



**Tikrit Journal of Administrative  
and Economic Sciences**  
مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية

ISSN: 1813-1719 (Print)



**The role of auditing organizational culture in evaluating internal control and risk management: An applied study in the Mayoralty of Baghdad**

Nawfal Mahmood Mousa\*, Salowan Hafadh Hamed

College of Administration and Economics, Mustansiriyah University

**Keywords:**

Auditing organizational culture, the role of internal auditing in culture, internal control, risk management.

**ARTICLE INFO**

**Article history:**

Received 14 Dec. 2022  
Accepted 04 Jan. 2023  
Available online 31 Mar. 2023

©2023 THIS IS AN OPEN ACCESS ARTICLE  
UNDER THE CC BY LICENSE

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



**\*Corresponding author:**

Nawfal Mahmood Mousa

College of Administration and  
Economics, Mustansiriyah University



**Abstract:** The research aims to identify audit culture, the importance and requirements for its use in economic units, and the role of internal audit in auditing organizational culture in order to enhance internal control and risk management and add value to the economic unit, as well as knowing the relationship between organizational culture, control and risk management. To achieve these goals, the researchers relied on the descriptive approach. Analytical, through a checklist to collect data for a number of Baghdad Municipality employees. One of the most important findings is that an audit of organizational culture and work ethics in all economic units, by internal auditing, works to form an approach for the unit towards risk management and internal control. As well as it helps economic unity in providing assurance that management is responsible for promoting integrity and ethical values, and culture auditing in adding value to stakeholders by being able to proactively manage risks and correct internal control failures within an appropriate reaction framework before they deviate from the correct path and thus serve as an early warning. On cases of deviation in economic units.

## دور تدقيق الثقافة التنظيمية في تقييم الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر دراسة تطبيقية في (أمانة بغداد)

سلوان حافظ حميد الطائي

نوفل محمود موسى

كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية

### المستخلص

يهدف البحث إلى التعرف على تدقيق الثقافة وأهمية ومتطلبات استخدامه في الوحدات الاقتصادية، ودور التدقيق الداخلي في تدقيق الثقافة التنظيمية من أجل تعزيز الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وإضافة قيمة للوحدة الاقتصادية فضلاً عن معرفة العلاقة بين الثقافة التنظيمية والرقابة وإدارة المخاطر ولتحقيق تلك الأهداف اعتمد الباحثان على المنهج الوصفي التحليلي، من خلال قائمة الفحص لجمع البيانات التي تم توزيعها على (95) موظف في أمانة بغداد وحسب التحصيل الدراسي والتخصص العلمي الذي يتلاءم مع محاور القائمة، ومن أهم النتائج التي توصل إليها أن إجراء تدقيق للثقافة التنظيمية وأخلاقيات العمل في كافة الوحدات الاقتصادية، من قبل التدقيق الداخلي يعمل على تكوين نهج للوحدة باتجاه إدارة المخاطر والرقابة الداخلية، فضلاً عن أنه يساعد الوحدة الاقتصادية في توفير تأكيد بأن الإدارة مسؤولة عن تعزيز النزاهة والقيم الأخلاقية، كما يدعم تدقيق الثقافة في إضافة قيمة لأصحاب المصالح من خلال تمكنها من إدارة المخاطر بشكل استباقي وتصحيح إخفاقات الرقابة الداخلية ضمن إطار رد فعل مناسب قبل أن تتحرف عن مسارها الصحيح وبالتالي تعد تحذيراً مبكراً عن حالات الانحراف في الوحدات الاقتصادية.

**الكلمات المفتاحية:** تدقيق الثقافة التنظيمية، دور التدقيق الداخلي في الثقافة، الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر.

### المقدمة:

تعد وظيفة التدقيق الداخلي أداة فعالة من أدوات الحوكمة والتي من أهدافها تقديم تأكيدات عن عمليات إدارة المخاطر وتحسين عمليات الحوكمة والرقابة الداخلية، كما أن مهمة التدقيق الداخلي تسهم في دعم وتطوير أهداف الوحدات الاقتصادية. لذلك تزداد الحاجة إلى التدقيق الداخلي كونه يلبي توقعات أصحاب المصالح، فضلاً عن ذلك فهو يتطلب دوراً استباقياً يشمل تلبية الاحتياجات وتقديم المشورة وبناء على ذلك ينبغي أن يتجاوز التدقيق الداخلي دوره التقليدي المتمثل في المراقبة والكشف عن الأخطاء وتصحيحها، وأن يصبح المحرك الذي يلهم التغييرات في الوحدات ولكي يحدث هذا التحول لذا من الضروري تغيير أهداف وموضوعات التدقيق الداخلي. إن موضوع تدقيق الثقافة حديث نسبياً ويمثل تحدياً كبيراً للتدقيق الداخلي، ومع ذلك، فإن المنهجيات والأساليب الرائدة في بعض دوائر التدقيق الداخلي يمكنها أن تساعد المدققين في تحسين وتعزيز عمليات وأنشطة التدقيق على الثقافة التنظيمية إذ يعمل هذا النوع من التدقيق في إضافة قيمة للوحدة الاقتصادية عن طريق تمكنها من إدارة المخاطر بشكل استباقي وتصحيح إخفاقات الرقابة الداخلية ضمن إطار رد فعل مناسب قبل أن تتحرف عن مسارها الصحيح وبالتالي لا بد أن يتم دمجها في كل عملية تدقيق مما يوفر للوحدة الاقتصادية خط انطلاق مستمر للمراقبة، وذلك عن طريق تمكين المدققين الداخليين من البحث وتحديد اتجاهات وقواسم مشتركة تساعد على تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية.

**1. منهجية البحث:**

**1-1 مشكلة البحث:** إن وجود أجهزة تدقيق داخلي والتي تعد العصب المحرك للمحافظة على موارد الوحدة عن طريق تنفيذ وظائفه التوكيدية والاستشارية، وهذا يتطلب اعتماد أساليب تدقيق حديثة، التي تتمثل باعتماد تدقيق الثقافة، إذ تعتمد أجهزة التدقيق الداخلي في الوحدات الاقتصادية الأساليب التقليدية ولا تعتمد مناهج حديثة التي تعد المرتكز لتحقيق أهداف تلك الوحدات والمحافظة على مواردها والحد من حالات سوء استخدام الموارد إذ تعد وظيفة التدقيق أداة فاعلة من أدوات الحوكمة والتي من أهدافها تقديم تأكيدات عن عمليات إدارة المخاطر وتحسين عمليات الرقابة الداخلية في الوحدة، لذا يمكن طرح المشكلة من خلال الأسئلة الآتية:

- أ. مدى معرفة موظفي التدقيق الداخلي بتدقيق الثقافة ودوره في تحسين الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر من أجل الحفاظ على موارد الوحدة الاقتصادية؟  
ب. يساهم تدقيق الثقافة التنظيمية المعتمد من قبل التدقيق بالوقوف على حالات القوة والضعف لأنشطة الوحدة الاقتصادية؟

**2-1 أهمية البحث:** إن أهمية تدقيق الثقافة هو اعطاء صورة واضحة لأصحاب المصالح عن الثقافة الحالية للوحدة الاقتصادية لكي يتمكنوا من تغييرها أو تعزيزها وبالتالي إن تحسين الثقافة ينعكس على تحسين قيمة الوحدة الاقتصادية تحتاج الوحدة الاقتصادية إلى تقييم قيمها وممارساتها باستمرار لضمان توافقها مع استراتيجيتها ومع ذلك، فإن ما تسعى إليه الوحدة وما يعتد التنفيذيون أنهم يؤيدونه قد يكون مختلفاً عن المعتقدات والقيم والسلوكيات التي يتم لعبها فعلياً. لذلك من الأهمية بمكان معرفة ما هي هذه المعتقدات والقيم حقاً قبل تحديد ما يجب أن تكون إذ تنبع أهمية الثقافة من كونها هي المحدد الرئيسي في أداء الوحدة الاقتصادية وقدرتها على تحقيق أهدافها وإنها تذهب إلى صميم الانفتاح والشفافية اللازمين للإشراف الفعال واتخاذ القرارات المستنيرة.

**3-1 اهداف البحث:** يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- أ. التعرف على تدقيق الثقافة وأهمية ومتطلبات استخدامه في الوحدات الاقتصادية.  
ب. دور التدقيق الداخلي في تدقيق الثقافة التنظيمية من أجل تعزيز الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وإضافة قيمة للوحدة الاقتصادية.  
ج. معرفة العلاقة بين الثقافة التنظيمية والرقابة وإدارة المخاطر.

**4-1 فرضيات البحث:** يستند البحث إلى الفرضيات الآتية:

- أ. إن تدقيق الثقافة يساعد الوحدة الاقتصادية على تحقيق أهدافها عن طريق تعزيز الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر.  
ب. يساعد تدقيق الثقافة التنظيمية على إضافة قيمة عن طريق معالجة مواطن الضعف والحفاظ على موارد الوحدة الاقتصادية.

