

أثر محركات الثقافة التنظيمية على جودة عمل التدقيق الداخلي دراسة تطبيقية في (أمانة بغداد)

نوفل محمود موسى / باحث
أ.م.د.سلوان حافظ حميد / الجامعة المستنصرية / كلية الإدارة والاقتصاد

P: ISSN : 1813-6729

<https://doi.org/10.31272/jae.i138.1115>

E : ISSN : 2707-1359

مقبول للنشر بتاريخ : 2023/1/16

تاريخ أستلام البحث : 2022/12/25

المستخلص :

يهدف البحث الى ان على المدقق الداخلي أن معرفته تتعدى إلى ما هو أبعد من المعرفة المطلوبة بالتدقيق، إذ يجب أن يكون لدى المدقق أيضاً معرفة أساسية بالعلوم السلوكية، وعلى وجه التحديد، السلوك التنظيمي ويجب أن يكون لدى المدقق أيضاً معرفة بتدقيق الثقافة فضلاً عن أن الثقافة التنظيمية تعزز من جودة العمل التدقيقي وتساعد في معالجة مواطن الضعف بالتدقيق الداخلي. ولتحقيق تلك الأهداف اعتمد الباحثين على المنهج الوصفي التحليلي، من خلال قائمة استبيان لجمع البيانات لعدد من مدققي امانة بغداد ومن اهم النتائج التي تم التوصل اليها ان التدقيق الداخلي هو جزء من الثقافة نفسها، فضلاً عن كونه مستقلاً وموضوعياً إلا أنه قد تبني نفس القيم والأخلاقيات الثقافية مثل باقي ادارات الوحدة ويحتاج التدقيق الداخلي إلى البحث عن الدوافع الثقافية وان الثقافة التنظيمية هي قلب الأنشطة التنظيمية التي لها تأثير على فاعلية الوحدة الاقتصادية فضلاً عن أن التدقيق يضيف قيمة عن طريق تدقيق الثقافة التنظيمية.

الكلمات المفتاحية : الثقافة التنظيمية، محركات الثقافة، تدقيق الثقافة التنظيمية، جودة التدقيق.



مجلة الإدارة والاقتصاد

مجلد 48 العدد 138 / حزيران / 2023

الصفحات : 159 - 174

* بحث مستل من أطروحة دكتوراة .

المقدمة :

ترتبط الثقافة ارتباطاً إيجابياً بمشاركة المعرفة في الوحدات الاقتصادية، ويمكن أن تؤدي إلى نتائج إيجابية، وعلى هذا النحو تعد الثقافة عامل نجاح حاسم لأي وحدة فضلاً عن أنها ترتبط بشكل إيجابي بجودة التدقيق الداخلي، مما يشير إلى أن المدققين الداخليين الذين لديهم توجه ثقافي قوي تجاه القواعد والإجراءات سيكون لديهم أداء أفضل، إذ يحتاج المدققون الداخليون الذين اعتادوا على الإبلاغ عن الحقائق الثابتة إلى تطوير مهارات بسيطة للحصول على صورة لما تقوم عليه الثقافة. ويحتاجون أيضاً إلى استخدام تحليل السبب الجذري، أي تجاوز العمليات والضوابط والنظر في السلوكيات التي تؤثر على القرارات، ويتطلب من كبار المدققين الداخليين مهارات اتصال وعلاقات جديدة لتمكينهم من إجراء مناقشات مع المديرين التنفيذيين حول القضايا الثقافية. ويحتاج فريق التدقيق الداخلي إلى تطوير النتائج والإبلاغ عنها بالشراكة مع أولئك المسؤولين، باستخدام الوسائل المناسبة وبالتالي ان إنشاء ثقافة فاعلة في الوحدة يعد أمراً مهماً للحصول الوحدة على ميزة تنافسية عن طريق الحفاظ على مواردها الاقتصادية، كما أن الثقافة لها دوراً رئيساً في العمليات التي تحدد جودة التدقيق وأن أجهزة التدقيق يمكنها الاستفادة من الثقافات المعززة، ومن المهم فهم الثقافة التنظيمية لأنها تؤثر على جودة التدقيق بشكل إيجابي كونها تحقق نجاحات تنظيمية من شأنها أن تؤدي إلى تحسين الأداء وخلق ميزة تنافسية وتعزيز التنمية والذي بدوره يؤدي إلى الحفاظ على موارد الوحدة الاقتصادية.

المحور الأول منهجية البحث

1-1 مشكلة البحث :

إن العديد من الوحدات الاقتصادية غير قادرة على تنفيذ برنامج فاعل للأخلاقيات والامتثال لأنهم يفتقرون إلى المعرفة الكافية حول كيف يمكن لتقائهم أن تخلق نقاط الضعف والمخاطر وبدون هذه المعرفة، لا تستطيع الوحدات قياس التقدم نحو تحقيق أهدافها، لذا يمكن طرح المشكلة عن طريق التساؤلات الآتية:

- أ. مدى معرفة التدقيق الداخلي بأهمية الثقافة التنظيمية ؟
- ب. ما مدى تأثير الثقافة التنظيمية على جودة عمل التدقيق الداخلي في الوحدة الاقتصادية ؟

1-2 أهمية البحث:

تتبع أهمية الثقافة من كونها تعزز القيمة التنظيمية وحمائتها من خلال توافر تأكيد ومشورة ورؤية قائمة على المخاطر وموضوعية، كما أن للثقافة التنظيمية أهمية لأنها عنصر من عناصر بيئة الرقابة، والتي تعد الأساس لجميع طبقات الرقابة الأخرى، وإن الثقافة هي المحدد الرئيس في أداء الوحدة الاقتصادية وقدرتها على تحقيق أهدافها وإنها تذهب إلى صميم الانفتاح والشفافية اللازمين للإشراف الفاعل وإتخاذ القرارات المستنيرة وترتبط الثقافة ارتباطاً وثيقاً بالحوكمة.

1-3 أهداف البحث:

ينبغي أن تمتد معرفة المدقق إلى ما هو أبعد من المعرفة المطلوبة بالتدقيق إذ يجب أن يكون لدى المدقق أيضاً معرفة أساسية بالعلوم السلوكية، وعلى وجه التحديد، علم النفس الاجتماعي أو علم النفس التنظيمي أو السلوك التنظيمي. ويجب أن يكون لدى المدقق أيضاً معرفة بتدقيق الثقافة التنظيمية والمحركات الخاصة بالثقافة وذلك لتدعيم عمل التدقيق الداخلي.

1-4 فرضيات البحث :

يستند البحث إلى الفرضيات الآتية :

- 1- ان وجود ثقافة تنظيمية غير مناسبة يمكن أن تشكل خطراً على الإجراءات الرقابية وتعيق تحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية.
- 2- ان الثقافة التنظيمية تعزز من جودة العمل التدقيقي وتساعد على معالجة مواطن الضعف في التدقيق الداخلي.
- 3- تعد المحركات الثقافية الدوافع الرئيسة التي تؤثر على كفاءة وفاعلية المدقق الداخلي.

1-5 منهج البحث وأساليب جمع البيانات

اعتمد الباحثان على المنهج الوصفي التحليلي لغرض اختبار فرضيات البحث، من خلال اعتماد الوسائل الآتية:

1. من أجل الحصول على البيانات الأولية الخاصة بالجانب العملي في البحث فقد تم الاعتماد على أداة الاستبانة لجمع البيانات من عدد موظفي دائرة الرقابة والتدقيق في امانة بغداد.
2. مراجعة الكتب والدوريات والرسائل والاطاريح والمنشورات الخاصة والتي تتعلق بالموضوع قيد البحث من أجل الحصول على البيانات الثانوية الخاصة بالجانب النظري لوضع تصور عام عن آخر المستجدات التي حدثت وتحديث في مجالات البحث .

6-1 خطة البحث

- ان موضوع البحث يتضمن الفقرات الآتية :
1. منهجية البحث ومناقشة لبعض الدراسات السابقة.
 2. الثقافة التنظيمية واثرها على عمل التدقيق الداخلي.
 - ج. المحركات السلوكية للتنظيم الإداري :- (الاستراتيجية، القيادة، إدارة الافراد، إدارة العمليات).
 - د. تحليل النتائج واختبار الفرضيات (اثر المحركات الثقافية في التدقيق الداخلي).
 - هـ. الاستنتاجات والتوصيات.

المحور الثاني

المفاهيم النظرية للثقافة التنظيمية

1-2 مفهوم الثقافة التنظيمية

أن الهياكل التنظيمية المختلفة في جميع أنحاء العالم قد أشارت جميعها إلى أهمية الثقافة، ولديها تدابير مختلفة لتشجيع الثقافة، فقد ذكرت أنها لا تستطيع إملاء الثقافة، لأنها شيء تحتاج الوحدات لتعزيزها وتطويرها. على سبيل المثال، افصح هيئة السلوك المالي في المملكة المتحدة بأن الثقافة ليست شيئاً يمكننا وصفه، فالوحدات الاقتصادية هي التي تقرر نوع الثقافة التي تريدها. ولكن بغض النظر عن شكل ثقافة الوحدة، يجب أن تكون المعاملة العادلة للعملاء ونزاهة السوق أمراً أساسياً ولا ينبغي تقويضها من قبل الأشخاص أو الممارسات ومن المهم أن يكون لديك تركيزاً مستمراً على الثقافة، بدلاً من انتظار حدوث أزمة، وبالتالي يمكن أن يتفاقم السلوك السيئ عندما تتعرض الوحدة الاقتصادية للضغط.

