

إطار مقترح لمراجعة الثقافة المؤسسية بواسطة المراجع الداخلي

**Proposed framework for auditing organizational culture
by internal auditor**

إعداد

د. حسن صلاح انور جاد	د. محمد عبدالسلام البكري
مدرس المحاسبة والمراجعة	مدرس المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة بنين - جامعة الأزهر	كلية التجارة بنين - جامعة الأزهر

إطار مقترح لمراجعة الثقافة المؤسسية بواسطة المراجع الداخلي
**Proposed framework for auditing organizational culture
 by internal auditor**

ملخص:

لا تعتبر ثقافة المؤسسة من الأمور التي اعتادت أن توجه لها المؤسسات الاهتمام الكافي أو ملاحظة دورها في تحقيق الأرباح، ولكن ظهور العديد من الفضائح في كبرى الشركات العالمية مثل شركة توشيبا أدى إلى بداية التفكير في أهمية الاهتمام بمراجعة الثقافة السائدة في المؤسسة وتوضيح دور المراجع الداخلي في إجراء عملية المراجعة والأدوات التي يمكن الاعتماد عليها في هذا الصدد.

وتعتبر عملية مراجعة الثقافة المؤسسية تحدياً كبيراً للمراجع الداخلي وكذلك المراجع الخارجي نظراً لما سوف يواجهه كلاهما من المقاومة المحتملة من جانب بعض الأطراف مثل إدارة المؤسسة والتي غالباً لن تكون على استعداد لتقبل فكرة مراجعة الثقافة المؤسسية السائدة، نظراً لاعتقاد الإدارة أن ثقافة المؤسسة ترتبط بثقافة وفكر الإدارة نفسها وبالتالي قد لا يكون مقبولاً من جانبها توجيه أي انتقاد لثقافتها، أو ما تفرضه على العاملين من توجهات معينة.

ويهدف هذا البحث إلى تسليط الضوء على فكرة مراجعة الثقافة المؤسسية من قبل المراجع الداخلي، ودراسة الأساليب والأدوات التي يمكن للمراجع الاعتماد عليها للقيام بهذه المهمة، وذلك من خلال توضيح ماهية الثقافة المؤسسية، والجوانب المرتبطة بعملية مراجعتها، بالإضافة إلى دراسة العوامل التي يمكن أن تؤدي إلى نجاح أو فشل المراجع الداخلي في مراجعة الثقافة المؤسسية، وتحديد نطاق عملية المراجعة واقتراح الأدوات المناسبة لذلك.

ويعتمد البحث على أسلوب الدراسة التحليلية من خلال استقراء المراجع والدراسات السابقة المرتبطة بالموضوع، واقتراح الأدوات والأساليب المناسبة والملائمة للقيام بعملية مراجعة ثقافة المؤسسة.

الكلمات المفتاحية: الثقافة المؤسسية؛ المراجع الداخلي؛ أسلوب التحليل الجذري؛ تحليل باريتو؛ مخطط عظم السمكة.

Proposed Framework for Auditing Organizational Culture By The Internal Auditor

Abstract:

Organizational (Institutional) culture is not considered one of the matters that the institutions used to pay adequate attention to or note its role in achieving profits, but the emergence of many scandals in major international companies such as Toshiba led to the beginning of thinking about the importance of interest in reviewing the prevailing culture in the institution and Explain the internal auditor's role in conducting the audit process and tools That can be relied upon in this matter.

The process of reviewing the institutional culture is considered a major challenge for the internal auditor as well as the external auditor due to the potential resistance that each of them will face from some parties such as the management of the institution, which will often not be ready to accept the idea of what The return of the prevailing institutional culture, given the management's belief that the culture of the institution is related to the culture and thought of the management itself and therefore it may not be acceptable on its part to direct any criticism of its culture, or what it imposes specific orientations on the workers.

This research aims to focus on the idea of reviewing the institutional culture by the internal auditor, and studying the methods and tools that the auditor can rely on to carry out this task, by clarifying the nature of the institutional culture, and the aspects related to the process of reviewing it. In

addition to studying the factors that can lead to the success or failure of the internal auditor in reviewing the institutional culture, determining the scope of the review process, and suggesting the appropriate tools for that.

The research depends on the method of analytical study through the review of references and previous studies related to the topic, and suggested appropriate tools and methods for implementing the process of reviewing the culture of the institution.

Keywords: Organizational Culture ; Internal Auditor; Root Cause Analysis; Pareto Analysis; Fish bone diagram.

الإطار العام للبحث

أولاً مقدمة البحث:

تعتبر الثقافة المؤسسية إحدى المكونات الأساسية لبيئة عمل أي مؤسسة، وتساهم بشكل كبير في تفسير سلوك الإدارة ورد فعلها تجاه الظروف الداخلية والخارجية، وتتسم ثقافة أي مؤسسة بالتعقيد وتنوع مكوناتها وأبعادها المختلفة والتي تؤثر بشكل مباشر على الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة.

وتعد ثقافة المؤسسة أحد عوامل نجاح أو فشل أي مؤسسة من خلال التأثير الإيجابي أو السلبي على القرارات الإدارية، وهو ما يستدعي التفكير في مراجعة الثقافة المؤسسية والتقرير عن تأثيرها على عمليات المؤسسة وقرارات الإدارة وموقفها من التأثير على الأرباح والموقف التنافسي للمنشأة، ويمكن إسناد هذه المهمة للمراجع الداخلي باعتباره من أفضل العناصر التي تكون على دراية بالظروف الداخلية للمنشأة ومكونات الثقافة الخاصة بها، وتمشيا مع التطورات الجديدة في وظيفة المراجع الداخلي وتوسع مهامه أصبح هو الطرف المنوط به القيام بعملية مراجعة الثقافة المؤسسية.

وتعتبر عملية مراجعة الثقافة المؤسسية تحدياً كبيراً للمراجع الداخلي، نظراً لما سوف يواجهه من المقاومة المحتملة من جانب بعض الأطراف مثل إدارة المؤسسة والتي غالباً لن تكون على استعداد لتقبل فكرة مراجعة الثقافة المؤسسية السائدة.

وتسعى الدراسة الحالية إلى التعرف على عوامل نجاح المراجع الداخلي في مراجعة الثقافة المؤسسية، وتحديد الإطار العام لتنفيذ هذه المهمة بما يساهم في تطوير مهام المراجعة الداخلية وبما يخدم أهداف المراجعة الخارجية. ثانياً مشكلة البحث:

أدى ظهور بعض الفضائح في كبرى الشركات العالمية مثل شركة جنرال موتورز، وشركة فولكس فاجن، والتي كان يرجع الكثير من أسبابها إلى ثقافة المؤسسة، حيث شجعت الثقافة التي كانت موجودة على بعض السلوكيات الغير لائقة، ولعل أشهر الفضائح التي ظهرت بسبب الثقافة السلبية للمؤسسة ما حدث في شركة توشيبا في ابريل 2015 حيث قدم الرئيس التنفيذي للشركة استقالته بالإضافة إلى خمسة أعضاء من مجلس الإدارة (من ضمنهم رئيس لجنة المراجعة الداخلية) ونائب رئيس مجلس الإدارة ومستشار خاص وسط اتهامات بالتلاعب بالقوائم المالية مما أثار من جديد التساؤلات حول أهمية الثقافة

المؤسسي. حيث تعتبر القضية نموذجاً صارخاً على حالات فشل الحاكمية المؤسسية وأنظمة الضبط والرقابة الداخلية والتي تجلت في مخالفات محاسبية مرتبطة بنهج الإدارة العليا (Tone at the top).، فقد اقترفت توشيبا مخالفات محاسبية عديدة عبر تأجيل الاعتراف بالمصاريف والخسائر من خلال التلاعب بالمعالجات المحاسبية مثل: نسب إنجاز المشاريع والمخصصات واستخدام الأساس النقدي بدلاً من أساس الاستحقاق، والمصاريف التشغيلية وتأخير استلام وتسجيل فواتير الموردين، وتقييم المخزون وعدم حذف الأرباح الغير محققة بالقوائم المالية الموحدة.

