغذية الراجعة - وجود حوافز لتحسين الأداء - وجود قيود على الميزانية ) كما ان بيئة العمل في ديوان الرقابة المالية الاتحادي بيئة تراعي الابتكار والابداع في العمل الرقابي وتقوم على تحفيزه الا انه لا توجد سياسية عامة او استراتيجية لتبني الابداع او الابتكار في العمل الرقابي في ديوان الرقابة المالية الاتحادي وان كل الاجراءات المعمول بها في العمل الاداري والرقابي في الديوان تدل ان الديوان يتبنى ثقافة الابتكار دون ان يسميها و لا يوجد اطار عمل واضح لاستنباط الافكار والابداعات والابتكارات وتوليدها حيث تتم الاعمال من خلال اللجان وفرق التدقيق المختلفة واختتمت الدراسة بمجموعة من التوصيات أهمها يتعين على الديوان مراعاة توفر شروط الابتكار الخمسة في بيئة عمل ديوان الرقابة المالية الاتحادي واعداد برامج خاصة لتطبيقها بشكل منتظم . كما ينبغي تبني استراتيجية خاصة للابتكار والابداع في ديوان الرقابة المالية الاتحادي بما ينمي ثقافة الابداع والابتكار وبالتالي كفاءة الاداء للعمل الرقابي .

## الفصل الاول منهجية البحث

### تمهيد:

تكتسب أية دراسة علمية التكامل والشمول من خلال التسلسل المنطقي للأفكار المطروحة فيها وتحليلها ومعالجتها وصولاً إلى النتائج النهائية ، وسيناقش هذا الفصل كلاً من منهجية البحث وبعض الدراسات السابقة التي وقع نظر الباحث عليها، إذ يتناول توضيحاً لمنهجية البحث التي تتضمن تحديد المشكلة والأهداف وفرضية البحث والأهمية ومجال التطبيق وحدوده ومصادر جمع البيانات والمعلومات ، فضلاً عن محاولة الباحث أن يعرض كل ما تيسر له جمعه من دراسات وبحوث عراقية وعربية وأجنبية تتصل بموضوع البحث.

وتأسيساً على ما سبق وتحقيقاً لمسعى هذا الفصل فقد تم تقسيمه إلى مبحثين :

المبحث الأول: منهجية البحث.

المبحث الثاني: دراسات سابقة.

## المبحث الأول منهجية البحث

لاشك ان للإبداع والابتكار في العمل الرقابي بالغ الاثر لماله من تأثير على كفاءة الاداء وبالتالي يكون له دور بارز في دعم اقتصاديات الدول من جهة وذات تأثير في تشييط صناعات اخرى وتوفير فرص عمل عديدة من جهة ثانية ، بمعنى يساهم الابداع والابتكار في العمل الرقابي في تنفيذ خطط التنمية وبذل كل مايمكن من جهود في سبيل اظهار نتيجة الاعمال والمركز المالي بأفضل صورة .

لذا فمن الضروري ان يكون هناك تطوير مستمر للتدقيق وفق آليات مدروسة واستناداً الى برامج تدقيق تحوي اجراءات تتضمن سبل الوصول الى الابداع والابتكار في التدقيق .

### 1-1-1- مشكلة البحث :

وجدنا من خلال عملنا في ديوان الرقابة المالية الاتحادي اشارات كثيرة تتعلق بتشجيع الابداع والابتكار ولاحظنا هناك مساحة واسعة لتطبيق متطلبات الابداع والابتكار في مجال العمل الرقابي من اجراءات ادارية واجراءات التدقيق وايجاد الحلول وغيرها لذا تحاول هذه الدراسة معرفة العوامل والمتطلبات للإبداع والابتكار في العمل الرقابي في ديوان الرقابة الاتحادي وانطلاقاً من ذلك تولد لدينا السؤال الرئيسي الاتي :

**ماهي متطلبات الابتكار في العمل الرقابي في ديوان الرقابة المالية الاتحادي ؟**

ومن خلال التساؤل الرئيسي تمكن الباحث من صياغة التساؤلات الفرعية الاتية :

ما مدى تأثير بيئة العمل في تحفيز الموظفين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي على الابداع والابتكار في العمل الرقابي ؟

ما هو دور القيادة الادارية في تحفيز الابداع والابتكار في العمل الرقابي في ديوان الرقابة المالية الاتحادي ؟

ماهي الممارسات المتبعة في ديوان الرقابة المالية الاتحادي التي تحقق متطلبات الابداع والابتكار ؟

ماهي معوقات الابداع والابتكار في العمل الرقابي في ديوان الرقابة المالية الاتحادي ؟

**1-1-2- أهمية البحث :**

تكمن أهمية البحث بكونه محاولة لتقديم اطار عمل وطرق واساليب لتفعيل او تطبيق الابداع والابتكار في الاجهزة العليا للرقابة المالية وبالتالي مساهمة في تحقيق فاعلية اداء الجهات الخاضعة للتدقيق كما ان تبني منهجيات جديدة في العمل الرقابي من شأنه تسريع العمل ورفع الجودة وتخفيض النفقات مما يولد تبني سياسات لتشجيع الابداع والابتكار في العمل الرقابي .

**1-1-3 - أهداف البحث :**

يسعى البحث الى تحقيق الاهداف الاتية :-

- 1- التعرف على المفاهيم النظرية في الابداع والابتكار .
- 3- معرفة شروط ومتطلبات تطبيق الابداع والابتكار في العمل الرقابي.
- 4- معرفة معوقات تحقيق الابداع والابتكار.
- 5- بيان اثر الابداع والابتكار في رفع كفاءة الاداء في العمل الرقابي.

**1-1-4 - فرضية البحث :**

للإبداع والابتكار في العمل الرقابي متطلبات لا بد من تحقيقها لما لذلك من الاثر في كفاءة اداء العمل الرقابي .

**1-1-5 - حدود البحث :**

يتكون مجتمع البحث من موظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادي وجملة من المحاسبين القانونيين وبعض الادارات بمختلف مستوياتها وقد شملت العينة ( 165 ) موظف مابين اداري ومحاسب قانوني من بينهم الادارة العليا للديوان المتمثلة بالسيد رئيس ديوان الرقابة المالية الاتحادي والسادة النواب .

**1-1-6 - منهج البحث :**

اعتمد الباحث بأن يكون البحث نوعياً لا كمياً لفهم الظاهرة وتفسيرها بشكل تفصيلي والوصول الى الاجابة عن التساؤلات التي يصعب التعبير عنها بالطرق الاحصائية او الكمية كما ان البحث يتعامل مع اجراءات والية تطبيقها مما جعل الباحث يعتمد اسلوب المقابلات الفردية والجماعية اضافة الى تحليل وثائق وتقارير صادرة من ديوان الرقابة المالية الاتحادي وتم تحديد الاسئلة وماتضمنته المقابلات بناءً على الدراسة النظرية

## المبحث الثاني

## الدراسات السابقة

## 1-2-2- الدراسات السابقة

لم يجد الباحث - فيم اطلع عليه - على دراسات سابقة ذات علاقة مباشرة بموضوع متطلبات الابداع والابتكار في العمل الرقابي ، إلا أن هناك بعض الدراسات التي تطرقت إلى الموضوع بطريقة غير مباشرة ، لذا تضمن هذا المبحث عرض موجز لأهم الدراسات التي تمكن الباحث من الاطلاع عليها والاستفادة منها ، وقد تم تقسيم هذه الدراسات بحسب اللغة التي كتبت بها الى دراسات عراقية وعربية واخرى اجنبية وحسب التسلسل الزمني وفيما يأتي عرض لهذه الدراسات :

## 1-2-2-1- الأبحاث العراقية :

## 1- دراسة حسين ، زهراء مجيد حسين ( 2023 )

بعنوان (استعمال مهارات التفكير الإبداعي في عمل المدقق الداخلي وانعكاسها على جودة التدقيق الداخلي)

هدفت الدراسة الى التعرف على تأثير استعمال مهارات التفكير الابداعي ، في عمل المدقق الداخلي ، من خلال استعمالهم لمهارات الأبداع في عملهم لزيادة جودة التدقيق ولتحقيق هذا أعمد البحث على استمارة الاستبانة في جمع البيانات ، وتوصلت الدراسة الى استنتاجات عدة أهمها اهتمام واضح بتطبيق مهارات التفكير الإبداعي بعملهم، وذلك من خلال التطبيق الفعال للأفكار المبدعة، وتحفيز الافكار الابداعية الصادرة من العاملين او المستفيدين

## 1-2-2-2- الأبحاث العربية :

## 1- دراسة ابراهيم وآخرون ، حسناوي ابراهيم ، بن عمر طالب ( 2013 )

بعنوان ( اثر عملية الإبداع على تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية)

هدفت الدراسة في تفعيل أداء المؤسسة الاقتصادية من خلال الابداع في ظل عالم جديد يتميز بمعطيات وخصائص جديدة تميزه عما كان عليه، حيث يعمل الإبداع على نمو وتطوير وفعالية مختلف أنشطتها وأعمالها، ومواكبة مختلف التغيرات والتحولات ومن جميع النواحي وكذا من أجل تحسين وتفعيل أدائها على المدى القصير والبعيد،

## 2- دراسة الشحي ، نوال عثمان عثمان الشحي ( 2016 )

بعنوان ( الابتكار في المؤسسات : دراسة ميدانية على القطاع الحكومي في دولة الامارات العربية المتحدة )

هدفت الدراسة إلى استكشاف واقع الابتكار في المؤسسات الحكومية والتعرف على أكثر أنواع الابتكار شيوعاً في المؤسسات الحكومية وتحديد الدوافع التي تدفع المؤسسات نحو الاهتمام بالابتكار كما هدفت لتحديد العوامل المحفزة على الابتكار.

وتمثلت ابرز النتائج التي خلصت اليها الدراسة في ان الابتكار في مجال العمليات هو اكثر انواع الابتكارات شيوعاً في المؤسسات الحكومية وان المصادر الداخلية هي الاكثر اهمية كمنبع للأفكار المبتكرة حيث تصدر الموظفون والادارة العليا مصادر الافكار المبتكرة .

## 3- دراسة الشاغوري ، قاسم صفوان الشاغوري ( 2021 )

بعنوان ( متطلبات الابتكار في العمل الحكومي )

هدفت الدراسة لمعرفة شروط ومتطلبات تطبيق الابتكار في العمل الحكومي ومعوقات تحقيق الابتكار في القطاع الحكومي في هيئة التميز والابداع في سوريا وكانت ابرز النتائج التي خلصت اليها الدراسة هي تحقق شروط ومتطلبات الابتكار في العمل الحكومي في هيئة التميز والابداع في سوريا وكانت بعض القوانين من بين المعوقات لتطبيق الابتكار في العمل الحكومي

## 4- دراسة صاحبي واخرون ، اية صاحبي ، ريهام شعبان ( 2023 )

بعنوان ( أثر الابداع والابتكار في تحقيق الميزة التنافسية : دراسة حالة اتصالات الجزائر )

هدفت الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف منها محاولة تحديد مفهوم دقيق وواضح لكل من الإبداع والابتكار والميزة التنافسية كما هدفت الى تحليل العلاقة القائمة بين تطبيق الابداع والابتكار في المؤسسات وتعزيز الميزة التنافسية لها.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها الآتي:

- الإبداع موضوع مهم وشائك وذو أبعاد متعددة وأصبح أحد أهم المداخل التنافسية التي تعتمد عليها المؤسسة من أجل تحقيق ميزة تنافسية.

- الإبداع هو أنجح طريقة لتحقيق مستوى متميز من الأداء بحيث يُمكن المؤسسة من التميز والارتقاء إلى درجة المؤسسات

## 1-2-3- الأبحاث الأجنبية :

دراسة Mulgan & Albury (2003)

## ( الابتكار في القطاع العام )

هدفت هذه الدراسة لتأطير الابتكار الحكومي ومعرفة شروطه وقواعده القابلة للتطبيق  
قد بينت الدراسة أهمية الابتكار في القطاع العام ، إضافة لدراسة حالة وعرض بعض نتائج  
الابتكار الحكومي

## 1-2-4- خصوصية البحث الحالي :

تعددت الدراسات التي تناولت الابداع والابتكار من جوانب مختلفة في غير الجانب التدقيقي  
والرقابي حيث اطع الباحث على قدر منها لأغراض أهمها الاتي :-

1. الإهتمام لبعض المراجع والمصادر والبحوث والمواقع الالكترونية التي لم يتسن للباحث معرفتها  
والاطلاع عليها من قبل.

2. الإسهام في بناء بعض أركان الاطار النظري للبحث.

3. الإسهام في صياغة أهداف البحث.

4. الاطلاع على أساليب الصدق والثبات المستخدمة في تلك الدراسات والتي تمكن عن طريقها  
صياغة اسئلة الاستبانة لأغراض البحث الحالي .