ان تعريفات الثقافة التنظيمية عديدة ومتنوعة إذ تشير بعض التعريفات ببساطة إلى المفهوم الرئيس للثقافة بينما يشتمل البعض الآخر على مكونات متعددة للثقافة إذ تم تعريف الثقافة من قبل Hofstede على انها البرمجة الجماعية للعقل التي تميز أعضاء مجموعة بشرية عن أخرى. (37: Testa & Sip, 2013) وعرفت ايضا من قبل (Schein) الثقافة على أنها نمط من الافتراضات الأساسية المشتركة التي تعلمتها الافراد، لأنها حلت مشكلات التكيف الخارجي والتكامل الداخلي التي عملت بشكل جيد بما يكفي لعددها صحيحة وبالتالي يتم تدريسها للأعضاء الجدد بعدها الطريقة الصحيحة. (Schein. 1992: 12) أما (House et. al.) عرفها بانها أنظمة معيارية مميزة تتكون من أنماط للخصائص المشتركة بين أعضاء الوحدة، التي تؤدي إلى توجهات عاطفية وسلوكية مشتركة مقنعة تنتقل عبر الأجيال وتميز الجماعات عن بعضها البعض. (House et. al., 1997: 535) وكما عرفت بانها مجموع من المعتقدات والقيم والافتراضات التي تشترك فيها مجموعة افراد ضمن الوحدة الاقتصادية والتي تساعد في تشكيل الطرق التي يستجيبون بها لبعضهم البعض ومع بيئتهم الخارجية. (Ogbonna & Lloyd, 2002: 37) وعرفت الثقافة أيضاً بأنها "نظام معقد من الأهداف والنوايا والتطلعات والأفكار والقواعد والآراء والمواقف والقيم والرموز والمعتقدات والعادات والتقاليد والظروف المادية لوحدة اقتصادية معينة (Blaskova, 2005: 100).

وعرفت الثقافة التنظيمية هي مجموعة من المعتقدات والقيم والمواقف ومعايير السلوك الأساسية المشتركة داخل الوحدة الاقتصادية والتي تنعكس في تفكير ومشاعر وسلوك أعضاء الوحدة الاقتصادية، وفي إبداعات الطبيعة المادية وغير الملموسة. (Kachanakova, 2010: 43) وتم تعريفها على أنها مجموعة من القيم والمعتقدات وشرح السلوك الذي يوافر التوجيه للناس تأتي الفكرة الرئيسة للثقافة من المشاركة في عمليات التعلم التي تستند إلى التخصيص المنهجي للموارد، كما عرفت ايضا بانها مجموعة من الافتراضات العقلية المشتركة التي توجه التفسير والعمل في الوحدات من خلال تحديد السلوك المناسب لمواقف مختلفة. (Alharbi & Alyahya, 2013: 169)

2-2 محركات الثقافة التنظيمية (السلوكية) في الوحدات الاقتصادية :

من أجل تحقيق النجاح، تحتاج الوحدة الاقتصادية إلى استراتيجية عمل تتضمن ما تسعى الوحدة إلى تحقيقه ، ولكن أيضاً كيف ستحققه، هذا يحتاج إلى وجود ثقافة يتم نشرها وإدارتها بشكل فاعل إذا كانت الاستراتيجية هي "ماذا"، فإن الثقافة هي "كيف"، وكلا هذين العنصرين بحاجة إلى العمل في شراكة لمساعدة الوحدة الاقتصادية على تحقيق أهداف أعمالها، وبالتالي إن تحقيق استراتيجية العمل يكون أكثر صعوبة إذا لم تكن الثقافة صحيحة. لذا فالثقافة لا تقل أهمية عن الاستراتيجية لأنها تعد عامل التمكين من أجل مواجهة التحديات التي تواجهها الوحدة الاقتصادية وعليه يتطلب تغيير الثقافة تركيزاً وجهداً، من أجل ان تتوافق مع استراتيجية الوحدة. (Jex & Best, 2019: 21) ومع ذلك ، لا ينبغي أن تكون ثقافة الوحدة مصادفة لمن يعمل، بل يجب أن يمتلكها ويديرها القادة في جميع أنحاء الوحدة الاقتصادية ويمكن إنشاء جوانب من الثقافات أو تغييرها، من خلال برنامج منظم للتدخلات المتكاملة التي يتم مراقبتها بعد ذلك. وأن إنشاء برنامج متسق عبر

الوحدة مع المشاركة النشطة لجميع القادة والمديرين يمكن أن يساعد في موازنة الثقافات الفرعية ، ودفع التطلعات الثقافية للوحدة والمساعدة في تحقيق أهداف العمل. ويمكن للثقافة أن تكون مُمَيِّزًا حَقِيقًا في عالم اليوم المترابط والسريع الخطى والمعقد ويمكن تحقيق استدامة من خلال تطبيق ثقافة متسقة تتماشى مع استراتيجية العمل، إذ تتجلى الثقافة في مجالين رئيسيين. الأول رسمي كيف تعبر الوحدة الاقتصادية عن الثقافة وتحكمها وتديرها. والثاني غير رسمي كيف يولد الأفراد الثقافة الرسمية ويدركونها ويشكلونها داخل الوحدة. إذا كانت الثقافة متوافقة مع استراتيجية العمل، يكون توجه الوحدات نحو المخاطر، إذ كانت الوحدات سابقا تنظر الى المخاطر المالية والتشغيلية ، ولكن الآن هنالك إدراكاً متزايداً بوجود مخاطر مرتبطة بالثقافة. بعبارة بسيطة ، إذا كانت الثقافة خاطئة ، فإن الوحدة تواجه مخاطر كبيرة على مستوى الوحدة الاقتصادية كلل (Jex & Best, 2019: 22).

نلاحظ مما تقدم ان الاتساق والتوافق هما المفتاحان الحقيقيان لترسيخ الثقافة إذ بدونها، تنشأ ثقافات فرعية غير مرغوب فيها وستحدث تأثيراً على الوحدة لان الثقافة تعد عامل إيجابي للنجاح في الوحدة الاقتصادية اذا تم تحقيق التناسق بين الاستراتيجية والرسالة والسلوك والقيم ولكن الأهم من ذلك أن هذا يعكس في الإجراءات والقرارات في جميع أنحاء الوحدة الاقتصادية.

تقول (Jennifer Chatman) أستاذة في جامعة كاليفورنيا، كلية هاس للأعمال إن الثقافة ذات صلة من الناحية الاستراتيجية إذ تمثل مهمة القائد في مساعدة الأشخاص في تطوير القدرة على اتخاذ قرارات جيدة واستدعاء الأحكام وتلك المفاضلات التي يتخذها القادة والتي تتماشى مع الإستراتيجية وهناك تدخلات للقيادة والإدارة عبر الوحدة الاقتصادية في نقاط متعددة إذ يبحث الموظفون عن التوافق والاتساق مع الرسائل والثقافة المعلنة من أعلى مستوى إداري في الوحدة، وان القادة الذين لديهم شغف بثقافتهم يركزون إلى كل جزء من أجزاء الوحدة وكل ما تفعله لكي تتمكن من تحقيق الأهداف الاستراتيجية، وتسمى هذه التدخلات محركات الثقافة. كما تعد الاستراتيجية المحرك الرئيس وإنها نقطة البداية الحاسمة للثقافة ولها دور رئيس في تحقيق أهداف العمل، فضلاً عن ان القيادة أيضاً تعد أمراً أساسياً في أنشطة الوحدة، وعلى مستويات مختلفة، كما تعد إدارة الأفراد محركاً إضافياً يؤثر على الموظفين ويعزز ويشجع السلوكيات الصحيحة عبر الوحدة ويمكن أن تؤدي المحركات دوراً في إيصال الثقافة في جميع أنحاء الوحدة الاقتصادية ومن أجل خلق ثقافة من الانفتاح والصدق، من المهم أن يسمع الموظفون عن سياسة الإبلاغ عن المخالفات. وبالتالي يمكن للموارد البشرية مساعدة الإدارة بشأن التزامها بالسلوك الأخلاقي ويمكن أن يكون للموارد البشرية دوراً في مراقبة الثقافة من خلال التدريب وإجراء استطلاعات الرأي وتقديم التغذية الراجعة للسلطة التنفيذية. بصفتهم أوصياء على ثقافة الوحدة، ودورها المستمر في رفع المهارات وتدريب ودعم القادة وفرقهم. وانها أيضاً مسؤولة عن أخذ زمام المبادرة في أي مبادرات لتغيير الثقافة. ومع ذلك، فإن محركات الثقافة لا تتوقف هنا، إذ أن إدارة الموارد الأخرى، والعمليات والتدابير عبر الوحدة الاقتصادية وكيفية تصميم التغيير وتسليمه هي أيضاً عناصر أساسية مثل إدارة سلسلة التوريد، ووجود الشبكة العنكبوتية، والسمعة الخارجية، والتواصل. ويشمل تدقيق الثقافة قطاعات كبيرة من الوحدة الاقتصادية، ومع ذلك فإن التركيز المنظم على التصميم والفاعلية التشغيلية لكل محرك يمكن أن يُظهر بسرعة المناطق الموجودة وغير المتسقة وهذا يعني أن الثقافة العامة ليست ضمنية وتمكن من تحقيق أهداف العمل. والشكل ادناه يوضح جميع العوامل المحركة للثقافة ويعطي هيكلاً شاملاً يمكن أن يساعد الوحدة في عملية التدقيق (Jex & Best, 2019: 22).

