

تقييم أثر الرقابة الذاتية كمتغير سلوكي في تعزيز كفاءة التدقيق الداخلي

أيناس قاسم لفته

أ. م. د. د. اء شمس الله نور الله

الجامعة المستنصرية / كلية الادارة والاقتصاد

ملخص

يهدف هذا البحث إلى تقييم أثر الرقابة الذاتية كمتغير سلوكي في تعزيز كفاءة التدقيق الداخلي وذلك من خلال تحليل العلاقة بين الرقابة الذاتية لدى المدققين الداخليين وكفاءتهم في أداء مهام التدقيق. أذ توصلت نتائج البحث إلى تأثير الرقابة الذاتية بشكل مباشر وإيجابي في كفاءة التدقيق الداخلي، أذ تسهم في تحسين دقة التقارير المالية، جودة الأداء المهني، والالتزام بالمعايير المهنية والأخلاقية. كما أظهرت النتائج أن تطوير مهارات الرقابة الذاتية لدى المدققين يساهم في رفع جودة الأداء التدقيقي وتقليل الاعتماد على رقابة الإشراف المباشرة. وقد أوصى البحث بضرورة تعزيز برامج تدريب المدققين الداخليين على مهارات الرقابة الذاتية والسلوك المهني، وتبني سياسات الوحدة الاقتصادية وتشجيع على الثقافة الأخلاقية، بالإضافة إلى تضمين الرقابة الذاتية كأحد مؤشرات تقييم أداء المدققين الداخليين، ودعوة الباحثين لإجراء المزيد من الدراسات حول الجوانب السلوكية الأخرى المؤثرة في كفاءة التدقيق الداخلي. الكلمات المفتاحية: الرقابة الذاتية ، التدقيق الداخلي، المتغير السلوكي

المقدمة

يشهد العالم تطورات متسارعة في مجالات الإدارة والرقابة، مما فرض على الوحدات الاقتصادية تحسين كفاءة نظم التدقيق الداخلي. وبذلك تُعد الرقابة الذاتية من الركائز التي تعتمد عليها الوحدات الاقتصادية لضمان سلامة عملياتها، وتحقيق أهدافها بدقة وكفاءة وفعالية. وتعتبر الرقابة الذاتية كأحد المتغيرات السلوكية التي تؤثر في سلوك المدققين والموظفين والعاملين، بما يساهم في تعزيز كفاءة عمليات التدقيق. وهدف هذا البحث إلى تحليل وتقييم الرقابة الذاتية ودورها في تحسين كفاءة التدقيق الداخلي، مع التركيز على الوحدات الاقتصادية العراقية سواء كانت وحدات عامة أو خاصة. وقد شهدت السنوات الأخيرة اهتماماً متزايداً بمفهوم التدقيق الداخلي باعتباره وسيلة فاعلة في تقويم الأداء وضمان الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات الداخلية.

الفصل الأول: منهجية البحث

مشكلة البحث

رغم تزايد الاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية في الآونة الأخيرة، إلا أن ضعف عملية الأداء الرقابي في بعض الوحدات الاقتصادية يشير إلى أن سلوكيات الأفراد وعلى رأسها الرقابة الذاتية، لم تحظَ بالاهتمام الكافي. و من هنا تنطلق مشكلة البحث: "هل تساهم الرقابة الذاتية كمتغير سلوكي في تعزيز كفاءة التدقيق الداخلي في الوحدات الاقتصادية العراقية؟"

أهمية البحث

تتركز أهمية البحث على ما يأتي:

١. تسليط الضوء على بُعد السلوكي في عمل المدققين.
٢. تقديم إطاراً نظرياً علمياً لتحسين كفاءة التدقيق الداخلي.
٣. تخدم صناع القرار في تطوير برامج رقابية تقوم على المبادئ السلوكية.

أهداف البحث

يهدف البحث إلى ما يأتي:

١. التعرف على مستوى الرقابة الذاتية لدى المدققين.

٢. قياس كفاءة التدقيق الداخلي في الوحدات الاقتصادية المدروسة.

٣. تحليل العلاقة بين كل من الرقابة الذاتية وكفاءة التدقيق الداخلي.

فرضيات البحث

يستند البحث على فرضية اساسية تتمثل في: " هل هنالك دور للرقابة الذاتية كمتغير سلوكي في تعزيز كفاءة التدقيق الداخلي "

الفصل الثاني: الإطار النظري

الرقابة الذاتية تمتد جذور الرقابة الذاتية في نموذج الإدارة بالأهداف (MBO) التي طرحها Drucker Peter إلى عام ١٩٥٤م، أذ تعد بمثابة أسلوب أو نمط لإدارة الموظفين والعاملين، أذ يعمل المدراء والموظفون معاً لتسجيل ومراقبة الأهداف لفترة محددة من الزمن، حيث يتم تحويل الأهداف التنظيمية إلى أهداف شخصية لأعضاء الوحدة الاقتصادية، ثم تقوم الإدارة بالمراقبة الدورية لما تم إنجازه من أهداف، و بذلك تعد الخطوة الأولى للرقابة الذاتية أن يشترك الموظفون مع الإدارة في وضع الأهداف. ويمكن القول بأن الرقابة الذاتية تقف وراء ظهورها نظرية Y للعالم McGregor Douglas وهي النظرية التي اقترحها عام ١٩٥٧م؛ لأن أسلوب العصا والجزرة قد يوجه دافعية نحو الحاجات الأساس ونحو حاجات الأمان، الحاجات الاجتماعية، وهي الحاجات التي تحدث عنها ابراهام ماسلو في مدرجه الشهير هرم الاحتياجات، بيد أن أسلوب العصا والجزرة لن يستطيع توجيه سلوك الموظف نحو الحاجات الأخرى من احترام الذات أو تقدير الذات، ومن ثم تأتي نظرية Y التي تقوم على الافتراضات التالية المتفق عليها من قبل الباحثين (McGregor, 1957: 41-49)، (الدقن، ٢٠١٩: ٢٤٩):