**5-1 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 قائمة فحص لجمع البيانات من عدد موظفي أمانة بغداد.

2. مراجعة الكتب والدوريات والرسائل والأطاريح 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.

### 1-6. خطة البحث: إن موضوع البحث يتضمن الفقرات الآتية:

- أ. منهجية البحث ومناقشة لبعض الدراسات السابقة.
- ب. تدقيق الثقافة التنظيمية وأهميته.
- ج. تدقيق الثقافة التنظيمية في تقييم الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر.
- د. تحليل النتائج.
- هـ. الاستنتاجات والتوصيات.

1-7. مناقشة لبعض الدراسات السابقة: سيتم في هذه الفقرة مناقشة بعض الدراسات التي لها علاقة بموضوع البحث فقد تناولت دراسة (Domnişoru & et al., 2017) وهدفت الدراسة إلى التعرف على العلاقة بين الرقابة الداخلية والثقافة التنظيمية والتأكيد على العوامل التي تؤدي إلى زيادة التكامل بينهما ومصادر عدم الدقة المحتملة فيها. وتناولت أيضا دراسة Alexandra, 2019 كيف تؤدي عملية التدقيق الداخلي القائمة على المخاطر إلى زيادة كفاءة نتائج تدقيق الثقافة التنظيمية في الشركات الرومانية وكان هدف الدراسة تقديم نظرة عامة عن عملية تدقيق الثقافة التنظيمية وتأثيرها على استراتيجية الوحدة وتحلي أنشطة تقييم المخاطر التي تركز على المراحل الحرجة للتدقيق، كما تناولت دراسة Abuzarqa, 2019 العلاقة بين الثقافة التنظيمية وإدارة المخاطر والأداء التنظيمي إذ هدفت الدراسة إلى العلاقة بين ثقافة البنك وإدارة المخاطر والأداء في القطاع المصرفي ويدرس الطرق والنماذج العملية التي يمكن للبنك من خلالها إجراء تغيير من الثقافة الحالية إلى الثقافة المفضلة. وإن أهم الاستنتاجات التي توصلت إليها أن تدقيق الثقافة التنظيمية هو أداة قادرة على أن تؤدي إلى فهم أفضل للأطراف المهمة واحتياجاتهم وطريقة أشراكهم على المستوى الاستراتيجي للحصول صورة أفضل للوحدة الاقتصادية.

### 2. الجانب النظري

2-1. مفهوم تدقيق الثقافة التنظيمية: عرف تدقيق الثقافة التنظيمية بأنه عملية تدعم وتضيف قيمة لأصحاب المصالح عن طريق تمكين الوحدة من إدارة المخاطر بشكل استباقي وتصحيح إخفاقات الرقابة الداخلية قبل وقوع الأخطاء، وبالتالي يساعد على بناء ثقافة قوية تمكن الوحدة الاقتصادية من أن تكون قادرة على تحقيق التوازن الصحيح بين الإدارة التي تسيطر والسماح للموظفين بحرية اتخاذ القرارات (Li & Jp, 2017: 6). كما يشتمل تدقيق الثقافة على اختبارات الضوابط الرقابية الملموسة وغير الملموسة على مستويات مختلفة في الوحدة الاقتصادية، على سبيل المثال التدقيق على مستوى الوحدة لهيكل الحوكمة وإدارة المخاطر والتدقيق على العمليات ذات الأثر الثقافي مثل التدريب على الأخلاقيات والحوافز وممارسات الموارد البشرية فضلا عن التدقيق على الأنشطة التي تتقاطع في أكثر من إدارة مثل ثقافة الأمتثال إذ تتضمن عملية تدقيق الثقافة ضمن كل مهمة من مهام التدقيق. (روث، 2018: 20) كما عرف تدقيق الثقافة من قبل معهد المدققين الداخليين على أنه تقييم مدى كفاية وفعالية بيئة الرقابة الداخلية التي تتأثر بشكل مباشر بالثقافة والسلوك الذي ينشأ من الموظفين الذين يتصرفون ويظهرون تفسيرهم لقيم تلك الثقافة، إذ تعد الموضوعية أساسية لهذا النوع من التدقيق، باعتبار أن التدقيق الداخلي الخط الثالث في إطار حوكمة المؤسسة، فضلا عن تقييم مدى

ملاءمة ثقافة الوحدة وفعالية إدارة أنشطة إدارة المخاطر وتقديم تقارير منتظمة عنها ويمكن للمدققين الداخليين إضافة قيمة من خلال التقييم الموضوعي وإعداد التقارير عن الثقافة التنظيمية وإجراء إدارة المخاطر (6: IPPF, 2019). كما عرف Arons تدقيق الثقافة بأنه التقدم الطبيعي في تقييم التوجه في الأعلى والسلوكيات التي تحرك النشاط داخل الوحدة الاقتصادية، ويمكن أن تساعد عمليات تدقيق ثقافة الوحدة الاقتصادية في توفير تأكيد بأن الإدارة العليا مسؤولة عن طريق تعزيز بيئة من النزاهة والقيم الأخلاقية، وبالرغم من أن الوحدات غنية بالبيانات اللازمة لتقييم هذه السلوكيات، فقد يتعين على المدققين الداخليين صقل بعض مهاراتهم الأساسية وتعلم الثقة في حدسهم لتحديد سبب حدوث الأخطاء ويجب أن تتضمن مفاتيح النجاح إيصال التوقعات مقدماً، والمشاركة في التحليل والحوار لبناء خط أساس، ثم تحديد الإجراءات التي تتناول الملاحظات وتحديد المعالم التي سيتم استخدامها لقياس التقدم في المستقبل (Arons, 2019: 10).

**2-2. أهمية تدقيق الثقافة التنظيمية:** إذ تتبع أهمية تدقيق الثقافة التنظيمية من كونها تعزز القيمة التنظيمية وحمايتها من خلال توفير تأكيد ومشورة ورؤية قائمة على المخاطر وموضوعية، كما أن للثقافة أهمية لأنها عنصر من عناصر بيئة الرقابة، والتي تعد الأساس لجميع طبقات الرقابة الأخرى، مثل ضوابط الكمبيوتر العامة وضوابط عمليات الأعمال. إذا كانت ثقافة الوحدة الاقتصادية تساعد على الغش والاحتيايل والهدر بموارد الوحدة، فإنها تقوض فعالية جميع طبقات الرقابة الأخرى. كما تحتاج الوحدة الاقتصادية إلى تقييم قيمها وممارساتها باستمرار لضمان توافقها مع استراتيجيتها ومع ذلك، فإن ما تسعى إليه الوحدة وما يعتقد التنفيذيون أنهم يؤيدونه قد يكون مختلفاً عن المعتقدات والقيم والسلوكيات التي يتم لعبها فعلياً. لذلك من الأهمية بمكان معرفة ما هي هذه المعتقدات والقيم حقاً قبل تحديد ما يجب أن تكون إذ تعد أهمية الثقافة من كونها هي المحدد الرئيس في أداء الوحدة الاقتصادية وقدرتها على تحقيق أهدافها وإنها تذهب إلى صميم الانفتاح والشفافية اللازمين للإشراف الفعال واتخاذ القرارات المستنيرة كما ترتبط الثقافة ارتباطاً وثيقاً بالحوكمة، إذ تشير مبادئ وتوصيات حوكمة الشركات الصادرة عن مجلس حوكمة الشركات في ASX إلى أن التصرف بشكل أخلاقي ومسؤول هو مفتاح لأطر الحوكمة القوية، وينطوي على أكثر من الالتزام بالقانون (CAA, 2017: 9).

**2-3. أهداف تدقيق الثقافة التنظيمية:** إن الهدف من تدقيق الثقافة هو المساعدة في فهم الثقافة الحالية داخل الوحدة الاقتصادية، كما هو الحال مع جميع عمليات التدقيق، إذ يمثل هذا النوع من التدقيق تلك اللحظة من الزمن. لأن الثقافة ديناميكية ويجب مراجعتها بشكل دوري. وبالتالي ستؤكد نتائج التدقيق إما فاعلية الثقافة الحالية أو تساعد في تحديد المجالات التي تحتاج إلى التغيير، إذ إن جميع المعلومات التي تم جمعها المتمثلة بالجوانب الإيجابية والجوانب الأكثر تحدياً مطلوبة لإنشاء الثقافة المرغوبة والحفاظ عليها من أجل تحقيق الأهداف الاستراتيجية للوحدة والحفاظ على مواردها والحد من حالات الغش والاحتيايل فضلاً عن تأكيد تقديم الخدمات بشكل مناسب وإن تدقيق الثقافة يهدف إلى تحقيق ما يأتي: (Alexandra, 2019: 821)

- أ. دراسة وثائق الوحدة الاقتصادية وسجلاتها من أجل تحديد ما إذا كانت تتكيف مع النتائج المرجوة أو لا مع الإشارة إلى تنفيذ الثقافة المرغوبة داخل في الوحدة.
- ب. لتقييم مشاركة الإدارة في القيم الثقافية الإيجابية وانتشارها داخل الوحدة الاقتصادية.