الشكل (1) محركات الثقافة في الوحدة الاقتصادية



Source: Best, E., Gardner, M., Jex, S., & Miller, H. (2017) **Auditing culture: Making the intangible, tangible, and auditable**, © by Grant Thornton, p: 6.

3-2 دور التدقيق الداخلي في تدقيق الثقافة التنظيمية:

يوصي معهد المدققين الداخليين (IIA) بأن يتم تدقيق الثقافة كجزء من عمليات التدقيق الداخلي، وقد نجد أنها مطلب تنظيمي في الوحدات. وفقاً لـ (NACD)، يحصل (39%) فقط من أعضاء مجلس الإدارة على

معلومات حول الثقافة من التدقيق الداخلي. وان التدقيق مجهز جيداً لتدقيق الثقافة، بعده خط الدفاع الثالث في إطار حوكمة المؤسسة، وانه يعمل في وضع فريد لمساعدة الوحدة الاقتصادية في تقييم ثقافتها (AFC, 2020: 24) ان الثقافة لها تأثير بصورة مباشرة وسلبية على الشؤون المالية للوحدة الاقتصادية وعملياتها وسمعتها، وبالتالي بإمكان مجلس الادارة والموظفين التنفيذيين واصحاب المصالح التوجه الى التدقيق الداخلي من اجل توافر التاكيد والخدمات الاستشارية لمساعدة الوحدة الاقتصادية على مراقبة ثقافتها وتقويمها وتبنيهم بشكل استباقي قبل حدوث المخاطر.

كما أصدر معهد المدققين الداخليين (IIA) ارشادات جديدة تشجع أعضاؤه على إلقاء نظرة فاحصة على الثقافة التنظيمية التي يمكن أن تؤثر على أعماله وتؤكد هذه الارشادات أن العديد من حالات فشل الامتثال البارزة كان سببها الثقافة التنظيمية للوحدة (بيترز، 2016: 6) كما يلاحظ معهد المدققين الداخليين (IIA) بشكل واضح أنه يجب إضافة الثقافة التنظيمية إلى عمل التدقيق الداخلي لأن تدقيق الثقافة يساعد الوحدة على إدارتها وقدم ايضا توصيات حول كيفية قيام المدققين الداخليين بصياغة دخول تدقيق الثقافة ضمن مجال مهنة التدقيق نظراً لأن الثقافة تسهم بشكل رئيس في أداء الوحدات الاقتصادية سواء كان إيجابياً أو سلبياً، فمن المهم للمدققين إما معرفة كيفية إجراء تدقيق لثقافة الوحدة بشكل دوري أو دمج مراعاة الثقافة في كل عملية تدقيق يتم تنفيذه طالما كانت ثقافة التدقيق أحد المجالات التي تنظر إليها المهنة ويمكن للثقافة أن تكون ذاتية لدرجة أنها تأخذ المدققين الذين هم موجهون نحو العملية ويسعون إلى تدابير موضوعية ومع ذلك، فإن تقييم ثقافة وفاعلية برنامج الامتثال يتناسب بالتأكيد مع إدارة مجموعة مهارات التدقيق فهي أكثر بكثير من مجرد قائمة تدقيق وبالتالي تتطلب النظر في الجوانب النوعية للعمل ويمكن التعامل معها بطريقة منهجية منظمة. (4: Tabuena, 2019) وفقاً لمعهد المدققين الداخليين (IIA)، يمكن أن يساعد المدققون الداخليون الوحدات الاقتصادية بالاتي: (AFC, 2020: 25)

1. تحديد الأسباب الجذرية في المشاكل وكذلك في المناطق التي تعمل بأفضل الممارسات.
 2. تقييم الهيكل الإداري المتعلق بالثقافة والسلوك.
 3. تقييم مدى جودة إيصال الوحدة الاقتصادية للقيم والاستراتيجيات والأهداف.
 4. تقييم فاعلية التدريب على القضايا المتعلقة بالثقافة، مثل مدونة قواعد السلوك الخاصة بالوحدة، والأخلاق، والسياسات أو غيرها من القضايا.
 5. تقييم حوافز الموظفين وبرامج التوظيف والإجراءات التأديبية وبروتوكولات التصعيد ومعاملة المبلغين عن المخالفات ومؤشرات الأداء والمخاطر الرئيسية المرتبطة بالثقافة.
- وللتأكد من ان الثقافة التنظيمية ملائمة ينبغي تكليف وظيفة التدقيق الداخلي بتدقيق الثقافة في الوحدة الاقتصادية وبما ان المدققين الداخليين يعملون على تقييم الأنشطة والعمليات في جميع اجزاء الوحدة، ولانهم يتميزون بموقع يؤهلهم لتقييم ما ان كانت الثقافة التنظيمية منسجمة مع متطلبات اصحاب المصالح فضلا عن ان كل قسم من الاقسام يتوافق مع التوقعات المتعلقة بنمط الثقافة ويمكن للمدققين الداخليين تقديم تدقيق شامل للثقافة التنظيمية، ويمكنهم تكوين الجوانب الثقافية في كل عملية تدقيق يقومون بها وبماكانهم تحديد الاخلال بالسياسات او الضوابط الرقابية (دارسي، 2018: 3).

ان تدقيق الثقافة يرشد عمل المدققين الداخليين إلى اتخاذ نفس الممارسات الجيدة التي تمارس في اي عملية تدقيق يعدّه جزءاً من عمليات التوكيد والخدمات الاستشارية التي يقدمها التدقيق الداخلي فضلا عن الالتزام بالمعايير والمبادئ الملائمة، وتطبيق إجراءات تحقيق مركزية، والاعتماد على تقييم موضوعي كما أن الموثوقية لها أهمية كبيرة في تشجيع الموظفين عن طريق المشاركة المفتوحة والتواصل الجيد خاصة مع إدارات الاقسام الأخرى إذ لا يمكن للتدقيق الداخلي أن يقوم بعملية تدقيق الثقافة بشكل فاعل دون فهم عميق ومستغرق لقيم الوحدة والسلوكيات المتوقعة بجانب تقدير دقيق لكيفية تأثيرها على أولويات هذه الوحدة فيما يتعلق بالحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، كما ينبغي أن يتم تطوير مثل هذا المفهوم بجهد مشترك بين أفراد الوحدة الاقتصادية وأن لا يقتصر على موظفي قسم التدقيق الداخلي فقط، بل وعلى غيرها من التخصصات المطبقة أيضاً، وخاصة الامتثال واداب المهنة كما يتيح المفهوم المستحدث الفرصة للتدقيق الداخلي للتركيز على مؤشرات الثقافة وإجراء تحليل جذري للمشاكل وفهم أسباب حدوثها وكيف يمكن لها أن تدفع بالسلوكيات الكامنة غير المرغوب بها في الوحدة الاقتصادية (فيتزاني، 2015: 7).

إن الوحدات الاقتصادية ليست متجانسة وقد يكون للفروع المختلفة ثقافات مختلفة، إذ ان مجلس الإدارة والمدير التنفيذي هم أول من يتحمل مسؤولية تحديد وتحليل الثقافة التنظيمية من خلال تعزيز الأخلاق والقيم والسلوك، ويمكن للتدقيق الداخلي أن يلعب دوراً رئيسياً في طمأنة مجلس الإدارة بأن الإجراءات المتخذة لتغيير الثقافة والسلوكيات تعمل بشكل جيد وأن الثقافة التنظيمية تنعكس على جميع المستويات، إذ يحتاج مجلس الإدارة والمدقق الداخلي للتركيز على المخاطر التي تتعرض لها الثقافة (Rahmani & Bahiraei 2019:182) ومن أجل تحديد إطار عمل للمدققين لإجراء تدقيق للثقافة، فإن الرقابة الداخلية في الإطار المتكامل 2017 (COSO) توافر نقطة انطلاق للعمل، كما أن تقييم البيئة الرقابية يعد أحد الأمور التي يجب أن يستفيد

منها التدقيق الداخلي بالفعل لتطبيقه على فاعلية برنامج الامتثال، فضلاً عن معايير مكافحة الاحتيال. ويمكن للمدققين الرجوع إلى نقاط التركيز في إطار العمل لتعزيز فهمهم. كما تُظهر الوحدة الاقتصادية التزامًا بالنزاهة والقيم الأخلاقية تتماشى مع تعزيز السلوك الأخلاقي (Tabuena, 2019: 5)

2-4 المعرفة والمهارة المتعلقة بالثقافة التنظيمية للمدقق الداخلي:

يعد نقل المعرفة مكونًا كبيرًا في ثقافة التدقيق الداخلي، إذ ينصب التركيز المعرفي على نقل المعلومات التي تكتسب لكل وحدة عن طريق عمليات التدقيق والخدمات الاستشارية. فضلاً عن المشاركة في التدريبات على مدار العام. إذ ينص شعار معهد المدققين الداخليين ومنذ عام 1941 على التقدم عن طريق المشاركة. ويجب على المدققين الداخليين أن يمتلكوا المعرفة والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة لأداء مسؤولياتهم. ويتم تشجيع المدققين الداخليين على إثبات كفاءتهم عن طريق الحصول على الشهادات والمؤهلات المهنية المناسبة. ووفقاً لمعيار التدقيق الداخلي والخاص بالمهارة 1210 والذي ينص على "يجب على المدققين الداخليين أن يمتلكوا المعارف والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة لتنفيذ المهام المنوطة بكل منهم. ويجب على نشاط التدقيق الداخلي ككل أن يمتلك أو يحصل على المعارف والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة لتنفيذ المسؤوليات المنوطة به". والمعيار 1220 العناية المهنية اللازمة الذي مضمونه ينص على "يجب على المدققين الداخليين بذل مستوى العناية والمهارة المتوقع أن يكون عليه أي مدقق داخلي يتحلى بمستوى معقول من التبصر والاعتدال". والمعيار رقم 1230 التطوير المهني المستمر الذي ينص على "يجب على المدققين الداخليين تعزيز معارفهم ومهاراتهم وكفاءاتهم الأخرى عن طريق التطوير المهني المستمر"، ويجب على المدققين الداخليين الحفاظ على المعرفة الكافية لتقييم مخاطر الاحتيال والحصول على معرفة كافية بمخاطر / ضوابط تكنولوجيا المعلومات الرئيسية وتقنيات التدقيق القائمة على التكنولوجيا لأداء عملهم الشامل (FRC, 2019: 17).