6. التعرف على منهجيات هذا البحث وتسلسل فقراتها بالشكل الذي مكن الباحث من تصميم  
منهجية البحث.

7. اعتماد هذه الدراسات كمصدر من مصادر البحث .

وعلى الرغم من كثرة الدراسات فقد تم الاقتصار على ماتم عرضه في هذا المبحث بسبب قلة ما  
يلامس موضوع البحث بصورة مباشرة.

ويرى الباحث إن مايميز هذا البحث عن تلك الدراسات، في

1- ممكن الاعتماد عليه في تصميم برنامج تدقيق على وفق اجراءات تساهم بالوصول الى

اساليب ابداع وابتكار بشكل نظامي لأغراض انجاز التدقيق من قبل هيئة الرقابة المالية

2- لأول مره يتم بحث موضوع الابداع والابتكار في العمل الرقابي ويحدد ديوان الرقابة المالية

الاتحادي في العراق لكونه البيئة المناسبة لمعرفة متطلبات الابداع والابتكار في العمل الرقابي

للسعي بالنهوض في مجال الرقابة والتدقيق مستقبلاً

## الفصل الثاني مفاهيم نظرية في الابداع والابتكار

### تمهيد

خُصص هذا الفصل لإعطاء فكرة عن مفاهيم الابداع والابتكار في العمل الرقابي وعن أثر استخدام اساليب الابداع والابتكار على كفاءة الاداء للدخول في الجانب التطبيقي وتأسيساً على ما تقدم فُسم هذا الفصل إلى المباحث الآتية :

- 2-1- المبحث الاول : مدخل نظري في الابداع والابتكار .
- 2-2- المبحث الثاني : كفاءة أداء العمل الرقابي .
- 2-3- المبحث الثالث: الملامح العامة للتدقيق وفق متطلبات الابداع والابتكار.

## المبحث الأول

### مدخل نظري في الإبداع والابتكار

#### 2-1-1- المفهوم العام للابتكار

ان المصدر الحقيقي للتطور في كل المجالات هو البحث العلمي المنظم وبرامج البحوث والتطوير المستمر او ما يمكن التعبير عنه بعملية الابتكار حيث يعرف الابتكار ( هو عمل شي ممكن ان يتمثل في ايجاد طريقة جديدة لتطوير العمل وادارته في الانتاج او الخدمات وهو عمل غير روتيني ) كما يعرف ( هو قدرة المؤسسة على التوصل الى ما هو جديد يضيف قيمة اكبر اسرع من المنافسين في السوق ) ويقع خلط في معنى الابتكار بمصطلحات اخرى مرتبطة به مثل الابداع ( طرشاني ، 2020 : 3 ) :

#### 2-1-2- مفهوم الابداع

لو رجعنا إلى التعريف اللغوي لمصطلح الإبداع نجد بأنه عرف على أنه " إحداث شيء جديد على غير مثال سابق "، أبداع الشيء وابتدعه :تعني أنشأه وبدأه أما اصطلاحا فيقصد بالإبداع على أنه " توليد للأفكار الجديدة والمفيدة من طرف الفرد أو مجموعة من الأشخاص المتعاونين "، كما عرف أيضا على أنه " فكرة جديدة يتم تنفيذها بقصد تطوير الإنتاج أو العملية أو الخدمة، ويمكن أن يتراوح أثر الإبداع في المنظمات من إحداث تحسينات طفيفة على الأداء إلى إحداث تطوير جوهري وهائل، ويمكن أن تتضمن هذه التحسينات الإنتاج والطرق الجديدة في التكنولوجيا والهيكل التنظيمية والأنظمة الإدارية والخطط والبرامج الجديدة المتعلقة بالأفراد العاملين" ( نجوى واخرون ، 2018 : 9 ) ، تعد كلمة ابداع في اللغة العربية كلمة غنية بالمعاني المتصلة بمعنى (الخلق) الذي يرتبط بالكلمة في اصلها الانكليزي والتي تعني (creativity) فالبداع والبداع في لسان العرب هو الشيء الذي يكون اولاً ويقال عن مبدع الشيء اخترعه على غير مثال ( المنهالي واخرون ، 2021 : 6 ) والإبداع هو " مزيج من الخيال العلمي المرن ، لتطوير فكرة قديمة ، أو لإيجاد فكرة جديدة ، ومهما كانت الفكرة صغيرة الا انه ينتج عنها إنتاج متميز غير مألوف يمكن تطبيقه واستعماله وهو عملية إنتاج أفكار أو أشياء حقيقية أو خيالية، ووضعها في طرق جديدة ومفيدة وهو إيجاد أو توليد أفكار أو أساليب أو طرق جديدة بهدف التحسين على المنتج أو الخدمة أو العملية أو الإجراءات داخل المؤسسة وهو تبني أفكار أو أساليب أو طرق أو ممارسات جديدة بهدف إحداث التغيير على العمليات الإدارية أو المنتجات أو الخدمات التي تعمل بها المؤسسة " .(صاحبي واخرون ، 2023 : 3)

ان الابداع هو افكار جديدة ومفيدة متصلة بحل مشكلات معينة ويمكن القول ان الابداع يتطلب القدرة على الاحساس بوجود مشكلة تتطلب المعالجة ثم القدرة على التفكير بشكل مختلف ومبدع ثم ايجاد الحل المناسب ( مصطفى ، 2019 : 55)

3-1-2 : مستويات الابداع

يمكن التمييز بين ثلاث مستويات للابداع :-

1- الابداع على مستوى الفرد: هو الابداع الذي يتم التوصل اليه من قبل احد العاملين ومن الخصائص التي يتميز بها حب الاستطلاع ، المثابرة ، الثقة بالنفس ، الاستقلالية ، الذكاء ، المرونة والمقدرة على التحليل ( سلمى ، 2019 : 18 )

من بين خصائص الفرد المبدع (صاحبي واخرون ، 2023 : 9) :-

أ- المعرفة : يبذل وقت كبير لاتقان عمله

ب - التعليم : الذي يؤكد المنطق يعيق الابداع

ج - الذكاء : ليس بالضرورة عاي الذكاء ولكن يتمتع بالقدرات التفكيرية على تكوين علاقات مرنة بين الاشياء

د - الشخصية : يجب ان يمتلك روح المخاطرة ومثابر او عالي الدافعية ومنفتح على الآراء الجديدة ولديه احساس كبير بالفكاهة

هـ - العادات الاجتماعية : ان لا يكون منطوياً على نفسه بل يميل الى التفاعل وتبادل الاراء مع الاخرين

2- الابداع على مستوى الجماعة : وهو الابداع الذي يتم تقديمه او الوصول اليه من قبل الجماعة ويجب ان بتفاعل الابداع الفردي لكل من اعضاء الجماعة مع الابداع الفردي للآخرين ( سلمى ، 2019 : 19 ) ويتأثر ابداع الجماعة كماً ونوعاً بمجموعة عوامل منها الاتي ( صاحبي واخرون ، 2023 : 10) :-

أ- المشاركة الامنة

ب - الالتزام بالتميز في الاداء

ج - دعم ومؤازرة الابداع

3- الابداع على مستوى المؤسسة : هو الابداع الذي يتم التوصل اليه عن طريق الجهد التعاوني لجميع اعضاء المؤسسة .

4-1-2 : طرق واساليب تعلم الابداع

أصبح التدريب والتنمية حاجة ملحة في المنظمة المعاصرة وسلاح تستخدمه في مواجهة التحديات والتغيرات السريعة المذهلة في التكنولوجيا وتجهيزات العمل واساليبه وعلى سبيل المثال استوجب تغيير اسلوب تنفيذ الاعمال من فردي الى فرق عمل مدارة ذاتياً ان يكون للفرد عدة مهارات ليعمل ضمن الفريق وتكون سمة تبادل المهام بين الفريق طبيعية ( العقيلي ، 2005 : 436 )

2-1-5 : أنماط الابداع والابتكار

ان التفكير الابتكاري هو السبيل للتصدي للمستجدات التي لاينفع فيها الاعتماد على الخبرات والنظريات السابقة ويجب ان لايقصر التفكير الابتكاري على الصفوة او النخبة من صناعات القرار لان التحول من اليدوي الى العقلي في العمل يتطلب على كل موظف ان يكون قادر على مواجهة مايعترض عمله من مشكلات والتفكير بالحلول وتطبيق الحل الامثل ( عناية ، 1998 : 8 )

وتصنف النظريات والتفسيرات للابداع حسب الاتي : ( خيري ، 2012 : 40 )

اولاً : التفسيرات القديمة

1- نظرية الالهام لافلاطون : يرى انه لا يوجد شي اسمه ابداع شخصي بل الابداع ناتج عن وجود قوة خارجية الهية تسمى الالهام

2- نظرية الطبيعة ( ارسطو ) : يعتقد ان عملية الابداع تخضع الى قوانين الطبيعة التي قد تحدث تلقائياً او بالصدفة

3- نظرية ( العبقرية ) كانت : يرى ان العبقرية تعطي القوانين وتوجد علاقة بين الابداع بالموهبة والعبقرية ينبع من مخيلة الفرد

يرى الباحث ان تلك التفسيرات للابداع استندت على اساس منطقي وقد لا ينسجم المنطق بشكل دائم مع الابداع قد يكون تفكير حر مستقل .

ثانياً : التفسيرات المبنية على اساس الشخصية المبدعة

استندت النظريات وفق ذلك لخصائص الافراد واتجاهاتهم مثل ( الميل لكسر الروتين ، مرونة التفكير ، تقدير الافكار الجديدة ، الثقة بالذات ، التلاعب بالافكار ، الاستقلالية ، القدرة على التنبؤ ، الصحة النفسية والادراك ، ) وغيرها الكثير .

ثالثاً : التفسيرات المبنية على اساس العملية الابداعية

تؤكد هذه التفسيرات ان العملية الابداعية يمكن تعلمها كأية مهارة ويمكن تنميتها حيث يعمل الفرد على تنظيم خبراته واستيعاب الخبرات التي يتعرض لها والاستجابة للمواقف الجديدة .

رابعاً : التفسيرات المبنية على اساس البيئة الابداعية

ذكرت هنا النظريات ان السلوك الابداعي لايعتمد على الخصائص الشخصية فقط بل على البيئة التي يتواجد فيها الفرد هل هي تقدر الفرد واسهاماته هل تشجع على الخيال والابداع

2-1-6 : استراتيجية الابداع والابتكار

ان للابداع والابتكار دوافع واسباب مختلفة منها : ( خيري ، 2012 : 44 )

اولاً : دوافع ذاتية داخلية

1- الحماس في تحقيق الاهداف الشخصية

2- الحصول على رضا النفس

3- الوصول الى الاهداف والغايات بطريقة اسرع

4- تجريب اكثر من مجال للعمل

ثانياً : دافع البيئة الخارجية

1- التصدي للمشكلات

2- الحاجة للحبوية والنمو

3- الحاجة للتقدم والازدهار

4- مجاراة الزمن والسرعة والتغيير

ثالثاً : دوافع مادية ومعنوية

1- الحصول على مكافآت مالية

2- الحصول على التقدير والثناء

3- الحصول على مرتبة وظيفية اعلى

4- الحصول على درجة علمية

رابعاً : دوافع خاصة بالعمل الابداعي

الرغبة الشديدة في ايجاد الفكرة والحصول عليها ( العصف الذهني )

مع تزايد حجم ونوعية المنافسة المحلية والعالمية بين المنظمات على اختلاف انواعها زاد الاهتمام والتأكيد

على الدور الاستراتيجي في جعل الموارد البشرية ذات قدرات ومهارات ومعارف عالية المستوى لتمكينها من

الابداع والابتكار وتقديم الجديد والاجود ( العقيلي ، 2005 : 435 )

2-1-7 : ادوات تنمية الابداع والابتكار

نحن كبشر نملك قدرات او ملكات معينة تميزنا عن غيرنا من أعضاء مملكة الحيوان وهذه الملكات تعيش

موجودة بداخلنا في المساحة ما بين المثير والاستجابة

داخل هذه المساحة توجد قوتنا على اختيار الاستجابة المناسبة أن القوة او القدرة او الملكة تنبت داخلنا

في تلك المساحة هي ( المتولي ، 2007 : 79 ) :-

1- ملكة ادراك الذات : هي قدرتنا ان نخرج من ذواتنا ونفحص اسلوبنا بالتفكير وافعالنا وميولنا باستمرار

حتى نستطيع الفصل بين المثير والاستجابة

2- ملكة الضمير : هي نظام توجيه داخلي ( رادار ) يجعلنا نشعر عندما نقوم بشي او ننوي القيام به عن

مدى اتفاق الفعل مع المبادئ الحقيقية وهذا الوعي يعطينا الشعور بمواهب خاصة ونشعر بالرسالة البتي

نقوم بها .