ج. للتحقق من أن كل قسم ومستوى في الوحدة الاقتصادية يتبع العمليات المعمول بها، مما يتيح تحقيق أهداف ثقافة الوحدة.

د. الحد من تكرار المشاكل المحتملة (تحقيق الأهداف الاستراتيجية) من أجل تحديد:

❖ مجالات التحسين المحتملة والتي تتطلب إجراءات تصحيحية من أجل تحقيق الأهداف الاستراتيجية.

❖ أجزاء العمليات التي تحتاج إلى تغيير.

ه. للاستفادة من صورة وسمعة الوحدة الاقتصادية، داخليًا وخارجيًا.

2-4. دور التدقيق الداخلي في الثقافة التنظيمية: يوصي معهد المدققين الداخليين (IIA) بأن يتم

تدقيق الثقافة كجزء من عمليات التدقيق الداخلي، وقد نجد أنها مطلب تنظيمي في الوحدات. وفقًا لـ

(NACD)، يحصل (39%) فقط من أعضاء مجلس الإدارة على معلومات حول الثقافة من التدقيق

الداخلي. وإن التدقيق مجهز جيدًا لتدقيق الثقافة، لكونه خط الدفاع الثالث في إطار حوكمة المؤسسة،

وإنه يعمل في وضع فريد لمساعدة الوحدة الاقتصادية في تقييم ثقافتها. (AFC, 2020: 24) كما أن

الثقافة لها تأثير بصورة مباشرة وسلبية على الشؤون المالية للمؤسسة وعملياتها وسمعتها، وبالتالي

بإمكان مجلس الإدارة والموظفين التنفيذيين وأصحاب المصالح التوجه إلى التدقيق الداخلي من أجل

توفير التأكيد والخدمات الاستشارية لمساعدة الوحدة الاقتصادية على مراقبة ثقافتها وتقويمها وتبنيهم

بشكل استباقي قبل حدوث الخطر.

كما أصدر معهد المدققين الداخليين (IIA) إرشادات جديدة تشجع أعضائه على إلقاء نظرة

فاحصة على الثقافة التنظيمية التي يمكن أن تؤثر على أعماله وتؤكد هذه الإرشادات 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 أيضًا توصيات حول كيفية قيام المدققين الداخليين

بصياغة دخول تدقيق الثقافة ضمن مجال مهنة التدقيق نظرًا لأن الثقافة هي مساهم رئيس في أداء

الوحدات الاقتصادية سواء كان إيجابيًا أو سلبيًا، فمن المهم للمدققين إما معرفة كيفية إجراء تدقيق

لثقافة الوحدة بشكل دوري أو دمج الثقافة في كل مشروع تدقيق يتم تنفيذه لطالما 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، وإن تقييم ثقافة وفعالية برنامج الامتثال ينبغي

أن يتناسب مع مهارات التدقيق فهي تعد أكثر من مجرد قائمة للتدقيق وبالتالي يتطلب النظر في

الجوانب النوعية للعمل والتعامل معها بطريقة منهجية منظمة (Tabuena, 2019: 4). ووفقًا لمعهد

المدققين الداخليين (IIA)، إذ يمكن أن يساعد المدققون الداخليون الوحدات الاقتصادية بالآتي:

أ. تحديد الأسباب الجذرية في المشاكل وكذلك في المناطق التي تعمل بأفضل الممارسات.

ب. تقويم الهيكل الإداري المتعلق بالثقافة والسلوك.

ج. تقييم مدى جودة إيصال الوحدة الاقتصادية للقيم والاستراتيجيات والأهداف.

د. تقييم فعالية التدريب على القضايا المتعلقة بالثقافة، مثل مدونة قواعد السلوك الخاصة بالوحدة،

والأخلاق، والسياسات أو غيرها من القضايا.

هـ. تقييم حوافز الموظفين وبرامج التوظيف والإجراءات التأديبية وبروتوكولات التصعيد ومعاملة

المبلغين عن المخالفات ومؤشرات الأداء والمخاطر الرئيسية المرتبطة بالثقافة. (AFC, 2020: 25)

للتأكد من أن الثقافة التنظيمية ملائمة ينبغي تكليف وظيفة التدقيق الداخلي بتدقيق الثقافة في الوحدة الاقتصادية، وبما أن المدققين الداخليين يعملون على تقييم الأنشطة والعمليات في جميع أجزاء الوحدة، ولأنهم يتميزون بموقع يؤهلهم لتقييم ما إن كانت الثقافة التنظيمية منسجمة مع متطلبات أصحاب المصالح فضلاً عن أن كل قسم من الأقسام يتوافق مع التوقعات المتعلقة بنمط الثقافة ويمكن للمدققين الداخليين تقديم تدقيق شامل للثقافة التنظيمية، إذ يمكنهم تكوين الجوانب الثقافية في كل عملية تدقيق يقومون بها وبإمكانهم تحديد الاختلال بالسياسات أو الضوابط الرقابية (دارسي، 2018: 3).

إن تدقيق الثقافة يرشد عمل المدققين الداخليين إلى اتخاذ الممارسات الجيدة نفسها التي تمارس في أي عملية تدقيق لكونه جزءاً من عمليات التوكيد والخدمات الاستشارية التي يقدمها التدقيق الداخلي فضلاً عن الالتزام بالمعايير والمبادئ، 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 الأقسام الأخرى، إذ لا يمكن للتدقيق الداخلي أن يقوم بعملية تدقيق الثقافة بشكل فعال دون فهم عميق لقيم الوحدة والسلوكيات المتوقعة بجانب تقدير دقيق لكيفية تأثيرها على أولويات هذه الوحدة في ما 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 وآداب 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 غير المرغوب بها في الوحدة الاقتصادية. (فيتزاني، 2015: 7)

2-5. **تدقيق الثقافة التنظيمية كجزء من عملية تقييم الرقابة الداخلية:** تعد الرقابة الداخلية مجموعة من الأنشطة والأعمال التي تحدث بشكل مستمر داخل الوحدة الاقتصادية بحيث يضع أساسها ويراقبها وينفذها ويطورها الأفراد على المستويات كافة بالوحدة ويراعي في تصميمها عنصري التكلفة والعائد، وإن نظام الرقابة الداخلية جزء لا يتجزأ من كل نظام تستخدمه الوحدة لكي توجه وتنظم عملياتها والرقابة الداخلية لا تشمل فقط الإجراءات والأمور المتعلقة بوظائف النظام المحاسبي والتقارير المالية بل تمتد لتشمل كافة الجوانب الإدارية والتنظيمية ابتداء من الخطط وبرامج الوحدة ماراً بالهيكل التنظيمي منتهياً بالوسائل والادوات اللازمة لتحقيقها وأن أهداف الرقابة الداخلية ليست فقط هي تعزيز الثقة في التقارير والمحافظة على موجودات الوحدة بل تتعدى أهدافها إلى الالتزام بالقوانين واللوائح وترشيد استخدام الموارد المتاحة والارتقاء بالممارسة الفعلية للأنشطة وتحقيق الكفاءة الإنتاجية من أجل إعطاء تأكيد معقول حول إمكانية تحقيق الأهداف المرسومة (نظمي والعزب، 2012: 149).

وشهد مفهوم الرقابة الداخلية تطوراً تدريجياً مواكباً التطورات المتلاحقة في الحياة الاقتصادية، فالرقابة الداخلية لم تعد مجرد وسائل تكفل حماية أصول الوحدة فحسب، بل تطورت لتصبح مجموعة من العناصر والمكونات المترابطة التي تضعها الإدارة العليا لضمان تحقيق أهداف الوحدة، وقد جاء هذا التطور في مفاهيم الرقابة الداخلية بوصفها نتيجة طبيعية لعوامل وظروف عدة

لعل من أبرزها التوسع الكبير في حجم الوحدات الاقتصادية وأهدافها، واتساع نشاطها وتنوع عملياتها. ومن هنا تبنت العديد من الهيئات العالمية المختصة تشريعات تتضمن تأكيدات مهمة على إنشاء وتقييم أنظمة رقابة داخلية فعالة، ومن أشهر النماذج COSO الصادرة عن بعض الهيئات المتخصصة إطار الرقابة الداخلية المتكامل الصادر عن لجنة المنظمات الراعية (Committee Of Sponsoring Organizations). (Arens, et al., 2012: 444) إذ ركز إطار الرقابة الداخلية المحدث الصادر عن COSO عام 2013 على بيئة الرقابة إذ ينظر إلى بيئة الرقابة الداخلية على أنها "مظلة تحمي المكونات الأخرى" للرقابة الداخلية. وكذلك التوجه في القمة إذ عززت المنظمات النزاهة والقيم الأخلاقية عن طريق تنفيذ برامج الأخلاق والامتثال. وتتمثل العناصر المكونة لبيئة الرقابة وفق (COSO) بالآتي: (القيم الأخلاقية والنزاهة، الالتزام بالكفاءة، مجلس الإدارة ومشاركات لجنة التدقيق، فلسفة الإدارة ونمط تشغيلها، الهيكل التنظيمي، الصلاحيات والمسؤوليات، وسياسات الموارد البشرية وممارساتها (Morelo, 2011: 83) وتصف هذه العناصر مجتمعة أنها البنية التحتية لنظام الرقابة الداخلية.