كما اشار الدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي في العراق لعام 2019 في الفقرة (ح) ضمن أنشطة الرقابة، قيام الوحدة بتطوير التدقيق الداخلي وعمل تقييمات مستمرة او منفصلة للتأكد مما اذا كانت عناصر الرقابة الداخلية موجودة وفاعلة "تنسيق نشاطات التدقيق مع الجهات الخارجية بضمنها ديوان الرقابة المالية الاتحادية، هيئة النزاهة العامة، وذلك لضمان تبادل الخبرات وتقليل الجهود عن طريق تبادل التقارير، تبادل برامج التدقيق، تنظيم برامج تدريب مشتركة، عقد اجتماعات دورية منتظمة، التحقيق المشترك في ادعاءات التحايل والفساد، تبادل الافكار والمعرفة" ، كما اشار أيضاً في مهام مدير التدقيق الداخلي، الاشراف على مهمة التدقيق فقرة (أ) "التأكد من أن المدققين الداخليين المعيّنين للمهمة يتمتعون بالمعرفة والمهارات اللازمة لإداء المهمة". (ديوان الرقابة المالية الاتحادي، 2019: 25)

ينبغي أن تمتد معرفة المدقق إلى ما هو أبعد من المعرفة المطلوبة بالتدقيق إذ يجب أن يكون لدى المدقق أيضاً معرفة أساسية بالعلوم السلوكية، وعلى وجه التحديد، علم النفس الاجتماعي أو السلوك التنظيمي. ويجب أن يكون لدى المدقق أيضاً معرفة بتدقيق الثقافة . وهذا يعني معرفة ليس فقط المقصود بالضوابط المرنة، ولكن أيضاً ما هي عناصر الرقابة ذات الصلة بموضوع التدقيق المعني فضلاً عن معرفة كيفية تفسير البيانات ومعالجتها وكيفية تقديم النتائج بطريقة واضحة. (Combee & et. al., 2015: 20) سيحتاج التدقيق الداخلي إلى تطوير المزيد من الأساليب النوعية مثل الدراسات الاستقصائية والمقابلات، أو المصادر المشتركة في هذا المجال. الدراسات الاستقصائية يجب أن يتم بناؤها وإدارتها وتحليلها وتفسيرها بشكل صحيح لتحديد نقاط الضعف وان للسلوك المهني دوراً مهماً في تدقيق الثقافة، إذ يحتاج المدققون الداخليون الذين اعتادوا على الإبلاغ عن الحقائق الثابتة إلى تطوير مهارات بسيطة للحصول على صورة لما تقوم عليه الثقافة. ويحتاجون أيضاً إلى استخدام تحليل السبب الجذري، أي تجاوز العمليات والضوابط والنظر في السلوكيات التي تؤثر على القرارات، ويتطلب من كبار المدققين الداخليين مهارات اتصال وعلاقات جديدة لتمكينهم من إجراء مناقشات ذاتية وغير رسمية مع المديرين التنفيذيين حول القضايا الثقافية. ويحتاج فريق التدقيق الداخلي إلى تطوير النتائج والإبلاغ عنها بالشراكة مع أولئك المسؤولين، باستخدام الوسائل المناسبة (Peters, 2015: 28) فإذا اراد المدقق أن يكون أكثر فاعلية في أداء عمليات تدقيق الثقافة، يتطلب منه معرفة محددة بمهارات المناقشة والتفسير، والأطر الممكنة المتعلقة بتدقيق الثقافة، والاختلافات الثقافية ويتطلب تدقيق الثقافة من المدقق ان يتمتع بمهارات عديدة والهدف منها هو طرح الأسئلة، ولكن ليس بشكل ميكانيكي للغاية وليس مثل التحقق من القائمة إذ يعد طرح الأسئلة المفتوحة أكثر فاعلية ومن الضروري الاستمرار في طرح الأسئلة حتى يتم إنشاء ارتباط بالثقافات الفرعية، ويجب أن يتمتع المدقق أيضاً بالقدرة على تفسير السلوك غير اللفظي ومعرفة كيفية التعامل معه. ويجب أن لا يكون المدقق قادراً فحسب، بل يجب أن يكون أيضاً على استعداد لإجراء عمليات تدقيق الثقافة في الوحدة الاقتصادية (Combee & et. al., 2015: 20) .

نلاحظ مما تقدم ان التدقيق الداخلي هو جزء من الثقافة نفسها فضلاً عن كونه مستقلاً وموضوعياً، إلا أن التدقيق الداخلي، دون أن يدرك ذلك، قد يكون قد تبنى نفس القيم والأخلاقيات الثقافية مثل باقي ادارات الوحدة

لذا يحتاج التدقيق الداخلي إلى البحث عن الدوافع الثقافية، مثل المكافآت والعوامل التمكينية لتدقيق الثقافة فضلاً عن أن أخلاقيات العمل للمدقق الداخلي تنص على أن تتوافر لديه المعرفة والمهارة والخبرة وبالتالي تطبيق هذه المعارف وهذا ما أشار له معهد المدققين الداخليين في المبدأ الثاني من قواعد السلوك المهني الكفاءة والعناية المهنية اللازمة.

2-5 الثقافة التنظيمية وجودة التدقيق الداخلي:

يتم دعم التدقيق عالي الجودة عن طريق المبادئ الأساسية والمعايير والإجراءات الواجبة وضمان الجودة المفروض تحقيقها. ومع ذلك، فإن التدقيق بطبيعته هو حكمي ويستند إلى قرارات وأفعال بشرية. إذ هنالك العديد من العوامل التي تؤثر على البيئة التي تحيط بالتدقيق والتي يتخذ فيها المدققون قراراتهم، وعندما تشير الظروف إلى المدققين في أن يكونوا مستقلين بشكل كافٍ أو متشككين مهنيًا بشأن الوحدات التي يقومون بتدقيقها. ومع ذلك، لا يمكن ضمان الاستقلال عن طريق القواعد والمعايير وحدها. بل يحتاج المدققون إلى تطبيق المبادئ، وهذا مانص عليه المعيار (1100) الاستقلالية والموضوعية "يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلاً، ويجب على المدققين الداخليين أداء أعمالهم بموضوعية" وأشار أيضاً المعيار (1300) برنامج تأكيد وتحسين الجودة "يتم تأكيد وتحسين الجودة للتمكن من تقييم مدى توافق نشاط التدقيق الداخلي مع المعايير، وتقييم ما إذا كان المدققون الداخليون يطبقون مبادئ أخلاقيات المهنة. ويتضمن هذا البرنامج أيضاً تقييم كفاءة وفاعلية نشاط التدقيق الداخلي وتحديد فرص التحسين المتاحة فيه. وينبغي على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يشجع عملية الإشراف من قبل مجلس الإدارة في برنامج تأكيد وتحسين الجودة. وفي هذا السياق، من المهم أن تخلق الوحدات ثقافة يتم فيها تقييم ومكافأة أعمال التدقيق عالية الجودة، والتي تؤكد على أهمية فعل الشيء الصحيح من أجل المصلحة العامة، كما يجب على المدققين أيضاً يعد من واجبه خدمة احتياجات أصحاب المصالح والاهتمام بهم واتخاذ الإجراءات الإيجابية لتعزيز واستدامة التحسينات في جودة التدقيق عن طريق فهم ما يدفع تصرفات وسلوكيات المدققين (FRC, 2018: 5).

فالثقافة التنظيمية هي عنصر حاسم في النجاح التنظيمي، لا سيما في إدارة الجودة الشاملة وتحسين الجودة. وإنها تشكل المسار الأمثل لإدارة المعرفة والابتكار التنظيمي، إذ إنها تحدد القيم والمعتقدات وأنظمة العمل التي تقوم عليها الوحدة والتي يمكن أن تمنع أو تشجع على خلق وتبادل المعرفة. لذلك فإن أفضل مكان لبدء التحسينات في الوحدة الاقتصادية هو تقييم ثقافتها بسبب تأثير الثقافة على السلوك الفردي والتنظيمي وبالتالي فإن الثقافة التنظيمية مطلوبة للتطوير الناجح للوحدات الحالية كما ان للثقافة دور رئيس في العمليات التي تكمن وراء جودة التدقيق، وعلى هذا النحو، يجب على وحدات التدقيق تعزيز ثقافتها. وان للثقافة دوراً رئيساً في التأثير على تصرفات موظفي التدقيق عن طريق تواصلهم وعملهم الجماعي والنجاح في أدائهم. كما إنها وسيلة لمراقبة الموظفين والحفاظ على توافق أهدافهم مع أهداف الوحدة. عن طريق فهم العلاقة بين الثقافة والجودة، قد ينجح المديرون في تطوير عمليات فاعلة وميزة تنافسية (Salih & Hla, 2016: 123) نلاحظ مما سبق ان الثقافة التنظيمية تساعد على تسهيل تقديم الخدمات المثلى واتخاذ القرارات الفاعلة والحفاظ على موارد الوحدة والازدهار، كما تشكل الثقافة جوهر أنشطة الوحدة وتؤثر على خدماتها في ضوء جودتها. لذلك، فإن الثقافة هي شرط مسبق لتطوير الوحدة ولها تأثير كبير على جودة التدقيق. وأن الثقافة التنظيمية هي قلب الأنشطة التنظيمية التي لها تأثير على فاعلية الوحدة الاقتصادية وجودة المنتج / الخدمة. فضلاً عن أن جودة التدقيق تسهم في كسب ثقة الزبائن في العمليات والخدمات المقدمة. إذ تعمل على تحديد نقاط الضعف ويتم نقل نقاط الضعف هذه إلى المدققين لتصحيحها. كما تعد المعايير المهنية أساساً لتأكيد الجودة.