3- ملكة الإرادة المستقلة : هي قدرتنا على الفعل وهي القوة التي تساعدنا على تخطي المنهج الذي تعودنا عليه والتقدم لنتمكن من إعادة صياغته لمنهج جديد يكون الفعل فيه يتفق مع المبادئ دون ان يكون هناك املاء او تحكم بنا بل نكون قادرين على الفعل والاستجابة ونملك قوة الفعل بذلك .

4- ملكة الخيال المبدع : هي قوة الرؤية للمستقبل والقدرة الفكرية على حل المشكلات هي موهبة رؤية الذات والغير بشكل مختلف افضل مما عليه الان وهذا الخيال يمكن من وضع مهمات وخطط واهداف حتى في اصعب الظروف فهو القدرة على تطبيق المبادئ بشكل فعال في مواقف جديدة .

ويذكر ( العقيلي ، 2005 : 13 ) ان المختصون في مجال الادارة بوجه عام والموارد البشرية بشكل خاص يؤكدون على مسألة هامة تعتبر نقطة تحول في ادارة الموارد البشرية هي انه لم يعد ينظر الى ما ينفق على النشاطات المتعلقة بالموارد البشرية انها تكلفة دون عائد ، بل ينظر على انه استثمار له عائد وقيمه تفوق قيمة الاصول المادية ويجب استثماره بشكل فعال ليحقق المنفعة والفائدة والقيمة المضافة للمنظمة .

ويرى ( العقيلي ، 2005 : 19 ) ان لا يتم الاعتماد على التدريب والتأهيل للموارد البشرية فقط بل لابد من التنمية وذلك بجعلها مؤهلة وقادرة على ممارسة وظائف اعلى مستوى في المستقبل وتزويدها بشكل مستمر بكل جديد في مجالات المعرفة وتمكينها من التكيف مع التغييرات التي تحصل في المنظمة .

## المبحث الثاني

## كفاءة أداء العمل الرقابي

## تمهيد :

بعد أن تمت الإشارة في المبحث السابق إلى مفاهيم الابداع والابتكار سيتناول هذا المبحث كفاءة أداء العمل الرقابي لذا قسم المبحث الى الاتي :-

أولاً: الكفاءة

من ناحية اللغة ورد مفهوم الكفاءة في لسان العرب لابن منظور على أنها: النظير والمساوي، و في المعجم الوسيط وردت أنها كلمة مشتقة من (كفاً)، فنقول له كفاءة علمية اي له القدرة والمؤهلات العلمية ، ونقول يتمتع بكفاءة اي بقدرة عالية على العمل ، والكفاءة لغة تعني: حالة يكون فيها الشيء مساوياً لشيء آخر، علماً بأن مفاهيمها تختلف باختلاف مجالاتها، إلا أن جميعها يتفق في التركيز على تحقيق افضل النتائج بأقل التكاليف والجهود (عبد القادر، 2011 : 50) .

اما من ناحية الاصطلاح فإن الكفاءة : هي احد عناصر او مؤشرات تقويم الاداء، وتعد اساساً للحكم على اداء كافة الوحدات الاقتصادية بجانب بعض المعايير الثانوية مثل الملائمة والفاعلية . ونظراً للأهمية التي يكتسبها هذا المصطلح في تحليل قدرة الوحدة الاقتصادية على حسن استخدام مواردها والتحكم الجيد فيها نذكر بعض المفاهيم للكفاءة منها :

عُرفت الكفاءة بأنها "تكلفة الموارد المستخدمة لبلوغ الاهداف المحددة مقدماً(2).  
(Barlev,B.,&Callen, 1986 : 61) .

تُعرف الكفاءة ايضاً بأنها القدرة على استغلال الموارد استغلالاً صحيحاً لتحقيق الاهداف (النجار ومحسن، 2009 : 29) .

لذا تُعد الكفاءة من المواضيع التي تتطلب اهتمام من قبل الباحثين فيما يتعلق بتسيير الموارد البشرية ؛ لما للمورد البشري من اولوية كونه عنصراً مهماً في تحقيق اهدافها من خلال ما يمتلكه من خبرات ومعارف ومهارات ، ومن هذا المنطلق فإن الكفاءة في تسيير الموارد البشرية الركن الاساس الذي تعتمد عليه الوحدات الاقتصادية لتحقيق اهدافها (شكامة ، 2013 : 9).

تمثل الكفاءة ايضاً الاستخدام الرشيد للموارد المتاحة، والذي يحقق أقل مستوى للتكلفة، دون التضحية بجودة مخرجات الوحدة الاقتصادية، ومن وجهة نظر أخرى تمثل الكفاءة الاستخدام العقلاني في المفاضلة بين البدائل واختيار أفضلها(جعدي، 2014 : 3 - 4).

فالكفاءة = المخرجات الفعلية ÷ المدخلات الفعلية × 100

كما يمكن تحديد مفهوم الكفاءة باتجاهين : الاول قدرتها على تحقيق أعلى مخرجات من مدخلات محددة، والاخر قدرتها على تحقيق ذات المخرجات باستعمال أدنى قدر من المدخلات ، ويستهدف الاول تعظيم المخرجات من ادنى مدخلات ، بينما يستهدف الثاني تقليل المدخلات لتحقيق مخرجات محددة (الخفاجي، 2002 : 14 ) .

يرى الباحث أن الكفاءة: هي قدرة الإدارة وفق صلاحياتها وماتسند اليها من مسؤوليات على تحقيق أعلى انتاجية (المخرجات) واقل تكلفة ممكنة (المدخلات) او في أقل تقدير مساواة المدخلات مع المخرجات من خلال استغلال الموارد المتاحة بشكل أمثل .

كما يمكن فهم الكفاءة وفق ما يخص هذه الدراسة بأنها "التحقق من كفاءة اداء الوحدات الاقتصادية وفق برامج التدقيق التي تتضمن اساليب ابداع وابتكار تستخدم في العمل الرقابي على تلك الوحدات "

وبهذا يعد مفهوم الكفاءة مرتبط بمفهوم الفاعلية، ولكن يجب عدم استخدامهما بشكل متبادل ، فقد تكون الوحدة الاقتصادية فاعلة ولكنها ليست كفوءة، أي أنها تحقق أهدافها ولكن بخسارة، كما في حال تحقيق الوحدة أهدافها بغض النظر عن التكاليف التي تتحملها ، وعدم كفاءة الوحدة الاقتصادية يؤثر سلباً على فاعليتها، فكلما ارتفعت تكاليف تحقيق هدف معين قلّت احتمالات قدرة الوحدة الاقتصادية على البقاء (حريم ، 2010 : 96) وقد تكون الوحدة كفوءة ولكنها غير فاعلة، كما في حال قيام الوحدة الاقتصادية بتقديم خدمة أو إنتاج سلعة لا يوجد طلب عليها (سعال ، 2018 : 82) .

فالكفاءة تشير إلى البعد الاقتصادي في تحديد الأهداف وإلى نسبة المخرجات إلى المدخلات ، بينما تشير الفاعلية إلى القدرة على النجاح في تحقيق الأهداف (بن نوار، 2006 : 196) .

#### ثانياً: الاداء

بعد التعرف على مفهوم الكفاءة لا بد من التعرف على مفهوم الاداء. فالإداء لغةً في المعجم العربي : هو مقياس لما تم انجازه او تقديمه بوساطة نظام ، او شخص ، او فريق ، او عملية ، او خدمة... الخ . اما اصطلاحاً فقد تعددت وتباينت مفاهيم الأداء طبقاً لتخصص ومجال كل من الباحثين والمفكرين، فقد اختلفوا في تحديد مفهوم الأداء بسبب تعدد واختلاف مؤشرات قياسه حسب اختلاف طبيعة عمل الوحدات الاقتصادية واهدافها والجهات التي تقيسها ونورد منها ما يأتي (عطوي، 2018 : 43) :-  
الأداء هو وسيلة أو درجة لمدى تحقيق الاهداف المخططة خلال مدة معينة.  
يمثل الأداء النتيجة التي تسعى الوحدة الاقتصادية إلى تحقيقها.

الأداء هو قياسٌ لقدرة الفرد على أداء عمله واتخاذ القرارات الادارية.

### ثالثاً: كفاءة الاداء

يمكن التوصل إلى مفهوم كفاءة الاداء وفق المفاهيم السابقة للكفاءة والاداء ونذكر بعض المفاهيم كالآتي :-

يرى (Daft) كفاءة الاداء بأنها قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق اهدافها من خلال استخدام الموارد المتاحة بطريقة كفوءة وفاعلة (Daft: 1992, 120)

عُرفت كفاءة الاداء على أنها : أداة تستخدم للتعرف على نشاط الوحدة الاقتصادية وتستهدف قياس النتائج المتحققة ومقارنتها بالأهداف المرسومة مسبقاً بغية التعرف على الانحرافات وتشخيص مسبباتها مع اتخاذ الخطوات الكفيلة لتجاوز تلك الانحرافات وغالباً ما تكون المقارنة بين ما هو متحقق فعلاً وما هو مستهدف في نهاية فترة زمنية معينة في الغالب سنة .

وفق مفهوم هذه الدراسة فان كفاءة الاداء هي مرحلة من مراحل الرقابة والتخطيط ، فهي مرحلة من مراحل الرقابة باعتبارها تكشف الانحرافات عن الاهداف الموضوعة ، كما أنها مرحلة من مراحل التخطيط باعتبارها أداة ترشيد لاتخاذ القرارات التخطيطية من قبل ما يعرف بالتغذية العكسية (كداوي وعبد الكريم، 1999: 206).

وبهذا يمكن للباحث أن يعرف كفاءة اداء العمل الرقابي بأنها: قدرة المدقق على اداء عمله بمستوى متقدم وحديث او معقول ضمن بيئة العمل أي مجال الرقابة والتدقيق، وقدرته على انجاز الاداء المطلوب من خلال امتلاكه المعرفة والقدرة والخبرة واستخدامها بالشكل المناسب، والقدرة على الابتكار والابداع .

ولكي نصل إلى مفهوم كفاءة اداء العمل الرقابي لأبداً أن نوضح ونتطرق إلى مفهوم الرقابة وماهي خطوات واجراءات ومرحل العمل الرقابي.

### رابعاً : مفهوم الرقابة

ان الرقابة في اللغة من الرقيب وهو الحفيظ ، ورَقَبَهُ يَرْقُبُهُ رَقْبَةً بمعنى: حرسه (wiki.dorar-aliraq.net). اما اصطلاحاً تتعدد المفاهيم حول مفهوم الرقابة ، ويتفق الباحثين أن الرقابة هي: الإجراءات أو العملية الإدارية التي تقوم بها الإدارة للتأكد من أن الخطط الموضوعة قد تحققت على أكمل وجه أو للتحقق من كفاءة الأداء، وذلك بمقارنة ما هو فعلي مع ما تم التخطيط له، وبما يحقق المصلحة والاهداف ، والعمل على تصحيح أي انحرافات تقع في المستقبل (بني خالد، وحتاملة، 2013: 152).

وعُرفت الرقابة أنها : مجموعة من الخطوات والاجراءات المخططة والتي تقوم بها السلطة الاعلى من خلال جهة رقابية مستقلة مكلفة من قبلها، للتأكد من أن أنشطة

الجهة الخاضعة للرقابة تمت وفقاً لما هو مخطط له وبأفضل تطبيق، ووفقاً للأنظمة والقوانين والتشريعات النافذة، وأنه يتم استغلال كافة الموارد بكفاءة وفاعلية وبأقل تكلفة ممكنة (ابو عنزة ، 2016 :27).

كما عرفت الرقابة بأنها : الإجراءات التي يتم من خلالها ضمان حسن سير العمل في الاتجاه الصحيح الذي يضمن كفاءة الأداء وفاعليته، من خلال اتباع نمط الرقابة الأنسب، وفحص أنظمة وإجراءات العمل الرقابي، والمراقبة وفق معايير العمل الرقابي، والتقييد بالمبادئ الأخلاقية، والتأكد من عدم وجود ضغوطات تؤثر على سير العمل بالاتجاه المخطط له (الفاعوري، 2018: 26) .

الرقابة تعني ايضاً : التحقق من أن التنفيذ يتم طبقاً للخطة المقررة والتعليمات الصادرة والمبادئ المعتمدة، فهي عملية اكتشاف ما إذا كان كل شيء يسير على وفق الخطط الموضوعية ؛ وذلك لغرض كشف ما يوجد من نقاط ضعف وإخطاء وعلاجها والعمل على تفادي تكرارها، وتعد الرقابة إحدى وظائف الإدارة ( التخطيط والتنسيق والتنظيم والرقابة) التي هي ضرورة لازمة ليست فقط للمشاريع والخدمات العامة بل لكل جهد جماعي مهما كان حجمه (Henry, 1946: 107).