وقد خلصت لجنة الخبراء المكلفة بمراجعة حسابات الشركة لدراسة أسباب المخالفات السابقة إلى وجود العديد من الأسباب التي أدت إلى المخالفات الجسيمة المكتشفة مثل: السلوك التنظيمي ونهج الإدارة العليا وذلك على مستوى مجموعة توشيبا والشركات والمشاريع التابعة، حيث كان بعض الأشخاص من الإدارة العليا على دراية بالمخالفات ولم يعطوا أي تعليمات لتصحيحها أو تورطوا بأنفسهم بارتكاب تلك المخالفات المحاسبية، كما اتضح أن هناك ضغوطاً من جانب الإدارة العليا لتضخيم الأرباح وتحقيق أرباح غير واقعية، كما لم تسمح الثقافة السائدة في توشيبا للموظفين بالمستويات الإدارية المختلفة بمعارضة تعليمات أو توجهات الإدارة العليا أو تنفيذ أي معالجة محاسبية دون اخذ موافقة الإدارة العليا.

وقد أدت المشكلات السابقة وغيرها إلى التفكير في مدى تأثير ثقافة المؤسسة على سلوكياتها وتحديد الدور الذي يمكن أن يقوم به المراجع الداخلي في مراجعة ثقافة المؤسسة، والبحث عن العوامل التي تساهم في نجاحه في أداء هذه المهمة الجديدة.

لقد أظهر تقرير (Culture and the Role of Internal Audit: Looking Below the Surface) الصادر من معهد المدققين الداخليين في المملكة المتحدة عام 2014 أن ضعف الثقافة المؤسسية تسبب بمجموعة من الفضائح المالية ودعا للتركيز على تحليل السبب الجذري لضعف الثقافة المؤسسية وتحديد مدى الالتزام بالثقافة والقيم المؤسسية ضمن كل قرار يجري اتخاذه بالمؤسسة وكذلك أوضح التقرير حجم الفجوة في المراجع المتاحة للمدققين الداخليين في هذا الموضوع.

وتتمثل المشكلة الأساسية للبحث في تساؤل الرئيسي وهو هل يمكن للمراجع الداخلي مراجعة ثقافة المؤسسة؟. ويتفرع من هذا التساؤل الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- هل تتقبل الإدارة العليا فكرة مراجعة ثقافة المؤسسة؟
 - 2- ما هي أهمية مراجعة ثقافة المؤسسة؟
 - 3- ما هي عوامل نجاح أو فشل المراجع الداخلي للقيام بهذه المهمة؟
 - 4- وما هي الأدوات أو الأساليب التي يمكن أن يعتمد عليها المراجع الداخلي للقيام بهذه المهمة؟
- ثالثاً أهداف البحث:

يهدف هذا البحث بصفة رئيسية إلى وضع إطار مقترح لمراجعة ثقافة المؤسسة بواسطة المراجع الداخلي، وذلك من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- 1- توضيح ماهية وأهمية الثقافة المؤسسية.
 - 2- تحديد الجوانب المختلفة المرتبطة بعملية مراجعة الثقافة المؤسسية.
 - 3- دراسة العوامل التي يمكن أن تؤدي إلى نجاح أو فشل المراجع الداخلي في مراجعة ثقافة المؤسسة.
 - 4- تحديد نطاق عملية المراجعة وأدواتها.
- رابعاً أهمية البحث:

أظهرت مشكلة توشيبا فشلاً في هيكل الثقافة المؤسسية، وبالتالي لم يتمكن المراجع الداخلي من تقديم خدمات تطمين فعالة بالإضافة إلى الفشل في أنظمة الضبط والرقابة الداخلية لديها، ويستمد البحث أهميته من الاهتمام المتنامي بتطوير عملية المراجعة وتوسيع نطاقها، وتعامل المراجعون الداخليون مع مجموعة كبيرة من التحديات والتي تشمل: المخاطر التشغيلية، اتخاذ القرارات الإستراتيجية، مواطن ضعف التكنولوجيا، التهديدات الأمنية، منع الاحتيال والكشف عنه، المخاطر البيئية، والاستعداد للكوارث، وانضم إلى ما سبق موضوعات لم يسبق التفكير فيها مثل مراجعة ثقافة المؤسسة.

ويستمد البحث أهميته من النقاط التالية:

- 1- تعتبر مراجعة الثقافة المؤسسية من أصعب الموضوعات التي يمكن أن تخضع لعملية المراجعة.

- 2- عدم تفكير الغالبية العظمى من المديرين في علاقة ثقافة المؤسسة بالأنشطة المختلفة داخل المؤسسة.
 - 3- ظهور فكرة الثقافة السامة للمؤسسة، ويقصد بها الجانب السلبي لانعكاس ثقافة المؤسسة على نشاطها وأرباحها.
 - 4- توجيه الانتباه إلى أهمية دراسة ثقافة المؤسسة وتأثيرها الايجابي والسلبي على نشاط المؤسسة، ونتيجة عملياتها.
 - 5- إضافة عنصر جديد إلى الموضوعات التي بدأت تظهر فيما يتعلق بالأدوار الجديدة للمراجع الداخلي.
- خامساً منهج البحث:

يقوم البحث على استخدام المنهج الاستدلالي، من خلال مراجعة الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث، سواء في المراجع العربية أو الأجنبية أو شبكة المعلومات الدولية (الانترنت) بما يخدم الهدف الأساسي للبحث وهو وضع تصور مقترح حول أفضل الوسائل والأدوات التي يمكن للمراجع الداخلي أن يعتمد عليها في القيام بمهمة مراجعة الثقافة المؤسسية.

سادساً حدود ونطاق البحث:

يقتصر البحث على دور المراجع الداخلي في مراجعة الثقافة المؤسسية دون أن يتطرق إلى دور المراجع الخارجي، نظراً لحدثة الموضوع بالإضافة إلى أن نجاح المراجع الداخلي في القيام بمهمة مراجعة ثقافة المؤسسة سوف يوفر الكثير من الجهد على المراجع الخارجي إذا أضيف هذا الأمر إلى جملة المهام التي يقوم بها.

سابعاً خطة البحث:

أولاً: مفهوم ونشأة الثقافة المؤسسية.

ثانياً: أنواع الثقافة المؤسسية.

ثالثاً: الدراسات السابقة.

رابعاً: أهمية مراجعة الثقافة المؤسسية.

خامساً: المهارات المطلوبة من المراجع الداخلي لمراجعة ثقافة المؤسسة.

سادساً: الأدوات والأساليب المقترحة لمراجعة ثقافة المؤسسة.

سابعاً: خلاصة البحث والنتائج.

أولاً: مفهوم ونشأة الثقافة المؤسسية:

بدأت الثقافة المؤسسية تلفت نظر الباحثين والمهنيين منذ الثمانينات، وفي التسعينات انتشر مصطلح الثقافة المؤسسية بشكل أكبر، حيث استخدم عند كل من علماء الاجتماع والمديرين والعديد من الاكاديميين، وذلك لوصف طبيعة شخصية المؤسسة، ولقد أدت المنافسة الشديدة والمستمرة بين الشركات اليابانية والشركات الأمريكية إلى بداية الاهتمام بالثقافة المؤسسية خاصة في ظل تفوق الشركات اليابانية في مجال الاهتمام بالعنصر البشري داخل المؤسسة. (أمجد، 2013).

ومنذ عام 2015 بدأت ثقافة المؤسسة بالتأثر بالعادات والتقاليد المحلية، والمؤثرات الاقتصادية، وحجم المؤسسة ومنتجاتها والتجارة الدولية، على خلاف ما كان سائداً من اقتصارها على الإدارات والعاملين فقط. وقد أدى ذلك لظهور مصطلح الثقافة المشتركة والتي تشير إلى تفاعل الأفراد معاً ضمن خلفيات متنوعة في بيئة العمل، من أجل بناء بيئة إيجابية عبر هذه الثقافات.