المحور الثالث

تحليل نتائج استقصاء آراء أفراد العينة

تتكون عينة الدراسة من عدد من موظفي دائرة الرقابة والتدقيق في أمانة بغداد تم توزيع استمارة الاستبيان عليهم من اجل جمع البيانات التي تتعلق بالمحاور الخاصة والتي تتضمن محرّكات الثقافة التنظيمية من أجل معرفة تأثير الثقافة التنظيمية على جودة العمل التدقيقي ومدى أهمية تدقيق الثقافة في الوحدة حيث اشتملت الاستمارة على خمسة محاور وبواقع (9) اسئلة لكل محور وتم استخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل سؤال، بهدف تحديد نقاط القوة والضعف الموجودة والتي تتأثر بالثقافة التنظيمية، إذ عرف المستجيب باهداف القائمة واهداف البحث بشكل عام، والغرض الرئيس منها، إذ يسعى الجانب العملي إلى عرض نتائج الدراسة الميدانية وتحليلها وذلك بالاعتماد على التوزيعات التكرارية لإجابات أفراد عينة الدراسة، والنسب المئوية لها، وصولاً للوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف لكل فقرة من فقرات الاستبانة، وقد اعتمد البحث على مقياس (Likert) الخماسي في إجابات العينة، علماً ان الوسط الفرضي (المعياري) هو $3 = (5 + 4 + 3 + 2 + 1) / 5 = 3$ ، و العينة مقدارها 90 مستبيناً.

معلومات قائمة الاستبيان					
97					المدخلات
7					المفقودات
النسبة	التكرار	التحصيل الدراسي	النسبة	التكرار	العمر
%7	6	دبلوم	%8	7	أقل من 30
%87	78	بكالوريوس	%43	39	30-39
%2	2	ماجستير	%36	32	40-49
%0	0	دكتوراه	%13	12	50 او اكبر
%4	4	اخرى			
100%	90	Total	100%	90	Total
النسبة	التكرار	العنوان الوظيفي	النسبة	التكرار	التخصص العلمي
%58	52	مدقق	%76	68	محاسبة
%24	22	محاسب	%14	13	إدارة أعمال
%15	13	ملاحظ	%7	6	علوم مالية ومصرفية
%3	3	اخرى	%0	0	اقتصاد
			%3	3	أخرى
100%	90	Total	100%	90	Total

3-1: تحليل النتائج

يتم تحليل النتائج من خلال تحليل الأبعاد الفرعية الخمسة وهي (الاستراتيجية ، القيادة ، إدارة الأفراد ، إدارة الموارد ، إدارة العمليات) ، إذ يشير الجدول (1) إلى الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ومعاملات الاختلاف المتعلقة بوجهة نظر العينة

الجدول (1) نتائج متغير الاستراتيجية

المتغير	الوسط الحسابي	معامل الاختلاف	اتفق تماماً		اتفق		محايد		لا اتفق		لا اتفق تماماً		الفقرات
			%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
													الرؤية والقيم والمعتقدات
1.09	3.82	28.4%	28%	25	46%	41	12%	11	10%	9	4%	4	1 ان مساهمة التدقيق الداخلي مع الإدارة يعزز من تطبيق القيم والمعتقدات التي تعمل على الحد من السلوك غير الصحيح والتشجيع على خلق وتبادل المعرفة.
1.08	3.70	29.1%	20%	18	51%	46	13%	12	10%	9	6%	5	2 ان اعطاء التأكيد على أن الوحدة الاقتصادية تلتزم بالقوانين والأنظمة والتعليمات النافذة وتحدد السلوك الجيد وتعمل على المساندة في حال المخالفة يساهم في تحقيق الاهداف الاستراتيجية.
1.17	3.70	31.5%	23%	21	48%	43	13%	12	7%	6	9%	8	3 ان توفير تأكيد بشأن ماذا كانت ثقافة الوحدة تتوافق مع القيم الرئيسية التي تتبناها الوحدة يساعد على نجاح الوحدة في تحقيق رؤيتها واهدافها.
													استراتيجية العمل
1.00	3.84	26.1%	24%	22	51%	46	12%	11	9%	8	3%	3	4 ان التخطيط بشكل متسق مع ما تطمح له الوحدة الاقتصادية، وان عمل مدير التدقيق بإنشاء أو تحديث خطة مشاركات نشاط التدقيق الداخلي لتعكس أولويات الوحدة تعكس على تحسين أداء الوحدة.
1.08	3.67	29.5%	23%	21	39%	35	23%	21	10%	9	4%	4	5 ان مشاركة موظفي التدقيق الداخلي في تحديد الأهداف ومناقشات الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية يعزز من جودة أداء التدقيق.
1.16	3.62	31.9%	23%	21	40%	36	19%	17	11%	10	7%	6	6 ان استخدام اساليب الاتصالات الرسمية والتفاعلات اليومية والاجتماعات مع الإدارة العليا والموظفين في الوحدة يساعد على تحقيق اهداف الوحدة .
													السلوك والأخلاقيات
0.97	4.17	23.4%	46%	41	36%	32	10%	9	8%	7	1%	1	7 يضيف التدقيق الداخلي قيمة للوحدة الاقتصادية عن طريق التأكيد والاستشارة للجوانب السلوكية لموظفي الوحدة الاقتصادية.
0.83	4.18	19.8%	40%	36	42%	38	13%	12	4%	4	0%	0	8 ان قيام التدقيق الداخلي بمسائلة موظفيه والمشاركة في تشكيل اللجان في حال الأخلال في السلوك واتخاذ الاجراءات اللازمة من قبل ادارة الوحدة يساعد على خلق ثقافة قوية.
0.90	4.33	20.8%	54%	49	30%	27	12%	11	1%	1	2%	2	9 التدقيق الداخلي يساهم في بناء ثقافة التي تربط الأداء الممتاز للمهام التي يؤديها موظفي الوحدة مع تلبية متطلبات أصحاب المصالح، والادراك بأن العمل بدون جودة يعد عمل خارج عن السلوك أخلاقي .
0.87	3.73	23.2%											الاستراتيجية

3-1-1 الاستراتيجية

يشير الجدول (1) إلى الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ومعاملات الاختلاف المتعلقة بوجهة نظر العينة بخصوص (الاستراتيجية)، إذ يعكس الجدول المذكور وسطاً حسابياً عاماً للمتغير الأول (الاستراتيجية) فوق الوسط المعياري، إذ بلغ (3.73)، وكان الانحراف المعياري العام ومعامل الاختلاف حولهما (0.87) (23.2%)، أما على صعيد الأسئلة فقد تم قياس هذا المتغير من خلال تسع أسئلة، وكما موضح في الجدول (1)، وكانت النتائج قد توزعت بين أعلى مستوى إجابة وقد حققها السؤال التاسع، إذ بلغت قيمة الوسط له (4.33) وهي أعلى من قيمة الوسط الفرضي البالغة (3)، وبتشتت عالٍ بين الإجابات يؤكد الانحراف المعياري (0.90) ومعامل الاختلاف (20.8%)، أما السؤال السادس فقد حقق أدنى مستوى إجابة، إذ بلغت قيمة الوسط له (3.62)، وبتشتت عالٍ بين الإجابات يؤكد الانحراف المعياري (1.16) وقد بلغ معامل الاختلاف (31.9%).