يمكن إن نرى الرقابة أنها نظام يتضمن أسس وقواعد وإجراءات لضمان السيطرة على الأمور المالية والمحاسبية ، ولضمان التأكد من مدى الالتزام بتلك الأسس والقواعد والإجراءات من قبل الوحدات المنفذة ومدى تطابق الواقع التنفيذي العملي مع النظام المذكور فلا بد من فحص الواقع العملي ونتائج النشاط وهذا ما يسمى بالتدقيق (الغريان، 2009: 77) .

#### خامساً: تخطيط العمل الرقابي

لا بد أن يقوم المدقق بالتخطيط للعملية الرقابية حتى تحقق الغاية منها وإلا تعد الرقابة غير فاعلة وغير هادفة. وعليه فإنه عند التخطيط فإنه على المدقق أن (انتوساي، 1989: 4-6) :-

- 1- يتعرف على البيئة التي تعمل بها الجهة الخاضعة للرقابة.
- 2- يحدد أهداف العملية الرقابية، والاختبارات الضرورية لتحقيقها.
- 3- يتعرف على النظم الرئيسية للإدارة، والمراقبات، ويجري تقييمها أولاً للتعرف على نقاط ضعفها، وقوتها.
- 4- يعد الوثائق الملائمة للمخطط الرقابي والعمل الميداني المقترح.

#### سادساً: إجراءات تخطيط العمل الرقابي

لا بد من وجود إجراءات يتم من خلالها تطبيق العملية الرقابية عند القيام بعملية الرقابة كالاتي (Zulkifflee, et. 2012: 268):-

1. على المدقق أن يخطط للعملية الرقابية بما يضمن إجراء رقابة عالية النوعية بطريقة كفوءة، أي ذات كفاءة وفاعلية، وفي الوقت المناسب
2. يجب أن يعطي الأولوية لجميع المهام التي يجب القيام بها قانونياً، وأن يُقيم الأولويات بالنسبة إلى المجالات الاجتهادية ضمن مهمة الجهاز الأعلى للرقابة.
3. يجب على المدقق أن يراعي مبدأ الأهمية النسبية بالنسبة لجزء القوائم المالية التي سيتم تقديم تقرير حولها.
4. عند القيام بعملية الرقابة النظامية لأبداً من اختبار المطابقة مع القوانين، واللوائح المتبعة، وينبغي أن يضع المدقق خطوات العملية الرقابية، وإجراءاتها بما يضمن بصورة معقولة الكشف عن المخالفات .
5. ينبغي أن يفهم المدققون التقنيات، والاجراءات، مثل التفتيش، والملاحظة، والاستفسار، والبرهان فهما سليماً ليتمكنوا من جمع إثباتات الرقابة، وينبغي أن يتأكد ديوان الرقابة المالية الاتحادي من أن التقنيات المستخدمة كافة للكشف عن جميع الأخطاء، والمخالفات الهامة بشكل مقبول.
6. الاطلاع على تقارير الرقابة الداخلية والاستفادة من الاعمال المنجزة لأنها تُسهل عمل الرقابة الخارجية.

#### سابعاً: مراحل العملية الرقابية

يهدف العمل الرقابي إلى كشف الانحرافات في العمل، للقيام بالإجراءات التصحيحية اللازمة لضمان تحقيق الأهداف الموضوعية مسبقاً للخطوة، وعليه فإن العملية الرقابية تمر بمراحل وهي كالتالي (عباس، 2011: 41-64) :-

#### 1- وضع معايير الأداء

المعيار هو المستوى الذي يجب أن يكون عليه الأداء أو نموذج أنشئ عن طريق العُرف ويلقى قبولاً عاماً أو يفرض بموجب القانون أو بقرار اداري وينشأ بعد الملاحظة الواسعة والتجريب و البحث و الاختبار أو التخطيط (علاوي ، 2009 : 29 ) .

المعيار هو مقدار محدد مسبقاً بعناية لكمية أو لكلفة أو لسعر (Horngren,et. al.,2015 :257).

بدون وضع معايير للعمل تصبح خطوات العمل الرقابي دون معنى، فبدون المعايير يصعب التفريق بين الأداء الجيد والأداء الضعيف حيث يتم من خلال المعايير قياس كمية ونوعية العمل المطلوب، ومن خلالها يُمكن قياس الأداء الفعلي طبقاً للمعايير الموضوعية مسبقاً في خطط الأعمال التي تتوى الوحدة الاقتصادية القيام بها، وإن من هذه المعايير التي يمكن استخدامها لتقييم الأداء، المعايير الزمنية التي تتعلق بمقدار الوقت المستغرق لإنجاز أهداف معينة، والمعايير الكمية المتعلقة بكمية ما ينجز من الأهداف وكيفية ما أنجز .

يجبُ لمراقبة أداء الوحدة الاقتصادية بطريقة كفوءة أن يكون هناك معايير موضوعية لمستويات الاداء تختلف بطبيعة الحال من وحدة اقتصادية إلى أخرى (بعيره، 1998: 60).

## 2- قياس الأداء الفعلي

ان الخطوة الثانية بعد تحديد معايير الأداء هي قياس الأداء الفعلي الذي تم إنجازه، لبيان مدى ما تحقق من الأهداف، وعلى وفق الخطة المرسومة وينبغي أن يتوفر في عملية قياس الاداء الأصالة والابداع، إذ أن كثيراً من الأعمال يصعب قياسها مباشرة مما يجعل اللجوء إلى وسائل غير مباشرة في الرقابة أمراً ضرورياً. يرى الباحث أن عملية قياس الاداء تركز على مدى صدق وصحة المعايير الموضوعية ومدى قابليتها ومرونتها لقياس نشاط الوحدة .

## 3- تحليل الانحرافات السلبية والإيجابية (مقارنة الاداء بالمعايير)

يتم مقارنة الاداء الفعلي بالمعايير الموضوعية و تعتمد بدرجة كبيرة على طبيعة المعلومات التي تم جمعها من قبل الوحدة والتي تمكنها من تقييم الاداء وحساب الانحرافات الحاصلة واكتشاف نقاط الضعف والقوة وتمكن الوحدة ومن خلال هذا التقييم من معرفة ما إذا كانت الانحرافات ضمن الحدود المسموح بها أم أنها تحتاج إلى بعض التصحيح. حيث ان خروج الاداء عن المعيار مع بقائه داخل الحدود المسموح بها يستوجب تدخل الوحدة لمعالجة نقاط الضعف التي قد لا ترقى لمستوى الانحراف و تعد ظاهرة تحتاج إلى دراسة و تقارير خاصة (الصباح، 1997: 111).

يفيد التحليل في الوقوف على أسباب الانحراف وتفسيره ضمن ظروفه، فلا يكفي بمعرفة الانحرافات فقط ، فالانحرافات قد ترشد إلى ظاهرة سلبية ينبغي معالجتها أو ظاهرة إيجابية، فيتم استثمارها عن طريق تشجيع تكرارها.

إن هذه المرحلة من مراحل العمل الرقابي فيها قياس ومتابعة التقدم في الاداء المنجز، في أنشطة الوحدة الاقتصادية على وفق الوقت والتكلفة وتزويد مدير الوحدة بالمعلومات ذات الصلة بالسرعة الممكنة، وكذلك تحديد ما يجب قياسه سواء كمياً أو نوعياً أو كلاهما معاً (Venkataraman & Pinto, 2008: 106).

وعند مقارنة الاداء بالمعايير يتم ملاحظة الاداء مطابق للمعايير ام انه غير مطابق؟ فاذا كان الجواب نعم فإنه سوف يؤدي إلى تحقق أهداف الوحدة الاقتصادية وبالتالي تحقق الكفاءة ، وعلى العكس من ذلك إذا كان الأداء غير مطابق للمعايير فسوف نقوم بإيجاد الانحرافات وتصحيحها لكي يحسن من الاداء وهذه هي الخطوة التالية .

## 4- تصحيح الانحرافات

يتم إتخاذ الإجراءات التصحيحية، حيث ان الخطأ أو الخلل ينبغي أن يعالج معالجة جذرية دون تكراره ، أما إذا كان الانحراف إيجابياً فينبغي المحافظة عليه وتعزيزه ليتكرر (عباس، 2011: 63) ويمكن ان يكون

الاجراء التصحيحي تعديل الخطط او تعديل طبيعة العمل او استبعاد لمعوقات العمل او زيادة عدد الموظفين او تدريب الموظفين وتنمية مهاراتهم. وبالرغم من تصحيح الانحرافات قد تظهر اخرى ؛ وذلك بسبب كون المعلومات التي تصل الى ادارة الوحدة الاقتصادية تكون غير صحيحة او ناقصة وبالتالي يجب معرفة اسباب الانحراف الحقيقية والعمل على تعديلها حتى لا تظهر مشكلات اخرى ويكون تعديل الانحراف وتصحيحه على ثلاثة اشكال (الشنواني ، 1997 : 190):-

البقاء على الوضع الحالي .

اتخاذ الاجراءات التصحيحية .

تغيير المعايير .

#### ثامناً:- دور المدقق في قياس كفاءة الاداء

ان المدقق يقوم بدور كبير في قياس الكفاءة لجميع أنشطة الوحدة الاقتصادية، وأن نطاق الرقابة يتضمن فحص وتقييم كفاءة الاداء. ويشتمل ذلك على الآتي :- (الصبان واخرون ، 1996: 136)

تدقيق مدى امكانية الاعتماد على المعلومات المالية والتشغيلية ونزاهتها.

تدقيق الرقابة الموضوعية للتأكد من الالتزام بالسياسات والخطط والاجراءات والقوانين واللوائح والتي يكون لها تأثيراً جوهرياً على العمليات والتقارير.

تدقيق وسائل الحفاظ على الاصول والتحقق من وجود تلك الاصول.

تقييم كفاءة استخدام الموارد المتاحة.

تدقيق العمليات او البرامج للتأكد من أن النتائج تتماشى مع الاهداف الموضوعية وأن البرامج تنفذ على وفق الخطة.

اعداد التقارير اللازمة .

#### تاسعاً:- كفاءة اداء العمل الرقابي في ظل اساليب الابداع والابتكار

إذا ما تمت مراحل العمل الرقابي بالشكل الصحيح والسليم الذي يضمن الكفاءة المطلوبة للعمل الرقابي عندها يمكن أن نصل إلى كفاءة الاداء للعملية الرقابية من خلال التخطيط والاجراءات ومراحل العمل الرقابي والسؤال الرئيس هنا إذا ما تم استعمال هذه الموارد بالطريقة المثلى او المرضية ، او ما إذا كان بالإمكان تحقيق النتائج ذاتها او نتائج مماثلة من حيث الجودة وزمن الانجاز بتكلفة اقل. هل اننا بذلك نحصل على افضل المخرجات (من حيث الكم والكيف) من مدخلاتنا واعمالنا؟

هذا السؤال يشير إلى العلاقة بين جودة وكمية السلع والخدمات المتوفرة وبين الأنشطة وتكلفة الموارد المستعملة لإنتاجها لتحقيق النتائج. ومن الواضح أن أي رأي او نتيجة بخصوص الكفاءة هو عادة نسبي فقط . ويمكن التعبير عن وجود الكفاءة بمقارنة نشاطات مماثلة ، او بالرجوع إلى معيار تكون الوحدة الخاضعة للرقابة قد تبنته بشكل صريح. ويمكن ان تستند عمليات تقويم الكفاءة

كذلك إلى ظروف لا تتعلق بمعايير المهنة، أي عندما تكون الامور معقدة إلى درجة يصعب فيها الرجوع إلى أي معايير ، في هذه الحالات يتعين أن تستند عمليات التقويم إلى افضل ما يتوفر من معلومات وحجج وطبقاً للتحليلات المنجزة من العملية الرقابية. وبناءً على هذا الاساس قد تبين في بعض الحالات أنه من الصعب فصل مفهومي الاقتصاد والكفاءة عن بعضهما فصلاً كاملاً. إذ يمكن لكل منهما أن يتعلق بشكل مباشر أو غير مباشر (الانتوساي، 2017: 15).

يتضح للباحث مما تقدم أن مفهوم كفاءة الاداء ينحصر في استثمار الموارد الاستثمار الافضل ، وبالتالي فإن الكفاءة تتحدد لأغلب الحالات فيما إذا كان من الممكن تحقيق ذات النتائج باستعمال موارد اقل او استعمال الموارد ذاتها لتحقيق نتائج افضل (كماً ونوعاً)

كما أن كفاءة الأداء هي نتيجة نهائية لنشاط الوحدة الاقتصادية الذي يعكس قدرتها على تحقيق أهدافها بكفاءة من خلال الاستغلال الأمثل لمواردها المتاحة وبأقل كلفة ممكنة. أي أنها لا تتعدى كونها أداة تعبر عن الاستغلال الأمثل للموارد المادية والبشرية والمالية المتاحة للوحدة الاقتصادية لتحقيق افضل المخرجات.