لقد تناول العديد من الباحثين مفهوم الثقافة المؤسسية حيث يرى (Arditi, 137: 2016) ثقافة المؤسسة أنها نمط من الافتراضات الأساسية المشتركة التي تم تعلمها من قبل مجموعة معينة حيث استطاعت حل مشاكلها الداخلية وتحقيق التكيف الخارجي، ومن ثم تعتبر ثقافة المؤسسة طريقة صحيحة للإدراك والفهم والشعور بالعلاقة مع المشكلات المحددة.

ويشبهه (Gordana, 27: 2016) الثقافة المؤسسية بنظام التشغيل حيث تقود المؤسسة وأنشطتها، وتشكل طريقة تفكير العاملين، وعملهم والكيفية التي يشعرون بها.

ويرى (Romi, 50: 2018) أن الثقافة المؤسسية هي القيم والمبادئ والتقاليد والمواقف التي تؤثر على الطريقة التي يتصرف بها أعضاء المؤسسة.

ويرى البعض أن مفهوم الثقافة المؤسسية لا يقتصر على السلوكيات والمعتقدات بل يعتمد على العديد من الأمور المرتبطة مثل: (علياء، 2017)

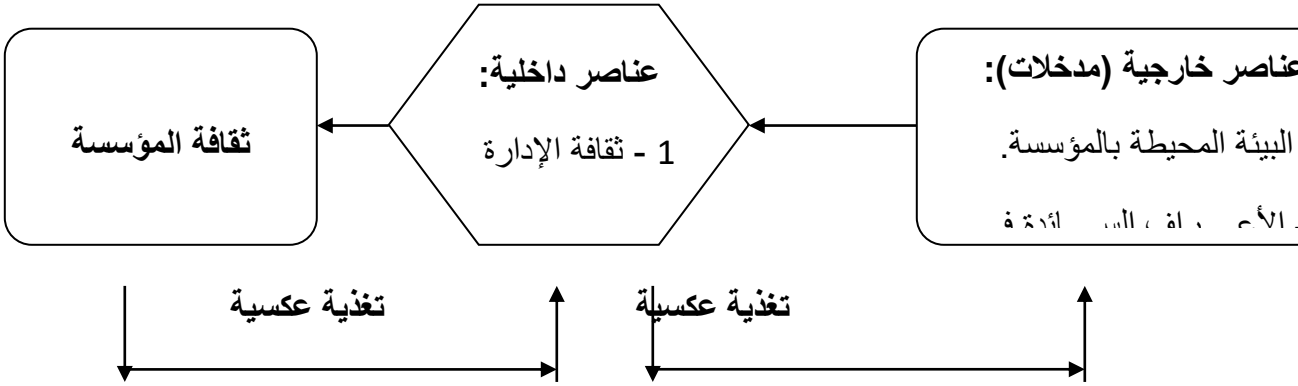
- أ- نظم قيمة المؤسسة.
- ب- العلاقات بين العاملين.
- ج- استراتيجيات الإدارة.

ومن استعراض المفاهيم السابقة يلاحظ الباحث أنه لا يوجد اتفاق واضح ومحدد على مفهوم الثقافة المؤسسية حيث ينظر إليها كل باحث من زاوية مختلفة فنجد البعض ينظر إليها من جانب تفكير المؤسسة والانماط الفكرية التي تتبناها متمثلة في القيم والمبادئ التي تتبناها المؤسسة، في حين ينظر إليها البعض من الجانب السلوكي، وينظر إليها البعض الآخر من جانب المزج بين نمط تفكير المؤسسة والتصرفات الملموسة التي تكون كرد فعل لانماط التفكير.

ويرى الباحث مما سبق أن الثقافة المؤسسية مصطلح واسع يشمل جميع جوانب بيئة المؤسسة. فهي عبارة عن دمج لخبرات العاملين، بالإضافة إلى أسلوب تنفيذ واجبات العمل، وهي عبارة عن مجموعة من القواعد التي تؤثر في سلوك الأفراد داخل بيئة عمل مشتركة، والهدف منها مساعدتهم في تطبيق مهامهم بطريقة صحيحة وتشمل عدة عوامل ومنها: قيم العاملين الشخصية، إجراءات تنفيذ واجبات العمل، السلوكيات المختلفة، سياسات المؤسسة، العلاقات المتشابكة داخل المؤسسة، والتوقعات المختلفة للعاملين.

وعادة ما تتكون ثقافة المؤسسة على مدى سنوات من التفاعل بين العاملين في المؤسسة، ولهذا فعالباً ما يتم التغيير فيها بناء على حدث مهم أو جذري مثل النجاة من أزمة مالية أو فقدان العملاء. ويشارك في تكوينها عدة عوامل منها: عمر المؤسسة، الظروف الاقتصادية والسياسية، مدى توسع وانتشار عمليات المؤسسة، ظروف المنافسة، ثقافة المجتمع، وثقافة الإدارة والعاملين داخل المؤسسة.

ولا يمكننا دراسة ثقافة المؤسسة بمعزل عن المجتمع المحيط بها، فالمؤسسة لا تتكون من عالم مغلق من شأنه أن يفرز ثقافة مستقلة، بل على العكس فإن من عوامل تطور أي مؤسسة الارتباط بالمجتمع المحيط بها من مختلف جوانبه. ويمكن أن نوضح كيفية تكوين الثقافة المؤسسية من خلال الشكل التالي:



ثانياً أنواع الثقافة المؤسسية:

ويوجد عدة أنواع لثقافة المؤسسة ولعل أشهرها: (نور الدين، 2014:ص

(155

- أ- الثقافة السائدة: وهي تعكس القيم الرئيسية التي تغلف سلوكيات الغالبية من أعضاء المؤسسة.
 - ب- الثقافة الفرعية: وتتمثل في أنماط الثقافات التي تنشأ داخل الأقسام أو الإدارات أو الوحدات الجغرافية التابعة للمؤسسة.
 - ج- الثقافة القوية: وهي تلك التي تنشأ بين غالبية أعضاء المؤسسة وتؤثر على سلوكياتهم.
 - د- الثقافة الضعيفة: ويتسم هذا النوع بأن الأفراد يسيرون في طرق مبهمة غير واضحة المعالم ويتلقون تعليمات متناقضة وبالتالي يفشلون في اتخاذ قرارات مناسبة.
- ويضيف البعض الى ما سبق ما يسمى بالثقافة المضادة وهي التي تظهر في حالات الاندماج بين بعض المؤسسات أو عمليات الاستحواذ حيث تظهر الثقافة المضادة في مواجهة ثقافة المؤسسة المستحوذة أو المالكة.
- ويمكن القول أن اختلاف العناصر المشكلة للثقافة المؤسسية يعود الى عدد من العوامل لعل أهمها: الخصائص الفردية (الفرد العامل داخل المؤسسة)، علاقة المؤسسة بالبيئة، أهداف الأفراد وتوجهاتهم تجاه المؤسسة وتجاه الوظيفة، الأنشطة الممارسة من قبل الأفراد والمؤسسة، ثقافة المجتمع والأنماط السلوكية السائدة، وخصائص الاتصالات داخل وخارج المؤسسة.

ثالثاً الدراسات السابقة:

1 – دراسة (Richard, 2015):

تناولت هذه الدراسة موضوع الثقافة المؤسسية باعتباره تحدياً جديداً في تطوير مهنة المراجعة، حيث تعتبر الثقافة المؤسسية الرديئة السبب الجذري للفضائح الأخيرة في القطاعات الصحية والمالية وغيرها، ويحتاج المراجعون إلى معلومات موثوقة للقيام بعملية مراجعة ثقافة المؤسسة، بالإضافة إلى تمتعهم بمهارات نوعية وكمية خاصة وأن التقدير الشخصي قد يكون له دوراً كبيراً في مراجعة ثقافة المؤسسة.