الجدول رقم (2) نتائج متغير القيادة

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	معامل الاختلاف	اتفق تماماً		اتفق		محايد		لا اتفق		لا اتفق تماماً		الفقرات
			%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
													التوجه نحو الاعلى
0.88	3.91	22.6%	23%	21	53%	48	17%	15	4%	4	2%	2	1 ان توجه التدقيق الداخلي نحو السلوكيات الجيدة التي تظهرها الإدارة الوسطى والتي لا تقل أهمية عن تلك التي تظهرها الإدارة العليا يعزز من القيم الثقافية .
1.13	3.60	31.4%	22%	20	38%	34	24%	22	9%	8	7%	6	2 ان إدارة موظفي التدقيق الداخلي بما يعزز التطوير والتحفيز والاحتفاظ بالمواهب عن طريق وضع سياسات وإجراءات لإدارة عمليات التدقيق الداخلي يحسن جودة عمل التدقيق .
1.10	3.33	33.0%	12%	11	41%	37	19%	17	23%	21	4%	4	3 ان تقييم السلوك التنظيمي والأداء من قبل التدقيق الداخلي للوحدة الاقتصادية مع وجود ثقافة تعزز دور التدقيق الداخلي يساهم في تحقيق اهداف الوحدة والحفاظ على مواردها الاقتصادية.
													الاتصال
1.08	3.63	29.6%	19%	17	48%	43	16%	14	13%	12	4%	4	4 مشاركة التدقيق الداخلي في اجتماعات مختلفة على مستوى الوحدة الاقتصادية والتي تتعلق بالقيم والتخطيط الإستراتيجي يعطي صورة واضحة للعمل التدقيقي.
1.10	3.66	30.2%	19%	17	52%	47	10%	9	13%	12	6%	5	5 ان وجود متابعة مشتركة من قبل الإدارة والتدقيق الداخلي حول الاستجابة للمتطلبات والشكاوى المقدمة يعكس على تحسين الاداء .
0.97	4.07	23.8%	34%	31	50%	45	7%	6	6%	5	3%	3	6 ان التواصل بين التدقيق الداخلي والجهات الرقابية الأخرى يعزز من فاعلية الوحدة واكتشاف فرص التغير المتاحة ومعالجة نقاط الضعف.
													المستفيدين
0.89	4.24	21.0%	48%	43	36%	32	10%	9	7%	6	0%	0	7 تحفيز الإدارة العليا للمشاركة في الأنشطة التي تسهم ايجابيا في تلبية احتياج اصحاب المصالح يساهم في تحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية.
0.81	3.92	20.7%	21%	19	56%	50	20%	18	1%	1	2%	2	8 ان اعطاء الثقة عن نتائج اداء الوحدة الذي يعكس سلوك الموظفين بما يليي ظموح اصحاب المصالح يساهم في بناء ثقافة تنظيمية قوية.
0.85	4.06	21.0%	33%	30	44%	40	17%	15	6%	5	0%	0	9 ان التحقق من مدى الدقة المناسبة لاحتياجات المستخدمين في اهداف الابلاغ غير المالي ضمن اهداف اعداد التقارير يساهم في تحقيق الاستدامة
0.81	3.63	22.3%											القيادة

3-1-2 القيادة

تشير معطيات الجدول (2) إلى الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ومعاملات الاختلاف المتعلقة بوجهة نظر العينة بخصوص (القيادة)، إذ يعكس الجدول المذكور وسطاً حسابياً عاماً للمتغير الثاني (القيادة) فوق الوسط المعياري، إذ بلغ (3.63)، وكان الانحراف المعياري العام ومعامل الاختلاف حولهما (0.81) (22.3%)، أما على صعيد الأسئلة فقد جرى قياس هذا المتغير من خلال تسع أسئلة، وكما موضح في الجدول (2)، وكانت النتائج قد توزعت بين أعلى مستوى إجابة وقد حققها السؤال السابع، إذ بلغت قيمة الوسط له

(4.24) وهي أعلى من قيمة الوسط الفرضي البالغة (3)، وبتشتت عالٍ بين الإجابات يؤكد الانحراف المعياري (0.89) ومعامل اختلاف (21.0%) ، وهذا مؤشر على أن القيادة تعبر عن الغاية التي وجدت من أجلها ، أما السؤال الثالث فقد حقق أدنى مستوى إجابة، إذ بلغت قيمة الوسط له (3.33)، وبتشتت عالي بين الإجابات يؤكد الانحراف المعياري (1.10) وقد بلغ معامل الاختلاف (33%).

الجدول (3) نتائج متغير إدارة الأفراد

الانحراف المعياري	الحسابي الوسط	معامل الاختلاف	اتفق تماماً		اتفق		محايد		لا اتفق		لا اتفق تماماً		الفقرات
			%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
													التوظيف والاحتفاظ
1.08	3.66	29.6%	24%	22	36%	32	24%	22	12%	11	3%	3	1 الاشتراك في اعداد ومراجعة الاستراتيجيات والسياسات والخطط الخاصة بالموارد البشرية وتبني مناهج ابداعية يساعد على بناء ثقافة قوية.
1.04	3.26	32.1%	9%	8	37%	33	32%	29	16%	14	7%	6	2 ان اجراء مسوحات لاستقصاء اراء العاملين بهدف تحسين سياسات وخطط الموارد البشرية يساعد على تحديد مواطن القوة ومواطن الضعف
1.05	3.48	30.2%	17%	15	36%	32	31%	28	12%	11	4%	4	3 ان التحقق في مستويات اداء الموظفين اللازمة يعزز من تحقيق الاهداف الاستراتيجية.
													الكفاءة والقدرة
1.04	3.84	27.0%	28%	25	44%	40	16%	14	9%	8	3%	3	4 ان دراية المدقق الداخلي بالهيكل التنظيمي للوحدة وكيفية تواصل الموظفين من مختلف المستويات مع بعضهم البعض يساعد على تحسين الاداء.
1.12	3.53	31.8%	20%	18	36%	32	30%	27	7%	6	8%	7	5 ان المدقق الداخلي الذي يمتلك الخبرة والمعرفة ليتمكن من طرح الأسئلة التي قد تمس مواضيع تتعلق بسمعة الوحدة الاقتصادية يعزز ترسيخ القيم
0.85	4.06	21.0%	33%	30	44%	40	17%	15	6%	5	0%	0	6 ينبغي ان يمتلك المدقق الداخلي المعرفة بالجوانب والمحركات المتعلقة بالثقافة للنظر في السلوكيات التي تؤثر على القرارات.
													المكافأة والتقدير
0.89	4.04	21.9%	33%	30	44%	40	17%	15	4%	4	1%	1	7 ينبغي تقييم اداء الموظفين ومساعدتهم في تحسين ادائهم وتعزيز ارتباطهم بالوحدة.
0.99	3.94	25.0%	29%	26	50%	45	11%	10	7%	6	3%	3	8 ينبغي التحقق من وجود برامج حوافز للموظفين والإجراءات التأديبية التي تكون ذات صلة بثقافة الوحدة الاقتصادية.
1.00	3.97	25.2%	39%	35	27%	24	28%	25	6%	5	1%	1	9 ينبغي ترويج ثقافة الدعم والتقدير بين موظفي التدقيق فيما بينهم وبين موظفي الوحدة الاقتصادية
0.75	3.55	21.1%											ادارة الافراد

3-1-3 إدارة الأفراد

يظهر الجدول (3) الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ومعاملات الاختلاف المتعلقة بوجهة نظر العينة بخصوص (إدارة الأفراد)، إذ يعكس الجدول المذكور وسطاً حسابياً عاماً للمتغير الثالث (إدارة الأفراد) فوق الوسط المعياري، إذ بلغ (3.55) ، وكان الانحراف المعياري العام ومعامل الاختلاف حولهما (0.75) (21.1%) ، أما على صعيد الأسئلة فقد قيس هذا المتغير من خلال تسع أسئلة، وكما موضح في الجدول (3)، وكانت النتائج قد توزعت بين أعلى مستوى إجابة وقد حققها السؤال الرابع، إذ بلغت قيمة الوسط له (3.84) وهي أعلى من قيمة الوسط الفرضي البالغة (3)، وبتشتت عالٍ بين الإجابات يؤكد الانحراف المعياري (1.04) ومعامل اختلاف (27%) ، وهذا مؤشر على أن الأهداف الموضوعية من قبل الهيئة العامة يجب أن تكون واقعية ويمكن تحقيقها لإدارة الأفراد ، أما السؤال الثاني فقد حقق أدنى مستوى إجابة، إذ بلغت قيمة الوسط له (3.26)، وبتشتت عالٍ بين الإجابات يؤكد الانحراف المعياري (1.04) وقد بلغ معامل الاختلاف (32.1%) .

الجدول (4) نتائج متغير ادارة الموارد

الانحراف المعياري	الاحتراف	الانحراف	أتفق تماماً		أتفق		محايد		لا أتفق		لا أتفق تماماً		الفقرات
			%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
													اصول مادية
1.22	3.37	36.3%	20%	18	30%	27	26%	23	16%	14	9%	8	1 ان التحقق من وجود برنامج عن مدى كفاية وكفاءة الموجودات واستخدامها الامثل يساهم في الحفاظ عليها وتحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية.
1.12	3.38	33.1%	13%	12	40%	36	26%	23	13%	12	8%	7	2 التاكيد من وجود رقابة الفعالة ومستمرة على العمليات لإدارة الموجودات المادية للوحدة الاقتصادية يعزز من دور التدقيق وثقافته .
1.18	3.52	33.6%	27%	24	23%	21	31%	28	13%	12	6%	5	3 ان تقييم الاداء الفعلي بماهو مخطط مسبقا والعمل على التوجيه لمعالجة نقاط الضعف وتعزيز نقاط القوى يعطي صورة واضحة عن استراتيجية الوحدة .
													الموارد المالية
0.99	3.39	29.2%	12%	11	37%	33	31%	28	18%	16	2%	2	4 التحقق من اتباع الوسائل والبرامج الحديثة في الية اعداد الموازنات من اجل الاستخدام الامثل لمواردها الاقتصادية وتحقيق الاهداف الاستراتيجية.
1.13	3.43	33.0%	22%	20	24%	22	31%	28	19%	17	3%	3	5 التحقق من مدى التزام الوحدة بالقوانين والتعليمات في تخصيص الموارد المالية وصرفها يعزز القيم الجوهرية للوحدة.
1.34	3.68	36.4%	37%	33	27%	24	13%	12	14%	13	9%	8	6 ان اجراءات التخطيط المالي والرقابة واعداد التقارير وتدقيق العمليات من اجل ضمان الاستخدام الامثل للموارد
													تكنولوجيا المعلومات
1.32	3.18	41.5%	14%	13	37%	33	18%	16	14%	13	17%	15	7 التحقق من مدى توافر نظم معلومات متكاملة بما يتلائم مع بيئة الوحدة الاقتصادية ومتطلباتها يعكس ثقافة الوحدة الاقتصادية.
1.16	3.46	33.6%	18%	16	39%	35	22%	20	13%	12	8%	7	8 ان فحص وتدقيق نظام المعلومات في الوحدة الاقتصادية من اجل اعطاء الثقة والمصادقية في المعلومات يساهم في تحقيق اهدافها.
1.33	3.36	39.5%	24%	22	26%	23	23%	21	14%	13	12%	11	9 التاكيد من وجود توافق الموظفين (مستخدمي الحاسوب) العاملين ضمن الاختصاص بمايتلائم مع نوع النشاط المستخدم في الوحدة ينعكس على جودة وسرعة الاداء.
0.75	3.42	22.0%											إدارة الموارد