### المبحث الثالث

## الملاحم العامة للتدقيق وفق متطلبات الابداع والابتكار

### تمهيد :

بعد أن تمت الاشارة في المبحث السابق إلى كفاءة اداء العمل الرقابي و تعرفنا قبل ذلك على مفاهيم الابداع والابتكار عموماً سيتناول هذا المبحث بشكل عام ملامح التدقيق وفق اساليب الابداع والابتكار لما لها من دور كبير في تطوير وكفاءة اداء العمل الرقابي كما ان التطور المستمر والمتصاعد لدى الجهات الخاضعة للتدقيق يفرض على الاجهزة العليا للرقابة والمدققين عموماً تحديث اساليبهم واجراءاتهم واستخدام طرق ووسائل تساعدهم في القيام بالمهام الموكلة اليهم لذا قسم المبحث الى الاتي :-

### 2-3-1- تعريف الابداع والابتكار في التدقيق

الابداع في التدقيق هو ادخال اساليب واجراءات جديدة من المدقق تحل محل المؤلف منها اما الابتكار في التدقيق هو تعلم المعرفة من قبل المدقق واستخدام افكار جديدة في عملية التدقيق وهو عملية العثور على افكار ومعارف جديدة وتطوير واختبار الاساليب الموجودة لتعمل بشكل اكثر حداثة وكفاءة من اجل حل المشكلات التي تواجه المدقق ( وادي ، 2015 : 357 ) كان المدققين سابقاً يذهبون ويزورون عملائهم اثناء مرحلة التخطيط وكانت توثق المعلومات بالقلم والقصاصات وكان تجميع الارقام والارصدة ثم تغيرت عملية التدقيق من خلال الابتكارات فاصبحت تجمع قائمة الدخل تلقائياً ويتم الدمج والتحليل في الوقت الفعلي حتى تحول التدقيق اللاحق الى تدقيق بالوقت حالي كما لم يعد المدققون يقتصرون على اخذ العينات ويمكنهم اعتماد نموذج تدقيق اكثر عمومية بجمع المعلومات وتحليلها واكتشاف الاحتيال والاختفاء وغيرها من الابتكارات في مجال التدقيق ( Mugisha,2023:13 )

يرى الباحث من خلال المفاهيم التي اوردها الكتاب و الباحثون في مجال الابداع فإنه يمكن تعريف الإبداع في العمل الرقابي " هو اسلوب او فكرة او طريقة جديدة لم تستخدم بذاتها سابقا شريطة ان تكون مفيدة في تحسين اجراءات ونتائج العمل الرقابي والتدقيقي وان كانت تحسينات طفيفة في بداية اعتمادها" .

## 2-3-2 مقاييس الابداع والابتكار في التدقيق

## 1- افكار جديدة في التدقيق

## 2- التفكير الابداعي في التدقيق

هو التفكير خارج الصندوق والنظر للشئ بطريقة مختلفة وابتكار طرائق جديدة لتنفيذ المهام وحل المشكلات ومواجهة التحديات ( حسين ، 2023 : 325 )

## 3- المرونة

هي قدرة الفرد بالتغلب على المعوقات العقلية التي تعوق تغيير منحي تفكيره في حل مشكلة ما اي قدرة الشخص على تغيير الحالة الذهنية والافكار لتتناسب مع تعقد الموقف ( الشاغوري ، 2021 : 19 ) ويقصد بالمرونة تنوع او اختلاف الافكار التي ممكن ان يأتي بها المدقق اي تتضمن الجانب النوعي ( مسلم ، 2015 : 92 ) وهي عكس الجمود الذهني الذي يعني تبني انماط ذهنية محددة سلفاً وغير قابلة للتغيير حسب ماتسدعي الحاجة اي قدرة الفرد على تقديم افكار متنوعة وتلعب المرونة دور حاسم في قدرة الافراد المبدعين على توليد افكار جديدة ومبتكرة ( حسين ، 2023 : 329 ) هي ان يتم استخدام المرونة من قبل المدقق بما يتماشى مع ظروف العمل والاستفادة من تجربة العديد من المجالات وان المرونة هي القدرة على التأقلم مع الاوامر لمحاولة ايجاد فرصة جديدة للتعامل مع بيئة العمل وكذلك هي اسلوب او وسيلة تساعد على تحقيق النجاح ان ممارسة المرونة في التدقيق هي في الاغلب لها تأثير على اداء المدقق بما ينعكس على سمعة التدقيق ( وادي ، 2015 : 358 )

## 4- المعرفة المتكاملة في التدقيق

يؤكد العلماء ان الابداع مرتبط بالمعرفة فالابداع يحتاج الى قدر كاف ومعقول من المعرفة في الموضوع او الفكرة التي يقع عليها التفكير وبدون المعرفة لايمكن ان يكون هناك مايمكن ابداعه او الابداع فيه ( مسلم ، 2015 : 19 )

## 5- الحساسية للمشكلات

هي القدرة على التنبؤ بالمشكلات قبل حدوثها ورفضها ان حدثت ( مسلم ، 2015 : 93 ) هي الوعي بوجود مشكلات او حاجات او عوامل ضعف او عدم توازن في البيئة او الموقف ويعني ان بعض الافراد اسرع من غيرهم في ملاحظة المشكلات ، ويعني ان ملاحظة المشكلة او اكتشافها يمثل الخطوة الاولى في اكتشاف الحلول (الشاغوري ، 2021 : 19 )

## 7- الاصاله

يقصد بها التجديد او الافراد بالافكار التي يأتي بها المدقق حيث تكون افكار جديدة بالنسبة لافكار زملائه (مسلم ، 2015 : 92 ) وهي القدرة على انتاج عدد من الافكار الابداعية وتطويرها فالمدقق المبدع يكون متفوق من حيث كمية الافكار التي يقترحها حول موضوع معين ويتميز بانتاج الافكار بسرعة فتكون افكار عديدة لمسألة او مشكلة معينة ( حسين ، 2023 : 328 ) هي القدرة

على سرعة إنتاج افكار تستوفي شروط معينة في موقف ما كأن تكون افكار نادرة او ذات ارتباطات غير مباشرة كما انها القدرة على إنتاج افكار غير مألوفة وبعيدة عن الظاهر المعروف وهي القدرة على عدم تكرار افكار المحيطين وحلولهم التقليدية ( الشاغوري ، 2021 : 19 )

**8- الطلاقة**

يقصد بها كثرة او تعدد الافكار التي ممكن ان يأتي بها المدقق اي تتضمن الجانب الكمي ( مسلم ، 2015 : 92 ) هي القدرة على إنتاج اكبر عدد من الافكار والبدايل والمتردفات والحلول او الاستجابة لمثير معين حيث انها قدرة استدعاء اكبر عدد من الاستجابات اتجاه مشكلة معينة في فترة زمنية محددة ( الشاغوري ، 2021 : 18 )

ورد في المعيار الدولي للتدقيق رقم (200) بعنوان الاهداف العامة للمدقق المستقل بند الامتثال للمتطلبات ذات العلاقة في الفقرة (23) في ظروف استثنائية قد يرى المدقق بانه من الضروري الحياد عن متطلب ذي علاقة في معيار دولي للتدقيق معين ، وفي هذه الحالات ينبغي للمدقق ان يؤدي اجراءات تدقيق بديلة لتحقيق هدف ذلك المتطلب ، ويلاحظ ان المعيار اوجد مرونة للمدقق باستخدام طرق واساليب اثناء قيامه بعمله بخلاف الاساليب التي وردت بالمعايير بما يتناسب مع ظروف العمل ويترك هذا مجال للمدقق للابداع والابتكار اثناء قيامه بتنفيذ المهام الموكلة اليه وتكون حسب الكفاءة والمعرفة المهنية لتحقيق الهدف من عملية التدقيق ( وادي ، 2015 : 359 )

يرى الباحث ان التدقيق وفق اساليب الابداع والابتكار من الناحية النظرية وما أشارت اليه المعايير والكتاب والباحثين حسب اطلاع الباحث هو تقدير المدقق وخبرته للوصول لاهداف التدقيق ، في حين ان المميزات التي يوفرها هذا النوع من التدقيق لاتقل أهمية بل قد تفوق قياسات الجهة الخاضعة بشكل ايجابي للمدقق اختصاراً للوقت الذي قد اشارت العديد من الدراسات انه من اهم الضغوط التي يتعرض لها المدقق بفرض قيود منها ضرورة الانتهاء بوقت محدد مما قد يؤثر على عملية التدقيق ويكون انها مبكر ولكنه غير كفاء كذلك خفض الكلفة وتحديدًا للاجراءات الموصلة للحقائق وتثبيتاً للمسؤولية عن الحقائق المكتشفة

## 2-2-4 أسباب تغيير او تطوير اساليب التدقيق

لم تعد وظائف التدقيق التقليدية كافية للوفاء بدور فاعل لعملية التدقيق في عالم اليوم والغد الذي يتصف بانه عالم رقمي يعمل في ظل ثورة متجددة لتكنولوجيا المعلومات ، ويتأثر بالعديد من المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية الحديثة . ( الدوغجي ، 2008: 285 ) فهناك العديد من الشركات لايتطلب تدقيق كل جانب من جوانب حساباتها لكل عملية وفي كل عام وبالتالي ، على إدارة التدقيق ان تقرر ما ينبغي ان يتم

تدقيقه ومتى يتم إجراء التدقيق من أجل تخصيص عملية تدقيق محدودة الموارد بشكل مناسب ، ولذلك يجب أن يكون لإدارة التدقيق وسيلة لتحديد وتخصيص عملية التدقيق وترتيب الأولويات وتطوير خطط التدقيق ، وتقارير النشاط وهذا النهج مطلوب لكل من السنة الحالية وللتخطيط طويل المدى لتدقيق الحسابات. (56 CODERRE,2009:

وفي الثمانينات ، تم تقديم مفهوم التدقيق المستمر لأول مرة للمدققين وكانت الفرضية الأساسية هي الرصد والاستخدام لاستخلاص استنتاجات بشأن الموضوع ولتحديد وتركيز التدقيق على مجالات الخطر الأكبر. ولكن حينها الأدوات والوصول إلى البيانات اللازمة لم تكن بالمستوى المطلوب لذلك لم يتم احتضان هذه الفكرة في ذلك الوقت . اما الآن ، فان انتشار نظم المعلومات وسهولة الوصول إلى المعلومات ذات الصلة ، علاوة على ذلك فإن الوتيرة السريعة والتغيرات في معايير التدقيق ، وتطور برامج التدقيق يقنعون المدققين بتبني طرق جديدة لأغراض التدقيق. (69 CODERRE,2009: ) وإن التطورات المتلاحقة للتدقيق كانت سابقاً رهينة الاهداف المتوخاة منه من جهة ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير عملية التدقيق من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبرى التي عرفتتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام، والتي شهدتها المؤسسة الاقتصادية علي وجه الخصوص، (Lionnel,1992:22) حيث ان اساليب التدقيق التقليدية وتطور اجراءات وعمليات التدقيق الى الاساليب الحديثة باتت تنبثق عن الجمعيات المهنية في الولايات المتحدة واوربا ، والتي من اهمها تخطيط وتنفيذ أنشطة التدقيق ، بحيث يتم تركيز جهود ادارة التدقيق نحو المجالات الاكثر خطورة وذات الاهمية الكبرى في المنشأة ( عودة ، 2011 : 9) وهناك مثل عن الحاجة "إذا لم يتم كسرها ، فلن تصلحها" و "لا تعيد اختراعها" وهو مفيد في بعض الاحيان للتذكر ، لكننا في كثير من الأحيان نجد أنفسنا في المسائل العقلية غير ذلك فان الأساليب التي عملنا فيها بشكل جيد في الماضي تصبح راسخة في طريقنا ويمكن أن تساعدنا التجارب السابقة في تجنب المزالق وتعظيم الاستفادة من وقتنا. ومع ذلك ، الاعتماد على التجارب الماضية فقط يمكن أن يؤدي إلى محاولة فرض حلول مألوفة لمشاكل مختلفة أو تجعلنا نتغاضى

عن مناهج جديدة أو أكثر فعالية للمشاكل القديمة . حتى عندما نستخدم أدواتنا القياسية ، مثل تحليل البيانات وبرامج التدقيق يجب أن نحاول إيجاد طرق جديدة لمعالجة المواقف الجديدة. توفر لنا فرصة لنكون أكثر مهنية في نهجنا لحل المشكلات. (CODERRE,2009:105)