وقد أشارت الدراسة إلى تقرير المعهد القانوني للمراجعين الداخليين في المملكة المتحدة والذي يحدد بعض المؤشرات الهامة لنجاح عملية مراجعة ثقافة المؤسسة والتي تشمل تجاوز التركيز على العمليات والضوابط والقيام بتحليل الأسباب الجذرية لتحديد نقاط الضعف الثقافية، مراجعة المؤشرات الثقافية لتحديد تأثير الثقافة والقيم في صميم كل قرار تجاري، تضمين مؤشرات مثل سياسات التوظيف والتدريب وإدارة الأداء والمكافأة، والمراجعة الشاملة لجميع أنحاء المؤسسة.

2 – دراسة (Justin, 2016):

ترى هذه الدراسة أن مهنة المراجعة الداخلية تتطور، ويتوسع دورها داخل المؤسسات في جميع أنحاء العالم لمواجهة المخاطر المتغيرة التي تواجهها المؤسسات حالياً، ولتوفير الضمانات بشكل أكبر عما سبق لمواجهة مخاوف أعضاء مجلس الإدارة.

وتعتبر هذه الدراسة أن المراجعة الداخلية مصممة لإضافة قيمة وتحسين عمليات المؤسسة، كما تساعد على تحقيق أهدافها من خلال إتباع نهج منظم ومنهجي لتقييم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر والتحكم وعمليات الحوكمة، كما تشمل المهام الجديدة للمراجعة عملية مراجعة الثقافة المؤسسية، إلا أنه لا يزال أمام المهنة بعض العمل الذي ينبغي القيام به لمعالجة قضية ثقافة المؤسسة.

3 – دراسة (Justin, Kaufman, 2017):

أوضحت هذه الدراسة أهمية مراجعة ثقافة المؤسسة من خلال الإشارة إلى الفضيحة التي حدثت في شركة توشيبا بسبب وجود ثقافة غير مناسبة مما مثل خطراً على المؤسسة والعاملين بها حتى وصل الأمر إلى استقالة الرئيس التنفيذي عام 2016.

وترى هذه الدراسة أن هناك العديد من الجوانب التي يجب أخذها في الاعتبار عند مراجعة ثقافة المؤسسة، مثل ممارسات الحوكمة، وأخلاقيات المؤسسة السائدة، أساليب القيادة، السياسات والإجراءات، الحوافز، ملاحظات العاملين/ العملاء/ البائعين، وممارسات الاتصال. وقد حددت الدراسة نهج من ست خطوات لمراجعة الثقافة المؤسسية كما يلي:

أ- تأمين الدعم من أصحاب المصلحة المناسبين.

ب- إجراء تحليل السبب الجذري على نتائج المراجعة.

ج- تقييم جوانب التقييم الثقافي في كل مشاركة.

د- توزيع الاستبيانات والدراسات الاستقصائية.

هـ- فحص البيانات والمقاييس الحالية.

و- دراسة ممارسات الموارد البشرية والحوافز.

4 – دراسة (Alison, 2017):

تناولت هذه الدراسة موضوع مراجعة الثقافة المؤسسية من خلال دراسة حالة بنك باركليز حيث يعتبر هذا البنك من أوائل المؤسسات التي اتخذت موقفاً ايجابياً نحو دراسة تأثير الثقافة المؤسسية على أداء المؤسسة وأهمية مراجعة ثقافة المؤسسة وذلك منذ عام 2012، وقد شملت الدراسة الإجابة على عدة أسئلة تشمل: ما هي الثقافة؟، لماذا الثقافة مهمة؟، لماذا نقوم بمراجعة الثقافة؟. من ينبغي عليه القيام بمراجعة الثقافة؟. كيف نقوم بمراجعة الثقافة؟.

وقد توصلت الدراسة إلى أن منهج مراجعة الثقافة المؤسسية داخل بنك باركليز يتم من خلال المحاور الثلاث التالية:

أ- وضع إطار لثقافة المؤسسة والمراجعة المستمرة لهذا الإطار.

ب- دراسة عوامل تغيير ثقافة العاملين، من خلال دراسة دورة حياة العامل.

ج- تطبيق سياسة المراجعة في كل مكان والإبلاغ المنتظم عن نتائج المراجعة إلى لجنة المراجعة لضمان مراجعة ذلك من قبل مجلس الإدارة.

5 – دراسة (David, 2018):

قامت هذه الدراسة بتقديم ثلاث نصائح أساسية يمكن أن تساعد في مراجعة الثقافة الداخلية للمؤسسة وهي:

أ- إجراء تحليل السبب الجذري لتحديد نقاط الضعف الثقافية: حيث يساعد ذلك على تحقيق أهداف المؤسسة الثقافية.

ب- تقسيم عملية مراجعة الثقافة الى نقاط اتصال أصغر: وذلك لتجنب المواجهة المباشرة مع الإدارة اذا كان هناك اعتقاد أن الإدارة ترى أن مراجعة الثقافة المؤسسية ينال من هيبتها، لذلك قد يكون من الأكثر فاعلية إجراء عمليات مراجعة محدودة تركز على مجال معين من ثقافة المؤسسة مثل مراجعة تخطيط القوى العاملة.

ج- التحلي بالصبر: حيث أن مراجعة ثقافة المؤسسة تستغرق الكثير من الوقت، بالإضافة الى الحاجة الى المزيد من الوقت مع الإدارة لمعرفة مسارات التغيير.

6 – دراسة (Steve, 2018):

تناولت هذه الدراسة الثقافة المؤسسية والتحديات المتعلقة بالمراجعة الداخلية، مع الإشارة الى توضيح الكيفية التي يمكن بها تشكيل الثقافة ومدى سهولة تغييرها، بما يساعد عملية المراجعة الداخلية من خلال تطبيق ما يلي بشكل مستمر:

- أ- يبدأ تشكيل الثقافة من الأعلى أى من الإدارة العليا.
- ب- تحديد الادوار والمهام بشكل دقيق داخل المؤسسة، مع المساواة الواضحة لجميع العاملين الذين يعملون فى نطاق مسؤوليتهم.
- ج- يجب أن تساعد الاستراتيجيات وخطط العمل وبيانات المهام والقيمة التي يتم تداولها داخل المؤسسة فى تفسير ما تحاول المؤسسة تحقيقه، وكيف تحاول تحقيقه، والسبب فى أهميته.
- د- يمكن أن تكون الثقافة مقاومة للجهود المبذولة لاجراء تغييرات، ومن ثن لتغيير العقليات والسلوكيات، وهو ما يتطلب من المراجع تعلم بعض القدرات الجديدة.

رابعاً أهمية مراجعة الثقافة المؤسسية:

قد يعتقد البعض أنه لا يوجد تأثير لثقافة المؤسسة على نتيجة عمليات المؤسسة الا أن تكاليف الثقافة السلبية قد تكون كبيرة، حيث تؤدي الثقافات السلبية في مكان العمل عمومًا الى سلبية الموظف والشكوى وقلة التحصيل وانخفاض مستويات الثقة وارتفاع معدل دوران الموظفين.