كما قام Lu و Wenchang بدراسة عن طريق تحليل العلاقة بين الثقافة التنظيمية والرقابة الداخلية، إذ أكدت الدراسة على فكرة أن تكامل الرقابة الداخلية والثقافة التنظيمية قد يسهم في الحفاظ على الموارد وتحقيق التنمية المستدامة للوحدة الاقتصادية، وقد يكون للثقافة تأثير وسيط على نحو مشابه كما هو الحال في العلاقة مع القيادة وإدارة المعرفة، ولذلك يجب ربط نظام الرقابة الداخلية بالثقافة التنظيمية، لأن الهدف من الثقافة هو إعطاء الإحساس بالهوية لأعضاء الوحدة وخلق الالتزام تجاه معتقدات وقيم الوحدة إذ تعمل القيم على تقوية الوحدة واستقرارها، كما أن الثقافة نظام من المعتقدات والآراء المشتركة. لذلك، يتسبب نظام القيم المشتركة في المجتمع في تكوين الثقافة في ذلك المجتمع. عندما يتم قبول سلسلة من القيم من قبل المجتمع، يتم تحويل هذه القيم إلى معايير اجتماعية وبعد ذلك من المتوقع أن يتصرف المجتمع وفقاً لهذه المعايير. (Zare & Mohammadi, 2018: 1783) كما ذكر معهد المدققين الداخليين، أن ثقافة الوحدة ضرورية في الغالب لفعالية عمليات وأنظمة الرقابة الداخلية. عندما تكون الثقافة التنظيمية معادية، لا يمكن لأي نظام للرقابة الداخلية أن يكون فعالاً، إذ سيكون لديه قضايا صارمة تمنع الإبداع، وضمنياً، إمكانية الابتكار، كما أن مواقف أعضاء الوحدة الاقتصادية وأفعالهم تؤثر على الضوابط الداخلية، وتتأثر الأساليب بشدة بالحالات الذهنية. هذه الحقيقة لها تأثيرات ثقافية لأن الثقافة تعد أقوى عامل تشكيل للحالات الذهنية الفردية. (Domnisoru, et al., 2017: 630) من ناحية أخرى، يؤدي وجود الضوابط الداخلية إلى تحسين الأداء في الوحدة وحتى تحسين جودة التقارير المالية. كما تشير الدراسات إلى أنه عندما تركز الوحدات على الضوابط الداخلية، فإنها تحقق نتائج أفضل وتؤدي إلى تقليل تكاليف الرقابة الداخلية في الوحدات الاقتصادية، والسبب في ذلك هو أن الضوابط الداخلية نفسها تخلق نوعاً من ضبط النفس لدى الأفراد في الوحدات في حالة عدم وجود نظام رقابة داخلي فعال، فإن تحقيق المهمة الرئيسية للوحدة الاقتصادية سيكون أمراً صعباً للغاية، وإن الرقابة الداخلية هي من تجعل المديرين يكتسبون مزيداً من الثقة حول أرقام العد وأن يأخذوا هذه البيانات والمعلومات كأساس لصنع القرار الخاص بهم ويؤكدون أيضاً أن الأنظمة والأساليب الإدارية والمالية صحيحة تماماً (Zare & Mohammadi, 2018: 1783). إن وظيفة التدقيق الداخلي في وضع جيد لتكون قادرة على إجراء

تدقيق للثقافة، وهي مستقلة وموضوعية. ومع ذلك، من أجل أن تكون عملية تدقيق الثقافة فعالة، يجب أن تكون وظيفة التدقيق الداخلي مدعومة من أعلى الوحدة، ويجب أن يكون هناك ميثاق تدقيق واضح، ويجب أن يشعر الموظفون بالراحة لتقديم التقارير إلى التدقيق الداخلي بطريقة سرية، ويجب أن يكون هناك مستوى سليم من نصح المخاطر عبر الوحدة. غالبًا ما يرتبط السبب الجذري المرتبط بهذه الحوادث بالثقافة التنظيمية والانهيئات في الضوابط المرنة وغالبًا نقص الالتزام أو المساءلة عبر الوحدة من السلوكيات غير الأخلاقية. (Dewey, 2019: 1)

**2-6. تدقيق الثقافة التنظيمية ضمن عمليات إدارة المخاطر:** إن الثقافة في الوحدة الاقتصادية تؤثر على مجموعة واسعة من القرارات المتخذة حول المجالات التي تشمل السلامة والابتكار والجودة وخدمة العملاء والنزاهة وسلوك الموظفين واتخاذ القرار. إذ تتمتع الثقافة بقدرة قوية على التأثير في كيفية أداء الموظفين لوظائفهم وكيف يتم اتخاذ القرارات المتعلقة بالجودة والامتثال، وكيف ينظر إلى الوحدة داخليًا وخارجيًا. إذ إن الاحتيال في البيانات المالية هو مثال واحد فقط على عواقب الثقافة الأخلاقية الضعيفة، في حين أن الثقافة الأخلاقية القوية يمكن أن تخفف من مخاطر الاحتيال بما في ذلك الاحتيال في البيانات المالية، كما يجب على الوحدات إجراء تقييمات منتظمة لحالة ثقافتهم، حتى مع وجود برامج وضوابط قوية لمكافحة الاحتيال. لا يزال يتعين على الوحدات النظر فيما تخبرهم به نتائج هذه البرامج عن ثقافتهم. وأن يسمح التقييم الثقافي القوي بالكشف المبكر عن علامات التحذير، مما يسمح للقيادة باتخاذ خطوات فعالة لمنع المشكلات ومعالجتها، وإحدى الخطوات المهمة في تقييم الثقافة هي تحديد من يملكها. في حين أن المسؤولية النهائية يجب أن تقع على عاتق مجلس الإدارة، فإن هذا ليس هو الحال في العديد من الوحدات الاقتصادية كما يجب أن تتحمل الإدارة المسؤولية الأساسية عن ثقافة الوحدة. (AFC, 2020: 2)

في المملكة المتحدة، تم الاعتراف رسميًا بأهمية الثقافة والسلوك فيما يتعلق بالتدقيق الداخلي في مدونة قواعد الممارسة للتدقيق الداخلي في الخدمات المالية، والتي نُشرت في عام 2013، والتي تنص على أن التدقيق الداخلي يجب أن يأخذ في الاعتبار، عند وضع خطط التدقيق: مخاطر الثقافة وتحديد الرغبة في المخاطرة والالتزام بها من بين مجالات أخرى. وفي بداية عام 2020، تم تضمين نفس النقاط في قانون ممارسات التدقيق الداخلي الصادر عن معهد المدققين الداخليين (IIA) في المملكة المتحدة، وهو ينطبق على جميع القطاعات وليس فقط الخدمات المالية. (Paterson, 2020)

(6) أن الثقافة هي عامل الخطر الرئيسي للمساس بالنزاهة والامتثال في الوحدات. ومع ذلك، فإن العديد من الوحدات الاقتصادية غير قادرة على تنفيذ برنامج فعال للأخلاقيات والامتثال لأنهم يفتقرون إلى المعرفة الكافية حول كيف يمكن لثقافتهم أن تخلق نقاط الضعف والمخاطر وبدون هذه المعرفة، لا تستطيع الوحدات قياس التقدم نحو تحقيق أهدافها. فضلًا عن ذلك، تركز العديد من الوحدات فقط على تقييم برنامج الأخلاقيات وقياسه على العناصر التي لا تحدد النتائج التي يحتاجونها بشكل مباشر إذ يحتاج المسؤول عن التدقيق إلى التأكد من أن البيانات التي يحصلون عليها، ترتبط بسلوك الامتثال والثقافة الأخلاقية التي يبحثون عنها وبالتالي فإن الثقافة الأخلاقية هي انعكاس للقيم والسلوكيات الأخلاقية الجماعية لجميع الموظفين والمديرين والقادة، إذ يعد تقييم مخاطر الثقافة أداة مفيدة، حيث يوفر نظرة عامة قابلة للقياس يمكن أن توجه الوحدة الاقتصادية إلى مشكلة سلوكية محددة تزيد من احتمالية حدوث سلوك غير أخلاقي. (Gebler, 2018: 3)

**3. الجانب التطبيقي:** تتكون عينة الدراسة عدد من موظفي امانة بغداد تم توزيع استمارة الفحص عليهم من أجل معرفة مقدار الفجوة في تطبيق الثقافة التنظيمية والرقابة الداخلية وإدارة المخاطر إذ تضمنت استمارة الفحص المحكمة (2) محاورين وبيانات (10) أسئلة لكل محور، بهدف تحديد نقاط القوة والضعف الموجودة والتي تتأثر بالثقافة التنظيمية، إذ عرف المستجيب بأهداف القائمة وأهداف البحث بشكل عام، والغرض الرئيس منها، ووزعت على الفئات التي لهم دور فاعل في امانة بغداد فضلا عن ان الباحثين يرون ان الفئات المذكورة هي محفز نحو تدقيق الثقافة التنظيمية بما يتلاءم مع تدقيق الثقافة التنظيمية إذ تم توزيع قائمة الفحص على 105 موظف في امانة بغداد وتم استبعاد 10 قوائم بسبب نقص في الاجابة وتم تحويل عدد التكرار إلى نسبة مئوية أي إن (95=100%) والجدول الاتي يوضح المعلومات الديموغرافية لقائمة الفحص.