وهناك عدة أسباب تدعو الى اعادة النظر في اساليب التدقيق وتغييرها او تطويرها ومن هذه الاسباب الاخفاقات التي قد تصيب مدققي الحسابات في الكشف عن التضليل في القوائم المالية وتكون ناتجة من طبيعة العمل ، على سبيل المثال بيئة العمل السريعة ، أو التطورات التقنية والعولمة التي يكون تأثيرها مباشراً على القوائم المالية بشكل اسرع من الماضي (Lemon,Tatum,&Turley:2000) أضف لذلك كثافة الاختبارات للحصول على التفاصيل مع غياب الفهم الجيد للاعمال ومخاطرها بالتالي يكون غير فعال في أحسن الاحوال ( Curtis&Turley: 2007 ) ومن الاسباب المؤثرة التغيير في التركيز على الاعمال ضمن اساليب التدقيق ، كذلك خدمات الاستشارات الادارية المريحة التي ترتب عليها تآكل استقلالية المدقق ( Jeppesen,2005 ). ان بيئة الأعمال اليوم سريعة ومستمرة التغيير ، والتكنولوجيا هي واحدة من العوامل الرئيسية التي تجبر المدققين لإعادة تقييم نهجهم في التدقيق. وهناك عوامل أخرى تتطور منها اللوائح ومعايير التدقيق التي تدعو المدققين إلى استخدام أفضل الوسائل ، مما تعمل على إنشاء بيئة تدقيق جديدة . ( CODERRE ,2009:3 ) ولذلك فإن مكاتب التدقيق أصبحت تقدم لعملائها خدمات ومساعدات مهنية و فنية تخرج عن نطاق خدماتها التقليدية المتعلقة بتدقيق القوائم المالية وعمليات التأكيد الأخرى . ( الزهار ، 2013 : 31 ) وتكمن اهمية تطبيق الاساليب الحديثة للتدقيق في تحسين جودة تدقيق الحسابات وكون المستخدمين يتوقعون الجودة التامة للتقارير المالية لانهم يعتمدون عليها في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم . ( ريان واخرون ، 2021 : 54 )

يرى الباحث ان اغلب الكتاب والباحثون الذين اطلع على مؤلفاتهم ورسائلهم يتفقون بضرورة تبني اساليب حديثة وتطوير الاساليب التقليدية وان هناك ملازمة بين اهداف التدقيق وعملية تطوير الاساليب المستخدمة بناءً على مستجدات البيئة وتغييراتها .

وبلاشك يساهم العمل الرقابي في تطوير كفاءة اداء الوحدات الاقتصادية ، بالاستخدام الامثل لموارد الوحدة وخصوصاً المورد البشري الذي يعد العنصر الاساس لما له من جوانب مهمة في تأدية العمل الرقابي على احسن وجه وعليه يجب أن تخضع الوحدة الاقتصادية إلى الرقابة من قبل الاجهزة العليا للرقابة والمتمثلة بديوان الرقابة المالية الاتحادي الذي يستخدم بدوره احداث الاساليب في الرقابة والتدقيق وان تتضمن

برامجه التدقيقية اجراءات تمكن من استغلال الخبرات في مجال الابداع والابتكار ضمن عملياته الرقابية والتدقيقية اي يركز كذلك على الموارد البشرية وخبراتهم ومؤهلاتهم لتحقيق الاهداف .

### مراحل وخطوات الابداع والابتكار في العمل الرقابي

توصل الباحثين الى عدة خطوات للابداع والابتكار منهم ( Geoff Mulgan ) الذي توصل من خلال سنوات عمله الطويلة على خطوات اساسية تخص الابداع والابتكار والية تفعيل الابتكار وكانت دراسته في عام (2003) تتضمن اربع خطوات رئيسية وتتفرع منها اجراءات وخطوات الا انه اعاد ترتيب خطوات الابتكار من خلال دليل الابتكار في القطاع العام الذي اصدرته منظمة ( Nesta ) البريطانية عام 2013 وقسمها الى سبع خطوات رئيسية وقد اعتمدها مركز محمد بن راشد للابتكار الحكومي واعتمدها المؤسسات الحكومية الاماراتية كإطار عمل وتتضمن الاتي ( الشاغوري ، 2021 : 30 ) :-

#### 1- بحث الفرص والتحديات :

يعتبر استثمار الوقت بشكل مبكر في بحث الفرص من خطوات الابداع والابتكار حيث يساهم بحصر الفرص والتحديات ثم الاستجابة للفرص والتحديات من خلال الابداع والابتكار المناسبين من خلال التوصل لاسباب الجذرية للمشكلة ومن المهم في هذه المرحلة طرح الاسئلة المدروسة واظهار المرونة بالتعامل مع كل الاحتمالات .

#### 2- طرح الافكار الجديدة :

تعتبر الأفكار الجديدة جزء اساسي من عملية الابداع والابتكار بل هي اهم جزء ومن السهل ابتكار الافكار او ادخال تعديل على فكرة موجودة ولكن الطريقة الفاعلة استبعاد غير المجدي من الافكار واعتماد تطوير الافكار المجدية الى مشاريع عمل.

#### 3- التطوير والاختبار :

في هذه المرحلة يتم تطوير الافكار ويتم اختبارها بشكل عملي ويتم التركيز على الفكرة التي سيتم تطويرها واختبارها وقد يتطلب اشراك اخرين من ذوي الاختصاص في نقاط معينة لدعم الفكرة وتعزيز فرص نجاحها .

#### 4- اثبات صحة وفاعلية الافكار الجديدة :

في هذه المرحلة يتم التخطيط عن كيفية جمع الادلة لاثبات صحة الافكار والبقاء على استعداد لاي تعديلات على الافكار مع تطور الفكرة ومن خلال ذلك تتبلور الفكرة اكثر مما تتولد القدرة على اقناع الاخرين عليها لدعم الابتكار .

#### 5- التقديم والتنفيذ :

في هذه المرحلة يتم نقل الفكرة من المفهوم المجرد الى الواقع والتطبيق والتنفيذ وقد يتطلب ذلك سياسة او خدمة او اجراء معين .

**6- تعزيز وتنمية الابتكار ونشره على نطاق واسع :**

هناك طرق متعددة لتوسيع ونشر نطاق الابتكار مما يعد ذلك تعزيز له ولاهيتها ومنفعته وتعتمد طريقة الانتشار على ملكية الابتكار

**7- تغيير الانظمة :**

ان فهم الانظمة بشكل جيد يساعد على اعتماد منهجية مناسبة لقيادة التغيير لانه من المعلوم ان التغيير يواجه تحديات وان الفهم يكون مؤثر بالتحكم بذلك

يرى الباحث ان هذه الخطوات تعد من العوامل المهمة في تحفيز المدققين على الابداع والابتكار في العمل الرقابي الا ان هذه الخطوات تحتاج الى ادوات اولاً لتنفيذها ومن اهم ادواتها هو القيادة وبيئة العمل وان تكون مدروسة لانه من غير المستبعد وجود الكثير من هذه الخطوات في العمل الرقابي لكن لغير قصد الابداع والابتكار في العمل الرقابي مما يتطلب الالتفات لذلك .

## الفصل الثالث

### الاطار العملي للدراسة

#### الاطار العملي للدراسة

تهدف الدراسة الميدانية إلى استطلاع آراء ووجهات نظر موظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادي في جمهورية العراق تجاه متطلبات الابداع والابتكار في العمل الرقابي وما يتعلق بالتحديات والمعوقات التي تواجه تطبيقها على ارض الواقع .

#### 3-1 أسلوب الدراسة وإجراءاتها

##### 3-1-1- منهجية الدراسة

أعتمد الباحث على أن يكون البحث نوعياً وليس كمياً لفهم الدراسة وتفسيرها بشكل دقيق بالتالي الوصول الى التساؤلات الدقيقة والتفصيلية التي يصعب التعبير عنها بالطرق الكمية او الاحصائية كما ان الدراسة تتعامل مع الاجراءات الادارية وآلية تطبيقها وانتهاجها وليس مع رضا ادارات الجهات الخاضعة للتدقيق لذلك أعتمد الباحث على اسلوب المقابلة الفردية والمقابلات المنظمة والجماعية اضافة الى تحليل بعض وثائق وتقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالاستناد الى اسئلة محددة وضعت بالاعتماد على الدراسة النظرية.

ولتحقيق اهداف الدراسة والاجابة على تساؤلاتها تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في دراسة ديوان الرقابة المالية الاتحادي بهدف جمع الحقائق وتوصيفها كما هي موجودة واقعاً ودراستها وتحليلها والحصول على نتائج واجابات على التساؤلات وتم اعتماد الاساليب النوعية للكشف عن شروط ومتطلبات الابتكار في العمل الرقابي وتم الاستعانة بالدراسات العلمية والعملية وبحوث متنوعة تبحث المتغيرات الموجودة في الدراسة .



## يسعى الديوان لتحقيق الاهداف الاتية :-

- الحفاظ على المال العام من الهدر او التبذير او سوء التصرف وضمان كفاءة استخدامه
- تطوير كفاءة اداء الجهات الخاضعة للرقابة
- المساهمة في استقلالية الاقتصاد ودعم نموه واستقراره.
- نشر انظمة المحاسبة والتدقيق المسندة على المعايير المحلية والدولية وتحسين القواعد والمعايير القابلة للتطبيق على الادارة والمحاسبة وبشكل مستمر .
- تطوير مهنتي المحاسبة والتدقيق والنظم المحاسبية ورفع مستوى الاداء المحاسبي والرقابي للجهات الخاضعة للرقابة .

## 3-1-3- مجتمع الدراسة وعينة البحث

يتكون مجتمع الدراسة من موظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادي في جمهورية العراق ، وقد إشتملت العينة موظفي المقر الرئيسي في العاصمة بغداد ، وكذلك مختلف دوائر التدقيق التابعة للديوان وتم توزيع ( 165 ) إستبانة مابين مدير عام وفني واداري واعدت الاسئلة لدراسة الحالة من خلال المقابلات الفردية والجماعية ليتم النقاش وطرح الاسئلة وتبادل المعلومات بالشكل الذي يوصل الباحث الى نتائج مقبولة في دراسة الحالة .

حيث أرسلت بشكل مباشر، وأستمرت عملية المتابعة قرابة 45 يوم ؛ حيث تم إسترجاع 125 استبانة وتشكل ما نسبته ( 75 %) من الإستبانات الموزعة، ونظرا لعدم إكمال إجابات بعض الأسئلة التي تضمنتها الإستبانة تم إستبعاد 15 إستبانة ؛ وعليه فقد اصبحت عدد الإستبانات المناسبة والصالحة للتحليل 110 استبانة

وتشكل ما نسبته ( 88 % ) ( من الاستبانات المستلمة ) و 66% ( من الاستبانات الموزعة) ويوضح الجدول رقم ( 1 ) عينة الدراسة وعدد الاستبانات الموزعة والمستلمة.

عدد الاستبانات الموزعة	عدد الاستبانات المستلمة	عدد الاستبانات المستلمة الى الموزعة	عدد الاستبانات الصالحة للتحليل	عدد الاستبانات الصالحة الى المستلمة	عدد الاستبانات الصالحة الى الموزعة
165	125	75%	110	88%	66%

## (ج) عرض ومناقشة نتائج الدراسة

في ضوء طبيعة مشكلة البحث وأهدافه، وبناء على نتائج تحليل ومعالجة البيانات التي تم استخدامها في الدراسة؛ سوف يتم عرض النتائج وتفسيرها ومناقشتها، وذلك على النحو الآتي:

## 1- الخصائص الشخصية لأفراد عينة البحث

يوضح الجدول رقم (2) بعض خصائص أفراد عينة البحث من حيث؛ المؤهلات العلمية والمهنية، والوظيف الحالية، وعدد سنوات الخبرة.

جدول (2) بعض خصائص أفراد عينة البحث.

النسبة ( % )	العدد	الخصائص الفرعية	الخصائص العامة
30	33	بكالوريوس	المؤهل العلمي
20	22	ماجستير	
50	55	دكتوراه	
70	77	المحاسبة	التخصص العلمي
10	11	ادارة الاعمال	
20	22	القانون	
54	60	مدقق	المهمة في الرقابة
27	30	رئيس هيئة تدقيق	
10	11	معاون مدير	
6	5	خبير	
3	4	مدير	
10	11	من سنة الى خمس سنوات	سنوات الخبرة
20	22	من خمس سنوات الى عشر سنوات	
70	77	اكثر من عشر سنوات	

يلاحظ من الجدول رقم (2) أن 30 % من المستجيبين من حملة البكالوريوس وان (20 %) و (50 %) يحملون درجة الماجستير والدكتوراه على التوالي، أي ان جميع افراد العينة لديهم مؤهل جامعي. كما أن (70 %) متخصصون في المحاسبة و (10 %) و (20 %) متخصصون في إدارة الأعمال والقانون على التوالي .