كما تؤثر الثقافة السائدة فى المؤسسة على عملية المراجعة الداخلية، حيث أظهرت بعض الدراسات أهمية الثقافة المؤسسية وتأثيرها على جودة عملية

المراجعة حيث يتوافر لدي المراجعون الداخليون توجه ثقافي قوي نحو القواعد والإجراءات والسلوكيات السائدة في المؤسسة ((Siti, 2013: 120). ويرى (Jeffrey Dunn, 2019) أنه حتى وأن كانت ثقافة المؤسسة قوية فلا بد من تقييمها بشكل مستمر، لعدة أسباب منها أنها قد لا تدعم أهداف المؤسسة بالشكل المطلوب، أو أنها قد تؤثر على درجة تفاعل العاملين سواء مع بعضهم البعض أو مع الاطراف الأخرى ذات العلاقة بالمؤسسة. وقد أثبت بعض الدراسات التي أجريت مؤخراً أن نجاح الشركة لا يكفي لضمان ثقافة إيجابية، ولكن العكس صحيح ((Alina Dizik, 2016). ويمكن القول أن أهم أسباب الحاجة الى مراجعة ثقافة المؤسسة تتمثل فيما يلي:

- 1 - اذا كانت هناك جوانب معينة لا تتفق مع المجتمع المحيط بالمؤسسة.
 - 2 - اذا كان هناك منافسة شديدة تواجه المؤسسة.
 - 3 - اذا كانت في وضع اقتصادي او مالي سيء.
 - 4 - اذا كانت هناك رغبة في الانضمام الى مؤسسة أخرى.
- ويرى الباحث أن مراجعة الثقافة المؤسسية يساعد في تحقيق المزايا التالية:
- 1 - وصف وتحديد ثقافة المؤسسة الحالية.
 - 2 - مقارنة ثقافة المؤسسة مع المؤسسات الأخرى
 - 3 - بيان تأثير الثقافة المؤسسية على النتائج والأداء
 - 4 - المساعدة في وضع تصور ثقافة المؤسسة في المستقبل بالشكل المطلوب.
 - 5 - بيان أهم الأدوات التي يمكن أن تستخدم في تغيير ثقافة المؤسسة.
- خامساً المهارات المطلوبة من المراجع الداخلي لمراجعة ثقافة المؤسسة:
- يلعب الرأي الشخصي والتخمين دوراً كبيراً في مراجعة الثقافة المؤسسية، إلا أن الأمر يحتاج الى توافر عدة مهارات لدى المراجع حتى يمكن القيام بهذه المهمة بالشكل المطلوب، كما يرى البعض أنه لا بد وأن يضع المراجع الداخلي اطار عام لعملية المراجعة قبل تحديد المهارات والوسائل التي سوف يستخدمها في تنفيذ عملية مراجعة الثقافة المؤسسية، وبحيث تشمل العناصر التالية:
- (Mark, Lori, 2013:39)
- 1 - تحديد رؤية المؤسسة ورسالتها وقيمتها والأهداف الاستراتيجية؛
 - 2 - سرد موجز للثقافة المطلوبة؛

3 - اختيار فريق المراجعة؛

4 - طرق جمع البيانات؛

5 - خطوات التفسير والإبلاغ.

وتُقر الإرشادات الصادرة عن جمعية المدققين الداخليين في المملكة المتحدة وأيرلندا مؤخراً بأن "مراجعة مؤشرات الثقافة أمر مُعقد ... كما تُقر بضرورة أن يشعر المراجعون الداخليون بالارتياح في إدراكهم و فهمهم لمعنى الثقافة المؤسسية وثقافة المخاطر. (روبرت، كامى، 2014: 10)

وقد أشار التقرير الصادر عن معهد المراجعين الداخليين بالمملكة المتحدة بعنوان (Culture and the Role of Internal Audit: Looking Below the Surface)، "النظر إلى أسفل السطح" والصادر عام 2014 الى عدة اعتبارات يجب أخذها فى الحسبان من جانب المراجع الداخلى وهى: (Report by Chartered Institute of Internal Auditors: 2014: 9)

1 - يتعين على المراجع الداخلى جمع الأدلة لتوضيح كيفية ترجمة بيان القيم إلى أعمال ملموسة.

2 - عند استخدام المسوحات والمقابلات، فهناك قيود عندما لا تكون الثقافة واحدة مما يحتاج الى التحدث بصراحة كبيرة مع العاملين.

3 - يحتاج المراجع الداخلى إلى مهارات أكثر جودة مثل الدراسات الاستقصائية والمقابلات.

كما يرى البعض أن المراجع الداخلى يجب أن يأخذ فى الحسبان الاعتبارات التالية لاجراء عملية مراجعة ثقافة المؤسسة: (Richard, 2014)

1 - اكتساب مهارات نوعية وكمية جديدة.

2 - تجاوز التركيز على العمليات والضوابط وإجراء تحليل السبب الجذري لتحديد نقاط الضعف الثقافية.

3 - مراجعة المؤشرات الثقافية لتحديد القيم التي تكمن في صميم كل قرار تجاري.

4 - تضمين مؤشرات مثل سياسات التوظيف والتدريب وإدارة الأداء والمكافأة.

5 - يجب اجراء عملية المراجعة في جميع أنحاء المؤسسة.

وقد أشار التقرير الصادر عن معهد المراجعين الداخليين بالمملكة المتحدة الى أنه لا بد من تطوير مهارات نوعية لفحص مدى فعالية جوانب الثقافة المؤسسية وليس التحقق من وجودها فقط بالإضافة لوجود تحدي كبير يتمثل في صعوبة الإبلاغ عن جوانب القصور بأسلوب لبق وفعال، نظراً لأنها تلمس قضايا حساسة ومعقدة تتعلق أحياناً بالإدارة العليا او مجلس الإدارة (Report by Chartered Institute of Internal Auditors: 2014: 11).

ويرى الباحث أن المراجع يجب أن يستعين بمهارات غير اعتيادية لمراجعة ثقافة المؤسسة لعل أهمها القدرة على تحليل آراء الأطراف التي يتعامل معها أثناء القيام بعملية المراجعة، حيث لن تكون طريقة تفكير المراجع هي نفس الطريقة المعتادة أو الأساليب المعروفة المستخدمة في التعامل مع البيانات والمعلومات الكمية، ولذلك يجب التركيز على عدد محدد من الفجوات الثقافية والسلوكيات التي لها تأثير على أحداث هذه الفجوات والتي بدورها تؤثرها في الثقافة العامة للمؤسسة وبالتالي تنعكس على عدة أمور مثل اتخاذ القرارات الإدارية وأسلوب التعامل مع المشكلات والأزمات المالية أو غيرها من الأزمات. ولعل التحدي الكبير الذي يواجه المراجع الداخلي سواء عند اجراء عملية المراجعة أو بعد الانتهاء منها هو كيفية توجيه الإدارة العليا نحو تبني السلوكيات والمعتقدات المطلوبة لتغيير ثقافة المؤسسة والعمل بشكل تعاوني مع كافة العاملين لتطبيق الثقافة المطلوبة على كل ما تقوم به المؤسسة خاصة وأن الإدارة العليا قد يكون اهتمامها الأساسي معدلات الأرباح ومستويات انجاز الخطط الاستراتيجية بغض النظر عن المستوى الثقافي السائد في المؤسسة، مما يعنى بذل المراجع الداخلي المزيد من الجهد لتغيير هذا التفكير.

سادساً الأدوات والأساليب المقترحة لمراجعة ثقافة المؤسسة:

- يشمل نطاق مراجعة ثقافة المؤسسة العناصر التالية: (جيمس، 2018: 18)
- 1 - المراجعة على مستوى المؤسسة لهيكل الحوكمة وإدارة المخاطر ونشاطاتها.
 - 2 - مراجعة العمليات ذات الأثر الثقافي الكبير مثل التدريب على الأخلاقيات والحوافز وممارسات الموارد البشرية.
 - 3 - المراجعة على الأنشطة التي تتقاطع في أكثر من إدارة مثل ثقافة الامتثال ومبادرات الإدارة.
 - 4 - تضمين مراجعة الثقافة المؤسسية ضمن كل مهمة من مهام المراجعة.

ونظراً لجوانب التعقيد الكثيرة التي تحيط بعملية مراجعة ثقافة المؤسسة، فإن اختيار أسلوب أو أداة يمكن الاعتماد عليها في هذه المهمة ليس بالأمر الهين وقد اقترح الباحثون عدة وسائل وأدوات لقياس ومراجعة مستوى الثقافة داخل المؤسسة وسوف يسعى الباحث الى تناول أهمها مع توضيح أيها يعتبر الأفضل والذي يمكن الاعتماد عليها في اجراء عملية المراجعة.