الجدول (1): المعلومات الديموغرافية لعينة البحث

معلومات قائمة الفحص					
105					المدخلات
10					المفقودات
النسبة	التكرار	التحصيل الدراسي	النسبة	التكرار	العمر
6%	6	دبلوم	10%	9	أقل من 30
78%	74	بكالوريوس	49%	47	30-39
10%	9	ماجستير	27%	26	40-49
2%	2	دكتوراه	14%	13	50 او أكبر
4%	4	اخرى			
100%	95	Total	100%	95	Total
النسبة	التكرار	العنوان الوظيفي	النسبة	التكرار	التخصص العلمي
34%	32	مدقق	57%	54	محاسبة
47%	45	محاسب	24%	23	إدارة اعمال
14%	13	ملاحظ	13%	12	علوم مالية ومصرفية
5%	5	اخرى	1%	1	اقتصاد
			5%	5	أخرى
100%	95	Total	100%	95	Total

المصدر اعداد الباحثين بالاعتماد على الاستبيان

### 3-1. الثقافة التنظيمية والرقابة الداخلية:

الجدول (2): الثقافة التنظيمية والرقابة الداخلية

ت	الثقافة التنظيمية والرقابة الداخلية		مطبق		مطبق جزئي		غير مطبق	
	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%
1	32	%33	24	%25	39	%42		
2	37	%39	34	%36	24	%25		
3	22	%23	40	%42	33	%35		
4	33	%35	34	%36	28	%29		
5	48	%51	31	%32	16	%17		
6	46	%48	29	%31	20	%21		
7	60	%62	25	%27	10	%11		
8	40	%42	28	%30	27	%28		
9	48	%51	29	%30	18	%19		

ت	الثقافة التنظيمية والرقابة الداخلية		مطبق		مطبق جزئي		غير مطبق	
	التركرار	%	التركرار	%	التركرار	%	التركرار	%
10	31	33%	23	24%	41	43%		
	متوسط النسب		4.2		3.1		2.7	
	الوزن		2		1		0	
	الناتج		8.4		3.1		0	
	المعدل		1.15					
	نسبة التطبيق		57.5%					
	الفجوة		42.5%					

المصدر اعداد الباحثين بالاعتماد على البرنامج الاحصائي.

تبين نتائج قائمة الفحص بتطبيق وتوثيق لمحور الثقافة التنظيمية والرقابة الداخلية في الجدول أعلاه قد حقق معدل مقداره (1.15) من أصل (2) ويشير هذا المعدل أن المحور وصل إلى مستوى تطبيق جزئي. اما نسبة التطبيق كانت (57.5%) ووجود فجوة بمقدار (42.5%) ومن خلال دراسة الواقع في سبب حدوث الفجوة في التطبيق يتضح من خلال الآتي:

**1. وجود إطار للرقابة الداخلية كأساس لتخطيط والتنفيذ والتقييم:** كانت الإجابة على المؤشر الأول من محور الثقافة لبينة الرقابة الداخلية من قبل الموظفين بمطبق 32 اجابة من أصل 95 وبنسبة 33% وهذا يشير إلى مستوى ضعيف في تطبيق هذا العنصر أن أمانة بغداد تلتزم بالقوانين والتعليمات التي تنظم عملها والتي يتم اصدارها من الجهات الحكومية فضلا عن اعتمادها على الدليل الاسترشادي الصادر من ديوان الرقابة المالية الاتحادي لعام 2019 ومن خلال الاطلاع على الاجراءات أن أمانة بغداد لا تعتمد على إطار للرقابة الداخلية.

**2. وجود معايير للسلوك تم وضعها من قبل الجهات الرقابية لقياس مدى الالتزام بها، فيما يتعلق بالنزاهة والقيم الأخلاقية:** كانت الإجابة على المؤشر الثاني من قبل الموظفين بمطبق 37 اجابة من أصل 95 وبنسبة 39% وهذا يشير إلى مستوى ضعيف جدا في تطبيق هذا العنصر إذ تعمل أمانة بغداد بالقانون الصادر من قبل هيئة النزاهة رقم (30) لسنة 2011 التي أصدرت لائحة بالسلوك الوظيفي رقم (1) لسنة 2011 وفق المادة (3) والتي تهدف إلى ارساء القواعد ومعايير السلوك الاخلاقي لضمان الأداء الصحيح والمشرف والسليم لواجبات الوظيفة العامة واوضحت في المادة (4) اولاً والتي تضمنت مجموعة من الالتزامات المتعلقة بالسلوك الاخلاقي، إذ تم تعميمها على جميع موظفي أمانة بغداد وتم التأييد عليها من قبل الموظف المختص ومدير دائرة الموظف.

**3. تقييم الالتزام بمعايير السلوك والأخلاقيات على مستويات الوحدة لرفع مستوى الكفاءة عن طريق تقديم المكافآت أو ممارسة الإجراءات التأديبية حسب الاقتضاء:** كانت الإجابة على المؤشر الثالث من قبل الموظفين بمطبق 22 اجابة من أصل 95 وبنسبة 23% وهذا يشير إلى مستوى ضعيف في تطبيق هذا العنصر، لا يوجد تقييم يتم من قبل الدوائر أو من قبل التدقيق الداخلي عن مدى التزام موظفي امانة بغداد.

4. ترسيخ ثقافة أخلاقية سليمة من خلال دعم الجهود المبذولة لتعزيز النزاهة في جميع أنحاء الوحدة وتحسين تطوير مهارات التفكير الأخلاقي: كانت الإجابة على المؤشر الرابع من قبل الموظفين بمطبق 33 اجابة وبنسبة 35% وهذا يشير إلى مستوى ضعيف في تطبيق هذا العنصر أن أمانة بغداد عقدت مجموعة من ورش العمل واقامة عدد من الندوات بالتعاون مع الدائرة القانونية ومكتب المفتش العام وهيئة النزاهة فضلا عن وجود مجموعة من بوسترات للتوعية فيما يخص النزاهة والحد من حالات الفساد التي يتم وضعها في أروقة الدائرة من اجل ترسيخها في اذهان العاملين.
5. وضع الإجراءات التوجيهية وعلى جميع مستويات الوحدة الاقتصادية وتركز على أهمية النزاهة والقيم الأخلاقية لدعم عمل الرقابة الداخلية: كانت الإجابة على المؤشر أعلاه من محور الثقافة لبيئة الرقابة الداخلية من قبل الموظفين بمطبق 48 اجابة من اصل 95 وبنسبة 51% وهذا يشير إلى مستوى متوسط في تطبيق هذا العنصر أن أمانة بغداد تعمل وفق قانون الخدمة المدنية رقم (24) لسنة 1960 فضلا عن أن عملها يتم وفق التعليمات والضوابط والاجراءات الصادرة من الجهات العليا المتمثلة بالأمانة العامة لمجلس الوزراء والهيئات والجهات الرقابية (هيئة النزاهة وديوان الرقابة المالية الاتحادي) فضلا عن التوجيهات والتعاميم والأوامر الادارية الصادرة من قبل السيد الامين بغداد والسادة الوكلاء والمديرين العامين وإن أغلب هذه التوجيهات تكون من ضمنها التركيز على النزاهة لأن العمل وفق الضوابط والتعليمات يعد من الجوانب الثقافية التي تعزز دور النزاهة في العمل.
6. تنفيذ ومتابعة الملاحظات من قبل الجهات الرقابية على تقييمها للرقابة الداخلية على التقارير المالية والالتزام بالقوانين والتعليمات النافذة: كانت الإجابة على المؤشر السادس من قبل الموظفين بمطبق 46 اجابة وبنسبة 48% وهذا يشير إلى مستوى جيد في تطبيق هذا العنصر أن أمانة بغداد تقوم بتنفيذ ومعالجة ومتابعة الملاحظات التي تردها من الجهات الخارجية المتمثلة بمكاتب السادة النواب والأمانة العامة لمجلس الوزراء والهيئات الرقابية مثل (هيئة النزاهة وديوان الرقابة المالية الاتحادي)
7. تحديد المسؤوليات والصلاحيات فضلا عن فصل الواجبات على مختلف مستويات الوحدة: كانت الإجابة على المؤشر أعلاه من محور الثقافة لبيئة الرقابة الداخلية من قبل الموظفين بمطبق 60 اجابة من أصل 95 وبنسبة 62% وهذا يشير إلى مستوى جيد في تطبيق هذا العنصر ومن خلال الاطلاع على قانون امانة بغداد والاوامر الادارية التي يصدرها مكتب أمين بغداد والسادة الوكلاء، إذ يتضح من قانون أمانة بغداد المرقم 16 لسنة 1995 والذي تضمن المادة الرابعة من القانون تحديد المسؤوليات والواجبات للسيد امين والمادة الخامسة من نفس القانون أعلاه مهام السادة الوكلاء فضلا عن بعض الأوامر الادارية يتم اصدارها من قبل السيد امين بغداد ضمن صلاحياته إذ يخول السادة الوكلاء الصلاحيات الادارية والمالية.
8. متابعة وتقييم أداء دوائر الامانة فيما يتعلق بالسياسات والممارسات المعمول بها والعمل على معالجة القصور: كانت الإجابة على المؤشر الثامن من قبل الموظفين بمطبق 40 اجابة وبنسبة 42% وهذا يشير إلى مستوى جيد في تطبيق هذا العنصر ومن خلال الاطلاع على مهام وواجبات دائرة الرقابة والتدقيق توجد أوامر ادارية باعتماد خطة عمل يقوم بإصدارها السيد مدير الدائرة بشكل سنوي وعلى مستوى كل شهر بمتابعة أعمال الأقسام بمختلف انشطتها لجميع الدوائر التابعة لأمانة بغداد
9. المساءلة والتعاون فيما بينها ومع الجهات الاخرى كافة فضلا عن وجود سياسات وإجراءات تلزم الموظفين باحترام العلاقات مع المستفيدين: كانت الإجابة على المؤشر التاسع من محور الثقافة لبيئة