١. أن الإدارة هي المسؤولة عن تنظيم العناصر الإنتاجية من (مال، مواد، تجهيزات، أفراد) من أجل تحقيق المصلحة الاقتصادية للوحدات الاقتصادية و الوحدات الاقتصادية .

٢. أن الاشخاص ليسوا سلبيين بطبعهم أو مقاومين للحاجات التنظيمية، وإذا أصبحوا سلبيين فهو بسبب خبراتهم في الوحدات الاقتصادية.

٣. القدرة على تحمل المسؤولية لتوجيه السلوك نحو الأهداف التنظيمية، هي أمور موجود جميعها في الأفراد، ولكن الإدارة مسؤولة عن اتاحة ذلك للأفراد لكي يدركوا ويطوروا هذه الخصائص الإنسانية في أنفسهم.

٤. من المهام الرئيسة للإدارة هي تجهيز الظروف والأدوات التنظيمية لهذه العملية لكي يتمكن الأفراد من تحقيق أهدافهم من خلال توجيه جهودهم نحو الأهداف التنظيمية. ثم تدعم الرقابة الذاتية نظرية Z وهي نظرية أخرى طرحها العالم الأميركي Ouchi William في عام ١٩٨١م في كتابه الشهير Theory Z: How American Business Can Meet the Japanese Challenge، وهي النظرية التي يمكن القول بأنها امتداد لنظرية "Y" أذ يحتاج الموظفون في نظرية "Z" إلى دعم كبير من الشركة، ويقدررون بيئة العمل مثل الأسرة، الثقافات، التقاليد، و الوحدات الاقتصادية الاجتماعية ذات أهمية مماثلة للعمل نفسه، وهذا النوع من الموظفين لديهم شعور متطور جداً من النظام، الانضباط، الالتزام الأخلاقي، الشعور بالتماسك مع زملائهم العاملين كالأسرة الواحدة، ومن المفترض أن موظفي نظرية "Z" يمكن الوثوق بهم للقيام بوظائفهم إلى أقصى قدر، طالما أن الإدارة يمكن الوثوق بها لدعمهم والبحث عن رفاهيتهم (Ouchi, 1981: 71- 87). فيأخذ التنظيم في نظرية "Z" شكل الفريق ونمط الإدارة بالتجول أو تغيير الأماكن، حيث يشارك المدراء مباشرة في العمل ولا يعطون الأوامر عن بعد، كما تضع الإدارة العليا الأهداف التي تسمح لكل موظف من الموظفين بإشباع حاجاته في نفس الوقت الذي يخدم المصالح المشتركة للجميع، و بذلك يتجه الموظفون نحو تشكيل هيكل اجتماعي متكامل داخل الوحدة الاقتصادية، ويحتاج الموظفون الجدد إلى التوجيه الرسمي لمدة خمسة أيام بشأن أهداف الشركة التي تطبق نظرية "Z"، ولكن الأعمال الفعلية يتعلمونها أثناء العمل. وفي عام ٢٠١٤ طرح Wilber Ken, Laloux Frederic نموذج المنظمات التطوري ذو اللون الأخضر الغامق teal الذي تظهر فيه فرق العمل ذاتية الإدارة والإدارة الذاتية، و قد يشير إلى نضج المنظمات بعد أن مرت بعدة مراحل ذات ألوان مختلفة؛ حيث بدأت هذه المنظمات بالنموذج المتوحش ذو اللون الأحمر ثم تحولت إلى النموذج السلطوي ذو اللون الأصفر ثم تطورت إلى النموذج الإنجازي نحو أهداف معينة ذو اللون البرتقالي، ثم تطورت إلى النموذج التعددي المشارك ذو اللون الأخضر الفاتح، وذلك حتى وصلت إلى نموذج الإدارة الذاتية ذو اللون الأخضر الغامق، ولقد قامت افت ارضات نموذج الإدارة الذاتية Teal ذو اللون الأخضر الغامق في الشركات على ما يلي (Laloux & Wilber, opc.it. 143-193):

١. **الثقة:** أذ يفترض حسن النوايا في الجميع، فتكون الثقة هو طريقنا نحو الاندماج، فالحرية و المساواة هما وجهان لعملة واحدة.

٢. **المعلومات وصنع القرار:** يجب أن تكون المعلومات متاحة للجميع.