3-1-4 إدارة الموارد

تشير معطيات الجدول (4) إلى الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ومعاملات الاختلاف المتعلقة بوجهة نظر العينة ، إذ يعكس الجدول المذكور وسطاً حسابياً عاماً للمتغير الرابع (إدارة الموارد) حول الوسط المعياري، إذ بلغ (3.42) ، وكان الانحراف المعياري العام ومعامل الاختلاف حولهما (0.75) (22%) ، أما على صعيد الأسئلة فقد جرى قياس هذا المتغير من خلال تسعة أسئلة، وكما موضح في الجدول (4) ، وكانت النتائج قد توزعت بين أعلى مستوى إجابة وقد حققها السؤال السادس، إذ بلغت قيمة الوسط له (3.68) وهي أعلى من قيمة الوسط الفرضي البالغة (3)، وبتشتت عالي بين الإجابات يؤكد الانحراف المعياري (1.34) ومعامل اختلاف (36.4%) ، وهذا مؤشر على ان امانة بغداد تعاني من نقص في ملاكها البشرية ، أما السؤال السابع فقد حقق أدنى مستوى إجابة، إذ بلغت قيمة الوسط له (3.18)، وبتشتت عالي بين الإجابات يؤكد الانحراف المعياري (1.32) وقد بلغ معامل الاختلاف (41.5%).

الجدول (5) نتائج متغير ادارة العمليات

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الاختلاف معاملي	اتفق تماما		اتفق		محايد		لا اتفق		لا اتفق تماما		الفقرات
			%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
													إدارة المخاطر
1.17	3.28	35.7 %	14 %	13	33 %	30	27 %	24	17 %	15	9%	8	1 ينبغي امتلاك المدققين الداخليين المهارات اللازمة لمعرفة أنواع المخاطر المرتبطة بنشاط الوحدة ومعرفة إستخدام تقنية المعلومات والضوابط الرقابية المتعلقة بها.
0.99	3.47	28.4 %	12 %	11	41 %	37	32 %	29	10 %	9	4%	4	2 التدقيق الداخلي يساعد على الاستجابة للمخاطر من خلال اقتراح الوسائل والسبل والآليات المناسبة للتعامل مع أوجه المخاطر المحيطة بعمل الوحدة
1.11	3.42	32.5 %	14 %	13	40 %	36	27 %	24	11 %	10	8%	7	3 ينبغي معرفة التدقيق عن مدى فاعلية الوحدة في تقييم وإدارة مخاطرها ويشمل جميع عناصر إدارة المخاطر في الوحدة.
													عمليات الثقافة
1.11	3.57	31.2 %	16 %	14	51 %	46	16 %	14	10 %	9	8%	7	4 ينبغي معرفة المدققين الداخليين بالجوانب والمحركات المتعلقة بالثقافة والمهارة اللازمة للنظر في السلوكيات التي تؤثر على تحقيق الاهداف.
1.12	3.43	32.7 %	16 %	14	41 %	37	20 %	18	18 %	16	6%	5	5 يجب ان يقوم نشاط التدقيق الداخلي بتقييم وتصميم وتنفيذ أهداف وبرامج وأنشطة المنظمة المتعلقة بالأخلاقيات.
1.20	3.51	34.2 %	20 %	18	40 %	36	21 %	19	9%	8	10 %	9	6 يضيف التدقيق الداخلي قيمة فاعلة للوحدة الاقتصادية عن طريق التأكيد والاستشارة للجوانب التي لها علاقة باستراتيجية الوحدة وقيمتها واهدافها.
													القوانين والسياسات
0.89	4.04	21.9 %	33 %	30	44 %	40	17 %	15	4%	4	1%	1	7 ينبغي ان يعمل المدققون الداخليون على بذل العناية اللازمة عند تنفيذ اجراءات التدقيق الداخلي بما يتوافق مع القوانين والتعليمات والبرامج المعتمدة.
0.99	3.94	25.0 %	29 %	26	50 %	45	11 %	10	7%	6	3%	3	8 على التدقيق الداخلي ان يقيم مدى التزام موظفي الوحدة الاقتصادية بالقوانين والتعليمات التي تحكم عمل الوحدة.
1.00	3.97	25.2 %	39 %	35	27 %	24	28 %	25	6%	5	1%	1	9 ينبغي ان يُقيم نشاط التدقيق الداخلي مرة واحدة على الأقل كل خمس سنوات سواء كان من قبل هيئات ديوان الرقابة المالية الاتحادي أو من قبل جهات رقابية خارجية.
0.83	3.45	24.0 %											ادارة العمليات

3-1-5 ادارة العمليات:

يظهر الجدول (5) وسطاً حسابياً عاماً للمتغير الاخير (ادارة العمليات) حول الوسط المعياري، إذ بلغ (3.45)، وكان الانحراف المعياري العام ومعامل الاختلاف حولهما (0.83) (24%)، أما على صعيد الأسئلة فقد قيس هذا المتغير من خلال تسع أسئلة، وكما موضح في الجدول (5)، وكانت النتائج قد توزعت بين أعلى مستوى إجابة وقد حققها السؤال السابع، إذ بلغت قيمة الوسط له (4.04) وهي أعلى من قيمة الوسط الفرضي البالغة (3)، وبتشتت عالٍ بين الإجابات يؤكد الانحراف المعياري (0.89) ومعامل اختلاف (21.9%)، وهذا مؤشر على تركيز ادارة العمليات على تحقيق الأهداف، أما السؤال الاول فقد حقق أدنى مستوى إجابة، إذ بلغت قيمة الوسط له (3.28)، وبتشتت عالي بين الإجابات يؤكد الانحراف المعياري (1.17) وقد بلغ معامل الاختلاف (35.7%).

3-2 اختبار الفرضيات:

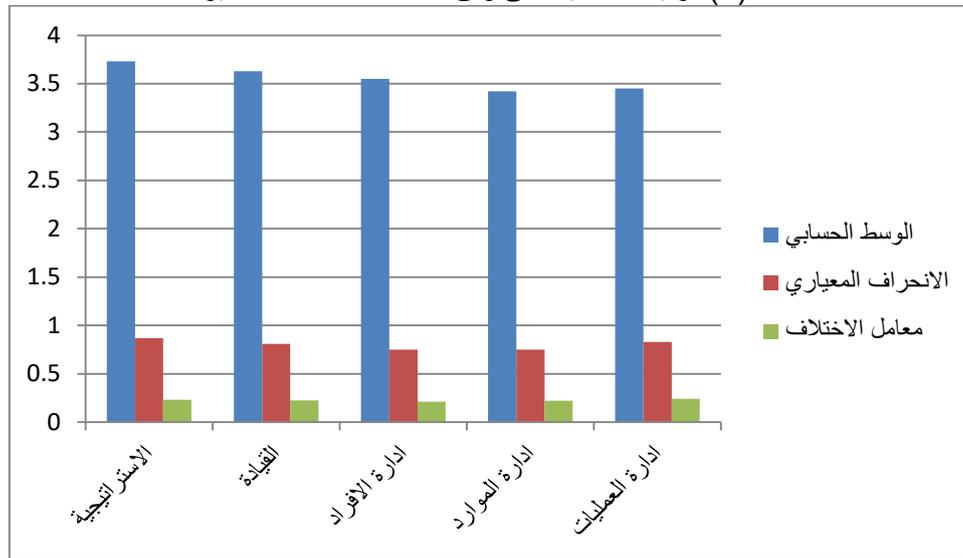
لغرض اختبار الفرضيات يتطلب اولاً ترتيب الأهمية لمتغيرات الدراسة (X) إذ جرى استخدام معامل الاختلاف، بالاعتماد على الوسط الحسابي والانحراف المعياري، والجدول (6) يوضح ان (ادارة الافراد) والتي جرى ترميزها بـ (X3) احتلت المرتبة الاولى مقارنة مع باقي الابعاد، إذ ان الوسط الحسابي (3.55) والانحراف المعياري (0.75)، وكان معامل الاختلاف قد بلغ (21.1%). اما (ادارة الموارد) الذي عُبّر عنه بـ

(X4) فقد احتل المرتبة الثانية بوسط حسابي بلغ (3.42) وانحراف معياري (0.75) وبذلك فان معامل الاختلاف بلغ (22%) ، مما يدل على ان العينة أولت اهتماماً ثانوياً للتحليل. ويوضح الشكل (6) ان (القيادة) جاءت من حيث ترتيب الأهمية الثالثة والتي جرى ترميزها ب (X2) ، بوسط حسابي بلغ مقداره (3.63) ، وانحراف معياري (0.81) ، وكانت نتيجة معامل الاختلاف (22.3%) اما (الاستراتيجية) و(ادارة العمليات) فقد حلتا بالمرتبة الرابعة والخامسة على التوالي .