الرقابة الداخلية من قبل الموظفين بمطبق 48 اجابة من أصل 95 وبنسبة 51% وهذا يشير إلى مستوى جيد في تطبيق هذا العنصر وتبين أن أمانة بغداد تعمل على مساءلة جميع موظفيها في حال وجود انحراف في الأداء أو تقصير في العمل إذ يتم تشكيل لجان تحقيقية حسب طبيعة المخالفة فضلاً عن وجود دائرة قانونية تتبنى المساءلة واتخاذ الاجراءات بشكل مشترك مع الجهات المعنية واتخاذ العقوبات اللازمة

#### 10. وجود ضوابط تعمل على الحد من الدوافع والفرص التي تدفع الموظفين لارتكاب الاعمال المخالفة

للقوانين والتعليمات والتأكد من العقوبات المفروضة عن مدى ملائمتها مع طبيعة المخالفة: كانت الإجابة على المؤشر العاشر من محور ثقافة والرقابة من قبل الموظفين بمطبق 36 اجابة من اصل 95 اجابة وبنسبة 38% وهذا يشير إلى مستوى ضعيف في التطبيق، إن أمانة بغداد تعمل وفق قانون انضباط موظفي الدولة فضلاً عن تعليمات تنفيذ الموازنة والتعليمات الصادرة من الجهات العليا الاخرى التي تسري على جميع موظفي الدولة ومن ثم لا توجد لدى أمانة بغداد ادارة مخاطر وادارة الالتزام تساعد في متابعة ووضع ضوابط للحد من الحالات التي تؤدي إلى وقوع مخالفات.

2-3. الثقافة التنظيمية وإدارة المخاطر. يوضح الجدول رقم (3) النسب الإحصائية لمحور الثقافة التنظيمية وإدارة المخاطر وكما مبين في أدناه:

الجدول (3): الثقافة التنظيمية وإدارة المخاطر

ت	الثقافة التنظيمية وإدارة المخاطر		مطبق		مطبق جزئي		غير مطبق	
	التركرار	%	التركرار	%	التركرار	%	التركرار	%
1	21	22%	32	34%	42	44%		
2	16	17%	30	31%	49	52%		
3	24	25%	30	32%	41	43%		
4	19	20%	45	47%	31	33%		
5	23	24%	37	39%	35	37%		
6	20	21%	33	35%	42	44%		
7	24	25%	28	30%	43	45%		
8	17	18%	36	38%	42	44%		

ت	الثقافة التنظيمية وإدارة المخاطر		مطبق		مطبق جزئي		غير مطبق	
	المتكرر	%	المتكرر	%	المتكرر	%	المتكرر	%
9	15	16%	42	44%	38	40%		
10	18	19%	23	24%	54	57%		
متوسط النسب		2.1	3.5	3.4				
الوزن		2	1	0				
الناتج		4.2	3.5	0				
المعدل		0.77						
نسبة التطبيق		38.5%						
الفجوة		61.5%						

المصدر اعداد الباحثين بالاعتماد على البرنامج الاحصائي.

تبين نتائج قائمة الفحص بتطبيق وتوثيق لمحور الثقافة التنظيمية وإدارة المخاطر في الجدول أعلاه قد حقق معدل مقداره (0.77) من أصل (2) ويشير هذا المعدل أن المحور وصل إلى مستوى تطبيق جزئي. اما نسبة التطبيق كانت (38.5%) ووجود فجوة بمقدار (61.5%) ومن خلال دراسة الواقع في سبب حدوث الفجوة في التطبيق يتضح من الآتي:

1. ان أمانة بغداد تحدد أهدافها بوضوح لتشخيص وتقدير المخاطر المتعلقة بتلك الأهداف: كانت الإجابة على المؤشر الأول من محور مخاطر الثقافة وادارتها من قبل الموظفين بمطبق 21 اجابة من أصل 95 وبنسبة 22% وتعد هذه النسبة ضعيفة ولكن من ناحية الأهمية النسبية يعد وضع الأهداف من الجوانب الرئيسة للوحدة، إذ إن الأهداف التي تضعها أمانة بغداد هي أهداف تشغيلية مالية فضلا عن وجود أهداف الالتزام الناتجة عن الأعمال التي ستقوم بها خلال السنة ولا توجد أهداف طويلة الأجل وإن الإدارة لا تضع آلية لتقييم المخاطر المحيطة الناتجة عن الأنشطة التشغيلية.
2. تحديد المخاطر التي تحول دون تحقيق أهدافها وتحليل تلك المخاطر كأساس لتحديد كيفية إدارتها: كانت الإجابة على المؤشر الثاني من قبل الموظفين بمطبق 16 اجابة من أصل 95 اجابة وبنسبة 17% وهذا يشير إلى مستوى ضعيف جدا بالرغم من أهمية هذا المؤشر، لا توجد لدى امانة بغداد اجراء بتحديد المخاطر التي تعيق تحقيق الأهداف بالرغم من أن الدليل الاسترشادي الصادر من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي يحث على ادارة مخاطر الوحدات الحكومية.
3. العمل على دراسة وتحليل من وجود حالات احتيال عند تقييمها للمخاطر المتعلقة بتحقيق الأهداف: كانت الاجابة على المؤشر الثالث من قبل الموظفين مطبق 24 اجابة وبنسبة 25% وهذا يشير إلى مستوى ضعيف جداً في تطبيق هذا المؤشر، ومن خلال الاطلاع على الاجراءات والتعليمات التي تتبعها امانة بغداد في مختلف الأنشطة فضلا عن المقابلة مع السيد مدير التخطيط والسيد مدير دائرة الرقابة أوضح بأنه لا توجد لدى أمانة بغداد تقييم أو تحليل أو دراسة احتمالية حدوث الاحتيال ولذلك نجد أن أمانة بغداد لديها العديد من المخالفات وحالات الاحتيال التي حدثت وتم معاقبة مجموعة من الموظفين على أثرها.