ونجد أيضا ان اغلبية أفراد العينة المستجيبين هم من المدققين ورؤساء الهيئات التدقيقية حيث تتراوح النسب (54 % ، 27 % ) على التوالي .

كما ان اغلبية المستجيبين كانت خبراتهم اكثر من عشر سنوات حيث كانت نسبة (70%) في حين كانت نسبة المستجيبين ممن خبراتهم أقل من خمس سنوات في مجال التدقيق (10%) فقط .  
ومما سبق يلاحظ أن معظم المستجيبين لديهم الخبرة والتأهيل العلمي والتخصص العلمي والوظيفي للإجابة على أسئلة الاستبانة، حيث أنهم من العاملين في مجال الرقابة في ديوان الرقابة المالية الاتحادي مما يجعلهم أثر إطلاع ومعرفة بتنفيذ العمليات الرقابية وهذا يزيد من درجة الإعتماد على آراءهم.

### 3-1-4 ما هي متطلبات الابتكار في العمل الرقابي في ديوان الرقابة المالية الاتحادي ؟

أعتمد الباحث على ماتم تقديمه في دراسة ( Sahni et al , 2013 ) مع الاخذ بالتعديل الذي اجرته دراسته (الشاغوري ، 2021 ) التي تتضمن شروط الابتكار في العمل الحكومي خمسة عناصر هي :-

1- القدرة على التجربة

2- الاستجابة لاصحاب الاداء المنخفض

3- وجود حلقات للتغذية الراجعة

4- وجود حوافز لتحسين الاداء

5- وجود قيود على الموازنة

وللتأكد من وجود هذه المتطلبات في ديوان الرقابة المالية الاتحادي قام الباحث بإجراء مقابلات مع بعض موظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادي من مختلف الاقسام وتم طرح اسئلة مغلقة قبل الحديث عن الاسئلة وغاية دراسة واقع حال الابتكار في العمل الرقابي وكانت الاسئلة تخص كل شرط من شروط ومتطلبات الابتكار في العمل الرقابي لبيان ما اذا كانت متوفرة في ديوان الرقابة المالية الاتحادي ام لا بالإضافة الى اسئلة مغلقة تتعلق بمعوقات الابتكار في العمل الرقابي ، ونمط القيادة في ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، وبعد الحصول على الاجابات على الاسئلة المغلقة قام الباحث بمناقشة الابتكار في العمل الرقابي وطرح اسئلة مفتوحة بشكل مباشر مع السادة المدراء العامين والمحاسبين القانونيين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي من خلال ذلك حصل الباحث على معلومات واجابات حول تساؤلات الدراسة وعلى امثلة عن بعض

الابتكارات في ديوان الرقابة المالية الاتحادي

### 2 - تحليل إجابات المستجيبين للإستبيان

جدول (3) القدرة على التجريب

الجواب لا	الجواب نعم	
20%	80%	هل لديكم الخيار في تحديد كيفية القيام بمهام عملكم الرقابي في الديوان
10%	90%	هل يتم توفير الوقت والموارد الكافية لتجربة افكار وتطبيقات جيدة في العمل
5%	95%	هل يوفر ديوان الرقابة المالية الاتحادي فرص لزيادة الخبرة والمعرفة

في مجال القدرة على التجربة طرح الباحث الاسئلة الثلاثة ثم أتبعه بحوار مفتوح وتشير اكثر الاجابات ان ديوان الرقابة المالية الاتحادي يمنح الوقت الكافي والموارد الكافية لتجربة افكار جديدة وان الديوان يقوم بتهيئة الفرص لزيادة الخبرات والمعرفة واكد بعض الموظفين الذين قدمو مقترحات لتسهيل اعمالهم الرقابية لاحراز تطور في الية العمل من خلال ترك مساحة مفتوحة في الاجتماعات وكذلك العمل الرقابي من خلال عملية العصف الذهني وتداول الاراء .

#### جدول (4) : الاستجابة لاصحاب الاداء المنخفض

الجواب لا	الجواب نعم	
20%	80%	هل يتعامل المدراء بشكل مناسب مع اصحاب الاداء الضعيف والمنخفض في العمل الرقابي في ديوان الرقابة المالية الاتحادي
40%	60%	هل يتعامل الديوان مع ضعف الاداء بشكل فعال

طرح الباحث سؤالين فيما يتعلق باستجابة الديوان لاصحاب الاداء المنخفض في العمل الرقابي واطهرت الاجابات ان المدراء يتعاملون بشكل مناسب مع اصحاب الاداء الضعيف ومن خلال المقابلات تبين للباحث انه يتم تأشير اصحاب الاداء الضعيف الذين يتم تقييمهم من رؤسهم وعلى ضوء ذلك يتم اشراكهم بدورات تطويرية في المركز التدريبي في ديوان الرقابة المالية الاتحادي ومن دون علم هؤلاء الموظفين كيلا ايؤثر على معنوياتهم ويصابون بالاحباط ويعمل الديوان على رفع مستواهم العلمي والمهني وفق التقييمات اللاحقة اما بخصوص الاجابة على تعامل الديوان مع ضعف الاداء بشكل فعال فقد تقاربت النتائج من المستجيبين ويرى الباحث ان سبب ذلك هو ان الاجراءات لايعلم بها اغلب الموظفين للاسباب المذكورة اعلاه

#### جدول (5) : حلقات التغذية الراجعة

الجواب لا	الجواب نعم	
15%	85%	هل تتلقون تعليقات وملاحظات على الاداء بهدف تقييم النتائج المطلوبة
5%	95%	هل يزودكم المدير او المشرف بتعليقات او ملاحظات منتظمة وبناءة

طرح الباحث سؤالين اثنين على الموظفين في خصوص وجود تغذية راجعة من فرق التدقيق والمدراء ثم كان الحوار المفتوح في نفس المحور وذكر اغلب الموظفين انهم يتلقون دائما تعليقات وملاحظات لرفع الاداء من بداية رؤساء هيأت التدقيق او او من خلال الخبراء والمدراء العامين ويتم مقابلة البعض منهم وفي الغالب تكون هناك تعديلات على التقارير الا ان بعض الموظفين طرح ان من الابداع و الابتكار في العمل الرقابي ان تكون مدة فحص التقارير اقل وان التعديلات لأكثر من مرة تولد مدة اطول.. وبالتالي التأخير في اصدار التقارير ولا بد من ابتكار طرق واستمارات خاصة تقلل سلسلة المراجع مع دقة ومراعاة جودة التقارير وبما يؤمن وجود التغذية الراجعة بمدة اقل .

جدول (6) : وجود حوافز لتحسين الاداء

الجواب لا	الجواب نعم	
-	%100	هل يحفزكم الديوان على مساعدته في تحقيق اهدافه
%10	%90	هل يمنحكم الديوان تشجيع لبذل قصارى جهدكم في العمل الرقابي
%40	%60	هل تتغير الية العمل الرقابي بسبب حجم ماخصص في الموازنة

اغلب الموظفين المستجيبين يعتقدون بان الديوان يساعدهم على بذل جهد اكبر وتحفزهم بيئة العمل على تحقيق اهداف الديوان في حين ذكر البعض وجود مشكلة الروتين وتكرار نفس الملاحظات واعتماد وقت الانجاز على حساب نوع التدقيق قد يؤثر على تحقيق اهداف الديوان بينما اكد اغلب المستجيبين ان التغيير في الية العمل الرقابي يتبع تدوير الموظفين بفترات محددة بغض النظر عن الموازنة وما يخص لذلك اعتبر الموظفين عملية التدوير ايجابية لزيادة خبرات موظفي الديوان واطلاعهم على مختلف الانشطة في الجهات الخاضعة للتدقيق في حين عد البعض ذلك سلبياً لبعض الانشطة التي تحتاج استقرار وخبرة عالية لتدقيقها وان التدوير فيها يؤثر بشكل عكسي.

ومن خلال المقابلات تبين ان الديوان يسعى لسد الثغرات الموجودة من خلال عامل التحفيز لتنفيذ الموظفين مهامهم على وجه تام ودقيق . وقد اشارت بعض الموظفين من خلال المقابلات ان اغلب المدققين لايتعاملون مع الامور المالية .

جدول (7) : بيئة العمل

الجواب لا	الجواب نعم	
%30	%70	هل تدفعكم بيئة العمل في الديوان لخلق افكار جديدة في العمل الرقابي
%20	%80	هل هناك عوائق تقف امام تنفيذ اي افكار جديدة في العمل الرقابي في ديوان الرقابة المالية الاتحادي
%15	%85	هل هناك عوائق تقف امام تنفيذ اي ابتكارات في ديوان الرقابة المالية الاتحادي

ان اجابة اغلب المستجيبين حول وجود عوائق لتنفيذ الابتكارات في العمل الرقابي بعدم وجود مايعيق ذلك ولاحظ الباحث اثناء زيارته لمقر الديوان ان بيئة العمل فيه تختلف عن الجهات والمؤسسات الاخرى في الدولة التي سبق وان قام بتدقيقها الباحث كما ايد ذلك الموظفين اثناء المقابلات حيث يتميز الديوان بالانضباط العالي والثقافة التنظيمية وشمولية المعرفة لدى اغلب الموظفين مما يجعل متطلبات الابداع

والابتكار متاحة اكثر من باقي المؤسسات لو ادرجت ضمن الخطط المستقبلية للديوان ووفق الخطوات المعتمدة في دول العالم .

### جدول (8) : القيادة في ديوان الرقابة المالية الاتحادي

الجواب لا	الجواب نعم	
5%	95%	هل تؤثر شخصية المدير او قائد الفريق على الاداء في العمل الرقابي
-	100%	هل تتقبل رئاسة ديوان الرقابة المالية الاتحادي الافكار الجديدة وترعاها
25%	75%	هل تفرض رئاسة ديوان الرقابة المالية الاتحادي افكار على الموظفين فيما يخص العمل الرقابي

كانت الاجابات تشير الى تأثير شخصية المدير او رئيس فريق التدقيق وذكر الموظفين اثناء المقابلات ان روح الفريق الواحد تؤدي بثمارها دائما في العمل الرقابي وتؤدي الى الابداع وايجاد الحلول وقد ذكر البعض ان خطوات التدقيق والعمل المشترك دائما ما يتشاور فريق التدقيق ويتبادل المعلومات باستمرار واكد اغلب الموظفين ان رئاسة الديوان لاتفرض افكار في ومن خلال المقابلات ذكر الموظفين ان الديوان يزود الفرق التدقيقية ببرامج تدقيق ويترك حرية لاضافة فقرات واجراءات حسب الانشطة للجهات الخاضعة للتدقيق الا ان استمرار تواصل فرق التدقيق مع المقر وتخطيط العمل اولا بأول يعد امر ضروري لاتمام العمل الرقابي على احسن وجه .

### جدول (9) : خطوات الابتكار

لا اتفق	اتفق بشدة	اتفق	
-	10%	90%	برأيك من اهم خطوات الابتكار التي يفترض مراعاة تطبيقها في ديوان الرقابة المالية الاتحادي هي(بحث الفرص والتحديات)
-	20%	80%	برأيك من اهم خطوات الابتكار التي يفترض مراعاة تطبيقها في ديوان الرقابة المالية الاتحادي هي(طرح الافكار الجديدة )
-	5%	95%	برأيك من اهم خطوات الابتكار التي يفترض مراعاة تطبيقها في ديوان الرقابة المالية الاتحادي هي ( التطوير والاختبار )
-	15%	85%	برأيك من اهم خطوات الابتكار التي يفترض مراعاة تطبيقها في ديوان الرقابة المالية الاتحادي هي ( تغيير الانظمة واللوائح)
-	10%	90%	برأيك من اهم خطوات الابتكار التي يفترض مراعاة تطبيقها في ديوان الرقابة المالية الاتحادي هي ( اثبات صحة وفاعلية الافكار الجديدة )

-	%15	%85	برأيك من اهم خطوات الابتكار التي يفترض مراعاة تطبيقها في ديوان الرقابة المالية الاتحادي هي ( التقديم والتنفيذ)
-	%10	%90	برأيك من اهم خطوات الابتكار التي يفترض مراعاة تطبيقها في ديوان الرقابة المالية الاتحادي هي ( تعزيز وتنمية الابتكار )

اعتمد الباحث على خطوات الابتكار في العمل الحكومي التي قدمها مركز محمد بن راشد للابتكار الحكومي بناء على اطار العمل الذي قدمه (Geoff Mulgan) حيث تعتمد على سبعة خطوات (بحث الفرص والتحديات ، طرح الافكار الجديدة ، التطوير والاختبار ، اثبات صحة وفاعلية الافكار الجديدة ، التقديم والتنفيذ، تعزيز وتنمية الابتكار ، تغيير الانظمة واللوائح)

ويتبين وجود الاشارات والثقافة بنسبة عالية للابداع والابتكار في ديوان الرقابة المالية الاتحادي الا انه بحاجة لوضع اطار عمل وسياسة متبعة وضوابط خاصة بذلك للارتقاء وتطوير العمل الرقابي وتحفيز الموظفين باتجاه تحقيق متطلبات الابداع والابتكار في العمل الرقابي

## الفصل الرابع

### الامتيازات والتوصيات

توصلت الدراسة إلى مجموع من النتائج :

- 1- تتحقق شروط الابتكار في ديوان الرقابة المالية الاتحادي من حيث الشروط الخمسة :-  
( القدرة على التجريب ، الاستجابة لأصحاب الأداء المنخفض - وجود حلقات التغذية الراجعة - وجود حوافز لتحسين الأداء - وجود قيود على الميزانية )
- 2- لا توجد سياسية عامة او استراتيجية لتبني الابداع او الابتكار في العمل الرقابي في ديوان الرقابة المالية الاتحادي الا ان كل الاجراءات المعمول بها في العمل الاداري والرقابي في الديوان تدل ان الديوان يتبنى ثقافة الابتكار دون ان يسميها .
- 3- لا يوجد اطار عمل واضح لاستنباط الافكار والابداعات والابتكارات وتوليدها حيث تتم الاعمال من خلال اللجان وفرق التدقيق المختلفة .
- 4- بيئة العمل في ديوان الرقابة المالية الاتحادي بيئة تراعي الابتكار والابداع في العمل الرقابي وتقوم على تحفيزه .
- 5- تلعب القيادة في ديوان الرقابة المالية الاتحادي الدور الاكبر في تعزيز الابداع والابتكار في العمل الرقابي .
- 6- ديوان الرقابة المالية الاتحادي قادر لان يكون بمثابة مختبر للابتكار والابداع في العمل الرقابي .