٣. **المسؤولية والمساءلة:** أن جميع العاملين تقع عليهم كامل المسؤولية عن الوحدة الاقتصادية، فإذا شعرنا بأن شيئاً ما يجب أن يتم القيام به، فسيكون من واجبن القيام به، فليس من المعقول أن نحصر أنفسنا فقط في أدوارنا الوظيفية؛ لذا يجب على كل واحد من العاملين أن يطمأن إلى أن الجميع يخضع للمساءلة عن التزاماته من خلال التغذية العكسية الإيجابية. كما أن هذا النموذج قام على فكرة المقاصد التي بنيت على أساس الافتراضات التالية:

٤. **المقصد الجماعي:** ينظر إلى الوحدة الاقتصادية أنها كائن حي لديه مقصد ويجب على العاملين التركيز على ما تريد الوحدة الاقتصادية أن تصل إليه والتوجه نحو السير في هذا الاتجاه.

٥. **مقاصد الأفراد:** يجب على الأفراد أن يستجيبوا للمقصد الجماعي للوحدة الاقتصادية.

٦. **التخطيط للمستقبل على المد الطويل:** ستختفي الفروق بين المقاصد والأرباح، أذ عندما نركز على المقاصد ستحقق الأرباح. وفي عام ٢٠١٦م تمت إعادة صياغة نموذج الإدارة بالأهداف على يد الباحث Sharon Gotteiner ليقدم مفهوم جديد للإدارة بالأهداف، وهو الإدارة المثلى بالأهداف OPTIMAL MBO حيث تشير حروف OPTIMAL إلى ما يلي: O أهداف، P ربحية، T أهداف فرعية، I الحوافز والتأثيرات M التدابير والإجراءات، A الاتفاق والمساءلة والتقييم والتقدير، L القيادات من حيث المساندة، وهو بذلك يشكل صياغة جديدة للإدارة بالأهداف التي طرحها Drucker وسبقت الإشارة إليها، والتي يمكن القول بأنها تعضد من الرقابة الذاتية التي قد تجد جذورها في الإدارة بالأهداف (Gotteiner, 2016: 42-55). **مفهوم الرقابة الذاتية** أن أول من طرح مفهوم الرقابة الذاتية هو سنايدر Snyder عام ١٩٧٤م الذي بين أن الأفراد يستطيعون ان يعبروا عن افكارهم، مشاعرهم، اتجاهاتهم من خلال وسائل متعددة سواء كانت لفظية أو غير لفظية، وأن جوهر الرقابة الذاتية هو قدرة الافراد على تعديل سلوكهم ونشاطاتهم الاجتماعية ليتوافق مع البيئة التي يعيشون فيها، ويتوفر مصدران مهمان للمعلومات المتاحة التي تؤثر على الفرد فالمصدر الأول: هو السياق الموقفى وتفاعل الفرد معه، أما المصدر الآخر: هو ذاتية الأفراد واتجاهاتهم وميولهم ورغباتهم ومكوناتهم النفسية التوافق الى التغيير والتعديل وهم يختلفون في امكانياتهم الذاتية في هذه الرقابة وتنفيذها وتحقيق الفائدة منها (Snyder, 2000: 530) وأن الرقابة الذاتية مفهوم ومصطلح ذو اتجاهين تتبع وتنتج من داخل الفرد فهو رقيب على افعاله وسلوكياته وانماط تفكيره وكل ما يصدر عنه، وهي بمدلولها العام تعني الضبط الذاتي في اوسع ابوابه ومعانيه، كما تشير الرقابة الذاتية إلى قدرة الفرد في امتلاك مهارات توجيه ومواجهة الذات في تحقيق الأهداف وتشخيص نقاط القوة لديه وتدعيمها وتعزيزها، كما تظهر المقدرة على انتاج تساؤلات منطقية في اسباب تقدمه وتأخره في المتطلبات المفروض انجازها وتجاوزها وكذلك القدرة في ربط المعلومات والخبرات السابقة لديه مع الخبرات والمعارف الجديدة وتتضمن اساليب وخطوات ثانوية داعمة منها (الطفافة ٢٠١٠: ١٥)، (الحيدان ٢٠١٣: ١٥):

١. **تلتزمه في التأكيد** على فهم المعلومات والخبرات التي يتطلب دراستها.

٢. **التمعن والفحص الجيد** والواعي لعمليات المعرفة وكيفية التعامل معها.

٣. **المراجعة الدورية** لما تقدم من الاختبارات والأساليب والخطط التي تعزز المعرفة.

٤. **التفكير والتفكر** بتساؤلات منطقية في إمكانية تحقيق الأهداف.

وإن الرقابة الذاتية بالرغم من البساطة التي تنسم بها الا أنها تحتاج إلى جهد كبير لتطبيقها تطبيقاً فعلياً لتحقيق الفائدة الكبيرة للمجتمع بأسره، وعندما نقوم بتفحص ما حولنا نرى هنالك أمور كثيرة نستغرب القيام بها بالرغم تكاد تكون عادية ونسأله في ذهول عجب عندما نخلو بأنفسنا قليلاً: لماذا تفعل هذا ؟ هل هذا الرجل عاقل و واعٍ يقف عند إشارة المرور يتلفت إلى اليمين واليسار والطريق خالٍ لا يوجد فيه رقيب يبادر إلى السير ويتجاوز إشارة حمراء وضعت من أجل سلامته، لماذا؟ لأنه فقد الرقيب الداخلي بداخله فأين نحن من هذا كله؟ أين نحن كأفراد ومجتمع من تطبيق هذا كله وأن الدين الإسلامي يدعوا إلى تطبيق هذه الرقابة. فلا شك إن غرس الرقابة الذاتية في كل فرد من أفراد المجتمع سيولد لدى كل فرد منا رقابة ذاتية تعيد في تكوين مجتمع رائع، وتقدم الرقابة الذاتية العديد من المميزات والمنافع مما لو تم استخدام الرقابة التقليدية منها كما تساعد على أن يصبح الموظف أكثر إماماً ومسؤولية بخصوص إجراءات الرقابة الفعالة والإحساس بالمخاطر وإدارتها (صالح، ٢٠٢٣: ٥٤٤).