4. **تحديد وتقييم التغييرات التي تؤثر بشكل كبير في الرقابة الداخلية:** كانت الإجابة على المؤشر الرابع من محور مخاطر الثقافة وادارتها من قبل الموظفين بمطبق 29 اجابة من أصل 95 وبنسبة 30% وتعد هذه النسبة ضعيفة جداً ومن خلال الاطلاع على قانون أمانة بغداد المادة الثامنة عشر- ثالثاً للأمانة حق التعديل للدوائر البلدية عند تغيير طبيعة حدود الدوائر أو بناءً على مقتضيات الكثافة السكانية للدائرة أو حجم الخدمات البلدية فضلا عن الأوامر والاجراءات توجد لدى أمانة بغداد هيئة رأي متمثلة بالسيد الأمين والسادة الوكلاء والسادة المديرين العاميين وعدد من الخبراء مسؤوليتها العمل على اتخاذ الاجراءات الناتجة عن التغييرات التي تحدث في أمانة بغداد سواء كانت تشغيلية أو اقتصادية أو سياسية
5. **توافق القيم والأخلاق الفردية للأفراد مع القيم الاساسية لتحديد مخاطر الثقافة:** كانت الإجابة على المؤشر الخامس من قبل الموظفين بمطبق 23 اجابة من أصل 95 اجابة وبنسبة 24% وهذا يشير إلى مستوى ضعيف جدا بالرغم من أهمية هذا المؤشر ومن خلال الملاحظة لا تقوم الادارة في امانة بغداد من اجراء استبيان أو اجراء فحص من أجل معرفة مدى الشعور بالانتماء من قبل الأفراد إلى مكان العمل من أجل تحديد المخاطر التي تعيق تحقيق الأهداف سواء كانت هذه الأهداف تشغيلية أو التزام أو تنظيمية أو سلوكية.
6. **تقييم الأنشطة لغرض تحديد نقاط القوة والضعف التي قد تؤثر على القرارات والإجراءات والسلوكيات والنتائج:** كانت الإجابة على المؤشر أعلاه من محور مخاطر الثقافة وادارتها من قبل الموظفين بمطبق 20 اجابة من أصل 95 وبنسبة 21% وتعد هذه النسبة ضعيفة وإن أمانة بغداد والدوائر التابعة لها لا تقوم بأجراء تحليل أو تقييم انشطتها من أجل معرفة نقاط القوى والضعف داخل الوحدة وكذلك معرفة الفرص والتهديدات التي تواجهها من البيئة الخارجية حيث إن عملية التقييم تكون ضمنية من خلال الاجراءات للعمليات التشغيلية.
7. **تقييم أداء الأفراد او تقييم حدوث سلوك غير اخلاقي وتحديد الانحرافات الناتجة من اجل إدارة المخاطر:** كانت الإجابة على المؤشر السابع من محور مخاطر الثقافة وادارتها من قبل الموظفين بمطبق 24 اجابة من أصل 95 وبنسبة 25% وتعد هذه النسبة ضعيفة جداً، أن تقييم الأفراد يتم عن طريق اجراءات تتبعها الوحدة في قائمة متطلبات الترقية والترفيغ ولا يوجد تقييم بشكل دوري أو اجراء مقارنة بين المعايير أو المؤشرات التي لها علاقة بمعايير السلوك من أجل تحديد الانحرافات، فضلا عن عدم وجود تقييم او تحليل لحدوث سلوك غير اخلاقي يعيق تحقيق الأهداف ولكن توجد اجراءات تتخذها وفق قانون انضباط موظفي الدولة يتم العمل بها في حال حدوث مخالفة.
8. **وجود تقييم للمهارات والخبرات اللازمة بشكل دوري لتمكينهم من المساءلة واتخاذ الإجراءات المناسبة من اجل تحديد المخاطر:** كانت الإجابة على المؤشر أعلاه من محور مخاطر الثقافة وادارتها من قبل الموظفين بمطبق 17 اجابة من أصل 95 وبنسبة 18% وتعد هذه النسبة ضعيفة، إن أمانة بغداد لا تعمل على تقييم الأفراد الذين يمتلكون المهارات والخبرات فضلا عن وجود العديد من الموظفين الذين يمتلكون المعرفة والمهارة والخبرة في مجال تخصصهم ووجود عدد من حملة الشهادات العليا والذي يفوق عددهم اكثر من 240 موظف حاصلين على شهادة بمختلف الاختصاصات إلا أنه توجد وبشكل ضعيف تكليفهم بمهام او مشاركتهم في لجان او فرق عمل من اجل الاستفادة من مهارتهم حسب الاختصاص ولا يتم العمل وفق تحديد المخاطر.

9. توجد اجراءات متابعة تستند إلى أهمية المخاطر المتعلقة بأهداف الوحدة الاقتصادية: من خلال الملاحظة والاستفسار، لا توجد اجراءات متابعة تستند إلى أهمية المخاطر وإنما توجد اجراءات متابعة عن مدى سير العمل وفق الضوابط والتعليمات وما تم رصده من موارد مالية.

وكانت الاجابة على المؤشر التاسع من محور مخاطر الثقافة وادارتها من قبل الموظفين بمطبق 32 اجابة من أصل 95 وبنسبة 34% وتعد هذه النسبة ضعيفة جداً.

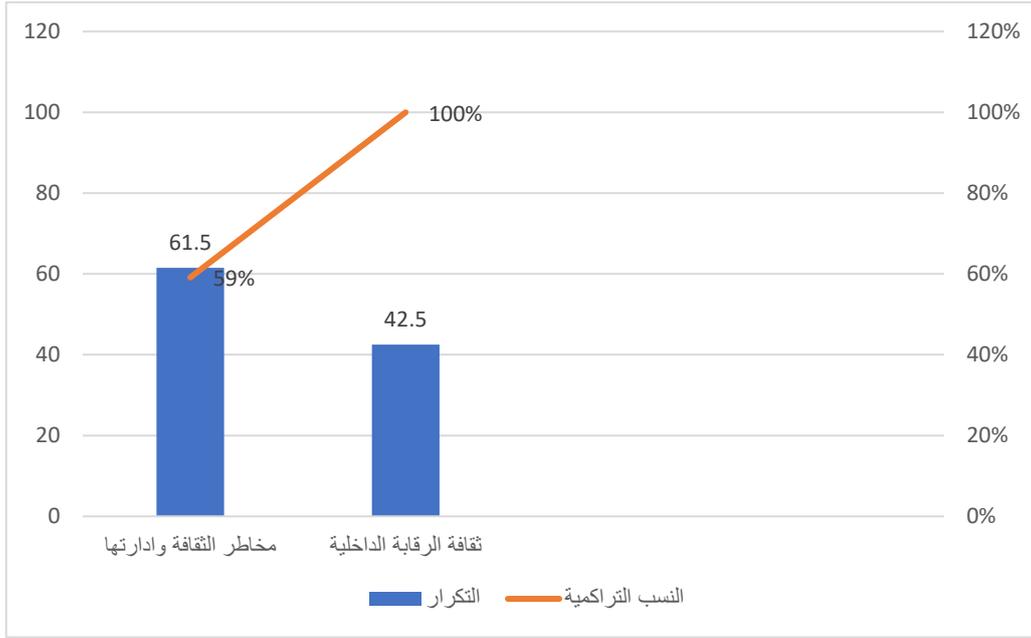
10. اعتماد نموذج لإدارة المخاطر فضلاً عن وجود وحدة او لجنة لإدارة مخاطرها: كانت الاجابة على المؤشر أعلاه من محور مخاطر الثقافة وادارتها من قبل الموظفين بمطبق 18 اجابة من أصل 95 وبنسبة 19% وتعد هذه النسبة ضعيفة ومن خلال الاطلاع على الهيكل التنظيمي لأمانة بغداد أنه لا يتضمن وجود قسم او شعبة تقوم بإدارة المخاطر وعدم وجود فرق عمل أو لجان أو وحدة تعمل على ادارة المخاطر.

3-3. تحليل السبب الجذري وفق تحليل باريتو: بعد عرض قائمة الفحص التي تضمنت تدقيق الثقافة التنظيمية وعلاقتها بالرقابة الداخلية وإدارة المخاطر لا بد من تحديد نقطة البداية لتحسين عملية التدقيق وفي هذه المرحلة يتم استخدام مخطط باريتو (Pareto Chart) والذي يعد أحد الوسائل الإحصائية المستخدمة في الوحدات الاقتصادية والذي يستخدم في توضيح الأهمية النسبية لمختلف المشاكل بهدف اختيار نقطة البداية في حل المشاكل، او لمتابعة الانجاز بهدف تحديد السبب الرئيس لمشكلة معينة في الوحدة الاقتصادية. واستكمالاً لقائمة الفحص التي تم تطبيقها يتم إعداد مخطط باريتو، إذ يجب أن تحدد المحاور الأكثر تأثيراً على تدقيق الثقافة عن طريق مقدار الفجوة حيث ان التأثير يختلف من محور إلى آخر، إلا أن الهدف الذي يتم على أساسه استخدام الأهمية النسبية لتدقيق الثقافة من أجل تحديد الاجراء الذي سيتخذ من أعلى نسبة فجوة إلى أدنى نسبة. والجدول الاتي يوضح ذلك.