أ – أسلوب التحليل الجذري: Root Cause Analysis

يعتبر أسلوب التحليل الجذري من الأساليب الجديدة التي اتجه اليها اهتمام الباحثين في مجال المراجعة، ويقصد به عملية تحديد سبب حدوث المشكلة مقارنة بالابلاغ عنها أو عن أسبابها المباشرة أو الأسباب المساهمة فيها. (جيمس، 2016: 18).

فالتحليل الجذري هو عملية اكتشاف الأسباب الجذرية للمشاكل من أجل تحديد الحلول المناسبة لها. ويعتبر هذا الأسلوب أكثر فاعلية في منع حدوث المشكلات الأساسية و حلها بشكل منهجي.

ويساعد التحليل الجذري على فهم سبب حدوث مشكلة ما من خلال التوصل الى الأسباب الجذرية لها بما يساعد على اتخاذ الاجراءات التصحيحية لمنع وقوع المشكلة مرة أخرى.

وقد أشارت المعايير الصادرة من معهد المراجعين الداخليين الأمريكي الى أهمية استعانة المراجع الداخلي بالتحليل الجذري في عمليات التحليل والتقييم التي يقوم بها المراجع وذلك في المعيار رقم (2300- تنفيذ المهمة) وذلك في الفقرة الثانية 2320 التحليل والتقييم/ التوصية الثانية / 2/2320 – تحليل السبب الجذري (Practice Advisory 2320-2: Root Cause Analysis Standard 2320 Analysis and Evaluation :/).

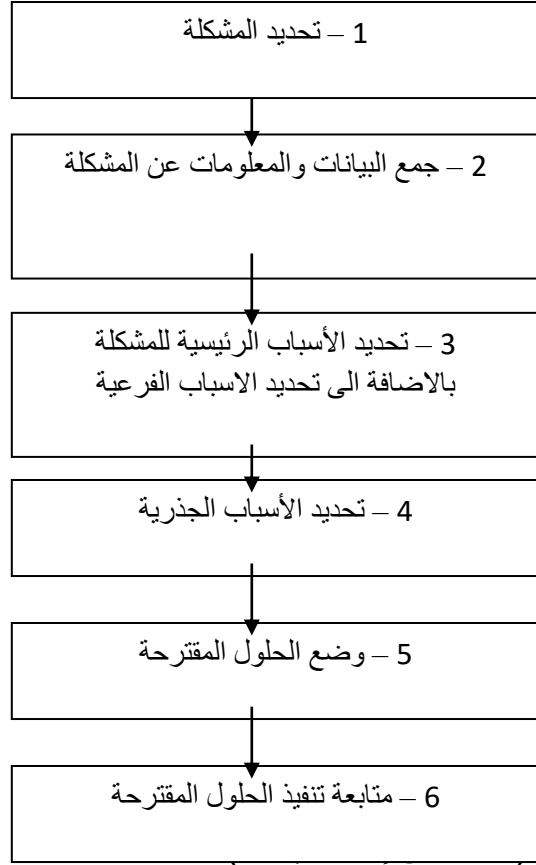
كما تقترح مسودة عرض مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية (IAASB) التي صدرت مؤخرًا معيارًا دولي جديد لإدارة الجودة (ED-ISQM1) شرطًا لشركات التدقيق بتبني طرق RCA.

لقد بدأ الكثيرون في التوجيه الى أهمية استعانة المؤسسات الأمريكية بأسلوب التحليل الجذري في المراجعة الداخلية عام 2010 حتى أصبح من أكثر الأساليب المنتشرة والمطبقة في غالبية المؤسسات. ((David, 2019)

ويقوم التحليل الجذري على الخطوات التالية: ((Alan, 2019)

1 – تحديد المشكلة بدقة مع الاستمرار في السؤال لماذا حدثت؟.

- 2 – جمع وتنسيق الأدلة والبيانات.
 - 3 – تحديد العلاقات المختلفة المرتبطة ببعضها ذات الصلة بالمشكلة.
 - 4 – تحديد الأسباب الرئيسية التي يجب معالجتها لعدم تكرار المشكلة.
 - 5 – استنباط الحلول المناسبة لعدم تكرار نفس المشكلة.
 - 6 – متابعة ومراقبة الحلول المقترحة لضمان تنفيذها.
- ويرى البعض أن أسلوب التحليل الجذري يعتبر أداة فعالة للمراجعين الداخليين للأسباب التالية: (جيمس، 2016: 18).
- 1 – هناك بعض المشكلات تتكرر كثيراً، بما يوحي أن الأسباب الجذرية لم تعالج جيداً.
 - 2 – تقارير المراجعة الداخلية يمكن اختصارها وكتابتها بشكل أكثر دقة إذا تم تحديد الأسباب الجذرية بشكل دقيق.
 - 3 – تعتبر عملية تحليل السبب الجذري أداة فعالة في التعرف على ثقافة أى مؤسسة.
- ويعتبر تحليل السبب الجذري أداة فعالة لمراجعة الثقافة المؤسسية، فمن خلال التعمق الكافي بواسطة المراجع الداخلي يمكن معرفة الفارق بين الثقافة الشاملة المرجوة والثقافة الفرعية التي أنشأتها الإدارة.
- إن “ربط النقاط” التي تم التوصل لها من خلال العديد من عمليات المراجعة من الممكن أن يقدم دليلاً مقنعاً على وجود مشكلة في الثقافة العامة. (جيمس، 2018: 20)
- ويرى الباحث أنه يمكن تطبيق تحليل السبب الجذري في مراجعة الثقافة المؤسسية من خلال الخطوات التالية:



ويوجد العديد من الأدوات المتاحة لمعاونة أسلوب التحليل الجذري لعل أهمها ما يلي:

ب – تحليل باريتو Pareto Analysis:

يقوم تحليل باريتو على فكرة أنه يمكن قياس العديد أداء العديد من الأنشطة من خلال تحدي أسباب قليلة والتي قد تكون السبب في حدوث مشكلات متعددة أو كبيرة بما يمكن أن يساعد ذلك في تحديد أولويات العمل في المستقبل أو تحديد مكان تركيز الاهتمام: (وسام، أحمد: ص 238)

ويقوم تحليل باريتو على فكرة:

- 1 – القلة المؤثرة (20% Vital Few).
- 2 – الكثرة قليلة التأثير (80% Trival Many).

حيث يقصد بما سبق أن 80% من المشكلات تعود فقط إلى 20% من العوامل المسببة لهذه المشكلات، فمن خلال هذا الأسلوب يمكن لفريق المراجعة الداخلية تحديد القلة المهمة والمؤثرة على العملية والمتمثلة في 20% من الأسباب وبالتالي يمكن التخلص من 80% من المشاكل التي تحدث نتيجة الثقافة السلبية للمؤسسة.

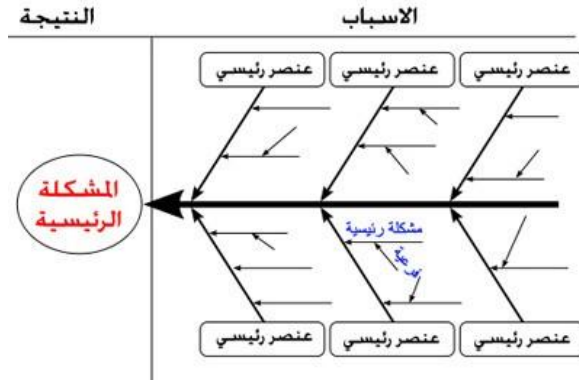
كذلك يستخدم رسم باريتو البياني Pareto Diagram في ترتيب تسلسل المشكلات من أجل معالجتها. ويتم إعداد هذا الرسم البياني بترتيب البيانات في جدول وفقا لتكرار حدوثها، بحيث يتصدر التكرار الأكبر صدر الجدول، وتليه الأرقام الأصغر فالأصغر، ويطلق على هذا الجدول التوزيع التكراري. ويتم رسم هذا الجدول في صورة مدرج تكراري (Histogram)، ومنه يتم رسم باريتو البياني الذي يظهر متجمع صاعد لأسباب المشكلة قيد الدراسة. ويمكن للمراجع الداخلي أن يعتمد على تحليل باريتو في مراجعة ثقافة المؤسسة بتطبيق الخطوات التالية:

- 1 – تكوين مجموعة عمل من الأقسام التي ترتبط مباشرة بالمشكلة الأساسية.
- 2 – تدوين مقترحات كل فرد في المجموعة حول الأسباب المحتملة للمشكلة محل الدراسة مع ترتيبها تنازليا حسب تأثيرها المتوقع وذلك في جدول يبين كل سبب وعدد الأصوات المؤيدة له.
- 3- يتم عرض هذا الجدول في صورة رسم حيث يمثل المحور الأفقي الأسباب و المحور الراسي نسبة التكرار في الاختيارات.