أهمية الرقابة الذاتية

تتمثل أهمية الرقابة الذاتية في اتجاهات متعددة منها (القرني، ٢٠١٦: ٦٧) بالاتفاق مع (Snyder, 2013: 168) :-

١- القدرة الواعية في التعامل مع المعلومات واستقبالها وتخزينها وتذكرها واستدعائها.

٢- امتلاك الكفاءة العقلية والمعرفية في إجراء المقارنات الواعية بين المواد والخبرات القديمة والجديدة.

٣- يمتلك مهارات التقدير للنتائج المستقبلية لدراسته ومدى امكانية التفوق والنجاز .

٤- يحسن التعامل مع ما تم أنجازه وما عليه أن ينجزه وما يحتاجه من قدرات إضافية لتحقيق افضل الحالات لديه.

مبادئ الرقابة الذاتية

تستند الرقابة الذاتية إلى عدد من المبادئ الأساس وتتمثل بالآتي (القحطاني، ٢٠٢٢: ١٤):

١. تبحث الرقابة الذاتية عن التحسين والتميز المستمر وتبني مبدأ التغير الإيجابي.

٢. شعور موظفي الوحدة الاقتصادية بالمسؤولية الشخصية، الأمانة في أداء واجباته المهنية.

٣. المحافظة على الوقت والنقد الذاتي بصورة موضوعية .

٤. ترسيخ مبدأ التحفيز لدى جميع الموظفين في الوحدة الاقتصادية.

٥. إدارة الموارد المتاحة واستغلالها الاستغلال الأمثل.

٦. اعتماد مؤشرات ومعايير علمية لقياس مستوى الأداء .

أدوات الرقابة الذاتية

أن أدوات الرقابة الذاتية هي عبارة عن مجموعة من التقنيات والأساليب التي تستخدم لمراقبة وتقييم الأداء في الوحدات الاقتصادية بشكل مستمر

وتشتمل هذه الأدوات على أدوات رئيسية وفرعية كما يأتي <https://seu.edu.sa/ar/jisr-articles> :

أولاً: الأدوات الرئيسية

١. تقييم الأداء الذاتي: تقييم الأداء الشخصي لتحديد نقاط القوة والضعف.

٢. خطة العمل: وضع خطة عمل واضحة لتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية.

٣. مؤشرات الأداء الرئيسية (KPIs): تحديد المؤشرات الرئيسية لقياس الأداء في الوحدات الاقتصادية.

٤. تقرير الأداء: إعداد تقرير دوري لتحليل الأداء.

٥. التحليل السببي الجذري: تحليل الأسباب الجذرية للقضايا والمشاكل.

ثانياً: الأدوات التحليلية

١. تحليل SWOT: تحليل نقاط القوة، والضعف، والفرص، والتهديدات.

٢. تحليل العوامل الداخلية والخارجية: تحليل العوامل الداخلية والخارجية المؤثرة على أداء الوحدة الاقتصادية.

٣. تحليل السلسلة الزمنية: تحليل التغيرات في الأداء بمرور الوقت.

٤. تحليل الانحرافات: تحليل الانحرافات عن الأهداف المحددة.

ثالثاً: الأدوات التقنية

١. نظم المعلومات الإدارية (MIS): استخدام نظم المعلومات الإدارية لجمع وتحليل البيانات.

٢. نظم الرقابة الداخلية (ICS): استخدام نظم الرقابة الداخلية لمراقبة الأداء.

٣. أدوات التخطيط الاستراتيجي: استخدام أدوات التخطيط الاستراتيجي لتحديد الأهداف والغايات.

٤. أدوات التحليل الإحصائي: استخدام أدوات التحليل الإحصائي لتحليل البيانات.

رابعاً: الأدوات الأخرى

١. اجتماعات المراجعة: إجراء الاجتماعات الدورية لمراجعة الأداء في الوحدات الاقتصادية.

٢. التدريب والتطوير: توفير التدريب والتطوير لتحسين المهارات.

٣. الرقابة المالية: استخدام الرقابة المالية لمراقبة الإنفاق والموارد.

٤. تقييم المخاطر: تقييم المخاطر المحتملة وتحديد خطط للتقليل منها.

مزايا الرقابة الذاتية

هنالك عدد من المزايا التي تتميز بها الرقابة الذاتية التي تتمثل في الآتي (زنكنة، ٢٠١٧: ٦٤):

١-إن الطعن أو التظلم الإداري يجوز تأسيسه على أسباب شخصية وإنسانية محضة.