الجدول (4): النسبة التراكمية لمقدار الفجوة وفق تحليل باريتو

النسب التراكمية	مج التراكمي	التكرار	محاور
59%	61.5	61.5	الثقافة التنظيمية وإدارة المخاطر
100%	104	42.5	الثقافة التنظيمية والرقابة الداخلية
		104	مج

المصدر اعداد الباحثين بالاعتماد على البرنامج الاحصائي



الشكل (1): تحليل باريتو لتدقيق الثقافة التنظيمية في الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر

المصدر اعداد الباحثين بالاعتماد على البرنامج الاحصائي.

يبين الشكل رقم (1) أن الفجوة المتحققة في المحور الثاني من قائمة الفحص الثقافة التنظيمية وإدارة المخاطر والتي بلغت نسبتها (61.5%) وتعد هذه النسبة كبيرة جداً وإن الأسباب الرئيسية في حدوث الفجوة هو أن الإدارة العليا لم تعمل على استحداث شعبة تقوم بإدارة المخاطر فضلاً عن عدم وجود فرق عمل أو لجان أو وحدة تعمل على إدارة المخاطر، كما لا توجد أهداف طويلة الأجل وإن الإدارة لاتضع الية لتقييم المخاطر المحيطة الناتجة عن الانشطة التشغيلية والالتزام والتقارير، ولا يوجد لديها اجراء بتحديد المخاطر التي تعيق تحقيق الاهداف، كما لا توجد لديها تقييم أو تحليل او دراسة احتمالية حدوث الاحتيال، فضلاً عن عدم وجود الية معتمدة من قبل أمانة بغداد لقياس وتوثيق نسب الاخطاء، وبالتالي ينعكس على تحقيق الرؤية والرسالة وتحقيق الأهداف. أما محور الرقابة الداخلية فكانت نسبة الفجوة (42.5%) وتعد هذه النسبة متوسطة نوعاً ما وإن من أسباب حدوث فجوة في محور الرقابة الداخلية هو عدم اتباع الأمانة اطار للرقابة الداخلية وفق المخاطر مثال ذلك الاطار المتكامل للرقابة الداخلية (COSO) بما في ذلك العناصر والمبادئ المتعلقة به، كما لا يوجد برنامج وضع الأهداف التي تتلائم مع القيم الجوهرية وآلية تحقيق هذه الأهداف، وعدم وجود معرفة واضحة عن قيم أمانة بغداد من قبل موظفيها، عدم وجود اليات لتحفيز وتشجيع الموظفين على تقديم الافكار والمقترحات داخل أمانة بغداد، فضلاً عن عدم وجود قائمة استقصاء تبين أهداف التي يطمح الأفراد في تحقيقها بما يتلائم مع أهداف أمانة بغداد. وسيتم وضع الحلول المناسبة للأسباب التي ذكرت أعلاه عن طريق التوصيات التي سيتناولها الباحث في الفصل الرابع من أجل معالجة الانحرافات.

## الاستنتاجات والتوصيات

### أولاً. الاستنتاجات:

1. إن إجراء تدقيق للثقافة التنظيمية وأخلاقيات العمل في الوحدات الاقتصادية كافة، من قبل التدقيق الداخلي يعمل على تكوين نهج للوحدة باتجاه إدارة المخاطر والحوكمة والرقابة الداخلية.
2. يدعم تدقيق الثقافة في إضافة قيمة لأصحاب المصالح من خلال تمكنها من إدارة المخاطر بشكل استباقي وتصحيح إخفاقات الرقابة الداخلية ضمن إطار رد فعل مناسب قبل أن تتحرف عن مسارها الصحيح.
3. إن تكامل الرقابة الداخلية والثقافة التنظيمية يساهم في الحفاظ على الموارد وتحقيق الاستدامة للوحدة الاقتصادية، وإن ربط نظام الرقابة الداخلية بالثقافة التنظيمية، هو إعطاء الإحساس بالهوية لأعضاء الوحدة وخلق الالتزام تجاه معتقدات وقيم الوحدة.
4. إن إدارة المخاطر والتدقيق الداخلي يوفران فرصة حقيقية للوحدة للتخلص من الممارسات غير الفعالة التي تعيق تحقيق الأهداف الاستراتيجية فضلاً عن تحديد فرص تحسين عمليات الأعمال التي يمكن أن تترجم إلى قيمة حقيقية.

### ثانياً. التوصيات:

1. ينبغي أن تمتد معرفة المدقق الداخلي في أمانة بغداد 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. ضرورة أن يكون لدى المدقق معرفة بتدقيق الثقافة فضلاً عن المعرفة المعمقة بالمبادئ والمفاهيم والأساليب الجديدة للرقابة الداخلية، والالتزام بالأخلاقيات المهنية وقواعد السلوك المهني، والتواصل مع تكنولوجيا لتطوير المهارات للحصول على صورة دقيقة وواضحة لما تقوم عليه الثقافة التنظيمية.
3. ضرورة الالتزام من قبل الإدارة العليا والادارات في أمانة بغداد بجميع مفاهيم الرقابة الداخلية وآلية العمل والتي اشار اليها الدليل الاسترشادي الصادر من ديوان الرقابة الاتحادي لعام 2019 واتباع أطر الرقابة الداخلية.
4. أن تكون هنالك جهة إدارية في أمانة بغداد تتولى تحديد وتحليل المخاطر المرتبطة بأنشطتها من أجل اتخاذ القرارات المناسبة في تحديد سياستها لمواجهة تلك المخاطر.
5. ضرورة صياغة الأهداف الاستراتيجية التي تتلائم مع الثقافة التنظيمية لأمانة بغداد، لأنها تعد عامل التمكين من أجل مواجهة التحديات التي تواجهها الوحدة الاقتصادية وعلية يتطلب التركيز والجهد على المحركات الثقافية، من أجل التوافق مع استراتيجية الوحدة الاقتصادية.

### المصادر

### أولاً. المصادر العربية:

1. بحر الدين، نور حياتي، (2016)، المنظورات والرؤى العالمية: الاتجاهات الناشئة، العدد الخامس، مترجم الى اللغة العربية من قبل جمعية المدققين الداخليين بدولة الإمارات العربية المتحدة.
2. بيترز، ايان، (2016)، التدقيق على الثقافة، بحث منشور في مجلة المنظورات والرؤى العالمية: الاتجاهات الناشئة العدد الخامس، مترجم الى اللغة العربية من قبل جمعية المدققين الداخليين بدولة الإمارات العربية المتحدة.
3. دارسي، كيث، (2018)، الثقافة أكبر عامل محدد للسلوك السائد في أي منشأة بحث منشور في مجلة ترنيمه الادارة العليا، العدد (88) ترجمة جمعية المراجعين الداخليين في اليمن.
4. فيتزانى، انجيلا، (2015)، آراء ورؤى عالمية: ثقافة التدقيق نظرة ثاقبة على ابسط الامور، العدد الثاني، مترجم الى اللغة العربية من قبل جمعية المدققين الداخليين بدولة الإمارات العربية المتحدة.
5. نظمي، ايهاب والعزب، هاني، (2012)، تدقيق الحسابات الإطار النظري، الطبعة الاولى، دار وائل للنشر، عمان، الاردن.

#### ثانياً. المصادر الأجنبية:

1. (AFC) Anti-Fraud Collaboration, (2020), Assessing Corporate Culture: A Proactive Approach to Deter Misconduct, © by the Center for Audit Quality.
2. (CAA) Chartered Accountants Australia, (2017), Managing Culture: A good practice guide, Ed., 1st, © Chartered Accountants Australia New Zealand, The Ethics Centre, Governance Institute of Australia and Institute of Internal Auditors-Australi.
3. (IPPF), The International Professional Practices Framework, (2019), Demonstrating the Core Principles for the Professional Practice of Internal Auditing: Enablers and Key Indicators.
4. Arens, A. A., Elder, Randal, J., and Beasley, M.S., (2012), Auditing and Assurance Services. An Integrated Approach, 14th Edition, Pearson Prentice Hall, United States of America.
5. Arons, Alec, (2019), Auditing Corporate Culture: A New Imperative, an e-Book publication sponsored by Manpower Group.
6. Dewey, Todd, (2019), Auditing culture through soft controls, <https://www.linkedin.com/pulse/auditing-culture-through-soft-controls-todd-dewey>
7. Domnisoru, S., Ogarca, R., & Dragomir, I., (2017), Organizational Culture and Internal Control, Audit Financiar, vol. (15), no. (4).
8. Gebler, David, (2018), Is your Culture a Risk Factor? Using Culture Risk Assessments to measure effectiveness of Ethics & Compliance programs, © Working Values, Ltd.
9. Li, Eric Ka-Cheung & JP, GBS OBE, (2017), An Evolving Internal Audit Landscape © KPMG Advisory (Hong Kong) Limited, a Hong Kong.
10. Morelo, N., (2011), the Importance of Internal Control in the Brazilian Public Administration. The George Washington University–School of Business and Public Management. Minerva Program Spring.
11. Tabuena, Jose, (2019), Auditing Corporate Culture: A New Imperative, An e-Book publication sponsored by Manpower Group.