ج - مخطط عظم السمكة:

اقترح هذا الأسلوب العالم الياباني (كارو إيشيكاوا) في عام 1943 أو ما يسمى بمخطط السبب والأثر، أو شكل عظمة السمكة (لأن شكل المخطط يشبه عظمة السمكة)، حيث أن رأس السمكة يمثل المشكلة الأساسية و كل عظمة فرعية من العمود الفقري يمثل العناصر الرئيسية لهذه المشكلة، ويستخدم بشكل رئيسي لتحديد السبب الجذري لمشكلة أو لعلاقة أو لتحليل ما يستخدم أيضا لتنظيم واختصار كميات كبيرة من المعلومات وذلك بعرض العلاقات ما بين الأحداث وأسبابها المحتملة أو الفعلية؛ ويأخذ المخطط الشكل التالي: (امتثال،

(2013: 30)

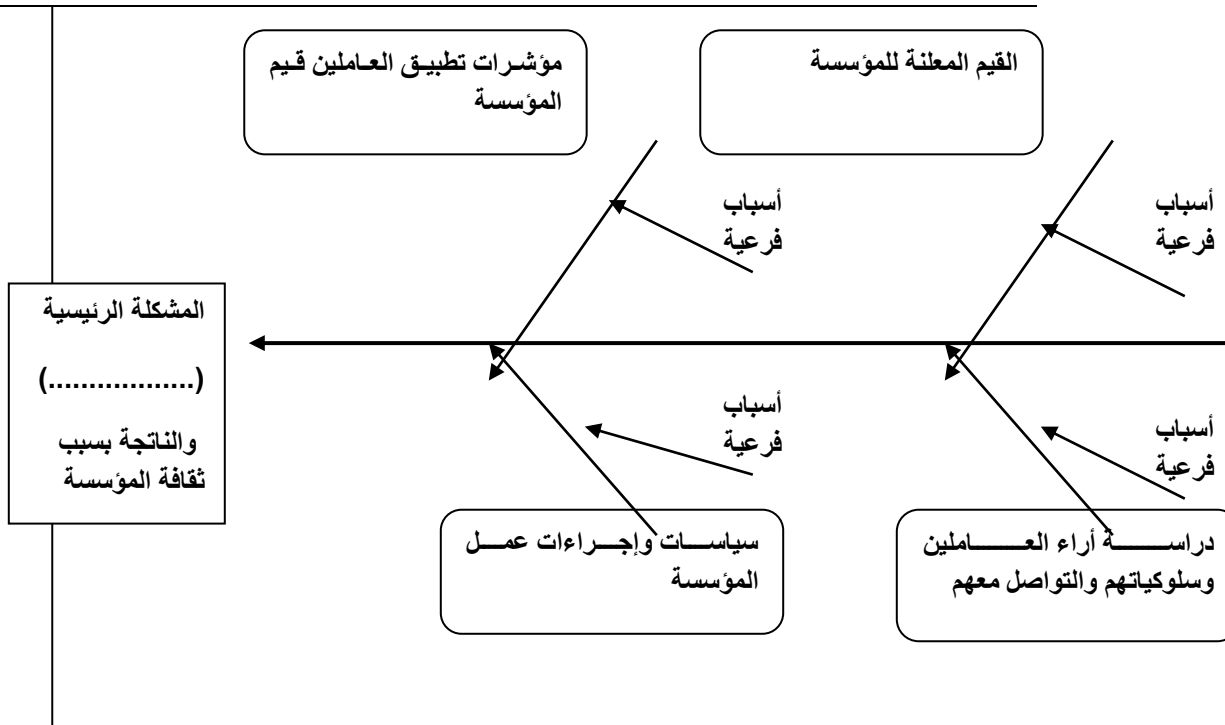


وتعتبر عظم السمكة أداة رائعة لتحليل المشكلات بمشاركة المسؤولين عن هذه المشكلة أو المسؤولين عن العناصر الرئيسية التي قد تكون سببا في هذه المشكلة.

ويقترح الباحث أن يقوم المراجع الداخلي بعملية مراجعة ثقافة المؤسسة من خلال التصور المقترح التالي:

النتيجة

الأسباب



ويرى الباحث أن الأساليب السابقة من أفضل الأساليب التي يمكن للمراجع الاعتماد عليها لمراجعة ثقافة المؤسسة لسهولة تطبيقها وبعدها عن الرأي الشخصي للمراجع وتحقيق التعاون الكافي بين فريق العمل، وهناك بعض الأدوات والأساليب الأخرى التي يقترحها البعض مثل استخدام قوائم الاستقصاء، ونموذج النضج ويمكن لكل مؤسسة أن تختار الأداة أو الأسلوب المناسب لها في ضوء المشكلة وحجمها والإمكانيات المتاحة وقدرات المراجع الداخلي. سابعاً خلاصة البحث والنتائج:

تناول الباحث موضوع الثقافة المؤسسية باعتباره من الموضوعات التي طهرت بقوة على الساحة في الفترة الأخيرة وكيف يمكن للمراجع الداخلي أن يقوم بمراجعة هذه الثقافة باعتباره طرفاً من الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة وطبيعة نشاطها وعملياتها وباعتباره هو الأقرب للقيام بهذه المهمة نظراً لاطلاعه على ظروف المؤسسة الداخلية وإمامه بكل الجوانب التي يمكن أن تؤثر في نشاط المؤسسة.

وحتى يمكن للمراجع الداخلي القيام بمهمة مراجعة ثقافة المؤسسة فيجب أن يتمتع بعدة مهارات جديدة بخلاف ما كان سائداً من قبل في الفكر التقليدي لمهارات المراجع وخاصة في ظل تطور وظائف المراجعة الداخلية وتوسع نطاق مهامها.

وهناك بعض الأدوات التي يمكن أن يستعين بها المراجع الداخلي عند القيام بمهمة مراجعة الثقافة المؤسسية مثل تحليل السبب الجذري، ومخطط باريتو، بالإضافة إلى نموذج عظم السمكة.

وقد توصل الباحث إلى النتائج التالية:

- 1- أدت المنافسة الشديدة والمستمرة بين الشركات اليابانية والشركات الأمريكية إلى بداية الاهتمام بالثقافة المؤسسية.
- 2- الثقافة المؤسسية مصطلح واسع يشمل جميع جوانب بيئة المؤسسة.
- 3- تتكون ثقافة المؤسسة على مدى سنوات من التفاعل بين العاملين في المؤسسة.
- 4- تكاليف الثقافة السلبية قد تكون كبيرة مما قد يؤثر على نجاح المؤسسة في المنافسة.
- 5- لا بد من التقييم المستمر لثقافة المؤسسة حتى وأن كانت ثقافة المؤسسة قوية.

- 6- يلعب الرأي الشخصي والتخمين دوراً كبيراً في مراجعة الثقافة المؤسسية، إلا أن الأمر يحتاج أن يستعين المراجع الداخلي بمهارات غير اعتيادية لمراجعة ثقافة المؤسسة.
- 7- يعتبر تحليل السبب الجذري أداة فعالة لمراجعة الثقافة المؤسسية.
- 8- كما يمكن الاعتماد على أساليب جديدة مثل مخطط باريتو، ومخطط عظم السمكة.