٢- يمكن للموظف الذي أحل بواجباته الوظيفية وجراء ذلك وقع الوزير جزءاً انضباطياً بحقه أن يؤسس تظلمه الإداري للوزير على أساس إنه كان في ظروف شخصية وعائلية قاسية مما جعلته مشتت الذهن وشارد البال ، بيد إن هذا النوع من الأسباب الإنسانية لا تصلح لأن تكون أساساً لطعن قضائي يتقدم به الموظف الى الجهة القضائية المختصة.

٣- إن الرقابة الإدارية رقابة مرنة ويسيرة تلجأ اليها الإدارة من تلقاء نفسها أو بناء على تظلم الأفراد ، وهي لا تتطلب من الأفراد إتباع إجراءات قد تتسم بالطول أو البطء أو التعقيد، و غير مكلفة للأفراد.

٤- الرقابة الإدارية رقابة شاملة تضم الرقابة القانونية على مشروعية العمل الإداري بالإضافة الى رقابة الملائمة التي تمتد الى بحث كافة الظروف الاجتماعية والإنسانية التي تحيط بالقرار وظروف.

عيوب الرقابة الذاتية مع كل تلك المزايا والنقاط المضيئة التي تتصف بها الرقابة الذاتية للإدارة على أعمالها لأجل الحفاظ على مبدأ المشروعية وضمان حقوق وحريات الأفراد، فإنها لا تخلو من عيوب التي تتمثل بالاتي (زنكنة، ٢٠١٧: ٦٥):

١- تؤدي بأهميتها ونجاحاتها في بعض الأحيان صوب العدم والسبب الرئيس في ذلك يكمن في إن جدوى الرقابة الإدارية كضمان للأفراد تتوقف بالأساس على توفر حسن النية لدى الإدارة ورغبتها للمصادقة في إصلاح أخطائها.

٢- تكون حرة في أن ترد على المتظلم أو لا ترد على الإطلاق، وإن إختارت الرد عليه فإنها ليس بالضرورة أن ترد بما يشتهي المتظلم كما إنها ليست ملزمة بأن تذكر أسباباً بقرارها في الرد على التظلم .

٣- تختلف هذه الرقابة من حيث قوتها ومداهما تبعاً لإختلاف التنظيم الإداري السائد في الدولة، فإذا كان تنظيمياً مركزياً كانت الرقابة قوية متسعة، نظراً لتمتع الرؤساء الإداريين في هذا النوع من النظام بسلطة رئاسية قوية تسري على المرؤوسين في أشخاصهم وأعمالهم.

٤- إن اعتراف الإدارة بما تترتب من أخطاء أو انحراف عن أعمالها، أمر عسير التحقق في كثير من الأحيان، إذ الغالب أن تتمسك الإدارة بعملها رغم تيقنها من عدم مشروعيتها، و خاصة ترى بأن هذا العمل يحقق مصلحتها ولو كان ذلك على حساب قواعد المشروعية ومقتضيات الحفاظ على حقوق وحريات الأفراد . وإرتباطاً بهذا يزداد إحساس الأفراد بعدم الإطمئنان على حقوقهم والشكوك التي تعترضهم بصدد الوصول الى مبتغاهم إذا ما ترك الأمر لحكم هو خصم لهم في الوقت ذاته ، دون أن يتسلحوا بضمانات تكفل لهم الحصول على حقوقهم وتحقيق العدالة . وحتى لو سلمنا بترويض تلك المخاوف فإن الرقابة الإدارية أن ألغت قراراً غير مشروعاً أو غير ملائمة، فإن ذلك لا يعد حلاً حاسماً للمشكلة بسبب إن الإدارة تستطيع أن تعود فتصدر قراراً يحمل مغزى وأثر القرار الملغي.

٥- وتعلقاً بذلك فالقرار الإداري لا يتمتع بحجية الشيء المقضي فيه ، كما هو الحال في الحكم القضائي ، مما يتيح للإدارة المعنية أن تصدر قراراً بذات المعنى والأثر للقرار الذي سبق وإن ألغته الرقابة الإدارية ، بعكس اذا ما كان الإلغاء جاء بحكم قضائي وفي إطار بسط الرقابة القضائية على أعمال الإدارة، عندئذ لا تستطيع الإدارة المعنية القيام بإصدار قراراً جديداً يحمل نفس المعنى والأثر للقرار الملغي لأن الحكم القضائي يتمتع بحجية الشيء المقضي فيه ورقابة المشروعية والتي تعني التدقيق والتفحص فيما كانت الأعمال الإدارية متوافقة وأحكام القانون من عدمه ، مسألة تحتاج الى ثقافة قانونية عالية وخبرة في مجال القانون والقضاء وهذه الأمور قد لا تكون متوفرة في رجال الإدارة، الأمر الذي يمكن له أن يخلق شكوكاً في مدى قدرتهم في تبسيط هذا النوع من الرقابة على أكمل وجه.

خصائص الرقابة الذاتية

١. **الاستمرارية:** أن الرقابة الذاتية من العمليات المستمرة التي تتم بشكل يومي ضمن العمليات المحاسبية دون انتظار توجيه خارجي، مما يضمن تحقيق الدقة والكفاءة في تسجيل العمليات المالية (Arens, Elder, & Beasley, 2017, 45).