الابعاد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف CV	ترتيب الأهمية
x1 الاستراتيجية	3.73	0.87	23.2%	الرابع
x2 القيادة	3.63	0.81	22.3%	الثالث
x3 ادارة الافراد	3.55	0.75	21.1%	الأول
x4 ادارة الموارد	3.42	0.75	22.0%	الثاني
x5 ادارة العمليات	3.45	0.83	24.0%	الخامس

ويمكن توضيح ذلك بالشكل الآتي:

الشكل (2) ترتيب الأهمية على وفق معامل الاختلاف للمتغيرات



يتضح في ضوء جدول الاتي أن قيمة (f) المحسوبة لـ(الاستراتيجية، القيادة، ادارة الافراد، ادارة الموارد، ادارة العمليات) والتي جرى ترميزها في الجدول المذكور بـ (X5,X4,X3,X2,X1) بلغت قيمتها (36.7، 8.6، 35.7، 2.1، 7.6) على التوالي، وكانت هذه القيم أكبر من قيمتها الجدولية (4.9) باستثناء المتغير (ادارة الموارد) .

الجدول (7) تحليل تأثير محركات الثقافة في التدقيق الداخلي

المتغير المستجيب	قيمة (P) مستوى المعنوية	قيمة (F) المحسوبة	معامل (R ²) التحديد	المتغير التفسيري وأبعاده
التدقيق الداخلي الثقافي (Y)	.000	36.7	.35	الاستراتيجية (x1)
	.001	8.6	.11	القيادة (x2)
	.000	35.7	.34	ادارة الافراد (x3)
	.011	2.1	.29	ادارة الموارد (x4)
	.000	7.6	.10	ادارة العمليات (x5)
	n = 90			قيمة (f) الجدولية بمستوى دلالة 0.01 = 4.9 قيمة (f) الجدولية بمستوى دلالة 0.05 = 2.9

يوضح الجدول نتائج اختبار الفرضيات ان الثقافة التنظيمية تعزز من جودة العمل التدقيقي وتساعد على معالجة مواطن الضعف في التدقيق الداخلي لان قيمة (f) الجدولية بمستوى دلالة 0.01 وهذا مايساوي 4.9 لذا يتم قبول فرضيات البحث، وكما تعد المحركات الثقافية لها تأثير على كفاءة وفاعلية المدقق الداخلي لأن قيمة (f) الجدولية بمستوى دلالة 0.05 وهذا مايساوي 2.9 فضلاً عن انها اوضح نقاط الضعف والمسببات وبالتالي على الوجد معالجة الضعف وتعزيز نقاط القوة .

الاستنتاجات :

1. ان القيم والمعتقدات هي التي تدعم سلوكيات الافراد في امانة بغداد لغرض تحقيق النزاهة والشفافية والموضوعية والتي تشجع على الحد من السلوك غير الصحيح فضلا عن أنها تشجع على خلق وتبادل المعرفة.
2. ان التدقيق الداخلي هو جزء من الثقافة نفسها وانه مستقلاً وموضوعياً، إلا أنه قد تبنى نفس القيم والأخلاقيات الثقافية مثل باقي ادارات امانة بغداد ويحتاج التدقيق الداخلي إلى البحث عن الدوافع الثقافية.
3. الثقافة التنظيمية هي قلب الأنشطة التنظيمية التي لها تأثير على فاعلية امانة بغداد فضلاً عن أن جودة التدقيق يساهم في تعزيز دوره عن طريق تدقيق الثقافة التنظيمية وفق المحركات، إذ يعمل التدقيق على تحديد نقاط القوة والضعف.
4. ان الإدارة العليا تتحمل المسؤولية الأساسية عن إرساء الثقافة التنظيمية من خلال تعزيز أخلاقياتهم وقيمهم والسلوكيات التي تتطلبها في وحداتهم الاقتصادية.

التوصيات:

1. ينبغي أن تمتد معرفة المدقق إلى ما هو أبعد من المعرفة المطلوبة بالتدقيق إذ يجب أن يكون لديه معرفة أساسية بالعلوم السلوكية، وعلى وجه التحديد، علم النفس الاجتماعي أو السلوك التنظيمي.
2. ينبغي أن يكون لدى المدقق معرفة بتدقيق الثقافة فضلاً عن المعرفة المعمقة بالمبادئ والمفاهيم والأساليب الجديدة للرقابة الداخلية.
3. على التدقيق الداخلي من أجل توافر التأكيد والخدمات الاستشارية لمساعدة الوحدة الاقتصادية على مراقبة ثقافتها وتقويمها وتنبيههم بشكل استباقي قبل حدوث المخاطر.
4. ضرورة صياغة الاهداف الاستراتيجية التي تتلائم مع الثقافة التنظيمية للوحدة، لانها تعد عامل التمكين من اجل مواجهة التحديات التي تواجهها الوحدة الاقتصادية.
5. تبني دوائر أو أقسام الرقابة والتدقيق الداخلي في امانة بغداد منهج لتدقيق الثقافة التنظيمية في الوحدات التابعة لها.

المصادر:

1. دارسي، كيث. (2018) **الثقافة اكبر عامل محدد للسلوك السائد في أي منشأة** بحث منشور في مجلة ترنيمية الادارة العليا، العدد (88) ترجمة جمعية المراجعين الداخليين في اليمن.
2. ديوان الرقابة المالية الاتحادي دائرة شؤون الفنية والدراسات، الدليل الاسترشادي، (2019).
3. فيتزاني، انجيلا (2015) **آراء وروى عالمية: ثقافة التدقيق نظرة ثاقبة على ابسط الامور**، العدد الثاني، مترجم الى اللغة العربية من قبل جمعية المدققين الداخليين بدولة الإمارات العربية المتحدة.
4. (AFC) Anti-Fraud Collaboration (2020) **Assessing Corporate Culture: A Proactive Approach to Deter Misconduct**, © by the Center for Audit Quality.
5. Alharbi, Mohammd Awadh & Alyahya, Mohammed Saad. (2013) **Impact of Organizational Culture on Employee Performance**. International Journal of Business and Management Research, Vol., (2) Issue (1).
6. Blaskova, M. (2005) **Organizational behavior**. University of Zilina, 168 s. ISBN 80-8070-350-7
7. Combee, J., Dijkman, M., Ockels, Gi., Verzijlbergen, T., Vries, B., Wijk, H., & Wortel, R. (2015) **Discussion paper Soft controls: What are the starting points for the internal auditor?** © IIA Netherlands.
8. **FRC**, Financial Reporting Council. (2016) **Corporate Culture and the Role of Boards: Report of Observations**, © The Financial Reporting Council Limited, London.
9. House, R. J., Wright, N., & Aditya, R. N. (1997). **Cross-cultural research on organizational leadership: A critical analysis and a proposed theory**. In P. C. Earley, & M. Erez (Eds.), *New perspectives on international/organizational psychology* (pp. 535-625). San Francisco: New Lexington.
10. Jex, Susin & Best, Eddie, J., (2019) **A Journey into Auditing Culture**, Copyright by the Internal Audit Foundation, Florida, USA.
11. Kachanakova, A. (2010) **Organizational culture**. Bratislava: IURA Edition, 137 s. ISBN 978-80-8078- 304-4.

12. Ogbonna, E., & Lloyd, C. H. (2002). **Managing organizational culture: Insights from the hospitality industry**. Human Resource Management Journal, 12, 33-53.
13. Peters, Ian (2015) **What Every Director Should Know How to get the most from your internal audit**, Ed., 1st © by the Chartered Institute of Internal Auditors (IIA).
14. Rahmani, Ali & Bahiraei, Afsaneh (2019) **Organizational Culture Auditing in Iran**, <https://www.researchgate.net/publication/343127802>
15. Salih, Waleed Khalid & Hla, Daw Tin. (2016) **Impact of Organizational Culture to Improve Audit Quality Assurance in the Public Sector**, Journal of Business and Management, Volume (18), Issue (9).
16. Schein, E. (1992). **Organizational culture and leadership** Ed., 2nd. San Francisco, CA: Jossey-Bass.
17. Tabuena, Jose. (2019) **Auditing Corporate Culture: A New Imperative**, An e-Book publication sponsored by Manpower Group.
18. Testa, Mark R. & Sip Lori J. (2013) **The Organizational Culture Audit: Countering Cultural Ambiguity in the Service Context**, Open Journal of Leadership, Vol.2, No.2, 36-44.

The impact of organizational culture drivers on the quality of internal audit work: An applied study in Amanat Baghdad

Nawfal Mahmoud Musa, researcher

A.P.Dr. Silwan Hafez Hamid / Al-Mustansiriya University / College of Administration and Economics / Department of Accounting

Abstract:

The aim of the research is that the internal auditor must have knowledge that goes beyond what is required for auditing, as the auditor must also have basic knowledge of behavioral sciences, specifically, organizational behavior, and the auditor must also have knowledge of auditing culture as well as that culture. The organization enhances the quality of audit work and helps it address weaknesses in internal auditing. To achieve these goals, the researchers relied on the analytical descriptive approach, through a list of a questionnaire to collect data for a number of auditors of the Municipality of Baghdad. Like the rest of the departments of the unit, internal auditing needs to search for cultural motives, and organizational culture is the heart of organizational activities that have an impact on the effectiveness of the economic unit, in addition to that auditing adds value by auditing organizational culture.

Keywords: organizational culture, culture drivers, organizational culture audit, audit quality.