قائمة المراجع

أولاً المراجع العربية:

- 1- إمتثال رشيد جباي (2013)، الرقابة الإحصائية على جودة إنتاج الإسمنت في الشركة العامة العراقية، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، العدد30، ص.ص 30-33.
- 2- بوحنية قوى (2003)، ثقافة المؤسسة كمدخل أساسي للتنمية الشاملة: دراسة في طبيعة العلاقة بين المحددات الثقافية وكفاءة الأداء، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، الجزائر، العدد2، ص.ص 70-79.
- 3- جيمس باترسون (2016)، تحليل السبب الجذري من قبل التدقيق الداخلي، مجلة المدقق الداخلي، الشرق الأوسط، الامارات، ص.ص 16-18.
- 4- جيمس روث (2018)، كيف يتم تدقيق الثقافة المؤسسية، مجلة المدقق الداخلي، الشرق الأوسط، الامارات، العدد 2، ص.ص 18-21.
- 5- كشاط منى، بالرقى تيجانى (2017)، الأدوار الحديثة للتدقيق الداخلي على ضوء مستجدات الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية، مجلة رؤى اقتصادية، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادى، الجزائر، المجلد 7، العدد 2، ص.ص 319-335.
- 6- ريتشارد تشامبرز (2015)، تركيز أعمال التدقيق الداخلي السليمة على الجذور لا على الفروع فقط، مقال منشور في العدد الأول من مجلة "المدقق الداخلي" والصادرة من جمعية المراجعين الداخليين اليمنية.
- 7- علياء طلعت، ثقافة المؤسسة (2017):
- 8- Available at: <https://www.ra2ed.com> HYPERLINK "https://www.ra2ed.com/" / 29/ 6 2017
- 9- نور الدين بوعلي (2014)، الثقافة التنظيمية وعلاقتها بالأداء التنظيمي، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة سطيف، الجزائر، العدد 14، ص.ص 151-160.

10- وسام عزيز شناوة، أحمد محمود حسين (2018)، إدارة المخاطر في الوحدات الاقتصادية الصناعية باستعمال مخطط باريتو، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثالث عشر، العدد 42، الفصل الأول، ص.ص. 249-232.

ثانياً المراجع الأجنبية:

- 1- Alan Simpson, CA: (2019). **"Root cause analysis and audit quality"**, Available at:
<https://www.icas.com/technical-resources/root-cause-analysis-and-audit-quality>
- 2- Alison Smith: (2017). CPD **technical article: "Auditing culture - a case study by Barclays Bank"**, Available at:
<https://www.accaglobal.com/uk/en/member/discover/cpd-articles/audit-assurance/auditing-culture.html>.
- 3- Alina Dizik: (2016), **"The relationship between corporate culture and performance"**, The Wall Street Journal, Available at:
<https://www.wsj.com/articles/the-relationship-between-corporate-culture-and-performance-1456110320>.
- 4- Arditi, D., Nayak, S. and Damci, A.:(2017). **"Effect of Organizational Culture on Delay in Construction"**, International Journal of Project Management 35 (2): pp136-147.
- 5- Association of Chartered Certified Accountants: (2016). **"Comments from the ACCA to The IAASB on Enhancing audit quality in the public interest: A focus on professional Skepticism, quality control and group audits"**, Available at:

- https://www.ifac.org/system/files/publications/exposuredrafts/comments/IAASBITCEnhancingauditquality_draft_ACCA_3.2_FINAL.pdf.
- 6- Association of Chartered Institute of Internal Auditors, **"Organizational Culture – Evolving approaches to embedding and assurance"**, May 2016, pp1-28.
 - 7- Brian Hughes, Senior Vice President, Sologic: (2017). **"A Step-By-Step Guide to Root Cause Analysis"**, Available at: <https://www.ifac.org/global-knowledge-gateway/audit-assurance/discussion/step-step-guide-root-cause-analysis>.
 - 8- Brody Heritage, Clare Pollock, Lynne Roberts: (2014). **"Validation of the Organizational Culture Assessment Instrument"**, Available at: <https://doi.org/10.1371/journal.pone.0092879>.
 - 9- Charles Rogel: (2014). **"12 Attributes to Evaluate Your Organization Culture"** Available at: <https://decision-wise.com/12-attributes-to-evaluate-your-organization-culture/>.
 - 10- Chartered Institute of Internal Auditors, **Culture and the role of internal audit looking below the surface**, June 2014, pp 1-20.
 - 11- Choi, Y., Seo, M., Scott, D., & Martin, J. J: (2010). **"Validation of the organizational culture assessment instrument: An application of the Korean version"**. Journal of Sport Management, 24(2), pp 169-189. Available at: http://digitalcommons.wayne.edu/coe_khs/30.

- 12- Cynthia Solomon" (2018). "**Basics of Culture Audits**", Available at: <https://www.td.org/newsletters/atd-links/basics-of-culture-audits>.
- 13- David Belson,: (2016). "**Quality Improvement Methods for Use in QUERI Research Proposals and Grant Projects**", University of Southern California, Available at:
https://www.queri.research.va.gov/implementation/quality_improvement/QI_Methods.pdf.
- 14- David Walker: (2019)."**Finding the root cause in audit**", The journal of the global Accounting alliance, Available at: <http://www.gaaaccounting.com/finding-the-root-cause-in-audit>.
- 15- Gordana Gavric, Goran Sormaz ,Djordje Ilic: (2016). "**The impact of organizational culture on The ultimate performance of a company**", International Review, Faculty of Business Economics and Entrepreneurship, PP25 – 30.
- 16- **Improving audit quality using root cause analysis What, why, how, who and when?**, A paper for external auditors, Audit& Assurance Faculty Available at: <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/audit-and-assurance/practical-help/quality-control/publications-and-learning-material/improving-audit-quality-using-root-cause-analysis.ashx>.

- 17- Jeffrey Dunn: (2019). "**12 Questions to Evaluate Where Your Corporate Culture Needs Improvement**", American Management Association, Available at: <https://playbook.amanet.org/training-articles-12-questions-evaluate-corporate-culture/>
- 18- Mark R. Testa, Lori J. Sipe: (2013). "**The Organizational Culture Audit: Countering Cultural Ambiguity in the Service Context**", Open Journal of Leadership. Vol.2, No.2, pp36-44, Available at: <http://www.scirp.org/journal/ojl>.
- 19- Olof Bik RA: (2019). "**Ten considerations for conducting Root Cause Analysis in auditing –Practice Note**" – Foundation for Auditing Research Available at: https://foundationforauditingresearch.org/files/papers/ten-considerations-for-conducting-root-cause-analysis-in-auditing_1558354850_1f9f1838.pdf.
- 20- Res. Asst. Burcu Aydin: (2018). "**The role of organizational culture on leadership styles**", MANAS Journal of Social Studies, Vol: 7 No: 1pp 267-280.
- 21- Romi Ilham: (2018). "**The Impact of Organizational Culture and Leadership Style on Job Satisfaction and Employee Performance**", Journal of Advanced Management Science Vol. 6, No.1, pp50–53.
- 22- Richard Chambers: (2015). "**When Culture Is the Culprit: Lessons From Toshiba, Hertz, and FIFA**", Available at:

<https://iaonline.theiia.org/blogs/chambers/2015/when-culture-is-the-culprit-lessons-from-toshiba-hertz-and-fifa>.

- 23- Siti Kustinah: (2013). "**The Influence Of Dysfunctional Behavior And Individual Culture On Audit Quality**", International Journal of Scientific & Technology Research Volume 2, Issue 5, pp 118- 125.
- 24- Steve Bruce CA: (2018). "**Organisational culture and the challenge for internal audit**", The Journal of the Global Accounting Alliance, Available at:
<http://www.gaaaccounting.com/organisational-culture-and-the-challenge-for-internal-audit/>.