٢. **الاعتماد على الضمير المهني:** أن الرقابة الذاتية تعتمد على التزام المحاسب بضميره المهني وأخلاقياته، و لا يحتاج إلى رقابة خارجية مباشرة، مما يعزز من مصداقية المعلومات المحاسبية (Boynton & Johnson, 2006, 67).

٣. **القدرة على الاكتشاف المبكر للانحرافات والأخطاء:** أن المحاسب الذي يمارس الرقابة الذاتية يتمكن من اكتشاف الانحرافات أو الأخطاء عند وقوعها، مما يساهم في تصحيحها قبل أن تتفاقم وتؤثر على التقارير المالية (Whittington & Pany, 2016, 103).

٤. **التكامل مع أنظمة الرقابة الداخلية:** أن الرقابة الذاتية لا تُعد بديلاً عن الرقابة الداخلية، بل تشكل جزءاً مكملًا لها، حيث التزام الأفراد بالرقابة الذاتية يعزز من فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية التي تعتمد بالمؤسسة (Sawyer, 2012, 55).

٥. تحقيق الكفاءة التشغيلية: أن الرقابة الذاتية تساهم في رفع كفاءة العمل المحاسبي عبر تقليل الحاجة إلى التدقيق المتكرر، مما يوفر الموارد والوقت ويزيد من سرعة إنجاز العمليات المحاسبية (Moeller, 2013, 89).
 ٦. تعزيز الشفافية والمسؤولية: أن الرقابة الذاتية تؤدي إلى رفع مستوى الشفافية وتحميل المحاسبين مسؤولية أفعالهم، مما يقلل من فرص الاحتيال أو التلاعب (Hayes, Wallage, & Gortemaker, 2014, 72).
 ٧. التحفيز على التحسين المستمر: أن الرقابة الذاتية تدفع المحاسبين إلى تقييم أدائهم باستمرار، وتسعي لتحسين جودة العمل المحاسبي بما يتلاءم مع المعايير المهنية والممارسات المثلى (Reding et al., 2013, 91).
- أبعاد الرقابة الذاتية**

تتمثل الرقابة الذاتية في عدة أبعاد سلوكية منها:

١. الالتزام المهني: يعني ذلك التقيد بالمعايير السلوكية المهنية حتى في حال غياب الرقابة.
 ٢. التحفيز الداخلي: قدرة الأفراد على إنجاز المهام بدافع ذاتي دون رقابة بمعنى نابع من الإحساس بالمسؤولية.
 ٣. الوعي الأخلاقي: يعني قدرة المدقق على إدراكه للعواقب الأخلاقية لسلوكياته، وممارساته المهنية.
- كفاءة التدقيق الداخلي** يقصد بها مدى قدرة أنظمة التدقيق الداخلي على كشف الانحرافات، وتقويم الأداء، والتحقق من الالتزام بالقوانين والسياسات، كما يعد بمثابة الدرجة التي يتم من خلالها تنفيذ عمليات التدقيق بما ينسجم مع الأهداف الموضوعية، من خلال فاعلية المخططات الرقابية، ودقة التحليل، وسرعة الاستجابة للانحرافات. وأن التدقيق الداخلي الفعال يعد أحد الأعمدة الأساسية لتحقيق الشفافية والمساءلة في الوحدات الاقتصادية (Sawyer et al., 2020, p. 225). **مفهوم كفاءة التدقيق الداخلي وتعريفها** أن كفاءة التدقيق الداخلي تشير إلى مدى قدرة وظيفة التدقيق الداخلي على تحقيق أهداف الوحدات الاقتصادية بفاعلية مع استعمال الموارد المتاحة بشكل اقتصادي، ومدى الالتزام بالمعايير المهنية المعتمدة، بما يضمن تعزيز أنظمة الرقابة الداخلية وتحسين ادائها التنظيمي بشكل عام (IIA, 2017:78). وقد عرفها Sawyer بأنها: " قدرة وظيفة التدقيق الداخلي على اكتشاف المشكلات قبل أن تتحول إلى أخطاء كبيرة تؤثر على أهداف الوحدة الاقتصادية، مع تقديم توصيات عملية قابلة للتنفيذ" (Sawyer, 2015, p. 35). أما Arena & Azzone قام في التركيز على أن كفاءة التدقيق الداخلي لا تعني فقط جودة عمليات الفحص، والتحقق، بل تمتد إلى مساهمة التدقيق الداخلي في تحقيق أهداف الحوكمة والإدارة الاستراتيجية للمخاطر (Arena & Azzone, 2009, p. 44).

عناصر كفاءة التدقيق الداخلي

هنالك عدد من العناصر التي تمثل كفاءة التدقيق الداخلي ومنها:

١. القدرة على الكشف: القدرة على تحديد الثغرات، والفجوات، والانحرافات التي تحدث في الوحدات الاقتصادية.
٢. الاستقلالية والموضوعية: يجب على المدققين الداخليين في الوحدات الاقتصادية أن يقومون في أداء المهام دون تأثير من الاطراف الخارجية.
٣. الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق: يجب على الموظفين والعاملين في الوحدات الاقتصادية الالتزام بالمعايير الدولية مثل: معايير IIA.