## التوصيات

- 1- لابد من مراعاة توفر شروط الابتكار الخمسة في بيئة عمل ديوان الرقابة المالية الاتحادي واعداد برامج خاصة لتطبيقها بشكل منتظم .
- 2- تبني استراتيجية خاصة للابتكار والابداع في ديوان الرقابة المالية الاتحادية ينمي ثقافة الابداع والابتكار وبالتالي كفاءة الاداء للعمل الرقابي.
- 3- وضع وتصميم اطار عمل واضح لاستنباط الافكار والابداعات والابتكارات وتوليدها بشكل واضح للموظفين في العمل والتغيير وابرار افكار جديدة .
- 4- اعتماد برامج تدريبية لموظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادي على تقنيات الابداع والابتكار في العمل الرقابي .
- 5- منح ادوار وصلاحيات اكثر للادارة التنفيذية وفرق التدقيق في ديوان الرقابة المالية الاتحادي لتعزيز الابداع والابتكار في العمل الرقابي .
- 6- العمل على تنظيم ورش واختبارات مستمرة لتحديد مجالات الابداع والابتكار في العمل الرقابي وتعميم ذلك على موظفي الديوان .

## قائمة المراجع والمصادر

### أولاً - المراجع

- القرآن الكريم

### ثانياً- المصادر العربية

#### أ. الوثائق الرسمية والقوانين

- 1- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)، " المعايير الميدانية في الرقابة الحكومية" ، 1989 .
- 2- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي) ، "المعايير الميدانية في الرقابة الحكومية"، 2004.
- 3- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي) ، " التوجيهات التنفيذية للرقابة المالية على الاداء"، 2017.

#### ب. الكتب العربية :

- 1- عنايت ، راجي عنايت ، " الابتكار والمستقبل " نهضة مصر للطباعة والنشر والتوزيع ، مصر ، 1998
- 2-عباس، علي، "الرقابة الإدارية على المال والأعمال"، مكتبة الرائد العلمية، عمان، الأردن، 2011.
- 3- العقيلي ، عمر وصفي العقيلي ، " ادارة الموارد البشرية المعاصرة " دار وائل للنشر والتوزيع ، ط 1 ، عمان الاردن ، 2005
- 4- خيرى ، اسامة خيرى ، "ادارة الابداع والابتكارات "، دار الرياىة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن ، 2012.
- 5- مسلم ، عبد الله حسن مسلم ، " الابداع والابتكار الاداري في التنظيم والتنسيق " دار المعتز للنشر والتوزيع ، الاردن ، عمان ، 2015
- 6-بن نوار ،صالح، " فاعلية التنظيم في المؤسسات الاقتصادية " مخبر علم الاجتماع الاتصال للبحث والترجمة ، 2006 .
- 7- المتولي ، السيد المتولي حسن ، " ادارة الاولويات الالهة اولاً " مكتبة جرير ، المملكة العربية السعودية ، الرياض ، 2007
- 8- حريم ، حسن ، "ادارة المنظمات " ، دار حامد ، ط2 ، عمان ، الاردن ، 2010 .
- 9- الشنواني ، صلاح ، "التنظيم الاداري في قطاع الاعمال" ، مؤسسة شباب الجامعة ، الاسكندرية ، مصر، 1997

- 10- الصباح، عبد الرحمن، "مبادئ الرقابة الادارية"، دار الزهران للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 1997.
- 11- الصبان محمد سمير، وجمعة، اسماعيل ابراهيم، والسوافيري، فتحي رزق، "الرقابة والمراجعة الداخلية"، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 1996.
- 12- الفاعوري، محمد، "الادارة بالرقابة"، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الاردن، 2018.
- 13- النجار، صلاح مجيد، ومحسن، عبد الكريم، "ادارة الانتاج والعمليات"، دار وائل للنشر، ط3، عمان، الاردن، 2009.

### ج- المجلات والدوريات والبحوث

- 1- بني خالد، مرعي، حتاملة، أريج، "الدور الرقابي لديوان المحاسبة وفاعليته في الجامعات الرسمية الأردنية"، مجلة المنارة، المجلد 19، العدد 2، 2013.
- 2- وادي، مدحت فوزي وادي، " دور الابتكار في مهنة المراجعة في تحسين فاعلية القوائم المالية "مجلة الادرة والاقتصاد، المجلد السادس، العدد الرابع، فلسطين، 2015
- 3- السعال، سومية، "الفاعلية التنظيمية في ظل التوجهات الادارية الحديثة"، مجلة البحث في العلوم الانسانية والاجتماعية، العدد 35، 2018.
- 4- بعيه، ابو بكر مصطفى، "الرقابة الادارية في المنظمات- مفاهيم اساسية"، المنظمة العربية للعلوم الادارية، جامعة الدول العربية، العدد 273، 1998.
- 5- بني خالد، مرعي، حتاملة، أريج، "الدور الرقابي لديوان المحاسبة وفاعليته في الجامعات الرسمية الأردنية"، مجلة المنارة، المجلد 19، العدد 2، 2013.
- 6- المنهالي واخرون، طلال بن سقاف المنهالي، محمد بن توفيق الادرسي " اثر الثقافة التنظيمية في تنمية السلوك الابداعي " مجلة الدراسات الجامعية للبحوث الشاملة، العدد 2422، جامعة الملك عبد العزيز، جدة، السعودية، 2021.

## ج- الأطاريح والرسائل

- 1- الشاغوري ، قاسم صفوان الشاغوري " متطلبات الابتكار في العمل الحكومي "وزارة التعليم العالي ، سوريا ، 2021
- 2- الشحي ، نوال عثمان الشحي " الابتكار في المؤسسات الحكومية الاتحادية" جامعة الامارات العربية المتحدة ، كلية العلوم الانسانية والاجتماعية ، الامارات ، 2016
- 3- حسين ، زهراء مجيد حسين ، استعمال مهارات التفكير الإبداعي في عمل المدقق الداخلي وانعكاسها على جودة التدقيق الداخلي" جامعة واسط ، كلية الإدارة و الاقتصاد ، 2023
- 4- جعدي، شريفة، "قياس الكفاءة التشغيلية في المؤسسات المصرفية، أطروحة دكتورا ، تخصص دراسات مالية واقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2014.
- 5- صاحبي واخرون ، اية صاحبي ، ريهام شعبان " اثر الابداع والابتكار في تحقيق الميزة التنافسية" جامعة الشهيد الشيخ العربي التبسي ، كلية العلوم الاقتصادية ، الجزائر ، 2023
- 6- سلمى ، بوكبوس سلمى ، "محاضرات في قياس الابداع والابتكار " جامعة العربي بن مهدي ، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير ، الجزائر ، 2019
- 7- ابراهيم واخرون ، حسناوي ابراهيم ، بن عمر عبد المطلب " اثر عملية الإبداع على تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية" جامعة قاصدي مرباح ، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير ، الجزائر ، 2013
- 8- ابو عنزة ،حسم احمد، "تقييم فاعلية ديوان الرقابة المالية الاتحادي في ضبط الاداء المالي لمؤسسات الحكم المحلي في المحافظات الجنوبية \_ فلسطين"، دراسة تطبيقية غير منشورة، الجامعة الاسلامية ، غزة، 2016.
- 9- الخفاجي، محمد جاسم محمد، تقويم الأداء في ظل تغيير الأسعار، (بحث مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية لنيل شهادة المحاسبة القانونية، جامعة بغداد، 2002.
- 10- الزهار ، احمد يوسف خالد " أثر الخدمات الأخرى التي يقدمها مراجع الحسابات بجانب خدمة المراجعة على جودة تقرير المراجع" بحث مقدم كلية التجارة ، الجامعة الاسلامية ، لنيل شهادة الماجستير ، غزة ، فلسطين ، 2013.

- 11- شنكامة، الزهرة، "تسيير الكفاءات البشرية في المؤسسات"، جامعة قاصدي مباح، ورقلة، الجزائر، 2013.
- 12- طرشاني، سهام طرشاني، "إدارة الإبداع والابتكار"، جامعة حسبية بن بوعلي بالشلف، كلية العلوم الاقتصادية، الجزائر، 2020.
- 13- عبد القادر، هاملي، "وظيفة تقييم كفاءات الافراد في المؤسسة"، جامعة ابو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2011.
- 14- عطوي، خولة هادي، "تصميم نظام كلفة على اساس الانشطة-بحث تطبيقي في مديرية بلدية بعقوبة"، مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد، 2018.
- 15- الغريان، فاطمة صالح مهدي، "العلاقة بين التدقيق الداخلي وبيئة الوحدة الاقتصادية-دراسة تطبيقية في البنك المركزي العراقي"، جامعة بغداد، 2009.
- 16- كداوي، طلال محمود، عبد الكريم، عبد العزيز مصطفى، "تقييم المشاريع الاقتصادية"، جامعة الموصل، الموصل، العراق، 1999.
- 17- نجوى واخرون، مسغوني نجوى، قدة حياة " دور الابداع التنظيمي في تحقيق الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية"، جامعة الشهيد حمه لخضر- الوادي، كلية العلوم الاقتصادية، الجزائر، 2018.
- ثالثاً- المصادر الاجنبية:

#### **A. BOOKS**

- 1- 1Daft, Richard, "Organization Theory and Adesing", New York, West Publishing Co. , 1992.
- 1946.
- 2-Venkatarman & Pion, 2008, "Cost and Value Management in project", John
- 3-Horengren T.Charles, Datar M. Srikant, Rajan V. Madhav, "Cost accounting : a managerial emphasis", 2015,Pearson, Boston.
- 4- Lionnel Gollins and Genard Valin, "Audit and Internal Control Financial, Operational and Strategic Aspects", Paris, 4th Edition, 1992
8. Henry, Fayol, General and Management, Pttman and co., London,

## **B. PERIODICALS**

1. Ahmi, Aidi And Kent, Simon, "The Utilization of Generalized Audit Software (GAS) by External Auditors , managerial Auditing journal Vol. 28, No. 2, , 2013.
2. Barlev. B., and J. L. Callen., Total factor productivity and cost variances :Survey and analysis. Journal of Accounting Literature, 1986.
3. Boynton, William C. & Rymond N. & Walter G., 2001, "Modern Auditing", 7th, John Wiley & Sons, Inc., New York .
4. Dowling, Carlin, "Appropriate Audit Support System Use: The Influence of Auditor" ,Audit Team ,and firm factors ,Vol. 84 , No. 3 , The Accounting Review, 2009.
5. Zulkifflee, Mohamed ,Mat Zain Mazlina, Subramaniam, Nava Wan Yusoff, Wan Fadziilah, Internal Audit Attributes and External Audit's Reliance on Internal Audit: Implications for Audit Fees, International Journal of Auditing; Vol. 16 Issue 3, 2012

### **ثالثاً - الانترنت**

- 1- COBIT, "From Wikipedia, "The Free Encyclopedia, G:\COBIT\COBIT- Wikipedia, the free encyclopedia, 2007.