معايير قياس كفاءة التدقيق الداخلي

أن كفاءة التدقيق الداخلي يمكن قياسها من خلال مجموعة من المعايير أهمها (Alzeban & Gwilliam, 2014:98):

١. الالتزام بالمعايير المهنية: تعني الزام المدققين وتقيدهم بالمعايير الدولية: مثل معايير المعهد الدولي للمدققين الداخليين.
٢. جودة التخطيط لعمليات التدقيق: يعني بذلك وجود خطة سنوية تكون مرنة وتعتمد على تقييم المخاطر.
٣. مدى اكتشاف الانحرافات والمخاطر: هي قدرة المدققين على تحديد المشكلات.
٤. نوعية التوصيات المقدمة: تعني أن تكون التوصيات عملية وذات واقعية وسهلة التطبيق.
٥. رضا الإدارة العليا ومتلقي خدمات التدقيق: أن رضا الإدارة العليا يعتبر مؤشر من المؤشرات الهامة في كفاءة عمل المدققين.
٦. سرعة الاستجابة والتكيف مع المتغيرات: يعني مرونة فريق التدقيق في التعامل مع الأزمات والتطورات المفاجئة.

العوامل المؤثرة في كفاءة التدقيق الداخلي

هناك عدة عوامل تؤثر في كفاءة نشاط التدقيق الداخلي من أهمها (Fritz, Lam, & Spreitzer, 2014:23):

١- **كفاءة المدققين الذاتية:** تتمثل كفاءة المدققين الذاتية بالمهارات الشخصية و السلوكية ، الخبرة العلمية والعملية، التدريب المستمر ، ومن أهمها الرقابة الذاتية.

٢- **دعم الإدارة العليا:** أن دعم الإدارة العليا يعد من أحد أهم محددات توفير الاستقلالية الكافية للمدققين ونجاح وظيفة التدقيق الداخلي.

٣- **وضوح الأهداف والمسؤوليات:** كلما كانت أهداف التدقيق واضحة ومحددة كان من الأسهل قياس كفاءته.

٤- **توفير الموارد الكافية:** يتمثل في توفير أنظمة المعلومات الحديثة وأدوات التحليل الفعالة التي تساعد المدققين على أداء عملهم بكفاءة.

٥- **ثقافة الوحدة الاقتصادية:** تتمثل في ثقافة الشفافية، والمساءلة التي تدعم وظيفة التدقيق وتعزز من فاعليتها.

أهمية كفاءة التدقيق الداخلي

تتمثل أهمية كفاءة التدقيق الداخلي فيما يأتي (Neck & Houghton, 2006:29):

١. حماية أصول الوحدة الاقتصادية من المخاطر والانحرافات.

٢. التأكد من التزام الوحدات الاقتصادية بالقوانين والأنظمة.

٣. تعزيز فعالية نظام الرقابة الداخلية.

٤. التحسين من كفاءة الأداء الإداري والتشغيلي.

٥. دعم متّخذي القرار بالمعلومات دقيقة وموثوقة.

٦. المساهمة في بناء ثقافة أخلاقية عالية في الوحدة الاقتصادية.

دور كفاءة التدقيق في تحسين الأداء المستدام

لم تقتصر وظيفة التدقيق الداخلي على اكتشاف الأخطاء والانحرافات والمخالفات، بل أصبحت جزءاً أساسياً من نظام الحوكمة والمساءلة الشاملة في الوحدات الاقتصادية، إذ تساعد على ما يأتي:

١. تحسين جودة كلاً من المعلومات المحاسبية والمالية (Arena & Azzone, 2009:98).

٢. تعزيز إدارة المخاطر في الوحدة الاقتصادية (Mihret & Yismaw, 2007:34).

٣. رفع مستوى الثقة في المعلومات المقدمة لمجالس الإدارة (Sawyer, 2015:21).

٤. دعم القرارات الاستراتيجية والادارية المبنية على بيانات دقيقة (IIA, 2017:23).

٥. أن كفاءة التدقيق الداخلي ترتبط بشكل مباشر بجودة مخرجات الوحدة الاقتصادية وأدائها المستدام على المدى الطويل الأجل.

العلاقة بين الرقابة الذاتية وكفاءة التدقيق الداخلي

أن الرقابة الذاتية تُعد من العوامل السلوكية الجوهرية في عملية أداء المدققين الداخليين، إذ تساهم بشكل مباشر وإساسي في تعزيز كفاءة عمليات الرقابة والتدقيق من خلال ضبط السلوك المهني وتعزيز الالتزام بالمعايير الأخلاقية والمهنية ((Bandura, 1991;23) و (Schunk & Zimmerman, 2007:34). فأن ارتفاع مستويات الرقابة الذاتية لدى المدققين يؤدي إلى تخفيض الانحرافات والأخطاء أثناء تنفيذ مهام التدقيق، وزيادة جودة المخرجات التدقيقية (Fritz, Lam, & Spreitzer, 2014). كما أنّ المدققين الداخليين الذين يمتلكون القدرة العالية على المراقبة والتقييم الذاتي يكون أكثر التزاماً بالمعايير الدولية والمهنية، ممّا يؤدي إلى ارتفاع دقة التقارير وتوفير التوصيات العملية التي تساهم في تعزيز أنظمة الرقابة الداخلية وحماية أصول الوحدات الاقتصادية (Neck & Houghton, 2006; Arena & Azzone, 2009). إضافة إلى ذلك، فإن الرقابة الذاتية تؤدي إلى تقليل الحاجة إلى الرقابة المباشرة من الإدارة، ممّا ينعكس إيجاباً على مستويات الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي (Alzeban & Gwilliam, 2014; Mihret & Yismaw, 2007). وبذلك فإن الرقابة الذاتية تُعزز من حيادية واستقلالية المدقق، وتقلل من فرص الانحياز أو التواطؤ، ممّا ينعكس إيجاباً على كفاءة النظام الرقابي الداخلي (Arens et al., 2017, 315). ويمر هذا التأثير من خلال عدد من المتغيرات الوسيطة مثل: الالتزام المهني، جودة الأداء، الالتزام بالمعايير.

الفصل الثالث: الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات

١. أن الرقابة الذاتية تؤثر تأثيراً إيجابياً على كفاءة التدقيق الداخلي، إذ تساهم في تقليل احتمال الانحرافات المهنية أثناء تنفيذ مهام التدقيق، وتعزيز الالتزام بالمعايير المهنية والأخلاقية.

٢. أن الرقابة الذاتية تعد من العوامل السلوكية الهامة في تعزيز جودة مخرجات التدقيق الداخلي من خلال رفع مستويات الدقة، والموضوعية والشفافية في تنفيذ الفحوصات وتحليل النتائج وتقديم التوصيات.

٣. أن مستوى الرقابة الذاتية كلما ارتفع لدى المدققين الداخليين، ارتفعت فعالية التدقيق الداخلي في اكتشاف الانحرافات في وقت مبكر، وبالتالي حماية أصول الوحدة الاقتصادية والتقليل من المخاطر التشغيلية والمالية.

٤. أن الرقابة الذاتية تؤدي إلى تقليل الحاجة للرقابة الإشرافية المباشرة، مما يؤدي إلى دعم استقلالية وظيفة التدقيق الداخلي وتعزيز من كفاءتها في أداء دورها الرقابي والاستشاري بشكل متوازن.

٥. أن كفاءة المدقق الداخلي تُعد عاملاً أساسياً في تحقيق أهداف التدقيق الداخلي لدى الوحدة الاقتصادية، حيث تعتمد بشكل مباشر وكبير على توفير القدرات المهنية، والمعرفية، والسلوكية ومن ضمنها الرقابة الذاتية.

التوصيات

١. ضرورة التعزيز من برامج تدريب المدققين الداخليين على مهارات كل من الرقابة الذاتية والسلوك المهني من خلال إدراجها في البرامج التدريبية والورش المتخصصة.

٢. تبني مجموعة من السياسات في الوحدات الاقتصادية لتعزيز الثقافة الأخلاقية والمهنية داخل إدارات التدقيق الداخلي لضمان التزام المدققين بمعايير السلوك المهني المستقل.

٣. تشجيع الإدارات العليا في الوحدات الاقتصادية على دعم استقلالية المدققين الداخليين بما يسمح لهم بممارسة مهامهم بكفاءة وفاعلية مع الالتزام بالرقابة الذاتية في جميع خطوات العمل التدقيقي.

٤. تحديث وتطوير المعايير لتقييم أداء المدققين الداخليين لتشمل معايير الرقابة الذاتية باعتبارها أحد المؤشرات الهامة للكفاءة المهنية في التدقيق.

المصادر

١. (المعهد الدولي للمدققين الداخليين 2017). (IIA) المعايير الدولية للتدقيق الداخلي.
2. Abbott, L. J., Parker, S., & Peters, G. F. (2016). Internal audit quality and financial reporting quality: The role of self-regulation. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 35(1), 1-27.
3. Alzeban, A. (2015). The impact of culture on the quality of internal audit: An empirical study. Journal of Accounting, Auditing & Finance, 30(1), 57-77.
4. Alzeban, A., & Gwilliam, D. (2014). Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 23(2), 74-86.
5. Arena, M., & Azzone, G. (2009). Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. International Journal of Auditing, 13(1), 43-60.
6. Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2017). Auditing and assurance services: An integrated approach (16th ed.). Pearson.
7. Bandura, A. (1991). Social cognitive theory of self-regulation. Organizational Behavior and Human Decision Processes, 50(2), 248-287.
8. Fritz, C., Lam, C. F., & Spreitzer, G. M. (2014). It's the little things that matter: An examination of knowledge workers' energy management. Academy of Management Perspectives, 28(3), 67-80.
9. Institute of Internal Auditors (IIA). (2017). International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing.
10. Mihret, D. G., & Yismaw, A. W. (2007). Internal audit effectiveness: An Ethiopian public sector case study. Managerial Auditing Journal, 22(5), 470-484.
11. Neck, C. P., & Houghton, J. D. (2006). Two decades of self-leadership theory and research: Past developments, present trends, and future possibilities. Journal of Managerial Psychology, 21(4), 270-295.
12. Robbins, S. P. (2019). Organizational Behavior (18th ed.). Pearson.
13. Sawyer, L. B. (2015). Sawyer's Internal Auditing: Enhancing and Protecting Organizational Value (6th ed.). The Institute of Internal Auditors.
14. Schunk, D. H., & Zimmerman, B. J. (2007). Influencing children's self-efficacy and self-regulation of reading and writing through modeling. Reading & Writing Quarterly, 23(1), 7-25.